

第三章 固定资产

【本章考情分析】

本章涉及固定资产确认、计量和记录等内容。近三年考试题型为单项选择题、多项选择题和判断题。2017年综合题与本章内容有关，总体来看本章内容比较重要。

【本章主要内容】

- 第一节 固定资产的确认和初始计量
- 第二节 固定资产的后续计量
- 第三节 固定资产的处置

第一节 固定资产的确认和初始计量

- ◇固定资产的确认
- ◇固定资产的初始计量

一、固定资产的确认

(一) 固定资产的定义

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。(持有时间)

(二) 固定资产的确认条件

固定资产同时满足下列条件的，才能予以确认：

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地计量。

(三) 固定资产确认条件的具体运用

【提示 1】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。

【提示 2】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**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。

【提示 3】固定资产的各组成部分具有不同使用寿命或者以不同方式为企业**提供经济利益**，适用不同折旧率或折旧方法的，应当分别将各组成部分确认为**单项固定资产**。(如：**飞机的引擎**)

【例题·单选题】下列各项中，应确认为房地产开发企业固定资产的是()。(2018年)

- A. 作为本企业办公用房购入的写字楼
- B. 已完成开发并拟出售的商品房
- C. 以经营租赁方式租入的写字楼
- D. 以融资租赁方式整体出租的商铺

【答案】A

【解析】选项 B，应作为房地产开发企业的存货；选项 C，经营租赁方式租入的写字楼，不属于承租人的资产；选项 D，以融资租赁方式整体出租的商铺，承租人作为固定资产核算，出租人应终止确认该项资产。

【例题·判断题】企业购入的环保设备，不能通过使用直接给企业带来经济利益的，不应作为固定资产进行管理和核算。()

【答案】×

【解析】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未来经济利益，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获得更多的未来经济利益，也应确认为固定资产，例如为净化环境或者满足国家有关排污标准的需要购置的环保设备。

【例题·多选题】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带来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. 以经营租赁方式租入的固定资产，企业拥有使用权，因此应将其作为固定资产核算
- 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固定资产核算

【答案】ACD

【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；选项 C，经营租入的固定资产，企业不拥有所有权，不应确认为企业的固定资产；选项 D，房地产开发公司建造完成的准备销售的商品房应确认为存货。

二、固定资产的初始计量

固定资产应当按照成本进行初始计量。

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。这些支出包括直接发生的价款、相关税费、运杂费、包装费和安装成本等，也包括间接发生的，如应承担的借款利息、外币借款折算差额以及应分摊的其他间接费用。

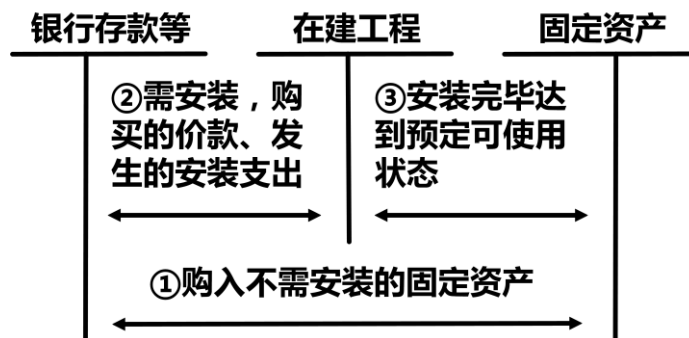
(一) 外购固定资产

企业外购固定资产的成本，包括购买价款、相关税费(包括：**关税、契税、耕地占用税、车辆购置税**等)、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(**价、税、费**)。

1. 核算原则：外购固定资产分为购入不需要安装的固定资产和购入需要安装的固定资产两类。

| 购入 不需要安装 的固定资产 | 购入 需要安装 的固定资产 |
|---|---|
| 借： 固定资产 应交税费——应交增值税(进项税额) 贷：银行存款/应付账款等 | ①购入需要安装的固定资产 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安装固定资产： 借：在建工程 贷：应付职工薪酬等 ③达到预定可使用状态后转入固定资产： 借：固定资产 贷：在建工程 |

外购固定资产的核算如下图所示：



【例题·单选题】甲公司为增值税一般纳税人，2018年1月15日购入一项生产设备并立即投入使用。取得增值税专用发票上注明价款500万元，增值税税额85万元。当日预付未来一年的设备维修费，取得增值税专用发票上注明的价款为10万元，增值税税额为1.7万元，不考虑其他因素，该设备的入账价值是（ ）万元。（2018年）

- A. 500
- B. 510
- C. 585
- D. 596

【答案】A

【解析】当日预付未来一年的设备维修费于发生时计入当期损益，则该设备的入账价值为 500 万元。

【例题·单选题】甲公司系增值税一般纳税人，购入一套需安装的生产设备，取得的增值税专用发票上注明的价款为 300 万元，增值税税额为 51 万元，自行安装领用材料 20 万元，发生安装人工费 5 万元，不考虑其他因素，设备安装完毕达到预定可使用状态转入固定资产的入账价值为()万元。

- A. 320 B. 351 C. 376 D. 325

【答案】D

【解析】增值税一般纳税人购入设备取得的增值税专用发票上注明的增值税可以抵扣，不计入设备成本，安装过程中领用材料的增值税可以抵扣，不计入设备成本，所以设备安装完毕达到预定可使用状态转入固定资产的入账价值=300+20+5=325(万元)。

【例题·单选题】甲公司为增值税一般纳税人，于 2009 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】购入设备的增值税进项税额可以抵扣，甲公司该设备的初始入账价值=3 000+15+5=3 020(万元)。

2. 外购固定资产的其他情形

(1) 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·判断题】企业以一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产，应将该项按各项固定资产公允价值占公允价值总额的比例进行分配，分别确定各项固定资产的成本。()

【答案】√

【解析】企业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】甲公司为一制造型企业，为增值税一般纳税人。2018 年 5 月 10 日，为降低采购成本，向乙公司一次性购入三套不同型号且有不同生产能力的设备 A、B、C。甲公司以银行存款支付货款 1 900 万元、增值税税额为 304 万元、保险费 20 万元。A 设备在安装过程中领用账面价值为 10 万元的生产用原材料，支付安装工人工资为 8 万元。A 设备于 2018 年 12 月 21 日达到预定可使用状态。假定 A、B、C 设备均满足固定资产定义及确认条件，公允价值分别为 750 万元、600 万元、650 万元。不考虑其他因素，则 A 设备的入账价值为()万元。

- A. 600
B. 738
C. 685
D. 750

【答案】B

【解析】A 设备入账价值=(1 900+20)×750/(750+600+650)+10+8=738(万元)。

(二) 自行建造固定资产

1. 自行建造固定资产成本的确定原则

(1) 自行建造的固定资产，其成本由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成，包括工程用物资成本、人工成本、缴纳的相关税费、应予资本化的借款费用以及应分摊的间接费用等。

(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(土地使用权)。

2. 自营方式建造固定资产账务处理

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。工程物资应当按照实际支付的买价、运输费、保险费等相关税费作为实际成本。

(1) 固定资产购建过程中增值税的处理：

纳税人取得不动产或者不动产在建工程的进项税额不再分 2 年抵扣。此前按照上述规定尚未抵扣完毕的待抵扣

进项税额，可自 2019 年 4 月税款所属期起从销项税额中抵扣。

(2) 盘盈(盘亏、报废、毁损)的工程物资，减去残料价值(原材料)以及保险公司、过失人等赔款(其他应收款)后的差额：**(3 种情形★★)**

- 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**。

(3) 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，计入在建工程项目成本。

(4) 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。

相关账务处理：

| 情形 | 自行建造 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. 领用材料 | 借：在建工程 贷：原材料 |
| 4. 领用产品 | 借：在建工程 贷：库存商品 |
| 5. 工程应负担的职工薪酬 | 借：在建工程 贷：应付职工薪酬 |
| 6. 辅助生产部门的劳务 | 借：在建工程 贷：生产成本 |
| 7. 满足资本化条件的借款费用 | 借：在建工程 贷：长期借款——应计利息/应付利息 |
| 8. 达到 预定可使用状态 | 借：固定资产 贷：在建工程 |

【例题·判断题】按暂估价值入账的固定资产在办理竣工结算后，企业应当根据暂估价值与竣工结算价值的差额调整原已计提的折旧金额。()

【答案】×

【解析】按暂估价值入账的固定资产在办理竣工决算后，应当按照暂估价值与竣工决算价值的差额调整入账价值，但是不需要调整已经计提的折旧金额。

【例题·多选题】下列各项中，企业应计入自行建造固定资产成本的有()。(2017 年)

- A. 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。
- B. 达到预定可使用状态前发生的工程物资成本。
- C. 达到预定可使用状态前应分担的间接支出。
- D. 达到预定可使用状态前满足资本化条件的借款费用。

【答案】BCD

【解析】选项 A 应确认为无形资产。

3. 出包方式建造固定资产

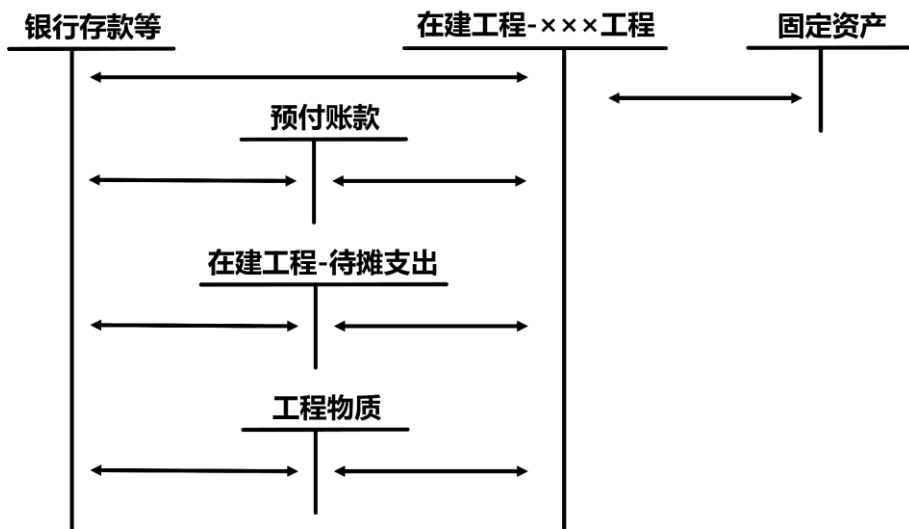
企业以出包方式建造固定资产，其成本由建造该项固定资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成，包括发生的建筑工程支出、安装工程支出、以及需分摊计入各固定资产价值的待摊支出。

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

其中待摊支出的相关内容：

| | |
|--------|--|
| ①含义 | 待摊支出：是指在 建设期间 发生的， 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。 |
| ②包括的内容 | 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 负联合试车费 等。 |
| ③分摊方法 | 企业采用出包方式建造固定资产发生的、需分摊计入固定资产价值的 待摊支出 ，应按下列公式进行分摊： a. 待摊支出分摊率 $= \text{累计发生的待摊支出} / (\text{建筑工程支出} + \text{安装工程支出} + \text{★在安装设备支出}) \times 100\%$ b. 某工程应分配的待摊支出 $= \text{某工程的建筑工程支出、安装工程支出和在安装设备支出合计} \times \text{分配率}$ |

出包方式建造固定资产的会计处理如下图所示：



【教材例 3-2】甲公司是一家化工企业，2×16 年 5 月 10 日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。2×16 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：

- 2×16 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。
- 2×16 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。
- 2×16 年年 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 765 000 元，已通过银行转账支付。
- 2×17 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。
- 2×17 年 4 月 1 日，甲公司将生产设备运抵现场，交乙公司安装。
- 2×17 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。
- 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。
- 2×17 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) 2×16 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) 2×16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） | 550 000 |
| 贷：银行存款 | 4 550 000 |
| 预付账款——乙公司 | 1 000 000 |
| (3) 2×16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） | 765 000 |
| 贷：银行存款 | 5 265 000 |
| (4) 2×17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） | 550 000 |
| 贷：银行存款 | 5 550 000 |
| (5) 2×17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) 2×17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） | 55 000 |
| 贷：银行存款 | 555 000 |
| (7) 支付工程发生的管理费、可行性研究费、监理费 | |
| 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) 租入固定资产

| 租赁种类 | 相关内容 | |
|------|------|--|
| 融资租赁 | 含义 | 是指 实质上转移了 与资产所有权有关的 全部风险和报酬 的租赁。其所有权 最终可能转移，也可能不转移。 (第 11 章) |
| 经营租赁 | 含义 | 如果一项租赁在实质上 没有转移 与租赁资产所有权有关的全部风险和报酬，那么该项租赁应认定为 经营租赁 。 |
| | 会计处理 | 不需将 租赁资产 资本化 ，也不必将所承担的付款义务确认为负债，只需将支付或应付的租金按一定方法计入相关资产成本或当期损益。通常情况下，按照 直线法 计入相关资产成本或当期损益。 |

【教材例 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，不考虑其他相关税费。

甲公司的账务处理如下：

(1) 2×14 年 1 月 1 日，预付租金

借：预付账款——乙租赁公司 200 000
贷：银行存款 200 000

(2) 2×14 年 12 月 31 日，确认本年租金费用

借：管理费用 90 000
贷：预付账款——乙租赁公司 90 000

确认租金费用时，不能依据各期实际支付的租金的金额来确定，而应采用直线法分摊确认，此项租赁租金总额 270 000 元，按直线法计算，每年分摊的租金费用为 90 000 元。

(3) 2×15 年 12 月 31 日，确认本年租金费用

借：管理费用 90 000
贷：预付账款——乙租赁公司 90 000

(4) 2×16 年 12 月 31 日，支付第 3 期租金并确认本年租金费用

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

【例题·判断题】如果一项租赁在实质上没有转移与租赁资产所有权有关的全部风险和报酬，那么该项租赁应认定为经营租赁。()

【答案】√

(四) 其他方式取得的固定资产

1. 接受固定资产投资

借：固定资产
 应交税费——应交增值税(进项税额)
贷：实收资本(在注册资本中享有的份额)
 资本公积——资本溢价

2. 盘盈的固定资产

作为前期差错处理。在按管理权限报经批准处理前，应先通过“以前年度损益调整”科目核算。

【链接】

(1) 现金盘盈：计入营业外收入

(2) 现金盘亏：计入管理费用

(3) 存货盘盈：冲减管理费用

(4) 存货盘亏：计入管理费用、营业外支出

(5) 固定资产盘盈：计入以前年度损益调整

(6) 固定资产盘亏：计入营业外支出

(7) 工程物资盘盈：完工前冲减工程成本，完工后计入营业外收入；

(8) 工程物资盘亏：完工前计入工程成本，完工后计入营业外支出。

3. 非货币性资产交换、债务重组等方式取得的固定资产，执行相关准则。

(五) 存在弃置费用的固定资产

1. 对于**特殊行业**的**特定**固定资产，确定其初始入账成本时还应考虑弃置费用。

2. 对于这些**特殊行业**的特定固定资产，企业应当按照**弃置费用的现值**计入相关固定资产成本。

借：固定资产

 贷：在建工程(实际发生的建造成本)

 预计负债(弃置费用的现值)

3. 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

 贷：预计负债

4. 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：

(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。

(2) 对于预计负债的增加，增加该固定资产的成本。

【提示】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。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。

5. 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。

【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)。

【例题·计算分析题】长江公司属于核电站发电企业，2014年1月1日正式建造完成并交付使用一座核电站核设施，全部成本为300000万元，预计使用寿命为40年。根据国家法律和行政法规、国际公约等规定，企业应承担环境保护和生态恢复等义务。2014年1月1日预计40年后该核电站核设施弃置时，将发生弃置费用30000万元，且金额较大。在考虑货币时间价值和相关期间通货膨胀等因素下确定的折现率为5%。

已知： $(P/F, 5\%, 40) = 0.1420$ 。

要求：

(1) 编制2014年1月1日固定资产入账时的会计分录。

(2) 编制2014年和2015年确认利息费用的会计分录。

(3) 编制40年后实际发生弃置费用的会计分录。

【答案】

(1) 固定资产入账金额=300 000+30000×0.1420=304 260(万元)。

借：固定资产 304 260

 贷：在建工程 300 000

 预计负债 4 260

(2) ①2014年应确认的利息费用=4 260×5%=213(万元)。

借：财务费用 213

 贷：预计负债 213

②2015年应确认的利息费用=(4 260+213)×5%=223.65(万元)。

借：财务费用 223.65

贷：预计负债 223.65

(3)

借：预计负债 30 000

贷：银行存款 30 000

第二节 固定资产的后续计量

◇固定资产折旧

◇固定资产的后续支出

一、固定资产折旧

(一) 固定资产折旧定义

1. **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。

应提折旧额 = **原值 - 净残值 - 减值准备累计金额**

2. **预计净残值**，是指假定固定资产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。

【提示】预计净残值是个现值的概念，同时在实务中要考虑重要性问题。

(二) 固定资产折旧的范围

1. 空间范围：

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) 按照规定单独估价作为固定资产入账的土地。

【提示】会计上的折旧注重实际价值量的流转和下降，不完全强调与收入的配比(与税法不同)。

2. 时间范围：

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。

【提示】算尾不算头。

3. 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。固定资产应自**达到预定可使用状态时**开始计提折旧，终止确认时或划分为持有待售非流动资产时停止计提折旧。

(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。

(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；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**。

(4) 处于**更新改造过程**停止使用的固定资产，应将其账面价值转入在建工程，不再计提折旧。更新改造项目达到预定可使用状态转为固定资产后，再按**重新**确定的折旧方法和该项固定资产尚可使用寿命计提折旧。

(5) 融资租入的固定资产应当采用与**自有**应计折旧资产相一致的折旧政策。

能够合理确定租赁期届满时将会取得租赁资产所有权的，应当在租赁资产尚可使用年限内计提折旧；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尚可使用年限两者中**较短**的期间内计提折旧。

(6) 未使用、大修理而停用、季节性停用的固定资产，应当照常计提折旧。

【总结】下列几种情形不计提折旧：

(1) 已提足折旧继续使用的固定资产；

(2) 未提足折旧前报废的固定资产；

(3) 单独计价入账的土地；

(4) 经营租赁方式租入的固定资产；

(5) 融资租赁方式租出的固定资产；

(6) 已全额计提减值准备的固定资产；

(7) 更新改造期间的固定资产；

- (8) 当月增加的固定资产;
- (9) 持有待售的固定资产。

【例题·多选题】下列各项中，应计提折旧的固定资产有()。

- A. 未使用的机器设备
- B. 季节性停用的固定资产
- C. 正在改扩建而停止使用的固定资产
- D. 大修理停用的固定资产

【答案】ABD

【解析】处于更新改造过程而停止使用的固定资产不计提折旧，故选项 C 错误；选项 A、B 和 D 均应计提折旧。

(三) 固定资产折旧方法

企业应当根据与固定资产有关的**经济利益预期消耗方式**，合理选择固定资产折旧方法。

可选用的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。固定资产的折旧方法一经确定，**不得随意变更**。

固定资产折旧额=折旧基数×折旧率

【提示 1】各种固定资产折旧方法的比较如下表：

| 方法 | 计提基础 | 年折旧率 | 计算特点 |
|---------|--------|--|-------------------------|
| 年限平均法 | 原值 | $(1 - \text{净残值率}) \div \text{预计使用年限}$ | 每年计提折旧相等 (不考虑减值) |
| 工作量法 | 原值 | $(1 - \text{预计净残值率}) \div \text{总工作量}$ | 每年计提折旧额与工作量相关 |
| 双倍余额递减法 | 年初账面净值 | $2 \div \text{预计使用年限}$ | 每年计提折旧递减(最后两年改为年限平均法计提) |
| 年数总和法 | 原值-净残值 | $\text{尚可使用年限} \div \text{预计年限总和}$ | 每年计提折旧递减 |

【提示 2】月折旧率=年折旧率/12；月折旧额=应计折旧额×月折旧率

【提示 3】折旧年度并不一定是指会计年度(即 1 月份至 12 月份)，如果是年度中期开始计提折旧，那么整年的计算是从开始计提折旧的月份至下一年度该月份的前一个月作为计算年折旧率的期间即一个折旧年度，对这一期间的固定资产按照相同的月折旧率计算。即在双倍余额递减法和年数总和法下，当折旧年度与会计年度不一致时，会计年度折旧额应**分段计算**。

【例题·计算题】某企业一项固定资产的原价为 20 000 元，预计使用年限为 5 年，预计净残值 200 元。按双倍余额递减法计算折旧，每年的折旧额计算如下：

【答案】

双倍余额递减折旧率=2/5×100%=40%

第一年应提的折旧额=20 000×40%=8 000(元)

第二年应提的折旧额=(20 000-8 000)×40%=4 800(元)

第三年应提的折旧额=(20 000-8 000-4 800)×40%=2 880(元)

第四、第五年的年折旧额=(20 000-8 000-4 800-2 880-200)÷2=2 060(元)

【例题·单选题】某设备的账面原价为 50 000 元，预计使用年限为 4 年，预计净残值率为 4%，采用双倍余额递减法计提折旧，该设备在第 3 年应计提的折旧额为()元。

- A. 5 250
- B. 6 000
- C. 6 250
- D. 9 000

【答案】A

【解析】该设备在第 3 年应计提的折旧额=[50 000-50 000×50%-(50 000-50 000×50%)×50%-50 000×4%]÷2=5 250(元)。

【例题·单选题】某企业 2015 年 6 月 15 日自行建造的一条生产线投入使用，该生产线建造成本为 740 万元，预

计使用年限为 5 年，预计净残值为 20 万元。在采用年数总和法计提折旧的情况下，2015 年该设备应计提的折旧额为()万元。

- A. 240
- B. 140
- C. 120
- D. 148

【答案】C

【解析】2015 年该设备应计提的折旧额=(740-20)×5/15÷2=120(万元)。

【例题·单选题】甲公司一台用于生产 M 产品的设备预计使用年限为 5 年，预计净残值为零。假定 M 产品各年产量基本均衡。下列折旧方法中，能够使该设备第一年计提折旧金额最多的是()。

- A. 工作量法
- B. 年限平均法
- C. 年数总和法
- D. 双倍余额递减法

【答案】D

【解析】由于各年产量基本均衡，所以工作量法和年限平均法下年折旧率相同，为 20%；年数总和法第一年的折旧率=5/15×100%=33.33%；双倍余额递减法第一年折旧率为 40%，所以选项 D 正确。

(四) 固定资产折旧的会计处理：

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)
 在建工程(在建工程中使用固定资产计提折旧)

贷：累计折旧

【提示】未使用、不需用固定资产折旧费记入“管理费用”科目。但税前不能扣除，需要纳税调整。

【例题·多选题】下列固定资产中，企业应当计提折旧且应将所计提的折旧额记入“管理费用”科目的有()。

- A. 以经营租赁方式出租的机器设备
- B. 生产车间使用的机器设备
- C. 行政管理部门使用的办公设备
- D. 未使用的厂房

【答案】CD

【解析】行政管理部门的固定资产和未使用的固定资产计提的折旧应该记入“管理费用”科目，所以选项 C、D 正确；选项 A 应记入“其他业务成本”科目；选项 B 应记入“制造费用”科目。

(五) 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**和**预计净残值**和**折旧方法**进行复核。

1. 如果固定资产的**使用寿命**、**预计净残值**的预期数与原先估计数有差异的，**应当相应调整**固定资产使用寿命、预计净残值，并按照**会计估计变更**的有关规定进行处理。

2. 在固定资产使用过程中，与其有关的**经济利益预期消耗方式**也可能发生重大变化，在这种情况下，企业也应当**改变固定资产折旧方法**，并按照**会计估计变更**的有关规定进行处理。

【提示】企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式等实际情况合理确定固定资产折旧方法、预计净残值和使用寿命，**除有确凿证据**表明经济利益的预期实现方式发生了**重大变化**，或者取得了新的信息、积累了更多的经验，能够**更准确**地反映企业的财务状况和经营成果，**不得随意变更**

二、固定资产的后续支出

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。

后续支出的处理原则：**(资本化或费用化)**

与固定资产有关的更新改造等后续支出：

1. 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；

2. **不符合**固定资产确认条件的，应当**计入当期损益**。

(一) 资本化的后续支出**(改良、改扩建、更新改造)**

1. 与固定资产有关的更新改造等后续支出，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。

2. 企业将固定资产进行更新改造的，应将相关固定资产的原价、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。

3. 固定资产发生的可资本化的后续支出，通过“在建工程”科目核算。

具体账务处理：

1. 先将固定资产账面价值转入在建工程

借：在建工程(账面价值)

 累计折旧(已提折旧)

 固定资产减值准备(已提减值)

贷：固定资产(原价)

2. 涉及替换部件的冲销被替换部件的账面价值：

借：其他应收款(残料变价收入)

 营业外支出(损失)

贷：在建工程

3. 发生可资本化的后续支出

借：在建工程

 应交税费——应交增值税(进项税额)

贷：银行存款等(实际支出)

4. 完工达到预定可使用状态时

借：固定资产

贷：在建工程

【例题·单选题】甲公司某项固定资产已完成改造，累计发生的改造成本为400万元，拆除部分的原价为200万元。改造前，该项固定资产原价为800万元，已计提折旧250万元，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()万元。

A. 750

B. 812.5

C. 950

D. 1 000

【答案】B

【解析】该项固定资产被替换部分的账面价值=200-200/800×250=137.5(万元)，固定资产更新改造后的账面价值=800-250-137.5+400=812.5(万元)。

【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)20×9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。

(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。

(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35 700元，已全部用于改扩建工程；发生有关人员薪酬84 000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。

固定资产后续支出发生前，该条饮料生产线的应计折旧额=600 000×(1-3%)=582 000(元)，年折旧额=582 000÷6=97 000(元)

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

(2)2×11年12月31日，将该生产线的账面价值406 000[600 000-(97 000×2)]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)35 700

贷：银行存款 245 700

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)2×12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

(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

后续期间累计应计折旧额=700 000×(1-4%)=672 000(元)

月折旧额=672 000÷(7×12)=8 000(元)

2×12年应计提的折旧额为64 000(8 000×8)元，会计分录为：

借：制造费用 64 000

贷：累计折旧 64 000

2×13年至2×18年每年应计提的折旧额为96 000(8 000×12)元，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(8 000×4)元，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82 000元，增值税税额为13 940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。

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=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 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) 13 940

贷：银行存款 95 940

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

【提示】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。

【例题·单选题】企业的某项固定资产账面原价为 2000 万元，采用年限平均法计提折旧，预计使用寿命为 10 年，预计净残值为 0。在第 4 个折旧年度末企业对该项固定资产的某一主要部件进行更换，发生支出合计 1 000 万元，符合准则规定的固定资产确认条件。被更换部件的账面原价为 800 万元，出售取得变价收入 1 万元。固定资产更新改造后的入账价值为()万元。

- A. 2 200
- B. 1 720
- C. 1 200
- D. 2 199

【答案】B

【解析】固定资产进行更新改造后的入账价值=该项固定资产进行更新改造前的账面价值+发生的资本化后续支出-该项固定资产被更换部件的账面价值=(2 000-2 000÷10×4)+1000-(800-800÷10×4)=1 720(万元)。

【例题·多选题】企业在固定资产发生资本化后续支出并达到预定可使用状态时进行的下列各项会计处理中，正确的有()。

- A. 重新预计净残值
- B. 重新确定折旧方法
- C. 重新确定入账价值
- D. 重新预计使用寿命

【答案】ABCD

【解析】在固定资产发生的资本化后续支出完工并达到预定可使用状态时，再从在建工程转为固定资产，并按重新确定其使用寿命、预计净残值和折旧方法计提折旧。

(二) 费用化的后续支出(日常修理)

固定资产的日常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. 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**”；(注意：企业**生产车间**发生的修理费)
2. 企业设置**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**”。
3. 对于处于**修理、更新改造过程**而**停止使用**的固定资产，如果其修理、更新改造支出**不满足**固定资产的确认条件，在发生时也应直接计入**当期损益**。
4. 融资**租入**固定资产发生的固定资产后续支出，**比照上述原则**处理。

一般会计分录如下：

借：管理费用/销售费用等

贷：原材料/应付职工薪酬/银行存款等

5. **经营租入**固定资产发生的**改良支出**，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**两者中**较短的期间**内，采用合理的方法进行摊销。

【例题·单选题】下列关于固定资产后续支出的会计处理中，正确的是()。

- A. 固定资产的大修理费用和日常修理费用，金额较大时应予以资本化
- B. 固定资产的大修理费用和日常修理费用，金额较大时应采用预提或待摊方式
- C. 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应计入当期管理费用
- D. 企业以经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出，不应予以资本化

【答案】C

【解析】固定资产的大修理费用和日常修理费用，通常不符合确认固定资产的条件，应当在发生时计入当期管理费用或销售费用，不得采用预提或待摊的方式处理，所以，选项 A、选项 B 错误；企业以经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出予以资本化，作为长期待摊费用处理，在合理的期间内摊销，选项 D 错误。

【例题·判断题】企业以经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出，应直接计入当期损益。（ ）

【答案】×

【解析】经营租入的固定资产的改良支出应该计入长期待摊费用，以后分期摊销计入相应的成本和费用。

第三节 固定资产的处置

◇固定资产终止确认的条件

◇固定资产处置的会计处理

◇持有待售的固定资产

固定资产处置，包括固定资产的出售、转让、报废和毁损、对外投资、非货币性资产交换、债务重组等。固定资产处置一般通过“固定资产清理”科目核算。

一、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：

- (一) 该固定资产处于处置状态；
- (二) 该固定资产预期通过使用或处置不能产生经济利益。

【例题·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. 融资租入固定资产发生的费用化后续支出应计入当期损益
- D. 预期通过使用或处置不能产生经济利益的固定资产应终止确认

【答案】BCD

【解析】未投入使用的固定资产也是应该计提折旧的，选项 A 错误。

【例题·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】√

【解析】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。

二、固定资产处置的会计处理

企业出售、转让、报废固定资产或发生固定资产毁损，应当将处置收入扣除账面价值和相关税费后的金额计入当期损益。固定资产的账面价值是固定资产成本扣减累计折旧和累计减值准备后的金额。

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，借记“**营业外收入**”科目。

(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。

出售转让固定资产的会计分录：

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）

【提示 1】固定资产盘亏应通过“待处理财产损益”科目核算，报经批准后，其净损益计入当期损益(营业外支出)；固定资产盘盈按前期差错处理，通过“以前年度损益调整”科目进行核算。

【提示 2】自用的房地产转为投资性房地产时，不需要通过“固定资产清理”科目核算。

【提示 3】固定资产出售、报废或毁损的会计处理：“**固定资产清理**”，**不利记借方，有利记贷方，最后转损益**

相关会计处理：

| 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. 发生的清理费用 | 借：固定资产清理 贷：银行存款 |
| 3. 出售收入、残料等的处理 | 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 的不同 1. 因 已丧失使用功能 （如： 正常报废清理 ）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 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（人为原因） |
| | 净损失 |
| | 净收益 |
| | 注：筹建期间的，冲减“管理费用” |
| | 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 |
| | 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 |
| | ①固定资产清理完成后的生产经营期间净收益【 已丧失使用功能 （如： 正常报废清理 ）或因 自然灾害 等】 借：固定资产清理 贷：营业外收入 ②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 |

【例题·单选题】甲公司系增值税一般纳税人，2016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25.5万元。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

【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。

【例题·多选题】 下列有关固定资产会计处理的表述中，正确的有()。

- A. 固定资产盘亏产生的损失计入管理费用
- B. 一般纳税人购入的生产设备支付的增值税不计入固定资产成本
- C. 债务重组中取得的固定资产按其公允价值及相关税费之和入账
- D. 计提减值准备后的固定资产以扣除减值准备后的账面价值为基础计提折旧

【答案】 BCD

【解析】 固定资产盘亏产生的损失应计入营业外支出。对于一般纳税人来讲，相关税费是不包括增值税的，所以选项 C 是正确的。

【例题·计算分析题】 甲公司系增值税一般纳税人，2012 年至 2015 年与固定资产业务相关的资料如下：

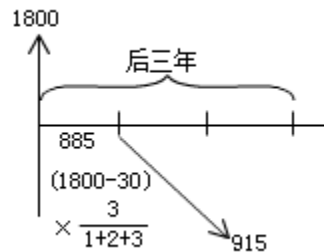
资料一：2012 年 12 月 5 日，甲公司以银行存款购入一套不需安装的大型生产设备，取得的增值税专用发票上注明的价款为 5000 万元，增值税税额为 850 万元。

资料二：2012 年 12 月 31 日，该设备投入使用，预计使用年限为 5 年，净残值为 50 万元，采用年数总和法按年计提折旧。

资料三：2014 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 万元，公允价值减去处置费用后的净额为 1800 万元，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，净残值为 30 万元，仍采用年数总和法按年计提折旧。

资料四：2015 年 12 月 31 日，甲公司售出该设备，开具的增值税专用发票上注明的价款为 900 万元，增值税税额为 153 万元，款项已收存银行，另以银行存款支付清理费用 2 万元。

假定不考虑其他因素。



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 年度和 2014 年度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，并编制相关会计分录。
- (4) 计算甲公司 2015 年度对该设备应计提的折旧金额，并编制相关会计分录。
- (5) 编制甲公司 2015 年 12 月 31 日处置该设备的会计分录。

【答案解析】

(1) 2012 年 12 月 5 日：

| | |
|-------------------|------|
| 借：固定资产 | 5000 |
| 应交税费——应交增值税（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) × 5 / 15 = 1650 (万元)；

甲公司 2014 年应计提的折旧 = (5000 - 50) × 4 / 15 = 1320 (万元)。

(3) 2014 年 12 月 31 日，固定资产的账面价值 = 5000 - 1650 - 1320 = 2030 (万元)，可收回金额为未来现金流

量的现值 1500 万元和公允价值减去处置费用后的净额 1800 万元中的较高者，所以是 1800 万元，因此计提的减值准备 = 2030 - 1800 = 230 (万元)，分录为：

| | | |
|------------|-----|-----|
| 借：资产减值损失 | 230 | |
| 贷：固定资产减值准备 | | 230 |

(4) 2015 年，固定资产应计提的折旧 = (1800 - 30) × 3/6 = 885 (万元)

| | | |
|--------|-----|-----|
| 借：制造费用 | 885 | |
| 贷：累计折旧 | | 885 |

(5) 甲公司 2015 年 12 月 31 日处置该设备的会计分录为：

| | | |
|-------------------|------|------|
| 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：固定资产清理 | 2 | |
| 贷：银行存款 | | 2 |
| 借：银行存款 | 1053 | |
| 贷：固定资产清理 | | 900 |
| 应交税费——应交增值税（销项税额） | 153 | |
| 借：资产处置损益 | 17 | |
| 贷：固定资产清理 | | 17 |

【本章小结】

1. 固定资产的确认和初始计量
2. 固定资产的折旧和后续支出
3. 掌握固定资产终止确认的情形和条件
4. 固定资产的处置