

新准则体系下 如何改善首钢集团财务状况

李 军

【提要】首钢是国内钢铁企业实施搬迁和结构调整的第一家，也是重工业或污染企业整体搬迁的第一家。纷扰错综复杂的特殊时期，首钢集团既面对“钢铁业销售收入逐步下降”的客观现实，又面对着“结构调整项目全面启动，资金投入与日俱增”的实际要求。在此情势下，新会计准则的实施，势必对首钢集团经营和发展产生重要影响。为此，首钢财会人员在不断学习和提高自身素质的基础上，积极熟悉和掌握新会计准则的相关条款和操作方法，为企业出谋划策，使首钢仍取得了较好的经济效益。

财政部于2006年发布中国会计准则体系及审计准则体系，已于2007年1月1日起在上市公司施行。根据国资委的部署，首钢集团于2009年正式执行新准则。新准则的施行对首钢这样一个处于结构调整特殊时期的大型国有企业而言，既是机遇又是挑战。稳健有序地实施新企业会计准则，必将对首钢集团经营和发展产生重要影响。

一、新企业会计准则体系及主要变化

新企业会计准则体系主要由1项基本准则、38项具体准则和应用指南三部分构成，将理念基础、指导思想、体系设计、内容安排、技术标准等融为一体，整个体系逻辑严密、环环相扣。

新会计准则较之原准则发生了革命性的变化，其主要变化有以下几个方面：(1)对适用范围进行了调整。原基本准则的适用范围包含设在中华人民共和国境外的中国投资企业，新准则调整为“适用于在中华人民共和国境内设立的企业”。(2)对财务会计报告的目标做了修改。原准则对会计目标的规定是“满足国家宏观经济管理的需要”，新准则指出，财务会计报告的目标是向财务会计报告使用者提供与企业有关财务状况。新准则对会计目标的表述克服了原准则的不足，主要强调会计信息的可靠有用，反映企业管理层受托责任履行情况，满足包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会

公众在内的使用者对会计信息的需求。(3)对会计要素重新定义。新准则对六大会计要素，即资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润的定义做了重大调整，并吸收了国际准则中的合理内容。如在所有者权益和利润要素中分别引入国际准则中“利得”和“损失”概念，将利得和损失区分为直接计入所有者权益的利得和损失以及直接计入当期利润的利得和损失。(4)对会计基本原则和会计计量属性加以规范。新准则中的会计基本原则取消了权责发生制和历史成本原则，继续保留了重要性、谨慎性、实质重于形式原则等，也强调了可比性、一致性、明晰性等原则。新准则增加了会计计量方面的规范内容。除了历史成本之外，新准则还引入了重置成本、可变现净值、现值、公允价值等多种可供选择的计量属性，并对上述五种计量属性的应用条件做出了原则性规定，以满足企业会计实务不断扩展的需要。此次引入公允价值，是国内会计准则和国际接轨的重要标志。

二、实施新会计准则对首钢集团的主要影响

(一)新准则对首钢集团固定资产核算和管理带来的影响

新会计准则对固定资产后续支出确认原则的变化对首钢集团固定资产的核算和管理方式产生较大影响。新准则要求应当对除已提足折旧仍继续使用的固定资产和单独计价入账的土地外所有的固定资产计提折旧，而不论是否已经使用或停用。而目前，随着首钢集团搬迁调整的进一步深入，出现了大量停用的或未使用的固定资产，因此按照新准则要求，首钢集团必须对这些固定资产计提折旧。这样一来，这些固定资产不仅没有给集团带来经济利益的流入，反而增加了大量的折旧费用和保管费用，进而会导致集团当期的费用急剧增加，当期的利润急剧减少。而这对于处于特殊时期的首钢集团来说，是无法承受的，而且与实际情况也是相违背的。首钢集团停用的或未使用的固定资产基本上都是大型的冶炼设备，这些设备在没投入使用生产的情况下，损耗极小，加之我们投入大量的财力和物力对这些资产进行了精心的维护和保管，且日后我们

还要将其投入新基地进行使用,实际上基本上能够保持其原值。因此若按照新准则的要求,就首钢集团来说是有悖于实际情况的。目前首钢集团的固定资产管理工作与新会计准则规范之间还存在较大的差异。具体体现在:一是我们现有固定资产管理以账面管理、静态管理为主,缺乏价值管理和动态管理。二是我们现有固定资产管理以单项管理、专业化管理为主,较少涉及集群、协同、系统或细分管理。

(二)新准则对首钢集团利润核算与管理带来的影响

1.新会计准则对于借款费用可予资本化的范围由专门借款扩大到一般借款的规定,对于正处在建设期间的京唐工程、迁钢配套工程等工程建设中使用流动资金借款或其他借款的首钢集团来说,这一改变会增加工程造价,降低在建期间费用化的利息,从而增加在建期的利润。

2.资产减值准备转回的取消对首钢集团的利润核算会有一定的影响,固定资产、在建工程、无形资产和长期股权投资计提减值准备后不允许转回的规定,简化了企业的会计核算工作,但同时也要企业在计提上述资产减值准备时应更加慎重,避免出现企业计提减值准备后资产价值回升,企业资产账实不符现象的发生。

3.新准则对应收款项计提减值准备条件更加严格,要求必须有“客观证据表明”应收款项发生减值。首钢集团目前应收款项减值准备的计提普遍采用账龄分析法,无论是否存在减值迹象,一律按应收款项余额的一定比例计提坏账准备的做法,和新准则计提减值准备必须有客观证据表明减值的条件不尽一致。

4.首钢集团内部的施工企业应关注亏损合同问题。新准则规定亏损合同应在当期确认为预计负债。在原制度下,生产经营合同只有在合同执行完毕,才对合同盈亏进行确认计量,新准则要求对签订的生产营销合同进行预测判断,对预计亏损合同进行计量确认。首钢集团下属的工程施工企业近年来经营状况不好,为了争得市场,不可避免地会出现亏损合同,确认为预计负债,计入当期成本,对施工企业的利润水平和净资产积累影响都很大。

(三)新准则对首钢集团所得税核算与管理的影响

新准则的颁布对所得税在核算方法、科目设置和账务处理方面发生了重大改变,并用“暂时性差异”取代“时间性差异”,同时增加了“计税基础”等概念。新准则规定,企业应当采用“资产负债表债务法”核算企业所得税,按这种方法,就需要从资产负债表出发,通过比较资产负债表中所列示的资产、负债,按照计税基础与会计基础差异,区别“应纳税暂时性差异”与“可抵扣暂时性差异”,确认递延所得税负债与递延所得税资产,并在此基础上,确定每一期间利润表中的所

得税费用。为此,新的所得税核算方法对企业的会计基础工作提出了更高的要求,对每一项资产在每期的状况和差异都要记录,管理必须做到“动态化、常态化、痕迹化”,才能保证递延所得税资产和负债确认的准确性和完整性。

首钢集团的固定资产中停用的或不使用的机器设备要根据实际使用情况进行重新估计,随之可能造成计税基础与会计基础存在差异。另外,近年来首钢集团为了战略发展的需要,合并重组等经济业务时常发生。从集团财务部门的层面来讲,需要特别关注由于企业合并产生的递延所得税资产或负债在以后年度转回时在会计核算过程中的复杂程度。

(四)新准则实施对首钢集团财务信息质量与管理决策的影响

新准则的实施最突出的改变体现在对会计信息质量的提升以及会计信息披露的透明化上。这对首钢集团财务管理工作提出了新的要求。通过加大对关联交易的披露力度,改变同一控制下的企业合并计价方法,采用账面价值计价,并且扩大合并报表的合并范围等措施可以较好地抑制关联方操纵行为,这些改变将能防止盈余管理及会计舞弊等信息失真的现象。同时,公允价值的引入有利于提升会计信息的相关性,会计信息质量的提高有利于大大提升公司的信用地位和知名度,从而能较为便利地进行银行贷款、发行股票、发行债券以及取得商业赊销信用等融资安排,拓展资金来源;此外,整体会计信息质量的提高有利于企业选择合适的投资对象,便于企业整体的投资安排,提高投资收益率。这些都要求首钢集团财务管理层特别是决策层必须熟悉新准则的要求,能够准确的把握新准则的精髓。

(五)新准则实施对首钢集团投融资活动的影响

首钢集团正处于搬迁调整的特殊时期,需要大量的资金来支持结构调整所带来的新基地建设、人员的安置等问题。这些资金仅靠首钢集团自我盈利来实现是不现实的,必须通过各种投融资活动来获得大量的资金支持。新企业会计准则结合我国的具体特征,充分考虑与国际会计准则的协调和趋同,在全球经济一体化的背景下建立起共同的会计语言基础,这为我国企业在国际范围内寻找适合的融资渠道提供了可能。企业不仅可以扩展融资范围,而且可以采用更优化的融资组合,融资速度提高、难度相对减小、认购倍率扩大,效率会得到明显提高,这些改善能够直接降低企业的融资成本。这就使得首钢集团融资环境得到优化。

三、新准则体系下首钢集团如何改善企业的财务状况

(一)变更首钢集团会计核算体系及会计处理流程,强化集团会计内控

新准则对企业可能发生的经济业务事项进行全方位的核算规定,与原有会计标准产生较大的差异,会计要素的确认与计量、会计报表及其列报等均产生重大变化。因此,首钢集团必须按照新准则会计科目变更企业会计核算体系,同时对会计处理流程也应适时作出调整。首先,需要修订首钢集团会计制度;其次,针对首钢集团为大型冶金企业的特点,结合行业惯例,需要结合新准则的要求对集团经常性的业务流程编制一套常用业务会计处理流程,使之能够尽量减少流程,提高工作效率。

新准则在核算中引入公允价值、未来现金流量及折现率等概念,加大了企业的风险,对企业的内控制度体系建设、内控流程实施提出更高要求。因此必须按照新准则要求,重新对集团的内控体系进行梳理,尤其要做好内部会计系统控制。对此,首钢集团可以从两个方面入手:从宏观方面即集团管控方面来看,可以运用集中式管理模式。可以通过对钢铁主业从原料购进、生产、销售、后续服务一整套过程进行集中式管理,来加强对集团的整体管控能力。从微观层面或业务执行层面来看,首钢集团要从加强业务管理及分析的角度来加强内控、防范风险。集团各单位要对业务流程进行更加严谨的管理,对关键控制点实施更严格的控制;对历史业务进行综合分析,从中洞察问题和趋势。通过精细管理、科学管理,使首钢集团实现风险的全面管控。

(二)调整集团 ERP 系统设置、完善集团财务信息系统建设

新准则的基本准则和具体准则详细规定了经济业务事项的确认、计量和报告,这要求企业建立及时、准确、全面财务信息系统作保障,特别是准则中各种计量属性的运用更依赖内部财务信息系统的支持。同时,会计账户、会计报表结构的调整直接导致了以会计电算化为基础的财务管理信息系统及其有关功能的调整。首钢集团 ERP 系统自 2004 年第一期项目实施以来,已经从北京地区扩展到迁钢、首秦、曹妃甸等一业几地,集团钢铁主流程已经全部实现了信息化。但是,由于 ERP 实施之时,集团执行的是企业会计制度,系统的设置均按照会计制度来实施。因此,在执行新会计准则后,必须对集团的 ERP 系统进行调整。由于新会计准则只是原则导向,应根据首钢自身的实际情况制定 ERP 系统的调整事项,包括会计科目的设置、具体业务的核算方法、会计计量方法等,确保财务信息真实准确地反映企业实质的财务状况和经营成果。

(三)慎用公允价值,加强对集团房地产和金融资产的管理

新准则在理论上改变了会计核算基础原则,历史成本不再作为会计核算唯一的基本原则,而更强调了公允价值、重置成本、可变现净值、现值的重要性;尤其是“公允价值”概念在新准则中广泛运用,大幅改变了原来的会计核算体系。利

用公允价值作为基础计量属性,会影响企业的收益,使其随着外界经济环境的变化而变化,从而增加了企业的风险。

因此,首钢集团必须慎用公允价值。目前,集团涉及公允价值主要是集团的投资性房地产和金融资产两部分。对于投资性房地产,新准则提供了公允价值和历史成本两种计量模式供企业选择。首钢集团可以采用成本计量模式来核算集团的投资性房地产。这样做既不违反新会计准则的要求,又有效地避免了投资性房地产核算对集团带来的风险。而对于金融资产,我们建议严格控制各单位对金融资产特别是交易性金融资产的投资,把这块投资权力收归集团总公司所有,这样做,既可以开拓集团的投资途径,又可以尽量减少金融资产价格波动对集团损益的影响。

(四)改变投融资管理方式,提高集团的融资能力

目前,首钢正处在结构调整的关键时期,有充足的现金流就显得尤为重要。合理的运用新准则,可以有效地增加集团的现金流入,为集团结构调整胜利完成提供坚实的资金保障。首钢集团已经成功发行了两期企业短期债券,为缓解集团的资金紧张状况做出了重大贡献,也为集团对新的融资方式做出了有益的尝试。

首钢目前在香港拥有一家全资子公司,并通过该子公司间接持有控制四家上市公司,在香港资本界里拥有很好的声誉。由于香港的资本市场成熟,又拥有大量的西方银行和投资银行,我们完全可以通过香港子公司的运作来获得外国银行和投行的贷款,这不仅为公司增加了现金流入,而且还为首钢打造国际化集团公司、参与国际资本市场运作打下了良好的基础。

(五)利用好首钢“土地开发”这张牌,优化资产结构

按照政府的相关规定,首钢完成搬迁后,首钢的厂区土地由首钢集团负责开发利用。如何利用好首钢厂区土地成为首钢集团亟待解决的问题。新会计准则对土地使用权直接确认为无形资产,并且一直将土地使用权作为无形资产核算。土地使用权作为一项无形资产,虽然能够增加集团的资产总额,然而如果不开发利用好,就不能为集团带来实实在在的收益。为此,集团可以引进战略投资者,共同开发利用首钢厂区土地。这样既可以分担土地开发的风险,又可以减少土地开发对集团资金的需求量。由于土地是一种稀缺资源,土地的价值日益攀升。首钢厂区土地就是目前首钢集团掌握的一块最大的资源。首钢集团完全可以利用“厂区土地开发”这张牌大做文章。首钢除了可以引进战略投资者来共同开发外,还可以利用厂区土地进行融资担保贷款,这样既可以为集团发展筹得资金,又可以提高集团资产的流动性,优化资产结构。

(作者 首钢总公司财务部)