新宝股份模具资产的会计政策变更合理吗

杨 森

（宿迁学院经贸系 江苏宿迁 223800）

【摘要】新宝股份招股说明书公告称公司将模具资产由长期待摊费用转入固定资产核算，但并未按会计准则要求披露变更该会计政策的原因及合理性，本文通过分析小家电行业模具资产的特点对此进行探讨。

【关键词】新宝股份 会计政策变更 会计估计

广东新宝电器股份有限公司（以下简称“新宝股份”）位于广东省佛山市顺德区，是我国小家电出口行业的龙头企业之一，主要生产电热水壶、电热咖啡机、面包机、果汁机等小家电。新宝股份于2014年1月8日开始网上申购并于1月28日正式登陆深交所，其招股说明书披露，报告期内该公司变更了模具类资产的会计处理政策，由原来的长期待摊费用转入固定资产进行核算，该类资产预计使用寿命为3年，采用直线法计提折旧，期末没有残值。对于此项会计政策变更，公司采用追溯调整法对2009年和2010年的相关数据进行了调整，调整后的模具类资产占固定资产的比重在17%～25%之间，其会计处理方法对新宝股份财务状况的影响无疑是重大的。

根据企业会计准则，新宝股份属于自行变更会计政策，即由于经济环境、客观情况的改变，使用原会计政策所提供的会计信息已不能恰当地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量，因此可以采用新的会计政策以提供更可靠、更相关的会计信息。会计政策不允许随意变更，若企业自行变更就必须提供证据以证明该变更的合理性，然而新宝股份在招股说明书中并未披露相关信息，再加上变更时公司正处于第三次冲击IPO的敏感时期，

味着会促使各鉴证机构的鉴证依据选择自主性大且不统一，容易导致CSR报告审计鉴证结果缺乏可比性。可见，制定统一的鉴证标准亟待解决，未来应当加大对CSR报告审计鉴证标准的研究与制定强度，以期更加有效地引导CSR报告内外部审计鉴证业务的开展。

3. 对CSR报告审计鉴证基础理论研究不成系统，概念界定不严谨。CSR报告审计鉴证、CSR报告审计鉴证风险的概念界定是CSR报告审计鉴证框架和CSR报告审计鉴证风险控制体系构建的基础，如果对这两项概念内涵定义得不严谨或不清晰，必然会影响框架和风险控制体系的科学性、可靠性。但是，目前不仅是学术界对该定义呈现百花齐放的局面，而且各国际机构对其的定义也没有统一。虽然国内对CSR报告审计鉴证框架诸如目标、动因、主体、标准及程序等方面都有涉及，但大多浅尝辄止，或仅就其中的某个方面进行重点探讨，没有形成较为完善、系统的理论框架，突出表现为：CSR报告审计鉴证框架内容方面零散而不成系统、CSR报告审计鉴证观点统一化（如主体）、偏向于从外部因素来探讨CSR报告审计鉴证等。

未来可以加强对理论的整体系统研究，观点应当考虑实际情况，并且可以适当地内外部结合来探讨CSR报告审计鉴证的影响因素，如公司治理、内部控制等。

4. CSR报告审计鉴证风险控制体系的研究尚未成熟。就国内方面来说，文献偏向于在理论分析基础上提出风险防范措施，容易与实际情况脱节，同时并没有形成完整的审计风险控制流程，体系研究尚不成熟。当然，传统财务报告、经济报告、环境报告等的审计鉴证风险研究文献较多，这也可以为CSR报告审计鉴证风险控制体系的建立提供参考依据。鉴于此，未来的研究可以在适当地参考环境报告等审计鉴证风险研究文献的基础上，提出更加符合实际情况的我国CSR报告审计鉴证风险控制体系，该方面的研究才刚开始，可研究的内容非常广泛。

主要参考文献

1. 沈洪涛，秦信任.企业社会责任报告鉴证与注册会计师新业务拓展.中国注册会计师，2010；12

2. 沈洪涛，王立彦，万拓.社会责任报告及鉴证能否传递有效信息.审计研究，2011；4

3. 李正，李增泉.企业社会责任报告鉴证意见是否具有信息含量——来自我国上市公司的经验证据.审计研究，2012；1

投资者对此质疑不断。因此,笔者考虑从小家电行业模具资产的会计属性及后续计量等方面对该会计政策变更的合理性进行探讨。

一、将模具认定为固定资产是否合理

模具是小家电企业的重要资产,主要有五金模具和塑胶模具两类。五金模具的价值大都在10万元以上,设计寿命为30万模左右。塑胶模具价值较低,使用寿命相对较短,但数量较多。正常情况下,两类模具的自然寿命在6个月至3年之间。实务中对模具会计属性的认定有低值易耗品、长期待摊费用和固定资产三种情况。

根据企业会计准则,低值易耗品是指在使用过程中基本保持原有形态不变但单位价值较低、使用期限较短而不能列入固定资产的物品。对于低值易耗品的后续计量,现行会计准则取消了分次摊销法,只能选择使用一次摊销法或者五五摊销法。而小家电行业模具类资产价值总量较高,约占固定资产价值量的20%,不能分次摊销的话将会使企业短期损益波动较大。因此,小家电行业一般考虑到模具资产寿命较短(小于税法所规定的经营用固定资产最低折旧年限5年)和平滑收益两个因素,将其认定为长期待摊费用,并将模具费用在受益期间内均匀分摊。实际上,长期待摊费用虽然在性质上属于资产,但核算的对象通常都不具备实物形态,比如租入固定资产发生的改建支出和固定资产大修理支出等。

而根据会计准则关于固定资产的定义,固定资产,是指同时具有下列特征的有形资产:①为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的;②使用寿命超过一个会计年度。从新宝股份的模具特点来看,它具有实物形态,且由于公司产量较大,一个模具可以同时生产几十或几百个相同的零件,即模具制造业中所称的“一模几穴”,此类模具的设计和生产周期较长,单位价值很高,而且贵重模具经保养维护后使用寿命多超过一年。根据新宝股份模具资产的特点,再结合会计准则的解释可以发现,将模具认定为固定资产更符合其本质属性,而且如果能选择合适的折旧方法进行后续计量,同样不会使收益在短期内剧烈波动。

二、采用年限平均法计提折旧是否合理

实务中,若资产使用寿命与生产数量显著相关,则企业一般会选择工作量法对其计提折旧,即按固定资产的实际使用量与最大预计使用量之比来计算折旧,最典型的例子就是运输公司的营运车辆,都是使用行驶里程数来计提折旧。模具的使用寿命显然与产量相关,且管理当局有能力取得产量数据,因此不少投资者认为新宝股份如果采用工作量法计提模具折旧能更加真实地反映模具资产的磨损程度,也便于更加准确地计算产品的真实成本。

笔者认为这种想法值得商榷,不能否认模具的寿命确实与产量有关,但将小家电行业的模具与营运车辆相比可以发现它们有两个明显的区别:一是各类运输公司营运车辆设计里程相近,且数量较少,而小家电业的模具设计寿命差异很大,数量繁多;二是营运车辆如无意外需要工作至设计里程才会报废,而小家电业由于产品更新换代速度很快,或者产品不适销,多数模具在未达到设计寿命之前即已无使用价值,因而企业很难确定模具的预计工作量。

事实上,由于模具类资产的生命周期和预计工作量都难以准确估计,所以年限平均法和工作量法都只能近似反映该类资产的损耗。若仅仅从会计核算的角度看,估计模具类资产的生命周期要比估计其预计总产量要准确、可靠,因此,笔者认为新宝股份采用年限平均法而未采用工作量法是有一定合理性的。

三、模具后续计量的会计估计是否合理

预计使用年限和净残值是使用年限平均法计提折旧的两个关键的会计估计,其中预计使用年限对损益的影响最大。如前所述,模具资产的使用寿命会因保养和维护略有增加,但考虑到小家电行业激烈的市场竞争,实际中只有为数不多的模具使用寿命能够超过3年,因此小家电行业内多数企业将预计可使用年限估计为1~2年。

由于新宝股份招股说明书及以前年报并未披露模具作为长期待摊费用时的摊销年限,笔者无从分析本次会计政策变更对公司损益的影响,但考虑到本次会计政策变更发生的敏感时期,笔者认为,新宝股份关于模具类资产预计使用年限的会计估计违背了谨慎性原则,或许有盈余管理的动机。

四、结论

新宝股份将模具资产属性由长期待摊费用变更为固定资产并选择按照年限平均法计提折旧,确实能够体现小家电行业模具类资产生产经营的特点,比较合理。但在模具类资产的后续计量上存在值得商榷之处,如在预计使用年限的确定上不够谨慎,估计净残值为0且不计提减值准备等做法与客观情况不尽相符。

因此,笔者认为,新宝股份应尽快重新评估模具资产的残值及减值情况,以更加真实地反映企业的财务状况和经营成果。

主要参考文献

毛志峰.小家电新产品研发中的模具费会计处理探讨.企业导报,2013;12