

## 注册会计师教材精讲班会计

### 第三章 固定资产

#### 【考情分析】

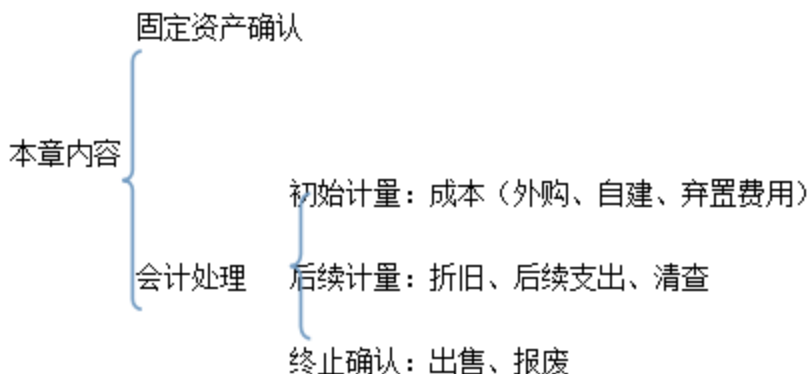
本章在考试中处于较重要的地位，考试分数在 5 分左右，考试中可以出客观题，也经常会在会计估计变更、所得税、合并报表编制等主观题中涉及固定资产。

#### 【思考的意义】

一个能思考的人，才是一个力量无边的人——这是巴尔扎克的一句名言。思考是一切工作的前奏，智慧、点子、办法皆由思考而来。

#### 【本章内容】

企业会计准则 4 号——固定资产，该章明确规范的阐述了固定资产初始确认、初始计量、后续计量、终止确认的全流程会计处理，体现出会计准则中各具体准则的标准逻辑框架，非常有意义，对后续章节学习有很大帮助，需要认真对待。



会计思维：确认、计量、报告

#### 第一节 固定资产的确认和初始计量

##### 【知识点 1】固定资产的确认

##### 1. 定义和特征

固定资产指的是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. 几种特殊情形，应确认固定资产

- （1）对于购置的环保设备和安全设备等资产，应将其确认为固定资产。
- （2）对于工业企业所持有的工具、用具、备品备件、维修设备等资产，施工企业所持有的模板、挡板、架料等周转材料，地质勘探企业所持有的管材以及民用航空运输企业的高价周转件等资产，符合固定资产定义和确认条件的，应当确认为固定资产；不符合固定资产确认条件的，作为存货。

（3）固定资产的各组成部分，如果各自具有不同使用寿命或者以不同方式为企业提供服务经济利益，从而适用不同折旧率或折旧方法的，企业应当分别将各组成部分确认为单项固定资产。如购买一架飞机，因飞机的引擎和机身的使用年限不一样，应分别确认固定资产。这样处理，使固定资产使用年限、折旧方法更符合实际情况。

##### 【知识点 2】固定资产的初始计量

【提示】初始计量的原则：资产初始计量的金额，也就是资产取得的成本，应当反映取得资产所付出的货币代价。

### （一）外购的固定资产

1. 企业外购固定资产的成本，包括购买价款、相关税费（不包括可以抵扣的增值税）、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、专业人员服务费、资本化的利息费用、外币借款折算差额等。但不包括为使用固定资产对员工的培训费、为生产新产品的广告宣传费等。

【提示】达到预定可使用状态是固定资产确定成本的分界点，在达到预定可使用状态之前的满足条件的支出全部资本化，计入固定资产成本，在达到预定可使用状态之后的支出全部费用化，计入当期损益。

【单选题·2017年】甲公司 2×19 年取得一项固定资产，与取得该资产相关的支出包括：（1）支付购买价款 300 万元、增值税进项税额 48 万元，另支付购入过程中发生的运输费 8 万元、相关增值税进项税额 0.8 万元；（2）甲公司为使固定资产符合特定用途，购入后对其进行了改造。改造过程中领用本公司原材料 6 万元，相关增值税 0.96 万元，发生职工薪酬 3 万元。甲公司为增值税一般纳税人，不考虑其他因素，甲公司该固定资产的入账价值是（ ）万元。

A. 317      B. 369.90      C. 317.88      D. 318.02

【答案】A

【解析】甲公司为增值税一般纳税人，相关增值税不计入固定资产入账价值，固定资产入账价值=300+8+6+3=317（万元）。

2. 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公允价值比例对总成本进行分配，分别确定各项固定资产的成本。

【例题·单选题】甲公司为一一般纳税人企业，增值税税率为 13%。2020 年 1 月 1 日，为降低采购成本，向乙公司一次性购进三套不同型号的生产设备 A、B 和 C。甲公司为该批设备共支付货款 1000 万元，增值税进项税额为 130 万元，装卸费用 6 万元，运杂费 4 万元，专业人员服务费 10 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。设备 A、B 和 C 的公允价值分别为：300 万元、200 万元、500 万元；不考虑其他税费。甲公司账务处理不正确的是（ ）。

A. 固定资产的总成本为 1020 万元  
B. A 设备入账价值为 306 万元  
C. B 设备入账价值为 200 万元  
D. C 设备入账价值为 510 万元

【答案】C

【解析】（1）固定资产总成本=1000+6+4+10=1020（万元）

（2）确定 A、B 和 C 设备各自的入账价值

A 设备：1020×[300/（300+200+500）]=306（万元）

B 设备：1020×[200/（300+200+500）]=204（万元）

C 设备：1020×[500/（300+200+500）]=510（万元）

3. 购买固定资产的价款超过正常信用条件延期支付，实质上具有融资性质的（如分期付款 1 年以上），固定资产的成本以购买价款的现值为基础确定。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。

会计处理：

（1）购买时：

借：固定资产/在建工程（现值，本金）

未确认融资费用（倒挤，利息）

贷：长期应付款（本金+利息）

(2) 摊销利息费用；

借：在建工程（符合资本化条件的）

财务费用（不符合资本化条件的）

贷：未确认融资费用（本期应摊销金额）

每期应摊销的金额=

期初摊余成本×实际利率=本期（长期应付款期初余额—未确认融资费用期初余额）×实际利率

(3) 付款：

借：长期应付款

贷：银行存款（分期支付额）

**【例题·多选题】**甲公司为一般纳税人企业，适用的增值税税率为 13%。20×1 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大型机器设备。合同约定，甲公司采用分期付款支付方式支付价款。该设备价款共计 1200 万元（不含增值税），分 6 期等额支付，首期款项 200 万元于 20×1 年 1 月 1 日支付，其余款项在 20×1 年至 20×5 年的 5 年期间平均支付，每年的付款日期为当年 12 月 31 日。

甲公司支付款项时收到增值税专用发票。20×1 年 1 月 1 日，设备如期运抵甲公司并开始安装，发生运杂费和相关税费 160 万元，已用银行存款付讫。20×1 年 12 月 31 日，设备达到预定可使用状态，发生安装费 40 万元，已用银行存款付讫。甲公司按照合同约定用银行存款如期支付了款项。假定折现率为 10%，已知  $(P/A, 10\%, 5) = 3.7908$ 。

20×1 年 12 月 31 日，甲公司上述业务对财务报表相关项目的影响中正确的有（ ）。

- A. 增加固定资产 958.16 万元
- B. 增加长期应付款 800 万元
- C. 增加固定资产 1233.98 万元
- D. 增加长期应付款 497.38 万元

**【答案】** CD

**【解析】** (1) 购买价款的现值为： $200 + 200 \times (P/A, 10\%, 5) = 200 + 200 \times 3.7908 = 200 + 758.16 = 958.16$ （万元）

(2) 20×1 年 1 月 1 日甲公司的账务处理如下：

|                   |              |
|-------------------|--------------|
| 借：在建工程            | 958.16       |
| 未确认融资费用           | 241.84       |
| 贷：长期应付款           | (200×6) 1200 |
| 借：长期应付款           | 200          |
| 应交税费——应交增值税（进项税额） | 26           |
| 贷：银行存款            | 226          |
| 借：在建工程            | 160          |
| 贷：银行存款            | 160          |

(3) 20×1 年 1 月 1 日至 20×1 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。

20×1 年 12 月 31 日甲账务处理如下：

|                   |                    |
|-------------------|--------------------|
| 借：在建工程            | (758.16×10%) 75.82 |
| 贷：未确认融资费用         | 75.82              |
| 借：长期应付款           | 200                |
| 应交税费——应交增值税（进项税额） | 26                 |
| 贷：银行存款            | 226                |

借：在建工程 40  
 贷：银行存款 40  
 固定资产 =  $958.16 + 160 + 75.82 + 40 = 1233.98$ （万元）  
 长期应付款账面余额 =  $1200 - 200 - 200 = 800$ （万元）  
 未确认融资费用 =  $241.84 - 75.82 = 166.02$ （万元）  
 长期应付款的账面价值 =  $800 - 166.02 = 633.98$ （万元）  
 长期应付款列报金额 =  $633.98 - (200 - 63.398) = 497.38$ （万元）

#### 【提示 1】

长期应付款期末账面价值（应付本金期末余额）  
 = “长期应付款”科目期末余额 - “未确认融资费用”科目期末余额  
 或：= 应付本金期初余额  $\times$ （1 + 折现率） - 本期付款额  
 式中：

“长期应付款”科目期末余额 = “长期应付款”科目期初余额 - 本期付款额  
 “未确认融资费用”科目期末余额 = “未确认融资费用”科目期初余额 - 本期未确认融资费用分摊额（长期应付款期初账面价值  $\times$  折现率）

#### 【提示 2】

（“长期应付款”科目期末余额 - 将于 1 年内（含 1 年）支付的金额） - （“未确认融资费用”科目余额 - 将于 1 年内（含 1 年）摊销的金额），列示于“长期应付款”项目。  
 其中，将于 1 年内（含 1 年）支付的金额 - 将于 1 年内（含 1 年）摊销的金额，列示于“一年内到期的非流动负债”项目。

### （二）自行建造固定资产的成本

固定资产有自营建造（生产线）和出包建造（房屋）两种方式。

#### 1. 自营建造会计处理：

##### （1）采购物资

借：工程物资  
 应交税费 - 应交增值税（进项税额）  
 贷：银行存款

##### （2）发生工程支出：

借：在建工程  
 贷：原材料  
 银行存款  
 工程物资（领用工程物资）

##### （3）工程完工

借：固定资产  
 贷：在建工程

【提示 1】建筑物和土地使用权应当分别确认为固定资产和无形资产，分别计提折旧和摊销，但固定资产所占用的土地在建造期间的摊销金额应当计入建造成本。

【提示 2】达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的，根据工程预算、造价或者工程实际成本等，按暂估价值转入固定资产，并计提折旧，待办理竣工决算手续后再调整原来的暂估价值，但不调整原已计提的折旧额。如果对暂估价值的调整发生在资产负债表日后事项期间，则属于调整事项。

【提示 3】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、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。符合资本化条件的借款费用应计入所建固定资产成本。

**【提示 4】增值税进项税额不得抵扣与增值税视同销售**
**1. 不得抵扣：**

一般纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产，用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或个人消费等，其进项税额按照现行增值税制度规定不得从销项税额中抵扣的，应计入相关成本费用。

**2. 视同销售**

当企业发生将自产、委托加工或购买的货物作为投资；将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者；将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费；将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人等情形时，应当视同销售。

**【例题·单选题】**甲公司为增值税一般纳税人，2020 年 3 月 1 日，采用自营方式建造职工食堂，实际领用工程物资 226 万元（含增值税）。另外，领用本公司所生产的产品一批，账面价值为 180 万元，该产品适用的增值税税率为 13%，计税价格为 200 万元；领用生产用原材料的实际成本为 100 万元，该原材料购入时进项税额为 13 万元；

发生的在建工程人员工资和应付福利费分别为 120 万元和 20.2 万元。假定该职工食堂已达到预定可使用状态，不考虑除增值税以外的其他相关税费。甲公司职工食堂的入账价值为（ ）。

- A. 695.2 万元                  B. 648.2 万元  
C. 666.4 万                    D. 685.2 万元

**【答案】**D

**【解析】**固定资产入账价值 =  $226 + 180 + 200 \times 13\% + 100 + 13 + 120 + 20.2 = 685.2$ （万元）

**【例题·单选题】**A 公司为增值税一般纳税人企业，2020 年 3 月 1 日，采用自营方式建造一栋库房，实际领用工程物资 226 万元（含增值税）。另外领用本公司所生产的产品一批，账面价值为 180 万元，该产品适用的增值税税率为 13%，计税价格为 200 万元；领用生产用原材料的实际成本为 100 万元，该原材料购入时进项税额为 13 万元；

发生的在建工程人员工资和应付福利费分别为 120 万元和 20.2 万元。假定该生产线已达到预定可使用状态，不考虑除增值税以外的其他相关税费。A 公司库房的入账价值为（ ）。

- A. 695.2 万元                  B. 620.2 万元  
C. 666.4 万                    D. 705.2 万元

**【答案】**B

**【解析】**固定资产入账价值 =  $226 / (1 + 13\%) + 180 + 100 + 120 + 20.2 = 620.2$ （万元）

**2. 出包方式建造会计处理：**
**（1）采购物资：**

借：工程物资

应交税费—应交增值税（进项税额）

贷：银行存款

**（2）发生工程支出：**

借：在建工程—建筑工程

    —安装工程

    —在安装设备

    —待摊支出

贷：银行存款

    工程物资（领用工程物资）

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、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、报废及毁损净损失以及负荷联合试车费等，先通过“在建工程—待摊支出”科目归集，待工程完工后分摊计入各在建工程项目中去，最后从在建工程转入固定资产。

(3) 试车：

借：在建工程

贷：原材料

应付职工薪酬

借：库存商品

贷：生产成本

借：主营业务成本、

贷：库存商品

借：银行存款

贷：主营业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

【22年新增】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。

【22年新增】企业将固定资产达到预定可使用状态前产出的产品或副产品，比如测试固定资产可否正常运转时产出的样品，或者将研发过程中产出的产品或副产品对外销售的（以下统称试运行销售），应当按照《企业会计准则第14号——收入》《企业会计准则第1号——存货》等适用的会计准则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。

(4) 工程完工：

借：在建工程—建筑工程

—安装工程

—在安装设备

贷：在建工程—待摊支出

借：固定资产—××资产

—××设备

贷：在建工程—建筑工程

—安装工程

—在安装设备

【例题·多选题】甲公司以出包方式建造厂房。建造过程中发生的下列支出中，应计入所建造固定资产成本的有（ ）。

- A. 支付给第三方监理公司的监理费
- B. 季节性因素暂停建造期间外币专门借款的汇兑损益
- C. 为取得土地使用权而缴纳的土地出让金
- D. 建造期间进行试生产发生的负荷联合试车费用

【答案】 ABD

【解析】 选项c，为取得土地使用权而缴纳的土地出让金应当确认为无形资产。

(三) 存在弃置费用的固定资产

企业承担的环境保护和生态环境恢复等义务所确定的支出。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。

会计处理

企业应按现值计算确定应计入固定资产成本和预计负债的金额。

(1) 弃置费用的现值确认为预计负债，计入固定资产的成本；

借：固定资产

贷：在建工程

预计负债（弃置费用的现值）（本金）

（2）在固定资产的使用寿命内按预计负债的摊余成本和实际利率计算确定的利息费用，每期计提计入财务费用。

借：财务费用

贷：预计负债（期初摊余成本×实际利率）（利息）

借：生产成本等

贷：累计折旧

（3）最终处置时，企业履行恢复义务，终止确认预计负债。

借：预计负债（转销余额）（累计的本息和）

贷：银行存款

（4）后续变动

对于预计负债的减少，以该固定资产账面价值为限扣减固定资产成本。如果预计负债的减少额超过该固定资产账面价值，超出部分确认为当期损益；对于预计负债的增加，增加该固定资产的成本。

按上述原则调整的固定资产，在剩余使用年限内计提折旧，一旦使用寿命结束，预计负债的所有后续变动应在发生时确认为损益。

**【例题·单选题】**2019年12月31日，甲公司建造了一座核电站达到预定可使用状态并投入使用，累计发生的资本化支出为210000万元。当日，甲公司预计该核电站在使用寿命届满时为恢复环境发生弃置费用10000万元，其现值为8200万元。该核电站的入账价值为（ ）。

A. 200000 万元      B. 210000 万元      C. 218200 万元      D. 220000 万元

**【答案】** C

**【解析】** 会计处理为：

|        |        |
|--------|--------|
| 借：固定资产 | 218200 |
| 贷：在建工程 | 210000 |
| 预计负债   | 8200   |

**【提示】** 对于弃置费用的计量是考虑折现因素计量预计负债的特殊情形，后续预计负债的调整属于会计估计变更。

## 第二节 固定资产的后续计量

**【知识点1】** 固定资产折旧

**【提示】** 后续计量

资产负债表日计量的原则：资产负债表日计量的金额，应当反映资产在资产负债表日时点的价值。

（一）计提折旧

折旧是指在固定资产的使用寿命内，按照确定的方法对应计折旧额进行的系统分摊。

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。如果已对固定资产计提减值准备，还应当扣除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

1. 固定资产原价
2. 预计净残值
3. 固定资产减值准备
4. 固定资产的使用寿命

### （三）固定资产折旧范围

#### 1. 不需要计提折旧的固定资产

- （1）单独计价入账的土地；
- （2）已提足折旧继续使用的固定资产；
- （3）已经全额计提减值准备的固定资产；
- （4）转入在建工程的固定资产（处于修理、更新改造过程而停止使用的固定资产，符合固定资产确认条件的，应当转入在建工程，停止计提折旧；不符合固定资产确认条件的，不应转入在建工程，照提折旧）；
- （5）提前报废的固定资产；
- （6）持有待售的固定资产；
- （7）融资租赁方式租出的固定资产；

#### 2. 应当照提折旧的固定资产：

- （1）未使用的固定资产；
- （2）因经营任务改变不需用的固定资产；
- （3）季节性或定期大修理而停用的固定资产；
- （4）经营租赁方式租出的固定资产
- （5）未办理竣工结算，但是已达到预定可使用状态的固定资产；

3. 计提折旧的期间：自固定资产达到预定可使用状态时起，至终止确认或划分为持有待售固定资产时止。当月增加的从下月计提折旧；当月减少的从下月起停止计提折旧（算尾不算头）。

**【例题·多选题】**下列关于固定资产折旧会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 处于季节性修理过程中的固定资产在修理期间应当停止计提折旧
- B. 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暂估价值计提折旧
- C. 自用固定资产转为成本模式后续计量的投资性房地产后仍应当计提折旧
- D. 与固定资产有关的经济利益预期消耗方式发生重大改变的，应当调整折旧方法

**【答案】** BCD

**【解析】** 选项 A，应该继续计提折旧。

**【例题·多选题】**下列资产中，不需要计提折旧的有（ ）。

- A. 已划分为持有待售的固定资产
- B. 以公允价值模式进行后续计量的已出租厂房
- C. 因产品市场不景气尚未投入使用的外购机器设备
- D. 已经完工投入使用但尚未办理竣工决算的自建厂房

**【答案】** AB

**【解析】** 尚未使用的固定资产和已经完工投入使用但尚未办理竣工决算的自建厂房需要计提折旧。

### （四）固定资产折旧方法

企业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预期消耗方式不同，选择合理的折旧方法，并根据固定资产的用途计入相关资产的成本或者当期损益。

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

#### 1. 年限平均法（直线法）

采用这种方法计算的每期折旧额均相等。

计算公式如下：



年折旧率 =  $(1 - \text{预计净残值率}) / \text{预计使用寿命 (年)} \times 100\%$

月折旧率 = 年折旧率  $\div 12$

月折旧额 = 固定资产原价  $\times$  月折旧率

【举例】2020年12月甲公司购入一台设备，原价100万元，预计净残值10万元，预计使用年限5年，采用年限平均法计提折旧。

每年折旧额 =  $(\text{原值} - \text{预计净残值}) \div \text{预计使用年限} = (100 - 10) \div 5 = 18$  (万元)。

## 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。

计算公式：

单位工作量折旧额 =  $\text{固定资产原价} \times (1 - \text{预计净残值率}) / \text{预计总工作量}$

某项固定资产月折旧额 =  $\text{该项固定资产当月 (实际) 工作量} \times \text{单位工作量折旧额}$

## 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。

计算公式：

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

月折旧率 = 年折旧率  $\div 12$

月折旧额 = 固定资产净值  $\times$  月折旧率

【提示】使用该方法计提折旧时，应在其折旧年限到期前两年内，将固定资产净值扣除预计净残值后的余额平均摊销。（否则期末账面净值永远会大于净残值）

【举例】2020年12月甲公司购入一台设备，原价100万元，预计净残值10万元，预计使用年限5年，采用双倍余额递减法计提折旧。

年折旧率 =  $1 \div 5 \times 2 = 40\%$

第一年折旧

=  $100 \times 40\% = 40$  (万元)

第二年折旧

=  $(100 - 40) \times 40\% = 24$  (万元)

第三年折旧

=  $(100 - 40 - 24) \times 40\% = 14.4$  (万元)

第四年折旧

=  $(100 - 40 - 24 - 14.4 - 10) / 2$

= 5.8 (万元)

第五年同第四年 = 5.8 万元

## 4. 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 =  $\text{尚可使用寿命} \div \text{预计使用寿命的年数总和} \times 100\%$

月折旧率 = 年折旧率  $\div 12$

年折旧额 =  $(\text{固定资产原值} - \text{预计净残值}) \times \text{年折旧率}$

月折旧额 =  $(\text{固定资产原值} - \text{预计净残值}) \times \text{月折旧率}$

【举例】2020年12月甲公司购入一台设备，原价100万元，预计净残值10万元，预计使用年限5年，采用年数总和法计提折旧。

第一年折旧

$$= (100 - 10) \times 5 / 15 = 30 \text{ (万元)};$$

第二年折旧

$$= (100 - 10) \times 4 / 15 = 24 \text{ (万元)}$$

第三年折旧

$$= (100 - 10) \times 3 / 15 = 18 \text{ (万元)}$$

第四年折旧

$$= (100 - 10) \times 2 / 15 = 12 \text{ (万元)}$$

第五年折旧

$$= (100 - 10) \times 1 / 15 = 6 \text{ (万元)}$$

【总结】不同方法每年折旧额不同

【举例】原价100万元，预计使用年限为5年，预计净残值10万元。

| 直线法   | 双倍余额递减法  | 年数总和法   |
|---|--|---|
| 每年年折旧<br>$= (100 - 10) \times 1 / 5$<br>$= 18 \text{ (万元)}$ | 第一年折旧<br>$= 100 \times 40\% = 40 \text{ (万元)}$<br>第二年折旧<br>$= (100 - 40) \times 40\% = 24 \text{ (万元)}$<br>第三年折旧<br>$= (100 - 40 - 24) \times 40\% = 14.4 \text{ (万元)}$<br>第四年折旧<br>$= (100 - 40 - 24 - 14.4 - 10) / 2$<br>$= 5.8 \text{ (万元)}$<br>第五年同第四年=5.8万元 | 第一年折旧<br>$= (100 - 10) \times 5 / 15 = 30 \text{ (万元)};$<br>第二年折旧<br>$= (100 - 10) \times 4 / 15 = 24 \text{ (万元)}$<br>第三年折旧<br>$= (100 - 10) \times 3 / 15 = 18 \text{ (万元)}$<br>第四年折旧<br>$= (100 - 10) \times 2 / 15 = 12 \text{ (万元)}$<br>第五年折旧<br>$= (100 - 10) \times 1 / 15 = 6 \text{ (万元)}$ |
| 【结论】同一项固定资产，双倍余额递减法计算第一年的折旧额最多                              |  |   |

(五) 固定资产折旧的会计处理

借：管理费用（管理部门、未使用的）

销售费用（销售部门）

制造费用（生产部门）

在建工程（自行建造工程）

其他业务成本（经营租出）

研发支出（研发无形资产）

应付职工薪酬（非货币性薪酬）

贷：累计折旧

【提示】借方科目说明

1. 企业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。
2. 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。
3. 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。
4. 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。
5. 经营租出的固定资产，其计提的折旧应计入其他业务成本。
6. 未使用的固定资产，其计提的折旧应计入管理费用。
7. 研究开发部门所使用的固定资产，其计提的折旧应计入研发支出。

8. 自有住房免费给员工居住，属于非货币性福利，其计提的折旧应计入应付职工薪酬。

【例题·单选题】下列关于固定资产的折旧方法的表述中，不正确的是（ ）。

- A. 企业应根据与固定资产有关的经济利益的预期消耗方式选择折旧方法
- B. 加速折旧法不需要考虑预计净残值
- C. 企业采用双倍余额递减法与采用直线法相比，能够更好的体现谨慎性原则
- D. 固定资产折旧方法一经选择，不得随意变更

【答案】B

【解析】选项 B，双倍余额递减法和年数总和法都属于加速折旧法；其中年数总和法，是用固定资产原值减去预计残值后的净额，乘以一个逐年递减的分数（称为折旧率），计算折旧额的一种加速折旧的方法，因此需要考虑净残值。而对于双倍余额递减法，前面若干年计提折旧时不考虑预计净残值，最后两年才考虑残值。

5. 达到预定可使用状态但尚未办理竣工结算的固定资产，按暂估价值转入固定资产并计提折旧，办理竣工手续后再调整固定资产价值，但不调整已计提的折旧，在尚可使用的年限内重新计算各期折旧。

6. 企业至少应当于每年末应对使用寿命、预计净残值、折旧方法进行复核，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。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 2】固定资产后续支出

固定资产后续支出，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。后续支出分为资本化支出和费用化支出两种类型。

##### （一）资本化支出

1. 资本化支出的原则：凡是后续支出符合固定资产确认条件的应当资本化，计入固定资产价值，同时将被替换部分的账面价值扣除（计入营业外支出），资本化期间停止计提折旧。

2. 达到预定可使用状态后从在建工程再转入固定资产，视同为一项新的固定资产，重新确定固定资产的原价、使用寿命、预计净残值、折旧方法，重新开始计提折旧。

3. 改造后的固定资产入账价值=改造前的账面价值-被替换部分账面价值+后续资本化支出

##### 4. 资本化支出会计处理

借：在建工程

    累计折旧

    固定资产减值准备

贷：固定资产

借：营业外支出（被替换资产的账面价值）

贷：在建工程

借：在建工程（后续资本化支出）

贷：银行存款等

借：固定资产（达到预定可使用状态时）

贷：在建工程（转销余额）

【例题】甲航空公司 2012 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。2021 年初，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。新发动机购价 700 万元，另需支付安装费用 5.1 万元。假定飞机的年折旧率为 3%，不考虑相关税费的影响，甲公司的账务处理为：

（1）2021 年年初飞机的累计折旧金额=8000×3%×8=1920（万元）。更新改造时将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) 2021 年年初老发动机的账面价值=原值 500-累计折旧  $500 \times 3\% \times 8$  年=500-120=380 (万元)。假定更换老发动机时，看成是提前报废，将损失转入营业外支出。

|         |     |     |
|---------|-----|-----|
| 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，将在建工程转入固定资产  
=64 051 000 (元)

|                         |        |        |
|-------------------------|--------|--------|
| 借：固定资产                  | 6405.1 |        |
| 贷：在建工程 (6080+705.1-380) |        | 6405.1 |

5. 与存货的生产和加工相关的固定资产的后续支出（如日常修理费用）按照存货成本确定原则计入制造费用  
借：制造费用

    贷：银行存款

(二) 费用化支出（降利润）

行政管理部门发生的固定资产维修费应计入管理费用，企业专设的销售机构发生的维修费应计入销售费用。

借：管理费用

    销售费用

    贷：银行存款

**【例题·单选题】**甲公司升级生产线，升级改造之前，该生产线的账面价值为 3500 万元，被替换的冷凝设备的账面价值为 500 万元，企业为进行改造该固定资产发生如下支出：(1) 购入新的冷凝装置成本为 1200 万元，增值税额为 156 万元；(2) 企业为改造生产线借入专门借款的利息为 80 万元；(3) 企业发生人工费 320 万元；(4) 企业领用库存原材料 200 万元，增值税额 26 万元；(5) 企业领用外购工程物资 400 万元，增值税额为 52 万元。

**【答案】** B

**【解析】**更新改造后生产线的入账价值=3500-500+1200+80+320+200+400=5200 (万元)

**【例题·单选题】**甲公司为增值税一般纳税人，适用增值税税率为 13%。20×6 年 7 月 1 日甲公司对某项生产用机器设备进行更新改造。当日该设备原价为 500 万元，累计折旧 200 万元，已计提减值准备 50 万元。更新改造过程中发生劳务费用 100 万元；领用本公司生产的产品一批，成本为 80 万元，市场价格（不含增值税额）为 100 万元。经更新改造的机器设备于 20×6 年 9 月 10 日达到预定可使用状态。

假定上述更新改造支出符合资本化条件，更新改造后该机器设备的入账价值为（ ）。

A. 430 万元                  B. 467 万元                  C. 680 万元                  D. 717 万元

**【答案】** A

**【解析】**机器设备更新改造后的入账价值=该项机器设备进行更新前的账面价值+发生的后续支出=(500-200-50)+100+80=430 (万元)。

### 第三节 固定资产的处置

**【知识点 1】**固定资产终止确认条件

|            |   |
|------------|---|
| 1. 终止确认    | 满足下列条件之一：（1）该固定资产处于处置状态（不符合定义）；（2）该固定资产预期通过使用或处置不能产生经济利益（不符合确认条件）。                                |
| 2. 处置的账务处理 | （1）固定资产转入清理（未划归为持有待售类别）；<br>（2）发生的清理费用；<br>（3）出售收入和残料价值（增值税）；<br>（4）保险赔偿；<br>（5）清理净损益的处理（资产处置损益）。 |

## 【知识点 2】固定资产处置

### 1. 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。（具体见“第二十五章持有待售的非流动资产、处置组和终止经营”）

### 2. 未划归为持有待售类别的

（1）固定资产因**出售、转让**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转入“资产处置损益”科目，计入当期损益。

（2）固定资产因**报废毁损**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。

【提示】非流动资产毁损报废损失在“营业外支出”行项目反映。这里的“毁损报废损失”通常包括因自然灾害发生毁损、已丧失使用功能等原因而报废清理产生的损失。企业在不同交易中形成的非流动资产毁损报废利得和损失不得相互抵销，应分别在“营业外收入”行项目和“营业外支出”行项目进行列报。

| 账务处理步骤          | 会计分录  |
|-----------------|---|
| 1. 固定资产账面价值转入清理 | 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. 发生清理费用       | 借：固定资产清理<br>贷：银行存款等   |
| 3. 出售收入和残料等的处理  | 借：银行存款（出售价款、残料变价收入）<br>原材料（残料价值）<br>贷：固定资产清理<br>应交税费——应交增值税（销项税额） |
| 4. 保险赔偿的处理      | 借：银行存款/其他应收款等<br>贷：固定资产清理   |
| 5. 清理净损益的处理     | （1）处置利得<br>借：固定资产清理<br>贷：资产处置损益（未丧失使用功能）<br>营业外收入（丧失使用功能）         |
|                 | （2）处置损失<br>借：资产处置损益（未丧失使用功能）<br>营业外支出（丧失使用功能）                     |

|  |          |
|--|----------|
|  | 贷：固定资产清理 |
|--|----------|

### 【知识点 3】固定资产的清查

#### 一、固定资产清查

##### （一）固定资产盘盈的会计处理

|      |  |                                     |
|------|--|-------------------------------------|
| 账务处理 | 盘盈的固定资产，作为前期差错处理。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，应按重置成本确定其入账价值 |                                     |
| 会计分录 | 1. 报经批准前   | 借：固定资产（按重置成本）<br>贷：以前年度损益调整         |
|      | 2. 报经批准后   | 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 |

##### （二）固定资产盘亏的会计处理

|      |                             |   |
|------|-----------------------------|---|
| 账务处理 | 固定资产盘亏造成的损失，应当计入当期损益（营业外支出） |   |
| 会计分录 | 1. 报经批准前                    | 借：待处理财产损益（按账面价值）<br>累计折旧<br>固定资产减值准备<br>贷：固定资产    |
|      | 2. 报经批准后                    | 借：其他应收款（应收保险赔偿或过失人赔偿）<br>营业外支出——盘亏损失<br>贷：待处理财产损益 |

#### 二、复习：存货清查（盘盈和盘亏）

| 项目   | 账务处理                     |   |
|------|--------------------------|---|
| 存货盘盈 | 发现时                      | 处理时                                       |
|      | 借：库存商品/原材料等<br>贷：待处理财产损益 | 借：待处理财产损益<br>贷：管理费用                       |
| 存货盘亏 | 发现时                      | 处理时                                       |
|      | 借：待处理财产损益<br>贷：库存商品/原材料等 | 借：管理费用（管理不善）<br>营业外支出（自然灾害等）<br>贷：待处理财产损益 |

【例题·多选题】下列关于固定资产的处置和清理，说法正确的有（ ）。

- A. 固定资产处于处置状态时，如用于出售和出租的固定资产，应当予以终止确认
- B. 预期通过使用或处置不能产生经济利益的生产设备，应当终止确认为固定资产，但是可以根据实际情况确认为持有待售资产
- C. 固定资产盘亏造成的损失，应当计入当期损益
- D. 企业在财产清查中盘盈的固定资产，作为前期差错处理，不通过“待处理财产损益”科目核算

【答案】CD

【解析】选项 A，用于出租的固定资产不属于处于处置状态；选项 B，预期通过使用或处置不能产生经济利益的生产设备，已不符合资产的定义和确认条件，既不能确认为固定资产，也不应确认为其他资产。

【小结】账面价值与账面余额的关系

固定资产账面余额=固定资产原值=“固定资产”科目余额

固定资产的净值=固定资产原值-累计折旧

固定资产的账面价值=固定资产原值-累计折旧-固定资产减值准备

