

新会计准则下公司利润调节空间的变形及应对策略

文/李天芳

一、公司利润调节空间受到压缩的方面

(一) 会计信息的可靠性与透明度提高

新会计准则立足于强化相关性、重视可靠性的指导思想，按照国际会计惯例，对会计信息的生成、披露及更正等方面做出了更加严格更加科学的规范。这在一定程度上将改善利润操纵、会计信息失真的现况。

(二) 新准则压缩了若干会计估计和会计政策的选择空间

首先是存货发出计价方法中取消了“后进先出法”，一律采用先进先出法。这项变动，使企业利用变更存货计价方法来调节当期利润水平的惯用手段不再可行；使所有企业的当期存货消耗费用反映的都是实际的历史成本，不再有人为调节的因素。

其次，计提资产减值准备方面的变革。新准则引入了资产组和总部资产的概念；减值准则的适用范围扩大为包括固定资产、无形资产以及除特别规定以外的其他资产的减值。

其三，同一控制下企业合并对价的确认。我国企业的合并大部分是同一控制下的企业合并，此时的合并对价形式上是双方确认的公允价值，而实质上已有失公允。

其四，扩大了合并报表的范围。新准则对合并报表范围的确定更关注实质性控制：一方面，新准则严格缩小了“权益法”的使用范围，扩大了“成本法”的使用范围，从而限制了利用“投资收益”操纵利润的空间；另一方面，扩大合并报表范围，凡是母公司所能控制的子公司都要纳入合并报表范围，而不以股权比例作为衡量标准。

二、公允价值计量属性下的自由度及范围限制

新实施的会计准则在诸多方面谨慎性地引入了公允价值的计量属性，这也是本次准则制订中的一大亮点，体现了与国际财务报告准则趋同的原则，使今后资产和交易的反映更为公允、更为相关。由于对公允价值的判断客观性较弱，技术操作有一定难度；加之我国资本市场仍在发育完善中、上市公司中关联交易较多以及中介机构公信度较低等因素，许多人担心公允价值加宽了公司管理当局会计处理的自由度，容易成为利润操纵和盈余管理的工具。下面对公允价值应用中几个容易发生利润造假的方面进行分析。

(一) 对投资性房地产的计量有公允价值和成本两种计价模式。新准则允许企业在“……有确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的”情况下，采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量，这将从两个方面给企业带来利润：按照新准则规定，一是采用公允价值模式计量的，不再计提折旧或进行摊销，费用减少利润则增加；二是在房地产升值的情况下，应当以资产负债表日投资性房地产的公允价值与原帐面价值之间的差额计入当期损益，利润也会增加。

(二) 在《非货币性资产交换》中，使用公允价值计量的前提是同时满足两个条件：即该项交易必须具有商业实质；并且换出或换入资产的“公允价值能够可靠计量”。满足这两个条件的，应当以换出资产公允价值加上应支付的相关税费作为确定换入资产成本的基础，公允价值与换出资产帐面价值的差额计入当期损益。不满足两个条件之一时，以换出资产的账面价值计量。新准则还规定，在确定是否具有商业实质时，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。这些条件，在一定程度上约束了利润造假行为。

(三) 关于债务重组，从债务人方面看，新债务重组准则，将原先债权人让步而导致债务人豁免或者少偿还的负债计入资本公积的处理，改为将债务重组收益计入营业外收入。确认的债务重组收益包括以下几种情况：一是债务人重组债务账面价值与实际支付现金之间的差额；二是重组债务账面价值与出让的非现金资产公允价值之间的差额；三是当债务转为资本，债务账面价值与出让股份公允价值总额之间的差额；四是修改其他债务条件后，重组债务入账价值前后的差额。有人担心，重组收益进入利润表，又会给利润带来虚假繁荣的机会。

对此新准则设定了以下几点限制：第一，明确只有在债务人发生财务困难的情况下，才能将债务让步确认为债务重组利得。因此，那些仅仅是连续亏损、并未发生财务困难的上市公司，不得滥用此项准则。这在一定程度上制约了不恰当确认重组利得行为的发生。第二，债务重组准则要求企业披露重组公允价值的确定方法和依据，使得报表使用者很容易识别出债务重组包装获得的利润，继而作出理性的选择。第三，对于ST和PT公司而言，不可能依靠债务重组利得而摘星、摘帽。因为沪深交易所规定摘星、摘帽的条件是扣除非经常性损益后的净利润为正值。而债务重组利得计

入营业收入，属于非经常性损益在考察时被扣除。

三、会计选择权扩大的方面

(一) 新会计准则扩大了费用资本化的范围

这项变更在与国际会计准则趋同的同时体现了国家对科技创新类企业和先进制造企业的政策扶持。费用资本化的扩大主要在两个方面：第一个方面是无形资产开发费用的资本化。新准则将企业内部研究开发项目的研发过程化分为两个阶段：研究阶段和开发阶段，研究阶段的支出应于发生时计入当期损益，而开发阶段的支出在满足一系列条件下，进行资本化处理计入无形资产。这种处理一方面无疑会提升科技创新类企业的业绩，减轻经营者在开发阶段的利润压力指标，也会改变这类企业的资产结构，无形资产比重加大，有利于增强他们的市场竞争力。另一方面，这项准则在运用中会扩大企业会计处理的选择权。首先是难以严格准确地划分“研究”和“开发”阶段，尤其是在财务人员对研发技术外行时，这两个阶段的划分将取决于会计人员的判断能力及管理当局意图；其次，关于开发费用资本化的几项条件多为定性描述较难准确把握。

(二) 资产折旧（摊销）年限变更可调节利润

新准则要求企业对固定资产折旧年限、方法及预计净残值至少每年复核一次，当使用寿命预计数、预计净残值与原先估计有差异时，应当调整固定资产的折旧年限与净残值，并且调整的方法采用未来适用法，不用追溯调整。由于上市公司的固定资产一般比较大，想在折旧上做文章的也较多，上市公司只要找到证据证明其固定资产与原估计有差异，就可以进行会计估计变更，对业绩进行调整，达到盈余管理的目的。类似的要求还用在无形资产上，其摊销由原单一的直线法改为多种方法，并且摊销年限也不再固定，若是经复核无形资产的使用寿命及摊销方法与以前估计不同，则应当改变摊销期限和摊销方法。此外，新准则还允许企业合理地选择制造费用和关联产品加工成本的分配方法。这些都会给企业的会计处理留下较充分的选择权。

(三) 因新会计准则未明确和准则之间不匹配留下的缝隙

比如，在投资者投入资产价值的确定和销售收入金额的确定上，新准则规定：投资者投入的存货、长期股权投资、固定资产、生物资产、无形资产等的成本，应当按照投资合同或协议约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的除外；产品及劳务的销售收入也按合同或协议价款确定；但合同或协议价款不公允的除外。而在合同或协议价不公允的情况下，资产及收入的公允价值究竟该如何确定，新准则并未明确。于是在准则实施中，企业可能会利用这些缝隙，创造条件符合自己需要的规定，达到操纵的目的。

四、新会计准则下利润操纵的应对策略

(一) 严格地将新准则执行到位

与旧准则相比，新会计准则技术上的先进性是毋庸置疑的，在结构和内容上也更完整更全面。只要严格的实施新准则，许多过去惯用的利润操纵伎俩将不再有用武之地。为此，要制定和完善相关的法律法规，加强外部监督。考虑到新准则给上市中公司会计确认、计量和报告带来的改变，应相应地修改中国证监会发布的相关法规，使得上市公司财务指标的计算及会计信息的披露尽可能地与会计准则的要求协调一致。同时，采用加大违法成本的办法来阻止企业的违法行为。外部监督主要是指外部审计，对于我国中介机构公信度较低的情况，必须加强对审计的监督：证监会和中国注协对会计师事务所及注册会计师的审查应形成制度；采取有效措施控制和提高证券市场民间审计的质量；借鉴海外经验，尽快建立注册会计师的惩戒制度；大力提高注册会计师的风险意识及职业道德，促使其严格遵守独立审计的最新准则和其他执业标准。

(二) 加快制定新的具体准则，使其具有可操作性

新准则给现行的会计制度带来的跨越是巨大的，对于实施中必然会出现的诸多不适应、不和谐，要尽快出台实施细则，在实践中不断拓展准则的深度与广度，提高新准则的可操作性，使企业提供的会计信息更加可靠和相关。

(三) 制定详细的公允价值取得的技术规范，增强其可靠性

应该对公允价值的确定技术进行规范。公允价值的确定一方面要基于市场价格：存在活跃市场的有实际市场报价、有最近交易日的市场价格；另一方面要考虑估值技术，类似资产的交易价格、行业基准价、未来现金流量折现法、以及期权定价模型。如果需要采用估值技术，应选择市场参与者普遍认同，且被以往市场实际交易价格验证具有可靠性的估值技术。还应该保持使用公允加价估价方法及政策在整个企业中一致。对企业而言还要做好更新信息系统，对有活跃市场报价的，收集与整理相关信息，建立计算机跟踪系统等方面的工作。

(四) 转变审计思路，加强人员培训

以前企业的利润造假手法，主要是虚构或隐瞒收入费用等，银广夏式造假只要到海关核对一下报关单证据就查出来了。但在新会计准则环境下，面对公允价值会计信息的审计，主要判断一些带主观色彩的会计处理是否正确，这就需要改变审计思路，由传统的账项审查拓展至资产评估、风险分析领域。同时，企业会计人员也面临一样的挑战。为此必须对广大会计人员、审计人员进行系统的、有针对性的培训，提高其实际技术操作水平。

治理上市公司的利润操纵是一项系统工程，在宏观方面还需要建立统一而又充分竞争的资本市场，使各种资产或负债的市价能很好地反映其真实价值，创造一个有利于公允价值全面推广的外部环境；要在完善公司治理的基础上，完善各项相关的法律法规，在实践中不断完善新的会计准则体系（作者单位：连云港职业技术学院）

相关链接

基于开发企业成本管理中引进咨询单位的咨询报酬研究
校办企业改制过程中“老人”问题的对策研究
预算管理与内部控制协同问题及对策
浅谈高校附属企业的财务管理
浅谈企业价值链管理
企业的创业信息资源研究
浅析如何加强企业财务管理
加强油田企业成本管理的几点建议
浅析煤炭企业固定资产管理存在的问题及建议
新会计准则下公司利润调节空间的变形及应对策略

本网站为集团经济研究杂志社唯一网站，所刊登的集团经济研究各种新闻、信息和各种专题专栏资料，均为集团经济研究版权所有。

地址：北京市朝阳区关东店甲1号106室 邮编：100020 电话/传真：（010）65015547/ 65015546

制作单位：集团经济研究网络中心