

# 折旧会计制度浅探

江西九江 乐长征 刘苏雨

折旧会计既是一个重要的资产价值管理问题,又是一个重要的财务、会计和税务问题,因而其一直备受会计理论界和实务界的关注。本文从折旧会计的本质、折旧计算方法、折旧费用会计处理的模式选择等三个方面来分析折旧会计制度,并提出相应的改进建议。

## 一、折旧会计理论的分析

折旧会计处理模式是折旧会计理论的直接表现形式。折旧会计理论应该解决折旧的本质、折旧计算方法和折旧费用会计处理的模式选择等问题。

1. 折旧的本质。理解折旧的本质必须全面考虑产品的价值构成、固定资产的属性、企业的本质和固定资产及其折旧的报告目标等方面的问题。

(1) 产品的价值构成。依据马克思的产品价值构成理论,在社会主义市场经济条件下,产品的价值仍然由三部分组成:①已消耗的生产资料转移的价值;②劳动者为自己创造的价值;③劳动者为社会创造的价值。固定资产是企业生产经营的一项重要生产资料,其价值以其使用情况直接转移到产品中去并构成产品价值的一部分。这种价值转移是采用折旧的方式进行的。因此,折旧的经济实质就是一种价值转移,价值转移论的直接依据是产品价值构成理论。

(2) 固定资产的属性。综观有关固定资产的定义,笔者认为固定资产应具有以下特征:①企业为生产商品、提供劳务、

成的,它是一个持续的配置与再配置过程,是一个资源配置不断优化的过程,而财务契约也是一个不断进行安排和再安排的过程,是一个不断调整和优化的动态过程。

## 三、财权配置——财务资源配置的结果

在市场经济中,随着现代企业制度的建立和发展,现代产权思想日趋成熟,并逐渐深入到现代财务学理论的诸多方面。产权即财产权(或财产所有权),它反映的是财产所有者之间基本的经济利益关系,而财权作为财务方面利益关系的反映,体现了各权利主体(利益相关者)之间的财务经济利益关系,构成了产权主体利益关系的核心。产权主体对财务利益的追求与维护,客观上体现了财权的地位,离开财权谈产权将失去产权的本来之意。在财务中,财权最能直接体现产权的本质思想,是实现产权其他权能的有效载体。在现代财务学理论研究中,单纯以“权利”论“权利”,或者单纯以“价值”论“价值”,不可能得出正确的研究结论,也不利于发展财务理论和财务实践。

把产权思想引入到财务学中,有利于我们深刻认识财务

出租或经营管理而持有,即通过提供未来服务而获得未来经济利益;②可供企业长期使用;③具有可衡量的未来经济利益;④是一种实体。

(3) 企业的本质。从市场经济的参与主体来看,企业是在社会分工的条件下,直接组合生产要素从事生产经营或服务的经济组织,是一个独立核算、自主经营、自负盈亏,以营利为目的的经济实体。依据现代企业理论,企业的本质是企业主体之间的一组契约,企业主体是在企业投入人力资本和非人力资本的利益相关者。折旧费用的会计处理不同将直接影响各产权主体的经济利益。

(4) 固定资产及其折旧的报告目标。固定资产及其折旧都是会计报表中的重要项目,其报告目标理应服从于财务报告目标——提供对决策有用的会计信息。因此,固定资产及其折旧的报告目标至少应包括:①反映企业所能提供的未来服务能力;②反映企业所拥有的生产能力及其已使用程度和预期的寿命;③反映企业对固定资产的投资与耗用,有助于投资人、债权人及其他利益相关者预测企业的未来现金流量;④反映企业在持续经营条件下可重新将其资源用于相同或其他用途的时期;⑤反映企业各产权主体利益的补偿过程。

根据固定资产的属性、企业的本质和固定资产及其折旧的报告目标可以看出,折旧的本质是在固定资产的使用期间系统并合理分配其成本的过程。这里的成本是固定资产的原

理论。从西方财务的研究内容来看,在对融资决策、财务结构、投资决策、利润分配、公司改组等一系列财务基本问题的研究中,始终渗透着“权利”问题,完全可以说是“价值”和“权利”的综合考察。因此,现代企业财务管理不是简单的对资金运动的管理,而是通过对资金运动的管理来实现对产权的管理,是“价值”与“权利”的有机结合。这种结合,在财务学理论中可以用“财权”这一概念来表述。

财务契约作为财务经济活动中利益相关者之间权利流转关系的一种制度安排,各契约主体的签约对象必然共同指向财务经济利益关系,而财权作为这种财务经济利益关系的载体,就理所当然地成为各契约主体的签约对象。财务契约就是要对财权如何配置进行制度安排,它对财务资源的配置本质上是一种财权的配置,因此,财权配置是财务资源配置的本质和必然结果。在财务契约不完全的情况下,财权集中体现为剩余索取权和剩余控制权。财务契约,就是各利益相关者为了参与企业组织租金(合作剩余)的分享,而对如何分享剩余索取权和剩余控制权做出的制度安排。□

始投入价值,即历史成本。

**2. 折旧计算方法。**折旧计算方法是系统并合理分配固定资产成本的方法。在选择折旧方法时,应考虑以下因素:①固定资产价值的减少或其服务效能的降低是什么原因造成的;②固定资产的维护费用、生产效率及其带来的收入在其使用期间是递增、不变、递减的,还是不确定的;③货币时间价值是否可以被忽略。我国的会计制度和会计实务在选择会计折旧方法时通常假定折旧费用是一项固定的而不是变动的费用,即固定资产价值的减少是由于时间的推移而不是使用程序造成的。这是充分考虑技术和市场变化的结果,使得折旧额的确定更符合稳健性原则的要求。

**3. 折旧费用会计处理的模式选择。**依据折旧费用配比对象的不同,折旧费用会计处理的模式可分为:价值转移模式和期间化模式。

(1)价值转移模式。该模式是指将一定期间的折旧费用与该期间的产品相匹配的会计处理模式。该模式可以进一步分为:全部匹配模式和部分匹配模式。部分匹配模式即为传统成本计算模式(制造成本法或完全成本法)。价值转移模式的优点在于:①理论上。符合劳动价值论和产品价值构成理论或国家统一会计制度的规定;符合特定的产品(或劳务)收入与成本补偿的一致性原则。②管理上。在产品供不应求的市场条件下,符合企业利益最大化的要求,有助于刺激企业生产效能的提高。③社会效益上。符合现行税收管理规定,能够节约税收监管成本,增加政府财政收入。

(2)期间化模式。该模式是指将一定期间的折旧费用与该期间的收入相配比的会计处理模式。在该模式下,折旧费用应作为一个单独项目在利润表中列示。其优点在于:①理论上。符合财务会计理论对折旧本质的认识;符合稳健性原则,可以减少影响企业持续经营的不确定性因素;符合配比原则,可以区别财务会计和管理会计的研究内容,有利于会计学科自身的建设和发展。②管理上。增强成本信息的有用性,有利于企业短期决策;便于企业进行部门业绩评价和责任考核;防止企业管理当局盲目生产,只重视销售;可以降低企业会计信息的提供成本,增加企业收益。③社会效益上。可以降低注册会计师的审计成本,减少社会资源浪费;有利于维护所有者的产权利益,增强投资者信心,促进资源的有效配置和稳定国家财政收入。

## 二、改进现行折旧会计制度的建议

**1. 理论基础分析。**价值转移论的直接依据是马克思的产品价值构成理论,而产品价值构成理论又是建立在劳动价值论的基础之上的,所以劳动价值论是价值转移论的间接依据。而劳动价值论的建立存在着一系列假设,其中最重要的有两个:一是劳动的付出与价值的实现具有同时性;二是劳动产品价值计量的充分性。这两个重要假设对我们理解折旧的本质和现实中折旧费用的会计处理具有重要的指导意义。

(1)折旧的抽象意义是一种价值转移,是计量产品价值必须考虑的一个重要方面。依据价值构成理论和劳动价值论的理论假设,人力资本的付出与价值的实现要具有同时性。企业的本质是各产权主体的一组契约,更是一种人力资本和非人力资本的特殊合约。所以,非人力资本的付出与价值的实现也要

具有同时性。在进行会计处理时,如果产品的生产和销售具有同时性或在同一会计期间完成,依据现行法规各产权主体的利益就可同时得到补偿;如果产品的生产和销售不具有同时性或不在同一会计期间完成,各产权主体的利益就不能同时得到补偿。这就会涉及到一个制度的公平、公正和效率问题。从现行的制度安排来看,折旧会计制度首先考虑了劳动者的利益,其次是供应商、债权投资者、政府等产权主体的利益,最后是股权投资者(企业所有者)的利益。但是,这一制度安排有可能牺牲所有者的正当权益,此外,折旧费用的对象化也为经营者进行利润操纵提供了空间。近年来,上市公司频频利用折旧费用进行盈余管理就是现行折旧会计报告制度缺乏效率的证明。从会计报告中产品的组成部分来看,直接人工成本和直接材料成本都是付现成本(或在短期内将以现金或现金等价物的方式支付),因此相关的各产权主体利益都得到了及时补偿。然而,企业长期资本投资者(特别是股权投资者)的成本耗费并未得到及时补偿。所以,现行的折旧费用会计处理模式增加了股权投资者的利益风险。这也许是当前股市低迷的一个重要原因。

(2)由于受认识水平的制约,人们对产品价值进行计量的常见结果是不充分的。产品价值的计量结果总是一种客观主义的充分,而非客观性的充分;产品价值的揭示总是一种制度真实,却难以实现产品价值的经济真实。以提供有用信息为目标的财务报告更是如此。在财务会计中,我们不仅应关注折旧会计制度能否生产出真实的成本信息,更应关注会计信息的有用性。依据劳动价值论,不仅经营性资产的折旧费用是产品价值的一部分,非经营性资产的折旧费用也应作为产品价值的一部分,否则产品价值的计量就是不充分的。因此,从充分计量的要求和提供真实的产品价值信息的角度来看,价值转移模式或现行的财务会计制度对产品价值的计量和披露是不全面的。但是,这并不意味着财务会计提供的会计信息是没有用的,因为有用性本身就是一种价值判断。

### 2. 政策性建议。

(1)折旧费用的会计处理。基于上述分析,笔者认为折旧的经济本质是价值转移,是构成产品价值的一个重要部分,在成本管理和财务管理中,应力求获得客观真实的成本信息。在实践中,折旧额的确定充满着估计和判断,将其定位于一种期间费用并与期间收入相比也是一种合理的选择。依据制度经济学原理,会计制度决定会计行为,会计行为决定会计信息的质量和披露方式。会计制度的任务之一是引导企业进行选择,至于具体选择什么样的制度,采取何种会计行为及提供什么样的会计信息,应由企业自己决定。因此笔者建议,应在折旧会计制度中增加折旧费用会计处理的期间化模式——将折旧费用作为一个单独项目在利润表中列示并在表外适当披露企业的成本管理信息。

(2)对不需用、未使用固定资产的会计处理。固定资产的特征是“为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有”,不需用、未使用固定资产已不具有固定资产的特征,因而不存在是否将其纳入折旧范围的问题。笔者建议,将其转入“其他长期资产——不需用、未使用固定资产”科目,在未及时出售前,其成本应根据一定的标准分期摊销。□