

# 会计政策、会计估计变更以及 会计差错更正情况分析

中国证监会会计部

为了提高企业财务报表的相关性和可靠性,以及不同企业和同一企业不同期间财务报表的可比性,《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》对企业会计政策的应用,会计政策、会计估计变更和前期差错更正的确认、计量和相关信息的披露等做出了明确规范和要求。财政部、证监会分别在2012年年报工作通知中也将会计政策、会计估计变更作为企业会计准则执行中应予以重点关注的问题。

我们在对我国上市公司2012年年报中披露的会计政策、会计估计变更以及会计差错更正情况进行研究分析后发现,上市公司对会计政策变更通常较为审慎,但对会计估计变更则较为频繁,且在个别行业集中的趋势明显;会计差错多数是由人为原因导致,不排除通过会计差错更正进行操纵利润的可能性。同时,由于2012年新退市制度正式实施,也增加了一些公司通过会计政策、会计估计变更以及会计差错更正来调节利润的动机。

## 一、2012年度会计政策、会计估计变更以及会计差错更正基本情况

### (一) 会计政策变更情况

会计政策是指企业在会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法。一般情况下,除了法律、法规或者统一会计制度要求的变更(法定变更),以及会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息(自主变更)之外,企业采用的会计政策一经确定,不得随意变更。2012年年报共有42家上市公司披露其会计政策发生了变更,其中,自主变更的公司占90%以上,包括投资性房地产后续计量方法从成本模式变更为公允价值模式(10家)、存货成本核算方式及存货发出计价的变更(10家)、并购重组导致会计政策变更(3家)、其他各种类型会计政策变更(15家),法定变更包括安全生产费用提取及使用会计核算政策变更(2家)、营改增试点企业会计处理变更(1家)、企业政策性搬迁所得税会计处理(1家)。

### (二) 会计估计变更情况

会计估计是依据最近可利用的信息为基础所做的最佳判断,随着时间的推移,如果赖以进行估计的基础发生了变化,或获取了新的信息、积累了更多的经验,则需要对原先的会计估计进行修正即会计估计变更。由于受经营活动内在的不确定性因素的影响,相比会计政策变更,上市公司会计估计变更较为频繁。2012年年报共有155家上市公司披露进行了会计估计变更,主要集中在坏账准备计提比例以及与固定资产折旧年限调整上,约占发生会计估计变更公司家数的八成,与往年会计估计变更主要原因基本一致。

### (三) 会计差错更正情况

通常所说的会计差错更正主要是指企业发生的前期会计差错更正。前期差错是指编报前期财务报表时以及前期财务报表批准报出时,没有运用或错误运用预期能够取得并加以考虑的可靠信息,而对前期财务报表造成省略或错误。企业应当采用追溯重述法更正重要的前期差错。2012年年报共有72家公司进行了会计差错更正,主要的原因包括:一是公司自查自纠会计政策应用的错误,或因更换审计机构发生前期会计差错更正,这类公司占据发生会计差错更正公司的比例最高;二是因税务机关税务检查调整以前年度应纳税额而进行的差错更正,这类会计差错更正在最近三年均比较普遍;三是因证监会以及相关部门稽查发现的问题进行的差错更正,这类会计差错更正相对较少。

## 二、存在的主要问题

(一) 通过会计政策变更实现“扭亏为盈”,存在利润操纵的嫌疑

由于会计政策本身具有选择的空间,不少公司倾向于选择对自身业绩衡量“最有利”的会计政策。近年来,由于房价持续走高,变更投资性房地产后续计量模式成为不少主业经营发生困难的公司实现扭亏为盈的方法。2012年度发生会计

政策变更的42家公司中,有10家公司将投资性房地产后续计量模式由成本模式变更为公允价值模式,且无一例外地带来了账面收益,这甚至成为一些公司扭亏为盈的利器。投资性房地产后续计量模式的变更更多发生在连续两年亏损的公司,并因此实现“扭亏为盈”,从而规避可能面临的退市问题。通常,除了国家发布新的会计准则导致的会计政策变更外,公司自主进行的会计政策变更应能够提供更可靠、更相关的会计信息,但从上市公司变更会计政策的实际动机看,更多是为了盈利或“扭亏为盈”的需要,存在利润操纵的嫌疑。

(二)混淆合并报表会计政策调整和会计政策变更的概念,会计政策变更的恰当性值得商榷

有些上市公司披露将投资性房地产后续计量模式由公允价值模式变更为成本模式,理由是“为与新控股股东保持一致”,以满足控股股东出于合并会计报表的目的统一集团内会计政策。《企业会计准则》明确规定,“已采用公允价值模式计量的投资性房地产,不得从公允价值模式转为成本模式”,并要求企业如果选择公允价值计量模式,就应当对其所有投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。而控股股东出于合并会计报表目的统一集团内会计政策,应在合并报表层面进行会计政策调整,不应该、也不需要上市公司层面进行会计政策变更。上市公司以控股股东出于合并会计报表的目的统一会计政策为由,将投资性房地产由公允价值计量模式变更为成本模式与现行企业会计准则的规定相悖。

(三)会计估计变更成为部分行业上市公司改善业绩的利器,其变更的合理性存疑

会计估计变更主要集中在坏账准备计提方法、计提比例的变更,以及固定资产折旧方法、折旧年限和残值率的调整,这两类传统领域的会计估计变更占到会计估计变更公司总数的八成以上。2012年年报披露显示,发生这两类会计估计变更的公司主要集中在钢铁、制造、航运等行业。由于这些行业受经济周期的影响,同行业内上市公司会计估计变更的方向高度一致,要么是信用期内不计提坏账准备,要么是固定资产使用年限大幅度延长、残值率明显提升,通过会计估计的变更,这类公司实现微利或大幅度减亏,会计估计变更对业绩提升的效用明显,但变更的合理性、恰当性令人质疑。

(四)会计估计变更并非定期复核的结果,而表现出明显的“人为调整”迹象

由于商业活动中内在不确定性的影响,许多财务报表中的项目需要加以估计,且这种估计是动态的,需要根据情况的变化基于最近可利用的信息或资料进行及时的动态调整,如《企业会计准则第4号——固定资产》规定,企业至少应于每年年度终了,对固定资产使用寿命和预计净残值进行复核,如有确凿证据表明固定资产预计使用寿命或净残值与原先估计

数有差异,应当调整固定资产使用寿命或残值。但部分处于低迷行业的上市公司固定资产折旧年限的调整显然不是定期复核的结果,如某公司在未进行任何资产改良活动的情况下,将房屋建筑物的折旧年限由原来的20年延长至35年,设备折旧年限由原来的10年延长至18年,运输设备折旧年限由原来的5年延长至10年,这种折旧年限在相邻年度间的大幅调整,要么是前期会计估计存在重大差错,要么是公司出于利润操纵目的进行的“人为调整”。

(五)混淆会计估计变更和对新交易或事项单独进行会计估计

部分上市公司2012年年报中披露的会计估计变更系调整固定资产(房屋建筑物)折旧年限,实际情况是公司新建的房屋建筑物采用全钢结构,其使用寿命和残值率与原砖混结构的厂房相比显著不同,公司对新的固定资产独立进行会计估计,采用新的折旧年限,并未改变原先固定资产的折旧年限,不属于会计估计变更。显然这部分上市公司混淆了会计估计变更与对新交易或事项应用新的会计估计这两种情形。

(六)会计估计变更未严格执行未来适用法

根据《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》,会计估计变更按照未来适用法进行会计处理,不涉及对以前期间的追溯调整。证监会会计部在《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》(2011年第2期)中进一步明确了会计估计变更的执行时间,即会计估计变更应自该估计变更被正式批准后生效执行,为方便实务操作,新会计估计最早可以自最近一期尚未公布的定期报告开始使用,原则上不能追溯到更早会计期间。从2012年年报的实际执行情况来看,仍有部分上市公司未严格执行会计估计变更未来适用法的原则,存在会计估计变更批准生效日之前适用的情形。

### 三、监管对策

上市公司的财务状况以及经营成果对投资者决策、公司再融资、保留上市资格等具有重大影响。从2012年年报信息披露情况看,会计政策、会计估计变更和会计差错更正成为了部分上市公司调节利润、进行盈余管理的工具,与会计准则确定的基本原则相背离。加强上市公司财务信息披露监管,依法打击蓄意利用会计政策、估计变更和会计差错更正进行会计报表粉饰的行为,对于保护投资者权益、净化资本市场环境、促进资本市场长期健康发展具有重要作用。证券监管部门将持续加强会计信息生成过程的监管,加大违法违规行为的查处力度,提高监管工作的成效。

(一)引导公司加强和完善财务报告的内部控制,夯实公司财务信息披露的制度基础

通过分析上市公司会计政策、会计估计以及会计差错更

# 后危机时期 我国会计信息市场的政府监管

孙炳娜 杜文艳

2008年国际金融危机爆发,有学者认为会计信息市场的监管缺失是引发这场金融危机的重要原因。后金融危机时期,社会公众对会计信息监管的质疑有增无减,要求加强会计准则对会计信息特别是企业风险信息披露的呼声日渐高涨。在此背景下,笔者拟对我国会计信息市场政府监管的现状进行分析总结,揭示其存在的监管问题,并给出相应的政策建议,旨在促进会计信息市场政府监管的良性发展。

## 一、我国会计信息市场政府监管现状

### (一) 财政部会计信息质量检查情况

本文对财政部2007-2011年对企事业单位会计信息质量和会计师事务所执业质量检查情况的数据进行了分析,具体统计结果如表1所示。

从表1可以看出,我国地方财政部门对企事业单位和会计师事务所的检查数量逐年增加,检查范围逐步扩大,会计监管的约束作用逐渐加强。然而值得关注的是,除了2011年地

正深层次原因可以看出,公司会计政策、会计估计变更往往有盈余管理的需要,公司财务报告的内部控制环境存在缺陷,公司发生会计差错更正的原因也多是主观因素,既包括财务人员工作的失误,也包括对政策理解不到位、未严格履行年末结账程序等,反映出公司内控执行不到位的问题。上市公司需建立健全和严格执行财务报告内部控制,切实发挥审计委员会、监事会、独立董事的监督职能,并完善相关问责机制,营造财务报告编报的良好控制环境。

### (二) 强化审计机构及保荐机构等中介机构的责任

推动保荐代表人及注册会计师归位尽责,切实发挥持续督导和应有的独立监督作用。首先,保荐代表人应当切实履行发行人发行上市以后的持续督导责任,督促上市公司不断完善财务报告相关内控制度,有效发挥审计委员会、独立董事的监督作用。注册会计师应当提高职业道德水准,保持应有的职业

方财政部门对企事业单位的处罚数量有所降低以外,2008-2011年的处罚数量都在5000家左右,其中被处罚的大多数还是相对比较规范的大中型企业和上市公司。另外,根据2009-2011年驻各地专员办披露的相关检查情况,被检查的全部企事业单位和会计师事务所都或多或少存在一些问题,比如企事业单位编造虚假利润、内部控制形同虚设、会计师事务所质量控制程序不健全等。由此可见,我国会计信息失真的现象依然不容忽视,政府监管还有待加强。

### (二) 证监会行政处罚情况

在财政部对会计信息质量检查的同时,证监会也在对上市公司、会计师事务所等机构进行监管,并对违法公司和相关责任人予以行政处罚。本文对证监会2007-2012年公布的行政处罚决定书进行了专项统计,主要从行政处罚对象数量和处罚原因两方面分析,具体结果如表2所示。

为了使统计的数据更具有针对性,本文在统计时剔除了因个人买卖股票被处罚的情形。根据统计结果可以看出,我

谨慎,客观公正执业,认真履行独立的监督责任。其次,以法律法规形式进一步明确和强化保荐代表人及注册会计师的相关责任,并通过强化监管督促相关中介机构归位尽责,为提高上市公司年报信息披露的质量发挥应有的督导和监督作用。

### (三) 推进会计准则体系的完善,加大外部监督检查力度

证券监管部门将密切关注会计实务的发展,及时与会计准则制定机构沟通,推出针对新业务的会计准则解释或者其他相关指导性意见,减少或消除公司蓄意利用会计准则进行会计套利的空间。同时,进一步加大监管机构现场检查力度,增加对公司财务基础工作的关注,督促公司加强财务人员配置,完善财务制度和会计控制程序;加强对公司重大会计差错责任追究制度执行情况的监督,完善投资者追偿机制,充分利用市场和法律机制来遏制财务造假或操纵行为。■

责任编辑 张璐怡