

# 固定资产加速折旧政策解读与思考

荣树新(副教授)

(湖南工程职业技术学院管理工程系, 长沙 410151)

**【摘要】** 本文从会计处理和实物管理的角度出发,探讨固定资产加速折旧政策的执行,对执行中可能遇到的问题发表见解,并提出加速折旧政策的应用策略。

**【关键词】** 固定资产; 加速折旧; 购入时点; 折旧方法

固定资产加速折旧是指在固定资产使用年限的初期提列较多的折旧,后期少提折旧,从而相对加快折旧的速度。固定资产加速折旧有以下两种情形:①在正常折旧年限基础上,直接缩短折旧年限(固定资产取得时直接计入成本费用可看作是缩短折旧年限的特例);②采用双倍余额递减法、年数总和法等加速折旧法计提折旧。固定资产加速折旧能促进固定资产更新换代和企业技术进步,提高劳动生产率和产品质量,从而提高企业竞争力。基于此,国务院选择性地部署了加速折旧政策。本文拟从会计处理和实物管理的角度,探讨加速折旧政策的执行和应用。

## 一、加速折旧政策的执行

国务院部署的固定资产加速折旧政策,其内容有三个方面:①对所有行业企业**2014年1月1日**后新购进用于研发的仪器、设备,单位价值不超过**100万元**的,允许一次性计入当期成本费用在税前扣除;超过**100万元**的,可按**60%**比例缩短折旧年限,或采取双倍余额递减等方法加速折旧。②对所有行业企业持有的单位价值不超过**5 000元**的固定资产,允许一次性计入当期成本费用在税前扣除。③对生物药品制造业,专用设备制造业,铁路、船舶、航空航天和其他运输设备制造业,计算机、通信和其他电子设备制造业,仪器仪表制造业,信息传输、软件和信息技术服务业等企业**2014年1月1日**后新购进的固定资产,允许按规定年限的**60%**缩短折旧年限,或采取双倍余额递减等加速折旧方法计提折旧。

### (一)对内容①的执行

内容①是针对企业研发设备的加速折旧政策。该政策有时间的限定和固定资产用途的限定,但没有适用行业的限定。“单价**100万元**”是该政策下进行会计处理的“分水岭”。

**1.** 单价在**100万元**以下用于研发的固定资产的账务处理和实物管理。对**2014年1月1日**后取得已提折旧的用于

研发的且单价在**100万元**以下的固定资产,执行加速折旧政策时,按账面价值转入“研发支出”科目,即按账面价值,借记“研发支出”科目,按已提折旧额,借记“累计折旧”科目,按已提减值准备,借记“固定资产减值准备”科目,按账面原值,贷记“固定资产”科目,并设置和登记固定资产备查账。笔者认为也可以按下列方法处理:保留固定资产账面记录,只按账面价值全额计提折旧,借记“研发支出”科目,贷记“累计折旧”科目。这种做法省略了固定资产备查账,不影响加速折旧政策的执行,不影响资产负债表和利润表,登记固定资产卡片有利于固定资产实物管理。

执行加速折旧政策后,取得单价在**100万元**以下用于研发的设备可以一次性计入当期研发成本,以增值税一般纳税人为例,借记“研发支出”、“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“银行存款”等科目。如此一来,账面上就没有该固定资产的实物记录,而实际资产仍在使用,造成账实不符,在研发设备的长期使用过程中容易造成丢失或公物私用,不利于企业资产管理。

为避免这些现象出现,应加强设备的实物管理,可采取两种方法:一是设备查账,对直接列入成本费用的固定资产进行辅助登记;二是创新账务处理,登记固定资产卡片。以增值税一般纳税人为例,取得用于研发的固定资产时,借记“固定资产”、“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“银行存款”等科目,同时一次性提足折旧(全额计提折旧),计入成本费用,借记“研发支出”科目,贷记“累计折旧”科目。同时登记固定资产卡片。

**2.** 单价在**100万元**以上用于研发的固定资产的账务处理。**2014年1月1日**后取得已提折旧单价在**100万元**以上的用于研发的固定资产,执行加速折旧政策时,应按新的折旧年限或加速折旧法补提折旧。执行加速折旧政策后购入用于研发的固定资产单价超过**100万元**的,可按**60%**比例缩短折旧年限,如正常折旧年限为**10年**,缩短

60%,则折旧年限为4年;也可采取双倍余额递减法等方法加速折旧。

3. 不需进行纳税调整。不管是单价100万元以上用于研发的固定资产缩短折旧年限或采用加速折旧法,还是100万元以下用于研发的固定资产直接列入成本费用,都不需要进行纳税调整。

### (二)对内容②的执行

内容②是有关固定资产标准的政策。针对所有行业企业,且没有用途限制;固定资产单价限制在5000元以下;没有时间规定(包括过去账面上的和未来的)。该规定规范了企业固定资产的金额标准。

1. 账务处理与实物管理。对过去取得的仍有账面价值、单价低于5000元的固定资产,予以转销。其会计处理方法是:按固定资产的使用部门和账面价值,借记“管理费用”、“制造费用”等科目,按已提折旧额,借记“累计折旧”科目,按已提减值准备,借记“固定资产减值准备”科目,按账面原值,贷记“固定资产”科目,同时对实物进行备查登记;或按账面价值一次性计提折旧,登记并保存固定资产卡片。

新取得的单价在5000元以下的固定资产,有两种处理方法:①直接计入相关成本费用,同时对实物进行备查登记:取得时,借记“固定资产”、“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“银行存款”等科目,同时以一次性提足折旧方式,计入成本费用。②列入固定资产,同时全额计提折旧,登记固定资产卡片。借记“管理费用”、“制造费用”等科目,贷记“累计折旧”科目,同时登记固定资产卡片。

2. 买价在5000元以下的固定资产直接列成本费用,不需进行纳税调整。这里完全可以理解为国家统一提高了固定资产的单价标准,因此不需进行纳税调整。

3. 固定资产单价标准提高后,原固定资产不作为周转材料处理。固定资产单价标准提高后,原固定资产转为周转材料进行分期摊销,与不结转周转材料仍作为固定资产分期计提折旧无异,显然转为周转材料进行分期摊销,有违政策本意。

### (三)对内容③的执行

内容③是针对特定行业的加速折旧政策。执行时,要注意行业限制。适用该政策的行业特点是技术进步快,或是新兴行业,或是生产其他企业所需设备的行业。时间限制为2014年1月1日后新购进的固定资产。对固定资产用途或类别没有限制。在这里存在补提折旧的问题,会计上应根据固定资产用途,按补提折旧额,借记“管理费用”、“制造费用”等科目,贷记“累计折旧”科目。

值得注意的是,企业应在财务会计报告中对固定资产单价标准、本次调整情况及其对企业损益的影响等进行说明,以利于报告使用者分析和决策。

## 二、政策执行中可能遇到的问题

1. 固定资产单价是否包括运杂费、安装费。从政策精神分析,未来取得的固定资产应以出厂价为标准;过去取得的固定资产,以账面的历史成本为标准。

2. 周转材料应否比照加速折旧政策处理。一般情况下,固定资产的单价比周转材料的单价高,且使用时间长,当前政府为了推动企业技术进步、转型升级,将固定资产的单价标准提高到5000元,规定单价低于5000元的固定资产可以一次性计入成本费用。那么,比固定资产单价更低的周转材料是否也可以比照此规定一次性计入成本费用而不分期分次摊销呢?笔者认为,周转材料通常技术含量低,一般不存在促进技术进步问题,因此,对能多次使用或能长期使用的周转材料,仍应按现行会计准则的规定进行处理(如五五摊销法或者分次摊销法),不应比照固定资产进行处理。

3. 政策之外的企业或固定资产加速折旧应否进行纳税调整。笔者认为,本次政策是有选择性的,政策规定之外的企业或固定资产加速折旧应进行纳税调整,以发挥税收政策限制、鼓励之作用:固定资产加速折旧政策的目的是鼓励新兴产业企业加速折旧和技术进步,鼓励企业的科研活动,限制产能过剩产业企业的加速折旧。

## 三、固定资产加速折旧政策应用策略

1. 购入固定资产时点选择。执行加速折旧政策后,从企业所得税角度考虑,企业应选择适当时机购入固定资产。比如,企业采用双倍余额递减法或年限总和法计提折旧时,应在第一台固定资产折旧年限过半时,也就是在折旧年限过半时点附近购入第二台固定资产。因为,一项加速折旧的固定资产在折旧年限过半时点之后,企业需要向政府补缴前期因加速折旧而少缴纳的税款,购入新的可供加速折旧固定资产,使新固定资产的加速折旧避税期与旧固定资产的加速折旧补税期重叠,可以减轻税负。同时,企业应不断及时更新和添置固定资产,促进企业技术进步和产能扩大。

2. 折旧方法选择策略。按60%缩短折旧年限还是采用双倍余额递减法等加速折旧法,哪个对企业更有利?笔者认为,前者折旧速度更快,对企业更有利。以正常折旧年限5年为例,折旧年限缩短60%为2年,即2年内折旧完毕,折旧最快,对企业更有利。再来对比年数总和法和双倍余额递减法,仍以正常折旧年限5年为例,在不考虑残值的情况下,年数总和法2年内累计折旧额为3/5倍原值(5/15+4/15),双倍余额递减法2年内累计折旧额为16/25倍原值(2/5+3/5×2/5),可见双倍余额递减法折旧更快,对企业更有利。

### 主要参考文献

王满良.对固定资产加速折旧法应用的思考[J].财会月刊,2009(29).