

关于双倍余额递减法运用的再商榷

龙银州

(广东省财政职业技术学校 广州 510445)

《财会月刊》2010年第34期刊登了王静静《关于双倍余额递减法的一点异议》一文(以下简称“王文”)。该文对我国固定资产折旧双倍余额递减法提出了两点异议:

一是现行双倍余额递减法规定在固定资产折旧年限的最后两年不再按固定资产净值与年折旧率相乘来计算年折旧额,而是按尚未提足折旧的净值扣除预计净残值后的余额,在最后两年平均摊销。这与该方法下年折旧额逐年递减的思路相违背,建议取消最后两年平均摊销的做法,改为只在最后一年按年初账面净值减预计净残值倒挤出该年应计提的折旧。

二是现行双倍余额递减法下月折旧额的计算公式有问题。《企业会计准则讲解 2006》中规定的月折旧额计算公式为:月折旧额=每月月初固定资产账面净值×月折旧率。

按此公式计算的各月折旧额之和不等于全年应计折旧额,建议将该计算公式改为:月折旧额=年折旧额÷12。

对于王文的两点异议及改进建议,笔者均认为不妥。

1. 关于王文的第一点异议。现行双倍余额递减法规定在固定资产预计折旧年限的最后两年改为平均摊销的做法,确实有点美中不足,不符合折旧额逐年递减的思路。但是,王文提出的“在最后一年按年初账面净值减预计净残值倒挤出该年应计提的折旧”的办法根本不能解决问题。为了说明其中的缘由,现假设某项固定资产原值为5万元,预计净残值率为5%,根据王文建议的双倍余额递减法计算方法分别按照折旧年限为4年、5年、6年、8年计算的各年折旧额列示见表1、表2、表3、表4。

表1 按折旧年限为4年计算的各年折旧额 单位:元

使用年限	年初账面净值	年折旧率	年折旧额	年末账面净值
1	50 000	50%	25 000	25 000
2	25 000	50%	12 500	12 500
3	12 500	50%	6 250	6 250
4	6 250		3 750	2 500

表2 按折旧年限为5年计算的各年折旧额 单位:元

使用年限	年初账面净值	年折旧率	年折旧额	年末账面净值
1	50 000	40%	20 000	30 000
2	30 000	40%	12 000	18 000
3	18 500	40%	7 200	10 800
4	10 800	40%	4 320	6 480
5	6 480		3 980	2 500

表3 按折旧年限为6年计算的各年折旧额 单位:元

使用年限	年初账面净值	年折旧率	年折旧额	年末账面净值
1	50 000	33.33%	16 665	33 335
2	33 335	33.33%	11 111	22 224
3	22 224	33.33%	7 407	14 817
4	14 817	33.33%	4 939	9 879
5	9 879	33.33%	3 293	6 586
6	6 586		4 086	2 500

表4 按折旧年限为8年计算的各年折旧额 单位:元

使用年限	年初账面净值	年折旧率	年折旧额	年末账面净值
1	50 000	25%	12 500	37 500
2	37 500	25%	9 375	28 125
3	28 125	25%	7 031	21 094
4	21 094	25%	5 273	15 820
5	15 820	25%	3 955	11 865
6	11 865	25%	2 966	8 899
7	8 899	25%	2 225	6 674
8	6 674		4 174	2 500

从上述四种不同折旧年限下折旧额的计算结果来看,只有预计折旧年限在5年以下(包括5年)时,各年的年折旧额才呈递减状态(如表1、表2)。但是,当固定资产折旧年限在5年以上(不包括5年)时,各年的年折旧额都不会出现逐年递减的状态,即最后一年的折旧额反而呈现上升状态(如表3、表4)。可见,王文提出的对双倍余额递减法的改进办法并不能达到预期目的,其改进建议不能成立。现行双倍余额递减法之所以规定最后两年采用平均摊销的做法,正是为了避免年折旧额出现递增状态,而王文的改进建议不见得比现行规定更好。

有一点需要说明,上述计算所采用的预计净残值率为5%,它是税法认可的最低标准。企业确定的预计净残值率如果高于5%,就会导致少提折旧,对企业不利;如果低于5%,就会导致多提折旧,多提的折旧不允许在所得税前扣除。所以,在会计实务中,企业无论采用何种固定资产折旧方法,其预计净残值率一般都确定为5%。如果将预计净残值率确定为10%,则上述四种不同折旧年限计算的结果都会使得其年折旧额呈现递减状态。但问题是企业不能擅自提高预计净残值

以低于成本价销售自产产品给职工之会计处理

江西赣州 周俊卿

对于企业以低于成本价销售自产产品给职工这类业务的会计处理方法,会计准则缺乏明确的规定,所以实践中的处理也比较混乱。有些企业直接按成本结转,借:现金、应付职工薪酬;贷:主营业务成本、应交税费——应交增值税(销项税额)。还有些企业单纯将它作为一种视同销售行为,借:现金(实际收到款项)、财务费用(借贷差额);贷:主营业务收入(公允价值),应交税费——应交增值税(销项税额)。另外,借:主营业务成本;贷:库存商品。这种将差额作为财务费用的做法缺乏理论根据。对于这类业务,到底是按成本结转还是确认收入?

根据企业会计准则的规定,收入确认的条件是:企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方;企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出的商品实施有效控制;收入的金额能够可靠地计量;相关的经济利益很可能流入企业;相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。企业将自产产品低于成本销售给职工,符合上述各项条件,即自产产品的所有权转移给了职工、企业没有保留继续管理权和控制权、自产产品公允价值能够取得并可靠计量、相关经济利益能够流入企业(即职工向企业提供了职业劳务)、自产产品成本能够可靠计量,所以应当确认收入的实现。

前已述及,这类业务属于对职工的非货币性福利,与无偿

率,所以不能用提高预计净残值率的办法来论证王文的建议成立。

2. 关于王文的第二点异议。王文认为,《企业会计准则讲解2006》列举的双倍余额递减法下月折旧额的计算公式有误,对这一点笔者完全赞同。现行双倍余额递减法的“递减”是指年折旧额逐年减少,即“按年递减”,但会计实务中并不是按年计提折旧,而是按月计提折旧。折旧虽然可以按月计算,但是一年内各月的折旧额却不能递减,即不能“按月递减”,否则就会出现全年12个月的折旧额之和不等于该年的应计折旧额。对此,王文提出的改进建议是将月折旧额的计算公式改为:月折旧额=年折旧额÷12。笔者认为王文的改进建议也不够全面。

笔者查了一下有关资料,比如《2007年度注册会计师全国统一考试辅导教材·会计》及《会计辞典》(立信会计出版社,2001年10月第2版)列举的双倍余额递减法下月折旧额的计算公式都是这样的:月折旧额=固定资产账面净值×月折

旧率。这一公式中的“固定资产账面净值”没有写明是“年初的”还是“月初的”,显然这是省略了,它只能是“年初固定资产账面净值”,不可能是(或理解为)“月初固定资产账面净值”。因为每月计提折旧时,用年初固定资产账面净值乘以月折旧率,则每月的折旧额都相同,如果用当月“月初固定资产账面净值”来计算月折旧额,由于每月的固定资产账面净值也是递减的,这样计算出的各月折旧额也会逐月递减,必然会出现12个月的折旧额之和不等全年应计折旧额。

因此,笔者认为,双倍余额递减法下,月折旧额的计算公式有两个:
月折旧额=年初固定资产账面净值×月折旧率 (1)
月折旧额=年折旧额÷12 (2)
这两种方法的计算结果应当一致。需要注意的是,采用公式(1)时,如果月折旧率是一个除不尽的小数,则其小数位数要多保留几位,以避免“各月折旧额之和”与“全年应计折旧额”之间出现较大的尾差。○

发放自产产品给职工本质上相近。所以对于这类业务的会计处理,也要参照自产产品无偿发放给职工这类业务的规定来处理。会计准则规定,以其自产产品作为非货币性福利发放给职工的,应当根据收益对象,按照该产品的公允价值和相关税费,计入相关资产成本和当期损益,同时确认应付职工薪酬,相关收入及其成本的确认计量和相关税费的处理,与正常商品销售相同。

企业以其自产产品发放给职工作为职工薪酬的,借记“生产成本”、“管理费用”等科目,贷记“应付职工薪酬——非货币性福利”科目。实际发放给职工时,借记“应付职工薪酬——非货币性福利”科目,贷记“主营业务收入”科目;同时,还应结转产品的成本。涉及增值税销项税额的,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。那么具体到本文所研究的以低于成本价销售自产产品给职工的业务,差别应该在于“应付职工薪酬——非货币性福利”科目和相关成本费用的金额不同。下面我们通过一个例子来说明。

例:公司每隔一定时间将自产花生油发给全体职工,每人一箱,每箱成本价240元,市场价320元。
这就是我们经常遇到的无偿发放。这里以一箱为例,其会计处理为:决定发放时,借:生产成本/管理费用/营业费用374.4;贷:应付职工薪酬——非货币性福利374.4。实际发放时,借:应付职工薪酬——非货币性福利374.4;贷:主营业务收入320,应交税费——应交增值税(销项税额)54.4。结转成本,借:主营业务成本240;贷:库存商品240。

如果上述业务改为企业每隔一定时间将自产花生油以80元/箱卖给全体职工,成本、市价不变,那么笔者认为其会计处理应当如下:借:生产成本/管理费用/营业费用294.4;贷:应付职工薪酬——非货币性福利294.4。实际发放时,借:应付职工薪酬——非货币性福利294.4,现金80;贷:主营业务收入320,应交税费——应交增值税(销项税额)54.4。结转成本,借:主营业务成本240;贷:库存商品240。○

因此,笔者认为,双倍余额递减法下,月折旧额的计算公式有两个:

$$\text{月折旧额} = \text{年初固定资产账面净值} \times \text{月折旧率} \quad (1)$$

$$\text{月折旧额} = \text{年折旧额} \div 12 \quad (2)$$

这两种方法的计算结果应当一致。需要注意的是,采用公式(1)时,如果月折旧率是一个除不尽的小数,则其小数位数要多保留几位,以避免“各月折旧额之和”与“全年应计折旧额”之间出现较大的尾差。○