

# 实质重于形式原则与稳健性原则的运用

长春税务学院 于蕾

企业会计核算的重要原则之一就是实质重于形式原则,它与会计原则体系中的稳健性原则有着内在的联系。实质重于形式原则是稳健性原则的内在要求,稳健性原则是实质重于形式原则的外在表现。本文将以一些具体的例子说明实质重于形式原则与稳健性原则在《企业会计制度》和具体会计准则中的运用。

## 一、资产的确认和计量

**1. 资产减值准备项目的计提。**《企业会计制度》规定了八项资产减值准备,加大了企业风险防范力度,增强了企业竞争能力。这八项资产减值准备的计提不仅是稳健性原则在会计实务中的体现,同时也反映了资产的定义和经济实质。“资产,是指过去的交易、事项形成并由企业拥有或控制的资源,该资源预期会给企业带来经济利益。”资产中价值减损的部分已经不能给企业带来未来经济利益,因此这部分资产应予以剔除,单独确认为费用。

**2. 借款费用的资本化或费用化处理。**《企业会计准则——

借款费用》规定:以下三个条件同时具备时,因专门借款而发生的利息、折价或溢价的摊销和汇兑差额应当开始资本化:①资产支出已经发生;②借款费用已经发生;③为使资产达到预定可使用状态所必要的购建活动已经开始。从表面上看,因购建固定资产而发生的借款费用似乎都应计入固定资产的原始成本。实质上,固定资产价值的构成只包括固定资产达到预定可使用状态前所发生的一切合理的、必要的支出。当所购建的固定资产达到预定可使用状态时,应当停止其借款费用的资本化;以后发生的借款费用应当于发生当期确认为费用。

**3. 是否确认或有资产。**或有资产是指过去的交易或事项形成的一种状况,其结果须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实。从或有资产的定义可以看出,其并不符合资产的经济实质。资产的实质是预期会给企业带来经济利益的资源。而或有资产不一定能给企业带来经济利益,因此为谨慎起见,企业不确认或有资产,一般不在会计报表中披露。

## 二、负债的确认

为防止会计信息使用者对企业财务状况盲目乐观的态度,与或有事项有关的义务在同时满足以下条件时必须确认为负债:①该义务是企业承担的现时义务;②该义务的履行很可能导致经济利益流出企业;③该义务的金额能够可靠

地计量。不难看出,将该类与或有事项有关的义务确认为负债,是因为它们符合负债的定义和经济实质。负债是企业承担的能以货币计量的、应以资产或劳务偿付的债务。负债的经济实质是一项经济责任,对它的偿还会导致企业未来经济利益的流出。因此对满足条件的或有事项应确认为负债。

## 三、收入的确认和计量

收入的确认主要解决是否确认和何时确认的问题。《企业会计准则——收入》规定,必须同时满足以下四个条件时才确认收入:①企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方;②企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出的商品实施控制;③与交易相关的经济利益很可能流入企业;④相关的收入和成本能够可靠地计量。

可见,准则中的收入确认条件更注重实质而不是形式。收入的确认不能以款项是否收到或商品是否发出这些表面形式为标准。例如,某企业售给甲公司一台生产设备,按合同规定,该企业负责运输、安装、调试,设备安装调试好后试生产一个月,所生产产品检验合格后甲公司才接受该设备,否则有权退回。从经济实质上看,在设备发出、安装调试时与该设备所有权有关的主要风险尚未发生转移,该企业不能确认收入,只能作为发出商品处理。如果试生产一个月后未退货,则设备所有权上的风险报酬已完全转移给甲公司,销售得以实现。

《企业会计准则——建造合同》规定,在建造合同的结果能够可靠估计的情况下,企业采用完工百分比法确认合同收入;当结果不能够可靠估计时,企业应区别以下情况处理:①合同成本能够收回的,合同收入根据能够收回的实际合同成本加以确认,合同成本在其发生的当期确认为费用;②合同成本不可能收回的,应在发生时立即确认为费用,不确认收入。显而易见,在建造合同结果不确定的情况下,为防止企业虚增利润,准则选择了一种稳健的会计处理方法。

## 四、成本、费用的确认和计量

**1. 存货计价方法的选择。**《企业会计制度》规定:领用或发出的存货,按照实际成本核算的,应当采用先进先出法、加权平均法、移动平均法、个别计价法或后进先出法等确定其实际成本。在物价持续上涨时期,选择后进先出法为发出存货计价,可以减少通货膨胀给企业带来的不利影响,这也是稳健性原则在会计实务中的运用。同时,经济环境发生变化必然会导致会计处理方法作出相应调整,这也体现了对经济现实和经济实质的尊重。

**2. 固定资产折旧方法的选择。**《企业会计准则——固定资产》规定:企业应当根据固定资产所含经济利益的预期实现方式选择折旧方法。对于技术含量较高的固定资产可以选择加速折旧法,在固定资产有效使用年限的前期多提折旧,后期少提折旧,从而相对加快其折旧速度。这样做不仅符合稳健性原则的要求,而且更尊重客观经济事实。生产设备通过其生产产品的销售给企业带来经济利益。技术含量高的固定资产在使用前期一般能给企业带来较多的经济利益的流入,到了使用后期受到市场竞争等因素的影响,其产品的销售量也会不断下滑,我们应按这一经济规律选择固定资产的折旧方法。☐