

第三章 固定资产

一、固定资产的初始计量

(一) 外购固定资产

1. 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。

2. 会计处理

(1) 不需要安装

借：固定资产【买价+运杂费等】

 应交税费——应交增值税（进项税额）

 贷：银行存款

(2) 需要安装

借：在建工程【买价+运杂费等】

 应交税费——应交增值税（进项税额）

 贷：银行存款

借：在建工程【安装费】

 贷：原材料、应付职工薪酬

借：固定资产【买价+运杂费+安装费】

 贷：在建工程

(二) 自行建造固定资产

自行建造固定资产的成本，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、交纳的相关税费、应予资本化的借款费用以及应分摊的间接费用等。

1. 自营方式建造固定资产

企业如以自营方式建造固定资产，其成本应当按照**直接材料、直接人工、直接机械施工费**等计量。

事项	会计处理
(1) 购入工程物资	借：在建工程 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款
(2) 建造期间发生的成本	借：在建工程 贷：原材料、库存商品、工程物资【实际成本】 应付职工薪酬【在建工程人员薪酬】 累计折旧【直接机械施工费】
(3) 建造期间发生的借款费用	借：在建工程【满足资本化条件】 财务费用【费用化】 贷：应付利息
(4) 达到预定可使用状态，按照 实际成本 结转固定资产成本	借：固定资产 贷：在建工程

2. 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**需分摊计入各项固定资产价值的待摊支出**。

(三) 存在弃置费用的固定资产

特殊行业的特定固定资产，对其进行初始计量时，还应当考虑弃置费用。弃置费用通常是指根据国家法律和行政法规、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，如油气资产、核电站核设施等的弃置和恢复环境义务。对此，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**。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**。

二、固定资产折旧

(一) 计提折旧的固定资产范围

固定资产准则规定，企业应对所有的固定资产计提折旧。但是，**已提足折旧仍继续使用的固定资产和单独计价入账的土地除外**。在确定计提折旧的范围时应注意以下几点：

事项	内容
固定资产折旧的起止时间	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
提足折旧、提前报废的固定资产	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
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
处于更新改造过程停止使用的固定资产	不计提折旧
因大修理而停用的固定资产	照提折旧
未使用、不需用的固定资产	照提折旧

(二) 固定资产折旧方法

企业选择固定资产折旧方法时，应当根据与固定资产有关的**经济利益的预期消耗方式**做出决定。企业不应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。

1. 年限平均法

$$\text{年折旧额} = (\text{原价} - \text{预计净残值}) / \text{预计使用年限} = \text{原价} \times \text{年折旧率}$$

2. 双倍余额递减法

$$\text{年折旧额} = \text{期初固定资产净值} \times 2 / \text{预计使用年限}$$

最后两年改为直线法：

$$\text{固定资产净值} = \text{固定资产原值} - \text{累计折旧}；$$

如果固定资产计提了减值准备，则应**扣除减值准备**，即：年折旧额 = 期初固定资产账面价值 × 2 / 预计使用年限。

3. 年数总和法

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

$$\text{年折旧率} = \text{尚可使用寿命} / \text{预计使用寿命的年数总和} \times 100\%$$

4. 工作量法

$$\text{单位工作量折旧额} = \text{固定资产原值} \times (1 - \text{预计净残值率}) \div \text{预计总工作量}$$

$$\text{月折旧额} = \text{该固定资产当月工作量} \times \text{单位工作量折旧额}$$

(三) 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

(四) 固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法的复核

至少每年年度终了对固定资产**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作为会计估计变更，按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》处理。

三、固定资产后续支出

(一) 资本化的后续支出

项目	会计分录
(1) 固定资产发生可资本化的后续支出时（如更新改造、改扩建），应将固定资产的 原价、已计提的累计折旧和减值准备转入在建工程，并停止计提折旧。	借：在建工程【 账面价值 】 累计折旧 固定资产减值准备 贷：固定资产【 原值 】
(2) 发生的可资本化后续支出，通过“在建工程”科目核算。	借：在建工程 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款 借：在建工程 贷：应付职工薪酬、原材料、库存商品
(3) 将被替换部分的 账面价值扣除	借：营业外支出【 账面价值 】 贷：在建工程
(4) 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，再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。	借：固定资产【 改造前的账面价值 - 被替换部分的账面价值 + 后续支出 】 贷：在建工程

(二) 费用化的后续支出

事项	会计分录
与存货的生产和加工相关的固定资产的修理费用按照存货成本确定原则进行处理	借：制造费用 合同履约成本 贷：银行存款等
行政管理部门、企业专设的销售机构等发生的固定资产修理费用等后续支出 计入管理费用或销售费用	借：管理费用 销售费用 贷：银行存款等
企业固定资产更新改造支出不满足资本化条件的，在发生时直接计入当期损益	同上述两条

四、固定资产处置

(一) 固定资产终止确认的条件

固定资产处置包括将固定资产划分为持有待售类别，以及固定资产的出售、转让报废或毁损、对外投资、债务重组、非货币性资产交换等。

固定资产准则规定，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) 固定资产处置的账务处理

事项	会计分录
(1) 将固定资产转入清理	借: 固定资产清理【账面价值】 累计折旧 固定资产减值准备 贷: 固定资产【原值】
(2) 发生的清理费用	借: 固定资产清理 贷: 银行存款
(3) 出售取得价款、残料等	借: 银行存款、原材料 贷: 固定资产清理【不含税公允价值】 应交税费——应交增值税(销项税额)
(4) 保险赔偿	借: 其他应收款、银行存款 贷: 固定资产清理
(5) 清理净损益	①固定资产清理完成后的净损失 借: 营业外支出【因自然灾害发生毁损、已丧失使用功能等原因而报废清理所产生的净损失】 资产处置损益【出售、转让等原因产生的净损失】 贷: 固定资产清理
	②固定资产清理完成后的净收益 借: 固定资产清理 资产处置损益【出售、转让等原因产生的净收益】 营业外收入【因自然灾害发生毁损、已丧失使用功能等原因而报废清理所产生的净收益】