

固 定 资 产 折 旧 之 我 见

※ ※ ※ ※ ※ ※ ※ ※ ※ ※ 湖南财经高等专科学校 庞碧霞 ※ ※ ※ ※ ※ ※ ※ ※ ※ ※

对于固定资产折旧,传统的理解是指在固定资产的使用过程中,由于逐渐损耗而转移出去的那部分价值,这部分价值随着产品销售的实现而获得补偿。这种理解主要是从经济学角度加以分析,基于历史成本原则、权责发生制原则和配比原则等考虑的。折旧是固定资产原始价值的转移,采用系统且合理的方法进行分摊,因此只是一个分摊程序,而不是计价程序。其并不能对这种转移价值进行准确计价,因而折旧并不直接与资产的磨损程度挂钩,既可以采用直线法,也可以采用加速折旧法。但不管采用什么方法,固定资产价值的转移,最大也不可能高于固定资产的历史成本。本文认为以上理解仍不够全面并就此提出以下观点。

一、忽略了固定资产折旧具有补偿价值的经济内涵

由于固定资产折旧的概念过于注重历史成本原则,很少考虑固定资产折旧也为在将来重置固定资产提供了资金来源,以实现固定资产的价值补偿和实物补偿,所以采用现有程度较高的人员和专业技术人员)可能掌握更多的关于其他组织中员工的信息,因此这种类型的员工也会进行更多的他人—外部比较。

基于亚当斯的公平理论,当员工通过与参照物比较感到不公平时,一般会采取以下6种方法来做出改变:①改变自我认知,如“我曾认为我以中等速度工作,但是现在我意识到我比其他任何人工作都更努力”;②改变对其他人的看法,如“某某的工作不像我以前认为的那样令人满意”;③改变自己的投入,如不再像以前那么努力;④选择另一个不同的参照对象,得出“比上不足,比下有余”的结论,如“我可能不如我的同事挣得多,但我比我上一代在我这个年龄时挣的要多”;⑤改变自己的产出,如实行计件工资的员通过增加产量、降低质量来增加自己的工资;⑥要求更换工作岗位或辞职。

引起①~②措施的不公平是 $NPV_0 > NPV_i$, 其对企业不会造成太大的风险。引起③~⑥措施的不公平是 $NPV_0 < NPV_i$, 其中,③~④会导致人力资本投入风险,⑤会导致人力资本产出风险,⑥会导致人力资本退出风险。这些都会造成企业生产效率的降低。

三、预警模式的意义

1.减少人力资本带来的风险。企业通过定期(一般为一年)风险信号采集—风险信号处理—风险状态度量—风险总体判断—风险类型识别—风险管理决策的预警系统运行机制,对所需要的数据进行采集,对数据进行简化处理,运用系

的折旧方法计提的折旧基本上只是其历史成本的收回,从而排除了时间价值的因素,导致资产的磨损费用补偿不足,企业装备落后,无力进行实物更新。特别是在物价水平上涨的情况下,固定资产的价格在上涨,利用固定资产生产的产品价格也在上涨。企业销售产品时获得的收入应该包括两部分:一部分是产品本身的销售收入,另一部分是资本的溢价收入。由于固定资产折旧只是对历史成本的分摊,而利用固定资产生产的产品却是按现行价格计算产品销售收入,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,因而不符合配比原则,这种配比必然导致企业虚增利润。虚增的利润一部分通过分配渠道分配给投资者,另一部分以所得税的形式上交给国家,这样必然导致企业资本的流失。同时,产品销售时产生的溢价收入在进行收入与费用配比时被忽略了,企业根本不可能用折旧收回的资金进行固定资产统计量员工的价值并与相关参照指标进行比较,然后对风险的类别进行识别,做出管理决策。这样就可以在一定程度上减少人力资本风险。

2.有效激励员工。当前,我国对人力资本的激励存在激励不足和激励不当的问题。通过对员工满意度的模拟,可以大致了解员工对哪些方面不满,以便有针对性地进行激励。

3.加强企业的制度建设。公平不应仅着眼于分配公平,即个人之间可视的报酬数量和质量上的公平,这实质上是着眼于分配结果的公平,还应考虑程序公平,即用来确定报酬分配的程序的公平,这实质上是着眼于机会与过程的公平。有证据表明,分配公平并不比程序公平对员工满意度影响更大,相反,程序公平更容易影响员工对组织的承诺、对上司的信任和流动意图。管理者可以通过分配决策过程公开化及遵循一致和无偏见的程序来增强程序公平感,使员工即使对工资、晋升和其他个人产出不满意也能以积极的态度对待上司和组织。因此,可见健全企业奖惩制度,并使员工了解分配标准,间接做到降低人力资本风险。

4.降低人力资本所有者进行财务舞弊的可能性。近年来暴露出的财务舞弊案件大都伴随着相关人员的舞弊行为,笔者认为,这在某种程度上来说也是他们的一种改变不公平待遇的方式。管理人员可能会利用自己的权力贪污或挪用企业财产,普通员工可能会通过在职消费来消除自己在收入上的不公平。因此,企业可以通过人力资本风险预警系统来对重要员工进行监控,将损失减少到最小。○

的实物更新。

实际上,折旧不仅是一个费用分摊的问题,更是一个价值补偿的问题。企业提取折旧的目的是通过每年提取一定的费用形成货币积累,使得企业在固定资产使用期满后能够购置到和原来一样的固定资产,以维持企业原有的生产能力,从而实现实体资本保全。

在计算固定资产折旧时是以历史成本为计量依据的,也就是说,在现在这个时点计算未来应摊入生产成本或费用的金额,其实质就是站在现在这个时点把投资成本分配到以后各期,这已从根本上忽视了货币的时间价值。虽然会计学认为加速折旧考虑了货币时间价值,采用加速折旧法可提前收回部分投资,减少因物价上涨而产生的货币时间价值损失,但由于收回的仍然是历史成本,没有考虑物价指数的变动因素,没有从根本上基于市场利率和通货膨胀率两个因素来确定各期的折旧额,因而即便利用加速折旧法仍不能弥补由于市场利率和通货膨胀率的影响而产生的差额。这部分差额既没有被转入产品的成本和费用,又没有被计入企业的损益,因此在会计处理上,没有实现真正意义上的配比,成为沉落成本,形成企业资产的一种无形损失。时间越长、固定资产价值越高、市场利率与通货膨胀率越高,该损失就越大。这一方面影响了企业资产的价值补偿,削弱了企业发展的后劲,另一方面虚增了企业的年度利润,不利于企业的长远发展。

二、对预计净残值的处理违反了相关会计原则

现有固定资产的应计折旧额是固定资产原价减去预计净残值,而预计净残值是固定资产预计残值收入减去预计清理费用。笔者认为,对固定资产报废时的残值收入加以预计,既不符合客观性原则,也不符合谨慎性原则。固定资产的预计残值收入不是经济业务,而只是一项会计估计,虽然固定资产的预计残值收入有时客观存在,但由于固定资产使用时间较长、不确定性因素较多,因此预计残值收入与实际残值收入可能差别很大。而且随着科技的高速发展,对固定资产报废时的残值收入便更难准确把握。固定资产的预计残值收入不是会计核算期间的资产,而是未来的不确定性资产(即或有资产),用或有资产冲减固定资产原价来减少折旧的计提基数,会不当地减少当期计提的折旧,间接增加当期的收益。这明显与会计核算的谨慎性原则相矛盾。

在应计折旧额的计算中,将固定资产清理费用作为固定资产使用期间的一项追加支出,在计提固定资产折旧时将其视为固定资产原始价值的一部分。然而,预计清理费用不是历史成本,而固定资产应计折旧额是对其历史成本的摊销而不是预提。现行会计处理对固定资产报废时的清理费用加以预先估计,预先计入成本、费用,但由于并没有相应增加一笔负债或减少一笔资产,以致在固定资产报废时对实际发生的清理费用却不知如何处理。而现行会计处理不是调整制造费用或管理费用,而是将其计入营业外支出或冲减营业外收入。笔者认为,同样的清理费用,为什么预提时计入制造费用或管理费用,而实际发生时却计入营业外支出或冲减营业外收入呢?这种处理一方面将固定资产清理费用重复计入损益,不恰当地减少了整个固定资产使用期间的损益,另一方面也不符合一贯性原则,给了企业调节营业利

润的空间。

三、对应计折旧额的有关规定相互矛盾

我国《企业会计准则——固定资产》规定,固定资产的应计折旧额是固定资产原价减去预计净残值。这种规定与我国《〈企业会计准则——租赁〉指南》中“如果承租人或与其有关的第三方对租赁资产余值提供了担保,则应计折旧额为租赁开始日固定资产的入账价值扣除担保余值后的余额;如果承租人或与其有关的第三方未对租赁资产余值提供担保,则应计折旧额为租赁开始日固定资产的入账价值”的规定不一致。而同时,我国又规定了融资租入固定资产采用与自有固定资产一致的折旧政策。显然,这种规定上的不一致,必然导致会计人员的无所适从,提供的会计信息既不相容也不可比。

基于上述理由,笔者认为,对固定资产折旧的概念应重新表述,并进一步规范应计折旧额的内容与计算。折旧不仅仅是一个分摊程序,也是一个计价程序。对固定资产转移价值不仅应按现行价值计价,还应考虑物价指数的变化,以保证折旧收回的资金能够进行固定资产的实物更新。

固定资产折旧的新概念可表述为:固定资产在使用过程中,主要由于损耗而转移出去的那部分现行价值,这部分现行价值随着产品销售的实现而获得补偿,能够满足固定资产实物更新的需要。这个定义有以下几个特征:一是以历史成本原则为基础,固定资产的转移价值主要是其历史成本;二是遵循了权责发生制原则,体现了相关性原则;三是更符合配比原则,将按现行价格计算的产品销售收入与按现行价格计算的固定资产的转移价值进行配比;四是能满足固定资产实物更新的需要。

在进行固定资产折旧的计算时,笔者认为,既然折旧只是一种客观的描述,则不应该眼光固化,去被动地使用它,而应放弃传统的折旧观,将折旧看成是一种手段。这种手段应该满足以下四个方面的要求:一是符合客观性原则;二是符合配比原则;三是符合谨慎性原则;四是达到合理简化核算的目的。一方面,我们有必要对原有的折旧计提基础加以改进,在计算固定资产折旧时取消预计净残值;另一方面,为了确保固定资产的实物补偿,在计算固定资产折旧时,应考虑货币时间价值和物价指数因素。

为了确保固定资产的实物补偿,在计提固定资产折旧时,可采用保值折旧法,即根据国家每年发布的物价指数确定企业的保值折旧率。保值折旧率是在企业原有折旧率的基础上加上一个“保值系数”,对其进行适当调整确定,即保值折旧率=基础折旧率+保值贴补率。由于在计算固定资产折旧时不再考虑预计净残值,因而,固定资产的基础折旧率=1/预计使用年限,保值折旧率=1/预计使用年限+物价指数。再按保值折旧率来计算各期的固定资产折旧。

至于固定资产的预计净残值,由于其本身具有很大的不确定性,再加上数额往往较小且不一定与固定资产原价成比例(即不一定就是原价的3%~5%,可能原价很大,而实际净残值却很少甚至没有),为简化核算,在计算固定资产折旧时不予考虑,而是在实际发生时直接计入当期损益。与其对净残值进行预计,不如按每年国家公布的物价指数确定一个保值折旧率,这样更能体现谨慎性原则和配比原则。○