

非货币性资产交换利润操纵途径及对策

高海燕(高级会计师)

(开滦(集团)有限责任公司 河北唐山 063018)

【摘要】2006年财政部颁布的《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》引入“商业实质”概念,重启公允价值,在一定程度上对会计理论与会计实践的发展具有积极的影响。但是,新准则对具体名词、量度及计量标准没有作出严格界定,给予报表编制者较大的利润操纵空间。本文在分析新准则漏洞的基础上阐述非货币性资产交换会计处理中存在的利润操纵方式,并提出若干反利润操纵的对策建议。

【关键词】非货币性资产交换 利润操纵 对策建议 商业实质

《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》(以下简称“现行准则”)的发布,特别是“商业实质”概念的引入和公允价值的重启,推进我国会计目标从受托责任观向决策有用观过渡的进程,促进了我国会计准则同国际会计准则在理念上的趋同,也简化非货币性资产交换的会计处理。但是,新准则对具体名词、量度及计量标准没有作出严格且明确的规范,这给予报表提供者很大的利润操纵空间。

一、非货币性资产交换利润操纵方式

在非货币性资产交换业务会计处理中,利润操纵方式多种多样,但无一不是利用新准则对具体名词、量度和使用标准的含糊规定及其给予会计从业人员选择权这两种“漏洞”来达到的。

1. 商业实质判定标准的模糊性。现行准则规定,满足下列两个条件之一的非货币性资产交换具有商业实质:①换入资产的未来现金流量在风险、时间和金额方面与换出资产显著不同。②换入资产与换出资产的预计未来现金流量,且其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比是重大的。

何谓“重大”、“显著”?量度词只是在程度上简单提及,准则并没有对“重大”、“显著”进行准确的量化。金额方面的比较还有章可循,风险、时间方面应如何进行比较,准则未提及。另外,应以何种折现率来预计换入资产与换出资产的未来现金流量,新准则中也只字未提。

商业实质是确定使用公允价值还是账面价值对换入资产进行计量的条件之一,而计量属性又涉及是否应当确认非货币性资产交换损益,所以商业实质的判定直接影响损益。上市公司会计人员可以利用商业实质判定标准的模糊性,在两种计量属性之间“游走”,从而达到操纵

会计利润的目的。

2. 相关税费会计处理方式不明确。新准则在“相关税费”会计处理方式规定上也有失精确。在新准则中对于各项税费的处理并没有具体和明确的规定,只是笼统地说明“营业税等相关税费按照税收规定计算确定”。

是否应将所有相关的税费都计入到换入资产的成本,现在在理论界中还存有争议。一种观点认为,与换入资产相关的税费,应计入换入资产的成本;与换出资产相关的税费,应直接计入当期损益。此观点实质是将非货币性资产交换交易分拆成换入资产的购置和换出资产的处置,会计处理分别按照资产购置和处置的规定方法进行。而另一种观点则认为,在非货币性资产交换中,不管是换入环节发生的还是换出环节发生的相关税费,凡是由换入方支付的相关税费都应计入换入资产成本。这种观点在实质上将换入环节和换出环节融为一体,没有资产的换出就谈不上资产的换入。

从会计基本原理上,第二种观点更为合理,因为非货币性资产交换本身是双方自愿、互惠互利的一次性交易,不应割离交易本质将其分拆成两次流向不同的交易。但是,若以第二种观点中的方法进行会计处理,会高估利润或低估损失,这有悖于会计谨慎性原则。

上市公司在此漏洞上可以进行利润操纵。欲提高利润,粉饰财务报表,则可以使用第二种处理方法;欲降低利润,减轻所得税税负,则可以使用第一种处理方法。

3. 涉及补价时换入资产成本计算方法模棱两可。当涉及补价时,新准则规定当换入与换出资产的公允价值都可可靠计量时,应以换出资产的公允价值加上补价、相关税费作为换入资产的成本,只有在确凿证据证明换入资产的公允价值更可靠时才以换入资产的公允价值为基础

来确认相应的资产成本。这里出现一个问题:何种证据可以作为“确凿证据”?由于会计准则对换出资产的公允价值加补价不等于换入资产的公允价值的情况未作具体说明,使得“确凿证据”并不确凿。

甲乙公司经协商,甲公司以其自用的一辆轿车换取乙用于生产的设备一台。交换日,轿车账面价值100 000元,已累计折旧20 000元,公允价值为100 000元;设备账面价值150 000元,已累计折旧50 000元,公允价值为120 000元。为使交换更加平等,同时考虑到甲公司存在的资金紧缺问题,甲乙公司协商由甲公司支付给乙公司补价10 000元,不考虑相关税费和清理费用。如以换出轿车的公允价值加上支付补价作为换入设备的成本,则甲公司应确认的营业外收入 $=100\ 000+10\ 000-(100\ 000-20\ 000)-10\ 000=20\ 000$ (元)。但是若甲公司认定有“确凿证据”证明以换入设备的公允价值入账更为可靠,甲公司就应确认营业外收入 $=120\ 000-(100\ 000-20\ 000)-10\ 000=30\ 000$ (元)。由此可见,上市公司可以在“确凿证据”上大做文章,虚增会计利润,粉饰财务报表。

4. 对关联方关系范围及影响未作详细说明。新准则规定,在确定非货币资产交换是否具有商业实质时,企业应当关注交易各方之间是否存在关联方关系。关联方关系的存在可能导致发生的非货币性资产交换不具有商业实质。何种交易应界定为“关联方关系”?该规定中的“关联方关系”同财务报表附注中披露的“关联方关系”范围是否一致?“可能”的程度有多大?上市公司完全可以利用这些未明确界定范围和影响的漏洞,将关联方交易“包装”成非货币性资产交换,从而对利润进行操控,实现自身的利益。

有时即使对“关联方关系”加以明确界定,也未必能完全控制上市公司利润操纵行为。例如,为了各自利益,甲乙公司(无任何关联关系)可以签订这样一份协议:甲乙公司协议相互提供一次“非货币性资产交换选择权”,该选择权规定一方向另一方换出公允价值较高的固定资产或产品,而换入公允价值相对较低固定资产或产品,并收取少量补价,当一方首先执行选择权后,另一方需要在一定期限内执行自己的选择权,超过期限后选择权失效。这样,甲公司(乙公司)就可以在公司预计亏损的年度里,通过使用“选择权”进行“非货币性资产交换”,减少亏损,甚至转亏为盈,以达到对财务报表进行粉饰的目的。当然,上述例子中只存在甲乙两方,如果有更多的利润操纵“需求者”加入这份协议,所有的交易就形成了一个“蜘蛛网”。对局外人而言,只有当所有的“蜘蛛网”编制完成之后,这种利润操纵的“串谋”才有可能得以显现。

二、反利润操纵行为对策建议

上市公司可以利用上述准则中存在的四点“漏洞”,

对利润进行操纵,因此准则方面有必要在细节上设置更明确的限制,监管机构与相关部门也应完善现有的监管体系和处理办法。

1. 准则层面的完善。

(1)商业实质判定问题。对“重大”、“显著”要明确予以量化,量化标准可以是一个金额、一个比例,甚至是一个无量纲数。针对不同规模、不同行业,量化标准可以做出适当变化。另外,对于风险、时间,规定相应的量化模型及方法,并制定量化标准。

(2)相关税费会计处理问题。针对上文中提到的两种相关税费会计处理方法中,第二种方法会高估利润,第一种会计处理方法能为报表使用者提供可靠的会计数据,应为准则所规定。

(3)涉及补价时换入资产成本计算方法问题。针对“确凿证据”的界定不明确问题。第一种规范方法是明确规定使用换入资产的公允价值、换出资产的公允价值加上(减去)补价两者之一或者是两者孰低计入换入资产成本,这种方法虽能有效控制利润操控行为,但是提供的会计信息却在一定程度上失去相关性。第二种规范方法是对“确凿证据”进行明确界定,让上市公司遵循准则自行选择以何种方法计算换入资产成本,这种方法更为可行。

2. 会计科目设置层面。非货币性资产交换会计处理通过“营业外收入”、“营业外支出”对利得和损失进行归集,然后计入利润总额。这样,在利润表中,就很难看出“营业外收入”和“营业外支出”中有多大部分是由非货币资产交换导致的。如果设置新的会计科目“非货币性资产交换利得”、“非货币性资产交换损失”,通过这两个科目对非货币性资产交换业务中的利得和损失进行归集,并在利润表中单独列示出来,也有助于报表使用者注意非货币性资产交换交易是否在很大程度上影响利润大小,甚至盈亏。监管机构和相关部门也可对这两个科目实施监控,控制上市公司利润操纵。

3. 监管机构和相关部门层面。监管机构应主动识别各种利润操纵方式,制定相应的监管条款,不断完善反利润操纵监管体系,并对此体系进行控制。另外,相应的处理办法和处罚措施也必不可少。监管机构应对严重扰乱资本市场的利润操纵行为进行处理,杀鸡儆猴,以促进资本市场健康、稳定发展。

主要参考文献

1. 杨瑞涛. 从非货币性资产交换账务处理变化看会计理念的更新. 财会月刊, 2011; 6
2. 财政部. 企业会计准则 2006. 北京: 经济科学出版社, 2006
3. 中国注册会计师协会. 会计. 北京: 中国财政经济出版社, 2011