



第三章 固定资产

【案例导入】

固定资产业务的会计处理

1. 京东总部位于亦庄开发区内，新的总部大楼投资约 10 亿元。
2. 中央电视台：中央电视台新台址位于北京市朝阳区东三环中路，地处 CBD 核心区。

【本章考情分析】

1. 考试规律分析

本章收录企业会计准则第 4 号固定资产相关内容，属于考试重要章节，考试分数较高，题型有客观题、计算分析题（2017 年），本章也常与借款费用、债务重组、会计差错更正、所得税、合并报表等章节内容结合命综合题，考生需要给予重视。

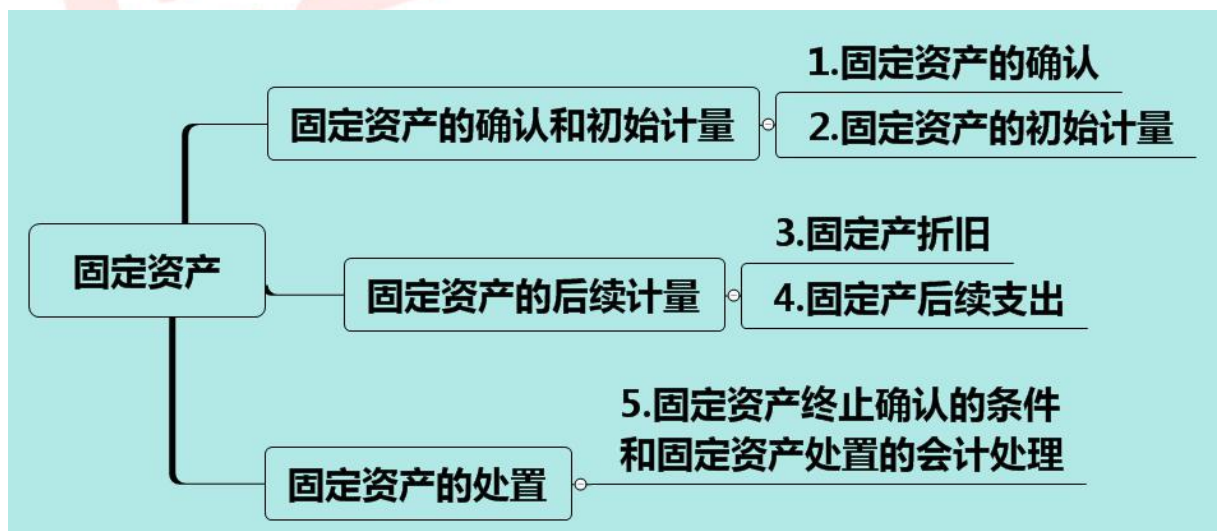
2. 最近 3 年题型题量分析

题型	2020 年	2019 年	2018 年
单项选择题	—	—	4 题 6 分
多项选择题	2 题 4 分	1 题 2 分	1 题 2 分
判断题	—	2 题 2 分	1 题 1 分
计算分析题	1 题 4 分	—	—
综合题	—	—	—
合计	8 分	4 分	9 分

3. 教材变化——变化不多

将“企业生产车间和行政管理部门等发生的固定资产修理费用等后续支出计入管理费用”修改为“企业行政管理部门等发生的固定资产修理费用等后续支出计入管理费用”。

【本章考点清单】





第一节 固定资产的确认和计量

一、固定资产的确认

项目	具体内容
概念	<p>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</p> <p>【要点提示】</p> <p>①关注：持有目的是通过使用来赚钱；</p> <p>②使用寿命超过一个会计年度指收益期超过一年</p>
具体应用	<p>(1) 企业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</p> <p>(2) 固定资产的各组成部分，如果各自具有不同的使用寿命或者以不同的方式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，企业应将其各组成部分确认为单项固定资产。（如飞机的引擎）</p> <p>(3) 对于工业企业持有的工具、用具、备品备件，维修设备等资产，尽管该类资产具有固定资产的某些特征，如使用年限超过一年，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。但符合固定资产的定义和确认条件的，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</p>

【案例导入】

固定资产确认

1. 京东总部大楼确认为固定资产，土地使用权确认为无形资产（拥有双证）。
2. 万科开发商品房确认为存货，土地使用权确认为存货。

【例题·单选题】下列各项关于资产的确认，表述不正确的有（ ）。

- A. 企业由于安全或环保需要要求购入的设备等，不能直接给企业带来未来经济利益，因此不应作为固定资产进行管理和核算
- B. 固定资产各组成部分以不同的方式为企业提供经济利益的应当分别将各个组成部分确认为单项固定资产
- C. 对于工业企业持有的工具、用具、备品备件，维修设备等资产，尽管该类资产具有固定资产的某些特征，在实务中通常确认为存货。但符合固定资产的定义和确认条件应当确认为固定资产
- D. 房地产开发公司建造完成的准备销售的商品房应作为企业存货核算

【答案】 A

【解析】选项 A，虽然环保设备和安全设备不能直接为企业带来经济利益，但有助于企业从其他相关资产的使用获得未来经济利益，或者将减少企业未来经济利益的流出，因此也应确认为固定资产。

二、固定资产的初始计量

初始计量



老会计-用心传递温

固定资产的初始计量即固定资产的成本,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。

(一) 外购固定资产

项目	成本包括的内容
入账价值	入账价值=买价+装卸费+运输费+安装费+相关税费+专业人员服务费等(做加法) 【要点提示】 ①购买价款:一般纳税人不含增值税的金额,小规模纳税人含增值税金额; ②税:关税、消费税、资源税、不能抵扣的增值税等; ③费:达到预定可使用状态前发生的; ④员工培训费不计入固定资产成本; ⑤为取得该项资产发生的必要支出、相关支出,即付出的代价=付出的对价公允价

【例 3-1】 2×20 年 3 月 10 日,甲公司购入需要安装的生产设备一台,取得的增值税专用发票注明的设备价款为 300 000 元,增值税为 39 000 元,当日,设备运抵甲公司并开始安装。为安装设备,领用本公司原材料一批,价值 50 000 元,该材料购进时支付的增值税进项税额为 65 000 元;以银行存款支付安装费,取得的增值税专用发票上注明的安装费为 40 000 元,增值税为 3 600 元, 2×20 年 3 月 28 日,该设备经调试达到预定可使用状态。

【答案】甲公司会计处理:

(1) 3 月 10 日,购入设备

借:在建工程——**设备 300 000
 应交税费——应交增值税(进项税额) 39 000
 贷:银行存款 339 000

甲公司会计处理:

(2) 领用本公司原材料、支付安装费

借:在建工程——**设备 90 000
 应交税费——应交增值税(进项税额) 3 600
 贷:原材料 50 000
 银行存款 43 600

甲公司会计处理:

(3) 该设备经调试达到预定可使用状态

借:固定资产 390 000
 贷:在建工程——**设备 390 000

项目	成本包括的内容
以一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产	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 【要点提示】 ①总成本=买价+装卸费+运输费+安装费+相关税费+专业人员服务等(不含可以抵扣的增值税); ②各项固定资产公允价值的比例作为分配比例



【例 3-2】 2×19 年 4 月 21 日，甲公司向乙公司一次购入 3 套不同型号且具有不同生产能力的设备 A、B 和 C，取得的增值税专用发票上注明的设备总价款为 5 000 000 元，增值税税额为 650 000 元，支付装卸费取得的增值税专用发票上注明的装卸费为 20 000 元，增值税税额为 1 200 元。全部以银行转账支付；A、B 和 C 设备分别满足固定资产确认条件，公允价值分别为 1 560 000 元、2 340 000 元和 1 300 000 元。假定不考虑其他相关税费。

【答案】

(1) 确定应计入固定资产成本的金额，包括购买价款和装卸费，即：

$$5000\ 000 + 20\ 000 = 5\ 020\ 000 \text{ (元)}$$

(2) 确定 A 设备、B 设备和 C 设备的价值分配比例：

A 设备应分配的固定资产价值比例为：

$$1560\ 000 \div (1\ 560\ 000 + 2\ 340\ 000 + 1\ 300\ 000) \times 100\% = 30\%$$

B 设备应分配的固定资产价值比例为：

$$2340\ 000 \div (1\ 560\ 000 + 2\ 340\ 000 + 1\ 300\ 000) \times 100\% = 45\%$$

C 设备应分配的固定资产价值比例为：

$$1\ 300\ 000 \div (1\ 560\ 000 + 2\ 340\ 000 + 1\ 300\ 000) \times 100\% = 25\%$$

(3) 确定 A 设备、B 设备和 C 设备各自的成本：

$$\text{A 设备的成本} = 5\ 020\ 000 \times 30\% = 1\ 506\ 000 \text{ (元)}$$

$$\text{B 设备的成本} = 5\ 020\ 000 \times 45\% = 2\ 259\ 000 \text{ (元)}$$

$$\text{C 设备的成本} = 5\ 020\ 000 \times 25\% = 1\ 255\ 000 \text{ (元)}$$

【要点提示】多项资产分别单独确认、单独计量

(4) 会计分录：

借：固定资产——A 设备 1506000
 ——B 设备 2259000
 ——C 设备 1255000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 651200
 贷：银行存款 5671200

(二) 自行建造固定资产初始计量

项目	成本包括的内容
入账价值	入账价值=工程物资成本+人工成本+机械施工费用+资本化利息+相关税费等
会计科目	1. “在建工程” (1) 账户的性质：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 (2) 账户的结构： ①借方登记企业各项在建工程的实际支出； ②贷方登记工程达到预定可使用状态时转出的成本等； ③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 2. “工程物资” (1) 账户的性质：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



老会计-用心传递温

	具等 (2) 账户的结构： ①借方登记企业购入工程物资的成本； ②贷方登记领用工程物资的成本； ③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
--	--

【例题·多选题】下列应计入自行建造固定资产成本的有（ ）。

- A. 达到预定可使用状态前分摊的间接费用
- B. 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
- C. 达到预定可使用状态前满足资本化条件的借款费用
- D. 达到预定可使用状态前发生的工程用物资成本

【答案】ACD

【解析】B项为建造固定资产通过支付土地出让金方式取得土地使用权应确认为无形资产，不计入固定资产成本

项目	成本包括的内容
自营方式建造固定资产	1. 购入工程物资 借：工程物资 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款等 2. 领用工程物资 借：在建工程 贷：工程物资 3. 领用原材料 借：在建工程 贷：原材料 4. 领用产成品（如果为应税消费品需要考虑消费税） 借：在建工程 贷：库存商品 应交税费-应交消费税 5. 在建工程人员薪酬 借：在建工程 贷：应付职工薪酬 6. 辅助生产部门的劳务、满足资本化条件的借款费用、其他建造支出 借：在建工程 贷：生产成本 长期借款——应计利息/应付利息 银行存款 7. 达到预定可使用状态 借：固定资产 贷：在建工程



<p>要点提示</p>	<p>1. 工程完工后, 剩余的工程物资, 如转作本企业存货的, 按实际成本或计划成本进行结转。 借: 原材料等 贷: 工程物资</p> <p>2. 盘盈、盘亏的工程物资, 减去残料价值以及保险公司、过失人等赔款后的净收益或净损失按以下情况处理 (1) 工程项目尚未完工的, 计入或冲减工程项目的成本 (2) 工程项目已经完工的, 计入当期营业外收入或营业外支出 (3) 非常原因造成的工程物资的盘亏、报废、毁损, 直接计入营业外支出</p> <p>3. 固定资产达到预定可使用状态, 但尚未办理竣工结算, 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, 按暂估价值转入固定资产, 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(追溯调整), 但不需要调整原已计提的折旧额(属于会计估计变更)</p>
-------------	--

【例题·判断题】(2019) 企业自行建造的厂房达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的, 按暂估价值转入固定资产并计提折旧, 办理竣工决算手续后, 不需按新的入账价值调整已计提的折旧额。()

【答案】✓

【解析】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, 按暂估价值转入固定资产, 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可调整原来的暂估价值, 但不需要调整原已计提的折旧额。

项目	成本包括的内容
出包工程建造固定资产	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
要点提示	<p>1. 科目: 在建工程</p> <p>2. 待摊支出是指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; 包括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</p>

【教材例 3-3】甲公司是一家化工企业, 2×19 年 5 月经批准启动硅酸钠项目建设工程, 整个工程包括建造新厂房和冷却循环系统以及安装生产设备等 3 个单项工程。2×19 年 6 月 1 日, 甲公司与乙公司签订合同, 将该项目出包给乙公司承建。根据双方签订的合同, 建造新厂房的价款为 6 000 000 元, 建造冷却循环系统的价款为 4 000 000 元, 安装生产设备需支付



老会计-用心传递温

安装费用 500 000 元，上述价款中均不含增值税。建造期间发生的有关经济业务如下：

(1) 2×19 年 6 月 10 日，甲公司按合同约定向乙公司预付 10% 备料款 1 000 000 元，其中厂房 600 000 元，冷却循环系统 400 000 元。

(2) 2×19 年 11 月 2 日，建造厂房和冷却循环系统的工程进度达到 50%，甲公司与乙公司办理工程价款结算 5 000 000 元，其中厂房 3 000 000 元，冷却循环系统 2 000 000 元。甲公司抵扣了预付备料款后，将余款通过银行转账付讫。

(3) 2×19 年 12 月 8 日，甲公司购入需安装的设备，取得的增值税专用发票上注明的价款为 4 500 000 元，增值税税额为 585 000 元，已通过银行转账支付。

(4) 2×20 年 3 月 10 日，建筑工程主体已完工，甲公司与乙公司办理工程价款结算 5 000 000 元，其中，厂房 3 000 000 元，冷却循环系统 2 000 000 元，款项已通过银行转账支付。

(5) 2×20 年 4 月 1 日，甲公司将生产设备运抵现场，交乙公司安装。

(6) 2×20 年 5 月 10 日，生产设备安装到位，甲公司与乙公司办理设备安装价款结算 500 000 元，款项已通过银行转账支付。

(7) 整个工程项目发生管理费、可行性研究费、监理费共计 300 000 元，已通过银行转账支付。

(8) 2×20 年 6 月 1 日，完成验收，各项指标达到设计要求。

假定不考虑其他相关税费，甲公司的财务处理如下：

(1) 2×19 年 6 月 10 日，预付备料款

借：预付账款——乙公司	1 000 000
贷：银行存款	1 000 000

(2) 2×19 年 11 月 2 日，办理工程价款结算

借：在建工程——乙公司——建筑工程——厂房	3 000 000
——冷却循环系统	2 000 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	450 000
贷：银行存款	4 450 000
预付账款——乙公司	1 000 000

(3) 2×19 年 12 月 8 日，购入设备

借：工程物资——××设备	4 500 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	585 000
贷：银行存款	5 085 000

(4) 2×19 年 3 月 10 日，办理建筑工程价款结算

借：在建工程——乙公司——建筑工程——厂房	3 000 000
——冷却循环系统	2 000 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	450 000
贷：银行存款	5 450 000

(5) 2×19 年 4 月 1 日，将设备交乙公司安装

借：在建工程——乙公司——安装工程——××设备	4 500 000
贷：工程物资——××设备	4 500 000

(6) 2×20 年 5 月 10 日，办理安装工程价款结算

借：在建工程——乙公司——安装工程——××设备	500 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	45 000
贷：银行存款	545 000

(7) 支付工程发生的管理费、可行性研究费、监理费



老会计-用心传递温

借：在建工程——乙公司——待摊支出 300 000
 贷：银行存款 300 000

(8) 结转固定资产

① 计算分摊待摊支出

待摊支出分摊率=300 000÷(6 000 000+4 000 000+4 500 000+500 000)×100%=2%

厂房应分摊的待摊支出=6 000 000×2%=120 000 (元)，

冷却循环系统应分摊的待摊支出=4 000 000×2%=80 000 (元)，

安装工程应分摊的待摊支出=(4 500 000+500 000)×2%=100 000 (元)，

借：在建工程——乙公司——建筑工程——厂房 120 000
 ——冷却循环系统 80 000
 ——安装工程——××设备 100 000
 贷：在建工程——乙公司——待摊支出 300 000

② 计算完工固定资产的成本

厂房的成本=6 000 000+120 000=6 120 000 (元)

冷却循环系统的成本=4 000 000+80 000=4 080 000 (元)

生产设备的成本=(4 500 000+500 000)+100 000=5 100 000 (元)

借：固定资产——厂房 6 120 000
 ——冷却循环系统 4 080 000
 ——××设备 5 100 000
 贷：在建工程——乙公司——建筑工程——厂房 6 120 000
 ——冷却循环系统 4 080 000
 ——安装工程——××设备 5 100 000

(三) 其他方式取得的固定资产的初始计量

取得方式	项目	成本包括的内容
其他方式取得的固定资产	(一) 接受固定资产投资	接受固定资产投资的企业，在办理了固定资产移交手续之后，应按投资合同或协议约定的价值加上应支付的相关税费作为固定资产的入账价值
	(二) 非货币性资产交换、债务重组	参见准则第 7 号和第 12 号

(四) 存在弃置费用的固定资产

取得方式	项目	成本包括的内容
存在弃置费用的固定资产	特殊行业的特定固定资产(例如核电站核设施)	1. 企业应当将弃置费用的现值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(现值) 贷：预计负债(现值)
		2. 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 (摊余成本*实际利率) 贷：预计负债



	<p>(二) 特殊行业的特定固定资产 (例如核电站核设施)</p>	<p>3. 由于技术进步、法律要求或市场环境变化等原因, 特定固定资产的履行弃置义务可能发生支出金额、预计弃置时点、折现率等变动, 从而引起的预计负债变动, 应按照以下原则调整该固定资产的成本 (解释 6 号)</p> <p>(1) 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。</p> <p>(2) 对于预计负债的增加, 增加该固定资产的成本。</p> <p>按照上述原则调整的固定资产, 在资产剩余使用年限内计提折旧</p> <p>一旦该固定资产的使用寿命结束, 预计负债的所有后续变动应在发生时确认为损益</p>
<p>存在弃置费用的固定资产</p>	<p>要点提示</p>	<p>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</p>

【例题·多选题】(2019) 下列各项中, 应当计入企业固定资产入账价值的有 ()

- A. 固定资产建造期间因安全事故连续停工 4 个月的借款费用
- B. 满足资本化条件的固定资产改建支出
- C. 固定资产的预计弃置费用的现值
- D. 固定资产的日常维修费

【答案】BC

【解析】固定资产建造期间发生安全事故属于非正常中断, 且连续超过 3 个月, 则该停工期间属于费用化期间, 相关借款费用应予费用化, 不影响建造资产的成本, 选项 A 错误; 固定资产的日常修理费用通常不满足固定资产的确认条件, 应在发生时直接计入当期损益, 选项 D 错误。

【例题·单选题】2010 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 210 000 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 10 000 万元, 其现值为 8 200 万元。该核电站的入账价值为 () 万元。

- A. 200 000
- B. 210 000
- C. 218 200
- D. 220 000

【答案】C

【解析】企业应将弃置费用的现值计入相关固定资产的成本, 故该项固定资产 (核电站) 的入账价值=210 000+8 200=218 200 (万元)。

【本节小结】

- 1. 掌握固定资产确认
- 2. 掌握固定资产初始计量及会计处理



【小结】会计思维：确认、初始计量、后续计量、终止确认

第二节 固定资产的后续计量

一、固定资产折旧

(一) 折旧概念、范围、方法、分录

项目	相关内容	
概念	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	
相关概念	应计折旧额=固定资产的原价-预计净残值-固定资产减值准备	
	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。 预计净残值一经确定，不得随意变更。（可比性）	
计提折旧的空间范围	不计提折旧的固定资产	<ol style="list-style-type: none"> 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 3. 持有待售的固定资产 <p>【要点提示】提前报废的固定资产，不再补提折旧</p>
	计提折旧的时间范围	<ol style="list-style-type: none"> 1. 企业应当按月对固定资产计提折旧 2. 当月增加的固定资产，当月不计提折旧，从下月起计提折旧 3. 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
固定资产的折旧方法	种类	包括年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法
	要点提示	<ol style="list-style-type: none"> 1. 企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期消耗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 2. 企业不能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，因为收入可能受投入、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 3. 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
固定资产的折旧方法	年限平均法	<p>概念</p> <p>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</p>



			<p>使用寿命内的一种方法</p> <p>【例·直线法】某企业有一机器设备，原值为 200 000 元，预计可使用 10 年，按照有关规定，该设备报废时的净残值率为 2%。该设备的折旧率和折旧额的计算如下： 月折旧额=200 000×(1-2%)/10/12=1633 (元)</p>
固定资产的折旧方法		特点	采用这种方法计算的每期折旧额是相等的
		计算方法	<p>年折旧=固定资产原值×(1-预计净残值率)/预计使用寿命(年)</p> <p>月折旧额=年折旧÷12</p>
固定资产的折旧方法	工作量法	概念	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
		计算方法	<p>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</p> <p>单位工作量折旧额=固定资产原值×(1-预计净残值率)/预计总工作量</p> <p>【例·工作量法】企业的一辆运货车原值为 100 000 元，预计总行驶里程为 50 万公里，其报废时的净残值率为 5%，本月行驶 4 000 公里。该辆汽车的月折旧额计算如下： 单位里程折旧额 =100 000×(1-5%)/500000=0.19 元/公里 本月折旧额= 4 000×0.19 = 760 (元)</p>
固定资产的折旧方法	双倍余额递减法	概念	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和双倍的直线法折旧率计算固定资产折旧的一种方法
		特点	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属于加速折旧法
固定资产的折旧方法		计算方法	<p>年折旧率=2/预计使用年限×100% (直线法折旧率的两倍)</p> <p>折旧额=固定资产账面净值×折旧率</p> <p>【例·双倍余额递减法】原价 100 万元，预计使用年限为 5 年，预计净残值 10 万元。 第一年折旧：100×2/5=40 (万元)； 第二年折旧：(100-40)×2/5=24 (万元)； 第三年折旧：(100-40-24)×2/5=14.4 (万元)； 第四年折旧：(100-40-24-14.4-10)/2=5.8 (万元)；</p>



			第五年同第四年=5.8 (万元)。
固定资产的折旧方法	年数总和法	概念	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,乘以年折旧率
		特点	属于加速折旧法
		计算方法	年折旧率=尚可使用年限÷预计使用年限的年数总和×100% 折旧额=(固定资产原值-预计净残值)×折旧率 【例·年数总和法】 原价 100 万元,预计使用年限为 5 年,预计净残值 10 万元。
		计算方法	第一年折旧: $(100-10) \times 5/15=30$ (万元); 第二年折旧: $(100-10) \times 4/15=24$ (万元); 第三年折旧: $(100-10) \times 3/15=18$ (万元); 第四年折旧: $(100-10) \times 2/15=12$ (万元); 第五年折旧: $(100-10) \times 1/15=6$ (万元)。
要点提示	累计折旧账户	账户的性质	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
	双倍余额递减法计算第一年的折旧额最多		
	计提折旧的会计分录	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: 制造费用(生产车间) 销售费用(销售部门) 管理费用(管理部门) 研发支出(自主研发) 其他业务成本(经营租赁) 贷: 累计折旧	

【例题·单选题】某企业于 2016 年 12 月 31 日购入一项固定资产,其原价为 200 万元,预计使用年限为 5 年,预计净残值为 0.8 万元,采用双倍余额递减法计提折旧。2017 年度该项固定资产应计提的年折旧额为 () 万元。

A. 39.84 B. 66.4 C. 79.68 D. 80

【答案】D

【解析】应计提的年折旧额=200×2/5=80 (万元)。

【小结】直线、双倍、年数总和法计算折旧额之对比

【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
-----	---------	-------



老会计-用心传递温

每年年折旧 $= (100-10) \times 1/5$ $= 18$ (万元)	第一年折旧 $= 100 \times 2/5 = 40$ (万元) 第二年折旧 $= (100-40) \times 2/5 = 24$ (万元) 第三年折旧 $= (100-40-24) \times 2/5 = 14.4$ (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	第一年折旧 $= (100-10) \times 5/15 = 30$ (万元); 第二年折旧 $= (100-10) \times 4/15 = 24$ (万元) 第三年折旧 $= (100-10) \times 3/15 = 18$ (万元) 第四年折旧 $= (100-10) \times 2/15 = 12$ (万元) 第五年折旧 $= (100-10) \times 1/15 = 6$ (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		

(二) 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.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。
- 2..预计净残值预计数与原先估计数有差异的，应当调整预计净残值。
- 3.与固定资产有关的经济利益预期消耗方式发生重大改变，企业应当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按照会计估计变更的有关规定进行处理。

二、固定资产的后续支出

固定资产后续支出的处理原则：

符合固定资产确认条件的，应当计入固定资产成本，同时将被替换部分的账面价值扣除；不符合固定资产确认条件的，应当计入当期损益。

后续支出	相关内容
资本化后续支出	固定资产改良、改扩建、更新改造支出一般与提高固定资产生产能力有关，改扩建支出满足资本化条件计入在建工程。 资本化后续支出的特点：不影响利润表



	<p>2. 资本化后续支出的相关会计分录如下：</p> <p>(1) 将固定资产的账面价值转入在建工程。因已转入在建工程，所以停止计提折旧。</p> <p>借：在建工程 累计折旧 固定资产减值准备 贷：固定资产</p> <p>(2) 后续支出的核算</p> <p>借：在建工程 贷：原材料 应付职工薪酬等</p> <p>(3) 替换部件：替换原固定资产的某组成部分，应将被替换部分的账面价值扣除。</p> <p>借：营业外支出 银行存款 贷：在建工程 科目：在建工程 金额：账面价值</p>
资本化后续支出	<p>(4) 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。</p> <p>借：固定资产 贷：在建工程</p>

【教材例 3-4】甲公司是一家饮料生产企业，有关业务资料如下：

(1) 2×19 年 12 月，该公司自行建成了一条饮料生产线并投入使用，建造成本为 600000 元；采用年限平均法计提折旧；预计净残值率为固定资产原价的 3%，预计使用年限为 6 年。

(2) 2×21 年 12 月 31 日，由于生产的产品适销对路，现有这条饮料生产线的生产能力已难以满足公司生产发展的需要，但若新建生产线成本过高，周期过长，于是公司决定对现有生产线进行改扩建，以提高其生产能力。假定该生产线未发生过减值。

(3) 至 2×22 年 4 月 30 日，完成了对这条生产线的改扩建工程，达到预定可使用状态。改扩建过程中发生以下支出：用银行存款购买工程物资一批，增值税专用发票上注明的价款为 210000 元，增值税税额为 27300 元，已全部用于改扩建工程；发生有关人员薪酬 84000 元。

(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，预计尚可使用年限为 7 年。假定改扩建后的生产线的预计净残值率为改扩建后其账面价值的 4%；折旧方法仍为年限平均法。

假定甲公司按年度计提固定资产折旧，为简化计算过程，整个过程不考虑其他相关税费，甲公司的账务处理如下：

(1) 本例中，饮料生产线改扩建后生产能力大大提高，能够为企业带来更多的经济利益，改扩建的支出金额也能可靠计量，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。

固定资产后续支发生前，该条饮料生产线的应计折旧额=600000×(1-3%)=582000(元)，年折旧额=582000÷6=97000(元)



老会计-用心传递温

2×20年1月1日至2×21年12月31日两年间，各年计提固定资产折旧

借：制造费用 97 000
 贷：累计折旧 97 000

(2) 2×21年12月31日，将该生产线的账面价值 406000[600000-(97000×2)]元转入在建工程

借：在建工程——饮料生产线 406 000
 累计折旧 194 000
 贷：固定资产——饮料生产线 600 000

(3) 发生改扩建工程支出

借：工程物资 210 000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 27 300
 贷：银行存款 237 300

借：在建工程——饮料生产线 294 000
 贷：工程物资 210 000
 应付职工薪酬 84 000

(4) 2×22年4月30日，生产线改扩建工程达到预定可使用状态，转为固定资产

借：固定资产——饮料生产线 700 000
 贷：在建工程——饮料生产线 700 000

(5) 2×22年4月30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=700000×(1-4%)=672000(元)

月折旧额=672000÷(7×12)=8000(元)

2×22年应计提的折旧额为64000元(8000×8)，

会计分录为：

借：制造费用 64 000
 贷：累计折旧 64 000

2×23年至2×28年每年应计提的折旧额为96000元(8000×12)，

会计分录为：

借：制造费用 96 000
 贷：累计折旧 96 000

2×29年应计提的折旧额为32000元(8000×4)，

会计分录为：

借：制造费用 32 000
 贷：累计折旧 32 000

【教材例 3-5】2×16年6月30日，甲公司一台生产用升降机械出现故障，经检修发现其中的电动机磨损严重，需要更换。该升降机械购买于2×12年6月30日，甲公司已将其整体作为一项固定资产进行了确认，原价400000元（其中的电动机在2×12年6月30日的市场价格为85000元），预计净残值为0，预计使用年限为10年，采用年限平均法计提折旧。为继续使用该升降机械并提高工作效率，甲公司决定对其进行改造，为此购买了一台更大功率的电动机替代原电动机。

新购置电动机的价款为82000元，增值税税额为10660元，款项已通过银行转账支付；改造过程中，辅助生产车间提供了劳务支出15000元。



老会计-用心传递温

假定原电动机磨损严重，没有任何价值。不考虑其他相关税费，甲公司的账务处理为：

(1) 固定资产转入在建工程

在本例中的更新改造支出符合固定资产的确认条件，应予资本化；同时终止确认原电动机价值。

2×16年6月30日，原电动机的价值=85000-（85000÷10）×4=51000（元）

(1)

借：在建工程——升降机械 240 000
 累计折旧——升降机械 160 000
 贷：固定资产——升降机械 400 000

借：营业外支出——处置非流动资产损失 51 000
 贷：在建工程——升降机械 51 000

教材分录：

借：营业外支出 51 000
 在建工程——升降机械 189 000
 累计折旧——升降机械 160 000
 贷：固定资产——升降机械 400 000

(2) 更新改造支出

借：工程物资——新电动机 82 000
 应交税费——应交增值税（进项税额）10660
 贷：银行存款 92660

借：在建工程——升降机械 97 000
 贷：工程物资——新电动机 82 000
 生产成本——辅助生产成本 15 000

(3) 在建工程转回固定资产

借：固定资产——升降机械 286 000
 贷：在建工程——升降机械 286 000

企业对固定资产进行定期检查发生的大修理费用，由确凿证据表明符合固定资产确认条件的部分，应予以资本化计入固定资产成本，不符合固定资产确认条件的，应当费用化，计入当期损益。

后续支出	相关内容
费用化后续支出	固定资产日常维修、维护、保养，维持其原有的性能，不符合资本化条件，应费用化 1. 费用化后续支出特点：影响当期损益（利润） 2. 费用化后续支出的相关会计分录如下： 借：管理费用/销售费用/其他业务成本 贷：银行存款等
费用化后续支出	【要点提示】 1.企业行政管理部门等发生的固定资产修理费用等后续支出计入管理费用（2021修改） 2.企业专设销售机构的，其发生的与专设销售机构相关的固定资产修理费用等后续支出，计入销售费用。

【本节小结】

1.掌握固定资产折旧相关规定



2.掌握固定资产资本化后续支出的会计处理

【小结】

会计思维:

固定资产后续计量：资产负债表日确定固定资产的价值。

固定资产账户余额=原值

固定资产账面净值=原值-累计折旧

固定资产账面价值=原值-累计折旧-固定资产减值准备=报表数

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，应当予以终止确认：

- 1.该固定资产处于处置状态
- 2.该固定资产预期通过使用或者处置不能产生经济利益

二、固定资产处置的会计处理

会计处理	相关内容
科目	借：_____ 固定资产清理 _____ 贷： 清理成本 _____ 清理收入 _____ 清理费用 _____ 清理净损失 _____ 清理净收益 _____
会计处理	<p>1. 固定资产转入清理 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 借：固定资产清理 累计折旧 固定资产减值准备 贷：固定资产</p> <p>2. 发生的清理费用等 固定资产清理过程中，应支付的清理费用及其可抵扣的增值税进项税额 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</p> <p>3. 收回出售固定资产的价款、残料价值和变价收入等 借：银行存款、原材料、其他应收款 贷：固定资产清理 应交税费——应交增值税（销项税额）</p> <p>4. 保险赔偿等的处理应由保险公司或过失人赔偿的损失： 借：其他应收款 贷：固定资产清理</p> <p>5. 清理净损益的处理 固定资产清理完成后，对清理净损益，依据固定资产处置等方式不同，分别适用不同的处理方法 (1) 会计科目</p>



	<p>营业外支出——非流动资产处置损失 ——非常损失</p> <p>资产处置损益（损益类，表项目为资产处置收益）</p> <p>（2）会计处理</p> <p>1）因已丧失使用功能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。属于生产经营期间正常报废清理产生的处理净损失，借记“营业外支出——处置非流动资产损失”科目，贷记“固定资产清理”科目；属于生产经营期间由于自然灾害等非正常原因造成的，借记“营业外支出——非常损失”科目，贷记“固定资产清理”科目；如为净收益，贷记“营业外收入”科目。</p>
--	--

【2019·判断题】企业的固定资产因自然灾害产生的净损失应计入资产处置损益。（ ）

【答案】x

【解析】固定资产因已丧失使用功能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，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。

会计处理	相关内容						
会计处理	<p>①净损失</p> <p>借：营业外支出——非流动资产处置损失（正常报废） ——非常损失（自然灾害等造成）</p> <p>贷：固定资产清理</p> <p>②净收益</p> <p>借：固定资产清理</p> <p>贷：营业外收入</p> <p>（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。产生处置净损失的，借记“资产处置损益”科目，贷记“固定资产清理”科目；如为净收益，借记“固定资产清理”科目，贷记“资产处置损益”科目。</p> <p>①净损失</p> <p>借：资产处置损益</p> <p>贷：固定资产清理</p> <p>②净收益</p> <p>借：固定资产清理</p> <p>贷：资产处置损益</p>						
方法	<p>小利润表法</p> <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <thead> <tr> <th style="width: 50%;">处置</th> <th style="width: 50%;">金额</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>售价（清理收入）</td> <td></td> </tr> <tr> <td>成本（固定资产账面价值）</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	处置	金额	售价（清理收入）		成本（固定资产账面价值）	
处置	金额						
售价（清理收入）							
成本（固定资产账面价值）							



	清理费用	
	清理净损益	
	<p>【例题】珠海银隆为增值税一般纳税人，2018年12月30日，出售一座建筑物（系2016年10月自建完工），原价（成本）为2000万元，已计提折旧150万元，未计提减值准备。实际出售价格为3000万元，增值税税率为9%，增值税税额为270元，款项已存入银行。</p> <p>珠海银隆应编制如下会计分录</p> <p>（1）将出售固定资产转入清理时</p> <p>借：固定资产清理 1 850 累计折旧 150 贷：固定资产 2 000</p>	
方法	小利润表法	
	处置	金额
	售价（清理收入）	
	成本（固定资产账面价值）	
	清理费用	
	清理净损益	
方法	<p>（2）收到出售固定资产的价款和税款时</p> <p>借：银行存款 3 270 贷：固定资产清理 3 000 应交税费——应交增值税（销项税额） 270</p> <p>（3）结转出售固定资产实现的利得时</p> <p>借：固定资产清理 1 150 贷：资产处置损益 1 150</p>	

【例题·单选题】甲公司系增值税一般纳税人，2018年12月31日，甲公司出售一台原价为452万元，已提折旧364万元的生产设备，取得的增值税专用发票上注明的价款为150万元，增值税税额为19.5万元。出售该生产设备发生不含增值税的清理费用8万元，不考虑其他因素，甲公司出售该生产设备的利得为（ ）万元。

- A. 54 B. 87.5
C. 62 D. 79.5

【答案】A

【解析】甲公司出售该生产设备的利得=（150-8）-（452-364）=54（万元）。

【例题·多选题】下列各项中，影响固定资产处置损益的有（ ）。

- A. 固定资产原价
B. 固定资产清理费用
C. 固定资产处置收入
D. 固定资产减值准备

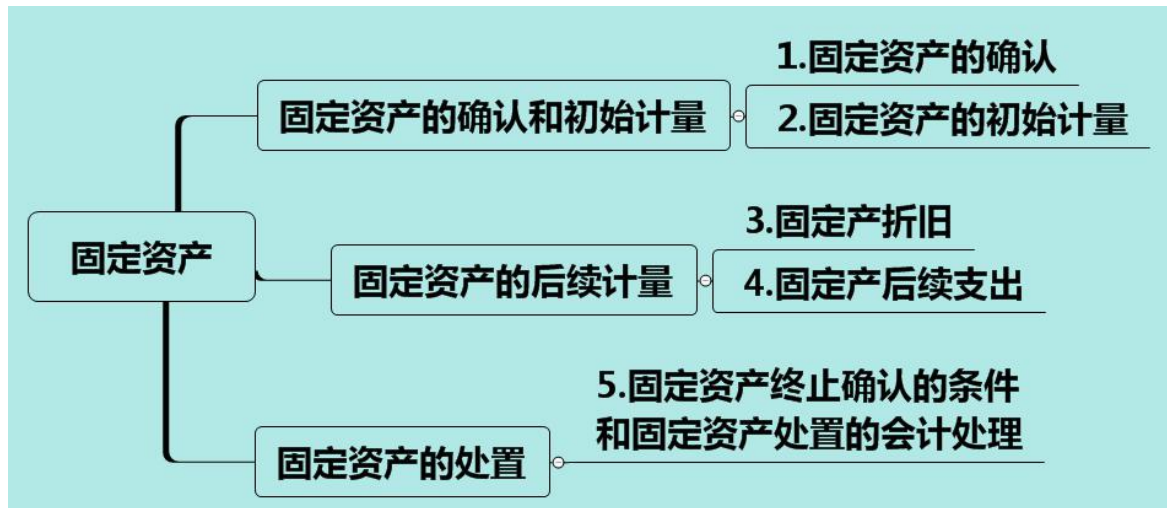
【答案】ABCD



老会计-用心传递温

【解析】影响固定资产处置损益的有固定资产的账面价值、处置售价以及处置过程中发生的清理费用等相关费用。其中固定资产减值准备影响固定资产的账面价值，所以选项 A、B、C 和 D 均影响固定资产的处置损益。

【本章小结】



请关注公众号、听更多免费直播