

回溯型会计利润与核算误差

邓 辉

(上海电力学院 上海 200090)

【摘要】 本文通过举例分析了如何通过回溯型会计对以往各会计期间的核算精度与误差做出评价。研究回溯会计问题在会计准则中提出降低核算误差的要求,将有助于提高会计信息的可靠性和相关性。

【关键词】 核算误差 回溯型会计利润 即时型会计利润

《企业会计准则——基本准则》第三十七条规定,利润是指企业在一定会计期间的经营成果。利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。有的学者认为,会计利润从长期来看是确定的,或者说会计利润是相对确定的。例如:一个从创立到关闭存在了 N 年的企业,其第 $K+J$ 年的利润被低估了 500 万元,或者第 K 年的利润被高估了 500 万元,当我们把该企业 N 年的利润累积起来,在将所得税会计独立考虑以后,似乎其总的利润数额是确定的。对利润总额是否确定的问题我们一直存在疑问——企业存续期间的每一个会计年度的会计利润核算难道没有什么标准要求吗?

现在油气开发过程中发生的投入成本上,而成本支出将作用于整个油气资源的开采过程,因此,油气资产的折耗以油气储量为基础更为适宜;不同的经营活动也应有不同的折耗依据,油气开采取得成本的折耗基准应是探明储量,而对油气的开发成本应以探明开发储量作为折耗基准。同时,在资产减值准备的累计金额、分部的减值损失、可收回金额的计算方法、勘探井和勘探参数井完钻时的会计处理、油气混合产量的成本摊销、累计折耗和减值准备的累计金额及其计提方法等方面,我国需要继续研究和制定相关披露规定。对于国外重大的探明未开发储量开发情况以及当年在探明未开发储量转化为探明已开发储量方面的投资和进展,油气公司应说明其探明未开发储量在五年或更长时间内没有得到开发的原因。

3. 完善对经营成果信息的披露,丰富信息披露形式。对于综合化(一体化经营)油气公司或包含油气生产活动的混业经营公司来说,油气生产活动的成果是油气生产企业制定发展战略及投资者决策至关重要的依据,因此三大油气公司均有所披露。但是我国油气会计准则对于经营成果信息的披露没有规范化,导致披露的深度及形式各具特色。鉴于此,首先,我国应进一步规范经营成果信息披露的标准,使各个油气公司有“法”可依。其次,学习中海油的披露方法,在披露方式上也应逐步改变传统单一的文字描述,增加运用图形如直方图、曲线图、地区分布图等进行直观、形象的说明,如对于多层次、多角度分析性信息的揭示,加强财务分析指标的运用;对于重

一、核算精度要求应该成为会计信息可靠性的核心内容

一般情况下,会计信息的可靠性包括公允披露、中立性、无重大误述、完整性和谨慎性。笔者认为,会计信息的可靠性还应该包括核算精度。会计作为加工财务数据的信息系统,也应该与机械加工一样,有加工精度的要求。所谓加工精度,就是加工后零件表面的实际尺寸、形状、位置等几何参数与图纸要求的几何参数的符合程度。加工精度越高,加工误差就越小,反之亦然。在实际工作中,通过任何加工方法所得到的实际参数都不会与图纸要求完全吻合。从零件发挥功能的角度看,只要加工误差在图纸要求的公差范围内,就认为保证了加

大变化的原因,通过详细解释使信息需求者能够透彻地了解企业的财务状况。再次,税项的披露也是年报中最容易被忽视的部分,应规范并细化税项的分类,并在注释中说明各个税项的计算依据及方法,便于信息使用者合理预测企业的税收状况和发展前景。

4. 标准化度量规范化。我国应尽快将探明油气储量未来现金流量标准化度量纳入准则中,同国际惯例接轨,降低储量信息转换成本。在借鉴国外披露方法时,要“取其精华,去其糟粕”,储量价值的评估中最重要的方面就是评估价格,美国证券交易委员会(SEC)一直以公司当年年底的基准日单一定价进行报价,其容易受短期价格浮动、储量变化等因素影响,导致变动较大,代表性也比较差。因此,一方面可使用本财务年度内 12 个月的平均值进行储量评估,另一方面为了保持数据的相关性,可以通过敏感性分析进行预期价格披露。

主要参考文献

1. 李志学,刘德. 油气矿业会计. 西安: 西北大学出版社, 1999
2. 林金高. 天然气会计问题研究. 大连: 东北财经大学出版社, 2002
3. 查道林,冯永志. 中美油气会计准则信息披露规范之比较. 财会月刊(综合), 2006; 12
4. 赵选民,何玉润. 关于石油天然气会计核算的几个问题. 会计研究, 2002; 2

工精度。而在会计上,我们将加工财务数据的精度称之为核算精度。核算精度越高,核算误差就越小;反之,核算误差越大,核算精度就越低。只有核算误差在可容忍范围内,会计信息才可以说是可靠的。现举一实例进行详细说明。

例:假定甲公司只生产一种产品 A,对外销售产品时附有质量保证条款,保证三年内免费维修。已知甲公司生产的产品有 5%可能会需要大修,10%可能会需要小修,85%可能不会需要修理。发生大修理时费用为 50 元/件,发生小修理时费用为 20 元/件。该公司 2007 年度销售了 60 万件产品,每件售价 500 元。假定乙公司只生产一种产品 A,对外销售产品时也附有质量保证条款,保证三年内免费维修。已知乙公司生产的产品有 6%可能会需要大修,5%可能会需要小修,89%可能不会需要修理。发生大修理时费用为 50 元/件,发生小修理时费用为 30 元/件。该公司 2007 年度销售了 60 万件产品,每件售价 500 元。

显然,甲公司 2007 年度销售产品的修理费用服从离散型随机变量的概率分布,修理费用的期望值 $=60 \times (50 \times 5\% + 20 \times 10\% + 0 \times 85\%) = 60 \times 4.5 = 270$ (万元),修理费用的方差 $=60 \times [(50 - 4.5)^2 \times 5\% + (20 - 4.5)^2 \times 10\% + (0 - 4.5)^2 \times 85\%] = 60 \times 144.75 = 8685$ (万元)。

乙公司 2007 年度销售产品的修理费用也服从离散型随机变量的概率分布,修理费用的期望值 $=60 \times (50 \times 6\% + 30 \times 5\% + 0 \times 89\%) = 60 \times 4.5 = 270$ (万元),修理费用的方差 $=60 \times [(50 - 4.5)^2 \times 6\% + (30 - 4.5)^2 \times 5\% + (0 - 4.5)^2 \times 89\%] = 60 \times 174.75 = 10485$ (万元)。

我们假定甲、乙两公司 2007 年以前没有销售过 A 产品,2007 年度销售的商品在 2007 年底之前未发生返回修理,则按照现行会计准则的要求,两公司相应的会计处理均为(单位:万元):

| | |
|--------|-----|
| 借:销售费用 | 270 |
| 贷:预计负债 | 270 |

由以上分析可知,虽然甲、乙两公司 2007 年度销售 A 产品的修理费用方差不一样,但按照现行会计准则的要求,甲、乙两公司在 2007 年度的会计处理是一样的。那么,两公司销售 A 产品的修理费用方差的不同在会计上存在何种意义呢?

我们知道,售出的 A 产品全部度过三年保修期后,再回顾 2007 年曾经做过的会计处理,最后实际发生的维修费用刚好等于期望值 270 万元的可能性极小,总会发生一定程度的偏离。上述例子中甲、乙两公司方差不一样,根据数理统计的基本原理我们可以判断,乙公司方差大,维修费用实际数额偏离 2007 年以期望值 270 万元入账的可能性更大。在 2007 年度,同样以 270 万元作为销售费用的确认金额,甲公司可能发生的偏差小,从而核算精度更高。销售费用作为利润表的一个项目,其确认数额的偏差最终会影响净利润的偏差。实际上,利润表中的其他一些项目,其确认数额也有很大的预估成分,其偏差最终也会影响净利润的偏差。

二、回溯型会计利润是会计信息系统的基准要求

通过以上分析,为更好地分析问题,我们可以引入两个新

的概念:即时型会计利润和回溯型会计利润。

财务报告有及时性的要求。为了达到及时性要求,有些数据就需要提前预估,如固定资产预计使用年限、净残值的估计、坏账损失的估计、销售产品保修费用的估计以及股份支付的期权价值的估计等。

笔者认为,在实务操作中,我们可以以两种方式同时记录相关会计信息:一方面,我们按照正统的会计规范要求在一个会计期间及时进行会计核算;另一方面,在企业存续 N 年关闭的时候,再根据得到的所有资料和会计上基本的配比原则,对经历了一个完整生命周期的企业重新计算每一个会计期间的利润。这样可以得到一个更加真实、客观的会计利润,即回溯型会计利润。而每过一个会计期间根据及时性要求编制报表所计算出的会计利润,就是即时型会计利润。通过比较企业每个会计年度的回溯型会计利润和即时型会计利润,我们应该能够对以往各会计期间的核算精度与核算误差作出一个恰当的评价。显然,回溯型会计利润提供了一个衡量以前会计工作质量的基准。

三、结论

长期以来,投资者往往关注利润表的最后几行,即“利润总额”、“净利润”、“营业利润”等,以能为他们的决策带来便利,但现实中种种财务造假行为,也使得报表使用者无所适从,不知道要相信哪一类数据。会计工作应该树立核算精度和核算误差的理念与要求,这将在相当大的程度上改善会计的形象,增强人们对财务报告的信心。

诚然,在企业未终止运营之前,直接拷问每期即时型会计利润与回溯型会计利润的偏离程度是一件困难的事情,但有了核算精度的基本理念,在目前条件下,我们还是可以作出一些努力,从而改善企业财务报告质量。例如上述例子中预提维修费用的问题,在某一个会计期间销售商品的保修责任免除之后,在会计报表附注中应当说明以前那一个会计期间里预提维修费用与实际维修费用的偏离程度;再例如坏账费用的提取问题,在以前某一个会计期间销售回款能收回的都收回以后,在会计报表附注中应当说明以前那一个会计期间里预提坏账损失费用与实际坏账损失的偏离程度等。对过去工作的总结能让报表使用者对当下财务报告的核算精度与误差作出合理的判断,这有利于其进行正确的决策。

根据财务资本保全原则,有利润才能分配,而货币有时间价值,对分配时间的限制会影响到股东价值的实现,这就是所谓会计的经济后果。我们不仅要考虑当下会计问题,还要研究回溯型会计问题,本着诚信的基本原则正视这些问题。

【注】本文受上海市教委电力企业管理重点学科项目(项目编号:J51302)资助。

主要参考文献

1. 张夕阳. 会计利润的不确定性思考. 上海立信会计学院学报, 2005; 6
2. 葛家澍. 中级财务会计. 北京: 中国人民大学出版社, 2003
3. 柯明扬. 机械制造工艺学. 北京: 北京航空航天大学出版社, 1996