第三章 固定资产

■ 本章内容导读

第一节 固定资产的确认和初始计量

第二节 固定资产的后续计量

第三节 固定资产的处置

■ 本章考情分析

本章属于比较重要的章节, 主要考点包括:

- (1) 固定资产的初始计量;
- (2) 固定资产的后续计量,包括固定资产折旧和固定资产的后续支出等;
- (3) 固定资产的处置:
- (4) 固定资产清查等。

本章近三年考题题型均为客观题,每年试题分值为 2 分左右。但值得注意的是,本章可以与资产减值、债务重组、非货币性资产交换、借款费用及持有待售的非流动资产和处置组等章节相结合形成主观题考点。 2023 年本章教材内容除增加一道例题之外,其他内容基本没有变化。

■ 本章知识讲解

第一节 固定资产的确认和初始计量

- 一、固定资产的定义和确认条件
- 二、固定资产的初始计量

一、固定资产的定义和确认条件

(一) 固定资产的定义

固定资产,是指同时具有下列特征的有形资产:

- (1) 为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的;
- (2) 使用寿命超过一个会计年度。

② 提示

其中"出租"的固定资产,是指企业以经营租赁方式出租的机器设备类固定资产,不包括以经营租赁方式出租的建筑物、后者属于企业的投资性房地产、不属于固定资产。

(二) 固定资产的确认条件

固定资产在符合定义的前提下,应当同时满足以下两个条件,才能加以确认:

- 1.与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业;
- 2.该固定资产的成本能够可靠地计量。



二、固定资产的初始计量

(一) 外购固定资产的成本

1.企业外购固定资产的成本,包括购买价款、相关税费、使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。

♀ 提示

员工培训费属于企业为组织和管理生产经营而发生的费用,不计入固定资产的成本,应于发生时计入 当期损益。

企业外购的固定资产分为不需要安装的固定资产和需要安装的固定资产两类:

(1) 不需要安装的固定资产

不需要安装的固定资产的取得成本包括企业实际支付的购买价款、包装费、运杂费、保险费、专业人员服务费和相关税费(不含可抵扣的增值税进项税额)等,具体处理为:将应计入固定资产成本的金额,借记"固定资产"科目、贷记"银行存款"等科目。

(2) 需要安装的固定资产

需要安装的固定资产的取得成本是在不需要安装的固定资产取得成本的基础上,加上安装调试成本等, 具体处理为:按应计入固定资产成本的金额,先记入"在建工程"科目,安装调试后达到预定可使用状态 时,再转入"固定资产"科目。

教材例 3-1 20×9 年 2 月 1 日, 甲公司购入一台需要安装的生产用机器设备,取得的增值税专用发票上注明的设备价款为 50 万元,增值税进项税额为 6.5 万元,款项已通过银行支付;安装设备时,领用本公司原材料一批,价值 3 万元,购进该批原材料时支付的增值税进项税额为 0.39 万元;支付安装工人的工资为 0.49 万元。假定不考虑其他相关税费。甲公司的账务处理如下(除特殊说明外,本章例题中的公司均为增值税一般纳税人):

(1) 支付设备价款、增值税:

借:在建工程 500 000 应交税费——应交增值税(进项税额)

65 000

贷:银行存款

565 000

(2) 领用本公司原材料、支付安装工人工资等费用:

借:在建工程34 900贷:原材料30 000应付职工薪酬4 900

♀ 提示

该批原材料用于固定资产的安装, 其购进时支付的增值税进项税额 0.39 万元可以抵扣, 无须进项税额转出。

(3) 设备安装完毕达到预定可使用状态

借:固定资产

534 900

贷: 在建工程

534 900

固定资产的成本=500 000+34 900=534 900 (元)。

2.企业可能以一笔款项同时购入多项没有单独标价的资产。如果这些资产均符合固定资产的定义,并



满足固定资产的确认条件,则应将各项资产单独确认为固定资产,并按各项固定资产公允价值的比例对总成本进行分配,分别确定各项固定资产的成本。如果以一笔款项购入的多项资产中还包括固定资产以外的其他资产,也应按类似的方法予以处理。

例题 甲公司为增值税一般纳税人。2×21年1月21日,甲公司为降低采购成本,向乙公司一次购进了3套不同型号且具有不同生产能力的设备 A、B 和 C。甲公司为该批设备共支付货款500万元,增值税税额65万元,装卸费2万元,全部以银行存款支付。假定设备 A、B 和 C 均满足固定资产的定义及其确认条件,公允价值分别为156万元、234万元、130万元。不考虑除增值税以外的其他相关税费,甲公司的账务处理如下:

- (1)确定计入固定资产成本的金额,包括买价、装卸费等应计入固定资产成本的金额=500+2=502(万元)。
 - (2) 确定设备 A、B和 C的成本分配比例
 - A 设备应分配的固定资产价值比例=156÷ (156+234+130) =30%;
 - B设备应分配的固定资产价值比例=234÷ (156+234+130) =45%;
 - C设备应分配的固定资产价值比例=130÷(156+234+130)=25%。
 - (3) 确定设备 A、B和 C 各自的入账价值
 - A设备的入账价值=502×30%=150.6(万元);
 - B设备的入账价值=502×45%=225.9(万元);
 - C设备的入账价值=502×25%=125.5(万元)。
 - (4) 编制会计分录

借:	固定资产——A	150. 6
	——В	225. 9
	——С	125. 5
	应交税费——应交增值税	(进项税额)
		65
贠	: 银行存款	567

- 3.企业采用分期付款方式,超过了正常信用条件,具有融资性质购买固定资产。
 - (1) 购入固定资产成本的确定

企业采用分期付款方式,具有融资性质购买固定资产,购入固定资产的成本不能以各期付款额之和确定,而应以各期付款额的现值之和确定。固定资产购买价款的现值,应当按照各期支付的价款选择恰当的 折现率进行折现后的金额加以确定。

■ 板书

假定适用的折现率为 5%, 已知(P/A, 5%, 4) =3.546



P=1 000× (P/A, 5%, 4) =1 000×3.546=3 546 (万元)

借: 固定资产 3 546

未确认融资费用 454

贷:长期应付款 (1000×4)4000



(2) 各期实际支付的价款之和与其现值之间差额的处理

各期实际支付的价款之和与其现值之间的差额,应当采用实际利率法进行摊销,在达到预定可使用状态之前<u>符合借款费用准则规定的资本化条件</u>的,应当通过<u>在建工程</u>计入固定资产成本;其余部分应当在信用期间内确认为**财务费用**,计入当期损益。

借:在建工程(符合资本化条件的借款费用)

财务费用(不符合资本化条件的借款费用)

贷:未确认融资费用

教材例 3-2 2×15年1月1日,甲公司与乙公司签订一项购货合同,甲公司从乙公司购入一台需要安装的特大型设备。合同约定,甲公司采用分期付款方式支付价款。该设备价款共计900万元(不考虑增值税),在2×15年至2×19年的5年内每半年支付90万元,每年的付款日期分别为当年6月30日和12月31日。

2×15年1月1日,设备如期运抵甲公司并开始安装。2×15年12月31日,设备达到预定可使用状态,发生安装费398530.60元,已用银行存款付讫。不考虑相关税费的影响。

假定甲公司的适用的6个月折现率为10%。

已知 (P/A, 10%, 10) =6.1446

(1) 购买价款的现值

=900 000× (P/A, 10%, 10) =900 000× 6.1446=5 530 140 (元)。

2×15年1月1日甲公司的账务处理如下:

借: 在建工程 5 530 140

未确认融资费用 3 469 860

贷: 长期应付款 9 000 000

(2) 确定信用期间未确认融资费用的分摊额, 如表 3-1 所示:

表 3-1

日期	分期付款额	确认的融资费用	应付本金减少额	应付本金余额
1	2	③=期初⑤×10%	4=2-3	期末⑤=期初⑤-④
2×15.1.1				5 530 140.00
2×15. 6. 30	900 000	553 014.00	346 986.00	5 183 154.00
2×15. 12. 31	900 000	518 315.40	381 684.60	4 801 469.40
2×16. 6. 30	900 000	480 146.94	419 853.06	4 381 616.34
2×16. 12. 31	900 000	438 161.63	461 838.37	3 919 777.97
2×17. 6. 30	900 000	391 977.80	508 022. 20	3 411 755.77
2×17. 12. 31	900 000	341 175.58	558 824. 42	2 852 931.35
2×18. 6. 30	900 000	285 293.14	614 706.86	2 238 224.49
2×18. 12. 31	900 000	223 822.45	676 177.55	1 562 046.94
2×19.6.30	900 000	156 204.69	743 795. 31	818 251.63
2×19. 12. 31	900 000	81 748.37	818 251.63	0

日期	分期付款额	确认的融资费用	应付本金减少额	应付本金余额
合计	9 000 000	3 469 860	5 530 140	0

尾数调整: 81 748.37=900 000-818 251.63,818 251.63 为最后一期应付本金余额。

□ 板书

未确认	融资费用	长期及	並付款
3 469 860			900万
	(900万-3 469 860) ×10%= 553 014	90万	
2 916 846			810万
	(810万-2 916 846) ×10%=518 315.4	90万	
2 398 530.6	(720万-2 398 530.6) × 10%=480 146.94	4 90万	720万
1 918 383.6	6 (以下期间略)		630万

(3) 2×15年1月1日至2×15年12月31日为设备的安装期间,未确认融资费用的分摊额符合资本化条件,计入固定资产成本。

2×15年6月30日甲公司的账务处理如下:

借: 在建工程553 014贷: 未确认融资费用553 014借: 长期应付款900 000贷:银行存款900 000

2×15年12月31日甲公司的账务处理如下:

借:在建工程 518 315, 40 贷:未确认融资费用 518 315.40 借:长期应付款 900 000 贷:银行存款 900 000 借:在建工程 398 530.60 贷:银行存款 398 530, 60 借:固定资产 7 000 000 贷: 在建工程 7 000 000

固定资产成本=5 530 140+553 014+518 315.40+398 530.60=7 000 000 (元)

(4) 2×16年1月1日至2×19年12月31日,该设备已经达到预定可使用状态,未确认融资费用的分摊额不再符合资本化条件,应计入当期损益。

2×16年6月30日:

以后期间的账务处理与 2×16年6月30日相同,此处略。



(二) 自行建造固定资产

自行建造固定资产的成本,由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成,包括工程物资成本、人工成本、交纳的相关税费、应予资本化的借款费用以及应分摊的间接费用等。

- 1.自营方式建造固定资产
 - (1) 工程物资
- ①企业购入为建造固定资产准备的各种物资,应当按照实际支付的买价、运输费、保险费等相关税费作为实际成本,借记"工程物资"科目,贷记"银行存款"等科目。

□ 板书

借: 工程物资

应交税费——应交增值税(进项税额)

贷:银行存款

②工程完工后剩余的工程物资转为本企业存货的,按其实际成本或计划成本进行结转,借记"原材料" 等科目,贷记"工程物资"科目。

□ 板书

借:原材料

贷: 工程物资

③建设期间发生的工程物资盘亏、报废及毁损(非常原因除外),减去残料价值以及保险公司、过失人等赔款后的净损失,计入所建工程项目的成本;盘盈的工程物资或处置净收益,冲减所建工程项目的成本。

工程完工后发生的工程物资盘盈、盘亏、报废、毁损的净损益,计入当期损益。

期间	盘亏、报废及毁损的会计处理	盘盈的会计处理
建设期间	建设期间盘亏、报废及毁损(非常原因除外)时,借: <u>在建工程</u> (净损失) 贷: 工程物资	建设期间盘盈时, 借:工程物资 贷: <u>在建工程</u> (净收益)
工程完工后	工程完工后盘亏、报废、毁损时借: 营业外支出(净损失) 贷: 工程物资	工程完工后盘盈时 借:工程物资 贷: <u>营业外收入</u> (净收益)

(2) 在建工程

①建造固定资产领用工程物资、原材料或库存商品,应按其实际成本转入所建工程成本。借记"在建工程"科目,贷记"工程物资""原材料""库存商品"等科目。

□ 板书

借: 在建工程

贷: 工程物资

原材料

库存商品



②自营方式建造固定资产应负担的职工薪酬、辅助生产部门为之提供的水、电、修理、运输等劳务,以及其他必要支出等也应计入所建工程项目的成本。

□ 板书

借: 在建工程

贷: 应付职工薪酬

生产成本

银行存款

③符合资本化条件、应计入所建造固定资产成本的借款费用按照借款费用准则的有关规定处理。

■ 板书

(以发行分期付息,到期还本的应付债券为例)

借:在建工程 贷:应付利息

④所建造的固定资产已达到预定可使用状态,但尚未办理竣工决算的,应当自达到预定可使用状态之日起,根据工程预算、造价或者工程实际成本等,按<u>暂估价值</u>转入固定资产,并按有关计提固定资产折旧的规定,计提固定资产折旧。待办理竣工决算手续后再调整原来的暂估价值,但<u>不需要</u>调整原已计提的折旧额。属于会计估计变更

□ 板书

(假定该固定资产预计使用寿命10年,采用年限平均法计提折旧,预计净残值为零)

- (3) 高危行业安全生产费用的会计处理
- ①高危行业企业按照国家规定<u>提取</u>的安全生产费,应当计入相关产品的成本或当期损益,同时记入"专项储备"科目。

借:生产成本管理费用

贷: 专项储备——安全生产费

② 提示

"专项储备"科目属于所有者权益类会计科目,核算高危行业企业按国家规定提取的安全生产费。

②企业使用提取的安全生产费时,属于费用性支出的,直接冲减专项储备。



借: 专项储备——安全生产费

贷:银行存款

③企业<u>使用</u>提取的安全生产费形成<u>固定资产</u>的,应当通过"在建工程"科目归集所发生的支出,待安全项目完工达到预定可使用状态时确认为固定资产;同时,按照形成<u>固定资产的成本</u>冲减专项储备,并确认相同金额的累计折旧。该固定资产在**以后期间不再计提折旧**。

借: 在建工程

应交税费——应交增值税(进项税额)

贷:银行存款借:固定资产

贷: 在建工程

借: 专项储备——安全生产费 贷: 累计折旧(**全额计提**)

♀ 提示

确认费用在前,取得资产在后,所以全额计提。

2. 出包方式建造固定资产

企业以出包方式建造固定资产,其成本由建造该项固定资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成,包括发生的建筑工程支出、安装工程支出以及需分摊计入各固定资产价值的待摊支出。

待摊支出是指在建设期间发生的,不能直接计入某项固定资产价值、而应由所建造固定资产共同负担 的相关费用。

待摊支出包括:

- ①为建造工程发生的管理费、可行性研究费、临时设施费、公证费、监理费;
- ②应负担的税金;
- ③符合资本化条件的借款费用;
- ④建设期间发生的工程物资盘亏、报废及毁损净损失等。

② 提示1

由于自然灾害等原因造成的<u>在建工程报废或毁损</u>,减去残料价值和过失人或保险公司等赔款后的净损失,借记"营业外支出"科目,贷记"在建工程"科目。

♀ 提示 2

企业为建造固定资产通过出让方式取得土地使用权而支付的土地出让金不计入在建工程成本,应确认为无形资产(土地使用权)。

例题 • 2018 年单选题 甲公司为增值税一般纳税人, 2×17 年 5 月开始建造办公楼。下列各项中, 应计入甲公司所建造办公楼成本的是 ()。

- A. 办公楼建造期间发生的工程物资报废净损失
- B. 办公楼开始建造前借入的专门借款发生的利息费用



- C. 为建造办公楼购入的工程物资支付的增值税进项税额
- D. 办公楼达到预定可使用状态后发生的相关费用

【答案】A

【解析】选项 A,办公楼建造期间发生的工程物资报废净损失,应计入在建工程核算。

- (三) 其他方式取得的固定资产
- 1. 投资者投入的固定资产

投资者投入固定资产的成本,应当按照投资合同或协议约定的价值确定,但合同或协议约定价值不公允的除外。在投资合同或协议约定价值不公允的情况下,按照该项固定资产的公允价值作为入账价值。

□ 板书

(以股份有限公司为例)

借:固定资产(投资合同或协议约定的价值/公允价值)

应交税费——应交增值税(进项税额)

贷:股本

资本公积——股本溢价

- 2. 通过非货币性资产交换、债务重组、企业合并等方式取得的固定资产的成本(略)。
- 3. 盘盈固定资产的成本

盘盈的固定资产,作为<u>前期差错</u>处理,在按管理权限报经批准处理前,应先通过"以前年度损益调整" 科目核算。

- (四) 存在弃置费用的固定资产的会计处理
- 1. 对于特殊行业的特定固定资产,确定其初始成本时,还应考虑弃置费用。企业应当按照弃置费用的 **现值**计算确定应计入固定资产成本的金额和相应的**预计负债**。
 - 借:固定资产(弃置费用的现值)
 - 贷: 预计负债
- 2. 弃置费用形成的预计负债在确认后,在固定资产的使用寿命内按照预计负债的摊余成本和实际利率计算确定的利息费用应当在发生时计入财务费用。

借: 财务费用(预计负债的期初摊余成本×实际利率)

贷: 预计负债

教材例 3-3 乙公司经国家批准 20×7年1月1日建造完成核电站核反应堆并交付使用,建造成本为2500000万元。预计使用寿命40年。根据法律规定,该核反应堆将会对生态环境产生一定的影响,企业应在该项设施使用期满后将其拆除,并对造成的污染进行整治,预计发生弃置费用250000万元。假定适用的折现率为10%。

核反应堆属于特殊行业的特定固定资产,确定其成本时应考虑弃置费用。已知(P/F,10%,40)=0.0221。 乙公司账务处理为(金额单位以万元表示):

(1) 20×7年1月1日, 弃置费用的现值=250 000×(P/F, 10%, 40) =250 000×0.0221=5 525(万元)

固定资产的成本=2 500 000+5 525=2 505 525 (万元)

借:固定资产



(2 500 000**+5 525**) 2 505 525

贷: 在建工程 2 500 000 预计负债 5 525

(2) 计算第1年应分担的利息费用=5 525×10%=552.5(万元)

借: 财务费用 552.5 贷:预计负债

以后年度,企业应当按照实际利率法计算确定每年财务费用,账务处理略。

552.5

試板书

预计	负债
	5 525
	5 525×10%
	6 077.5 [5 525× (1+10%) ¹]
	6 077.5×10%
	6 685.25 [5 525× (1+10%) ²]
	•••••
	250 000 [5 525× (1+10%) ⁴⁰]

【提示】5 525× (1+10%) 40 =250 000 (万元)。

- 3.一般工商企业的固定资产发生的报废清理费用不属于弃置费用, 应当在发生时作为固定资产处置费 用处理。
- (五) 企业将固定资产达到预定可使用状态前或者研发过程中产出的产品或副产品对外销售的会计处 理(2022年教材新增内容)
 - 1. 试运行销售的会计处理

企业将固定资产达到预定可使用状态前或研发过程中产出的产品或副产品对外销售(统称试运行销 售),应当按照收入和存货等准则的规定,对试运行销售相关的收入和成本分别进行会计处理,计入当期损 益、不应将试运行销售相关收入抵销相关成本后的净额冲减固定资产成本或者研发支出。

[試] 板书

原规定 新规定

试运行投入 成本 +在建工程/研发支出 试运行产出 - 在建工程/研发支出 收入

试运行产出的有关产品或副产品在对外销售前,符合存货准则规定的应当确认为存货,符合其他相关 企业会计准则中有关资产确认条件的应当确认为相关资产。

2. 测试固定资产可否正常运转而发生的支出

测试固定资产可否正常运转而发生的支出,属于固定资产达到预定可使用状态前的必要支出,应当按 照固定资产准则的有关规定, 计入该固定资产成本。



第二节 固定资产的后续计量

- 一、固定资产折旧
- 二、固定资产的后续支出

一、固定资产折旧

(一) 固定资产折旧的定义

固定资产应计折旧额

- =固定资产原价-预计净残值
- -已计提的固定资产减值准备累计金额
- (二) 影响固定资产折旧的因素

影响固定资产折旧的因素主要有以下几个方面:

- (1) 固定资产原价;
- (2) 固定资产的使用寿命;
- (3) 预计净残值;
- (4) 固定资产减值准备。

♀ 提示

企业确定固定资产使用寿命时,应当考虑下列因素:

- ①该项资产预计生产能力或实物产量;
- ②该项资产预计有形损耗;
- ③该项资产预计无形损耗;
- ④法律或者类似规定对该项资产使用的限制。

例题 • 2022 年多选题 2×21 年 6 月 20 日, 甲公司购置了一套大型机械设备并于当日用于工程施工。甲公司在估计该套大型机械设备的折旧年限、折旧方法等时, 下列各项应考虑的因素有()。

- A. 法律对该设备使用的限制
- B. 该设备可能遭受的自然灾害而导致的毁损
- C. 该设备的预计生产能力
- D. 该设备的无形损耗

【答案】ACD

【解析】设备可能遭受自然灾害而导致的毁损,属于不可预见的事件,在估计设备的折旧年限、折旧方法时无须考虑.选项 B 错误。

(三) 固定资产折旧范围

企业应当对所有的固定资产计提折旧,但是,已提足折旧仍继续使用的固定资产和<u>单独计价入账的土地</u>除外。

Eq 参考

90年代中期, 国家对国有企业使用的土地进行全国性清产核资, 对于企业过去已作为固定资产单独计



价入账的土地进行估价后,按确认、批复的价值调整账面价值,并按调整后的账面价值单独入账,不计提折旧。

在确定计提折旧的范围时还应注意以下几点:

1. 固定资产应当按月计提折旧。固定资产应自**达到预定可使用状态时**开始计提折旧,**终止确认时**或**划分为持有待售非流动资产时**停止计提折旧。

当月增加的固定资产,当月不计提折旧,从下月起计提折旧;当月减少的固定资产,当月仍计提折旧, 从下月起不计提折旧。

- 2. 固定资产提足折旧后,不论能否继续使用,均不再计提折旧,提前报废的固定资产也不再补提折旧。
- 3. 已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产,应当按照估计价值确定其成本,并计提折旧; 待办理竣工决算后再按实际成本调整原来的暂估价值,但不需要调整原已计提的折旧额。
 - (四) 固定资产折旧方法

企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期<u>消耗</u>方式,合理选择折旧方法。可选用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法等。

固定资产的折旧方法一经确定, 不得随意变更。

1. 年限平均法

年限平均法又称直线法,是指将固定资产的应计折旧额均衡地分摊到固定资产预计使用寿命内的一种 方法。采用这种方法计算的每期折旧额均相等。计算公式如下:

(1) 年折旧率= 1-<mark>预计净残值率</mark> 预计使用寿命(年)×100%

年折旧额 =固定资产原价×年折旧率

或: 年折旧额 = 固定资产原价× (1-预计净残值率) 预计使用寿命(年)

= 固定资产原价-预计净残值 预计使用寿命(年)

- (2) 月折旧率=年折旧率÷12 月折旧额=**固定资产原价**×月折旧率
- 2. 工作量法

工作量法,是根据实际工作量计算每期应提折旧额的一种方法。计算公式如下:

单位工作量折旧额= 固定资产原价×(1-预计净残值率) 预计总工作量

某项固定资产月折旧额=该项固定资产当月工作量×单位工作量折旧额

3.双倍余额递减法

双倍余额递减法,是指在<u>先不考虑固定资产预计净残值</u>的情况下,根据每期期初固定资产原价减去累计折旧后的金额和**双倍的直线法折旧率**计算固定资产折旧的一种方法。



应用这种方法计算折旧额时,由于每年年初固定资产净值没有扣除预计净残值,所以在计算固定资产 折旧额时,应在其折旧年限到期前两年内,将<u>固定资产净值</u>扣除预计净残值后的余额平均摊销。计算公式 如下:

年折旧率=2÷预计使用寿命(年)×100%

月折旧率=年折旧率÷12

月折旧额=固定资产净值×月折旧率

② 提示

- (1) 固定资产原值=固定资产原价
- (2) 固定资产净值=固定资产原值-累计折旧
- (3) 固定资产账面价值=固定资产原值-累计折旧-固定资产减值准备

例题 甲公司 2×20 年 12 月 31 日取得一项固定资产的原价为 1 000 万元, 预计使用年限为 5 年, 预计净残值为 4 万元。按双倍余额递减法计提折旧。不考虑其他因素。该项固定资产每年的折旧额计算如下:

年折旧率=2÷5×100%=40%

第1年(2×21年)应计提的折旧额=1000×40%=400(万元);

第2年(2×22年)应计提的折旧额=(1000-400)×40%=240(万元);

第3年(2×23年)应计提的折旧额=(1000-400-240)×40%=144(万元):

从第4年起改用年限平均法(直线法)计提折旧:

第4年(2×24年)、第5年(2×25年)的年折旧额

=[(1000-400-240-144)-4]÷2=106(万元)。

4.年数总和法

年数总和法又称年限合计法,是指将固定资产的原价减去预计净残值后的余额,乘以一个以固定资产 尚可使用寿命为分子、以预计使用寿命逐年数字之和为分母的逐年递减的分数计算每年的折旧额。计算公 式如下:

年折旧率=尚可使用年限:预计使用寿命的年数总和×100%

月折旧率=年折旧率÷12

月折旧额=(固定资产原价-预计净残值)×月折旧率

□ 归纳

折旧方法	年折旧额的计算
年限平均法	年折旧额= 固定资产原价 ×年折旧率
双倍余额递减法	年折旧额= 固定资产净值 ×年折旧率
年数总和法	年折旧额= <u>(固定资产原价-预计净残值)</u> × 年折旧率

例题 甲公司 2×20 年 12 月 31 日取得一项固定资产的原价为 1 000 万元, 预计使用年限为 5 年, 预计净残值为 4 万元。按年数总和法计提折旧。该项固定资产每年的折旧额计算如下:

第1年(2×21年)折旧额=(1000-4)×5/15=332(万元);



- 第2年(2×22年)折旧额=(1000-4)×4/15=265.6(万元);
- 第3年(2×23年)折旧额=(1000-4)×3/15=199.2(万元);
- 第4年(2×24年)折旧额=(1000-4)×2/15=132.8(万元):
- 第5年(2×25年)折旧额=(1000-4)×1/15=66.4(万元)。

(五) 固定资产折旧的会计处理

固定资产应当按月计提折旧,计提的折旧应通过"累计折旧"科目核算,并根据用途计入相关资产的 成本或者当期损益。

不同用途的固定资产	计提折旧对应的会计科目
(1) 基本生产车间所使用的固定资产	制造费用
(2) 管理部门所使用的固定资产	管理费用
(3) 销售部门所使用的固定资产	销售费用
(4) 自行建造固定资产过程中使用的固定资产	在建工程
(5) 经营租出的固定资产	其他业务成本
(6)未使用的固定资产	管理费用
(7)研究开发部门所使用的固定资产	研发支出

(六) 固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法的复核

企业至少应当于每年年度终了,对固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核。

- 1.如有确凿证据表明,固定资产使用寿命预计数与原先估计数有差异,应当调整固定资产使用寿命。
- 2.如有确凿证据表明,固定资产预计净残值预计数与原先估计数有差异,企业应当调整预计净残值。
- 3.如果与固定资产有关的经济利益的预期<u>消耗</u>方式发生重大变化,企业应相应改变固定资产折旧方法。 固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法的改变应当作为**会计估计变更**。

教材例 3-7 甲公司是一家全球邮轮运输公司。2×22 年全球部分港口已经颁布了限制排放量较高的老式邮轮进入的禁令,甲公司预测将会有越来越多的港口颁布此类禁令,且预计在未来十年内,整个欧洲和北美地区的港口均会禁止使用燃油的老式邮轮驶入。为了继续在这些地区开展业务,甲公司必须使用污染更少的新能源邮轮来代替现在的老式邮轮。考虑到即将出台的法规,以及所有邮轮运输公司都需要应对的邮轮更换需求,甲公司预计排放量较高的老式邮轮在二手市场上的价格也会相应下降。假定甲公司原来预计老式邮轮的使用年限为 15 年,净残值为 10%。

园 分析

本例中,由于气候风险对非金融资产的使用寿命和残值产生的影响,甲公司考虑到新的行业法规非常有可能出台,预计在 2×32 年之前就必须使用新能源邮轮,老式邮轮在结束使用寿命时在二手市场的价格将从之前的原值的 10%下降到 5%,所以甲公司重新评估其现有老式邮轮的使用寿命缩短至 2×32 年,净残值调整为 5%,并根据相关准则的要求披露预计邮轮的使用寿命和残值的重要会计估计和判断。



二、固定资产的后续支出

固定资产的后续支出,是指固定资产使用过程中发生的更新改造支出、修理费用等。

固定资产后续支出	处理原则
符合固定资产资本化条件的后续支出	计入 <u>固定资产</u> 成本,同时 <u>将被替换部分</u> 的账面价值扣除
不符合固定资产资本化条件的后续支出	计入 <u>当期损益</u> 或计入 <u>相关资产的成本</u>

- (一) 符合固定资产资本化条件的后续支出
- 1.资本化后续支出的一般会计处理
- (1)固定资产发生可资本化的后续支出时,企业一般应将该固定资产的原价、已计提的累计折旧和减值准备转销,将固定资产的账面价值转入在建工程,并在此基础上重新确定固定资产原价。当固定资产转入在建工程,应停止计提折旧。

□ 板书

借:在建工程(账面价值)

累计折旧

固定资产减值准备

贷:固定资产

(2) 固定资产发生的可资本化的后续支出,通过"在建工程"科目核算。

■板书

借: 在建工程

贷: 工程物资

原材料

库存商品

应付职工薪酬

银行存款等

(3) 在固定资产发生的后续支出完工并达到预定可使用状态时,再从在建工程转为固定资产,并按重新确定的固定资产原价、使用寿命、预计净残值和折旧方法计提折旧。

国 板书

借:固定资产

贷: 在建工程

2.固定资产后续支出涉及替换原固定资产的某组成部分

企业发生的某些固定资产后续支出可能涉及到替换原固定资产的某组成部分,当发生的后续支出符合固定资产确认条件时,应将其计入固定资产成本,同时**将被替换部分的账面价值扣除**。这样可以避免将替



换部分的成本和被替换部分的成本同时计入固定资产成本、导致固定资产成本高估。

教材例 3-9 某航空公司 20×0年 12 月购入一架飞机,总计花费 8000 万元(含发动机),发动机当时的购价为 500 万元。公司未将发动机作为一项单独的固定资产进行核算。20×8 年年末,公司开辟新航线,航程增加。为延长飞机的空中飞行时间,公司决定更换一部性能更为先进的发动机。新发动机购价 700 万元,另需支付安装费用 51000 元。假定飞机的年折旧率为 3%,采用年限平均法计提折旧,不考虑相关税费的影响,公司的账务处理为:

(1) 20×8 年年末飞机的累计折旧金额

=8000×3%×8=1920 (万元), 固定资产转入在建工程。

借:在建工程6080累计折旧1920贷:固定资产8000

(2) 安装新发动机:

借:在建工程705.1贷:工程物资700银行存款5.1

(3)<u>20×8年年末</u>老发动机的账面价值=500-500×3%×8=380(万元),终止确认老发动机的账面价值。 假定报废处理,无残值。

借: 营业外支出 380 贷: 在建工程 380

(4) 发动机安装完毕,投入使用。

固定资产的入账价值=6080+705.1-380=6405.1 (万元)

借: 固定资产 6405.1 6405.1

「例题·2022 年单选题」 下列各项关于企业固定资产会计处理的表述中,正确的是 ()。

- A. 进行更新改造转入在建工程的固定资产, 应停止计提折旧
- B. 生产企业在季节性停工期间, 生产用固定资产应停止计提折旧
- C. 固定资产更新改造时,被替换部分的账面价值仍保留在改造后固定资产账面价值中
- D. 对固定资产进行更新改造并转入在建工程时, 原计提的固定资产减值准备不应转出

【答案】A

【解析】生产用固定资产在季节性停工期间照提折旧,选项B错误;固定资产更新改造时,被替换部分的账面价值应从固定资产的账面价值中予以扣除,选项C错误;对固定资产进行更新改造并转入在建工程时,原计提的固定资产减值准备应予以转出,选项D错误。

3.固定资产大修理支出

企业对固定资产进行定期检查发生的大修理支出,符合固定资产资本化后续支出条件的,计入固定资产成本;不符合固定资产资本化后续支出条件的,计入当期损益或相关资产成本。固定资产在定期大修理间隔期间,照提折旧。

📃 归纳

大修理支出	会计处理
符合固定资产资本化后续支出条件	计入固定资产成本



大修理支出	会计处理
不符合固定资产资本化后续支出条件	计入当期损益或相关资产成本

(二) 不符合固定资产资本化条件的后续支出

不符合固定资产资本化后续支出条件的固定资产<u>日常修理费用</u>,在发生时应当按照受益对象计入<u>当期</u> 损益或计入相关资产的成本。

- 1.行政管理部门、企业专设的销售机构等发生的固定资产日常修理费用按照功能分类计入管理费用或销售费用。(费用化支出)
- 2.与存货的生产和加工相关的固定资产日常修理费用按照存货成本确定原则进行处理,即企业生产车间(部门)的固定资产发生的**不符合固定资产资本化后续支出条件的固定资产日常修理费用**等后续支出,记入"制造费用"等科目。(资本化支出)

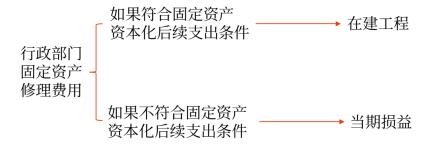


当前位置: 首页>专题>企业会计准则>实施问答>固定资产准则实施问答

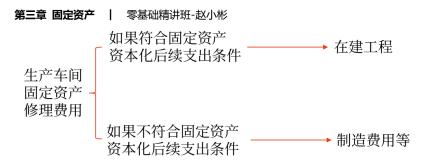
问:不符合固定资产资本化后续支出条件的固定资产日常修理费用应如何进行会计处理?

答:企业应当根据《企业会计准则第1号——存货》(财会(2006)3号)、《企业会计准则第4号——固定资产》(财会(2006)3号)等有关规定进行会计处理。因此,不符合固定资产资本化后续支出条件的固定资产日常修理费用,在发生时应当按照受益对象计入当期损益或计入相关资产的成本。与存货的生产和加工相关的固定资产日常修理费用按照存货成本确定原则进行处理,行政管理部门、企业专设的销售机构等发生的固定资产日常修理费用按照功能分类计入管理费用或销售费用。

□ 板书







第三节 固定资产的处置

- 一、固定资产终止确认的条件
- 二、固定资产处置的账务处理
- 三、固定资产清查

一、固定资产终止确认的条件

固定资产满足下列条件之一的,应当予以终止确认:

(1) 该固定资产处于处置状态

固定资产处置包括固定资产的出售、转让、报废或毁损、对外投资、非货币性资产交换、债务重组等。 处于处置状态的固定资产不再用于生产商品、提供劳务、出租或经营管理,因此不再符合固定资产的 定义,应予终止确认。

(2) 该固定资产预期通过使用或处置不能产生经济利益

固定资产的确认条件之一是"与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业",如果一项固定资产预期通过使用或处置不能产生经济利益,那么,它就不再符合固定资产的定义和确认条件,应予终止确认。

二、固定资产处置的账务处理

(一) 划归为持有待售类别

企业出售、转让划归为持有待售类别的,按照持有待售非流动资产、处置组的相关章内容进行会计处理。

□ 板书

借:持有待售资产——固定资产

累计折旧

固定资产减值准备

贷:固定资产

- (二) 未划归为持有待售类别
- 1.未划归为持有待售类别而出售、转让的,通过"固定资产清理"科目归集所发生的损益,其产生的利益或损失转入"**资产处置损益**"科目,计入当期损益;
- 2.固定资产因<u>报废、毁损</u>等原因而终止确认的,通过"固定资产清理"科目归集所发生的损益,其产生的利得或损失计入**营业外收入或营业外支出**。



□ 板书

处置方式	会计处理
出售、转让	计入资产处置损益
报废、毁损	计入营业外收入或营业外支出

企业通过"固定资产清理"科目核算的出售、转让、报废或毁损而处置的固定资产,其会计处理一般经过以下几个步骤:

第一, 固定资产转入清理。

固定资产转入清理时,按固定资产账面价值,借记"固定资产清理"科目,按已计提的累计折旧,借记"累计折旧"科目,按已计提的减值准备,借记"固定资产减值准备"科目,按固定资产账面余额,贷记"固定资产"科目。

■ 板书

借: 固定资产清理(账面价值)

累计折旧

固定资产减值准备

贷: 固定资产

第二,发生的清理费用。

固定资产清理过程中发生的有关费用以及应支付的相关税费,借记"固定资产清理"科目,贷记"银行存款""应交税费"等科目。

■ 板书

借:固定资产清理(清理费用及应支付的相关税费)

贷:银行存款 应交税费

第三, 出售收入和残料等的处理。

企业收回出售固定资产的价款、残料价值和变价收入等,应冲减清理支出。按实际收到的出售价款以及残料变价收入等,借记"银行存款""原材料"等科目,贷记"固定资产清理""应交税费——应交增值税"等科目。

□ 板书

借:银行存款(出售价款、残料变价收入)

原材料 (残料价值)

贷: 固定资产清理

应交税费——应交增值税(销项税额)

第四,保险赔偿的处理。

企业计算或收到的应由保险公司或过失人赔偿的损失,应冲减清理支出,借记"其他应收款""银行存款"等科目,贷记"固定资产清理"科目。



🗔 板书

借:其他应收款银行存款

贷:固定资产清理 固定资产清理

①账面价值 ①出售价款

②清理费用 ②残料价值或残料变价收入

③相关税费 ③保险公司或过失人赔偿

余额在借方, 余额在贷方, 表示为净损失 表示为净收益

第五,清理净损益的处理。

(1) 属于正常出售、转让所产生的损失或利得

①若产生损失

借: 资产处置损益

贷: 固定资产清理

②若实现利得

借: 固定资产清理

贷: 资产处置损益

(2) 属于已丧失使用功能等原因而报废清理产生的损失或利得

①若产生损失

借: 营业外支出——非流动资产毁损报废损失

贷: 固定资产清理

②若实现利得

借: 固定资产清理

贷: 营业外收入——非流动资产毁损报废利得

(3) 属于非正常原因造成的净损失

借:营业外支出——非常损失

贷: 固定资产清理

三、固定资产清查

(一) 固定资产盘盈的会计处理

企业在财产清查中盘盈的固定资产,作为前期差错处理。在按管理权限报经批准处理前,应先通过"以前年度损益调整"科目核算。盘盈的固定资产,应按<u>重置成本</u>确定其入账价值,借记"固定资产"科目,贷记"以前年度损益调整"科目。

(二) 固定资产盘亏的会计处理

固定资产盘亏造成的净损失,应当计入当期损益(营业外支出)。



(1) 企业在财产清查中固定资产发生盘亏时

企业在财产清查中盘亏的固定资产,按盘亏固定资产的账面价值,借记"待处理财产损溢"科目,按已计提的累计折旧,借记"累计折旧"科目,按已计提的减值准备,借记"固定资产减值准备"科目,按固定资产的原价,贷记"固定资产"科目。

□ 板书

借: 待处理财产损溢(账面价值)

累计折旧

固定资产减值准备

贷: 固定资产

(2) 按管理权限报经批准后处理时

按可收回的保险赔偿或过失人赔偿,借记"其他应收款"科目,按应计入营业外支出的金额,借记"营业外支出一一盘亏损失"科目,贷记"待处理财产损溢"科目。

■ 板书

借: 其他应收款(保险赔偿或过失人赔偿)

营业外支出——盘亏损失

贷: 待处理财产损溢

■ 本章小结

