

防范企业滥用会计估计变更调节利润

——对部分钢铁企业频繁调整固定资产折旧的思考

杨海峰

(国务院国有资产监督管理委员会监事会, 北京 100011)

【摘要】金融危机发生后,钢铁等行业受产能过剩、市场竞争加剧等影响,企业效益普遍下滑,诸多企业通过调整折旧年限等方式调节利润,导致会计信息失真,扰乱了公平竞争的市场环境,给投资者形成误导。文章从鞍钢股份等上市钢铁企业多次调整折旧年限出发,分析会计估计变更的动因和不良后果,指出监管方面存在的问题,并提出具体对策。

【关键词】会计估计变更; 利润调节; 折旧年限

会计估计是指对结果不确定的交易或事项以最近可利用的信息为基础所作出的判断。合理地进行会计估计,不仅有助于企业为会计信息使用者编制出客观、公允的财务报表,也有助于企业管理当局了解企业的真实情况,继而作出正确的经营决策。由于会计估计的特殊性,准则规定会计估计变更采取未来适用法,常见的会计估计包括应收账款坏账准备、固定资产折旧年限、无形资产和长期待摊费用摊销期、存货等资产的跌价(减值)准备等。

但笔者注意到,一些企业往往利用会计估计变更调节利润,扰乱公平竞争的市场环境,对社会经济秩序产生了不良影响。笔者以近年钢铁企业固定资产折旧年限调整为视角,谈一谈企业核算管理上的问题。

一、折旧年限确定方式的历史演变

固定资产折旧是在固定资产使用寿命内,按照确定的方法对应计折旧额进行系统分摊,也是对固定资产由于磨损和损耗而转移到产品中去的那一部分价值的补偿。这种磨损和损耗包括有形损耗和无形损耗。

1985年,国务院曾下发统一的《国营企业固定资产折旧试行条例》,对固定资产按照资产明细分类,一一确定具体的折旧年限。市场经济体制改革过程中,财政部门将固定资产折旧年限的调整权逐步下放给企业,1993年会计制度改革,财政部颁布《工业企业会计制度》、《商业流通企业会计制度》等14个行业会计制度,对固定资产制定统一的分类折旧年限表,确定折旧年限的上限和下限水平,企业可根据所在行业特点选择不同的会计核算制度,对自身固定资产在制度规定范围内确定折旧年限。但 these 规定在2000年国务院出台《企业会计制度》和2006年企业会计准则正式颁布后,已经失去约束效力。如今,折旧费用作为一项会计估计,要求企业发挥自主性,从计量准

确性出发,综合考虑资产使用寿命、损耗、技术进步等因素,按照相关、可比、谨慎、及时性等要求,合理预估和调整固定资产折旧年限,有关财会制度对具体固定资产的折旧年限不再作出统一规定,原有的固定资产分类折旧年限表在实务中只起一定的参考作用。

与此对应,从所得税监管角度,2007年12月国务院下发的《企业所得税法实施条例》规定,除国务院财政、税务主管部门另有规定外,固定资产计算折旧的最低年限如下:房屋、建筑物,为20年;飞机、火车、轮船、机器、机械和其他生产设备,为10年;与生产经营活动有关的器具、工具、家具等,为5年;飞机、火车、轮船以外的运输工具,为4年;电子设备,为3年。税法规定的最低折旧年限,主要是为防止企业过度加速折旧任意抵减所得税扣除额,但事实上对于绝大多数企业,这一最低折旧年限标准较固定资产的正常生命周期和经济寿命留有很大余地。

为了顺应新技术革命潮流,加快企业设备更新和科研创新,增强经济发展后劲和活力,经国务院常务会议审议通过,2014年起,对生物制品制药、专用设备制造、仪器仪表制造等六类行业2014年1月1日以后购置的固定资产,可缩短折旧年限或采取加速折旧的方法,并允许在所得税前扣除。对所有行业企业持有的单位价值不超过5000元的固定资产,允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除,不再分年度计算折旧。

二、部分企业随意变更折旧年限应引起警惕

1. 钢铁企业折旧年限调整举例。我国会计制度几经变革,已基本与国际接轨,对于会计估计变更采用未来适用法,也是国际会计准则的做法。由企业根据自身实际,参考行业内固定资产使用特点,合理确定固定资产折旧年限,有利于更加准确地进行财务核算,提升会计信息质

量。但是,企业往往基于自身利益考虑,利用制度设计和监管缺陷,进行不恰当调整,带来新的核算和管理问题。下面以钢铁企业为例进行说明。

21世纪的前几年,我国经济高速发展,企业效益普遍向好,总体利润水平大幅提升。但2008年国际金融危机爆发后,市场环境发生深刻变化,钢铁、焦化、光伏、电解铝、煤炭等行业企业效益大幅下滑,甚至出现全行业亏损。部分钢铁企业在经济环境较好时,还采取过缩短折旧年限等方式加快固定资产折旧,而在金融危机发生后的近几年,部分企业为完成上级指标考核,或为防止资本市场退市,把增加折旧年限作为调节利润的手段,这一现象愈演愈烈,利用会计准则和政策空隙进行不当操作成为普遍现象。仅以上市钢铁企业鞍钢股份有限公司为例,面对每年高达数十亿元的亏损,2011年7月起,公司调整部分固定资产折旧年限,房屋、建筑物折旧年限由20年调整为30年,机械设备折旧年限由10年调整到15年,使当年固定资产折旧额减少10.36亿元,所有者权益及净利润增加7.77亿元;2013年1月起,企业再次调整固定资产折旧年限,房屋、建筑物由30年调整为40年,传导、机械设备由15年调整为19年,动力设备由10年调整为12年,使2013年企业固定资产折旧减少12亿元,所有者权益及净利润增加9亿元。仅查看网上公开信息,新钢股份、南钢股份、华菱钢铁、韶钢松山、太钢不锈、武钢股份、河北钢铁等上市钢企,近两年内均进行过类似操作。

2. 折旧年限调整机制和监管问题研究。

(1)折旧调整具体案例。先以鞍钢股份为例,在企业盈利水平较好的2002~2008年期间,企业曾分别于2003、2008年两次调减固定资产折旧年限,2003年折旧年限调整仅在年度报告中关于会计估计变更事项中以“考虑了生产设备的现有状况进行调整”一笔带过;2008年关于调整的说法则是,“对于2008年以后新增的电子设备和运输工具采用新企业所得税法规定的最低折旧年限,对常年处于震动、超强度使用的设备采取了缩短折旧年限的方法”。公告还称,“本次会计估计变更更有利于企业充分利用国家税收政策,实现公司固定资产核算与管理的一致性,并可减少企业所得税纳税支出,节省现金流量,加速设备、技术更新改造,从而提高公司的市场竞争力,符合企业可持续发展战略目标”。

但从2008年下半年开始,受国际金融危机影响,钢铁市场状况急剧恶化,虽然在2009年下半年到2010年企业经济效益出现过一定回转,但仍然避免不了2011年之后效益再次严重下滑。为防止财务账面效益严重下滑,鞍钢股份于2011年9月召开董事会会议,相关部门对各类固定资产重新核定了实际使用年限,决定从2011年7月1日起调增固定资产折旧年限。发布的公告称:近年来公司不断扩大对固定资产的投资力度,对设备生产线进行技术

改造和技术革新,并定期对设备生产线进行全面检修及年修,对生产用房屋及建筑物进行定期修缮,提高了设备主要是机械设备的使用性能和装备水平及生产用房屋建筑物的使用寿命,从而在实际上延长了固定资产的使用寿命。还称,对比同行业其他公司的固定资产折旧情况,公司的固定资产综合折旧率高于同行业大多数公司,因此本次会计估计变更将使公司的财务信息更为客观;本次会计估计变更对公司业务的范围无影响,预计使公司2011年度固定资产折旧额减少10.36亿元,所有者权益及净利润增加7.77亿元,但本次会计估计变更的影响额未超过2010年度经审计的所有者权益及净利润的50%,无需提交公司股东大会审议。

然而,即使固定资产折旧减少了企业会计成本,2011年的这次折旧调整仍未能彻底扭转企业利润总额、净利润等财务指标的严重下滑,2011、2012年鞍钢股份由盈转亏,两年净亏损分别达21.5、41.6亿元。在此情况下,鞍钢股份为避免三年连续亏损沦为*ST企业,2012年11月再次召开董事会,决定从2013年1月起再次调增固定资产折旧年限。还特别说明企业通过对主体设备生产线进行技术改造,定期对设备进行检修,提高了设备的使用性能,延长了固定资产的使用寿命,调整后折旧年限符合同行业同类固定资产折旧年限平均水平。本次会计估计变更对公司的主营业务范围无影响,预计2013年所有者权益和净利润分别增加9亿元,预计2013年将比2012年少提折旧费用12亿元。2011年公司折旧费用为68.9亿元,2012年预计公司折旧费用为55.4亿元。本次会计估计变更的影响额将不会超过2012年度本公司所有者权益及净利润绝对值的50%,也不会使公司2012年度的盈亏性质发生变化,因此无需提交公司股东大会审议。

鞍钢股份2011、2013年进行的以上两次折旧调整,将房屋和建筑物的折旧年限从20年猛增至40年,而机械设备则从10年猛增至19年,传导设备从15年延长至19年,房屋与主要机器设备折旧年限都通过这两次调整得以延长。根据鞍钢股份2013年年报,房屋及建筑物占公司固定资产的比例高达36.12%,机器设备的占比为60.65%。两次固定资产折旧调整,让鞍钢股份获益匪浅,2013年鞍钢股份最终实现财务账面归属于上市公司股东净利润7.70亿元,固定资产折旧年限调整立下了“汗马功劳”。鞍钢股份2005~2013年归属于上市公司股东净利润如下表所示:

鞍钢股份2005~2013年归属于上市公司股东净利润

年份	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
归属净利润(亿元)	20.8	68.5	75.3	29.9	7.27	20.4	-21.5	-41.6	7.70

注:以上均为调整折旧年限后的数据。

(2)折旧调整原因探讨。企业进行会计政策调整和会计估计变更,往往出于以下考虑:一是受制于上级管理者

对业绩考核的要求,经营层往往从自身收入、职务晋升利益出发,会计行为脱离不了与考核目标相挂钩;二是部分企业基于资本市场的利益驱动或防止因效益不佳退市,做出一些违反规则的操作;三是部分企业出于自身税收利益、获取国家补贴等考虑,人为调节资产计价和利润。

正如上述案例,固定资产折旧年限调整,原本是一项技术性很强的业务判断,企业应按照会计准则要求,定期进行专业评定,确实存在变动的可予以调整,但实务中多数情况都是企业管理者根据自身业绩和利益需要进行人为操作,借准则之名满足不当利益之需求。就鞍钢股份后两次增加折旧年限而言,如不考虑可能造成的退市问题,显然并不符合中央加快企业设备更新和科研创新的有关精神,伴随折旧年限调增,企业还同时放弃了作为东北老工业基地的一些所得税优惠,经济损失也是巨大的。由此可见,国有企业包括上市公司,往往因为内部人控制,企业董事会做出的决定多出于经营者自身动因,经营决策行为往往出于个人或小团体的利益需要,最终社会公众和小股东的利益难以得到保障。

(3) 会计估计变更的现有监管。我们再看一下目前关于会计估计变更的监管。一是国有企业出资人,2004年国资委在《关于中央企业执行〈企业会计制度〉工作有关事项的通知》中要求,企业因生产经营发生变化等原因确需变更固定资产折旧政策与估计具体内容等事项的,需将变更事项及变更原因、变更的累积影响金额等材料向国资委报备,如企业不恰当运用会计估计变更调节当期利润,应当作为重大会计差错予以更正。二是资本市场,上交所和深交所对重大会计估计变更要求企业在董事会审议批准后两个交易日内向交易所提交董事会决议并比照自主变更会计政策履行披露义务,当该重大会计估计变更对定期报告净利润影响比例小于50%(含50%)的,不需向股东大会提请决议。以上程序规定过于原则化,实务中主管部门往往又因为没有专业审核力量导致实际监管过于宽松,上述调整折旧年限的钢铁企业没有一家受到有关方面制止。

三、如何应对会计估计不当调整

文中提到的这种特定目的下固定资产的折旧年限调整,归根到底是一种变相的会计造假。这些行为导致会计信息失真,难以反映企业真实的经营业绩和资产负债状况,扰乱了公平竞争的市场环境,有关人员考核的公平性难以保证,对资本市场和投资者分析判断产生的不良影响不可低估,给相关管理决策提出了挑战和要求。笔者提出几点对策。

1. 提升会计估计专业审查和监管要求。会计估计事项作为一种会计行为,通常与业务、技术等管理是分不开的,如坏账准备的提取需要由业务、财务部门根据专业判断,各类资产减值准备需要技术、财务甚至业务部门共同

参与,固定资产折旧年限的确定,也应由技术、维护、财务等多部门共同评判确定。一方面从企业角度,要严格按照内部控制有关要求,明确企业内部各机构在专业技术评价判断方面的职责,落实各自主体应承担的责任,树立起自身的责任和职业风险意识;另一方面从财政部门、国资委等监管者角度出发,要加强企业会计信息真实合理性的专业审查,尤其是提升有关专业技术审查能力,具体可成立一个专业评定委员会,加强行业监管,及时纠正企业会计估计变更中可能出现的违规行为。

2. 完善和严格考核管理。部分企业进行会计估计调整,是为了实现上级制定的考核任务目标。因此,一方面,要对现有考核管理体系进一步细化完善,使考核措施更加科学、合理,考核过程中要充分考虑到企业所处行业发展状况、市场空间、竞争水平等因素,避免制定不现实、不合理的考核目标;另一方面,考核制度设计应堵塞可能存在的漏洞,对于会计估计变更事项,应充分考虑到当年和以后年度的影响,按照最大范围扣减当期利润,并合理确定以后年度考核目标值,同时加大考核信息公开化,提高透明度,使考核执行更加严格。

3. 完善资本市场有关规定。对于企业发生折旧年限调整等会计估计变更行为,应履行更加严格的审批流程。部分企业在发生会计估计变更时,往往人为地将调整对利润的影响额控制在上年利润总额的50%以内,这样可以直接由董事会决议,不经过股东大会批准。但从经济角度衡量,不超过上年利润总额的50%,这一标准要求过于宽松,建议有关方面调整规定,对于折旧年限调整及其他会计估计调整影响当年或变更期利润与前三年平均利润值进行比较,影响值在20%以内的由董事会决议通过,超过20%的必须上报股东大会通过生效。

4. 完善上市公司财务报告和审计报告有关信息披露。我国公众对企业会计信息的分析判断能力往往不具专业性,多数人对于财务知识的掌握程度不高。而从现有信息披露途径来看,一是上市公司会计信息披露制度中,会计估计调整对于企业利润和资产负债影响较大的情况,仅仅在会计报表附注中一笔带过;二是现有审计准则未要求对影响企业财务报告的重大会计估计调整做出充分表述,使报告使用者无法直接关注到企业重大会计调整信息。因此,必须加强上市公司年度财务报告和审计报告的有关信息披露要求,一是增加年度财务报告有关信息列示,使会计信息披露更加完整和便于理解;二是建议年报审计报告中,即使出具标准无保留意见,也要在正文中增加有关重大会计估计变更的说明段,让报表使用者更直观了解有用的会计信息。

主要参考文献

李婉丽,郭宏,陈骏.上市公司会计估计变更研究——基于2012年A股上市公司数据[J].财会月刊,2014(3).