

# 改革和完善我国折旧制度的新思考

林 一 政

固定资产折旧是企业技术装备更新改造的重要保证。我国现行的一套关于折旧基金的核算方法，在近几年实际工作中存在着一些不足之处：

（一）固定资产折旧率明显偏低。固定资产折旧率是固定资产原始价值扣除固定资产报废时的预计残值、加上预计报废时的清理费用之后的应计折旧总额与固定资产使用年限的比率。折旧率的高低与使用年限的长短直接有关。固定资产的使用年限，就是固定资产的耐用年限，它受两个因素的影响：一是物质损耗，二是无形损耗。物质损耗是由于生产产品时的磨损、自然力的侵蚀等原因引起的。无形损耗是由于整个社会生产技术的进步、劳动生产率的提高而使原有固定资产不适用引起的。当今社会科学技术日新月异，新技术、新方法、新工艺、新产品、新需求不断涌现，技术进步的速度非常快，无形损耗在固定资产使用年限的确定中已经上升到一个非常突出的地位。而现行的使用年限是在1985年时制订的，与现在的实际情况存在着较大的差距。如仪表电子专用设备，现行制度规定的折旧年限在12年左右，而实际使用的正常经济年限据行业统计只有7年，折旧年限过长，折旧率明显偏低，企业折旧基金提取不足。

（二）未考虑通货膨胀因素。固定资产的使用年限较长，一般都在10年以上，这样在物价不断上涨的情况下，固定资产的原始价值在无形之中贬值较多，逐月提取的折旧

基金实际上也逐期减少，固定资产报废时所提的折旧基金无法重置一台同样的固定资产。假定某固定资产的原始价值为1万元，使用年限为10年，同时期平均物价上涨率为10%，则10年后该固定资产提取的折旧基金为1万元（残值、清理费用不考虑）。由于每年物价上涨10%，则10年后重置一台同样的固定资产所需的资金为

$$1 \text{ 万元} \times (1 + 10\%)^{10} = 2.6 \text{ 万元}$$

重置价值与折旧基金的帐面提存数相差1.6倍之多。通过这个例子可以发现，在物价上涨的情况下，按照现行折旧办法企业的折旧基金提取数严重不足于重置价。

（三）我国现行的折旧条例规定：“计算、提取折旧的办法，采取平均年限法（即直线法）和工作量法。”所谓直线法（工作量法也是直线法）折旧就是按固定资产的使用年限平均计提折旧。直线法注重的是资产的使用时间的长短，而不考虑资产的使用程度、使用效率。但是固定资产的使用过程是一个逐渐磨损的过程，新的资产使用效率高，生产的产品产量、质量都较高，固定资产的实物磨损也较大，负担的折旧理应较多。而到了使用过程的后期，它的使用效率降低，产品产量、质量也都较前期有所降低，资产的实物磨损就较小，负担的折旧理应较少。在直线法下各年的折旧额是相等的，但经常性的维护、修理费用则由于固定资产的不断磨损而逐渐增加，因此后续会计期间要负担的资产使用费用就大大高于初始期间，后期成本大于前期成本，这对产品成本的核算是合理的。

(四) 折旧基金作为企业的专用基金——更新改造基金的主要部分,按照现行税法的规定,必须以提取数的70%上交15%的国家能源交通重点建设基金,造成企业的实际留存数不足原提数的90%,这无疑更减少了企业的固定资产更新改造资金的来源。

(五) 企业为了发展生产、满足市场需要,要求有更多的流动资金投入到生产过程中去。而目前的状况是从1989年起国家采取紧缩信贷的政策,使企业需求的投入资金不仅得不到增加,而且还要抽回原来的贷款,使企业的平均实物量占用的资金减少,影响了正常的生产经营活动。流动资金短缺成为企业的第一大问题。与此同时,企业的折旧基金逐月提取、逐月积累,形成一笔可观的资金来源。但由于核算原则的专款专用性,这部分资金只能呆滞在专项资金中不得使用。这样一方面是流动资金的缺口越来越大,企业千方百计要求贷款,利息支出剧增;另一方面是专项资金闲置,不得随意挪用。

折旧核算上的不足,给企业在用好、用足、用活资金和搞好微观经济上以及给国家在宏观调控上都带来了不利的影响。

(一) 影响企业的简单再生产。折旧基金的规定用途是供固定资产的简单再生产,即通过折旧基金来进行自我更新。但是由于对固定资产的无形损耗考虑不足,对通货膨胀因素来予考虑,致使折旧率偏低,折旧基金提取较少,企业固定资产的价值损耗无法及时、足额、完全地得到补偿,造成设备老化、更新迟缓、超期服役的现象严重,不仅增加了企业的日常维修费用,而且阻碍了劳动生产率的提高。如上海有一企业,建厂初始用3000万元造了一座高炉,现在过了20年,炉龄已满,需更新重建。而根据预测,目前造一座同样的高炉需资金3亿元,也就是要用原来十座炉子的折旧基金来重建现在一座

炉子。企业无能为力,只得暂缓更新,生产效率下降,维修费用增加,成本上升。

(二) 影响资金价值的实现。资金是企业用于生产经营活动的财产物资的货币表现,资金从货币形态依次经过储备、生产、成品形态,最终又回到货币形态,而后一层货币形态在量上与原来的货币是不同的,后者包含了一个增加额。这个资金的运动过程,充分体现了它的价值所在,即不仅保证了企业生产经营活动的顺利进行,还为企业带来了盈利。折旧基金由于不参与资金运动,就不会带来增加值。当然,折旧基金作为专项存款可以取得一定的利息收入,但这些利息收入是远远抵偿不了资金运动的增加值的。所以说,折旧基金的静止,实质上是社会财富的损失。

(三) 影响企业的技术改造,同时扩大了国家的信贷规模。我国现行的政策规定,企业进行技术改造必须首先使用自有资金,如有不足才可向银行申请贷款。企业为了生存和发展的需要,必须不断地进行技术改造,由此需要有资金的保证。但是企业由于提取的折旧资金严重不足,靠自身的能力不能进行技术改造,只能向银行贷款,从而扩大了国家信贷规模,加剧了银行信贷资金的紧张状况。去年以来,国家采取紧缩银根、控制信贷规模后,企业技术改造资金来源更加匮乏,影响了企业的技术改造。

(四) 影响企业利润的正确计算,造成消费基金超前分配。在通货膨胀的情况下,企业固定资产的原始价值也应相应增值,所提的折旧也应随之增加。但实际情况并非如此,折旧基金仍按原水平提取,这样单位营业收入所负担的折旧费用相对减少,利润水平相对提高。按现行的财政制度规定,企业实现的利润除上交国家一部分外,其余全部作为企业留利。企业留利再按一定的比例分为积累和消费两大部分基金。消费基金的一部分是由于少提折旧而形成的,这部分原

来应该是作为生产补偿的折旧基金。同时，企业多计利润而多上交国家一部分，原应是留在企业的折旧基金无形之中又减少了一块。

综上所述，我国现行的财务制度中关于折旧基金核算的制度存在着许多不足，严重削弱了企业自我积累、自我改造、自我发展的能力，也在一定程度上制约了我国社会生产力的发展，已经到了非改不可的地步。如何改革和完善我国现行的折旧和折旧基金管理制

度？笔者认为，应从以下四方面入手：

（一）缩短固定资产的使用年限。固定资产的使用年限是决定折旧率高低的关键，目前企业的折旧率明显偏低，不能补偿固定资产的损耗，特别是当今科学技术的高速发展，商品经济的日趋成熟，无形损耗的影响更加显著，使得固定资产的正常经济年限大大缩短。为了有利于固定资产的更新，维持固定资产的简单再生产，必须修正现行的固定资产使用年限。一般来说，固定资产的折旧年限，应与该资产为之服务的对象的寿命周期相匹配，这样既能正确核算和反映产品的成本，又能合理补偿资产的磨损。笔者认为，机器设备的使用年限应在10年以内，运输工具的使用年限应在5年以内，电子设备应在7年以内，房屋及建筑物应在20年以内。

（二）逐步实行加速折旧。折旧速度的快慢，反映了企业生存能力的强弱。折旧速度快，固定资产的更新周期就短，新技术、新工艺和新设备被采用的间隔时间就短，劳动生产率提高得就快，满足市场需求、适应市场变化、加快企业发展的能力就强。随着商品经济的发展和市场需求的千变万化，设备的有效利用时间越来越短，实行加速折旧已势在必行。考虑到企业和国家的承受能力，可以规定新增的固定资产实行加速折旧法，原来的资产仍维持原状，直到报废为止。实行加速折旧，前期的折旧费用虽然

较大，但前期的修理费用较小，因此，前期的固定资产使用费用（折旧费+修理费）与后期的使用费用能保持均衡，这对加强成本管理、提高成本核算的正确性都是有益的。

（三）对除土地以外的全部固定资产都提取折旧。折旧的提取，对企业利润的计算有着重要的影响。目前，企业实行了承包经营责任制，少提折旧就可多计利润，这意味着可增加企业留利；多提折旧，也就减少利润，减少企业留利。现行的财务制度规定“未使用”、“不需用”、“封存”的固定资产不计提折旧。对这三部分固定资产的划分界限无明确的规定，容易成为企业调节利润的一种手段。在实际工作中，这三部分固定资产虽然没有使用，但仍然发生损耗，加之某些企业保管不善，其损耗程度比使用时还要大，致使有些设备只能提前报废，折旧却远没有提足。因此，笔者认为，应按全部固定资产（土地除外）的原价计提折旧，不再划分使用和不使用的固定资产。这样既可以防止社会物资的浪费，又可促使企业合理利用现有固定资产，及时处理企业不需用的固定资产，减少人为的损失。

（四）取消“专款专用”制度，提取的折旧不再形成折旧基金，也不再设更新改造基金。现行的折旧基金核算特点就是专户存储和专门用途，由此产生一系列的不足。因此，要改革折旧基金的核算办法，首先必须放弃“专款专用”的核算原则，取消折旧基金（更新改造基金），使“打油钱”不仅能买“油”，而且还能买“醋”。提取的折旧在营业收入中得到补偿后直接留在流动资金内，参与流动资金的周转，在一定程度上可弥补企业流动资金的不足。同时，由于不再形成专用基金——更新改造基金，上交15%的能交基金的支出就可节约下来，企业又实际多得了10%的资金。

毫无疑问，实施以上设想，企业的长远利益和国家的全局利益必将得到较大增长。