

一、固定资产的定义及其确认条件

1、固定资产的定义：

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

2、固定资产的确认条件：

- (1) 与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业
- (2) 该固定资产的成本能够可靠计量

3、特别说明

(1) **环保设备**和**安全设备**也应确认为固定资产。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中获得未来经济利益，或将减少企业未来经济利益的流出；

(2) 固定资产的各组成部分具有不同使用寿命或以不同方式为企业提供经济利益，企业应当分别将各组成部分确认为单项固定资产；

(3) 工业企业持有的备品备件和维修设备等资产通常确认为存货，但某些备品备件和维修设备需要与相关固定资产组合发挥效用，应确认为固定资产；如民用航空运输企业的高价周转件。

(4) 对于工业企业持有的**工具、用具、备品备件、维修设备**等资产，施工企业持有的**模板、挡板、架料等周转材料**，以及**地质勘探企业持有的管材**等，尽管该类资产具有固定资产的某些特征，如适用年限超过一年，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。

二、固定资产的初始计量

(1) 外购固定资产的初始计量

①

固定资产应当按**成本**

进行初始计量。企业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

※ 专业人员服务费和员工培训费的不同处理：

- 1、专业人员服务费**计入固定资产的成本**
- 2、员工培训费不计入固定资产的成本，**应计入当期损益**
- 3、固定资产采购人员的差旅费**计入“管理费用”**

②

相关税费通常包括：

关税、契税、车辆购置税、耕地占用税、不包括允许抵扣的增值税进项税额

③ 外购不需安装的固定资产，直接通过“固定资产”核算

借：固定资产

 应交税费——应缴增值税（进项税额）

 ——待抵扣进项税额（可能）

贷：银行存款/应付账款等

④

外购需安装的固定资产，

先通过“在建工程”科目，安装完毕后转入“固定资产”科目

1、购入时

借：在建工程

应交税费——应缴增值税（进项税额）

——待抵扣进项税额（可能）

贷：银行存款/应付账款等

2、达到预定可使用状态时

借：固定资产

贷：在建工程

根据增值税税制规定，一般纳税人自2016年5月1日之后取得的按固定资产核算的

分两年从销项税额中抵扣，取得当期可抵扣
增值税专用发票上注明的进项税额的60%
，另外40%为待抵扣进项税额，于
取得扣税凭证的当月起第13个月从销项税额中抵扣

以一笔款项

购入多项没有单独标价的固定资产，应按
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。

不需要安装

需要安装

借：固定资产
 应交税费——应缴增值税（进项税额）
 贷：银行存款/应付账款等

1、购入时
借：在建工程
 应交税费——应缴增值税（进项税额）
 贷：银行存款/应付账款等
2、安装时
借：在建工程
 贷：原材料/库存商品/应付职工薪酬/工程
 物资等
3、达到预定可使用状态时
借：固定资产
 贷：在建工程

(2) 自行建造固定资产的初始计量

1、企业为建造固定资产准备的各种物资，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，通过“**工程物资**”科目进行核算。工程完工后，剩余工程物资转为存货，按实际成本或计划成本结转

2、企业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**”

3、盘亏、报废、毁损的工程物资，减去残料价值（原料）以及保险公司、过失人等赔款（其他应收款）后的差额的处理（盘盈类似）、

4、盘亏、盘盈、报废、毁损的工程物资净损益的处理

(1) **工程尚未完工**：计入或冲减所建工程项目的成本

(2) **工程已完工**：计入当期营业外收支

(3) **非常原因造成的**：直接计入营业外支出

		盘亏、报废及毁损	盘盈
建设期间	正常原因	借：在建工程（净损失） 贷：工程物资	借：工程物资 贷：在建工程（净收益）
	因自然灾害导致毁损	借：营业外支出 贷：工程物资	
工程完工后		借：营业外支出（净损失） 贷：工程物资	借：工程物资 贷：营业外收入（净收益）

购入工程物资

1、准备用于动产

借：工程物资

应交税费——应缴增值税（进项税额）

贷：银行存款等

2、准备用于不动产

借：工程物资

应交税费——应缴增值税（进项税额）

——待抵扣进项税额

贷：银行存款等

【提示】

第13个月

借：应交税费——应缴增值税（进项税额）

贷：应交税费——待抵扣进项税额

领用工程物资、原材料

借：在建工程

贷：工程物资

原材料

（若用于不动产，需将原进项税额的40%转至“应交税费——待抵扣进项税额”）

库存商品

应付职工薪酬

生产成本——辅助生产成本

银行存款

达到预定可使用状态

借：固定资产

贷：在建工程

所建造的固定资产已达到预定可使用状态，但尚未办理竣工结算的，应自达到预定可使用状态之日起，根据工程预算、造价或工程实际成本等，按暂估价值转入固定资产，并按有关计提固定资产这的规定，计提固定资产折旧；但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

(3) 出包方式建造固定资产的初始计量

企业以出包方式建造固定资产，其成本由建造该项固定资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成，包括发生的建造工程支出、安装工程支出，以及需分摊计入的待摊支出。

固定资产成本=建筑工程支出+安装工程支出+待摊支出

待摊支出包括：

建造工程发生的管理费、可行性研究费、临时设施费、公证费、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、报废及损毁净损失、负荷联合试车费等。

待摊费用应由建造固定资产共同负担，分摊后计入固定资产。

(4) 其他方式取得固定资产的初始计量

接受固定资产投资的企业，在办理了固定资产移交手续后，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，但合同或协议约定价值不公允的除外。

(5) 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和行政法规等规定，企业承担的环境保护和生态恢复等义务所需的支出，如油气资产、核电站设施等弃置和环境恢复义务。

① 对于石油天然气、核电站核设施等，气质费用的金额较大，按现值计算确定应计入固定资产原价的金额并确认相应的**预计负债**

借：固定资产/在建工程

贷：预计负债

② 在该固定资产的使用寿命内，按预计负债的摊余成本（账面价值）和实际利率计算确定的利息费用，应在发生时计入财务费用。计算确定各期应负担的利息费用。

借：财务费用等

贷：预计负债

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

支出余额、预

计弃置时点、折现率等变动

，从而引起的预计负债变动，应按以下原则调整该固定资产的成本。

1、对于预计负债的减少，以该固定资产的账面价值为限扣减固定资产成本

。若预计负债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

2、对于预计负债的增加，增加该固定资产的成本

3、

按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。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当期损益

4、

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

借：固定资产清理

贷：银行存款

二、固定资产的后续计量

(1) 固定资产的折旧

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使用寿命和预计净残值。固定资产的使用寿命、预计净残值一经确定，不得随意变更。

※ 除下列情况外，企业应当对所有固定资产计提折旧

① 已提足折旧继续使用的固定资产

② 按规定单独作价入账的土地

	折旧范围	内容
	空间范围	除下列情况外，企业应当对所有固定资产计提折旧 1、已提足折旧继续使用的固定资产 2、按规定单独作价入账的土地
	时间范围	当月增加，当月不提，从下月计提； 当月减少，当月仍计提，次月起停止 【次月起次月止】
特殊事项	不计提折旧的固定资产	1、仍处于更新改造过程而停止使用 2、未提足折旧提前报废 3、持有待售的固定资产
	计提折旧的固定资产	1、因进行大修理而停用 2、已达到预定可使用状态，但尚未办理竣工决算

※ 固定资产提足折旧后，不管是否继续使用，均不再提取折旧；

※ 提前报废的固定资产，也不再补提折旧；

※ 已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产，应根据工程测算、工程造价或工程实际成本等按**暂估价值**确认为固定资产，并计提折旧；待办理竣工决算手续后，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**。

※ 融资租赁租入固定资产折旧处理

1、折旧政策同自有固定资产

2、能合理确定租赁期届满时**将取得该资产所有权**，
折旧期间=租赁开始日的使用寿命

3、否则，折旧期间为租赁期与使用寿命两者中较短者

(2) 固定资产折旧方法

① 平均年限法：

② 工作量法

③ 双倍余额折旧法

※ 按**固定资产账面净值**和**固定折旧率**计算，加速折旧

※ 折旧率是平均年限法的两倍，折旧率是固定的，但计算基数逐年递减；

※ 计算公式：

1、年折旧率

= $2 \div$ 预计的折旧年限 $\times 100\%$ ，年折旧额=固定资产期初折余价值 \times 年折旧率。

2、月折旧率=年折旧率 $\div 12$

3、月折旧额=年初固定资产折余价值 \times 月折旧率

4、固定资产期初账面**净值**=**固定资产原值-累计折旧**

5、最后两年，每年折旧额=(固定资产原值-累计折旧-残值) $\div 2$

④ 年数总和法

※ 加速折旧法，按**固定资产账面净值**为基数，折旧率逐年递减

※ 年折旧率 = (折旧年限 - 已使用年限) / (折旧年限 * (折旧年限 + 1) / 2)

【例题】

某企业2015年8月购入的一项固定资产的原价为20000元，预计使用年限5年，预计净残值200元

※ 直线法计提折旧：

2015年折旧 = (20000 - 200) / 5 * 4 / 12 = 1320

(8月购入，从9月开始计提折旧)

2016-2019年折旧 = (20000 - 200) / 5 = 3960

2020年折旧 = (20000 - 200) / 5 * 8 / 12 = 2640

※ 双倍余额计提折旧

第1个12月折旧 = 20000 * 2 / 5 = 8000

第2个12月折旧 = (20000 - 8000) * 2 / 5 = 4800

第3个12月折旧 = (20000 - 8000 - 4800) * 2 / 5 = 2880

最后2个12月折旧 = (20000 - 8000 - 4800 - 2880 - 200) / 2 = 2060

2015年折旧 = 8000 * 4 / 12 = 2666.67

2016年折旧 = 8000 * 8 / 12 + 4800 / 12 * 4 = (20000 - 2666.67) * 2 / 5 = 6933.33

2017年折旧 = 4800 * 8 / 12 + 2880 / 12 * 4 = (20000 - 2666.67 - 6933.33) * 2 / 5 = 4160

2018年折旧 = 2880 * 8 / 12 + 2060 * 4 / 12 = 2060.67

2019年折旧 = 2060

2020年折旧=2060*8/12=1373.33

※ 年数总和法计提折旧

第1个12月折旧= (20000-200) *5/15=6600

第2个12月折旧= (20000-200) *4/15=5280

第3个12月折旧= (20000-200) *3/15=3960

第4个12月折旧= (20000-200) *2/15=2640

第5个12月折旧= (20000-200) *1/15=1320

各年度折旧类似双倍余额法处理

(3) 固定资产折旧会计处理

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】

研发支出【企业研发无形资产时使用固定资产计提折旧】

贷：累计折旧

(4) 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、使用寿命预计数于原先估计有差异的，应调整固定资产使用寿命；
- 2、预计净残值预计数于原先估计有差异的，应调整预计净残值；

3、与固定资产有关的经济利益预期消耗方式发生重大变化，企业应改变固定资产折旧方法。

(5) 固定资产资本化后续处理

1、固定资产发生可资本

化的后续支出时，企业一般应将该

固定资产的原价、已计提的累计折

旧和减值准备转销，将固定资产的账面价值转入在建工程，并停止计提折旧

2、发生的后续支出，通过“在建工程”科目核算。在固定资产发生的后续支出完工并达到预定可使用

状态时，从在建工程转为固定资产，并按**重新确定的使用寿命、**

预计净残值和折旧方法计提折旧

3、企业发生的一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。**

【习题】甲公司某项固定资产已完成改造，累计发生的改造成本400万，拆除部分的原价为200万；改造前，该固定资产原价为800万，已计提折旧250万，不考虑其他因素，甲公司该项固定资产改造后的账面价值为（ ）

【解析】已计提250万的折旧包含拆除部分的

扣除拆除部分账面价值=200-250/800*200=137.5

改造后账面价值=（800-137.5）+400=812.5

【习题】2009年6月30日，甲公司一台生产用升降机出现故障，经检修发现其中的电动机磨损严重，需要更换。该升降机械买于2005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（其中电动机在2005年6月30日的市场价格为85000元），预计净残值为0，预计使用寿命10年，采用年限平均法计提折旧

为继续使用该升降机，甲公司对其进行改造，购买新发动机。新购置电动机价款82000元，增值税税额13940元，改造过程中，辅助生产车间发生劳务支出15000元

【解析】假定原发动机磨损严重，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

2009年元发动机的价值为： $85000 - (85000/10) * 4 = 51000$

借：在建工程——升降机械 240000

累计折旧——升降机械 (400000/10*4) 160000

贷：固定资产——升降机械 4000000

借：营业外支出——处置非流动资产损失 51000

贷：在建工程——升降机械 51000

2、更新改造支出

借：工程物资——新发动机 82000

应交税费——应交增值税(进项税额) 13940

贷：银行存款 95940

借：在建工程——升降机械 97000

贷：工程物资——新发动机 82000

生产成本——辅助生产成本 15000

3、在建工程转回固定资产

借：固定资产——升降机械 286000

贷：在建工程——升降机械 286000

(6) 固定资产费用化后续处理

※

固定资产的日常修理维护支出通常

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

1、企业生产车间和行政管理部门等发生的固定资产维修费用等后续支出计入管理费用

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

※

企业对固定资产进行定期检查发生的大修理费用

，有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

※

经营租赁租入固定资产的改良支出，一般应通过“长期待摊费用

”科目核算，并在剩余租赁期与租赁资产尚可使用年限两者较短期间内进行摊销

会计分录：

借：管理费用/销售费用等

贷：原材料/应付职工薪酬/银行存款

(7) 固定资产终止确认的条件

※ 固定资产满足下列条件之一的，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处置不能产生经济利益

(8) 固定资产处置的账务处理

※ 固定资产处置一般通过“固定资产清理”科目核算

1、固定资产转入清理

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、发生清理费用

借：固定资产清理

 银行存款

3、收到出售固定资产的价款、残料价值和变价收入等

借：银行存款/原材料等

 贷：固定资产清理

 应交税费——应交增值税（销项税额）

4、保险赔偿等的处理

借：其他应收款

 贷：固定资产清理

5、清理净损益的处理

1) 属于生产经营期间正常报废清理的处理净损失

借：营业外支出——处置非流动资产损失

 贷：固定资产清理

2) 属于自然灾害等非正常原因造成的损失

借：营业外支出——非常损失

贷：固定资产清理

【提示】如为清理净收益，则

借：固定资产清理

贷：营业外收入

3) 出售、转让等原因造成的损失(人为原因)

借：资产处置损益

贷：固定资产清理

【提示】若为处置利得，则

借：固定资产清理

贷：资产处置损益

【例题】甲公司为增值税一般纳税人，2012年至2015年与固定资产业务相关的资料如下：2012年12月5日，甲公司以银行存款购入一套不需安装的大型生产设备，取得增值税专用发票注明价款5000万、增值税税额850万

2012年12月31日，该设备投入使用，预计使用年限为5年，净残值50万，采用年数总和法按年计提折旧

2014年12月31日，该设备出现减值迹象，预计未来现金流量的现值为1500万，公允价值减值处置费用后的净额为1800万，甲公司对该设备计提减值准备后，根据新获得的信息预计其剩余使用年限仍为3年，残值30万，仍采用年数总和法按年计提折旧

2015年12月31日，甲公司出售该设备，开具的增值税专用发票注明的价款为900万，增值税税额153万，另以银行存款支付清理费用2万

要求：(1) 编制甲公司2012年12月5日购入该设备的会计分录

(2) 分别计算甲公司2013年和2014年对该设备应计提的折旧金额

(3) 计算甲公司2014年12月31日对该设备计提减值准备的金额

(4) 计算甲公司2015年对该设备应计提的折旧金额

(5) 编制甲公司2015年12月31日处置该设备的会计分录

【解析】

(1) 2012年12月5日

借：固定资产 5000

应交税费——应缴增值税（进项税额） 850

贷：银行存款 5850

(2) 甲公司2013年应计提的折旧 = $(5000 - 50) / 15 * 5 = 1650$ 万；

2014年应计提折旧 = $(5000 - 50) / 15 * 4 = 1320$ 万

(3) 2014年12月31日，固定资产账面价值 = $5000 - 1650 - 1320 = 2030$ 万，可回收金额为预计未来现金流量的现值为1500万和公允价值减去处置费用后净额1800万中的较高者，所以是1800万，因此计提的减值准备 = $2030 - 1800 = 230$ 万

借：固定资产减值损失 230

贷：固定资产减值准备 230

(4) 2015年，固定资产应计提折旧 = $(1800 - 30) / 6 * 3 = 885$ 万

借：制造费用 885

贷：累计折旧 885

(5) 2015年12月31日

借：固定资产清理 915

累计折旧 3855

固定资产减值准备 230

贷：固定资产 5000

借：银行存款 1053

贷：固定资产清理 900

应交税费——应缴增值税（进项税额） 153

借：固定资产清理 2

贷：银行存款 2

借：资产处置损益 17

贷：固定资产清理 17

阶段	账务处理
1、固定资产转入清理	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、发生清理费用	借：固定资产清理 贷：银行存款
3、出售收入、残料等	借：银行存款/原材料等 贷：固定资产清理 应交税费——应交增值税（销项税额）
4、保险赔偿等的处理	借：其他应收款/银行存款等 贷：固定资产清理
5、清理净损益的处理	总原则：依据 固定资产处置方式 不同 1) 因 已丧失使用功能 营业外收支 ； 2) 因 出售、转让 等原因产生的利得或损失应计入 资产处置损益 （人为原因） 净损失 属于生产经营期间正常报废的处 置净损失 借：营业外支出——处置非流动

净收益

资产损失

贷：固定资产清理

属于自然灾害非正常原因造成的
损失

借：营业外支出——非常损失

贷：固定资产清理

出售、转让等原因造成的损失

借：资产处置损益

贷：固定资产清理

固定资产清理后的净收益

借：固定资产清理

贷：营业外收入

出售、转让等原因产生的净收益
(人为原因)

借：固定资产清理

贷：资产处置损益

注：筹

建期间的，冲减“管理费用”