

第五章 借贷记账法下主要经济业务的账务处理

【知识点三】固定资产的概念与特征及固定资产的成本

（一）固定资产的概念与特征

固定资产是指为生产商品、提供劳务、出租或者经营管理而持有、使用寿命超过一个会计年度的有形资产。



固定资产同时具有以下特征：

1. 属于于一种有形资产；
2. 为生产商品、提供劳务、出租或者经营管理而持有；
3. 使用寿命超过一个会计年度。

（二）固定资产的成本

固定资产的成本是指企业购建某项固定资产达到预定可使用状态前所发生的一切合理、必要的支出。

企业可以通过外购、自行建造、投资者投入、非货币性资产交换、债务重组、企业合并和融资租赁等方式取得固定资产。不同取得方式下，固定资产成本的具体构成内容及其确定方法也不尽相同。

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。

2009 年 1 月 1 日增值税转型改革后，企业购建（包括购进、接受捐赠、实物投资、自制、改扩建和安装）生产用固定资产发生的增值税进项税额可以从销项税额中抵扣。

【例题·多选题】固定资产应按其取得时的实际成本作为入账的价值，其成本主要有（ ）。

- A. 买价
- B. 进口关税
- C. 运输费
- D. 保险费

【答案】 ABCD

【知识点四】固定资产的折旧

固定资产折旧是指在固定资产使用寿命内，按照确定的方法对应计折旧额进行的系统分摊。其中，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。

预计净残值是指假定固定资产的预计使用寿命已满并处于使用寿命终了时的预期状态，企业目前从该项资产的处置中获得的扣除预计处置费用后的金额。预计净残值率是指固定资产预计净残值额占其原价的比率。企业应当根据固定资产的性质和使用情况，合理确定固定资产的预计净残值。预计净残值一经确定，不得随意变更。

【例题·多选题】企业计算固定资产折旧的主要依据有（ ）。

- A. 固定资产的使用年限
- B. 固定资产的原值
- C. 固定资产的预计净残值
- D. 固定资产的实际净残值

【答案】 ABC

【解析】固定资产折旧的主要依据有：固定资产的原价、预计净残值、固定资产减值准备、预计使用寿命。

企业应当按月对固定资产计提折旧。但是，已提足折旧仍继续使用的固定资产、单独计价入账的土地和持有待售的固定资产除外。提足折旧是指已经提足该项固定资产的应计折旧额。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。提前报废的固定资产，不再补提折旧。



企业可选用的折旧方法有年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法等。

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匀地分摊到固定资产预计使用寿命内的一种方法，各月应计提折旧额的计算公式如下：

月折旧额 = (固定资产原价 - 预计净残值) × 月折旧率

其中：月折旧率 = 年折旧率 ÷ 12

年折旧率 = $1 \div \text{预计使用寿命(年)} \times 100\%$

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：

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

其中，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

3. 双倍余额递减法

双倍余额递减法是指在不考虑固定资产预计净残值的情况下，根据每期期初固定资产原价减去累计折旧后的余额（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。

计算公式：

年折旧率 = $2 \div \text{预计使用寿命(年)} \times 100\%$

年折旧额 = 固定资产账面净值 × 年折旧率

在固定资产使用年限到的前两年内，将固定资产的账面净值扣除预计净残值后的余额平均摊销。

【例题】某企业一项固定资产的原价为 1000000 元，预计使用年限为 5 年，预计净残值为 4 000 元。按双倍余额递减法计提折旧，每年的折旧额计算如下：

年折旧率 = $2 \div 5 \times 100\% = 40\%$

第 1 年应提的折旧额 = $1000000 \times 40\% = 400000$ （元）

第 2 年应提的折旧额 = $(1000000 - 400000) \times 40\% = 240000$ （元）

第 3 年应提的折旧额 = $(1000000 - 400000 - 240000) \times 40\% = 144000$ （元）

从第 4 年起改用年限平均法（直线法）计提折旧：

第 4 年、第 5 年的年折旧额 = $[(1000000 - 400000 - 240000 - 144000) - 4000] \div 2 = 106000$ （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值减去预计净残值后的余额乘以一个逐年递减的分数计算每年的折旧额，分子代表尚可使用寿命，分母代表固定资产预计使用寿命逐年数字总和。计算公式如下：

年折旧率 = 尚可使用年限 / 预计使用年限的年数总和 × 100%

年折旧额 = (固定资产原值 - 预计净残值) × 年折旧率

【例题】某企业一项固定资产的原价为 1504000 元，预计使用年限为 5 年，预计净残值为 4 000 元。按年数总和法计提折旧，每年的折旧额计算如下：

年折旧率分别为：5 / (1+2+3+4+5)；4/15；3/15；2/15；1/15；

第一年折旧额 = $(1504000 - 4000) \times 5/15 = 500000$ ；

第二年折旧额 = $(1504000 - 4000) \times 4/15 = 400000$ ；

第三年折旧额 = $(1504000 - 4000) \times 3/15 = 300000$ ；

第四年折旧额 = $(1504000 - 4000) \times 2/15 = 200000$ ；

第五年折旧额 = $(1504000 - 4000) \times 1/15 = 100000$ 。

【例题·多选题】下列固定资产的折旧方法中，属于加速折旧的有（ ）。

A. 年限平均法

B. 双倍余额递减法

C. 工作量法

D. 年数总和法

【答案】BD

【解析】双倍余额递减法和年数总和法均为加速折旧法，其特点是固定资产使用前期多提折旧、后期少提折旧，能使企业在较短时间内收回大部分固定资产投资。故答案为 BD。

不同的固定资产折旧方法，将影响固定资产使用寿命期间内不同时期的折旧费用。企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式合理选择折旧方法，固定资产的折旧方法一经确定，不得随意变更。

固定资产在其使用过程中，因所处经济环境、技术环境以及其他环境均有可能发生很大变化，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。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。

【知识点五】与固定资产有关的账户设置

企业通常设置以下账户对固定资产业务进行会计核算：

1. “工程物资”账户

“工程物资”账户属于资产类账户，用以核算企业为在建工程准备的各种物资的成本，包括工程用材料、尚未安装的设备以及为生产准备的工器具等。

该账户借方登记企业购入工程物资的成本，贷方登记领用工程物资的成本。期末余额在借方，反映企业期末为在建工程准备的各种物资的成本。

该账户可按“专用材料”“专用设备”“工器具”等进行明细核算。

2. “在建工程”账户

“在建工程”账户属于资产类账户，用以核算企业基建、更新改造等在建工程发生的支出。

该账户借方登记企业各项在建工程的实际支出，贷方登记工程达到预定可使用状态时转出的成本等。期末余额在借方，反映企业期末尚未达到预定可使用状态的在建工程的成本。

该账户可按“建筑工程”“安装工程”“在安装设备”“待摊支出”以及单项工程等进行明细核算。

3. “固定资产”账户

“固定资产”账户属于资产类账户，用以核算企业持有的固定资产原价。

该账户的借方登记固定资产原价的增加，贷方登记固定资产原价的减少。期末余额在借方，反映企业期末固定资产的原价。

该账户可按固定资产类别和项目进行明细核算。

4. “累计折旧”账户

“累计折旧”账户属于资产类备抵账户，用以核算企业固定资产计提的累计折旧。

该账户贷方登记按月提取的折旧额，即累计折旧的增加额，借方登记因减少固定资产而转出的累计折旧。期末余额在贷方，反映期末固定资产的累计折旧额。

该账户可按固定资产的类别或项目进行明细核算。

【知识点六】固定资产账务处理

（一）固定资产的购入

企业购入不需要安装的固定资产，按应计入固定资产成本的金额，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。

【例题】企业购入不需要安装的设备一台，取得增值税专用发票标明价款为 200000 元，增值税为 34000 元，运杂费为 3000 元，全部款项已用银行存款支付。

这项经济业务说明，企业购入不需要安装的设备，一方面使企业的固定资产增加；另一方面使企业银行存款减少，同时形成可抵扣的增值税进项税额，因此，这项经济业务涉及“固定资产”“应交税费”和“银行存款”三个账户。固定资产增加是企业资产的增加，应记入“固定资产”账户的借方；可抵扣的增值税进项税额应记入“应交税费——应交增值税（进项税额）”账户的借方；银行存款减少是企业资产的减少，应记入“银行存款”账户的贷方。

所以这项业务应编制的会计分录为：

借：固定资产 203000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 34000
 贷：银行存款 237000

（二）固定资产的折旧

企业按月计提的固定资产折旧，根据固定资产的用途计入相关资产的成本或者当期损益，借记“制造费用”“销售费用”“管理费用”“研发支出”“其他业务成本”等科目，贷记“累计折旧”科目。



【例题】月末，企业提取固定资产折旧 7560元，其中生产车间 5160元，行政管理部门 2400元。

这项经济业务说明，企业计提固定资产折旧，一方面使企业的累计折旧增加；另一方面使企业生产费用和期间费用增加。生产车间固定资产的折旧作为一种生产费用记入产品的制造成本，行政管理部门固定资产的折旧应记入期间费用。因此，这项经济业务的发生涉及到“制造费用”“管理费用”和“累计折旧”三个账户。生产车间固定资产计提的折旧作为间接生产费用应记入“制造费用”账户的借方，行政管理部门固定资产计提的折旧作为期间费用应记入“管理费用”账户的借方；固定资产计提的折旧应记入“累计折旧”账户的贷方。

所以这项业务应编制的会计分录为：

借：制造费用 5160

管理费用 2400

贷：累计折旧 7560

【例题·单选题】企业（一般纳税人）2016年1月15日购入一台不需要安装的生产用设备，设备的买价为100000元，增值税为17000元，采购过程中发生运杂费、保险费5000元。设备预计可以使用10年，采用年限平均法计提折旧。2016年应该计提的折旧为（ ）元。

A. 12200

B. 8625

C. 10000

D. 9625

【答案】D

【解析】固定资产的入账价值 = 100000 + 5000 = 105000（元），设备应该从2016年2月份开始计提折旧，当年应该计提11个月的折旧，所以2016年的折旧额 = $105000 \div 10 \times 11 \div 12 = 9625$ （元）。

（三）固定资产处置的账务处理

企业在生产经营过程中，可能将不适用或不需用的固定资产对外出售转让，或因磨损、技术进步等原因对固定资产进行报废，或因遭受自然灾害而对毁损的固定资产进行处理。对于上述事项在进行会计处理时，应当按照规定程序办理有关手续，结转固定资产的账面价值，计算有关的清理收入、清理费用及残料价值等。

固定资产处置包括固定资产的出售、报废、毁损、对外投资、非货币性资产交换、债务重组等。处置固定资产应通过“固定资产清理”科目核算。具体包括以下几个环节：

1. 固定资产转入清理：

借：固定资产清理（固定资产账面价值）

累计折旧（已计提的累计折旧）

固定资产减值准备（已计提的减值准备）

贷：固定资产（固定资产账面余额）

2. 发生的清理费用：

借：固定资产清理

贷：银行存款等

3. 出售收入和残料等时：

借：银行存款、原材料

贷：固定资产清理

应交税费——应交增值税

4. 发生保险赔偿时：

借：其他应收款、银行存款

贷：固定资产清理

5. 结转清理净损益：

借：营业外支出（净损失）

贷：固定资产清理

借：固定资产清理

贷：营业外收入（净收益）

【例题】乙公司现有一台设备由于性能等原因决定提前报废，原价为500000元，已计提折旧450000元，未计提减值准备。报废时的残值变价收入为20000元，报废清理过程中发生清理费用3500元。有关收入、支出均通过银行办理结算。假定不考虑相关税费的影响。乙公司应编制如下会计分录：

①将报废固定资产转入清理时：

借：固定资产清理 50000

累计折旧 450000

贷：固定资产 500000

②收回残料变价收入时：

借：银行存款 20000

贷：固定资产清理 20000

③支付清理费用时：

借：固定资产清理 3500

贷：银行存款 3500

④结转报废固定资产发生的净损失时：

借：营业外支出——非流动资产处置损失 33500

【知识点七】材料的采购成本

材料的采购成本是指企业物资从采购到入库前所发生的全部合理的、必要的支出，包括购买价款、相关税费（不包括准予扣除的增值税）、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于采购成本的费用。

在实务中，企业也可以将发生的运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于采购成本的费用等先进行归集，期末，按照所购材料的存销情况进行分摊。

【例题·单选题】某一般纳税人企业外购一批原材料，实际支付的价款为 3000元，支付增值税 510元，同时发生运杂费 50元，则原材料的入账价值为（ ）元。

A. 3000

B. 3050

C. 3510

D. 3560

【答案】 B

【解析】外购原材料的采购成本一般包括采购价格、进口关税和其他税金、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用。因此，本题中原材料的入账价值应为 3050（3000+50）元。



东奥教育集团
www.dongao.com