

固定资产折旧方法比较及应用思考

周庆海 万希宁

(华中科技大学武昌分校经管学院 武汉 430064)

【摘要】 本文在阐述固定资产折旧相关理论的基础上,对现行会计准则下各种固定资产的具体折旧方法进行了对比,并结合企业实际,分析了各种折旧方法的利弊,提出不同经营性质的企业选用固定资产折旧方法应考虑的因素,并对不同类别固定资产折旧政策的运用提出了改进建议。

【关键词】 固定资产折旧 折旧方法 产品成本

固定资产折旧是指企业所拥有的房屋、建筑物、设备在使用过程中,因其价值逐渐损耗,需将这部分价值计入到成本费用中的财务处理行为。企业选用折旧方法的合理与否影响到产品成本计算的正确与否。

根据《企业会计准则第4号——固定资产》(CAS4)的规定,企业可采用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、年数总和法、双倍余额递减法等。然而,当前国内大多数企业在选用固定资产折旧方法时并未认真考虑自身的经营特点,普遍采用的是年限平均法,其中有些使用年限平均法与企业的实际并不相符,造成产品成本计算数据失实。因此,如何选用合理的折旧方法,是制造型企业必须正视的一个问题。

一、固定资产折旧相关知识概述

1. 固定资产折旧的含义及特性。关于固定资产折旧的表述有多种。有人认为,固定资产折旧是指固定资产使用中价值逐渐损耗、减少的现象;也有人认为,固定资产折旧是指在一定期限内系统地将其成本价值分次计入营业成本费用的过程。我国CAS4第十四条给出了相对完整的固定资产折旧的定义:折旧,是指在固定资产的使用寿命内,按照确定的方法对应计折旧额进行系统分摊。

制造型企业拥有的固定资产主要包括房屋、建筑物、设备等。为取得固定资产所发生的支出属于资本化支出。生产设备作为生产工具,它不同于原材料即生产对象,在生产使用中其全部价值是一点一点地、逐渐地被损耗,直至报废不能使用。固定资产需要经历较长的时期而不是一次性地被损耗掉。由此决定了固定资产折旧必须是将其损耗的价值分期计入到成本费用中,而不能一次性地全部计入。

2. 固定资产折旧应考虑的因素。在固定资产使用期间,需分期计提折旧。折旧额计提多少应考虑固定资产原值、净残值及使用年限。任何一项固定资产在寿命到期报废时,总有一小部分残余价值。同时,在进行报废处理时也会发生现场清理费。实际上,为使用该项固定资产而发生的支出是由其原值即买价和清理费所构成。基于上述考虑,整个使用期间,固定资产折旧总额应等于原值加上清理费用再减去残余价值。每一

期计提折旧额多少取决于折旧方法的选取。

二、不同折旧方法的比较

1. 不同折旧方法的特点。

(1)年限平均法的特点。年限平均法要求在固定资产使用年限中分期等额计提折旧。这一特点决定了使用年限为N年的固定资产,其每年的折旧额为折旧总额(原值减净残值)的 $1/N$,故其年折旧率为 $1/N$ 。其计算公式为:

$$\text{年折旧额} = \text{计提基数} \times \text{年折旧率} = (\text{原值} - \text{净残值}) \times 1/N$$

(2)工作量法的特点。工作量法在使用中要求企业对固定资产的寿命采用工作量(如工时量)进行估计,由此确定每单位工作量应计提的折旧额。其计算公式为:

$$\text{单位工作量应计提的折旧额} = (\text{原值} - \text{净残值}) / \text{估计工作总量}$$

$$\text{年折旧额} = \text{单位工作量应计提的折旧额} \times \text{年实际工作量}$$

从上式可知,各会计期间折旧额计提的多少取决于当期的实际工作量,若企业各期工作量差异较大,会导致各期计提的折旧额波动。当期工作量越高,往往也意味着固定资产的使用程度更高,其价值损耗程度越大。因此,这种方法计提的折旧额能更真实地反映固定资产的价值损耗情况。

(3)双倍余额递减法的特点。双倍余额递减法是一种加速折旧法,要求在固定资产使用期间,从第1期至第N-2期,各期折旧率为直线法折旧率的双倍,即 $2/N$;最后两期的折旧采用直线法计提,折旧率为 $1/2$ 。其计算公式为:

$$1 \text{ 至 } N-2 \text{ 期: 年折旧额} = \text{期初折余价值} \times 2/N$$

$$N \text{ 至 } 1-N \text{ 期: 年折旧额} = (\text{原值} - \text{前 } N-2 \text{ 期已提折旧额} - \text{净残值}) / 2$$

从上式可知,因折余价值逐年递减,折旧率相同,故折旧额逐年递减,固定资产的大部分价值集中在整个使用寿命的前期计入成本费用中。

(4)年数总和法的特点。年数总和法也是一种加速折旧法,其年折旧率是依据当期的尚可使用年限占各期的尚可使用年限之和的比例确定。其计算公式为:

$$\text{年折旧额} = (\text{原值} - \text{净残值}) \times \text{年折旧率}$$

从上式可知,因各期的计提基数相同,折旧率逐年递减,故折旧额也逐年递减。与双倍余额递减法一样,固定资产的大部分价值集中在整个使用寿命的前期计入成本费用中。

2. 不同折旧方法之对比。上述四种折旧方法中,年限平均法通俗易懂,核算简便,使用的企业比较多。根据这种方法计算出来的固定资产有效使用期内各年度或月份提取的折旧额相等,这样企业产品成本稳定,并具有较强的可比性,它适用于各年生产量相对稳定的企业。

工作量法是按照计算期内固定资产的预计完成的工作量来计提折旧的一种方法。与直线法相比,工作量法这一假定是合理的,因为有形损耗比无形损耗更为重要。若某项资产在年度内没有使用,就不应计提折旧费用。

实质上,工作量法是年限平均法的补充和延伸,它以工作量近似地估计固定资产的使用寿命,其准确程度直接影响到折旧额计提的准确程度。企业采用此方法必须对各项固定资产的性能特点有专业深入的认识。

固定资产折旧要解决的问题是:各期计提的折旧额要与固定资产的价值损耗程度基本保持一致,使其尽量与实际相符。双倍余额递减法和年数总和法同属于加速折旧法,主张采用加速折旧法的一个主要依据是认为固定资产的服务价值是逐年递减的,特别是生产设备,其生产效率降低会造成人工成本升高以及材料使用方面的浪费,这说明固定资产的原始价值在早期获取收益过程中所损耗掉的要比后期大,因此早期折旧费应大于后期。

三、企业固定资产折旧政策应用现状与问题分析

当前各行业在选用固定资产折旧政策上,大多并未充分考虑折旧额与固定资产价值损耗程度的一致性,绝大多数不同经营性质的企业采用的是直线法,净残值率通常选择为5%或10%。这样是否合理呢?

笔者认为,折旧的根本目的是如实反映固定资产的损耗价值。因此,判断选用某一种折旧方法是否合理,关键是看其是否符合企业的实际情况。不同性质的企业,其生产经营状况不尽相同,有的日常生产任务繁重,固定资产的使用处于高负荷的状态之中;而有的生产任务不饱和,固定资产利用率不高。此外,同一企业不同经营周期的生产任务量会存在差异,甚至起伏较大,对设备的使用损耗也会出现较大的差异。

因此,对于固定资产净残值率统一设定为5%或10%,就显得有些不切合实际,应该针对不同类别的固定资产逐项进行分析。因为每一类固定资产寿命期结束时的残余价值会受到多种因素如市场环境、技术革新等的影响。

如何合理选择折旧政策,这是当前企业在固定资产管理方面普遍面临的问题,选择的科学、合理与否必然会对企业产品成本计算的准确性造成影响。同时,现行会计准则在固定资产折旧政策方面能否结合不同企业及不同类型固定资产做出一些改变,使企业能灵活地选择更切合自身情况的折旧政策,这同样是值得引起重视的问题。

四、改进建议

1. 不同行业企业使用折旧政策的改进建议。企业运用折

旧方法应结合行业的特殊性及其自身特点进行科学合理的选择。有的行业属于新兴行业,市场高速增长;有的行业进入成熟期,市场发展缓慢或停滞;有的行业属于夕阳产业,市场不断萎缩,不同行业的企业应选择符合自身实际的折旧政策。例如,家用电器业,技术已比较成熟,整个市场需求量变化不大,各期生产稳定,应考虑使用直线法;服装业通常属于季节性产业,一年内各期生产起伏较大,可考虑使用生产量法,这样更能反映设备的真实寿命;重工业的航空、钢铁等产业,其生产设备的负荷较重,早期生产效率高,价值损耗严重,到后期生产效率下降,其价值所剩无几,价值损耗逐年下降,企业可选择加速折旧法。企业处于不同发展阶段,基于生产规模的变化,是否可相应调整折旧政策,这是值得思考的问题。

2. 不同类别固定资产选用折旧政策的改进建议。同一企业拥有不同类别的固定资产,按其用途分为房屋建筑物、生产设备、动力设备、办公设备、交通运输设备等。不同类型的固定资产,其价值损耗的特点是不同的。

房屋建筑物如办公大楼、生产厂房、职工住宅、生活设施等,不管其是使用还是闲置,因其价值的损耗主要来自墙体结构如钢筋水泥的自然损耗,对于这类资产应考虑选用直线法;交通运输设备的小汽车、卡车等,目前规定是用年数表示寿命,不管其使用程度,只要年数到期,就报废处理,我们认为这样处理有所不妥。交通运输设备的行驶里程数实际上就是工作量,我们认为对此类资产的折旧采用工作量法比较合适,这样可保证折旧额的计提与资产的使用程度相一致。生产设备、动力设备及办公设备,其使用程度通常与业务量相关,各期业务量平稳,应考虑采用直线法,若业务量波动较大,可考虑采用工作量法或加速折旧法。

此外,净残值率的估计对于不同资产不应一概而论,应结合固定资产的历史成本和未来寿命到期的市场价值加以综合考虑。如房屋建筑物,这类资产较为特殊,随着时间的推移,其市场价值可能有升值空间,即便会计寿命结束时也可能具有一定的市场价值,估计其净残值率时,笔者认为应以预计市场价值占历史成本的比例为基准加以调整。笔者的想法是,现行会计准则能否针对不同企业和不同固定资产在选用折旧政策上做出一些改变,在保证基本统一规范的前提下,促使企业能更为灵活地选用折旧政策,这样更有利于提高其成本计算的准确性,为成本分析与控制的有效性创造条件。

主要参考文献

1. 刘永泽,陈立军.中级财务会计.大连:东北财经大学出版社,2009
2. 邓平.对基础设施固定资产折旧方法的探讨.海南大学学报,1999;2
3. 郭晓赓.对固定资产计提折旧的一点看法.财会月刊(会计),2002;6
4. 黄夏云,张晓丽.固定资产折旧方法的选择.中国电子商务,2010;7
5. 沈莉.浅论固定资产折旧方法及其合理选择.现代商业,2009;30