

# 实质重于形式:哲学与会计学的双视角解读

魏晓卓 吴君民(教授)

(江苏科技大学经济管理学院 江苏镇江 212003)

**【摘要】** 本文从哲学与会计学这两个视角分析了“实质重于形式”的内涵,研究指出:从哲学上的“内容重于形式”可以推出“实质重于形式”;从会计学视角看,“实质重于形式”是指交易或者事项的经济实质比交易或者事项的法律形式以及法律形式之外的其他外在形式更为重要。

**【关键词】** 实质重于形式 哲学视角 会计学视角 实质 本质 内容

自“实质重于形式”这一概念产生以来,就成为会计界关注的焦点。可是,在学习与实践中,人们始终对它的合理性和可操作性存在疑惑。王纪平就曾指出:“实质重于形式”的“出身并不清白”,对其频繁引用者有之,然而对其进行精确界定和解释者却是凤毛麟角。难道“实质重于形式”是不言自明的公理吗?如果不是,为什么人们都不对其进行证明且没有人怀疑它的正确性?会计在处理交易或事项时为何要偏重于实质而忽视形式(王纪平,2005)?本文从哲学和会计学两个视角对该问题进行了探讨。

## 一、从哲学视角看“实质重于形式”

1. “实质”与“形式”并不是一对哲学范畴。从哲学视角看,“实质”不是一个哲学专用术语,“形式”是一个哲学专用术语,“实质”与“形式”并不是一对哲学范畴。

“实质”的同义词是“本质”。然而,虽然“本质”是一个哲学专用术语,但“本质”是和“现象”相对应的,“本质”与“现象”构成一对哲学范畴,而“现象”不等于“形式”,“本质”与“形式”也不是一对哲学范畴。

在哲学中,“形式”是与“内容”相对应的,“形式”与“内容”构成一对哲学范畴。这样,倘若“内容”与“实质”或“本质”密切相关,就便于找到“实质”与“形式”之间的关系。

2. “实质”、“本质”、“内容”三者密切相关。《辞海》(2009年版)与《现代汉语词典》(2005年版)对三者的解释如下:

	《辞海》	《现代汉语词典》
对“实质”的解释	①泛指事物的本质。②又称“柔软组织”。动物体内填充在器官之间或腔隙中的结缔组织,器官的主要功能细胞称为器官的实质。	名词,本质。
对“本质”的解释	①本来的形体,本来的状态。②与“现象”相对,它们构成辩证法的一对范畴。本质是事物的根本性质,是事物内部相对稳定的联系,由事物所具有的特殊矛盾构成;现象是事物的外部联系和表面特征,是本质的外在表现。本质和对象是对立的统一。	名词,指事物本身所固有的,决定事物性质、面貌和发展的根本属性。事物的本质是隐藏的,是通过现象来表现的,不能简单、直观地去认识,必须透过现象掌握本质。
对“内容”的解释	在哲学上与“形式”相对,构成辩证法的一对范畴。内容是构成事物的内在诸要素的总和;形式是内容的存在方式,是内容的结构和组织。任何事物都是内容和形式的辩证统一。	名词,事物内部所含的实质或存在的情况。

从表中可以看出,《辞海》与《现代汉语词典》认为“实质”与“本质”是“孪生兄弟”,几乎可以混用,只不过“本质”属于哲学范畴。

其实,严格起来,“实质”与“本质”有细微的差别。在反映事物的根本属性方面,“本质”的程度比“实质”要强,所以人们常常说“……的本质特征”、“……与……有本质的区别”等,但极少将上述“本质”替换成“实质”。并且,在形容人的本性时,“本质”比“实质”更适宜且用得更多,比如:揭露了……虚伪的本质。因此,“本质”的内涵一般比“实质”要深,这也可能是《辞海》和《现代汉语词典》直接用“本质”来解释“实质”一词而对“本质”一词详细解释的部分缘故,而不是相反。

尽管如此,我们可以认定“实质”与“本质”密切相关,用数学符号表示为:实质 $\approx$ 本质。

我们还可以看出,在对“内容”的解释中,《现代汉语词典》出现了“实质”一词,“实质”与“内容”有千丝万缕的联系。事实上,在日常生活中,人们常常将“实质”与“内容”连起来讲,比如:“……的实质内容”、“其内容实质是……”等。可见,“实质”可以指事物的最主要、最根本的内容,“实质”蕴涵在“内容”当中,“实质”可以认为是对“内容”的概括。这样,我们可以认定“实质”与“内容”也密切相关,用数学符号表示为:实质 $\approx$ 内容。当然,“实质”与“内容”的密切程度要弱于“实质”与“本质”。形象地讲,“实质”与“本质”是“双胞胎”,而“实质”与“内容”是“亲弟兄”。

归根到底,“实质”、“本质”、“内容”三者并无多大差别,三者在一定程度上均反映了事物本身所固有的,决定事物性质、面貌和发展的根本属性,因此从这一角度看,实质 $\approx$ 本质 $\approx$ 内容。

3. 从“内容重于形式”可以推出“实质重于形式”。从哲学视角看,“形式”和“内容”是反映事物的外部表现形态和内在要素之间关系的一对范畴。任何事物都具有一定的“内容”和“形式”。“内容”是构成事物的一切内在要素的总和,它是事物存在的基础;“形式”是构成内容诸要素的内部结构或内容的外部表现方式。

“内容”和“形式”存在辩证关系,两者之间是相互区别、相互对立的。在“内容”和“形式”的相互关系中,“内容”决定“形式”,“形式”反作用于“内容”。总的说来,“内容”居于主要的、决定的地位。一个事物具有这样或那样的“形式”,归根到底只能由“内容”来说明;而“内容”的变化意味着“形式”迟早也要发生相应的变化(上海市高校《马克思主义哲学基本原理》编写组,1980)。也就是说,“内容”一般比“形式”更重要。

众所周知,“重于”常用于两个事物之间的比较,一是指“比……重量大”、“比……分量大”,比如“人固有一死,或重于泰山,或轻于鸿毛”等。二是指“……比……更为重要”,比如“身教重于言教”、“过程重于结果”等。由此,“内容比形式更为重要”可以说成是“内容重于形式”。

由于“实质≈本质≈内容”,既然“内容重于形式”,我们也可以认定“实质重于形式”。

## 二、从会计学视角看“实质重于形式”

### 1. 实质。“实质”指交易或者事项的经济实质。

(1)交易或者事项。“交易或者事项”是指经济业务,可分为对外经济业务和内部经济业务两类。具体来讲,“交易”是指企业与其外部主体之间所发生的价值交换行为,如向供应商购进材料等,涉及企业内部及外部的不同的会计主体;而“事项”是指企业内部所发生的价值转移行为,如生产车间领用原材料等,此外还包括一些外部环境因素对企业产生的直接影响(董成,2001)。可见,一般“交易”即对外经济业务,而“事项”为内部经济业务。

(2)经济实质。“经济实质”是指交易或者事项及其涉及的对象所反映出的特定会计主体经济活动的本质特征、内在规律及未来趋势(张志康,2003)。把握交易或者事项的“经济实质”,能够真实地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量,提供高质量的会计信息。

2. 形式。“形式”是一个广义概念,指交易或事项的法律形式以及法律形式之外的其他外在形式。也就是说,除法律形式外,还存在理论形式、设计形式、核算形式、存在形式等。

(1)法律形式。一般认为,“法律形式”又称“法律渊源”,是指法律规范的表现形式。进一步讲,“法律形式”指那些来源不同因而具有法的不同效力和作用的法的外在表现形式(百度百科——法律渊源,2010)。在我国,当代“法律形式”是以宪法为核心的制定法形式。我国社会主义“法律形式”可分为以下几类:宪法、法律、最高国家行政机关的行政法规和法规性文件、地方国家机关的地方性法规和法规性文件、规章、民族自治地方自治条例和单行条例、特别行政区的规范性法律文件、国际条约等。

张志康认为,“交易或者事项的法律形式”通常是指某一特定会计主体对其交易或者事项及其涉及的对象是否拥有所有权的法律、规章、制度之规定性及其外在表现形式。在现代社会中,人们通常采用法律、规章、制度等形式和手段涵盖经济现象。因此,对交易或者事项及其涉及的对象是否拥有法律、规章、制度等所规定的所有权,自然是特定会计主体在

会计实务中从形式上判断对交易或者事项及其涉及的对象是否需要进行会计核算的简便方法(张志康,2003)。

(2)法律形式之外的其他外在形式。若仅仅把“实质重于形式”中的“形式”理解为“法律形式”,是不够全面的。它不仅指“法律形式”,也指“法律形式之外的其他外在形式”,包括会计核算的一般标准(张德刚、唐勇军,2004)。

所有的“交易”或者“事项”均有“经济实质”,但是只有“对外经济业务”——“交易”才会涉及到“法律形式”,比如收入确认、融资租赁确认等;而“内部经济业务”——“事项”并不涉及“法律形式”,比如资产减值的确认、成本法和权益法的界定等。然而,对“事项”的处理必然涉及到企业会计准则等的一般规定,这时的“形式”即会计核算的一般标准。

3. 实质重于形式。“实质重于形式”是指交易或者事项的经济实质比交易或者事项的法律形式以及法律形式之外的其他外在形式更为重要。

就法律形式而言,社会的进步和经济的发展不断推动经济业务的创新,总有部分特殊的经济业务的具体安排游离于现有的法律框架之外。因此,一方面,法律条文的制定总是滞后于经济业务的创新和发展;另一方面,经济业务的实质很可能超出法律形式所表现的范围,或者现有的法律形式无法真实地反映经济业务的实质(谷颖捷,2007)。事实上,国际会计准则关于“实质重于形式”的规定[IASC:Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statement (1989), Paragraph 35]已经较好地说明了这一点:如果信息要想真实反映它所拟反映的交易或其他事项,那就必须根据它们的实质和经济现实而不是仅仅根据它们的法律形式进行核算和反映。交易或其他事项的实质,不总是与它们的法律或设计形式的外在面貌相一致的(夏博辉,2003)。

## 三、结语

事实上,一些伟人的话语中也闪耀着“实质重于形式”的思想光辉。马克思在《资本论》中指出:“如果事物的表现形式和事物的本质会直接合而为一,一切科学就都成为多余的了。”邓小平在“立足民族平等,加快西藏发展”的谈话中强调:“观察少数民族地区主要是看那个地区能不能发展起来。如果在那里的汉人多一点,有利于当地民族经济的发展,这不是坏事。看待这样的问题要着重于实质,而不在于形式。”可见,“实质重于形式”是合理的,我们应加强对“实质重于形式”这一概念的理解,以更好地把握其精髓和指导会计实践。

【注】本文受江苏省现代教育技术研究“十一五”规划课题“信息化条件下特色专业建设的理论与实践研究”(项目编号:2009-R-13557)的资助。

### 主要参考文献

1. 董成.实质重于形式原则探析.财会月刊,2001;A11
2. 张德刚,唐勇军.实质重于形式还是形式胜于实质.财会月刊,2004;B5
3. 张志康.再探实质重于形式原则的涵义及运用.财政研究,2003;8