

基础精讲班
中级会计实务
全国会计专业技术中级资格考试

主讲老师：柳豆豆

第三章 固定资产

第三章 固定资产

本章考情分析

本章在近年的客观题中均有体现，主观题也有涉及，甚至可与借款费用、资产负债表日后事项、会计差错、所得税等结合出综合题。

本章主要考点：

固定资产入账价值的确定；固定资产折旧方法的比较；固定资产初始确认；暂估入账固定资产核算；固定资产初始计量、后续计量及处置核算（大题）

第一节 固定资产的确认和初始计量

一、固定资产的确认

固定资产，是指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（持有目的）；
2. 使用寿命超过一个会计年度。

第一节 固定资产的确认和初始计量

固定资产确认条件的具体应用：

1. 环保设备和安全设备：应确认为固定资产。
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经济利益，从而适用不同的折旧率或者折旧方法，此时，企业应将其各组成部分单独确认为单项固定资产。

第一节 固定资产的确认和初始计量

3. 工业企业所持有的工具、用具，修理设备及施工企业的模板等周转材料，属于存货。但符合固定资产定义和确认条件的，如民用航空运输的高价周转件等，属于固定资产。

第一节 固定资产的确认和初始计量

二、固定资产的初始计量

按成本计量。

具体是指达到预定可使用状态前所发生的一切合理、必要的支出。

第一节 固定资产的确认和初始计量

（一）外购固定资产

外购固定资产的成本包括买价、相关税费、使固定资产达到预定可使用状态前发生的可归属于该项固定资产的运输费、装卸费、安装费及专业人员服务费等。

第一节 固定资产的确认和初始计量

【单选题】甲公司为增值税一般纳税人，于2018年2月3日购进一台不需要安装的生产设备，收到的增值税专用发票上注明的设备价款为3 000万元，增值税额为510万元，款项已支付；另支付保险费15万元，装卸费5万元。当日，该设备投入使用。假定不考虑其他因素，甲公司该设备的初始入账价值为（ ）万元。

- A. 3 000
- B. 3 020
- C. 3 510
- D. 3 530

【答案】：B

【解析】：设备的初始入账价值=3 000+15+5=3 020（万元）。

第一节 固定资产的确认和初始计量

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。

第一节 固定资产的确认和初始计量

【例 3-1】2×16 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 800 000 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，增值税为 1 200 元。全部以银行存款支付。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，甲公司的账务处理如下：

第一节 固定资产的确认和初始计量

（1）应计入固定资产的金额：

000 000+20 000=5 020 000（元） （2）A 设备应分配的成本=5 020 000*1 560 000/（1 560 000+2 340 000+1 300 000）=1 506 000（元） B 设备应分配的成本=5 020 000*2 340 000/（1 560 000+2 340 000+1 300 000）=2 259 000（元） C 设备应分配的成本=5 020 000*1 300 000/（1 560 000+2 340 000+1 300 000）=1 255 000（元）

第一节 固定资产的确认和初始计量

借：固定资产—A 设备 1 506 000
—B 设备 2 259 000
—C 设备 1 255 000
应交税费—应交增值税（进项税额） 801 200
贷：银行存款 5 821 200

第一节 固定资产的确认和初始计量

（二）自行建造固定资产，分为自营方式、出包方式。

1. 自营方式建造固定资产

成本由建造该资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成。

成本=工程用物资成本+领用原材料、库存商品的成本+人工成本+相关税费+资本化的借款费用+分摊的间接费用

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不计入在建工程成本，应确认为无形资产。

第一节 固定资产的确认和初始计量

注意：

（1）剩余、盘点工程物资的核算

工程完工后剩余的工程物资，如转作本企业库存材料的，按其实际成本或计划成本转作企业的库存材料。

第一节 固定资产的确认和初始计量

盘盈、盘亏、报废、毁损的工程物资，减去保险公司、过失人赔偿部分后的差额，工程项目尚未完工的，计入或冲减所建工程项目的成本（借或贷记在建工程）；如果工程项目已经完工的，计入当期损益。

第一节 固定资产的确认和初始计量

（2）已达到预定可使用状态但尚未办理竣工结算的固定资产的处理

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再调整原来的暂估价值,但不需要调整原已计提的折旧额。

第一节 固定资产的确认和初始计量

2. 出包方式建造固定资产

成本由固定资产达到预定可使用状态前的必要支出构成。

成本=建筑工程支出+安装工程支出+需分摊的待摊支出

待摊支出:在建设期间发生的,不能直接计入某项固定资产价值、应由所建造的固定资产共同负担的相关费用。

第一节 固定资产的确认和初始计量

待摊费用=管理费+可行性研究费+临时设施费+公证费+监理费+税金+资本化的借款费用+建设期间发生的工程物资盘亏+报废及毁损净损失+负荷联合试车费

待摊支出分摊率=累计发生的待摊支出/(建筑工程支出+安装工程支出)×100%

某工程应分摊的待摊支出=某工程的建筑工程支出、安装工程支出合计×分配率

第一节 固定资产的确认和初始计量

【单选题】下列关于自行建造固定资产会计处理的表述中,正确的是()。

- A. 为建造固定资产支付的职工薪酬计入当期损益
- B. 固定资产的建造成本不包括工程完工前盘亏的工程物资净损失
- C. 工程完工前因正常原因造成的单项工程报废净损失计入营业外支出
- D. 已达到预定可使用状态但未办理竣工决算的固定资产按暂估价值入账

【答案】D

第一节 固定资产的确认和初始计量

(三) 租入固定资产

根据是否实质上转移了与租赁资产所有权有关的全部风险和报酬:经营租赁、融资租赁

第一节 固定资产的确认和初始计量

【例 3-3】2×14 年 1 月 1 日,甲公司从乙租赁公司采用经营租赁方式租入一台办公设备。租赁合同规定:租赁期开始日为 2×14 年 1 月 1 日,租赁期为 3 年,租金总额为 270 000 元,租赁开始日,甲公司先预付租金 200 000 元,第 3 年末再支付租金 70 000 元;租赁期满,乙租赁公司收回办公设备。假定甲公司在每年年末确认租金费用,不考虑相关税费。

第一节 固定资产的确认和初始计量

(1) 2×14 年 1 月 1 日,预付租金

借:预付账款——乙租赁公司 200000

贷:银行存款 200000

(2) 2×14 年 12 月 31 日,确认本年租金费用

借:管理费用 90 000 (27/3)

贷:预付账款——乙租赁公司 90 000

第一节 固定资产的确认和初始计量

(3) 2×15 年 12 月 31 日,确认本年租金费用

借:管理费用 90 000 (27/3)

贷:预付账款——乙租赁公司 90 000

(4) 2×16 年 12 月 31 日,确认本年租金费用

借:管理费用 90 000

贷:银行存款 70 000

预付账款——乙租赁公司 20 000

第一节 固定资产的确认和初始计量

（四）其他方式取得的固定资产

1. 投资者投入固定资产的成本，应当按照投资合同或协议约定的价值加上相关税费作为固定资产的入账价值，但合同或协议约定价值不公允的除外。（存货、无形资产也有此项规定）
2. 非货币性资产交换、债务重组等方式取得的固定资产的成本，应当分别按照本书有关章节的规定确定。

第一节 固定资产的确认和初始计量

（五）存在弃置费用的固定资产

弃置费用通常是指根据国家法律法规、国际公约等规定，企业承担的环境保护和生态恢复等义务所确定的支出。

如：

1. 核电站核设施等的弃置和恢复环境等义务；
2. 石油天然气开采企业油气资产的弃置费用。

第一节 固定资产的确认和初始计量

账务处理：

借：固定资产（现值）

贷：预计负债

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：

借：财务费用

贷：预计负债

第一节 固定资产的确认和初始计量

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会发生支出金额、预计支出时点、折现率等变动，从而引起原确认的预计负债的变动，应按以下原则调整固定资产成本：

（1）对于预计负债的减少，以固定资产的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，超过部分计入当期损益。

第一节 固定资产的确认和初始计量

（2）对于预计负债的增加，增加固定资产的成本。

按以上原则调整的资产成本，在资产剩余使用年限内计提折旧。一旦该固定资产使用寿命结束，预计负债的所有后续变动应在发生时确认为损益。

第一节 固定资产的确认和初始计量

【单选题】某核电站以 10 000 万元购建一项核设施，现已达到预定可使用状态，预计在使用寿命届满时，为恢复环境将发生弃置费用 1 000 万元，该弃置费用按实际利率折现后的金额为 620 万元。该核设施的入账价值为（ ）万元。

- A. 9 000
- B. 10 000
- C. 10 620
- D. 11 000

【答案】：C

【解析】：该核设施的入账价值=10 000+620=10 620（万元）。

第二节 固定资产的后续计量

第二节 固定资产的后续计量

一、固定资产折旧

固定资产的应计折旧额=原价-预计净残值

预计净残值=预计残值-预计清理费用

企业应根据固定资产的性质和使用情况，合理确定固定资产的使用寿命和预计净残值。

固定资产的使用寿命和预计净残值一经确定，不得随意变更。

第二节 固定资产的后续计量

（一）固定资产折旧范围

除以下情况外，企业应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）按照规定单独估计作为固定资产入账的土地。

提前报废的固定资产不补提折旧。

对固定资产进行更新改造时，固定资产转入了在建工程，故改良期间不需计提折旧。

第二节 固定资产的后续计量

融资租入固定资产需计提折旧。

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。（即按月初在账的固定资产计提折旧。）

第二节 固定资产的后续计量

【多选题】下列固定资产中，应计提折旧的固定资产有（ ）。

- A. 经营租赁方式租出的固定资产
- B. 季节性停用的固定资产
- C. 正在改扩建的固定资产
- D. 融资租入的固定资产

【答案】： ABD

第二节 固定资产的后续计量

【判断题】已提足折旧继续使用的固定资产不再提取折旧，未提足折旧提前报废的固定资产，应补提折旧。

【答案】： 错

第二节 固定资产的后续计量

（二）固定资产折旧方法

传统折旧方法包括：年限平均法、工作量法；

加速折旧方法包括：双倍余额递减法、年数总和法。

企业应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。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。

固定资产的折旧方法一经确定，不得随意变更。

第二节 固定资产的后续计量

1. 年限平均法

年折旧额

=（原价-预计净残值）÷预计使用年限

=原价×（1-预计净残值率）÷预计使用年限

= 原价×年折旧率

年折旧率=（1-预计净残值/原价）÷预计使用年限

第二节 固定资产的后续计量

例题：甲公司某项设备原价为120万元，预计使用寿命为5年，预计净残值率为4%；假设甲公司没有对该机器设备计提减值准备。甲公司按年限平均法计算折旧

年折旧额=120×（1-4%）÷5=23.04（万元）

第二节 固定资产的后续计量

2. 工作量法

单位工作量折旧额

$= (\text{固定资产原价} - \text{预计净残值}) \div \text{总工作量}$

每期折旧额

$= \text{单位工作量折旧额} \times \text{固定资产该期实际工作量}$

第二节 固定资产的后续计量

3. 双倍余额递减法

原理：前期折旧时，先不考虑净残值，按双倍直线折旧率计提折旧；最后两年改成直线法。

折旧率 $= 2 / \text{预计使用年限} \times 100\%$ ；

年折旧额 $= \text{期初固定资产净值} \times \text{折旧率}$

最后两年改成直线法后，要考虑预计净残值。

第二节 固定资产的后续计量

例题：甲公司某项设备原价为 120 万元，预计使用寿命为 5 年，预计净残值率为 4%；假设甲公司没有对该机器设备计提减值准备。

第二节 固定资产的后续计量

甲公司按双倍余额递减法计算折旧，每年折旧额计算如下：

年折旧率 $= 2 / 5 \times 100\% = 40\%$

第一年应提的折旧额 $= 120 \times 40\% = 48$ （万元）

第二年应提的折旧额 $= (120 - 48) \times 40\% = 28.8$ （万元）

第三年应提的折旧额 $= (120 - 48 - 28.8) \times 40\% = 17.28$ （万元）

从第四年起改按年限平均法（直线法）计提折旧：

第四、五年应提的折旧额

$= (120 - 120 \times 4\% - 48 - 28.8 - 17.28) \div 2 = 10.56$ （万元）

第二节 固定资产的后续计量

4. 年数总和法

年折旧额 $= (\text{原价} - \text{净残值}) \times \text{折旧率}$

折旧率 $= \text{尚可使用年限} / \text{使用年限的数字之和}$

第二节 固定资产的后续计量

沿用上述数字：

年份	尚可使用年限	原价-净残值	年折旧率	每年折旧额	累计折旧
第 1 年	5	1 152 000	5/15	384 000	384 000
第 2 年	4	1 152 000	4/15	307 200	691 200
第 3 年	3	1 152 000	3/15	230 400	921 600
第 4 年	2	1 152 000	2/15	153 600	1 075 200
第 5 年	1	1 152 000	1/15	76 800	1 152 000

第二节 固定资产的后续计量

借：制造费用（生产车间计提折旧）

管理费用（企业管理部门、未使用的固定资产计提折旧）

销售费用（企业专设销售部门计提折旧）

其他业务成本（企业出租固定资产计提折旧）

贷：累计折旧

第二节 固定资产的后续计量

（三）固定资产预计使用寿命、预计净残值和折旧方法复核

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。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。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。

与固定资产有关的经济利益预期消耗方式有重大改变的，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当作为会计估计变更，采用未来适用法，不需追溯调整。

第二节 固定资产的后续计量

二、 固定资产后续支出

符合固定资产确认条件的资本化；否则，费用化。

第二节 固定资产的后续计量

（一）资本化的后续支出

第二节 固定资产的后续计量

【例 3—4】甲公司是一家饮料生产企业，有关业务资料如下：

（1）20×9 年 12 月，该公司自行建成了一条生产线并投入使用，建造成本为 600 000 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。

第二节 固定资产的后续计量

（2）2×11 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。

第二节 固定资产的后续计量

（3）至 2×12 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 210 000 元，增值税税额为 33 600 元，已全部用于改扩建工程，发生有关人员薪酬 84 000 元。

第二节 固定资产的后续计量

（4）该生产线改扩建工程达到预定可使用可使用状态后，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：

第二节 固定资产的后续计量

（1）固定资产后续支出发生前，该条饮料生产线的应计折旧额 $=600\,000\times(1-3\%)=582\,000$ （元）

年折旧额 $=582\,000\div6=97\,000$ （元）

第二节 固定资产的后续计量

2×10 年 1 月 1 日至 2×11 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

第二节 固定资产的后续计量

（2）2×11 年 12 月 31 日：

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

第二节 固定资产的后续计量

(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） 33 600
 贷：银行存款 243 600
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

第二节 固定资产的后续计量

(4) 2×12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

第二节 固定资产的后续计量

(5) 2×12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 = $700\,000 \times (1 - 4\%) = 672\,000$ (元)

月折旧额 = $672\,000 \div (7 \times 12) = 8\,000$ (元)

2×12年应计提的折旧额为 64 000 元 ($8\,000 \times 8$)，会计分录为：

借：制造费用 64 000
 贷：累计折旧 64 000

第二节 固定资产的后续计量

2×13年至2×18年每年应计提的折旧额为

96 000 元 ($8\,000 \times 12$)，会计分录为：

借：制造费用 96 000
 贷：累计折旧 96 000

2×19年应计提的折旧额为 32 000 元

($8\,000 \times 4$)，会计分录为：

借：制造费用 32 000
 贷：累计折旧 32 000

第二节 固定资产的后续计量

企业在发生可资本化的固定资产后续支出时，可能涉及替换固定资产的某个组成部分。如果满足固定资产的确认条件，应当将用于替换的部分资本化，计入固定资产账面价值，同时终止确认被替换部分的账面价值。

第二节 固定资产的后续计量

【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 400 000 元（其中的电动机在2×12年6月30日的市场价格为 85 000 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，甲公司决定于对其进行改造，为此购买了一台更大功率的电动机代替原电动机。新购置电动机的价款为 82 000 元，增值税额为 13 120 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 15 000 元。

第二节 固定资产的后续计量

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。

第二节 固定资产的后续计量

(1) 固定资产转入在建工程

原电动机的价值=85 000- (85 000÷10) ×4=51 000 (元)

借：营业外支出——处置非流动资产损失 51 000

 在建工程——升降机械 189 000

 累计折旧——升降机械 (400 000÷10×4) 160 000

贷：固定资产——升降机械 400 000

第二节 固定资产的后续计量

(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) 13 120

贷：银行存款 95 120

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

第二节 固定资产的后续计量

(3) 在建工程转回固定成本

借：固定资产——升降机械 286 000

 贷：在建工程——升降机械 286 000

固定资产大修理费用，符合资本化条件的，计入成本，否则，计入费用。

第二节 固定资产的后续计量

(二) 费用化的后续支出

固定资产的维修费、更新改造等不符合资本化条件的后续支出，直接进行费用化处理，计入当期损益。

借：管理费用 (管理部门的修理费)

 销售费用 (销售部门的修理费)

 贷：银行存款等

第二节 固定资产的后续计量

经营租入固定资产，承租人发生的金额较大的后续支出，应通过“长期待摊费用”科目核算，即先通过“长期待摊费用”科目归集，然后在剩余租赁期与租赁资产尚可使用年限两者中较短的期间内，采用合理的方法进行摊销，计入当期损益。

第二节 固定资产的后续计量

【判断题】将发生的固定资产后续支出计入固定资产成本的，应当终止确认被替换部分。

【答案】：正确

第二节 固定资产的后续计量

【多选题】下列关于固定资产会计处理的表述中，正确的有 ()。

- A. 未投入使用的固定资产不应计提折旧
- B. 特定固定资产弃置费用的现值应计入该资产的成本
- C. 融资租入管理用固定资产发生的日常修理费应计入当期损益
- D. 预期通过使用或处置不能产生经济利益的固定资产应予终止确认

【答案】：BCD

第三节 固定资产的处置

第三节 固定资产的处置

不论是出售、报废或毁损，都要通过“固定资产清理”账户核算。

借方：固定资产的净值（净值或账面价值）、清理费用和相关税费。

贷方：残值收入，应收赔款（保险公司或责任人）。

出售的净损益：计入资产处置损益

报废、毁损的净损益：转入营业外收入、营业外支出

第三节 固定资产的处置

清理净损益的处理：

（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计入营业外收支。

（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“资产处置收益”。

第三节 固定资产的处置

【例题】甲公司出售一幢建筑物，原价为2 000 000元，已计提折旧1 000 000元，未计提减值准备，实际出售价格为1 200 000元，已通过银行收回价款。不考虑相关税费。甲公司应作如下会计处理：

（1）将出售固定资产转入清理时：

借：固定资产清理	1 000 000
累计折旧	1 000 000
贷：固定资产	2 000 000

第三节 固定资产的处置

（2）收回出售固定资产的价款时：

借：银行存款	1 200 000
贷：固定资产清理	1 200 000

第三节 固定资产的处置

（3）结转出售固定资产的净损益时：

借：固定资产清理	200 000
贷：资产处置损益	200 000

第三节 固定资产的处置

【判断题】固定资产处于处置状态或者预期通过使用或处置不能产生经济利益的，应予终止确认。（ ）

【答案】：正确