

上市公司年报会计差错更正的思考

□ 刘绍军

在年报中,会计差错更正的追溯调整是否应该?是否所有的追溯调整都“言之有理”、“顺理成章”?这些追溯调整公告信息是否已充分完整并满足了信息使用者的需要?本文试图从相关上市公司2004年度年报反映的相关信息入手,对此作出总结、归纳,并从理论的角度提出一些想法。

一、会计差错归属期确认的分歧

(一)存货损失的归属期

相关年报1:SCCH公司2004年度财务报告显示:亏损36.81亿元,其中计提的存货跌价准备为10.13亿元,该跌价准备计提并直接计入2004年度的原因是因2004年实施产品转型、对某主要经销商销售中止导致原购买专用件积压,对经销商的商返机(专用机)利用价值下降;另外,原积压老产品价格下降以及部分寄售商品可收回性低等。公司年初存货73.21亿元,年末存货73.42亿元,年度销售成本98.87亿元。

存在的分歧及相关思考:根据2004年度财务报告中年初存货、年末存货和年度销售成本的相关数据可倒轧出SCCH公司2004年度的生产投入在99.07亿元左右,如果上述10.13亿元存货跌价准备全部是由于2004年度引起的,则该损失金额占了当年投产金额的10.23%,即2004年每生产10台彩电,就基本上有1台全部损失,而这显然不太可能。所以公司将以前年度的积压存货的潜在损失在2004年度一并处理,那么以前年度就涉嫌少计或不计提跌价准备损失。实际中,

也有许多上市公司在计提存货跌价准备的事项上与SCCH公司不同,强调这些存货是哪个期间生产的,该部分跌价准备就应该归属于哪个会计期间,并不惜以“会计差错更正”的方式将此损失追溯到生产时的会计期间,比如TCLTX2001年报就将2.813万元存货跌价准备作为重大会计差错追溯到了2000年。出于对会计信息及时性、有用性的考虑,笔者认为,对存货损失归属期的确认,按照存货是哪个期间生产的,跌价准备就应该归属于哪个会计期间来处理,相对更符合现行企业会计准则的规定。

(二)长期股权投资损失的归属期

相关年报2:ZDGF公司2004年度年报显示,计提对大鹏证券的股权投资减值准备9.108万元,并作为重大会计差错更正进行了追溯调整。对此,ZDGF公司称:根据YT会计师事务所出具的审计报告,大鹏证券累计发生的40.56亿元亏损系2004年以前产生,YT会计师事务所在审计结果中将上述亏损计入了大鹏证券2004年以前的损益,故公司对上述计提的长期股权投资减值准备全额计入以前年度损益,并作为重大会计差错更正公司以前年度会计报表。从公司的年度报告可以看到,该9.108万元实际是追溯到了2002年。

相关年报3:与相关年报2中ZDGF公司对长期股权投资损失归属期的处理相反,在大鹏证券的10余家上市公司股东中,大多数股东是将对大鹏证券的投资损失计入了2004年度当期。其中BYJT2004年度的财务报告称,公司投资

的大鹏证券进入清算程序,根据谨慎性原则,公司对该股权投资全额计提了减值准备,金额为9.200万元,并直接计入了2004年度损益。BYJT目前公告的2004、2003、2002年度的净利润分别是-25.830.68万元、5.674.36万元、10.749.45万元。

存在的分歧及相关思考:对于同一证券公司,不同的上市公司对其投资损失归属期存在不同的认定,ZDGF认为对大鹏证券的投资损失应在2002年确认,而BYJT等公司则认为该投资损失应在2004年确认,两种观点下的投资损失归属期整整差了两个会计年度。究其原因,和上市公司在投资损失归属期问题上的盈余管理动机不无关系。以BYJT公司为例,根据BYJT目前公告的2004、2003、2002年度净利润数,如果将其9.200万元的投资损失追溯调整至2003年度,则BYJT公司的净利润将会变为-16.630.68万元、-3.525.64万元、10.749.45万元(假设不考虑所得税),相应原来一年亏损的状况也将变成连续两年亏损。这说明上市公司对于长期股权投资的损失归属期确实存在技术上的争议,而且这种会计差错更正也掺杂了较多的盈余管理动机。就本案例而言,笔者认为,如果各上市公司在2003年及以前对大鹏证券的投资核算有足够的证据支撑,那么大鹏证券2004年爆发的巨亏事件就不应该成为上市公司投资损失追溯调整的理由。

(三)纳税调整的归属期

根据笔者所收集到的资料,目前上市公司会计差错更正很大部分是由于税务汇算引起的。

相关年报4:WHZB2004年公告称,因公司控股子公司武汉ZBBM超市连锁有限公司、武汉ZBCC超市有限公司根据[2004]鄂地税稽处字第8号等税务汇算报告补交2003年应交营业税及相关附加税,采取追溯调整方式相应调减年初未分配利润1 357 645.84元。

存在的分歧及相关思考:上例中,WHZB公司虽然对税务期后汇算所引起的差额,采用了追溯调整的方式,但实践中,有更多的上市公司是将这些纳税调整事项计入了发现的当期。对于大量的税务追溯调整,笔者建议换一种思维方式来看待:

(1)《财政部关于印发〈股份有限公司税收返还等有关会计处理规定〉的通知》(财会[2000]3号)明确应在实际收到政府补助资金时才能予以会计确认。也就是说,上市公司对从国库退回的税金要按照收付实现制来进行会计处理,这可以从侧面印证:正常的、合理的税务期后汇算所引起的差额应该不需要追溯到以前年度来强调权责发生制和配比原则。

(2)在实际操作中,当地主管税务机关的税务汇算普遍不是在年末就能够完成的,这就决定了税务纳税调整的滞后性和普遍性。理论上并不排除一个上市公司年年均会有较大金额的纳税调整,如果这种纳税调整在会计处理上是正常的、合理的,也保持了一贯性原则,也就意味着这个公司不需要会计差错更正追溯调整。

(3)对于税务机关姗姗来迟的汇算报告,可以根据其出文日期直接将纳税调整义务确认到当期,而不是去考虑纳税义务的所属期间。

(四)会计差错更正的时效

目前会计行业这些会计差错更正的追溯调整,大多只是片面满足“权责发生制”、“配比原则”这些会计确认计量原则,已在很大程度上背离了“及时性”的要求,对会计信息使用者的有用性不强。故笔者认为,权责发生制的应用范围应在“可控”、“可预料”层面,对于那些因“不可抗力”引起的会计事项直接在发生的当期进行确认。

在实际操作中,笔者建议:如果会计偏差确实是因为恶意的、有意识的忽略(比如上文提及的SCCH的存货跌价准备在以前年度未及时调整),违背了当时所应遵循的会计处理基本原则,属于重大的滥用会计估计的情形,则该重大偏差在后期发现时应作为重大会计差错更正追溯调整;但在正常情况下,会计处理如果依据当时所掌握的资料和证据来判断是符合会计确认原则的(比如上文提及的BYJT对大鹏证券的投资核算、各公司的税金计缴),即使在随后的事实面前证明其存在偏差,那它也是正确的,符合会计系统的本质,不需要作为会计差错更正追溯调整。不过实际中,要区分恶意和正常会计估计偏差有时不太容易。笔者认为,出于监管及维护会计信息及时性的考虑,上市公司一旦发现会计差错应首先考虑全部直接计入发现的当期,但如果上市公司依据当时所掌握的资料和证据(而不是从期后结果印证),能够证实存在重大错误的,则对会计差错可以进行追溯调整。

二、重大会计差错的判断

相关年报5:SCJY2004年度报告公告称,公司发现本年度支付以前年度各项营业费用、2003年公司已确认销售收入的一批产品因质量问题于2004年1—3月退回、控股子公司JY房地产本期支付上年广告费和业务宣传费等会计差错,公司均对此进行了追溯调整。SCJY公司董事会在披露对期初数调整的影响时称,“由于本次调整金额都较小,在重要性水平之内,该调整对报表使用者的相关决策不会造成太大影响”。

存在的分歧及相关思考:SCJY公司对金额不大的会计差错进行了追溯调整,然而根据我国会计制度,如果该会计差错属于不“重大”,就应该直接计入到2004年度损益中。对于重大会计差错的判断,《企业会计制度》规定:“一般是指金额比较大,通常某项交易或事项的金额占该类交易或事项的金额10%及以上,则认为金额比较大。”如:某企业提前确

认未实现的营业收入占全部营业收入的10%及以上,则认为是重大会计差错。但是目前,“重大”与否、“追溯”与否还有一些细节尚需明确:

(1)“重大”是针对会计报表而言还是针对会计科目而言?如公司在2004年发现,2003年误将对A客户的大额应收账款作为对B客户的应收账款,这种重大会计差错是否需要追溯?本文建议,除非涉及关联方,这种会计差错一般不宜追溯调整。因为对于会计信息使用者来说,所使用的信息是建立在会计报表上,而不是会计科目上。

(2)如有多个差错事项,“重大”是看绝对值还是看汇总额?如2004年发现,2003年漏记两个事项,这两个事项均涉及2003年度的销售业务,且金额都较大,超出了10%标准,但这两个事项对收入的影响是一增一减,两事项相互抵减后低于“10%”标准,这种情况是不是“重大”会计差错?追不追溯?笔者认为应以抵减后的金额来按“10%”标准判断,即这种情况下不应视为重大会计差错。

(3)多个会计差错事项均低于“10%”重大标准,但这些差错汇总起来对利润总额的影响超过了10%,这种情况笔者认为也是重大会计差错,应予以追溯调整。

(4)多个会计差错事项,其中部分会计差错已经达到10%的重大标准,根据该事项公司已决定需要追溯调整,对于其他未达到10%标准的会计差错是否需要一并追溯调整?笔者认为这种情况下公司可以自行选择,但是如果“是否追溯调整”的判断结果会对公司的“净利润”、“净资产收益率”指标造成实质影响,应该按“从严”、“不利”的原则进行会计处理。比如,公司2004年巨额亏损,2004年发现A重大会计差错事项和B非重大会计差错事项,公司如果仅追溯A事项,2003年度将会微利,但如果公司同时追溯A、B两个事项,将会使2003年度出现微亏。此时,应该要求公司对A、B两个事项一并追溯调整。

(作者单位:重庆天健会计师事务所)

责任编辑 张智广