



第 11 课 固定资产

一、固定资产的管理

（一）固定资产概念和特征

固定资产是指同时具有以下特征的有形资产：

- （1）为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有；
- （2）使用寿命超过一个会计年度。

（二）固定资产的分类

按固定资产的经济用途和使用情况等综合分类，可把企业的固定资产划分为七大类：

- （1）生产经营用固定资产；
- （2）非生产经营用固定资产；
- （3）租出固定资产（指企业在经营租赁方式下出租给外单位使用的固定资产）；
- （4）不需用固定资产；
- （5）未使用固定资产；
- （6）土地（指过去已经估价单独入账的土地）；
- （7）租入固定资产（指除短期租赁和低价值资产租入的固定资产，在租赁期内，应视同自有固定资产进行管理）。

（三）固定资产的管理要求

- 1、正确预测并确定固定资产的需要量和规模。
- 2、严格划分资本性支出和收益性支出的界限。
- 3、加强固定资产的日常管理。
- 4、正确核算固定资产折旧和减值，及时准确计提固定资产折旧，需要计提固定资产减值的应准确合理识别固定资产减值迹象并按规定计提减值，确保固定资产的及时更新改造。

二、固定资产核算的会计科目

为了核算固定资产取得、计提折旧和处置等情况，企业一般需要设置“固定资产”“累计折旧”“在建工程”“工程物资”和“固定资产清理”等科目。

三、取得固定资产的账务处理

（一）外购固定资产

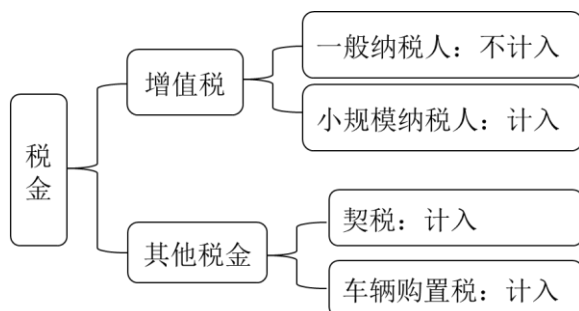
1、入账成本的确定

入账成本=买价+装卸费+运输费+安装费+税金+专业人员服务等

【注】专业人员培训费不构成固定资产入账成本，在发生时计入当期损益。

一般纳税人企业购入固定资产支付的增值税，可以作为进项税额抵扣。

与固定资产相关税金如下：



【例题 1·单选题】某企业为增值税一般纳税人，购入生产用设备一台，增值税专用发票上注明价款 10 万元，增值税 1.3 万元，发生运费取得增值税专用发票注明运费 0.5 万元，增值税 0.045 万元，发生保险费取得增值税专用发票注明保险费 0.3 万元，增值税 0.018 万元，该设备取得时的成本为（ ）万元。

A. 10 B. 10.873 C. 10.8 D. 12.163

【答案】C

【解析】增值税一般纳税人取得增值税专用发票，其进项税额可以抵扣。

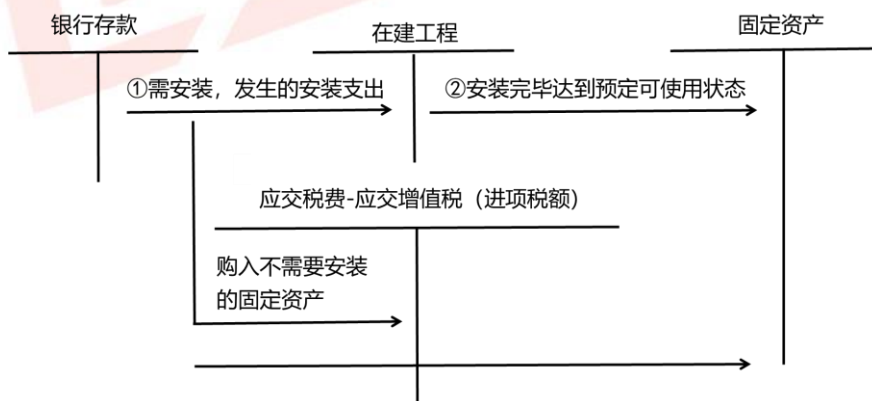
该设备取得时的成本=10+0.5+0.3=10.8（万元）。

2、购入需要安装的固定资产

购入需要安装的固定资产，应在购入的固定资产取得成本的基础上加上安装调试成本等，作为购入固定资产的成本，先通过“在建工程”科目归集其成本，待达到预定可使用状态时，再由“在建工程”科目转入“固定资产”科目。

按照购入需安装的固定资产的取得成本，借记“在建工程”科目，按购入固定资产时可抵扣的增值税进项税额，借记“应交税费—应交增值税（进项税额）”科目，贷记“银行存款”，“应付账款”等科目；

按实际发生的安装调试成本，借记“在建工程”科目，按取得的外部单位提供的增值税专用发票上注明的增值税进项税额，借记“应交税费—应交增值税（进项税额）”科目，贷记“银行存款”等科目；耗用了本单位的材料或人工的，按应承担的成本金额，借记“在建工程”科目，贷记“原材料”“应付职工薪酬”等科目；



3、企业以一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产

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。

【例题 2·单选题】某企业以 400 万元购入 A、B、C 三项没有单独标价的固定资产。这三项资产的公允价值分别为 180 万元、140 万元和 160 万元。则 A 固定资产的入账成本为（ ）万元。

A. 150 B. 180 C. 130 D. 125



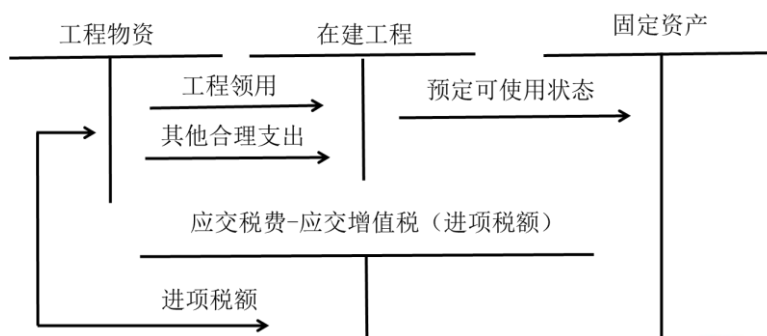
老会计，用心传递温度

【答案】A

【解析】A 固定资产的入账成本=400×180÷(180+140+160)=150(万元)。

(二) 建造固定资产

自行建造的固定资产，按建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出，作为入账价值。核算时应先将相关支出记入“在建工程”科目，待达到预定可使用状态时再转入“固定资产”科目。



1、自营工程

购入工程物资时：

借：工程物资

 应交税费—应交增值税（进项税额）

贷：银行存款等

领用工程物资时：

借：在建工程

 贷：工程物资

支付其他工程费用时：

借：在建工程

 应交税费—应交增值税（进项税额）

 贷：银行存款

支付工程人员工资及福利时：

借：在建工程

 贷：应付职工薪酬

领用本企业产品时：

借：在建工程

 贷：库存商品（成本价）

领用本企业外购的材料时：

借：在建工程

 贷：原材料（成本价）

工程完工时：

借：固定资产

 贷：在建工程

【例题 3·单选题】某企业为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 13%。2020 年 6 月建造厂房领用材料实际成本 20 000 元，计税价格为 24 000 元，该项业务应计入在建工程成本的金额为（ ）元。

A. 20 000

B. 23 120

C. 24 000

D. 27 120



老会计，用心传递温度

【答案】A

【解析】领用外购的原材料用于建造厂房，领用的原材料的进项税额可以抵扣，会计处理：

借：在建工程 20 000
 贷：原材料 20 000

【例题 4·单选题】某增值税一般纳税人企业自建一幢仓库，购入工程物资 200 万元，增值税税额为 26 万元，已全部用于建造仓库；耗用库存原材料 50 万元，购入时的增值税税额为 6.5 万元；支付建筑工人工资 36 万元。该仓库建造完成并达到预定可使用状态，其入账价值为（ ）万元。

A. 250 B. 312 C. 286 D. 318.5

【答案】C

【解析】建造固定资产相关的增值税可以抵扣，所以该仓库的入账价值=200+50+36=286（万元）。

2、出包工程

出包工程是指企业通过招标方式将工程项目发包给建造承包商，由建造承包商组织施工的建筑工程和安装工程。

企业采用出包方式进行的固定资产工程，其工程的具体支出主要由建造承包商核算，在这种方式下，“在建工程”科目主要是反映企业与建造承包商办理工程价款结算的情况，企业支付给建造承包商的工程价款作为工程成本，通过“在建工程”科目核算。

工程达到预定可使用状态时，将“在建工程”科目余额转入“固定资产”科目。以不动产出包工程为例的账务处理图示如下：



四、固定资产计提折旧

（一）固定资产折旧概述

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。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。

1、影响固定资产折旧的因素

（1）**固定资产原价**，是指固定资产的成本。

（2）**预计净残值**，是指假定固定资产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处置中获得的扣除预计处置费用后的金额。

（3）**固定资产减值准备**，是指固定资产已计提的固定资产减值准备累计金额。

（4）**固定资产的使用寿命**，是指企业使用固定资产的预计期间，或者该固定资产所能生产产品或提供劳务的数量。

【注】



老会计，用心传递温度

每计提一次减值准备，固定资产后续期间都应按最新固定资产账面价值重新计算折旧。

固定资产账面净值=固定资产原值-累计折旧

固定资产账面价值=固定资产原值-累计折旧-固定资产减值准备
=固定资产账面净值-固定资产减值准备

【例题 5·多选题】下列各项中，影响固定资产折旧的因素有（ ）。

- A. 固定资产原价
- B. 固定资产的预计使用寿命
- C. 固定资产预计净残值
- D. 已计提的固定资产减值准备

【答案】ABCD

【解析】影响固定资产折旧的因素包括：固定资产原价、预计使用寿命、预计净残值和已计提的固定资产减值准备。

2、计提折旧的范围

除以下情况外，企业应当对所有固定资产计提折旧：

- (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。

除此之外，对于改扩建期间的固定资产不计提折旧。

【例题 6·单选题】下列各项中，关于固定资产计提折旧的表述正确的是（ ）。（2018 年）

- A. 承租方经营租赁租入的房屋应计提折旧（或：承租方短期租赁资产应计提折旧）
- B. 提前报废的固定资产应补提折旧
- C. 已提足折旧继续使用的房屋应计提折旧
- D. 暂时闲置的库房应计提折旧

【答案】D

【解析】承租方经营租赁租入的房屋，出租方计提折旧，承租方不计提折旧（或：短期租赁不属于承租方的资产，无须计提折旧），选项 A 不正确；提前报废的固定资产无须补提折旧，选项 B 不正确；已提足折旧仍继续使用的房屋无须计提折旧，选项 C 不正确。

【例题 7·多选题】下列各项中，应计提固定资产折旧的有（ ）。

- A. 经营租入的设备（或：短期租赁设备）
- B. 融资租入的办公楼（或：长期租赁办公楼）
- C. 已投入使用但未办理竣工决算的厂房
- D. 已达到预定可使用状态但未投产的生产线

【答案】BCD

【解析】以经营租赁方式租入（或：短期租赁）的设备不计提折旧，因为企业不拥有该设备所有权，所以选项 A 不应计提折旧。

在确定计提折旧的范围时，还应注意以下几点：

- ①固定资产应当按月计提折旧，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。所谓提足折旧，是指已经提足该项固定资产的应计折旧额。
- ③已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产，应当按照估计价值确定其成本，并计提折旧；



老会计，用心传递温度

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。

【例题 8·判断题】已达到预定可使用状态暂按估计价值确定成本的固定资产在办理竣工决算后，应按实际成本调整原来的暂估价值，但不需调整原已计提的折旧额。（ ）（2018 年）

【答案】√

（二）固定资产的折旧方法

固定资产折旧方法可以采用**年限平均法、工作量法、双倍余额递减法、年数总和法**等。折旧方法的选择应当遵循可比性原则，如需变更，在会计报表附注中予以说明。

1、年限平均法（直线法）

年折旧率=（1-预计净残值率）÷预计使用寿命×100%

月折旧率=年折旧率÷12

月折旧额=固定资产原价×月折旧率

【例题 9·单选题】甲公司是增值税一般纳税人，2020 年 2 月 1 日购入需要安装的设备一台，取得的增值税专用发票上注明的设备价款为 100 万元，增值税税额为 13 万元。购买过程中，以银行存款支付运杂费等费用 13 万元。安装时，领用材料 6 万元，该材料负担的增值税税额为 0.78 万元；支付安装工人工资 13 万元。该设备于 2020 年 3 月 30 日达到预定可使用状态。甲公司对设备采用年限平均法计提折旧，预计使用年限为 10 年，预计净残值为零。假定不考虑其他因素，2020 年该设备应计提的折旧额为（ ）万元。

A. 9

B. 9.9

C. 11

D. 13.2

【答案】B

【解析】该设备的入账价值=100+13+6+13=132（万元），从 2020 年 4 月份开始计提折旧，2020 年度该设备应计提的折旧额=132÷10×9÷12=9.9（万元）。

【综合例题】甲公司有一台生产用机器设备，原价为 608 万元，预计使用 10 年，预计净残值为 8 万元，采用年限平均法计提折旧。计算该机器设备每月计提的折旧金额。

【答案】月折旧额=（原值-预计净残值）÷预计使用年限÷12=（608-8）÷10÷12=5（万元）。

会计分录：

借：制造费用 5

 贷：累计折旧 5

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

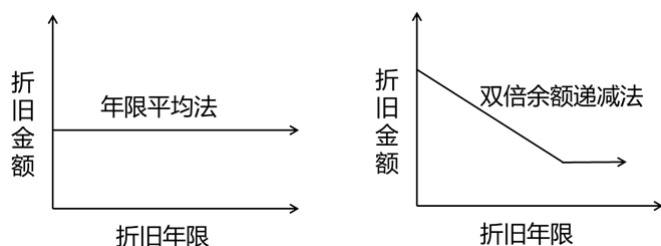
3、双倍余额递减法

年折旧率=2/预计使用年限×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期的前两年内，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。

年限平均法与双倍余额递减法的比较如图所示：



【例题 10·单选题】某企业一台生产设备原价为 800 万元，预计净残值为 38.4 万元，预计可使用 5 年，采用双倍余额递减法计提折旧。至 2017 年 12 月 31 日，该设备已使用 3 年，账面净值为 172.8 万元，未计提固定资产减值准备，不考虑其他因素，该设备 2018 年应计提的折旧额为（ ）万元。

- A. 86.4 B. 67.2 C. 53.76 D. 69.12

【答案】B

【解析】2018 年应计提的折旧额=（172.8-38.4）÷2=67.2（万元）。

4、年数总和法

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

$$\frac{5}{15} + \frac{4}{15} + \frac{3}{15} + \frac{2}{15} + \frac{1}{15} = 1 = 100\%$$

已计提减值准备的固定资产，应当按照该项资产的账面价值（固定资产账面余额扣减累计折旧和减值准备后的金额）以及尚可使用寿命重新计算确定折旧率和折旧额。

【例题 11·单选题】2015 年 12 月某企业购入一台设备，初始入账价值为 400 万元。设备于当月交付使用，预计使用寿命为 5 年，预计净残值为 4 万元，采用年数总和法计提折旧。不考虑其他因素，2017 年该设备应计提的折旧额为（ ）万元。（2018 年）

- A. 160 B. 96 C. 132 D. 105.6

【答案】D

【解析】2017 年该设备应计提的折旧额为（400-4）×（4÷15）=105.6（万元）。

（三）固定资产折旧的账务处理

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。

会计处理：

借：制造费用（用于生产车间）

 管理费用（用于行政管理部门）

 销售费用（用于销售部门）

 在建工程（用于工程建设）

 研发支出（用于项目研发）

 其他业务成本（用于经营出租）

贷：累计折旧

【例题 12·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



老会计，用心传递温度

- 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。

五、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。

会计处理：

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

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）

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。

会计处理：

借：银行存款或原材料（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）

(3) 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

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。

【例题 13·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】√

【例题 14·单选题】A 公司对一幢办公楼进行更新改造，该办公楼原值为 1 000 万元，已计提折旧 500 万元。更新改造过程中发生支出 600 万元，被替换部分账面原值为 100 万元，出售价款为 2 万元。不考虑相关税费，则新办公楼的入账价值为（ ）万元。（2018 年）

- A. 1 100
- B. 1 050
- C. 1 048
- D. 1 052

【答案】B

【解析】被替换部分的账面价值=100×（1-500/1 000）=50（万元）。新办公楼的入账价值为 1 000-500+600-50=1 050（万元）。



老会计，用心传递温度

【例题 15·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】该生产线更新改造后的入账价值=（120-60）+30-15×60/120=82.5（万元）。

（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**。行政管理部门发生的固定资产日常修理费用及其可抵扣的增值税进项税额等后续支出记入“管理费用”科目；企业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。

会计处理：

借：管理费用（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

六、处置固定资产

企业出售、转让、报废固定资产或发生固定资产毁损，应当将处置价款扣除账面价值和相关税费（不含增值税）后的金额计入当期损益。

会计处理：

（1）将固定资产的账面价值结转至固定资产清理：

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）发生清理费等支出：

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

（3）残料变价收入（入库）以及保险公司或责任人赔偿：

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）

（4）取得处置价款：

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）

（5）固定资产清理完成后产生的清理净损益，依据固定资产处置方式的不同，分别适用不同的处理方法：

①因已丧失使用功能、自然灾害发生毁损等原因而报废清理产生的利得或损失：



老会计，用心传递温度

借：固定资产清理

贷：营业外收入

或：

借：营业外支出

贷：固定资产清理

②因出售、转让等原因产生的固定资产处置利得或损失：

借：固定资产清理

贷：资产处置损益

或作相反分录。

【例题 16·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 17·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清理费用

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，清理过程中发生的清理费用记入“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。

七、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。

（一）固定资产盘盈

按前期差错进行处理：

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

【例题 18·单选题】企业在盘盈固定资产时，应通过（ ）科目核算。

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



老会计，用心传递温度

【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”科目核算。

（二）固定资产盘亏

会计处理为：

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

 应交税费—应交增值税（进项税额转出）

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 19·单选题】下列各项中，按管理权限经批准后计入营业外支出的是（ ）。（2018 年）

A. 因管理不善造成的原材料盘亏

B. 固定资产盘亏净损失

C. 无法查明原因的现金短缺

D. 由过失人赔付的库存商品毁损

【答案】B

【解析】选项 A 计入管理费用；选项 B 计入营业外支出；选项 C 计入管理费用；选项 D 计入其他应收款。

库存现金、存货及固定资产清查的账务处理总结如下：

项目	盘盈（现金称溢余）	盘亏（现金称短缺）
库存现金	借：库存现金 贷：待处理财产损溢 借：待处理财产损溢 贷：其他应付款 营业外收入（无法查明原因）	借：待处理财产损溢 贷：库存现金 借：其他应收款 管理费用（无法查明原因） 贷：待处理财产损溢
存货	借：原材料等 贷：待处理财产损溢 借：待处理财产损溢 贷：管理费用	借：待处理财产损溢 贷：原材料 应交税费—应交增值税（进项税额转出） 【注】自然灾害不需做进项税额转出 借：原材料（收回残料） 其他应收款（应收取有关人员或保险公司赔款） 管理费用（管理不善） 营业外支出（非常损失，如自然灾害等） 贷：待处理财产损溢
固定资产	按前期差错处理 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	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



老会计，用心传递温度

	贷：盈余公积 利润分配—未分配利润	应交税费—应交增值税（进项税额转出） 借：营业外支出 其他应收款 贷：待处理财产损益
--	----------------------	---

八、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

【注】固定资产减值损失**一经确认**，在以后会计期间**不得转回**。

【例题 20 • 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（ ）。

- 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 21 • 单选题】2020 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 1 000 000 元，预计未来现金流量现值为 1 100 000 元，账面净值为 1 400 000 元，以前年度对该生产线计提过 80 000 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 400 000 元
- B. 应计提固定资产减值准备 320 000 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 220 000 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。固定资产应计提的减值准备金额=1 400 000-1 100 000=300 000（元），原已计提 80 000 元，所以当期补提的减值准备=300 000-80 000=220 000（元）。

九、使用权资产的账务处理

（一）使用权资产的管理

使用权资产，是指承租人可在租赁期内使用租赁资产的权利。

（二）使用权资产的账务处理

使用权资产的核算范围，为核算承租人除采用简化处理的短期租赁和低价值资产租赁外的所有租赁业务取得的使用权资产。

企业应设置“使用权资产”、“租赁负债”、“使用权资产累计折旧”、“使用权资产减值准备”等科目进行核算。

对在租赁期开始日后，承租人应当采用成本模式对使用权资产进行后续核算。



老会计，用心传递温度

1、使用权资产的初始计量及账务处理。

使用权资产应当按照成本进行初始计量。其成本包括：

- (1) 租赁负债的初始计量金额
- (2) 在租赁期开始日或之前支付的租赁付款额，存在租赁激励的，扣除已享受的租赁激励相关金额。
- (3) 承租人发生的实始直接费用。
- (4) 承租人为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生的成本。

【例题 22·案例题】 甲公司与出租人乙公司签订了一份办公楼租赁合同，约定每年的租赁付款额为 50 000 元，于每年年末支付；不可撤销租赁期为 5 年，合同约定在第 5 年年末，甲公司有权选择以每年 50000 元租金续租 5 年，也有权选择以 1 000 000 元的价格购买该办公楼。甲公司无法确定租赁内含利率，可以确定其增量借款利率为 5%。甲公司在租赁开始时选择续租 5 年，即实际租赁期为 10 年。不考虑税费等相关因素。甲公司应作会计处理如下：

计算使用权资产和租赁负债：

租赁付款额=50 000×10=500 000(元)

使用权资产的成本=租赁付款额的现值=50 000×(P/A, 5%, 10)
=50 000×7.72=386 000(元)

其中：(P/A, 5%, 10) 为年金现值系数(取两位小数为 7.72)

未确认融资费用=500 000-386 000=114 000(元)

甲公司编制会计分录如下：

借：使用权资产 386 000
 租赁负债—未确认融资费用 114 000
贷：租赁负债—租赁付款额 500 000

【例 23·案例题】承【例 22】 甲公司为获得该办公楼向前任租户支付款项 15 000 元，向促成此项租赁交易的房地产中介支付佣金 5 000 元。作为对甲公司的激励，乙公司同意补偿了 5 000 元佣金。

(1) 将初始费用 20 000 元(15 000+5 000) 计入使用权资产的初始成本：

借：使用权资产 20 000
 贷：银行存款 20 000

(2) 将收到的租赁激励从使用权资产入账价值中扣除：

借：银行存款 5 000
 贷：使用权资产 5 000

甲公司使用权资产的初始成本=386 000+20 000-5 000=401 000(元)。

【例 24·单选题】 2×20 年 1 月 1 日，A 公司与 B 公司签订一份租赁协议，协议约定，A 公司从 B 公司租入一栋办公楼，租赁期开始日为 2×20 年 2 月 1 日，租赁期限为 5 年，年租金 50 万元，于每年年末支付。租赁合同中约定的租赁内含利率为 8%， $[(P/A, 8\%, 5) = 3.9927; (P/F, 8\%, 5) = 0.6806]$ ，A 公司为获得该办公楼，向促成此项租赁交易的房地产中介支付佣金 5000 元，假定不考虑其他因素，A 公司于租赁期开始日应确认的使用权资产金额为 ()。

- A. 2 001 350 元 B. 1 999 753 元 C. 2 500 000 元 D. 2 505 000 元

【答案】 B

【解析】 应确认的使用权资产=500000×3.9927+5000=2001350 (元)。



老会计，用心传递温度

2、使用权资产的后续账务处理。

在租赁期开始日后，承租人应当采用成本模式对使用权资产进行后续计量。

承租人应当参照固定资产有关折旧规定，对使用权资产计提折旧。承租人能够合理确定租赁期届满时取得租赁资产所有权的，应当在租赁资产剩余使用寿命内计提折旧。无法合理确定租赁期届满时能够取得租赁资产所有权的，应当在租赁期与租赁资产剩余使用寿命两者孰短的期间内计提折旧。承租人应当按照资产减值的规定，确定使用权资产是否发生减值，并对已识别的减值损失进行会计处理。

在计算租赁付款额的现值时，承租人应当采用租赁内含利率作为折现率；

无法确定租赁内含利率的，应当采用承租人增量借款利率作为折现率。

租赁内含利率，是指使出租人的租赁收款额的现值与未担保余值的现值之和等于租赁资产公允价值与出租人的初始直接费用之和的利率。

承租人增量借款利率，是指承租人在类似经济环境下为获得与使用权资产价值接近的资产，在类似期间以类似抵押条件借入资金须支付的利率。

未担保余值，是指租赁资产余值中，出租人无法保证能够实现或仅由与出租人有关的一方予以担保的部分。

【例 25·多选题】下列关于使用权资产的相关表述中，正确的是（ ）。

- A. 使用权资产，是指承租人可以租赁期内使用租赁资产的权利
- B. 承租人发生的初始直接费用计入当期损益
- C. 租赁期开始日或之前支付的租赁付款额计入使用权资产的成本，存在租赁激励的，应扣除已享有的租赁激励相关金额
- D. 承租人预期将要发生的恢复成本不能计入使用权资产的成本

【答案】AC

【解析】选项 B，承租人发生的初始直接费用计入使用权资产成本；选项 D，承租人为拆卸及移除租赁资产所在地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生的成本，应计入使用权资产成本。

【例题 26·案例题】承【例 22】甲公司采用实际利率法计算各年的实际利息费用(如表 4-4 所示)，采用年限平均法对使用权资产计提折旧。

表 4-4

各年租赁负债计算表

单位：元

年度	租赁负债	利息	租赁付款额	租赁负债
	年初金额			年末金额
	①	② = ① × 5%	③	④ = ① + ② - ③
1	386 000	19 300	50 000	355 300
2	355 300	17 765	50 000	323 065
3	323 065	16 153	50 000	289 218
4	289 218	14 461	50 000	253 679
5	253 679	12 684	50 000	216 363
6	216 363	10 818	50 000	177 181
7	177 181	8 859	50 000	136 040
8	136 040	6 802	50 000	92 842
9	92 842	4 642	50 000	47 484
10	47 484	2 374	50 000	-

【注】表中各年利息四舍五入取整数。第 10 年利息为 2516 元(50000-47484)。

支付第 1 年年末的租金时：

借：租赁负债-租赁付款额 50 000

贷：银行存款 50 000



老会计，用心传递温度

借：财务费用(38 600×5%)	19 300
贷：租赁负债--未确认融资费用	19 300
年折旧额=386 000÷10=38 600(元)	
借：管理费用	38 600
贷：使用权资产累计折旧	38 600

【例题 27·案例题】承【例 22】和【例 26】甲公司在第 5 年年末，支付当年租金后选择行使购买权。相关会计科目余额分别为：“使用权资产”科目借方余额 386 000 元“使用权资产累计折旧”科目贷方余额 193 000 元(386 000÷10×5)、“租赁负债--租赁付款额”科目贷方余额 250 000 元(50 000×5)“租赁负债--未确认融资费用”科目借方余额 33 636 元。甲公司应编制如下会计分录：

借：固定资产--办公楼	976 636
使用权资产累计折旧	193 000
租赁负债--租赁付款额	250 000
贷：使用权资产	386 000
租赁负债--未确认融资费用	33 636
银行存款	1 000 000