

改进固定资产折旧方法管见

钱春红 刘 婷

(中国矿业大学管理学院 江苏徐州 221116)

【摘要】 固定资产的折旧方法选择对企业经营决策及利润等具有重要影响。本文在分析现有固定资产折旧方法与会计处理的基础上,结合货币时间价值理论及相关知识对其提出了改进意见。

【关键词】 固定资产 折旧方法 时间价值 折旧费用

一、固定资产折旧方法与会计处理存在的问题

《企业会计准则第4号——固定资产》规定,固定资产折旧采用的方法有年限平均法、工作量法、双倍余额递减法等,生产部门固定资产折旧费计入“制造费用”,非生产用设备折旧费计入“管理费用”、“销售费用”或“其他业务成本”。但现有的折旧方法与会计处理仍存在一些问题。

1. 忽略了货币的时间价值,导致无法进行固定资产的更新。企业提取折旧的目的是逐渐形成重置固定资产的资金以维持企业原有的生产能力,但由于企业在计提固定资产折旧时一般是以前历史成本为计量依据,即以现在时点计算未来应摊入生产成本或费用的金额,因此现有的折旧方法计提的折旧忽视了货币的时间价值,基本上只是历史成本的收回。随着经济的发展和科技的进步,企业对设备等固定资产的性能要求日益提高,固定资产价格上涨的幅度往往很大,如果按历史成本计提折旧费用,那么累积的资金就无法满足其更新的需求,无法实现实体资本保全。

2. 不符合收入与费用配比原则。由于固定资产折旧基本上是对历史成本的分摊,将若干年前的固定资产取得成本的分摊额与按现行价格计算的产品销售收入进行配比,这种配比不是建立在同一时间的物价指数基础之上的,因而不是科学的配比,不符合配比原则。这种配比必然造成企业少计费用和虚增利润,多缴纳所得税和支付股利,从而侵蚀所有者的产权资本,导致企业资本的流失。

根据相关会计准则的规定,生产部门固定资产折旧费记入“制造费用”账户,然后按照一定标准分配到产品成本,构成“制造费用”的一部分;非生产用设备折旧费记入“管理费用”或“销售费用”账户,期末抵减当期收入,计算财务成果。笔者认为,应将折旧费用单列会计科目进行核算,其原因主要有三点:第一,折旧费用是一个重要的财务分析项目。在利润表中,利润变动的分析与折旧费用的变化有密切联系;在现金流量表中,折旧费用是净利润与经营活动产生的现金净流量之间的一个重要的调整项目;在企业运用量本利分析法和变动成本法进行短期和长期决策时,折旧费用都是必须考虑的重要因素。单独列示折旧费用,不仅有利于生成会计信息,而且有

利于分析会计信息。第二,在高新技术环境下,企业自动化程度得到了提高,机器设备的价值越来越高,造成产品成本结构的重大变化,直接人工成本的比例大大减少,间接费用的比例大幅增加。将占产品成本比重很小的直接人工费用作为单独成本项目,而将占产品成本比重很大的折旧费用隐含在制造费用中,这显然不合理。第三,折旧额影响企业的成本、费用、利润及所得税。一些企业通过折旧费用来虚增或调减利润。如果能将折旧费用单独进行核算列示,就能使税务人员及相关信息使用者及时、方便地了解折旧费用的发生情况,通过对比各年折旧费用的变化,发现企业在计提折旧的过程中存在的问题。

为了弥补以上不足,在现有的折旧方法下,可以引入货币时间价值理论,其折现率的确定通常以该资产的市场利率为依据。同时,将固定资产计提的折旧费用单列会计科目进行核算,即在目前“直接材料”、“直接人工”、“燃料和动力”、“制造费用”和“废品损失”五个成本项目的基础上,把“折旧费用”从“制造费用”中分解出来,开设“折旧费用”科目。固定资产累计计提的折旧额应该以计提折旧总额为限,为了实现资本保值增值,应将考虑货币时间价值因素的年折旧额超过不考虑货币时间价值因素的年折旧额的部分记入“资本公积”账户。

二、固定资产折旧额的计算及会计处理

例如,某企业购入一项固定资产,原值为100 000元,预计残值收入为1 200元,预计清理费用为200元,预计使用年限为5年,折现率为10%。

1. 直线法。不考虑货币时间价值情况下的年折旧额的计算:年折旧额 $=[100\ 000-(1\ 200-200)]\div 5=19\ 800$ (元)。

考虑货币时间价值情况下的年折旧额的计算:年折旧额=固定资产现值/普通年金现值系数。其中,固定资产现值=固定资产原值-(预计残值收入-预计清理费用) \times 复利现值系数。本题中固定资产现值 $=100\ 000-(1\ 200-200)\times P/F(10\%,5)=99\ 379.1$ (元),年折旧额 $=99\ 379.1\div P/A(10\%,5)=26\ 215.86$ (元)。

会计分录如下:第一年,借:折旧费用 26 215.86 元;贷:累计折旧 19 800 元,资本公积 6 415.86 元。第二年至第五年会计处理与第一年同理。

谈集团内被投资单位 资不抵债、超额亏损的会计处理

卫炳章

(山西建筑工程(集团)总公司 太原 030002)

【摘要】 本文根据企业会计准则的相关规定,对资不抵债被投资单位涉及的会计实务问题进行了探讨,对纳入合并财务报表范围的子公司发生超额亏损时的会计处理进行了举例说明。

【关键词】 资不抵债 被投资单位 超额亏损

目前,在我国国有大型企业集团内资不抵债的被投资单位大量存在。这些资不抵债的被投资单位大部分依然在持续经营,既没有被清理整顿,也没有宣告破产。如果母公司能够控制这些被投资单位,则应当将其作为子公司纳入母公司合并财务报表的合并范围。《企业会计准则第33号——合并财务报表》和《企业会计准则讲解2006》对子公司合并抵销的会计处理问题仅仅做了文字上的规定,没有举例说明,给实务操作带来很大不便。

一、不纳入合并财务报表范围的资不抵债的被投资单位

母公司对不能控制的被投资单位不能再认定为本公司的子公司,不应纳入母公司的合并财务报表合并范围,主要包括三类:①已宣告被清理整顿的原子公司;②已宣告破产的原子公司;③母公司不能控制的其他被投资单位,如已被政府接管的被投资单位。对上述不纳入合并财务报表范围且资不抵债的被投资单位,在母公司编制合并财务报表时,不做会计处理。母公司的个别财务报表仍按原来的核算办法处理,对原子

公司按照成本法核算,资产负债表日按照《企业会计准则第8号——资产减值》的规定进行减值测试。

联营企业及合营企业发生超额亏损时,应执行《企业会计准则第2号——长期股权投资》第十一条的规定,投资企业确认被投资单位发生的净亏损,应当以长期股权投资的账面价值以及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益减记至零为限,投资企业负有承担额外损失义务的除外。其中,“其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益”通常是指长期债权项目,但不包括投资企业与被投资单位之间因销售商品、提供劳务等日常活动所产生的长期债权。如果在投资合同或协议中约定投资企业将履行其他额外的损失补偿义务,还应按照《企业会计准则第13号——或有事项》的规定,对于符合确认条件的义务,确认为当期投资损失,同时确认预计负债。被投资单位以后实现净利润的,投资企业在其收益分享额弥补未确认的亏损分担额后,恢复确认收益分享额,对应顺序依次为:①减记以前年度确认的预计负债;②恢复以前年度减

2. 年数总和法。不考虑货币时间价值情况下的年折旧额的计算:第一年应提折旧额 $= [100\ 000 - (1\ 200 - 200)] \times 5 \div 15 = 33\ 000$ (元);第二年应提折旧额 $= [100\ 000 - (1\ 200 - 200)] \times 4 \div 15 = 26\ 400$ (元);第三年应提折旧额 $= [100\ 000 - (1\ 200 - 200)] \times 3 \div 15 = 19\ 800$ (元);第四年应提折旧额 $= [100\ 000 - (1\ 200 - 200)] \times 2 \div 15 = 13\ 200$ (元);第五年应提折旧额 $= [100\ 000 - (1\ 200 - 200)] \times 1 \div 15 = 6\ 600$ (元)。

考虑货币时间价值情况下的年折旧额的计算:第n年应提折旧额=在不考虑货币时间价值情况下的第n年折旧额 $\times F/P(i, n)$ 。第一年应提折旧额 $= 33\ 000 \times F/P(10\%, 1) = 36\ 300$ (元);第二年应提折旧额 $= 26\ 400 \times F/P(10\%, 2) = 31\ 944$ (元);第三年应提折旧额 $= 19\ 800 \times F/P(10\%, 3) = 26\ 353.8$ (元);第四年应提折旧额 $= 13\ 200 \times F/P(10\%, 4) = 19\ 326.12$ (元);第五年应提折旧额 $= 6\ 600 \times F/P(10\%, 5) = 10\ 659$ (元)。

会计分录如下:第一年,借:折旧费用 36 300 元;贷:累计折旧 33 000 元,资本公积 3 300 元。第二年至第五年会计处理

与第一年同理。

三、启示

由以上分析可以看出,在考虑货币时间价值因素下计提的折旧费用累积的资金能满足固定资产更新的需求,有利于维持企业的生产经营能力。当累计折旧额超过固定资产原始价值时,把超过的部分计入资本公积,增加了所有者权益,实现了资本保值增值。同时,将固定资产计提的折旧费用单列会计科目进行核算,体现了折旧费用的重要性,也便于对会计信息进行快速、准确的分析。虽然此方法比较繁琐,计算量比较大,但在广泛应用计算机的今天,这种方法不仅具有一定的现实意义,而且具有一定的可操作性,值得去研究与探索。

主要参考文献

1. 庞碧霞. 固定资产折旧之我见. 财会月刊(综合), 2006; 2
2. 朱学义. 中级财务会计. 北京: 机械工业出版社, 2007
3. 方连更. 计提固定资产折旧考虑时间价值相关问题的思考. 财会月刊(综合), 2008; 9