

233 网校中级会计师网址: www.233.com/zhongji/

中级会计师资料下载: <http://www.233.com/forum/zhongji>

中级 QQ 学习群: 236715484

加小编微信: sustalks

2019 年《中级会计实务》学习笔记

第三章固定资产

第一节固定资产的确认和初始计量

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。

(二) 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的计量

(三) 固定资产确认条件的具体运用

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提供经济利益, 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



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

定资产。

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。

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资本化部分、外币专门借款汇兑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、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。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同定资产两类。

(二) 自行建造固定资产

1. 自营方式建造固定资:

产企业通过自营方式建造的固定资产, 其入账价值应当按照该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出确定, 包括直接材料、直接人工、直接机械施工费等。

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、工程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



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

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。

注意: 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。

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。

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。

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, 而应由所建造同定资产共同负担的相关费用, 包括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。

(三) 租入固定资产

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主要风险和报酬, 那么该项租赁应认定为经营租赁。在经营租赁方式下, 由于与租赁资产所有权有关的主要风险和报酬在实质上没有转移给承租企业, 因此, 承租企业不需承担租赁资产的主要风险。其会计处理比较简单, 不需



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

将租入资产资本化, 只需将租金按照直线法计入相关资产成本或当期损益。

(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。

(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。是针对特殊行业的特定固定资产而言的。

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。借记“固定资产”, 贷记“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, 应在发生时计入“财务费用”科目, 借记“财务费用”, 贷记“预计负债”。

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。

(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



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

结束, 预计负债的所有后续变动应在发生时确认为损益。

第二节固定资产的后续计量

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的系统分摊。

其中, 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的累计金额。

(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. 按照规定单独计价作为固定资产入账的土地。
3. 处于更新改造过程中的固定资产。

注意: 固定资产提足折旧后, 不管能否继续使用, 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, 应当根据工程预算、工程造价或者工程实际成本等按照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。

处于更新改造过程而停止使用的固定资产, 应将其账面价值转入在建工程, 更新改造期间不再计提折旧。更新改造项目达到预定可使用状态转为固定资产后, 再按重新确定的使用寿命、预计净残值和折旧方法计提折旧。

融资租入的固定资产, 应当采用与自有应计提折旧资产相一致的折旧政策。承租人能够合理



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

确定租赁期届满时取得租赁资产所有权的, 应当在租赁资产使用寿命内计提折旧; 承租人无法合理确定租赁期届满时能否取得租赁资产所有权的, 应当在租赁期与租赁资产使用寿命两者中较短的期间内计提折旧。

(二) 固定资产折旧方法

1. 折旧方法企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期消耗方式, 合理选择固定资产折旧方法。

固定资产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。

需要注意的是, 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, 因为收入可能受到投入、生产过程、销售等因素的影响, 这些因素与固定资产有关经济利益的预期消耗方式无关。

(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 / 原价) ÷ 预计使用年限

= 原价 × 年折旧率

年折旧率 = (1 - 预计净残值率) ÷ 预计使用年限 × 100%

(2) 工作量法

单位工作量折旧额 = (固定资产原价 - 预计净残值) ÷ 预计总工作量

某项固定资产年折旧额 = 该项固定资产当年工作量 × 单位工作量折旧额



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

(3) 双倍余额递减法

年折旧额 = 期初固定资产净值 $\times 2 /$ 预计使用年限

注意: 企业应在其折旧年限到期前两年内, 将固定资产净值和扣除净残值后的余额平均摊销

(4) 年数总和法

年折旧额 = (原价 - 预计净残值) $\times$ 年折旧率

折旧率 = 尚可使用年限 / 使用年限的数字之和

2. 固定资产折旧的会计处理

固定资产应当按月计提折旧, 并根据用途计入相关资产的成本或者当期损益。

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所使用的固定资产计提折旧)

在建工程(在建工程中使用固定资产计提折旧)

贷: 累计折旧

(三) 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. 使用寿命预计数与原先估计数有差异的, 应当调整固定资产使用寿命。
2. 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。



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

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

注意: 固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法的改变应按照会计估计变更的有关规定进行处理。

二、固定资产的后续支出

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。

(一)资本化的后续支出

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。企业对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。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。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。

(二)费用化的后续支出

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等。

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。



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

第三节固定资产的处置

固定资产处置, 包括固定资产的出售、转让、报废或毁损、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:

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(不包括确认的增值税销项税额)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固定资产减值准备后的金额。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生的处理净损失, 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原因造成的, 借记“营业外支出”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“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



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

产清理”科目, 贷记“资产处置损益”科目。

(二) 其他方式减少的固定资产

以对外投资、债务重组和非货币性资产交换等交易所引起的固定资产减少, 按照各自的原则进行处理。



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!