

# 盈余管理概念辨析

华侨大学工商管理学院 余秀丽 黄种杰

**【摘要】** 本文首先对盈余管理的概念进行了归类 and 评述,然后借鉴纳税筹划的定义方式,从盈余管理发生的时间角度出发,对盈余管理的概念进行了重新界定。

**【关键词】** 盈余管理 盈余操纵 盈余造假 纳税筹划

盈余管理是会计学界广泛研究的课题之一,它是从早期的创造性会计演变而来的,最初表现为利润平滑,后来则表现为提取秘密准备。随着会计准则和会计法规的不断完善,对盈余管理的研究日益深入并取得了丰富的成果。自盈余管理产生后,会计学界对其一直存在着诸多不同的观点。鉴于此,笔者搜集了相关的文献资料,试图对盈余管理的概念进行梳理,并借鉴纳税筹划概念的确定思路,对盈余管理概念提出新的界定。

## 一、文献综述

综观以往文献中出现过的盈余管理定义,大体上可以按照宁亚平教授所提出的盈余管理概念的四种定义方式进行归类。具体如下:

1. 从管理层进行盈余管理的目的或动机角度出发。Schipper (1989)认为,盈余管理通常是指企业管理层为了给企业或个人谋取利益而通过使用会计手段使企业的账面盈余达到所期望的水平的操控性行为。Healy 和 Wahlen (1999)认为,盈余管理发生于管理当局运用职业判断编制财务报告和通过规划交易变更财务报告时,旨在误导那些以公司的经营业绩为基础的利害关系人的决策或者影响那些以财务报告数据为基础的契约的后果。戴维森认为,盈余管理是在公认会计原则限制的范围内,为了把报告盈利调整到满意水平而有计划地采取行动的过程。魏明海(2000)认为,盈余管理是企业管理当局为了误导其他会计信息使用者对企业经营业绩的理解或影响那些基于会计数据的契约的结果,在编报财务报告和“构造”交易事项时做出判断和会计选择的过程。

2. 从财务报告中的盈余信息质量角度出发。Goel 和 Thakor (2003)认为,盈余管理活动是欺诈性行为,它使得财务报告反映管理层期望的盈余水平而非企业的真实业绩,从而损害财务报告的可信度。另一种观点则认为,盈余管理是一种超越真实性报告与欺诈性报告的行为或现象,即通过盈余管理所产生的财务报告虽然缺乏真实性但也不是欺诈性报告。顾兆峰(2000)认为,广义的盈余管理不仅包括对利润表中盈余数据的控制,还包括对资产负债表及财务报表附注等辅助信息的管理。

3. 从管理层是否用个人的判断和观点编制财务报告的

角度出发。Watts 和 Zimmerman (1990)认为,盈余管理就是管理层有限度或无约束地使用个人的一些判断和观点,对会计数据进行策略性的调整。美国会计学家斯考特在其《财务会计理论》一书中指出,盈余管理是指在一定范围内,通过对会计政策的选择使经营者自身利益或企业市场价值达到最大化的行为。陈建岐(2000)认为,盈余管理是指当企业有选择会计政策的自由时,选择使其效用最大化或使企业的市场价值最大化的一种行为。陈雪洁等(2002)认为,盈余管理是指企业管理者为了实现企业价值最大化,迫于相关利益集团对其施加的达到预期盈利水平的压力,在公认会计原则的约束下选择最适当的会计政策或控制应计项目,使报告盈余达到预期水平的行为。从这种定义中无法判断盈余管理是否是一种欺诈行为,因为会计准则赋予了企业对一些事项的自主判断权。

4. 从财务报告的编制是否遵循会计准则的角度出发。Johnson (1999)认为,盈余管理是企业滥用会计准则的行为活动。Brown (1999)认为,盈余管理是企业会计准则允许的范围内有意识地把账面盈余拉向所期望水平的一个过程。宁亚平(2004)认为,盈余管理是指管理层在会计准则和公司法允许的范围内进行盈余操纵,或通过重组经营活动或交易达到盈余操纵的目的,这些经营活动和交易的重组会增加或至少不损害公司价值。

通过分析可知,从以上四个角度对盈余管理所下的定义存在相似之处,如:盈余管理的主体是企业管理当局;客体主要是公认会计原则、会计方法和估计;目的是实现企业或自身利益最大化;手段是选择性行为。其区别在于各自的角度不同:第一种主要从管理者的目的出发;第二种主要从盈余管理的对象出发;第三种主要从盈余管理的手段出发;第四种主要是从是否遵循会计准则出发。

笔者认为,这些定义将盈余管理这一整体分割开了。一个完整的事件的发生,自然是主体为了达到某种目的而采取有利于其目的实现的手段,对要处理的对象进行某些行为,而这些行为又受到了相关法律法规等的制约。若只是强调盈余管理的某一个组成部分(对象或目的等),当然会有很多争议。目前,盈余管理的定义之所以繁多且层出不穷,是因为大家都没有从一个整体上来界定它。这样容易混淆盈余管理、盈余操纵

与盈余造假,盈余管理的定义自然也就无法统一。

因此,笔者借鉴纳税筹划的定义,从管理者进行盈余调整的时间角度出发,将其分为盈余管理、盈余操纵与盈余造假,从而将盈余管理、盈余操纵与盈余造假区分开来。目前,已有许多学者对盈余管理、盈余操纵和盈余造假的区别进行了相关研究,但是仍然没有形成一致的结论。所以,笔者就从另一个角度对盈余管理进行定义,这样就可以合理地区分盈余管理、盈余操纵和盈余造假了。

## 二、借鉴纳税筹划的定义方式来定义盈余管理

纳税筹划是指纳税人在不违反税法的前提下,依据政府的税收政策导向,通过对制度、经营活动等的事先安排,从企业长远利益出发,对多种纳税方案进行科学的选择,最终达到减轻税负的目的。纳税筹划具有合法性。经营活动或投资行为发生后,在不违背相关法规的情况下为了节税所进行的一系列活动常被称为合理避税;若违背了相关法规则被称为偷税、漏税。

纳税筹划是一种事前控制。在我国由于企业偷税、漏税现象严重,纳税筹划曾一度被质疑、批判,许多人将其与偷税、漏税等同。后来学者们纷纷从纳税筹划的发生时间上对其进行界定,即认为它是一种事先安排。如今企业纳税筹划终于得到了普遍认可,纳税筹划理论也迅速发展起来,纳税筹划实务日益规范化。

目前,盈余管理所面临的处境与当初的纳税筹划是相似的,因此对盈余管理的定义也可以尝试采用此法,从而合理区分盈余管理、盈余操纵与盈余造假,而不是将它们混为一谈,从而全盘否定盈余管理。可从盈余调整发生的时间角度来定义:盈余管理是指管理当局事先对盈余做出预测后,选择最有利的会计政策,做出合法、合理的决策安排以使其以后的账面盈余达到预期水平从而使公司价值最大化的行为。倘若是在相关的决策已做出、相关业务发生后,为使其盈余达到预期水平而做出某些盈余调整,但又不违法,则称为盈余操纵;若违法,则称为盈余造假。

这一盈余管理定义比较清晰,不易将盈余管理与盈余操纵、盈余造假相混淆。因为盈余调整的发生究竟是在事前还是在事后一般是比较好判断的。

比如,某公司为了提高盈余水平而拟定在当年增加能盈利的生产线,用以生产新产品,或者说为了激发员工工作的积极性,打算多发奖金,而在会计准则允许的范围内采用增拨研发费或者平均支付工资薪金等方式来节税,从而使员工的收入和公司的盈余都实现增长。由于这些决策安排是一种事前控制,并且合法、合理,可以认定这种管理行为是盈余管理。

倘若公司在临近期末时,发现盈余未达到预期水平,从而在会计准则允许的范围内利用对公允价值的判断少提相关的减值准备来增加盈余,则属于盈余操纵。这种行为不违法,但也不是盈余管理,因为它是事后控制,虽然增加了本期的盈余

但也减少了以后年度的盈余。如果公司为了增加盈余而通过滥用会计政策、滥用公允价值的判断标准甚至贿赂审计人员来将其盈余拉到预期水平,我们就可以将其认定为盈余造假,这是违法的管理行为。纳税筹划之所以能达到预期的效果,最终也是因为它调整了企业的盈余。

倘若将盈余管理看成是盈余操纵或盈余造假,那么在不违反法律、法规的前提下,通过对经营活动或投资行为等涉税事项做出事先安排而影响盈余的行为,又该看成是什么呢?把它看成纳税筹划?纳税筹划的定义是:纳税人在纳税行为发生之前,在不违反法律、法规(税法及其他相关法律、法规)的前提下,通过对经营活动或投资行为等涉税事项做出事先安排,以达到少缴税和递延缴税目标的一系列谋划活动,具有合法性、筹划性和目的性。纳税筹划肯定会影响盈余,可以说纳税筹划属于盈余管理的一种。也正是因为如此,笔者才借鉴了纳税筹划的定义方式来定义盈余管理,对盈余管理按照盈余调整发生的时间以及是否遵守相关的法律、法规来定义。

## 三、结束语

笔者在对盈余管理的概念进行梳理的基础上,借鉴纳税筹划的定义方式对盈余管理的概念进行了重新界定,认为盈余管理应该是管理当局事先对盈余做出预测后,选择最有利的会计政策,做出合法、合理的决策安排以使其以后期间的账面盈余达到预期水平从而使公司价值最大化的行为。它是在遵守相关的法律、法规的前提下进行的,既不是钻法律的空子,也不是违法操纵,而且它是一种事前的控制,而不是事后的操纵行为。这种新的定义自然地将盈余管理与盈余操纵、盈余造假区分开来,而不至于混淆这三者的定义,同时也为以后盈余管理的研究提供了方便。但是由于笔者的知识和能力有限,尚无法对其进行相应的论证。希望这一观点能够抛砖引玉,吸引更多学者对盈余管理的概念进行研究,从而使企业的盈余管理行为更加规范。

## 主要参考文献

1. 陆建桥.中国亏损上市公司盈余管理实证研究.会计研究,1999;9
2. 宁亚平.盈余管理的定义及其意义研究.会计研究,2004;9
3. 邓春华.基于博弈分析的盈余管理问题研究.会计研究,2003;5
4. 宁亚平.盈余管理本质探析.会计研究,2005;6
5. 吴联生.盈余管理与会计域秩序.会计研究,2005;5
6. 顾兆峰.论盈余管理.财经研究,2000;3
7. 魏明海.盈余管理基本理论及其研究述评.会计研究,2000;9
8. 李晓萍.税收筹划、避税、偷税之科学界定.吉林财税,2002;12
9. 计金标.税收筹划.北京:中国人民大学出版社,2004