

# 第三章 固定资产

### ■ 本章考情分析

本章属于基础性章节, 难度不大, 知识点较多, 综合性不强。

本章内容既可以单独以**客观题**的形式进行考核,也可以作为基础性内容与<u>借款费用、债务重组、日后事项、前期差错更正、所得税、合并财务报表</u>等相结合在<u>主观题</u>中进行考核。本章近几年平均分值一般 <u>2</u>分左右。

## ■ 本章教材变化

本章内容无实质性变化

■ 本章基本结构框架



第一节 固定资产的确认和初始计量

## 一、固定资产的性质和确认条件

(一) 固定资产的定义和确认条件

| 定义   | 固定资产:是指 <u>同时具有</u> 下列特征的 <u>有形资产</u> :  1.为生产商品、提供劳务、出租(指 <u>经营租赁</u> )或经营管理而持有的( <u>持有目的</u> )  2.使用寿命超过一个会计年度( <u>持有时间</u> ) |
|------|---|
| 确认条件 | 固定资产在 <u>符合</u> 定义的前提下,应当 <u>同时满足</u> 下列条件的,才能予以确认: 1.与该固定资产有关的经济利益 <u>很可能</u> 流入企业; 2.该固定资产的 <u>成本</u> 能够可靠地计量。                |







#### (二) 固定资产确认条件的具体应用

1.由于**安全或环保的要求**购入设备等,虽然**不能直接**给企业带来经济利益,但是有助于企业从其他相 关资产的**使用中获得**未来经济利益或者获得更多的未来经济利益,**也应确认**为固定资产。



2.固定资产的<u>各组成部分</u>,如果各自具有<u>不同的使用寿命</u>或者<u>以不同的方式</u>为企业提供经济利益,由 此适用不同的折旧率或折旧方法的,此时,企业应将其<u>各组成部分确认为单项固定资产</u>。(如:<u>飞机的引</u> **擎**)



3.对于<u>工业企业</u>持有的工具、用具、备品备件,维修设备等资产,<u>施工企业</u>持有的模板、挡板、架料等周转材料,以及<u>地质勘探企业</u>持有的管材等,尽管该类资产具有固定资产的<u>某些特征</u>,如<u>使用年限超过一</u>年,也能够带来经济利益,但由于**数量多、单价低**,考虑到成本效益原则在实务中**通常确认为存货**。

但符合固定资产的确认条件的,比如企业(民用航空运输)的高价周转件等,应当确认为固定资产。

## 二、固定资产的初始计量

(一) 外购固定资产

| 成本项目 | 具体内容  |
|------|---|
| 价    | 购买价款  |
| 税    | 相关税费(包括: <u>关税</u> 、 <u>契税</u> 、 <u>耕地占用税</u> 、 <u>车辆购置税</u> 等)                 |
| 费    | 使固定资产 <u><b>达到预定可使用状态前</b></u> 所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、<br>安装成本和 <u>专业人员服务费</u> 等。 |



## ♀ 提示

- ①相关税费中不包括税法中规定的购进固定资产时支付的可抵扣的增值税进项税额。
- ②固定资产原值中不包括员工培训费。(发生时计入当期损益)
- 1.核算原则

| 不需要安装  | 需要安装   |
|--|--|
| 借: <u>固定资产</u> 应交税费——应交增值税(进项税额)<br>贷:银行存款/应付账款等 | 1.购买时:<br>借: <u>在建工程</u><br>应交税费——应交增值税(进项税额)<br>贷:银行存款/应付账款等                                  |
|  | 2.安装时:<br>借:在建工程<br>贷:原材料/库存商品/应付职工薪酬/工程物资等<br>3.完工时(达到 <u>预定可使用状态</u> 时):<br>借:固定资产<br>贷:在建工程 |

2.外购固定资产的特殊考虑

以一笔款项**购入多项没有单独标价**的固定资产,应当按照各项固定资产的<u>公允价值比例</u>(即<u>构成比例</u>)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除固定资产外还包括其他资产,也应按类似方法予以处理。

## ■ 手写板

购买固定资产(甲、乙设备),买价80万元,T=13%款已支付

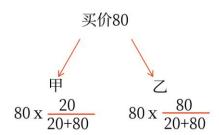
借:固定资产——甲设备 16 价、税、费 公允价值比例

——乙设备 64 80 甲: 公允价值 20万元

原材料——丙材料 乙: 公允价值80万元

应交税费——应交增值税(进)80x13%=10.4

贷:银行存款 90.4



例 3-1 (修改) 2×20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500000元, 增值税进项税额为65000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 30 000 元,购进该批原材料时支付的增值税进项税额为 3 900 元;支付安装工人的工资为 4 900 元。假定<u>不考虑</u>其他相关税费。(除特殊情况外,本章的公司均为增值税一般纳税人)

#### 【答案】

甲公司的账务处理如下:

(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 (500 000+65 000)

(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

(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

- 3.具有融资性质的购买固定资产
- (1)购买固定资产的价款<u>超过正常信用条件</u>延期支付,实质上<u>具有融资性质</u>的,固定资产的成本以购买价款的现值为基础确定。
- (2) 实际支付的价款与购买价款的现值之间的差额,应当在信用期间内采用**实际利率法**进行摊销,摊销金额**除满足**借款费用**资本化条件**的应当计入固定资产成本外,均应当在信用期间内确认为**财务费用**,计入**当期损益**。
  - (3) 账务处理

借:在建工程/固定资产(购买价款现值)

未确认融资费用(未付的利息)

贷:长期应付款(未付的本息和)

借: 在建工程/财务费用等

贷:未确认融资费用

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<u>需要安装</u>的特大型设备。合同约定,甲公司采用<u>分期付款方式</u>支付价款。该设备价款共计900万元<u>(不考虑增值税),</u>在2×15年至2×19年的<u>5年内每半年支付</u>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半年折现率为10%。

(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 (未还的本)

未确认融资费用 3 469 860 (未还的息)

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。

#### 末确认融资费用分摊

表 3-1

#### 2×15年1月1日

单位:元

| 日期           | 分期<br>付款额 | 确认的<br>融资费用 | 应付本金<br>减少额 | 应付本金余额                  |
|--------------|-----------|-------------|-------------|-------------------------|
| 1)           | 2         | ③=期初×10%    | 4=2-3       | 期末⑤=期初⑤-④               |
| 2×15.1.1     |           |             |             | 5 530 140 ( <u>本金</u> ) |
| 2×15. 6. 30  | 900 000   | 553014      | 346 986     | 5 183 154               |
| 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 | 818251. 63              |
| 2×19. 12. 31 | 900 000   | 81 748.37*  | 818 251.63  | 0                       |
| 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。

(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 (5 530 140×10%)

贷:未确认融资费用 553 014 借:长期应付款 900 000 900 000

贷:银行存款

其中:

本期共还款=900 000 (元)

还息=5 530 140×10%=553 014 (元)

还本=900 000-553 014=346 986 (元)

未还的本金=5 530 140-346 986=5 183 154 (元)

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

其中:





本期共还款=900 000 (元)

还息=5 183 154×10%=518 315.40 (元)

还本=900 000-518 315.40=381 684.60 (元)

未还的本金=5 183 154-381 684.60=4 801 469.40 (元)

发生安装费 398 530.60 元

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

(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:

借:财务费用 480 146.94 贷:未确认融资费用 480 146. 94 借:长期应付款 900 000 贷:银行存款 900 000

其中:

本期共还款=900 000 (元)

还息=4 801 469.40×10%=480 146.94 (元)

还本=900 000-480 146.94=419 853.06 (元)

未还的本金=4 801 469.40-419 853.06=4 381 616.34 (元)

以后期间的账务处理与2×16年6月30日相同,此略。

### (二) 自行建造固定资产

## ↓ 提示

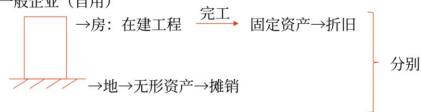
企业为建造固定资产通过出让方式取得土地使用权而支付的土地出让金不计入在建工程成本, 应确认 为无形资产 (土地使用权)。

## □ 手写板

1.房企: (地+房)→开发成本→开发产品→主营业务成本



2.一般企业(自用)



- 1.自营方式建造固定资产(自己买料、自己盖房)
  - (1) 企业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。("工程物资")

(2) 工程完工后,剩余的工程物资,如转作本企业存货的,按其实际成本或计划成本进行结转。

借:原材料等

贷: 工程物资

- (3) <u>盘亏、报废、毁损</u>的工程物资,减去残料价值(<u>原材料</u>)以及保险公司、过失人等赔款(<u>其他</u>应收款)后的差额: (★★3 种情形)(盘盈: 原理类似)
  - ①工程项目尚未完工的, 计入工程项目的成本; (盘盈: 冲减工程项目的成本)
  - ②工程项目已经完工的, 计入当期营业外支出。(盘盈: 计入当期营业外收入)
  - ③非常原因(如:自然灾害等)造成的工程物资的盘亏、报废、毁损,直接计入营业外支出。
- (4) 所建造的固定资产<u>已达到</u>预定可使用状态,但<u>尚未办理竣工结算</u>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<u>暂估价值</u>(<u>追溯调整</u>), <u>但不需要调整</u>原已计提的折旧额。(<u>会计</u>估计变更:未来适用法)

**补充例题•单选题** (2018 年) 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。

#### 相关账务处理:

| 情形           | 自行建造固定资产                               |
|--------------|--|
| 1.购入工程物资     | 借:工程物资<br>应交税费——应交增值税(进项税额)<br>贷:银行存款等 |
| 2.领用工程物资     | 借:在建工程<br>贷:工程物资                       |
| 3.领用材料       | 借:在建工程<br>贷:原材料                        |
| 4.领用产品       | 借:在建工程<br>贷:库存商品                       |
| 5.工程应负担的职工薪酬 | 借: 在建工程                                |



| 情形             | 自行建造固定资产                    |
|----------------|-----------------------------|
|                | 贷: 应付职工薪酬                   |
| 6.辅助生产部门的劳务    | 借:在建工程<br>贷:生产成本            |
| 7.满足资本化条件的借款费用 | 借:在建工程<br>贷:长期借款——应计利息/应付利息 |
| 8.达到预定可使用状态    | 借: 固定资产<br>贷: 在建工程          |

### (5) 高危行业企业按照国家规定提取的安全生产费

|                        | 使用时                 |   |  |
|------------------------|---------------------|---|--|
| 计提时                    | 属于费用性<br>支出的        | 形成固定资产的   |  |
| 借:生产成本/制造费用等<br>贷:专项储备 | 借: 专项储备<br>贷: 银行存款等 | 1.建造过程中<br>借:在建工程<br>应交税费——应交增值税(进项税额)<br>(可能)<br>贷:××科目<br>2.达到预定可使用状态时<br>借:固定资产<br>贷:在建工程<br>同时:<br>借:专项储备<br>贷:累计折旧(全额计提)<br>注意:计提时已确认成本费用。 |  |

# ♀ 提示

"专项储备"科目期末余额在资产负债表<u>所有者权益项目</u>下"其他综合收益"和"盈余公积"之间增设"专项储备"项目反映。

补充例题 甲公司是一家煤矿企业,依据开采的原煤产量按月提取安全生产费,提取标准为<u>每吨10</u>元,假定<u>每月</u>原煤产量为<u>7万吨</u>,2×22年7月8日,经有关部门批准,该企业购入一批<u>需要安装的</u>用于改造和完善矿井运输的安全防护设备,价款为 200 万元,增值税进项税额为 26 万元,安装过程中<u>支付人工费30 万元</u>。7月28日安装完成。2×22年7月30日,甲公司另支付安全生产检查费15 万元,假定2×22年6月30日,甲公司"专项储备——安全生产费"余额为5 000 万元。不考虑其他相关税费。

要求: 编制甲公司相关的账务处理。

【答案】甲公司的账务处理如下:

(1) 企业按月提取安全生产费



## 🎟 👩 🕢 @张敬富老师

#### 第三章 固定资产 | 巧学基础班-张敬富

借: 生产成本

70 (**7×10**)

贷:专项储备——安全生产费

70

(2) 购置安全防护设备

借:在建工程——××设备

2 00

应交税费——应交增值税(进项税额)

26

30

贷:银行存款 226

借: 在建工程——××设备 30

贷: 应付职工薪酬 30

借: 应付职工薪酬

贷:银行存款/库存现金 30

借: 固定资产——××设备 230

贷: 在建工程——××设备 230

借:专项储备——安全生产费

230 (全额计提)

贷: 累计折旧 230

(3) 支付安全生产检查费

借: 专项储备——安全生产费 15

贷:银行存款

15

## ♀ 注意

会计算资产负债表中"固定资产"和"专项储备"的列示金额。

2.出包方式建造固定资产(与建造承包商签订建造合同)(通过"在建工程"核算)

入账价值=建筑工程支出+安装工程支出+安装设备支出+分摊的待摊支出

其中: 待摊支出的相关内容

| 含义   | 待摊支出:是指在 <b>建设期间</b> 发生的, <b>不能直接计入</b> 某项固定资产价值、而应由所建造固定资产 <u>共同负担的相关费用</u>  |
|------|---|
| 内容   | 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、应负担的税金、<br>符合资本化条件的借款费用 (★★)、建设期间发生的工程物资盘亏、报废及毁损净损失<br>等   |
| 分摊方法 | 企业采用出包方式建造固定资产发生的、 <b>需分摊计入</b> 固定资产价值的 <b>待摊支出</b> ,应按下列公式进行分摊: 1.待摊支出分摊率 =累计发生的 <b>待摊支</b> 出/( <b>建筑工程支出+安装工程支出+在安装设备支出</b> )×100% 2.某工程应分配的待摊支出 =某工程的建筑工程支出、安装工程支出和在安装设备支出合计×待摊支出分配率 |

3.投资者投入的固定资产的成本

投资者投入的固定资产的成本,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。





- 4.存在弃置费用的固定资产
- (1) <u>特殊行业</u>的特定固定资产,企业应当将<u>弃置费用的现值</u>计入相关固定资产的成本,同时确认相 应的预计负债。

借:固定资产

贷: 预计负债

(2) 在固定资产的<u>使用寿命内</u>,按照<u>预计负债的摊余成本</u>和<u>实际利率</u>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

贷: 预计负债

- (3)由于<u>技术进步、法律要求或市场环境变化</u>等原因,特定固定资产的履行弃置义务可能<u>发生支出</u>金额、预计弃置时点、折现率等变动,从而引起的预计负债变动,应按照<u>以下原则调整</u>该固定资产的成本: (企业会计准则解释第6号)
- ①对于<u>预计负债的减少</u>,以该固定资产<u>账面价值为限</u>扣减固定资产成本。如果预计负债的减少额<u>超过</u>该固定资产账面价值,超出部分确认为当期损益。
  - ②对于预计负债的增加,增加该固定资产的成本。

按照上述原则调整的固定资产,在资产<u>剩余使用年限</u>内计提折旧。一旦该固定资产的<u>使用寿命结束</u>, 预计负债的**所有后续变动**应在**发生时**确认为损益。

(4) <u>一般工商企业</u>的固定资产发生的报废清理费用,<u>不属于</u>弃置费用,应当<u>在发生时</u>作为固定资产 处置费用处理。

借: 固定资产清理

贷:银行存款

**补充例题•单选题** 某核电站<u>以10 000 万元购建</u>一项核设施,现已达到预定可使用状态,预计在使用寿命届满时,为恢复环境将发生弃置费用1 000 万元,该弃置费用按实际利率<u>折现后的金额为 620 万</u>元。该核设施的入账价值为( )万元。

A. 9 000

B. 10 000

C. 10 620

D. 11 000

【答案】C

【解析】该核设施的入账价值=10 000+620=10 620 (万元)。

(三) 试运行销售的相关处理

企业将固定资产<u>达到</u>预定可使用状态<u>前</u>或者<u>研发过程中</u>产出的<u>产品</u>或<u>副产品</u>对外销售(以下统称<u>试运</u> 行销售)的相关处理原则如下:

1.账务处理原则





| P_ |             | 子举讪灯"水蚁鱼   |                                       |  |  |
|----|-------------|--|---------------------------------------|--|--|
|    |             | 1.应当按照 <u>收入</u> 、 <u>存货</u> 等 <u>相关准则</u> 的规定                             | ,对试运行销售相关的 <u>收入</u> 和 <u>成本</u> 分别进行 |  |  |
|    |             | 会计处理,计入 <b>当期损益</b> ;  |                                       |  |  |
|    |             | 借:银行存款等  |                                       |  |  |
|    | 基本原则        | 贷: 主营业务收入  |                                       |  |  |
|    |             | 应交税费——应交增值税(销项税额)(可能)  |                                       |  |  |
|    |             | 2. 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。   |                                       |  |  |
|    | <b>动机燃色</b> | 符合 <u>存货准则</u> 规定  | 应当确认为 <u>存货</u>                       |  |  |
|    | 对外销售前       | 符合 <u>其他相关</u> 准则规定  | 应当确认为 <b>相关资产</b>                     |  |  |
|    |             | 1. "固定资产 <b>达到</b> 预定可使用状态 <b>前</b> 产出的产品或副产品",包括 <b>测试</b> 固定资产 <b>可否</b> |                                       |  |  |
|    | I -         |  |                                       |  |  |
|    | 相关说明        |  |                                       |  |  |
|    |             | —————————————————————————————————————                                      |                                       |  |  |
|    |             |  |                                       |  |  |

### 2.财务报表列报原则

| 基本原则 | 判断试运行销售 <u>是否属于</u> 企业的日常活动,并在财务报表中 <u>分别</u> 日常活动和非日常活动列示试运行销售的相关收入和成本  |                         |  |
|------|--|-------------------------|--|
| 具体处理 | 属于 <u>日常活动</u> 的   | 在"营业收入"和"营业成本"项目列示      |  |
|      | 属于非日常活动的   | 在" <u>资产处置收益</u> "等项目列示 |  |
| 附注披露 | 企业应当在附注中 <b>单独披露</b> 试运行销售的相关收入和成本金额、具体列报项目以及确定试运行销售相关成本时采用的重要会计估计等相关信息。 |                         |  |

# 第二节 固定资产的后续计量

## 一、固定资产折旧

### (一) 固定资产折旧的定义

应计折旧额:是指应当计提折旧的固定资产的原价扣除其预计净残值后的金额。已计提减值准备的固定资产,还应当扣除已计提的固定资产减值准备累计金额。

应计折旧额=原值-净残值-减值准备





## ■ 手写板1

设备 原值=10万元 5年 预计净残值为0 计 应计折旧额=10-0=10(万元) 8

计提固定资产减值 8-5=3(万元)

第一年折旧:  $\frac{10-0}{5}$  =2 (万元)

借:资产减值损失3 贷:固定资产减值准备3

计提减值前固定资产账面价值=10-2=8(万元) 可收回金额=5万元 尚可年限4年 预计净残值为0 计提减值后固定资产账面价值=8-3=5(万元)

第2-5年折旧= 5-0 = 1.25 (万元)

折旧: 2+1.25×4=7 (万元)

10-0=10万元

(总贬值) 固定资产减值准备3(万元)

- (二) 影响固定资产折旧的因素
- 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。

其中:

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。

**补充例题•多选题** (2022年) 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】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,指固定资产在使用过程中,由于正常使用和自然力的作用而引起的使用价值和价值的损失,如设备使用中发生磨损、房屋建筑物受到自然侵蚀等;③该项资产预计无形损耗,指由于科学技术的进步和劳动生产率的提高而带来的固定资产价值上的损失,如因新技术的出现而使现有的资产技术水平相对陈旧、市场需求变化使其所生产的产品过时等;④法律或者类似规定对该项资产使用的限制,选项A、C和D正确。

(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, 但是下列不提折旧:

1.已提足折旧仍继续使用的固定资产;

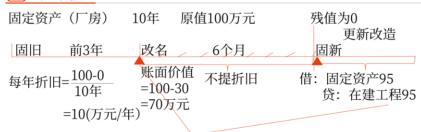


2.单独计价入账的土地。

## ♀ 提示

- ①固定资产应当<u>按月计提折旧</u>。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<u>尚未办理竣工决算</u>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。
- ④处于<u>更新改造</u>过程停止使用的固定资产,应将其<u>账面价值</u>转入<u>在建工程,不再计提</u>折旧。更新改造项目达到预定可使用状态转为固定资产后,再按<u>重新确定的</u>折旧方法和该项固定资产尚可使用寿命<u>计提折</u>旧。
  - ⑤固定资产在定期大修理期间,照提折旧。

## ■ 手写板 2



3年累计折旧=3×10=30(万元)借: 在建工程70(账面价值)

累计折旧30

贷: 固定资产100 借: 在建工程25

贷:银行存款25

#### (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<u>预期消耗方式</u>,合理选择固定资产折旧方法。可选用的折旧方法包括<u>年限平均法、工作量法、双倍余额递减法</u>和<u>年数总和法</u>等。固定资产的折旧方法一经确定,<u>不</u>得随意变更。

1.年限平均法

年折旧额

- = (原价-预计净残值) ÷预计使用年限
- =原价×(1-预计净残值/原价)÷预计使用年限
- =原价×年折旧率

【补充例题】 某企业有一厂房,原价为 500 000 元,预计可使用 20 年,净残值率为 10%。

#### 【答案】

年折旧率= (1-10%) ÷20×100%=4.5% 月折旧率=4.5%÷12=0.375% 月折旧额=500 000×0.375%=1 875 (元)

2.工作量法

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

**补充例题** 甲公司的一台机器设备原价为 800 000 元, 预计生产产品产量为 4 000 000 个, 预计净 残值率为 5%, 本月生产产品

40 000 个;假设甲公司没有对该机器设备计提减值准备。

则该台机器设备的本月折旧额计算如下:

#### 【答案】

单个折旧额=800 000× (1-5%) ÷4 000 000=0.19 (元/个) 本月折旧额=40 000×0.19=7 600 (元)

#### 3.双倍余额递减法

#### (1) 定义:

双倍余额递减法:是指在<u>不考虑</u>固定资产<u>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(**即固定资产净值**)和双倍的直线法折旧率计算固定资产折旧的一种方法。

(2) 计算公式

年折旧率=2/预计使用寿命(年)×100%;

(3) 注意事项

采用双倍余额递减法计提折旧的固定资产,通常在其折旧年限<u>到期前两年内</u>,将固定资产净值<u>扣除</u>预计净残值后的余额**平均摊销。** 

例 3-4 甲公司某项设备原价为 120 万元, 预计使用寿命为 5 年, 预计净残值率为 4%; 假设甲公司没有对该机器设备计提减值准备。

甲公司按双倍余额递减法计算折旧, 每年折旧额计算如下:

#### 【答案】

年折旧率=2/5×100%=40%

第一年应提的折旧额=120×40%=48(万元)

第二年应提的折旧额=(120-48)×40%=28.80(万元)

第三年应提的折旧额=(120-48-28.80)×40%=17.28(万元)

从第四年起改按年限平均法(直线法)计提折旧:

第四、五年应提的折旧额

= (120-48-28.80-17.28-120×4%) ÷2=10.56 (万元)

## ② 提示 (★★)

比如此题中的固定资产的<u>购入时间</u>为 2×22 年 5 月。则开始提折旧的时间为 2×22 年 6 月, 2×22 年 5 月。则开始提折旧的时间为 2×22 年 6 月, 2×22 年 5 月。则开始提折旧的时间为 2×22 年 6 月, 2×22 年

#### 【答案】

2×22年应提折旧=48×7/12=28(万元)

2×23年应提折旧=48×5/12+28.80×7/12=36.80(万元)

依次类推。





4.年数总和法

年折旧率

=尚可使用寿命:预计使用寿命的年数总和×100%;

例 3-5 承【例 3-4】,采用年数总和法计算的各年折旧额如表 3-2 所示。

【答案】

表 3-2

折旧的计算

单位:元

| 年份  | 尚可使用<br>年限 | 原价-净残值    | 年折旧率   | 每年折旧额   | 累计折旧     |
|-----|------------|-----------|--------|---------|----------|
| 第1年 | 5          | 1 152 000 | 5 / 15 | 384 000 | 384 000  |
| 第2年 | 4          | 1 152 000 | 4 / 15 | 307 200 | 691 200  |
| 第3年 | 3          | 1 152 000 | 3 / 15 | 230 400 | 921 600  |
| 第4年 | 2          | 1 152 000 | 2 / 15 | 153 600 | 1075200  |
| 第5年 | 1          | 1 152 000 | 1 / 15 | 76 800  | 1 152000 |

(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。

借:制造费用(生产车间计提折旧)

管理费用(企业管理部门、未使用固定资产计提折旧)

销售费用(企业专设销售部门计提折旧)

其他业务成本(企业经营出租固定资产计提折旧)

研发支出(企业研发无形资产使用固定资产计提折旧)

在建工程(在建工程中使用固定资产计提折旧)

专项储备(提取的安全生产费形成的固定资产)

应付职工薪酬 (非货币性薪酬)

贷:累计折旧

## ♀ 提示

企业在选择固定资产折旧方法时,应当根据与固定资产有关的经济利益的<u>预期消耗方式</u>做出决定。由 于收入可能受到投入、生产过程、销售等因素的影响,这些因素与固定资产有关经济利益的预期消耗方式 无关,因此,企业不应以包括使用固定资产在内的经济活动所产生的收入为基础进行折旧。

- (六) 固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法的复核
- 1.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。
- 2.如有确凿证据表明,使用寿命预计数与原先估计数有差异的,应当调整固定资产使用寿命。
- 3.如有确凿证据表明,**预计净残值**预计数与原先估计数有差异的,企业**应当调整**预计净残值。
- 4.固定资产使用过程中所处经济环境、技术环境以及其他环境的变化也可能致使与固定资产有关的经济利益**预期消耗方式**有重大改变,企业应相应改变**固定资产折旧方法**。





5.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。(不需要追溯调整)

## 二、固定资产的后续支出

| 资本化 | 符合资本化条件的: 1.应当计入 <u>固定资产成本或其他相关资产</u> 的成本(如:与 <u>生产产品相关的</u> 固定资产的后续支出计入 <u>相关产成品的成本</u> ); 2.同时将 <u>被替换部分</u> 的 <u>账面价值</u> 扣除。 |
|-----|--|
| 费用化 | <b>不符合</b> 资本化条件的,应当计入 <b>当期损益</b> 。   |

- (一)资本化的后续支出(改良、改扩建、更新改造)
- 1.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。(账面价值)
- 2.待更新改造等工程完工并<u>达到预定可使用状态</u>时,再从在建工程转为固定资产,并按<u>重新确定</u>的<u>使</u>用寿命、预计净残值和折旧方法</u>计提折旧。

例 3-8 甲公司有关固定资产更新改造的资料如下:

- (1) <u>20×7年12月30日</u>,该公司自行建成了<u>一条生产线</u>,建造成本为1136000元;采用<u>年限平均</u> 法计提折旧;预计净残值率为3%,预计使用寿命为6年。
- (2) 20×9年12月31日(<u>共**提了2年**</u>),由于生产的产品适销对路,现有生产线的生产能力已难以满足公司生产发展的需要,但若新建生产线则建设周期过长。甲公司决定对现有生产线<u>进行改扩建</u>,以提高其生产能力。假定该生产线未发生减值。
- (3) 20×9 年 12 月 31 日至 2×10 年 3 月 31 日, <u>经过 3 个月的改扩建</u>,完成了对这条印刷生产线的 改扩建工程,共发生支出 537 800 元,全部**以银行存款支付**。
- (4)该生产线改扩建工程达到预定可使用状态后,大大提高了生产能力,预计将其使用寿命延长4年, 即为10年。假定改扩建后的生产线的预计净残值率为改扩建后固定资产账面价值的3%;折旧方法仍为<u>年</u>限平均法。
  - (5) 为简化计算过程,整个过程不考虑其他相关税费;公司按年度计提固定资产折旧。

#### 【答案】

生产线改扩建后,<u>生产能力</u>将大大提高,能够为企业带来更多的经济利益,改扩建的支出金额也能<u>可</u> **靠计量**,因此该后续支出符合固定资产的确认条件,应计入固定资产的成本。

(1) 固定资产后续支出发生前:

该条生产线的应计折旧额=1 136 000× (1-3%) =1 101 920 (元)

年折旧额=1 101 920÷6≈183 653.33 (元)

20×8 和 20×9 这两年计提固定资产折旧的账务处理为:

借:制造费用

183 653.33

贷:累计折旧

183 653.33

(2) 20×9年12月31日,固定资产的账面价值=1 136 000-(183 653.33×2)=768 693.34(元)固定资产转入改扩建:

借: 在建工程——××生产线

768 693.34

累计折旧

367 306.66

 $(183 653.33 \times 2)$ 





贷: 固定资产——××生产线 1 136 000

(3) 20×9年12月31日至2×10年3月31日,发生改扩建工程支出:

借: 在建工程——××生产线 537 800

贷:银行存款等

537 800

(4) 2×10 年 3 月 31 日, 生产线改扩建工程达到预定可使用状态, 固定资产的入账价值=768 693.34+537 800=1 306 493.34 (元)

借:固定资产——××生产线

1 306 493.34

贷: 在建工程——××生产线

1 306 493.34

(5) 2×10年3月31日,转为固定资产后,按**重新确定的**使用寿命、预计净残值和折旧方法计提折旧:

应计折旧额=1 306 493.  $34\times(1-3\%)$  =1 267 298. 54(元)月折旧额=1 267 298.  $54/(7\times12+9)$  =13 626. 87(元)  $2\times10$  年应计提的折旧额=13 626.  $87\times9=122$  641. 83(元)会计分录为:

借:制造费用

122 641.83

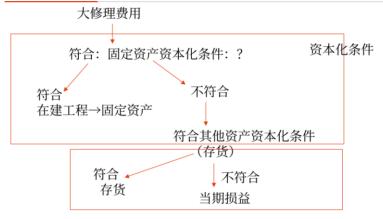
贷:累计折旧

122 641.83

- 3.企业对固定资产进行定期检查发生的大修理费用:
  - (1) 符合资本化条件的,可以计入固定资产成本或其他相关资产的成本。
  - (2) 不符合资本化条件的,应当费用化,计入当期损益。
  - (3) 固定资产在定期大修理间隔期间,照提折旧。



## ■ 手写板1



4.企业发生的某些固定资产后续支出<u>可能涉及到替换</u>原固定资产的<u>某组成部分</u>,当发生的后续支出<u>符</u> 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。

借:营业外支出贷:在建工程





例 3-9 某航空公司 20×0 年 12 月 购入一架飞机,总计花费 8 000 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。

**20×9年初(用了8年)**,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<u>安装费用</u>51 000 元。假定飞机的<u>年折旧率为 3%, 不考虑</u>相关税费的影响, 公司的账务处理为:

#### 【答案】

(1) 20×9 年初飞机的累计折旧金额=80 000 000×3%×8 年=19 200 000 (元)

固定资产转入在建工程

借: 在建工程——××飞机 60 800 000 累计折旧 19 200 000

贷: 固定资产——××飞机 80 000 000 (2) 安装新发动机

购入新发动机

借: 工程物资----××发动机 7 000 000

贷:银行存款 7 000 000

借: 在建工程——××飞机 7 051 000

贷:工程物资——××发动机 7 000 000银行存款 51 000

(3) 20×9 年初老发动机的账面价值=5 000 000-5 000 000×3%×8 年=3 800 000 (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 3 800 000

贷: <u>在建工程</u>——××飞机 3 800 000

(4) 发动机安装完毕,投入使用。

固定资产的入账价值=60 800 000+7 051 000-3 800 000=64 051 000 (元)

借: 固定资产——××飞机 64 051 000

贷: 在建工程---××飞机 64 051 000

**补充例题•单选题** (2022年) 2×20年1月, 甲公司购建一条生产线共计发生成本 5 000 万元。 根据历史经验, 该生产线使用 <u>5 年后</u>将进行一次改造, 改造期间通常为 3 个月, 改造期间停止生产; 预计将发生改造支出 150 万元, 改造支出符合资本化条件。<u>不考虑</u>相关税费及其他因素, 下列有关固定资产会计处理的表述中, **正确的**是()。

- A.5年内每年计提30万元更新改造支出计入固定资产成本
- B. 更新改造期间固定资产继续计提折旧
- C. 更新改造支出 150 万元在实际发生时计入固定资产成本
- D. 固定资产初始确认金额为 5 150 万元

#### 【答案】C

【解析】固定资产更新改造支出符合资本化条件的,应在<u>实际发生时</u>计入固定资产成本,选项 A 错误,选项 C 正确;固定资产更新改造期间<u>不计提</u>折旧,选项 B 错误;固定资产预计未来发生的更新改造的资本化支出,不能计入固定资产的初始计量金额,固定资产的初始确认金额为实际发生的成本 5 000 万元,选项 D 错误。

补充例题•单选题 (2021年)甲公司为增值税<u>一般纳税人。2×10年12月</u>,甲公司购入一条生产线,实际发生的成本为5000万元,其中控制装置的成本为800万元。甲公司对该生产线采用<u>年限平均</u> 法计提折旧,预计使用20年,预计净残值为零。2×18年末,甲公司对该生产线进行更新改造,更换控制



装置使其具有更高的性能。更换控制装置的成本为 1 000 万元,增值税额为 130 万元。另外,更新改造过程中发生人工费用 80 万元;外购工程物资 400 万元(全部用于该生产线),增值税额 52 万元。2×19 年 10 月,生产线完成更新改造达到预定可使用状态。不考虑其他因素,该生产线更新改造后,结转固定资产的入账金额是()。

- A. 4 182 万元
- B. 4 000 万元
- C.5 862 万元
- D.5 680 万元

#### 【答案】B

【解析】更新改造前生产线账面价值=5 000-5 000/20×8=3 000 (万元); 更新改造时被替换装置的账面价值=800-800/20×8=480 (万元); 更新改造后固定资产入账价值=3 000+1 000+80+400-480=4 000 (万元)。

补充例题•单选题 (2016年,修改)甲公司为增值税一般纳税人。2×20年2月,甲公司对一条生产线进行改造,该生产线改造时的账面价值为3500万元。其中,拆除原冷却装置部分的账面价值为500万元。生产线改造过程中发生以下费用或支出:(1)购买新的冷却装置1200万元,增值税额156万元;(2)在资本化期间内发生专门借款利息80万元;(3)生产线改造过程中发生人工费用320万元;(4)领用库存原材料200万元,增值税额26万元;(5)外购工程物资400万元(全部用于该生产线),增值税额52万元。该改造工程于2×20年12月达到预定可使用状态。不考虑其他因素,下列各项关于甲公司对该生产线改造达到预定可使用状态结转固定资产时确定的入账价值中,正确的是()。

- A. 4 000 万元
- B. 5 506 万元
- C.5 200 万元
- D.5 700 万元

#### 【答案】C

【解析】该生产线改造达到预定可使用状态结转固定资产时确定的入账价值=(3 500-500)+1 200+80+320+200+400=5 200 (万元)。

#### (二) 费用化的后续支出

| 基本原则 | 与固定资产有关的 <u>修理费用</u> 等后续支出, <u>不符合</u> 资本化条件的(★★ <u>前提条件</u> ),在<br>发生时应当按照受益对象计入 <u>当期损益</u> 或计入 <u>相关资产的成本</u> 。  |  |  |
|------|---|--|--|
| 具体处理 | 1.与 <b>存货的生产和加工相关</b> 的固定资产的后续支出(如 <b>日常修理费用</b> )按照 <b>存货成</b><br><b>本</b> 确定原则进行处理;(如:计入 <b>制造费用</b> )<br>2.与 <u>行政管理部门</u> 、企业专设的 <b>销售机构</b> 等发生的固定资产日常修理费用按照功能<br>分类计入 <u>管理费用</u> 或 <u>销售费用</u> 。 |  |  |
| 会计分录 | 借:管理费用/销售费用等<br>贷:原材料/应付职工薪酬/银行存款等  |  |  |





- 符合→在建工程→固定资产 (<mark>不区分</mark>部门)

后续支出 — 是否符合<mark>固定资产</mark> (大修理、日常修理等) 的资本化条件

> 本 不符合 其他相关资产成本 (如:<mark>制造费用</mark>) 当期损益

**补充例题·多选题** (2019年)下列各项关于固定资产会计处理的表述中,正确的有()。

- A. 为提升性能进行**更新改造**的固定资产停止计提折旧
- B. 为保持固定资产使用状态发生的日常修理支出予以资本化计入固定资产成本
- C. 已签订不可撤销合同, <u>拟按</u>低于账面价值的价格出售的固定资产, 停止计提折旧并按账面价值结转 固定资产清理
  - D. 达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产以暂估价值为基础计提折旧

#### 【答案】AD

【解析】行政管理部门、企业专设的销售机构等固定资产日常修理支出,计入当期损益,<u>与存货的生产和加工相关的</u>固定资产修理费用计入<u>制造费用</u>,选项B错误;拟按低于账面价值的价格出售的固定资产,并未实际出售,<u>无须</u>将固定资产账面价值转入固定资产清理,选项C错误。

## 第三节 固定资产的处置

### 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。

2.该固定资产预期通过使用或处置不能产生经济利益(结合第一章)

### 二、固定资产处置的会计处理

| 出售、转让 <u>是否划分为</u> 持有待售<br>类别 | 具体处理原则  |
|-------------------------------|---|
| <u>划分为</u><br>持有待售类别          | 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;  |
| <u>未划归为</u><br>持有待售类别         | 通过" <b>固定资产清理</b> "科目归集所发生的损益,其产生的利得或损失计入 <b>当期损益</b> (如:资产处置损益、营业外收入、营业外支出等) |

固定资产出售、报废或毁损的会计处理





| 三章 固定资产   巧学基础班-张·<br> <br> | 账务处理  |  |  |
|-----------------------------|---|--|--|
| 1.固定资产转入清理                  | 借: 固定资产清理<br>累计折旧<br>固定资产减值准备<br>贷: 固定资产  |  |  |
| 2.发生的清理费用                   | 借: 固定资产清理<br>贷: 银行存款  |  |  |
| 3.出售收入、残料等的处理               | 借:银行存款/原材料等<br>贷:固定资产清理<br>应交税费—— <u>应交增值税(销项税额)</u>  |  |  |
| 4.保险赔偿的处理                   | 借: 其他应收款/银行存款等<br>贷: 固定资产清理   |  |  |
| 5.清理净损益的处理                  | 总原则: 依据固定资产处置方式的不同 (1) 因已丧失使用功能(如: 正常报废清理) 或因自然灾害发生毁损等原因而报废清理产生的利得或损失应计入营业外收支。 (2) 因出售、转让等原因产生的固定资产处置利得或损失应计入资产处置损益。(人为原因)  (1) 属于生产经营期间正常报废清理的处理净损失借: 营业外支出货: 固定资产清理 (2) 属于自然灾害等非正常原因造成的损失 贷: 固定资产清理 (3) 出售、转让等原因造成的损失(人为原因)借: 资产处置损益货: 固定资产清理 (1) 固定资产清理 (1) 固定资产清理 (1) 固定资产清理 (1) 固定资产清理 贷: 营业外收入 (2) 出售、转让等原因产生的净收益(人为原因) |  |  |

**补充例题•单选题** 甲公司系增值税一般纳税人, 2×20年10月31日以不含增值税的价格的100万元售出2×19年购入的一台生产用机床,增值税销项税额为13万元,该机床原价为200万元(不含增值





税),已计提折旧120万元,已计提减值准备30万元,不考虑其他因素,甲公司处置该机床的利得为( 万元。

- A. 3
- B. 20
- C. 33
- D. 50

### 【答案】D

【解析】处置固定资产利得=100-(200-120-30)=50(万元)。

## 三、固定资产的清查

|     | 盘盈   | 盘亏  |
|-----|--|---|
| 批准前 | 借:固定资产( <b>重置成本</b> )<br>贷:以前年度损益调整<br>注:<br>盘盈的固定资产,作为 <u>前期差错</u> 处理 | 借: 待处理财产损溢( <u><b>账面价值</b></u> )<br>累计折旧<br>固定资产减值准备<br>贷: 固定资产 |
| 批准后 | 借:以前年度损益调整<br>贷:盈余公积<br>利润分配——未分配利润                                    | 借:其他应收款(保险赔款或过失人赔款)营业外支出( <b>净损失</b> )<br>贷:待处理财产损溢             |

### ➡ 手写板 2

存货:

盘盈:

借:原材料/库存商品

贷: 待处理财产损溢

借: 待处理财产损溢

贷:管理费用

盘亏

借: 待处理财产损溢

贷: 原材料/库存商品

应交税费——应交增值税(进项税转出)(管理不善)

借: 其他应收款

原材料/银行存款

管理费用/营业外支出

贷: 待处理财产损溢

### ■ 本章小结

- 1.理解固定资产的定义
- 2.掌握固定资产的确认条件
- 3.掌握固定资产的初始计量和后续计量(折旧、资本化或费用化)
- 4.理解试运转销售的处理原则
- 5.掌握固定资产终止确认的条件
- 6.掌握固定资产处置的会计处理





7.掌握固定资产清查的会计处理(盘盈、盘亏)



当你认为自己来不及劳力了,往往都是最早的时候。

