

# 从法学角度谈完善企业会计准则体系

汪翠荣 马传刚

(武汉理工大学 武汉 430063)

**【摘要】** 本文对我国企业会计准则体系在法律层级和法律效力、会计语言的法律化和溯及力等方面存在的不足进行了分析,并相应地提出了完善建议。

**【关键词】** 会计准则体系 法律 完善

## 一、企业会计准则体系存在的若干法律问题

1. 法律层级及法律效力低下的问题。就会计法律制度的层级和效力而言,会计法律最高,会计法规次之,会计规章及规范性文件则处于最低层级。由于企业会计准则体系是由会计规章及规范性文件组成的法律规范体系,因此,其法律层级和效力都较低,目前仅对境内上市公司、证券公司、基金公司和保险公司具有普遍约束力,除此以外的大多数企业仍部分或完全执行《企业会计制度》。企业会计准则体系法律层级和法律效力较低的问题严重影响了其全面实施及实施效果。因此,适时提高企业会计准则体系的法律层级进而提高其法律效力就显得非常必要。

2. 会计语言的法律化问题。虽然企业会计准则体系体现了会计专业语言与法律专业语言相互融合的特征,但是企业会计准则体系在法律语言的使用上仍然存在较多问题。

(1)与现行法律、法规、规章、规范性文件已经使用的法律语言不一致。对于现行法律、法规、规章、规范性文件已经作出规定的部分法律术语,企业会计准则体系并未直接引用,而是又作了不一致的解释或完全不同的解释。比如融资租赁,《合同法》规定为,是出租人根据承租人对出卖人、租赁物的选择,向出卖人购买租赁物,提供给承租人使用,承租人支付租金的行为。而企业会计准则规定,融资租赁是指实质上转移了与资产所有权有关的全部风险和报酬的租赁,其所有权最终可能转移,也可能不转移。

(2)对同一法律语言,企业会计准则体系前后解释不一致。比如对于控制,具体会计准则第33号规定为,指一个企业能够决定另一个企业的财务和经营政策,并能据以从另一个企业的经营活动中获取利益的权力。而具体会计准则第2号和第36号将其规定为,指有权决定一个企业的财务和经营政策,并能据以从该企业的经营活动中获取利益。

(3)会计专业语言与法律专业语言不一致产生了不良后果。一是同一法律术语在不同的法律规范中有不同的解释,导致法律规范之间相互矛盾;二是同一法律规范对同一法律术语前后解释不一致,导致法律规范本身前后矛盾;三是低层级法律规范的规定与较高层级法律规范的规定不一致,导致

低层级法律规范无效,不具有法律约束力;四是在对同一会计事项或法律事件的处理上,不同主体将不可避免地产生理解上的分歧,因而在立法上,企业会计准则体系的制定者应重视会计语言的法律化问题,避免不必要差异的产生。

3. 会计规范的溯及力问题。法律是规范和指引人们现时行为的准则,人们不可能明了将来的法律规范允许哪些行为、禁止哪些行为,也谈不上按尚未制定的法律规范去行动。因此一般来讲,法律只适用于其生效后发生的行为,不适用于生效前的行为,不应有溯及既往的效力,这就是法不溯及既往的原则。但法不溯及既往的原则并不是绝对的。立法者鉴于维护某种利益的目的,往往也针对具体情况在法律中作出有溯及力或有一定溯及力的规定。

企业会计准则体系允许较多会计信息适用追溯调整法,虽然这是由会计专业的特点决定的,但过多的追溯调整也会产生以下不良影响:一是使得即期会计信息的准确性和可靠性受到怀疑;二是扩大了企业利用追溯调整手段粉饰财务报表进而调整利润的空间;三是削弱了会计法律规范的严肃性和执行力。因此,对企业会计准则体系若干会计规则的溯及力进行适当的限制就显得尤为必要。

## 二、完善企业会计准则体系的若干建议

为进一步完善企业会计准则体系,全面提高会计信息的质量,笔者认为,应从以下几个方面着手。

1. 进一步提升企业会计准则体系的法律层级和法律效力。笔者建议:①将《企业会计准则——基本准则》的法律层级由目前的部门规章提升为国务院行政法规。可以在国务院《企业财务会计报告条例》中规定,企业应当按照《企业会计准则——基本准则》的规定,编制财务会计报告。②将企业会计准则具体准则、应用指南、解释第1号的法律层级由目前的规范性文件提升为部门规章。以财政部部长令的形式规定,企业会计准则具体准则、应用指南、解释第1号在境内所有企业中实施。③将企业会计准则实施问题专家工作组意见以财政部规范性文件的形式予以发布,使专家工作组意见在形式和实质上均具有规范性文件的法律地位。

2. 进一步提高企业会计准则体系专业语言的法律化水

# 基于经济增加值的企业经营业绩分析

冯建海

(西安市烟草专卖局 西安 710048)

**【摘要】** 本文介绍了利用经济增加值进行企业经营业绩评价的优缺点,具体指出了经济增加值的计算在我国会计准则核算要求下的会计调整,然后通过案例说明了经济增加值指标相对于传统财务指标的优势。

**【关键词】** 经济增加值 经营业绩评价 会计调整

## 一、以经济增加值为基础进行经营业绩评价的优缺点

经济增加值(EVA)是公司经过调整的税后净营业利润减去其现有资产经济价值的机会成本后的余额。用公式表示为: $EVA=NOPAT-WACC \times TC$ 。其中:NOPAT 是经过调整的税后净营业利润;WACC 是公司的加权平均资本成本率;TC 是投入的资本总额,包括债务资本和权益资本。采用 EVA 作为核心财务指标评价国有企业经营业绩,不仅可以克服现行基本财务指标的缺陷,而且符合国有资本保值增值的经营目标。总的来说,以 EVA 作为核心财务指标评价国有企业经营业绩具有以下优点:①考虑权益资本成本,避免国有资本被“免费使用”的现象;②突出增值的特点,符合国有资本最基本的保值增值经营目标;③促使经营者克服短视行为,更加关注国有企业的可持续发展。

平。不可否认,企业会计准则体系作为具有高度专业技术性的法律规范体系,必须体现专业性的特点。但是,由于企业会计准则体系的建立过程同时是一个立法过程,因此在今后修订时,应当做到:①就不同层级的会计法律规范而言,低层级会计法律规范的内容特别是专业语言的表述或解释应当与高层级的规定相一致,对于高层级法律规范已经作出规定的专业语言应直接予以引用。②就同一层级的会计法律规范而言,专业语言的表述或解释应当保持一致。若不一致,按照新法优于旧法的原则处理,新发布的会计法律规范应明文废止原法律规范的规定。③在今后修订企业会计准则体系时,应征求立法专家的意见,以期做到专业技术性和法律化的融合。

3. 进一步弱化企业会计准则体系的溯及力。由于法律是一种行为规则,并且只有公布的法律才可能成为约束人们行为的准则,所以近代各国一般采用法不溯及既往的原则。《立法法》规定,法律、行政法规、地方性法规、自治条例和单行条例、规章不溯及既往,但为了更好地保护公民、法人和其他组织的权力和利益而作的特别规定除外。

虽然企业会计法律制度不同于刑事法律制度,但是,对企业会计信息进行过多的追溯调整必将对提高企业会计信息的质量、规范企业财务核算行为、保持企业会计信息的稳定性等

当然,EVA 在国有企业经营业绩评价中的应用尚存在一些问题和局限。第一,股权资本成本的计算存在困难;第二,应用 EVA 进行评价和激励,主要涉及企业高层管理者和经理人员,很少涉及普通员工,而普通员工的积极性和创造性是企业整体目标实现的关键;第三,不同行业、不同企业计算 EVA 时的会计调整方法不同,加之资本规模不同,从而不同企业之间 EVA 的比较分析存在一定难度。

## 二、经济增加值计算中的会计调整

根据 Stern Stewart 公司的研究,精确计算 EVA 需要对一般公认会计原则(GAAP)进行多达 160 多项的调整,过多的调整会使计算过程变得非常复杂,不利于管理人员理解和掌握,而且对会计数据的调整往往会被外界理解为公司财务报表不公允和不真实的信号。因此,我们计算 EVA 指标的方法

产生负面影响。因此,企业会计准则的制定者应更多地从立法前瞻性的角度出发,在制定会计准则时尽量减少追溯调整的项目,较多地使用未来调整法规范企业的会计行为。

一是要限制企业随意变更会计政策,以保持企业会计信息的稳定性和可比性;二是允许企业利用会计差错更正对会计信息进行追溯调整,但为了提高会计信息的质量,对存在较多会计差错的企业要采取一定的限制和处罚措施;三是注重学习和借鉴国外会计立法经验,强化对会计规律一般性的认识,提高会计规则立法的质量,从源头上控制追溯调整的范围和内容。

## 主要参考文献

1. 财政部. 企业会计准则 2006. 北京: 经济科学出版社, 2006
2. 财政部. 企业会计准则应用指南 2006. 北京: 中国财政经济出版社, 2006
3. IASB. 国际会计准则. 北京: 中国财政经济出版社, 2003
4. 卢云. 法学基础理论. 北京: 中国政法大学出版社, 1994
5. 李龙. 法理学. 武汉: 武汉大学出版社, 1996
6. 葛家澍. 会计计量属性的探讨——市场价格、历史成本、现行成本与公允价值. 会计研究, 2006; 9