

式,对会计对象的内在数量关系所做的货币定量,并产生货币定量信息为主的会计信息的处理过程。通货膨胀条件下会计计量模式由名义货币单位转向一般购买力货币单位,体现了“实质重于形式”的精神。另一个例子,企业拥有另一公司的股权不足20%,但实际上可以控制该公司(比如根据协议掌握该公司的人事权),这时股权计量应采用成本法还是权益法?会计操作上遵循了实质重于形式原则,而采用权益法。

3、会计记录。会计记录就是根据一定的账务处理程序,将已经确认、计量的经济事项或交易正式记入簿记系统,并进行分类整理,加工和转换的会计行为,其目的是为会计处理进入到会计报告环节奠定基础。企业为了充分利用闲置的资金而购入一批有价证券,原来并不准备长期持有,后来因某种原因(如预期该证券市价上扬),而实际持有的时间超过了12个月,会计记录应否由短期投资账户调整为长期投资账户?从形式上看,这一事项符合长期投资区别于短期投资的时间界定:持有时间在1年以上;但从经济实质看,它仍保持原来的短期投资的目的:为了获取现实的经济收益。这里,投资目的标准与投资时间标准有矛盾,实质与形式不一致。实质重于形式,企业没必要对此进行账户调整。

4、会计报告。会计报告是以簿记系统加工生成的信息的基础,并按照会计信息使用者的要求进一步予以变换,形成一组既可靠又相关的会计信息。未达账项的主要信息要不要在期末会计报告中披露?比如,企业在期末收到银行对账单对账时才发现,前期应收销货款100万已经进账,如果企业因某种原因暂未收到原始收款凭证,是不是要等到下一会计报告期才披露?如果这样,本期的会计信息就严重失真了,100万的银行存款与100万的应收账款是重大的信息差别。笔者认为,应遵循实质重于形式原则在本期末披露它。

总之,实质重于形式原则在会计确认、会计计量、会计

记录、会计报告诸环节均有应用。

此外,实质重于形式还运用于会计主体界定上,母公司编制合并会计报表也体现了这一原则。

### 三、实质重于形式原则运用应注意的问题

1、不能过分强调实质重于形式原则。“实质重于形式”是保证会计信息质量可靠性的一条很重要的原则。我国会计信息严重失真与证券市场对会计信息质量的进一步要求之间形成的巨大反差,是该原则出台的背景。它运用得好,有利于会计信息的真实可靠。但如果被过分强调,反而又会影响会计信息的可核实性,甚至为会计人员进行会计处理时主观臆断提供借口,不利于提高会计信息质量。

笔者赞成《国际会计准则》对“实质重于形式”的定位。国际会计准则委员会(IASC)在《编制和提供财务报表的框架》认为,可理解性、相关性、可靠性和可比性是财务报表提供的信息的四项主要的质量特征,可靠性又包括如实反映、实质重于形式、谨慎、中立性和完整性等次级质量特征。可见实质重于形式在会计概念体系中处于较次要的地位,而不应被过分强调。

2、会计人员应关注会计风险。新会计制度给了会计人员一定的独立精神和专业判断空间,势必对会计人员的素质提出更高的要求。当交易或事项的经济实质与其外在形式不相一致时,会计人员要如实反映企业经济活动,就必须具备一定的专业判断能力。而个人的专业判断能力总有高低之分,因此存在即使会计人员运用专业判断仍有不能如实反映企业的实际经济活动、真实反映会计信息的可能性,这就是会计风险。会计风险概念的提出,反过来对会计人员的素质又提出了更高的要求。

(作者单位:中南财经政法大学会计学院)

责任编辑 王教育

#### ·建议·

## 建议在受托方会计报表附注中 增加对受托代销商品的披露

□ 邓菁晖 于波

根据《企业会计制度》的规定,代销商品将不在受托方资产负债表中予以反映,这一规定是对《股份有限公司会计制度》下资产负债表的重要改进。但笔者认为,这一改进在优化会计报表的同时也丢失了部分会计信息。特别是对于受托代销业务规模较大的企业,其对外提供的会计信息将可能不充分、不完整。为

此,笔者建议在受托方会计报表附注中增加对受托代销商品的披露,理由有二:

首先,在目前买方市场的情况下,代销是受托方(特别是零售企业)乐于采用的销售方式。在该销售方式下,笔者认为应按一定标准设定一个限额(比如按“受托代销商品”科目期末余额占存货类科目期末余额合计数确定一个比例),然后按照重要性原则,要求超过该限额的企业在会计报表附注中单独披露所有不属于企业的受托代销商品,以补充受托代销商品的有关信息。

其次,代销商品不在受托方资产负债表中予以反映,可能导致代销商品成为一种合法的免费的表外筹资方式。这种表外筹资将会影响会计报表使用者对企业财务状况的了解。而将受托代销商品和代销商品款在受托方的会计报表附注中予以披露则能较好地解决这一问题。

责任编辑 温彦君