



会计估计变更和会计差错更正的区别

——由首创股份 2004 年利润大幅增长引发的思考

厦门大学 林建秀

一、首创股份 2004 年利润大幅增长的原因

首创股份 2004 年实现每股收益 0.45 元,与 2003 年的每股收益 0.06 元相比,增长了 650%,其成长性在 2004 年上市公司中名列第二,是什么原因使得首创股份 2004 年利润大幅增长?细读其 2004 年年报可以发现,会计报表附注对会计政策变更、会计估计变更和会计差错更正说明如下:公司以 3.96 亿元投资参股的南方证券股份有限公司因违规违法等原因于 2004 年 1 月 2 日被行政接管,依据稳健性原则,在公司 2003 年计提的减值准备 5 940 万元的基础上,对长期投资补提减值准备 33 660 万元,该减值准备的计提作为重大会计差错处理,在本报告期对 2003 年度长期投资减值准备采用追溯调整法调整,调增 2004 年度期初长期投资减值准备 33 660 万元,调减 2004 年期初留存收益……首创股份 2004 年实现净利润 490 459 152.41 元,每股收益 0.45 元。公司 2003 年年报显示当年实现净利润 403 516 147.32 元,每股收益 0.366 8 元。由于 2004 年的重大会计差错更正,2003 年净利润须追溯调整,调整后的 2003 年净利润为 66 916 147.32 元,比调整前减少了 33 660 万元,每股收益相应地由调整前的 0.366 8 元减少为 0.06 元,从而公司 2004 年的每股收益比 2003 年增长了 650%。可见,造成公司 2004 年利润大幅增长的原因是因为

应有所不同。笔者将民间非营利组织审计委员会不同于公司审计委员会的一些特殊方面作以下介绍。

(1)维护组织的免税资格。一般来说,民间非营利组织免税资格的种类决定了其从事某些活动会威胁到免税资格,审计委员会应对其活动进行监督以防其从事威胁免税资格的活动。例如,干涉政治活动会给大多数组织带来麻烦。

(2)防止私人侵占。对于民间非营利组织而言,一个很大的管理问题就是私人侵占。它是指组织的资产或收益被用做内部人利益而非组织利益,其具体表现一般有:偷盗组织财产、挪用钱款,支付给雇员远高于其职责的薪酬和过高的旅游或娱乐费用,从关联方以高价购入商品或劳务等。管理层应针对上述各种情况建立严格的内部控制制度。审计委员会应确保这些内部控制制度健全有效并被一贯遵守。同时,对组织所进行的存在私人侵占可能性的交易和活动应进行有效监督,发现问题应及时告知管理层,如果管理层未有效解决则应直接反映至董事会。

(3)监督捐赠活动。民间非营利组织和公司之间最明显的区别便是资金来源。公司通过出售商品或提供劳务来获取收入,购买商品或接受劳务的顾客如不满意可进行责问,这

发生会计差错而采用了追溯调整法调低了 2003 年的利润,而不是因为 2004 年的利润真正增长了。

二、提出问题

根据以上案例,公司对参股南方证券的投资计提减值准备属于会计估计行为,把 2004 年报告期内发现需要补提的长期投资减值准备作为重大会计差错处理,意味着公司认为其对 2003 年长期投资减值准备的估计是错误的,那么,2003 年计提的减值准备是错误的吗?根据 2003 年审计报告,审计师并没有认为此项减值准备有不妥之处,而是在说明段强调了 2004 年 1 月 2 日发生的南方证券被接管一事及其可能对公司财务造成的巨大影响。从 2003 年审计师发表的意见和公司 2004 年年报所披露的信息来看,2003 年对该项长期投资减值准备的计提是恰当的,公司在 2004 年改变对长期投资减值准备的计提是基于 2004 年 1 月 2 日的事件,这一行为属于会计估计变更。那么,为什么首创股份要将其作为会计差错更正处理?会计估计变更和会计差错更正的本质区别是什么?

三、会计估计变更和会计差错更正

根据财政部颁布并于 1999 年 1 月 1 日起实行的《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》(下文简称《准则》)及其指南的规定,会计估计是指企业对结果不确

便形成了一种天然的财务控制机制。民间非营利组织的资金大部分来源于捐赠,而捐赠者却未获取相应的商品或接受相应的劳务,这种单向非互惠的活动使审计委员会必须对捐赠活动进行监督,以防捐赠资产和资金的流失。

三、在我国民间非营利组织中建立审计委员会制度应注意的几个问题

我国民间非营利组织尚处在初步发展阶段,学习发达国家经验来建立审计委员会制度是加强其治理并使其发挥应有作用的一个重要手段,但建立此制度应结合我国的具体情况。对此笔者提出如下看法:①审计委员会不是一个孤立的机构。如果在我国民间非营利组织中建立审计委员会,应建立组织董事会及其他相关机构,同时应制定章程或通过其他法律途径来规定审计委员会职责并保证其权威性。②建议首先在大型民间非营利组织中实行外派审计委员会制度。由国家审计机关选调和委派称职、独立的人员组成审计委员会,该审计委员会对国家及公众负责。待组织中相关配套机制建立健全后,便可由国家委派审计委员会成员逐步过渡到由组织董事会委派审计委员会成员。③建立民间非营利组织审计委员会的工作制度,完善其监督激励机制。□

定的交易或事项以最近可利用的信息为基础所做的判断。企业面临的多种交易或事项的不确定性是客观存在的,企业之所以需要进行会计估计,是因为企业为了定期地为信息使用者提供财务信息,需要将连续不断的期间人为地划分为各个阶段,并在权责发生制的基础上对企业财务状况和经营成果进行定期确认和计量。会计估计因为会计分期和不确定交易或事项的存在而存在。随着时间的推移,原来不确定的交易或事项有了进一步的发展,或者企业掌握了新的信息,对原来的交易或事项有了更深入的认识和进一步的判断,因此而产生了会计估计变更。会计估计变更是建立在事态发展和产生新的信息基础上的,对企业当期或未来各期的财务状况和经营成果产生影响,故其适用的会计处理方法是未来适用法。会计差错通常由以下三方面的原因造成:一是错误使用会计政策;二是对已存在事实的忽略或误用而导致的会计估计错误;三是计算和分类错误。会计差错在报告期以前就已经存在,对企业财务状况和经营成果的影响存在于错误发生的当期,会计差错更正的会计处理方法按会计差错是否重大区分为追溯调整法和当期调整法,其中当期调整法是对非重大会计差错更正的简单处理。

会计估计和会计差错形成的原因具有本质的区别,但是会计估计变更和会计差错更正存在着难以区分之处,主要表现在如何区分因会计估计错误导致的会计差错更正与会计估计变更之间的界限。会计估计错误引起的会计差错更正与会计估计变更都与会计估计有关,结果都表现为改变原来的会计估计,两者之间的区别在于:在报告期的时间纬度判断前期做出的会计估计是否存在错误。如果当时的会计估计是由于对已存在事实的忽视或误用而导致的不当,那么这一会计估计在发生当期就是错误的,属于会计差错,需要遵循会计差错更正的会计处理方法;反之,如果前期的会计估计是建立在当时可靠事实的基础上的,而现在做出会计估计变更的决定是基于新的事实或所掌握的新的信息,则其属于会计估计变更,适用会计估计变更的会计处理方法。

根据以上分析,首创股份对其已计提的长期投资减值准备(会计估计)的改变,属于会计估计变更而不是会计差错更正。但首创股份把这一会计事项作为重大会计差错处理,追溯调整 2003 年度的净利润,使 2004 年的每股收益与调整后的 2003 年每股收益相比增长了 650%。如果首创股份将这一会计事项认定为会计估计变更,运用未来适用法则必须将长期投资减值准备的调整计入报告当期,则 2004 年实现的净利润将由原来的 490 459 152.41 元调减为 153 859 152.41 元,每股收益也相应地由调整前的 0.45 元减少到 0.15 元,与 2003 年的每股收益 0.37 元相比,下降了 59%。公司基本面对 2003 年到 2004 年末发生重大变化,由于对同一会计事项采用不同的会计处理方法,从而导致完全不同的经济后果。

四、几点看法

1. 近年来,存在会计差错的上市公司财务报告的数量呈逐年上升的趋势,这种现象已越来越引起人们的关注。从会计行为的角度来看,会计差错作为一种客观存在,既有会计判断失误的客观因素,也有以盈余管理为目的的主观因素。通过对会计差错的实证研究发现,我国上市公司具有利用会计

差错虚增盈余的倾向。同样,在判断某一会计事项是属于会计估计变更还是属于会计差错更正时,既可能出现客观上的失误,也可能存在人为利用会计估计变更和会计差错更正的不同会计处理方法调节会计数据的情况。

2. 《准则》实施的目的是保证财务信息的可比性,以使企业提供的财务信息更具相关性。目前,《准则》的内容基本符合国际惯例,但从《准则》颁布的预期目的和实施效果的差距来看,还需要根据我国的具体国情提供更为合理和详尽的解释指南,如界定会计估计变更和会计差错更正的区别和适用范围,以减少客观上的判断失误。在已有的《准则》运用指南中,尽管对会计估计和会计差错做了进一步的解释,但是没有对两者进行明确区分,导致实务运用中的偏离。美国财务会计准则委员会(FASB)于 2003 年颁布的会计变更的讨论稿以及国际会计准则理事会(IASB)的相关条款都明确指出区别会计估计变更和会计差错更正的关键在于,前者是依据新信息的产生和事态的发展,对原先的交易或事项加深了认识或改进了判断;后者是因为前期对可靠信息的疏忽或误用而导致的错误,而通常情况下这一信息的获得和运用是能够合理预期的。

3. 《准则》能否得到有效执行还取决于相关准则的配套实施,如关于资产减值准则的制定和实施。目前,存在上市公司计提资产减值准备时滥用会计政策调节利润的现象。但是,还没有相应的准则对与资产减值相关的会计处理和披露进行规范,企业对资产减值准备是否计提以及计提多少,完全基于企业的判断和需要,外部信息使用者无法取得企业计提资产减值准备的依据。美国财务会计准则公告第 144 号和国际会计准则第 36 号要求对资产减值披露详细的计算方法、所依据的假设,以及导致资产减值的事项或情况。充分披露的法定要求缩小了企业人为操纵会计估计变更和会计差错更正的空间,对财务信息使用者来说,根据企业所报告的信息,可以判断企业会计方法运用的合理性。就首创股份而言,若其在 2003 年的年报中对投资于南方证券的长期投资计提减值准备的依据做详细的披露,可能有助于外部信息使用者对 2004 年补提长期投资减值准备的会计处理方法的正确性做出相应的判断。

4. 针对上市公司滥用会计估计变更和会计差错更正的行为,中国证监会出台了《公开发行证券的公司信息披露编报规则第 19 号——财务信息的更正及相关披露》和《关于进一步规范上市公司财务信息披露质量的通知》,其目的是进一步规范上市公司对财务信息的更正行为,使上市公司的财务信息披露更加透明、及时,同时使外部信息使用者能够及时获悉相关的财务信息,对上市公司最终的财务结果做出合理的判断。但是,就首创股份年报的市场反应来看,投资者普遍缺乏对不同会计方法产生不同会计数据的辨识能力,尽管首创股份对补提长期投资减值准备既履行了法定的公告义务,又在年度财务报告中进行了披露,但是,投资者关注的还是会计报表上的数据,而对数据形成的原因缺乏判断力。因此,目前规范的重点一方面是配合会计准则及时出台审计规范指南,另一方面是企业财务呈报的行为,增强企业和审计师的法律责任,提高财务报告的质量。□