

# 新旧会计准则下的盈余管理手段及识别

邵毅平(教授)

(浙江财经学院 杭州 310018)

**【摘要】** 本文将新旧会计准则下的盈余管理手段进行对比,从而为会计信息使用者和上市公司监管部门对过度盈余管理的识别提供借鉴。

**【关键词】** 盈余管理 识别 会计职业判断

2007年1月1日起在上市公司施行的企业会计准则(简称“新准则”)较大地改变了企业管理人员和会计人员盈余管理的手段。在新准则下,盈余管理手段更加多样化,对其识别的难度进一步加大。本文对新旧准则下的盈余管理手段进行对比分析,以期为识别上市公司的过度盈余管理行为提供借鉴。

## 一、会计确认方面的盈余管理手段及识别

新旧会计准则在会计确认方面的盈余管理手段主要集中在会计确认条件及时间的判断和选择上。

1. 规划“资产重组”。在旧准则下,资产重组是盈余管理的重要手段,主要运用兼并收购、资产置换、资产转让、股权转让这几种方式进行。新准则未制定专门的资产重组准则,只在《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》中有相关规定,导致了在新准则实施后,“资产重组”概念被上市公司普遍利用,证券市场概念股进行炒作成为一大亮点。与“资产重组”相类似的概念就是“债务重组”,其也被上市公司用于过度盈余管理。笔者建议,新准则下应该更加关注上市公司进行盈余管理的“重组现象”。

2. 规划“关联方交易”。在旧准则下,关联购销、资产重组、托管经营、租赁经营、费用分摊、资金融通、合作投资等方式被上市公司运用得较多,主要通过买卖价格和利益分摊的规划来进行盈余管理。在新准则下,上市公司的这些关联方交易手段因为《企业会计准则第36号——关联方披露》的出台而暴露,因而,要想再使用以往规划关联方交易的手段进行盈余管理的可能性较小。

新准则下关联方交易的盈余管理主要表现在关联方交易的非关联化的规划上,即通过规划,将原来属于关联方的企业变为非关联方企业,从而避开关联方披露准则的约束(李玲,2006)。其主要方式有:①分解交易。人为地找一个过桥公司,上市公司将与关联方之间的交易通过一个或几个非关联方转换为若干笔非关联的业务。②规划关联方关系成立的时间。如企业在重组过程中,将交易时机选择在成为关联方之前,与关联方发生现时非关联方交易,按非公允价格交易;交易事项完成后,才正式加盟成为关联方。③解除关联方关系。

关联企业中的一方利用转让部分股权或中止受让相关股份等方式,使其之间达不到关联方认定的标准,将关联方关系转为非关联方关系,相应交易不再属于关联方交易。新准则下对关联方交易的盈余管理的识别更应该关注企业未在表内披露的关联方交易。这要求通过其他途径了解和关注上市公司交易中价格偏离市价但并未作为关联方交易披露的事项。

3. 规划“合并财务报表的范围”。新准则对合并财务报表范围的确定要求遵循实质重于形式原则,在旧准则的基础上将纳入合并财务报表范围的子公司范围扩大。同时,因为要纳入合并财务报表范围的子公司的信息要在会计报表附注中详细披露,故在旧准则下通过对子公司相关资产、利润的规划等途径进行盈余管理的手段,其可利用的空间减少。但在新准则下,上市公司可在合并财务报表范围的确定上,采用与“关联方交易非关联化”相同的原理来规划是否将特殊的公司纳入合并财务报表或者剔除出合并财务报表。

4. 规划“销售商品收入和提供劳务收入”。新准则下收入确认的条件和提供劳务确认的条件与旧准则相比未有太大变化。旧准则下运用规划收入确认时间进行盈余管理的手段在新准则下依然有效。笔者建议,对这种盈余管理手段的识别与注册会计师关注期后事项相类似,重点关注年末前一个月和后一个月的有关交易。

5. 规划与会计职业判断相关的内容。新准则的一个最大亮点就是会计职业判断的空间空前扩大,每个会计职业判断都可以作为盈余管理的手段。关于会计职业判断的盈余管理手段主要有:①投资性房地产转换的确认条件,符合确认条件的可以采用公允价值模式,不符合确认条件的采用成本模式。一般来说,相对于成本模式,公允价值模式下盈余管理的手段更多。②研究费用和开发费用不同处理的确认。研究阶段支出费用化,开发阶段支出资本化,从而使上市公司在无形资产研究阶段和开发阶段支出的划分上存在盈余管理的空间。笔者建议,应该更加关注上市公司会计报表附注中关于两者划分的披露。③新准则严格区分与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。与资产相关的政府补助计入递延收益,可以达到平滑收益的目的;与收益相关的政府补助直接计入收益。

上市公司可以利用规划是属于与资产相关还是与收益相关从而进行盈余管理。④新准则关于借款费用开始资本化时点和停止资本化时点的确认,与旧准则有所区别,但上市公司还是可以通过规划来确定是予以费用化还是资本化。⑤新准则关于金融资产转移的确认条件,主要涉及主要风险和报酬、控制权转移的判断,遵循实质重于形式原则,判断为实质性转移的部分其公允价值变动计入损益,判断为未发生转移的不作变动。

对利用会计职业判断的盈余管理行为的识别难度较大,目前没有好的办法,因为合理的会计职业判断是新旧准则都允许并鼓励的,在“原则导向”的新准则下更有其发展空间。

## 二、会计计量方面的盈余管理手段及识别

旧准则下会计计量主要采用历史成本模式,并没有给企业留下可用于盈余管理的空间。新准则引入公允价值计量模式并予以广泛运用,从而在会计计量方面出现了盈余管理空间。

1. 运用公允价值进行盈余管理。我国的市场经济尚不完善,只能在一定程度上谨慎地运用公允价值计量模式。公允价值计量成为企业进行盈余管理的重要手段之一。新准则中涉及公允价值的包括存货、长期股权投资、投资性房地产、固定资产、生物资产、无形资产、非货币性资产交换、资产减值、股份支付、债务重组、收入、建造合同、政府补助、企业合并、金融工具确认和计量、金融资产转移、套期保值等 17 个具体准则,其中应特别关注的有投资性房地产中的公允价值、非货币性资产交换中的公允价值、债务重组中的公允价值、非同一控制下的企业合并中的公允价值、金融工具中的公允价值等。运用公允价值的盈余管理手段的识别就是尽可能地关注、找出与企业商品或资产的市场价格或同行业相类似商品的市场价格,要求市场信息通畅,企业披露的公允价值的信息完整、及时等。

2. 运用资产减值进行盈余管理。在旧准则下,利用资产减值准备的计提和转回可以调节资产和利润数额。新准则下“资产减值准备一经计提不得转回”的规定杜绝了旧准则下的这一盈余管理行为。资产减值的计提和披露的规范化,使得运用资产减值进行盈余管理的手段不再有效。因而笔者建议,对过度盈余管理进行识别时无需过分关注会计报表附注中关于资产减值的相关信息。

## 三、会计政策选择方面的盈余管理手段及识别

旧准则允许企业根据其经营决策的实际需要合理选择会计政策,所以会计政策选择成为盈余管理的重要手段之一。选择的会计政策必须在会计报表附注中详细披露,因而对这一盈余管理手段的识别比较容易。旧准则下会计政策选择的盈余管理手段主要有:固定资产折旧方法的选择,长期股权投资核算方法的选择,存货计价方法的选择等。

新准则下的会计政策选择空间更大:①长期股权投资核算方法的选择以“控制”、“共同控制”、“重大影响”为判断标准,权益法下的核算要求采用净资产的公允价值,这使得在新准则下对以会计职业判断为基础的盈余管理的识别难度增

大。②投资性房地产、无形资产等后续计量模式的选择。新准则中凡是涉及在成本模式与公允价值模式、账面价值模式与公允价值模式进行选择时,一般来说上市公司应会为实施或选择公允价值模式计量创造条件,因为公允价值模式能给会计人员及管理层的留下更大的盈余管理空间。

## 四、会计估计方面的盈余管理手段及识别

会计估计直接由会计人员的职业判断得来,因而对这一部分盈余管理识别的难度也是较大的。在旧准则下,涉及的会计估计主要有:固定资产的折旧年限,减值准备的计提,无形资产的受益期限等。新准则下除了以上内容,还有以下两个重要手段:

1. 资产可收回金额的估计。新准则明确规定,可收回金额的确认包括公允价值扣减处置费用后的净额及资产预计未来现金流量的现值两种方法;预计未来现金流量现值分别从现金流量、使用寿命和折现率三个方面做出合理估计。其中对未来现金流量的预测和折现率的确定本来是财务管理的内容,这些数据来自于向企业内部有关部门报送的报表,准确度相对于对外报送的报表肯定要低。新准则大胆地要求企业会计人员从向企业内部报送的报表中提取会计估计的数据作为向外报送报表的数据计算的依据,这就给上市公司进行盈余管理创造了条件。

2. 按实际利率法摊销的估计数的确定。按实际利率法进行摊销涉及的具体准则有:①借款费用中的折价或溢价的摊销;②融资租赁下未确认融资费用、收益采用实际利率法进行分摊;③采用摊余成本计量的金融资产和金融负债,按实际利率法计算摊余成本。实际利率法要求合理地估计摊销期和实际利率,而要做到准确估计对企业会计人员来说难度很大,因而也就给盈余管理留下了空间。对于会计估计中过度盈余管理的识别主要是将历年同一会计估计事项的数值进行对比,从绝对值变化和比率变化构成两个角度进行分析。

## 五、会计政策、会计估计变更方面的盈余管理手段及识别

旧准则下会计政策变更是企业进行盈余管理所常用的手段。在新准则下,情况有所改观,其原因主要是新准则在信息披露方面做了更加严格的规定。会计政策、会计估计变更的原因、数额及调整数等都要求在会计报表附注中严格按照要求进行披露。这样一来,企业运用会计政策、会计估计变更进行盈余管理的空间就缩小了。对此部分盈余管理的识别比较容易,只要关注会计报表附注即可。

【注】本文系浙江省财政厅课题《新会计准则下会计职业判断与盈余管理关联度研究》(编号:ZC0601)的阶段性研究成果。

## 主要参考文献

1. 魏明海,谭劲松,林舒.盈利管理研究.北京:中国财政经济出版社,2000
2. 马文芳.上市公司的盈余管理研究.中国总会计师,2007;2
3. 王乐锦.我国新会计准则中公允价值的运用.会计研究,2006;5