

谈长期资产折旧、摊销与计提减值准备的关系

张莹 周玉

(中国矿业大学管理学院 江苏徐州 221116)

【摘要】长期资产的折旧、摊销与计提减值准备是长期资产核算的重要组成部分,都是“长期资产”的备抵项目,它们共同反映着长期资产的现时价值,既有共同点又有许多差别。本文探讨了计提折旧、摊销与计提减值准备是否能相互替代的问题,以期更深入地认识它们之间的关系。

【关键词】长期资产 折旧 摊销 减值准备

本文探析的长期资产仅指固定资产和无形资产。固定资产与无形资产作为非现实成本的资产原值,其对应的减项有两类:一类是对固定资产的折旧与对无形资产的摊销;另一类是对固定资产和无形资产计提的减值准备。在实务中,人们对两者的关系认识比较模糊,因此本文就两者之间的联系与区别进行分析。

一、计提折旧、摊销与计提减值准备之辨析

长期资产自投入使用时就发生分离,一部分以价值的形式回流企业,另一部分停留在企业账面上。计提折旧、摊销与计提减值准备都是价值回流企业的方式。

长期资产计提折旧、摊销的作用:①价值的转移。长期资产计提折旧、摊销就是将长期资产损耗的那一部分价值转移到商品成本和商品流通过程中。②价值的补偿。长期资产计提折旧、摊销是为了补偿长期资产使用过程中的价值损耗,维持简单再生产的需要。价值补偿与实物补偿是不同时的,通常价值补偿在前,实物补偿在后,价值补偿是为实物补偿做准备。价值补偿的目的是对长期资产进行保值。

长期资产保值的方法有两种:一种是对历史成本进行补偿;另一种是对使用价值即购买新机器时对同类机器的价值进行补偿。由于采用了新技术、新材料和新工艺等原因,通常新的长期资产的价值会比旧的大,需要考虑增量的问题,因此要按照长期资产的重置成本计提折旧、摊销。

对长期资产计提减值准备是根据谨慎性原则的要求,在会计期末,对长期资产的账面价值与可回收金额进行比较,将账面价值高于可回收金额的部分从账面价值中减去。

长期资产在使用过程中存在两种损耗,即有形损耗和无形损耗。长期资产计提折旧、摊销时要根据不同类型的损耗,估计固定资产折旧、摊销的方法和年限。有些无形损耗是无法预料的,需要对长期资产计提减值准备。如果以计提折旧、摊销替代计提减值准备,就需要通过以折旧、摊销方法计提出的折旧、摊销费用反映所有的长期资产损耗(包括有形损耗和无形损耗)。

正确反映折旧、摊销费用与长期资产损耗之间的关系是

非常困难的,它们之间的关系很难用一个确定的函数关系来表达,也很难用技术方法来测定。有人认为加速折旧法可以有效地避免资产减值准备的计提,因为加速折旧法有以下优点:①符合资产的使用规律。在前几年由于机器的状况好或技术新,生产的产品多,价值转移多,所以应当多提折旧、摊销。②避免无形损耗带来的损失。由于技术进步等原因,长期资产的价值会急剧下降,使用加速折旧法可以大大降低以后期间资产贬值的可能。③符合配比原则。固定资产在使用过程中有两种费用需要计入成本,即折旧费和维修费。维修费是随着固定资产使用年限的增长而增长的。如果使用其他折旧方法,后期成本中的折旧费用就会不断增加,这与固定资产的后期价值不断减少无法配比。根据加速折旧法、直线摊销法等任何一种折旧、摊销方法计提的折旧、摊销费用都只是一种会计估计。加速折旧法也不能完全反映在长期资产使用过程中因意外因素对长期资产价值产生的影响。因此,对长期资产折旧、摊销的计提无法取代减值准备的计提。

二、计提减值准备可否代替计提折旧、摊销

计提折旧、摊销与计提减值准备的主要目的是计量资产价值的损耗,它们都会影响长期资产的账面价值。要分析计提减值准备能否代替计提折旧、摊销的问题,需要先分析计提折旧、摊销与计提减值准备各自在企业中发挥着怎样的作用。

首先,从性质来看,计提折旧、摊销是对长期资产价值的一种分摊,是基于历史成本原则来实现收入与费用的配比,而计提减值准备是从资产的“未来经济利益”角度出发,使长期资产的账面价值能客观反映长期资产的实际价值,它的计提带有很大的不确定性。计提折旧、摊销并不表示长期资产实际价值的减少,如果用计提减值准备来替代计提折旧、摊销,则很可能造成部分会计期间多提折旧、摊销,部分会计期间少提甚至不提,使得收入与费用无法进行配比,导致企业的利润存在很大的不确定性,无法正确反映长期资产经济利益的预期实现方式。

其次,从核算原则来看,长期资产减值准备的计提是以谨慎性原则为依据的。为了对交易或事项进行确认、计量和报告

公允价值计量模式下非货币性资产 交换的资产计价与损益计算

胡淑红

(新疆财经大学会计学院 乌鲁木齐 830012)

【摘要】非货币性资产交换中,换入资产成本的计量以及对换出资产损益的确定需要运用不同的计量基础和判断标准。本文主要探讨公允价值计量模式下非货币性资产交换的相关会计核算问题。

【关键词】非货币性资产交换 公允价值 交换损益

非货币性资产交换是一种非经常性的特殊交易行为。实务工作中,交易双方通过非货币性资产交换,一方面可以满足各自生产经营的需要,另一方面可以在一定程度上减少货币性资产的流出。非货币性资产交换因不涉及或只涉及少量货币性资产,因此换入资产成本计量基础以及对换出资产损益的确定是交换中各方账务处理的关键。

一、单项资产交换中资产计价与损益计算问题

根据《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的相关规定:非货币性资产交换具有商业实质且换入资产或换出资产的公允价值能够可靠计量的,应当以换出资产的公允价

时保持应有的谨慎性,当长期资产的可收回金额减至账面价值以下,由此所形成的减值已不符合长期资产的定义时,应将这部分减值从长期资产价值中剔除。长期资产计提折旧、摊销是以权责发生制原则和配比原则为依据的,权责发生制要求企业对收入与费用的确认应当以收入与费用的实际发生和影响作为计量标准。长期资产的价值随着时间的推移而消失,其价值应当在合理的期限内进行摊销,计提的折旧、摊销金额应与经济利益联系起来。长期资产折旧的计提、摊销通常是按月进行,并根据用途分别计入相关的成本或当期费用,具有系统性和关联性。如果没有发生减值,不同会计期间的减值损失与时间推移之间就不存在必然的、系统的联系。

最后,从纳税影响来看,《企业所得税法》允许长期资产计提的折旧、摊销金额在税前扣除,《企业所得税税前扣除办法》第六条明确规定:在计算应纳税所得额时,存货跌价准备、短期投资跌价准备、长期投资减值准备、风险准备基金(包括投资风险准备基金)以及国家税收法规规定可提取的准备金(主要指经报税务机关批准提取坏账准备金)之外的任何形式的准备金都不得扣除。这表明无论企业采用什么样的长期资产减值政策,在税法上均不予以承认。所以,计提的长期资产减值准备无法在税前扣除,它对所得税数额没有影响,只会造成纳税的暂时性差异。

由此可知,以计提减值准备替代计提折旧、摊销是不合理

值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,除非有确凿证据表明换入资产的公允价值比换出资产公允价值更为可靠;并且在公允价值计量情况下,只要换出资产的公允价值与其账面价值不相同,就一定会确认交换损益,即换出资产公允价值与换出资产账面价值的差额。

在涉及补价的情形下,对非货币性资产交换的界定标准是:支付的货币性资产占换入资产公允价值(或占换出资产公允价值与支付的货币性资产之和)的比例,或者收到的货币性资产占换出资产公允价值(或占换入资产公允价值与收到的货币性资产之和)的比例低于25%。当非货币性资产交换双方

也是不现实的。

三、启示

综上所述,长期资产计提减值准备是在对长期资产计提折旧、摊销的基础上,以一种更灵活、更及时的方式来确保长期资产现时价值计量信息的有用性与相关性。因此,长期资产计提减值准备在某种程度上是对长期资产计提折旧、摊销的补充,它不仅对长期资产计提折旧、摊销以后账面价值与实际价值有偏差的地方进行了调整,而且也对折旧、摊销估计方法存在偏差的地方进行了调整,而计提减值准备后的固定资产的净值,则是以后各会计期间计提折旧、摊销的基础。

折旧、摊销与减值准备在会计报表上反映的内容均需要估计,其体现的会计原则都是相同的,但在理论基础、计量基础、计量科目、计算依据、核算时间等方面存在差异。计提减值准备无法替代计提折旧、摊销,相应的,计提折旧、摊销也无法替代减值准备的计提。会计人员应全面了解计提折旧、摊销与计提减值准备的异同,以在实际操作中对长期资产的折旧、摊销与减值准备进行正确的处理。

主要参考文献

1. 李明.无形资产摊销与减值准备提取的差异比较.财会月刊(会计),2007;12
2. 李永华,鄯林平.新准则下再折累计折旧与固定资产减值准备.中国管理信息化,2008;1