

# 关于固定资产加速折旧法存废的探讨

黎明(教授) 韩建斌

(重庆工学院 重庆 400050)

**【摘要】** 本文对加速折旧法的优缺点进行了归纳总结,在分析其存在的问题的基础上,建议取消加速折旧法,应用固定资产的减值来反映固定资产的真实价值。

**【关键词】** 固定资产 加速折旧法 减值

## 一、加速折旧法的由来

加速折旧法也称递减折旧法,是一种使用前期提取较多折旧,后期提取较少折旧,使固定资产成本在使用年限内较早得到价值补偿的折旧方法。

加速折旧法最早始于西方工业化国家。由于第二次世界大战后,西方工业化国家经济高速增长,企业之间竞争加剧,一些新兴工业崛起,如半导体、电子计算机、核技术等,使得固定资产损耗速度大大加快,无形损耗日益增大。于是,多数工业化国家竞相推行加速折旧法,并使其法律化。我国的情况也与之相类似,随着市场经济体制的建立,科技进步的加快,固定资产的无形损耗越来越明显,有的高精尖部门的固定资产不是因为磨损过度而报废,而是在其自然寿命的中期甚至早期就被性能更好、效率更高或价格更便宜的新设备所取代。这就要求企业对某些设备实行加速折旧的特殊政策。

## 二、加速折旧法的优缺点及评析

### 1. 优点。

(1)加速折旧法符合收入与成本、费用的配比原则。即固定资产在其投入使用的前期,生产效率较高能给企业带来更多的收益,这时应多提折旧;随着固定资产使用时间的延长,其使用效率因本身逐步被磨损而逐渐降低,其产生的收益必然会相应减少,这时应减少提取折旧。

(2)固定资产实行加速折旧是会计谨慎性原则的具体体现。在科学技术快速发展的情况下,将固定资产的大部分价值在较短的时期内收回,可以减少因物价上涨等原因而产生的损失,避免无形损失带来的风险。

(3)加速折旧法可以实现固定资产的足额补偿,促使企业加速回收垫支的资金,促使企业更新设备。

(4)固定资产加速折旧能延迟所得税的交纳时间,从而递延企业的现金流出,成为企业的一种融资手段。

### 2. 缺点。

(1)加速折旧法下折旧的计算方式复杂,工作量大。大中型企业固定资产种类繁多,购置时间不一致,预计使用年限不相同,预计净残值也不会相同。因此,按照年数总和法和双倍余额递减法两种加速折价法计提折旧,只能采用个别折旧率

计提折旧额,工作量非常大,也很难操作。

(2)月折旧额难以体现各月间的差异。采用加速折旧法,年度间折旧额的确呈递减趋势,但在实际操作中,固定资产折旧是按月摊销计提。由于固定资产的折旧年度同会计年度可能不一致,折旧额必须在会计年度之间按比例分配,因此月折旧额会存在一些问题。一方面,同一年度前几个月的折旧额不同于后几个月的折旧额,呈现递减的趋势;另一方面,前几个月各月折旧额相同,后几个月各月折旧额相同,又使得折旧速度呈现出平均化,从而使得同一会计年度折旧不能在各月之间均衡地体现加速的特点。

(3)加速折旧法下折旧率计算的科学性值得怀疑。在年数总和法和下折旧率为什么要以固定资产预计使用年限的逐年数字之和作为分母,以各年初固定资产的预计使用年限作为分子?双倍余额法下为什么采用“双倍”的直线法折旧率,而不采用1.5倍、2.5倍或3倍?总的来说,加速折旧法中折旧率的计算只是人为的设计,没有理论依据。因此按这些方法计算的折旧额,不一定符合固定资产价值损耗的实际情况。

(4)双倍余额递减法前后期计算方法不一致,违背了会计核算的可比性原则。会计核算的可比性原则要求企业所采取的会计政策前后各期保持一致,在一般情况下不得随意变更。但双倍余额递减法在开始年度,月折旧额等于期初固定资产账面净值乘以月折旧率,而在固定资产折旧年限到期前两年内,却将固定资产账面净值扣除预计净残值后的净额按月平均分配。前期与后期折旧额的计算原则不同,违背了会计核算的可比性原则。

(5)加速折旧法并不能准确地反映固定资产的价值损耗。固定资产各期折旧额应该体现固定资产的效率和价值损耗的内在规律性,折旧费用与其带来的收益应该配比。在固定资产的使用初期,由于对固定资产的综合性能及配套技术不能很好地掌握和发挥,其效率较低、损耗较少,给企业带来的收益也较少,此时的折旧额应该处于较低水平。随着时间的推移,企业对固定资产的熟悉程度的增加以及管理和应用水平的提高,固定资产的效率逐渐提高,损耗增加,折旧额也应该呈现递增的趋势。当固定资产的使用效率达到最高峰后,由于技术

进步导致无形损耗以及使用原因导致有形损耗, 固定资产性能不断下降, 折旧额也应该逐渐递减。所以, 加速折旧法下计提的折旧额前期较多而后期较少的情况并不能很好地体现收入与费用相配比的原则。

### 3. 其他问题。

(1) 导致固定资产无法足额补偿的主要原因不是直线折旧法而是折旧年限。不可否认, 加速折旧法可以更早地回收固定资产占用的资金, 从而降低固定资产无法足额补偿的风险, 然而只要充分地考虑无形损耗并依此确定合理的折旧年限, 直线法也是完全可以保证固定资产的足额补偿及更新的。

(2) 仅企业采用加速折旧法计提折旧是不能影响所得税缴纳时间的。企业在计算交纳所得税的时候所使用的折旧方法和确定的折旧费用是根据税务机关的规定来做的, 与企业采取的折旧方法无关。所以, 仅企业自身采用加速折旧法而税法不采用加速折旧法是无法延迟所得税的缴纳时间的。除非税法规定对固定资产的折旧计提采用加速折旧法。而现阶段税法对于大多数的固定资产折旧的计提采用的是直线法, 只是对少数特殊资产允许采用加速折旧法。

(3) 在固定资产发生减值的情况下年数总和法可能无法运用。以下举例说明这个问题: 某企业在 2006 年 6 月 30 日购入一固定资产, 价值 600 万元, 预计使用年限为 5 年, 净残值为零, 企业规定用年数总和法计提折旧。在 2006 年底计提的折旧额应该是  $(600 \times 5 \div 15) \div 2 = 100$  (万元)。固定资产的账面余额是 500 万元。假设在 2006 年底固定资产的可收回金额为 450 万元, 则企业应计提 50 万元的减值准备, 使其账面价值为 450 万元。假设固定资产的使用寿命、净残值和折旧方法都不改变, 那么, 计算 2007 年的折旧率时就会遇到问题, 因为年数总和法下折旧额的计算是需要先计算年折旧率的, 而此时预计使用寿命的年数会出现不是整数的情况, 其年数总和就无法计算, 从而折旧率就无法确定, 折旧额也就无法计算。

## 三、固定资产减值和折旧的关系

### 1. 相同点。

(1) 从结果来看, 固定资产折旧与减值均会导致固定资产价值的减少。在资产负债表中, “累计折旧”和“固定资产减值准备”都属于固定资产的备抵项目, 都核算固定资产价值的减少, 两者相辅相成。

(2) 从计量方法上看, 固定资产减值与折旧都要在很大程度上依靠估计和判断。固定资产的损耗带有较大的不确定性, 无论是计提折旧, 还是计提减值准备, 都是建立在一定的假设基础之上的, 都带有相当程度的估计, 所以核算结果与真实情况均会有一定的偏差。

(3) 从信息质量的要求看, 固定资产计提减值准备和计提折旧都遵循了谨慎性要求。计提减值准备和计提折旧都不同程度地体现了正确计算损益、减少风险损失、合理确定资产价值的谨慎性要求。

(4) 从产生原因来看, 科技进步, 闲置不用等既是计提折旧时必须考虑的因素, 同时也是计提减值准备需要考虑的主

要原因。

### 2. 不同点。

(1) 两者性质和出发点不同。折旧是固定资产价值损耗的分配, 它把固定资产的价值按照一定标准分配到固定资产预计可使用的年限内, 以实现收入与费用的配比, 属于成本的分配手段或分摊过程。固定资产减值准备实质上是从资产预期的未来经济利益的角度出发, 对可收回金额与账面价值进行定期比较, 当可收回金额低于账面价值时, 确认固定资产减值, 属于固定资产价值估量过程。

(2) 两者的账务处理及影响不同。固定资产的折旧与日常经营活动息息相关, 所以折旧直接计入企业的成本费用科目, 借记“制造费用”、“管理费用”等科目, 贷记“累计折旧”科目。折旧不仅影响企业的利润, 而且对企业的成本也有影响。而固定资产减值准备的计提与企业日常经营活动无直接关联, 它基于减值的情形并不是经常发生的, 因而减值准备计入损益类科目, 借记“资产减值损失”科目, 贷记“固定资产减值准备”科目。减值直接影响企业的利润, 对企业的成本并没有影响。

3. 固定资产减值和折旧相互影响。固定资产减值准备与折旧是彼此联系、相互影响的。累计折旧额的大小会影响固定资产减值准备计提数额的多少, 减值准备是根据固定资产的可收回金额低于其账面价值的差额计提的, 折旧计提的多少会影响资产的账面价值, 同时会影响减值准备的计提。而固定资产减值准备的计提, 也会因为改变了折旧的计提基数而影响折旧额。在计提了固定资产减值准备后, 固定资产的折旧额要以减值后的固定资产净值为基础进行调整, 按照该固定资产的账面价值以及尚可使用年限重新计算确定折旧率和折旧额, 未来折旧的计提要考虑固定资产减值准备的影响。

由于市场化程度的进一步加深, 固定资产价值的变化比以往更加频繁和不确定, 因此很难有一劳永逸的折旧方法能真实地反映这种价值的变化。此时固定资产减值准备就起到了至关重要的作用, 它能够对折旧的计提结果进行有效的修正与补充, 它对累计折旧中估计有偏差的地方进行了修正, 使得减值后的固定资产账面价值能体现其可收回金额, 从而真实地反映固定资产的价值。

从以上分析可以看出, 加速折旧法并没有解决折旧理论的局限性, 而且其本身的应用也存在很多的问题, 因此, 笔者建议取消加速折旧法, 在实际工作中使用直线法或者工作量法计提固定资产的折旧额, 并辅以减值理论来帮助解决资产计量问题。这样, 可以满足更高的会计信息质量要求, 从而增强会计信息的真实性和可靠性。

### 主要参考文献

1. 财政部. 企业会计准则 2006. 北京: 经济科学出版社, 2006
2. 喻雁. 关于固定资产减值准备的几点思考. 集团经济研究, 2007; 11
3. 胡万枝. 浅析固定资产减值准备与累计折旧的关系. 集团经济研究, 2007; 4