

对固定资产折旧及其折旧方法的探讨会计从业资格考试 PDF
转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/534/2021_2022__E5_AF_B9_

[E5_9B_BA_E5_AE_9A_E8_c42_534309.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/534/2021_2022__E5_AF_B9_E5_9B_BA_E5_AE_9A_E8_c42_534309.htm) 固定资产可长期参加生产经营而保持其原有的实物形态，但其价值是随固定资产的使用而逐渐转移到产品成本中，构成企业的经营成本，这部分随固定资产磨损而逐渐转移掉的价值即为固定资产的折旧[1].为保证企业简单再生产，同时实现期间收入费用的正确匹配，企业必须在固定资产有效使用期内计提折旧。

1 折旧的定义及折旧的主要影响因素 1.1 折旧的含义 折旧的最普遍公认的定义是将资产的成本分配到各收益期间的一种系统和合理的方法，这个定义是一个静态的概念，资产的原始成本或其他价值在其使用年限以内是不变的，折旧总额等于原始成本减去残值[2]. 1.2 核算过程中应考虑到的一些必要条件

1.2.1 修理和维修 在计算固定资产折旧分配的过程中，必须考虑固定资产的修理和维修等日常营业费用，这是因为折旧与修理和维修之间存在着密切的相互关系：第一，资产的预期使用年限直接与维修和修理的程度有关；第二，由于大多数资产均包括许多不同使用年限的部件，许多所谓修理实际上是重置；第三，在资产的使用过程中，效率在逐年下降，特别是当缺乏必要的和及时的修理和维修时，下降的速度更快。

1.2.2 固定资产的使用年限 固定资产有一定的使用年限，改变修理和维修费用，可以使资产的使用年限延长或缩短。在某种情况下，可以无限期地保留一些资产，但这样做所付出的代价往往高于重置新资产的成本。因而，继续维修一台已经陈旧的设备是很不经济的。但从另一方面来看，如果某项

资产的经济寿命是很短的，其修理和维修费用可以缩减至最低限度。一般地讲，资产的使用年限决定于修理和维修费用的最适当水平或经济上的陈旧元素，而以二者中时间较短的为准。如果对修理和维修费用作不合理的削减，以致资产不能达到其所期望的经济寿命，当期所分摊的折旧费用就将相应的有所增加。会计师早就认识到厂场与设备的寿命是有限的，因而必须考虑当资产报废时在账簿上如何处理。近年来，折旧才被认为是在资产使用年限内对其成本或其他价值所进行的系统的分配，称为成本分配法，是将资产的成本或其他价值系统的、合理的在资产的使用年限内进行分配。在选定成本分配法时，必须考虑以下几项因素[3]：（1）资产价值因使用而降低，与资产市场价值降低之间的关系；（2）陈废的影响；（3）预计的修理和维修方式；（4）预计的操作效率上的降低；（5）预计资产收入上的变化；（6）长期资产的寿命及利息因素，资产在使用年限后期的不确定因素。

2 折旧的主要方法及比较

2.1 折旧计算的方法

从理论上讲，在选择折旧方法时应考虑以上因素，但实际操作中，在多数情况下，仅是一个或少数因素起决定作用，作用小的其他因素则可以略而不计。通常在普遍使用的几种折旧方法中假若某种方法一般来看是合理的，或是符合所得税法要求的，就可选用这种方法。折旧的方法是经国家确认的企业计提固定资产折旧所应遵循的规则，通常固定资产折旧的方法分为两类，一类是直线法，一类是加速折旧法。财政部结合我国企业现状和实际要求，改革了单一的折旧方法，增加了加速折旧法，允许企业多种折旧方法并存。企业可采用的折旧方法一般有平均年限法、工作量法、行驶里程法、加速折旧法等。

加速折旧法包括余额递减法、双倍余额递减法、年数总和法、平均年限法、工作量法、年率递减法、年金法和偿债基金法等。考虑我国实际情况，财政部规定企业可选择的折旧方法一般有4种，即平均年限法、工作量法、双倍余额递减法、年数总和法。根据企业的现状及国家的财政承受能力，我国对实行加速折旧方法的范围也作了限定，对在国民经济中具有重要地位、技术进步快的电子生产企业、船舶工业企业、生产“母机”的机械企业、飞机和汽车制造企业、化工和医药生产企业以及其他经财政部批准的行业企业，其机器设备可以用双倍余额递减法或者年数总和法加速计提折旧。

2.2 对几种常见折旧法的探讨

虽然折旧的方法有很多，但我国允许企业选用的折旧方法只有以下4种：直线法、工作量法、双倍余额递减法、年数总和法。折旧方法一经确定，不得随意变更，如要变更需在财务报表的附注中加以说明[4]。近年来，人们对加速折旧法表示强烈的兴趣，笔者也认为此方法相对其他方法更加切合实际，覆盖问题更全面，下面对4种方法进行叙述和比较。

2.2.1 直线法

直线法即平均年限法，它假定折旧是由于时间的推移而不是使用的关系，认为服务潜力降低的决定因素是随时间推移所造成的陈旧和破坏，而不是使用所造成的有形磨损。因而假定资产的服务潜力在各个会计期间所使用的服务总成本是相同的，而不管其实际使用程度如何。由于直线法模式简单，只有在以下各项条件之下才是正确的：

- (1) 利息因素可以略而不计，或投资成本假定为零；
- (2) 修理和维修费用在整个资产使用年限内是固定不变的；
- (3) 最后一年资产的效率与最初一年是相同的；
- (4) 使用资产所取得的收入（或现金流量）在整个使用年限内是固定

不变的；（5）各种必要的估计（包括预期使用年限）都是可予以相当确定的预计的。由于以上各项因素的不确定性，要使任何折旧方法对所有各种因素都考虑到是有困难的。如果有些因素可以适当抵消，通常都认为直线法最为适宜。例如：操作效率的降低及修理和维修费用的增加，恰好为收入的增加及保险费和财产税的减少所抵消。此外，由于直线法通俗易懂，核算简便，同时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，使企业产品成本稳定并具有较强的可比性。但同时直线法也存在着一些缺点，它忽略了折现因素，按直线法计算的净利，会给人们以投入资本总额的收入率在不断提高的假象。

2.2.2 工作量法

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。实质上，工作量法是平均年限法的补充和延伸。根据规定，企业专业车队的客、货运汽车、大型设备以及大型建筑施工机械可采用工作量法计提折旧。由于各种专业设备具有不同的工作量指标，因而，工作量法又有行驶里程折旧法和工作小时折旧法之分。工作量法假定折旧是一项变动的，而不是固定的费用，即假定资产价值的降低不是由于时间的推移，而是由于使用的缘故。对于许多种资产来讲，工作量法这一假定是合理的，特别是在有形磨损比经济折旧更为重要。因而，如果某项资产在年度内没有使用，就不应计列折旧费用，因为资产的服务价值并没有降低。即使折旧是确定资产预期使用年限的一个重要因素，如其折旧是可以预见的，并且，资产的大概使用状况是可以估计的，就可以使用以经营活动为依据的折旧方法，使用这种折旧方法的主要目的是按每个服务单位分配投入价值，对服务价值

降低的计量则是次要的。尽管在资产的服务价值随使用而降低的情况下，工作量法看来还是十分理想，但在使用中它往往存在一些严重缺点：（1）即使每年的折旧费用是变动的，工作量法仍然类似于直线法。因为它假定每一服务单位分配等量的折旧费，但是，假定每一服务单位的成本相等是没有根据的。而且，由于在后期有些服务单位尚有待于日后使用，整个服务价值的降低事实上并不是均匀的，除非假定利率为零；（2）工作量法未能考虑到修理和维修费用的递增，以及操作效率或收入的递减等因素。

2.2.3 加速折旧法

双倍余额递减法和年数总和法都是加速折旧法的一种。主张采用加速折旧法的各项条件是：（1）在不考虑资本的利息或成本的情况下递减每年的服务贡献；（2）操作效率的降低会导致其他业务费用的增加；（3）资产价值早期降低很多，后期降低较少；（4）即使早期和后期耗用的服务价值相同，其折现价值也不同，因而早期服务价值成本要比后期大；（5）修理和维修费用的递增；（6）现金收入逐年降低；（7）由于存在着折旧的可能性所造成的以后年度收入的不确定性。主张采用加速折旧法的一个主要论据是资产净收入贡献的递减与操作效率是相互关联的，并对各期应负担的折旧费具有同样的影响。资产净收入的减少可能是由于资产在后期需要更多的修理时间和修理费用，或过度使用易于发生事故，因而减少使用，也可能是由于操作效率降低而产量减少。操作效率降低还会造成燃料成本和人工成本的升高，或者在原料使用方面造成较大的浪费。所有这些均说明资产的净收入在后期要少于早期，因而，即使不计利息成本，资产净收入的减少也证明使用加速折旧法是合理的。预期现金收入的递减也是

采用加速折旧法的一个理由，可以认为，资产的原始成本在早期获取收入过程中所耗用的要比后期大，因此早期折旧费应大于后期。修理和维修费是逐年递增的，为了补偿递增的修理和维修费，应采用加速折旧法。修理和维修费用与折旧是相关的，应该包括在服务的总成本或净收入的计算中。折旧费分配中最难处理的一个因素是不确定性。预期使用年限、预期净收入和未来的修理和维修费用，均具有不确定性。在大多数情况下，不确定性可根据风险选择所调整的期望值，将不确定数值转化为单一的确定的数值。收入的不确定性为加速折旧法提供了一定的依据。因为早期收入比晚期收入更有把握，在开始指定投资决策时，对晚期收入所打的折扣应当更大些，所以，应将大部分资产成本分配于早期。虽然这些不确定因素不足以证明加速折旧法就是合理的，但相对于其他方法而言，加速折旧是最趋于现金收支规律的一种方法。

3改进固定资产折旧的建议

上述折旧方法均具有一定的武断性，而且其所依据的数据，如现金流量或净收入是相当难于计量的变数，因此，折旧方法还需要不断的更新、完善。可考虑使用的备选方案是：（1）不需分配的方法而以每期期末的市价来计量剩余资产的价值；（2）以现金流转和资金流转表代替收益表，避免折旧分配；（3）侧重于使用能够预测的统一折旧方法，而不管其逻辑性；（4）尽量采用折中的分配方法。从本质上讲，折旧也是一种费用，只不过这一费用没有在计提期间付出实在的货币资金，但这种费用是前期已经发生的支出，而这种支出的收益在资产投入使用后的有效使用期内实现，无论是从权责发生制的原则，还是从收入与费用的配比原则来讲，计提折旧都是必要的，企业要

根据各类折旧方式所适用的条件，合理地选择折旧方法。

100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问

www.100test.com