

扫码关注“高志谦”公众号

可下载更多会计考试资料及了解考试最新动态



高志谦老师：中级\注会逐章刷题讲义（第3章 固定资产）

第三章 固定资产

1. 固定资产的初始计量原则

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。

【拓展】

①固定资产截止资本化时点：固定资产达到预定可使用状态当日；

②“固定资产竣工决算日”通常晚于“达到预定可使用状态日”，在预定可使用状态日先按暂估原价计入固定资产，于第二个月开始折旧，等到竣工决算日有了准确的成本资料，再修正原暂估原价，但已提折旧不追溯；

③固定资产的验收合格日、固定资产投入使用日与会计核算无关。

2. 不同取得渠道下固定资产的初始成本确认

渠道	因素构成
外购方式	①入账成本=买价（购入固定资产对应的进项税通常允许抵扣）+场地整理费+装卸费+运输费（运费匹配的增值税通常可以抵扣）+安装费+专业人员服务费（员工培训费列入当期损益，不得计入固定资产成本）；
	②外购环节的增值税问题
	价款匹配的进项税额和运费匹配的进项税额可以抵扣
安装固定资产挪用原材料	①原材料的进项税通常可以抵扣，分录如下： 借：在建工程 贷：原材料 ②如果是集体福利设施的安装挪用原材料，则进项税不予抵扣： 借：在建工程 贷：原材料 应交税费——应交增值税（进项税额转出）
安装固定资产领用产品时	①通常不作为视同销售处理： 借：在建工程



	贷：库存商品 应交税费——应交消费税 ②如果集体福利设施的安装领用产品时，则作视同销售处理： 借：在建工程 贷：库存商品 应交税费——应交增值税（销项税额） ——应交消费税
--	--

【例题】丙公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为13%，2024年6月1日购入一台需要安装的生产用设备，买价为1000万元，进项税额为130万元，取得运费增值税专用发票，其中运费100万元，增值税9万元，装卸费5万元，保险费6万元，安装过程中挪用生产用原材料20万元，其购进时的进项税额为2.6万元，领用企业的产品用于安装，产品的成本为50万元，计税价格为60万元，消费税税率为10%，2024年12月11日设备达到预定可使用状态。

购入设备时	借：在建工程（1000+100+5+6） 1111 应交税费——应交增值税（进项税额）（130+9） 139 贷：银行存款 1250
领用原材料时	借：在建工程 20 贷：原材料 20
领用产品时	借：在建工程 56 贷：库存商品 50 应交税费——应交消费税 6
固定资产达到预定可使用状态时	借：固定资产 1187 贷：在建工程 1187

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。

分期付款购买固定资产，且在合同中规定的付款期限比较长，超过了正常信用条件（通常在三年以上）时，应当以折现值入账。

【例题】甲公司于2024年初购入乙公司生产的设备，总价款为1000万元，分三年结清，2024年年末支付200万元，2025年年末支付400万元，2026年年末支付400万元。税法规定，增值税在约定的付款时间按约定的付款额计算缴纳，增值税率为13%。假定资本市场利率为10%，无其他相关税费，不考虑其他因素。相关复利现值系数如下：

$(P/F, 10\%, 1) = 0.9091$	$(P/F, 10\%, 2) = 0.8264$	$(P/F, 10\%, 3) = 0.7513$
---------------------------	---------------------------	---------------------------

【解析】

买方	卖方
①首先计算固定资产的入账成本： 该设备的入账成本 = $200 \div (1+10\%) + 400 \div (1+10\%)^2 + 400 \div (1+10\%)^3$ = $200 \times (P/F, 10\%, 1) + 400 \times (P/F, 10\%, 2) + 400 \times (P/F, 10\%, 3)$ = 812.92（万元）；	①首先收入实现额： 收入额 = $200 \div (1+10\%) + 400 \div (1+10\%)^2 + 400 \div (1+10\%)^3$ = $200 \times (P/F, 10\%, 1) + 400 \times (P/F, 10\%, 2) + 400 \times (P/F, 10\%, 3)$ = 812.92（万元）；
②2024年初购入该设备时： 借：固定资产 812.92 未确认融资费用 187.08 贷：长期应付款 1000	②2024年实现收入时： 借：长期应收款 1000 贷：主营业务收入 812.92 未实现融资收益 187.08



	<p>③每年利息费用的推算表:</p> <table border="1" data-bbox="244 255 855 479"> <thead> <tr> <th>日期</th> <th>年初本金</th> <th>当年利息费用</th> <th>当年还款额</th> <th>当年还本额</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>2024年</td> <td>812.92</td> <td>81.29</td> <td>200</td> <td>118.71</td> </tr> <tr> <td>2025年</td> <td>694.21</td> <td>69.42</td> <td>400</td> <td>330.58</td> </tr> <tr> <td>2026年</td> <td>363.63</td> <td>36.37</td> <td>400</td> <td>363.63</td> </tr> </tbody> </table> <p>④2024年末支付设备款及增值税并认定利息费用时:</p> <p>A. 借: 财务费用 81.29 贷: 未确认融资费用 81.29</p> <p>B. 借: 长期应付款 200 贷: 银行存款 200</p> <p>C. 借: 应交税费——应交增值税(进项税额) 26 贷: 银行存款 26</p>	日期	年初本金	当年利息费用	当年还款额	当年还本额	2024年	812.92	81.29	200	118.71	2025年	694.21	69.42	400	330.58	2026年	363.63	36.37	400	363.63	<p>③每年利息收益的推算表:</p> <table border="1" data-bbox="898 255 1493 600"> <thead> <tr> <th>日期</th> <th>年初本金</th> <th>当年利息收益</th> <th>当年收款额</th> <th>当年收本额</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>2024年</td> <td>812.92</td> <td>81.29</td> <td>200</td> <td>118.71</td> </tr> <tr> <td>2025年</td> <td>694.21</td> <td>69.42</td> <td>400</td> <td>330.58</td> </tr> <tr> <td>2026年</td> <td>363.63</td> <td>36.37</td> <td>400</td> <td>363.63</td> </tr> </tbody> </table> <p>④2024年末收到设备款及增值税并认定利息收益时:</p> <p>A. 借: 未实现融资收益 81.29 贷: 财务费用 81.29</p> <p>B. 借: 银行存款 200 贷: 长期应收款 200</p> <p>C. 借: 银行存款 26 贷: 应交税费——应交增值税(销项税额) 26</p>	日期	年初本金	当年利息收益	当年收款额	当年收本额	2024年	812.92	81.29	200	118.71	2025年	694.21	69.42	400	330.58	2026年	363.63	36.37	400	363.63
日期	年初本金	当年利息费用	当年还款额	当年还本额																																						
2024年	812.92	81.29	200	118.71																																						
2025年	694.21	69.42	400	330.58																																						
2026年	363.63	36.37	400	363.63																																						
日期	年初本金	当年利息收益	当年收款额	当年收本额																																						
2024年	812.92	81.29	200	118.71																																						
2025年	694.21	69.42	400	330.58																																						
2026年	363.63	36.37	400	363.63																																						
<p>自行建造方式</p>	<p>(1) 按建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的全部必要支出作为入账价值(工程用物资成本+人工成本+相关税费+应予资本化的借款费用+间接费用)</p> <p>(2) 出包方式下的会计核算</p> <p>1) 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</p> <p>2) 在出包工程过程中可能还会发生一些共同的支出,如研究费用、监理费用等。在账务处理时应通过下列公式分配计入相应的工程项目中。</p> <p>待摊支出分配率=累计发生的待摊支出/(建筑工程支出+安装工程支出+在安装设备支出)×100%</p> <p>某工程应分配的待摊支出=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×待摊支出分配率</p> <p>(3) 自营方式下的会计核算</p> <p>①购入工程物资时</p> <p>借: 工程物资 应交税费——应交增值税(进项税额)</p> <p>贷: 银行存款</p> <p>②领用工程物资时</p> <p>借: 在建工程 贷: 工程物资</p> <p>③在建工程(生产设备)挪用生产用原材料</p> <p>借: 在建工程 贷: 原材料</p> <p>④在建工程(生产设备)领用本企业产品</p> <p>借: 在建工程 贷: 库存商品</p>																																									



	<p>应交税费——应交消费税</p> <p>⑤自营工程发生的工程人员工资等 借：在建工程 贷：应付职工薪酬</p> <p>⑥辅助生产部门为工程提供的水、电、设备安装、修理、运输等劳务 借：在建工程 贷：生产成本——辅助生产成本</p> <p>⑦在建工程发生的借款费用满足借款费用资本化条件的 借：在建工程 贷：长期借款、应付利息</p> <p>⑧自营工程达到预定可使用状态时，按其成本 借：固定资产 贷：在建工程</p> <p>⑨关于企业将固定资产达到预定可使用状态前或者研发过程中产出的产品或副产品对外销售的会计处理：企业将固定资产达到预定可使用状态前产出的产品或副产品，比如测试固定资产可否正常运转时产出的样品，或者将研发过程中产出的产品或副产品对外销售的（以下统称试运行销售），应当按照适用的会计准则对试运行销售相关的收入和成本分别进行会计处理，计入当期损益，不应将试运行销售相关收入抵销相关成本后的净额冲减固定资产成本或者研发支出。</p> <p>固定资产达到预定可使用状态前的必要支出，比如测试固定资产可否正常运转而发生的支出，应计入该固定资产成本。测试固定资产可否正常运转，通常指评估该固定资产的技术和物理性能是否达到生产产品、提供服务、对外出租或用于管理等标准，而非评估固定资产的财务业绩。</p> <p>⑩单项或单位工程报废或毁损的净损失在工程项目尚未达到预定可使用状态时，计入工程成本；工程项目已达到预定可使用状态的，属于筹建期间的计入管理费用，不属于筹建期间的，计入营业外支出；如为非正常原因造成的报废或毁损，或工程项目全部报废或毁损的，应将其净损失列入营业外支出。</p> <p>备注：工程物资的盘盈、盘亏的处理参照上述原则。</p>
投资者投入方式	按投资合同或协议约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的除外。
非货币性资产交换方式	参见《非货币性资产交换》章节。
债务重组方式	参见《债务重组》章节。
盘盈方式	按重置成本作为入账价值。
弃置费用的会计处理	<p>①预计弃置费用时 借：固定资产（以弃置费用的折现值入账） 贷：预计负债</p> <p>②每期按市场利率计提预计负债的利息费用 借：财务费用 贷：预计负债</p>
安	(1) 高危行业企业按照国家规定提取安全生产费时：



全生产 费的会 计处理	<p>借：生产成本、管理费用 贷：专项储备</p> <p>(2) 企业使用提取的安全生产费时：</p> <p>①属于费用性支出的 借：专项储备 贷：银行存款</p> <p>②企业使用提取的安全生产费形成固定资产的</p> <p>A. 借：在建工程 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款</p> <p>B. 项目完工达到预定可使用状态时 借：固定资产 贷：在建工程</p> <p>C. 同时，按照形成固定资产的成本冲减专项储备，并确认相同金额的累计折旧： 借：专项储备 贷：累计折旧</p>
-------------------	--

3. 固定资产的后续计量

折旧范围	<p>(1) 不提折旧的固定资产</p> <p>①已提足折旧仍继续使用的固定资产； ②按规定单独作价作为固定资产入账的土地； ③改扩建期间的固定资产； ④提前报废的固定资产。</p> <p>(2) 折旧计提范围的认定中易出错的项目</p> <p>①未使用、不需用的固定资产需计提折旧，而且折旧费用记入“管理费用”； ②因大修理而停工的固定资产需要提取折旧，但折旧费用按正常的方式处理，即不一定是“管理费用”； ③替换设备要提折旧。</p> <p>(3) 当月增加的固定资产当月不提折旧，当月减少的固定资产当月照提折旧。</p>																				
折旧方法	<p>【例题】甲公司自2024年初开始折旧，原价为805万元，折旧期限4年，预计净残值5万元，2024年末减值发生，预计可收回价值为240万元，减值后折旧方法不变，净残值为零。</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 15%;">折旧方法</th> <th style="width: 25%;">2024年</th> <th style="width: 25%;">2025年</th> <th style="width: 25%;">2026年</th> <th style="width: 10%;">2027年</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>直线法</td> <td>$(805-5)/4=200$； 年末减值计提 365。</td> <td>$240/3=80$</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>双倍余额 递减法</td> <td>$805*2/4=402.5$； 年末减值计提 162.5</td> <td>$240*2/3=160$</td> <td>$80/2=40$</td> <td></td> </tr> <tr> <td>年数总和 法</td> <td>$(805-5)*4/10=320$； 年末减值计提 245 万元</td> <td>$240*3/6=120$</td> <td>$240*2/6=80$</td> <td>$240*1/6=40$</td> </tr> </tbody> </table>	折旧方法	2024年	2025年	2026年	2027年	直线法	$(805-5)/4=200$ ； 年末减值计提 365。	$240/3=80$			双倍余额 递减法	$805*2/4=402.5$ ； 年末减值计提 162.5	$240*2/3=160$	$80/2=40$		年数总和 法	$(805-5)*4/10=320$ ； 年末减值计提 245 万元	$240*3/6=120$	$240*2/6=80$	$240*1/6=40$
折旧方法	2024年	2025年	2026年	2027年																	
直线法	$(805-5)/4=200$ ； 年末减值计提 365。	$240/3=80$																			
双倍余额 递减法	$805*2/4=402.5$ ； 年末减值计提 162.5	$240*2/3=160$	$80/2=40$																		
年数总和 法	$(805-5)*4/10=320$ ； 年末减值计提 245 万元	$240*3/6=120$	$240*2/6=80$	$240*1/6=40$																	
折旧的会	借：制造费用（生产用固定资产的折旧）																				



计分录	管理费用（行政用固定资产的折旧） 销售费用（销售部门用固定资产的折旧） 在建工程（用于工程的固定资产的折旧） 其他业务成本（经营租出的固定资产的折旧） 研发支出（用于研发无形资产的固定资产折旧） 贷：累计折旧
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，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。

4. 固定资产的后续支出

原则	后续支出	
	更新改造支出	修理支出
资本化	通常资本化，计入固定资产成本。	①大修理费用如果符合资本化条件则应资本化，计入固定资产成本； ②生产设备的日常修理费用列入“制造费用”。
费用化	不符合资本化条件时，应费用化。	通常费用化 行政设备的列支于“管理费用”；专设销售机构的列支于“销售费用”。
资本化的后续支出	①固定资产转入改扩建时： 借：在建工程 累计折旧 固定资产减值准备 贷：固定资产 ②发生改扩建工程支出时： 借：在建工程 贷：银行存款等 ③替换原固定资产的某组成部分时： 借：银行存款或原材料（残值价值） 营业外支出（净损失） 贷：在建工程（被替换部分的账面价值） ④生产线改扩建工程达到预定可使用状态时： 借：固定资产 贷：在建工程 ⑤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。	
	【例题】 甲公司将生产线转入改良，原价为 800 万元，累计折旧 200 万元，已提减值准备 100 万元，改良支出了 400 万元，拆下零部件原价为 20 万元，当作废铁卖了 1 万元。 【提问】 改良后原价 = $(800 - 200 - 100) + 400 - (20 \times 5/8) = 887.5$ （万元）。	
费用化后续支出	①固定资产的日常修理费用等支出只是确保固定资产的正常工作状态，一般不产生未来的经济利益。因此，通常不符合固定资产的确认条件，在发生时应直接计入当期损益或者相关资产成本。	



出	<p>②企业生产车间（部门）的固定资产日常修理费用等后续支出列入“制造费用”，行政管理部门的则是记入“管理费用”；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，记入“销售费用”。</p> <p>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或者相关资产成本。</p> <p>④一般会计分录如下：</p> <p>借：制造费用 管理费用 销售费用 贷：原材料 应付职工薪酬 银行存款</p>
---	---

5. 固定资产的处置

账务处理	<p>①将固定资产清理时的账面价值转入“固定资产清理”</p> <p>借：固定资产清理 累计折旧 固定资产减值准备 贷：固定资产</p> <p>②支付清理费</p> <p>借：固定资产清理 贷：银行存款</p> <p>③固定资产处置回收价值</p> <p>借：其他应收款、银行存款或原材料 贷：固定资产清理 应交税费——应交增值税（销项税额）</p> <p>④固定资产出售实现盈余时</p> <p>借：固定资产清理 贷：资产处置损益</p> <p>⑤固定资产出售形成亏损时</p> <p>借：资产处置损益 贷：固定资产清理</p> <p>⑥固定资产发生毁损和报废，仍然使用“营业外支出”科目核算。</p>
------	--