

第五节 固定资产

三、固定资产的折旧

3. 固定资产折旧的核算

固定资产应当按月计提折旧，计提的折旧应当记入“累计折旧”科目，并根据用途计入相关资产的成本或者当期损益。企业自行建造固定资产过程中使用的固定资产，其计提的折旧应计入在建工程成本；基本生产车间所使用的固定资产，其计提的折旧应计入制造费用；管理部门所使用的固定资产，其计提的折旧应计入管理费用；销售部门所使用的固定资产，其计提的折旧应计入销售费用；经营租出的固定资产，其应提的折旧额应计入其他业务成本。

基本账务处理：

借：制造费用（生产用固定资产的折旧）

 管理费用（行政用固定资产的折旧）

 销售费用（销售部门用固定资产的折旧）

 在建工程（用于工程的固定资产的折旧）

研发支出（用于研发的固定资产的折旧）

 其他业务成本（经营租出的固定资产的折旧）

贷：累计折旧

【例题·多选题】下列各项中，关于工业企业固定资产折旧会计处理表述正确的是（ ）。 （2017年）

- A. 基本生产车间使用的固定资产，其计提的折旧应计入制造费用
- B. 经营租出的固定资产，其计提的折旧应计入其他业务成本
- C. 建造厂房时使用的自有固定资产，其计提的折旧应计入在建工程成本
- D. 行政管理部门使用的固定资产，其计提的折旧应计入管理费用

【答案】ABCD

【例题·单选题】下列关于企业计提固定资产折旧会计处理的表述中，不正确的是（ ）。 （2013年）

- A. 对管理部门使用的固定资产计提的折旧应计入管理费用
- B. 对财务部门使用的固定资产计提的折旧应计入财务费用
- C. 对生产车间使用的固定资产计提的折旧应计入制造费用
- D. 对专设销售机构使用的固定资产计提的折旧应计入销售费用

【答案】B

【解析】财务部门使用的固定资产的折旧计入管理费用。

【例题·多选题】企业计提固定资产折旧时，下列会计分录正确的有（ ）。

- A. 计提行政管理部门固定资产折旧：借记“管理费用”科目，贷记“累计折旧”科目
- B. 计提生产车间固定资产折旧：借记“制造费用”科目，贷记“累计折旧”科目
- C. 计提专设销售机构固定资产折旧：借记“销售费用”科目，贷记“累计折旧”科目
- D. 计提自建工程使用的固定资产折旧：借记“在建工程”科目，贷记“累计折旧”科目

【答案】ABCD

【解析】行政管理部门固定资产折旧记入“管理费用”科目；生产车间固定资产折旧记入“制造费用”科目；专设销售机构固定资产折旧记入“销售费用”科目；自建工程使用的固定资产折旧记入“在建工程”科目。

四、固定资产的后续支出

1. 固定资产的后续支出是指固定资产在使用过程中发生的更新改造支出、修理费用等。与固定资产有关的更新改造等后续支出，符合资本化条件的应当予以资本化。

基本账务处理：

（1）固定资产转入改扩建时：

借：在建工程

 累计折旧

 固定资产减值准备

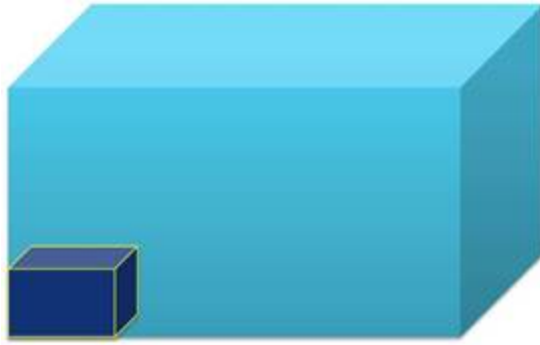
贷：固定资产

（2）发生改扩建工程支出时：

借：在建工程

 贷：银行存款等

2. 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。



基本账务处理：

借：银行存款或原材料（入库残料价值）

 营业外支出（净损失）

贷：在建工程（被替换部分的账面价值）

【提示】被替换部分资产无论是否有残料收入等经济利益的流入，都不会影响最终固定资产的入账价值。

3. 固定资产改扩建工程达到预定可使用状态时：

借：固定资产

 贷：在建工程

【提示】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。

【举例】甲航空公司 2010 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。甲公司未将发动机作为一项单独的固定资产进行核算。2018 年 12 月 1 日，甲公司开辟新航线，航程增加。为延长飞机的空中飞行时间，甲公司决定更换一部性能更为先进的发动机。新发动机购入取得增值税专用发票注明的价款 1000 万元，增值税税额为 170 万元，另需支付安装费取得增值税专用发票注明的价款为 5 万元，增值税税额为 0.55 万元。假定飞机的年折旧率为 3%，不考虑预计净残值影响，假设替换下的老发动机报废且无残值，甲公司应编制如下会计分录：

【答案】

（1）2018 年 12 月 1 日飞机的累计折旧金额为：

$80000000 \times 3\% \times 8 = 19200000$ （元），将固定资产转入在建工程。

借：在建工程 60800000

 累计折旧 19200000

 贷：固定资产 80000000

（2）购入新发动机时：

借：工程物资 10000000

 应交税费——应交增值税（进项税额） 1700000

贷：银行存款 11700000

（3）安装新发动机：

借：在建工程 10050000

 应交税费——应交增值税（进项税额） 5500

 贷：工程物资 10000000

 银行存款 5500

（4）2018 年 12 月 1 日老发动机的账面价值 $= 5000000 - 5000000 \times 3\% \times 8 = 3800000$ （元），终止确认老发动机的账面价值。

借：营业外支出 3800000

 贷：在建工程 3800000

（5）发动机安装完毕投入使用。固定资产的入账价值 $= 60800000 + 10050000 - 3800000 = 67050000$ （元）。

借：固定资产 67050000

 贷：在建工程 67050000

【提示】纳税人 2016 年 5 月 1 日后购进货物和设计服务、建筑服务，用于新建不动产，或者用于改建、扩建、修缮、装饰不动产并增加不动产原值超过 50% 的，其进项税额分 2 年从销项税额中抵扣。而教材中并未对此进行强调，所以在考试中如果出现作为固定资产核算的不动产资本化后续支出，并且题目中给出了增值税税额的，按 2 年分期抵扣的规定处理。

不动产发生改扩建工程支出时：

借：在建工程

 应交税费——应交增值税（进项税额）

 ——待抵扣进项税额

 贷：银行存款等

【例题·单选题】某企业对生产设备进行改良，发生资本化支出共计 45 万元，被替换旧部件的账面价值为 10 万元，该设备原价为 500 万元，已计提折旧 300 万元。不考虑其他因素，该设备改良后的入账价值为（ ）万元。（2017 年）

- A. 245
- B. 235
- C. 200
- D. 190

【答案】B

【解析】设备改良后的入账价值 = $45 - 10 + 500 - 300 = 235$ （万元）。

【例题·单选题】企业扩建一条生产线，该生产线原价为 1000 万元，已提折旧 300 万元，扩建生产线发生相关支出 800 万元，且满足固定资产确认条件，不考虑其他因素，该生产线扩建后的入账价值为（ ）万元。（2016 年）

- A. 1000
- B. 800
- C. 1800
- D. 1500

【答案】D

【解析】生产线扩建后入账价值 = $1000 - 300 + 800 = 1500$ （万元），选项 D 正确。

【例题·单选题】企业对一条生产线进行更新改造。该生产线的原价为 120 万元，已提折旧为 60 万元。改造过程中发生支出 30 万元，被替换部分的账面价值 15 万元。该生产线更新改造后的成本为（ ）万元。

- A. 65
- B. 75
- C. 135
- D. 150

【答案】B

【解析】改造后的入账价值 = $(120 - 60) + 30 - 15 = 75$ （万元）。

【拓展】接上题

【例题·单选题】企业对一条生产线进行更新改造。该生产线的原价为 120 万元，已提折旧为 60 万元。改造过程中发生支出 30 万元，被替换部分的账面原值 15 万元。该生产线更新改造后的成本为（ ）万元。

- A. 65
- B. 82.5
- C. 135
- D. 150

【答案】B

【解析】改造后的入账价值 = $(120 - 60) + 30 - 15 \times (60 \div 120) = 82.5$ （万元）。

【例题·判断题】企业发生固定资产改扩建支出且符合资本化条件的，应计入相应在建工程成本。（ ）（2016 年）

【答案】√

4. 与固定资产有关的修理费用等后续支出，不符合固定资产确认条件的，应当根据不同情况分别在发生时计入当期管理费用或销售费用。企业生产车间（部门）和行政管理部门发生的固定资产日常修理费用等后续支出记入“管理费用”科目；企业设置专设销售机构其发生的与专设销售机构相关的固定资产日常修理费用等后续支出，记入“销售费用”科目。

基本账务处理：

借：管理费用（企业生产车间和行政管理部门）

销售费用（专设销售机构）

贷：原材料

应付职工薪酬

银行存款等

【例题·判断题】企业生产车间发生的固定资产日常修理费用应确认为制造费用。（ ）（2016 年）

【答案】×

【解析】企业生产车间发生的固定资产日常修理费用应确认为管理费用。

五、固定资产的处置

企业因出售、报废、毁损、对外投资、非货币性资产交换、债务重组等转出的固定资产通过“固定资产清理”科目核算，清理的净损益计入当期损益。生产经营期间的净损益应记入“营业外收入”或“营业外支出”科目。

1. 将固定资产账面价值结转到→ 固定资产清理

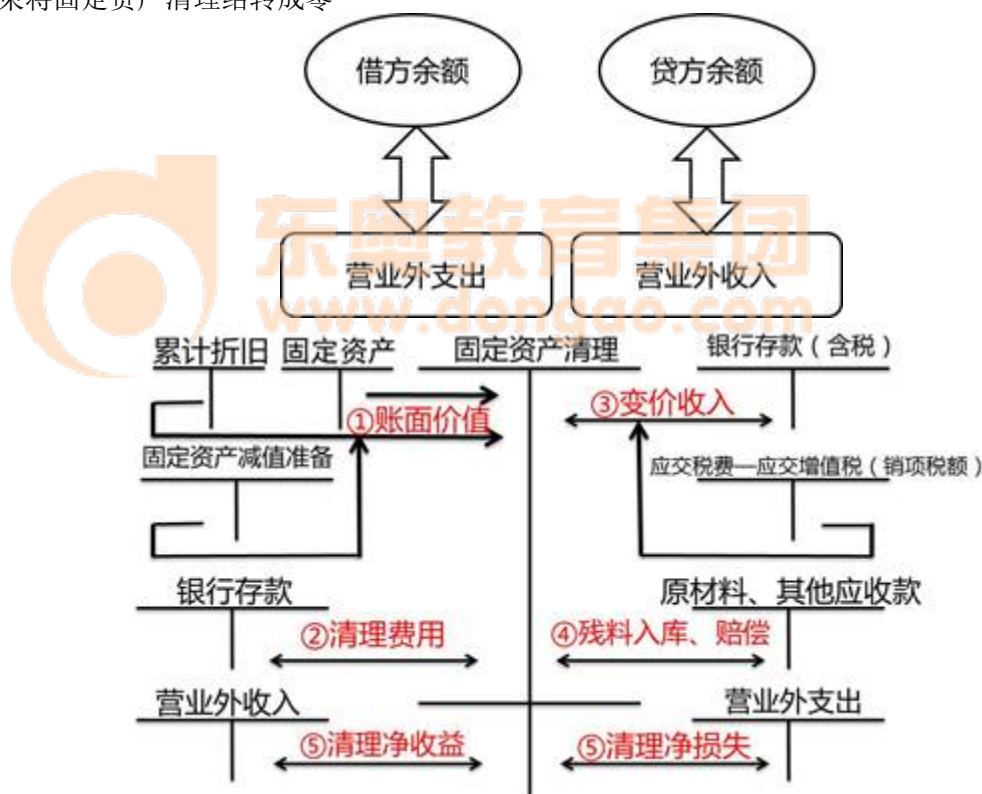
借：固定资产清理
 累计折旧
 固定资产减值准备
 贷：固定资产

2. 发生清理费用等支出→ 固定资产清理
 借：固定资产清理
 应交税费—— 应交增值税（进项税额）
 贷：银行存款

3. 残料变价收入（入库）及保险公司或责任人赔偿→ 固定资产清理
 借：银行存款
 原材料
 其他应收款
 贷：固定资产清理

4. 出售或处置收入→ 固定资产清理
 借：银行存款
 贷：固定资产清理

应交税费—— 应交增值税（销项税额）
 或应交税费—— 简易计税
 处置结束将固定资产清理结转成零



【提示】支付清理费时取得合法扣税凭证可以作为进项税额抵扣，分录为：

借：固定资产清理
 应交税费—— 应交增值税（进项税额）
 贷：银行存款等

【例题·单选题】某企业处置一项固定资产收回的价款为 80 万元，该资产原价为 100 万元，已计提折旧 60 万元，计提减值准备 5 万元，处置发生清理费用 5 万元，不考虑其他因素，处置该资产对当期利润总额的影响金额为（ ）万元。（2016 年）

A. 40 B. 80
 C. 50 D. 35

【答案】A

【解析】处置固定资产的净收益 = $80 - (100 - 60 - 5) - 5 = 40$ （万元）。影响利润总额的金额为 40 万元。

【例题·单选题】某企业出售一栋建筑物，账面原价 2100000 元，已提折旧 210000 元，出售时发生清理费用 21000 元，出售价 2058000 元。不考虑相关税费，该企业出售此建筑物发生的净损益为（ ）元。

A. 45150

- B. 44100
- C. 147000
- D. 168000

【答案】 C

【解析】 出售该建筑物的净收益 = 2058000 - (2100000 - 210000) - 21000 = 147000 (元)。

【例题 · 多选题】 下列各项中，影响固定资产清理净损益的有 ()。

- A. 清理固定资产发生的税费
- B. 清理固定资产的变价收入
- C. 清理固定资产的账面价值
- D. 清理固定资产耗用的材料成本

【答案】 ABCD

【解析】 固定资产清理首先要将固定资产账面价值转入固定资产清理科目的借方，清理过程中发生的各项税费（增值税除外，例如土地增值税等）、支出记入“固定资产清理”科目的借方，变价收入记入“固定资产清理”科目的贷方，将“固定资产清理”科目的金额合计起来得到的就是固定资产清理的净损益。

【例题 · 多选题】 下列各项中，应通过“固定资产清理”科目核算的有 ()。

- A. 盘亏的固定资产
- B. 改扩建的固定资产
- C. 报废的固定资产
- D. 毁损的固定资产

【答案】 CD

【解析】 企业出售、报废、毁损的固定资产应通过“固定资产清理”科目核算；企业盘亏的固定资产应先通过“待处理财产损溢”科目核算，报经批准转销时，再记入“营业外支出”科目；改扩建的固定资产通过“在建工程”科目核算。

六、固定资产清查

企业应定期或者至少于每年年末对固定资产进行清查盘点，以保证固定资产核算的真实性，充分挖掘企业现有固定资产的潜力。在固定资产清查过程中，如果发现盘盈、盘亏的固定资产，应填制固定资产盘盈盘亏报告表。清查固定资产的损益，应及时查明原因，并按照规定程序报批处理。

1. 固定资产盘亏时的账务处理：

借：待处理财产损溢

累计折旧

固定资产减值准备

贷：固定资产

借：其他应收款（保险赔款或责任人赔款）

营业外支出 —— 盘亏损失

贷：待处理财产损溢

【例题 · 单选题】 企业固定资产的盘亏净损失，应计入 ()。

- A. 管理费用
- B. 营业外支出
- C. 资本公积
- D. 销售费用

【答案】 B

【解析】 企业固定资产的盘亏净损失应计入营业外支出。

2. 固定资产盘盈



固定资产盘盈时的账务处理：

借：固定资产（重置成本）

贷：以前年度损益调整
借：以前年度损益调整
贷：盈余公积
利润分配——未分配利润

【举例】2018年1月20日丁公司在财产清查过程中，发现2017年12月购入的一台生产线尚未入账，重置成本为30000元（假定与其计税基础不存在差异）。根据《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》规定，该盘盈固定资产作为前期差错进行处理。假定丁公司按净利润的10%计提法定盈余公积，不考虑相关税费及其他因素的影响。丁公司应编制如下会计分录：

【答案】

（1）盘盈固定资产时：

借：固定资产 30000
贷：以前年度损益调整 30000

（2）结转为留存收益时：

借：以前年度损益调整 30000
贷：盈余公积——法定盈余公积 3000
利润分配——未分配利润 27000

【例题·单选题】企业在盘盈固定资产时，应通过（ ）科目进行核算。

- A. 待处理财产损益
- B. 以前年度损益调整
- C. 资本公积
- D. 营业外收入

【答案】B

【解析】固定资产的盘盈作为前期差错进行处理，通过“以前年度损益调整”科目进行核算。

七、固定资产减值

1. 固定资产减值金额的确定

固定资产在资产负债表日存在可能发生减值的迹象时，其可收回金额低于账面价值的，企业应当将该固定资产的账面价值减记至可收回金额，减记的金额确认为减值损失，计入当期损益，同时计提相应的资产减值准备。

2. 固定资产减值的会计处理

借：资产减值损失
贷：固定资产减值准备

【提示】固定资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。

【举例】2018年12月31日，丁公司的某生产线存在可能发生减值的迹象。经计算，该生产线的公允价值减处置费用的净额为1200000元，预计未来现金流量现值为1230000元，账面净值为1400000元，以前年度对该生产线计提过70000元的减值准备。丁公司应编制如下分录：

【答案】

借：资产减值损失 100000
贷：固定资产减值准备 100000

【解析】固定资产的可收回金额应当以固定资产的预计未来现金流量现值与公允价值减处置费用的净额孰高原则确认。固定资产应提足的减值准备=1400000-1230000=170000（元），原已计提70000元，所以当期补提的减值准备=170000-70000=100000（元）。

【拓展】如果固定资产的可收回金额为145万元应如何处理？

【例题·单选题】下列各项中，不会导致固定资产账面价值发生增减变动的是（ ）。（2013年）

- A. 盘盈固定资产
- B. 经营性租入设备
- C. 以固定资产对外投资
- D. 计提减值准备

【答案】B

【解析】经营性租入设备不属于企业的固定资产。

【例题·单选题】2018年12月31日，甲公司的某生产线存在可能发生减值的迹象。经计算，该机器的公允价值减处置费用的净额为1000000元，预计未来现金流量现值为1100000元，账面净值为1400000元，以前年度对该生产线计提过80000元的减值准备，则下列说法中正确的是（ ）。

- A. 应计提固定资产减值准备400000元
- B. 应计提固定资产减值准备320000元
- C. 应计提固定资产减值准备0元

D. 应计提固定资产减值准备 220000 元

【答案】 D

【解析】 固定资产的可收回金额应当以固定资产的预计未来现金流量现值与公允价值减处置费用的净额孰高原则确认。固定资产应提足的减值准备 $=1400000-1100000=300000$ （元），原已计提 80000 元，所以当期补提的减值准备 $=300000-80000=220000$ （元）。



东奥教育集团
www.dongao.com