第七章

固定资产

第一节 固定资产概述

第二节 固定资产取得

第三节 固定资产折旧

第四节 固定资产的后续支出

第五节 固定资产处置

第六节 固定资产清查和固定资产减值

学习目标

素养目标

- 培养学生独立思考、分析问题的能力以及不怕困难的精神；
- 培养学生固定资产安全与账实核对意识，养成爱惜资产、严谨细致、勤俭节约的职业素养。

知识目标

- 了解固定资产的概念、特点和分类；
- 理解固定资产确认的条件、固定资产折旧的意义；
- 掌握固定资产的初始计量和后续计量及其账务处理方法；
- 掌握固定资产处置、固定资产减值的账务处理。

能力目标

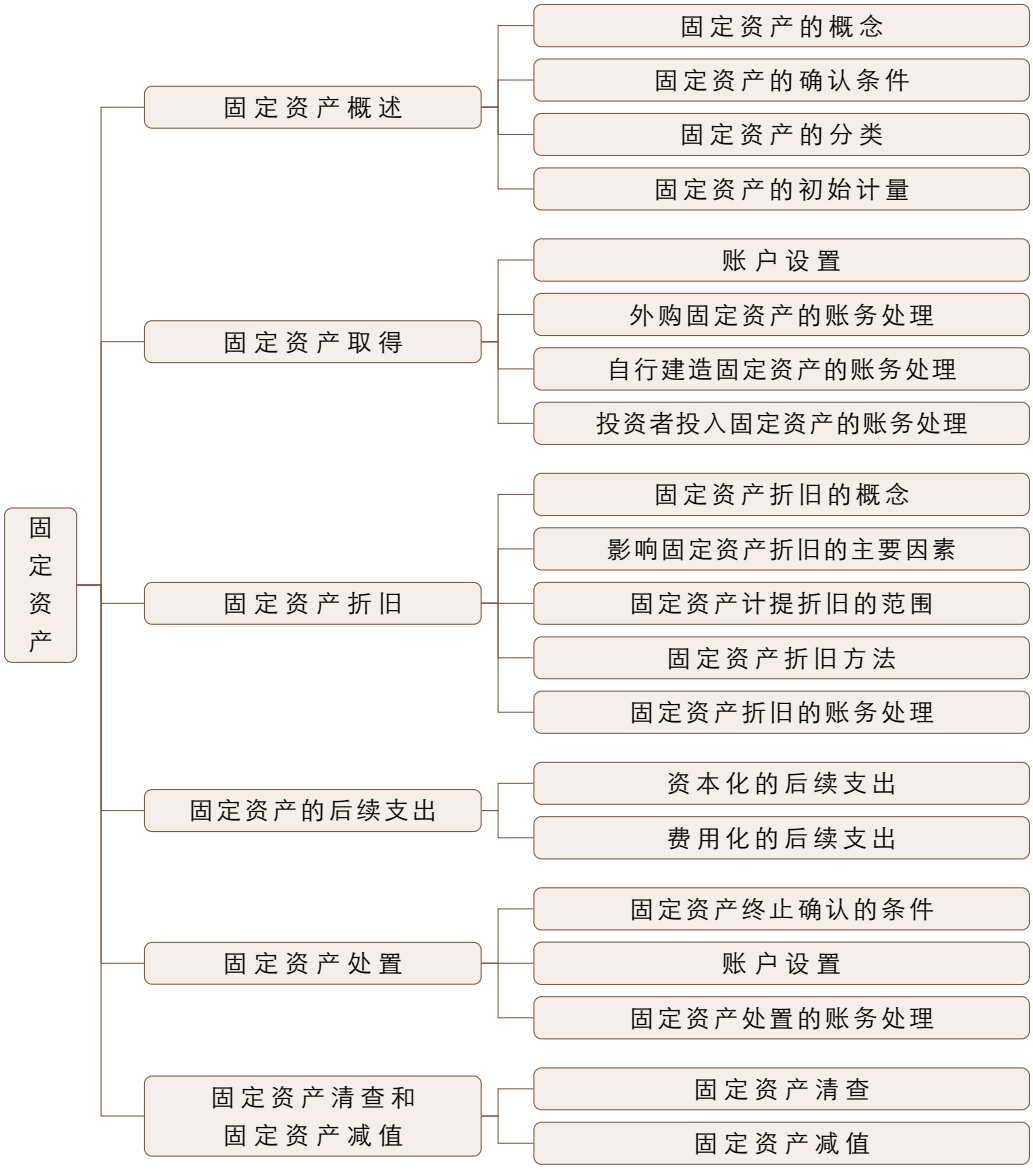
- 能制定固定资产管理制度；
- 能简述固定资产与其他有形资产的区别；
- 能做出固定资产初始计量和后续计量账务处理；
- 能运用各种不同方法计算固定资产的折旧额并做出账务处理；
- 能做出固定资产处置的账务处理；
- 能进行固定资产减值的确认、计量及账务处理。

章前引例

2022 年，ZX 金融租赁有限公司（简称“ZX 公司”）与半导体企业 A 公司合作，成功落地 1 亿元芯片设备融资租赁业务，实现了 ZX 公司首单芯片设备融资租赁服务的突破，为 ZX 公司服务高端制造及战略新兴领域增添了新亮点。项目合作过程中，ZX 公司及时对接 A 公司需求，结合 A 公司实际情况和 ZX 公司支持制造业的相关政策，经过与 A 公司反复沟通，以回租方式为 A 公司提供融资租赁支持，既解决了 A 公司扩大设备规模的资金需求，也满足了 A 公司享受相关补贴的实际需求。整个项目合作过程 ZX 公司从项目尽调、报审，到最终签约、实现投放仅用时 20 个工作日。ZX 公司积极响应国家战略，通过融资租赁服务方式，为我国高端制造及战略新兴领域提供了新的金融服务模式。这种创新不仅解决了 A 公司的资金问题，还

推动了产业升级和技术进步。ZX 公司的实践表明，金融创新与服务实体经济之间存在密切的互动关系，金融机构通过创新能够更有效地服务于实体经济，推动经济的高质量发展。

知识体系



第一节固定资产概述

一、固定资产的概念

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。

二、固定资产的确认条件

固定资产除满足上述两个特征外，还应同时满足下列条件的，才能予以确认。

（一）与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业

在会计实务中，判断与该固定资产有关的经济利益是否很可能流入企业，主要通过判断与该固定资产所有权相关的风险和报酬是否转移到了企业来确定。其中，与固定资产所有权相关的风险是指由于经营情况发生变化造成的相关收益的变动，以及由于资产闲置、技术陈旧等原因造成的损失；与固定资产所有权相关的报酬是指在固定资产使用寿命内直接使用该资产获得的收入，以及处置该资产实现的利得等。

通常情况下，取得固定资产所有权是判断与固定资产所有权有关的风险和报酬转移到企业的一个重要标志。凡是固定资产所有权已属于企业，无论企业是否收到或拥有该固定资产，均可作为企业的固定资产；反之，如果企业没有取得所有权，即使存放在企业，也不能作为企业的固定资产。但是所有权是否转移，不是判断与固定资产所有权相关的风险和报酬是否转移到企业的唯一标志。在有些情况下，某项固定资产的所有权虽然不属于企业，但是，企业能够控制与该项固定资产有关的经济利益流入企业，这就意味着与固定资产所有权相关的风险和报酬实质上已转移到了企业，在这种情况下，企业应将该项固定资产予以确认。例如，融资租入的固定资产，企业虽然不拥有该固定资产的所有权，但企业能够控制与该固定资产有关的经济利益流入企业，与该固定资产所有权相关的风险和报酬实质上已转移到了企业，因此，这是满足固定资产确认的第一个条件。

（二）该固定资产的成本能够可靠地计量

成本能够可靠地计量是资产确认的一项基本条件。固定资产作为资产的重要组成部分，要予以确认，其为取得该固定资产所发生的支出也必须能够可靠地计量。如果固定资产的成本能够可靠地计量，并同时满足其他确认条件，就可以加以确认；否则，企业不应予以确认。

企业在确定固定资产成本时，有时需要根据所获得的最新资料，对固定资产成本进行合理地估计。如果企业能够合理地估计出固定资产的成本，则视同固定资产的成本能够可靠地计量。例如，企业对于已达到预定可使用状态的固定资产，在尚未办理竣工决算前，需要根据工程预算、工程造价或者工程实际发生的成本等资料，按暂估价值确定固定资产的成本，待办理了竣工决算手续后，再按实际成本调整原来的暂估价值。

在会计实务中，对固定资产进行确认时，还应注意以下两个问题：一是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；二是与固定资产有关的后续支出，满足固定资产确认条件的，应当计入固定资产成本，不满足固定资产确认条件的，应当在发生时计入当期损益。

三、固定资产的分类

企业的固定资产种类繁多，规格不一，用途各异，为了加强管理，便于组织会计核算，有必要对其进行科学、合理的分类。根据不同的管理需要和核算要求以及不同的分类标准，可以对固定资产进行不同的分类。

（一）按经济用途分类

企业的固定资产按经济用途分类，可分为生产经营用固定资产和非生产经营用固定资产。

1. 生产经营用固定资产

生产经营用固定资产是指直接服务于企业生产、经营过程的各种固定资产，如生产经营用的房屋、建筑物、机器设备、器具、工具等。

2. 非生产经营用固定资产

非生产经营用固定资产是指不直接服务于生产、经营过程的各种固定资产，如职工宿舍、食堂、浴室、理发室等使用的房屋、设备等。

按照固定资产的经济用途分类，可以归类反映和监督企业生产经营用固定资产

和非生产经营用固定资产的构成之间，以及生产经营用各类固定资产之间的组成和变化情况，借以考核和分析企业固定资产的利用情况，促使企业合理地配备固定资产，充分发挥其效用。

（二）按使用情况分类

企业的固定资产按使用情况分类，可分为使用中的固定资产、未使用的固定资产和不需用的固定资产。

1. 使用中的固定资产

使用中的固定资产是指正在使用中的经营性和非经营性的固定资产。由于季节性经营或大修理等原因，暂时停止使用的固定资产仍属于企业使用中的固定资产，企业出租给其他单位使用的固定资产和内部替换用的固定资产，也属于使用中的固定资产。

2. 未使用的固定资产

未使用的固定资产是指已经完工或购建的尚未交付使用的新增固定资产以及因进行改建、扩建等原因暂时停止使用的固定资产，如企业购建的尚待安装的固定资产、经营任务变更停止使用的固定资产等。

3. 不需用的固定资产

不需用的固定资产是指企业多余或不适用、需要调配处理的固定资产。

按照固定资产的使用情况分类，有利于反映企业固定资产使用情况及其比例关系，便于分析固定资产的利用效率，挖掘固定资产的使用潜力，促使企业合理使用固定资产。

（三）综合分类

在实际工作中，企业固定资产一般按经济用途和使用情况综合分类，将企业的固定资产主要划分为以下六类。

（1）生产经营用固定资产。

（2）非生产经营用固定资产。

（3）租出固定资产。租出固定资产是指在经营租赁方式下出租给外单位使用的固定资产。

（4）不需用固定资产。

（5）未使用固定资产。

（6）土地。土地是指过去已经估价单独入账的土地。

四、固定资产的初始计量

固定资产的初始计量是指固定资产初始成本的确定。《企业会计准则第 4 号——固定资产》规定:“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、运杂费、包装费和安装成本等，也包括间接发生的费用，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费用。由于固定资产的取得方式不同，其初始计量方法也各不相同。

（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（不含增值税进项税额）、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。

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。

（二）自行建造固定资产

自行建造固定资产的成本由自行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。

（三）投资者投入固定资产

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确定，但在投资合同或协议约定价值不公允的情况下，按照该项固定资产的公允价值作为入账价值。

第二节固定资产取得

一、账户设置

企业固定资产的取得，按其来源不同分为外购的固定资产、自行建造的固定资产、投资者投入的固定资产等。为了组织固定资产的核算，企业应设置“固定资

产”“累计折旧”“工程物资”“在建工程”等账户。

（一）“固定资产”账户

“固定资产”账户属资产类账户，用来核算企业持有的固定资产的原价增减变动和结存情况。其借方登记企业增加的固定资产的原价；贷方登记企业减少的固定资产的原价；期末余额在借方，反映企业现有固定资产的原价。该账户可按固定资产的类别和项目设置明细分类账户进行明细分类核算。

（二）“累计折旧”账户

“累计折旧”账户属资产类账户，是“固定资产”账户的备抵调整账户，用来核算企业固定资产的累计折旧。其贷方登记企业计提的固定资产折旧；借方登记处置固定资产转出的累计折旧；期末余额在贷方，反映企业固定资产的累计折旧额。

（三）“工程物资”账户

“工程物资”账户属资产类账户，用来核算企业为在建工程准备的各种物资的成本。其借方登记企业购入工程物资的成本；贷方登记领用工程物资的成本；期末余额在借方，反映企业为在建工程准备的各种物资的成本。

（四）“在建工程”账户

“在建工程”账户属于资产类账户，用来核算企业基建、更新改造等在建工程发生的支出。其借方登记企业各项在建工程的实际支出；贷方登记完工工程转出的成本；期末余额在借方，反映企业尚未达到预定可使用状态的在建工程的成本。

二、外购固定资产的账务处理

外购固定资产是否达到预定可使用状态，需要根据具体情况进行分析判断。如果购入不需要安装的固定资产，购入后即可达到预定可使用状态。如果购入需要安装的固定资产，只有安装调试后，达到设计要求或合同规定的标准，该项固定资产才可发挥作用，意味着达到预定可使用状态。因此，企业购入的固定资产分为不需要安装的固定资产和需要安装的固定资产两种情形进行核算。

（一）购入不需要安装的固定资产

购入不需安装的固定资产，是指企业购入的不需要安装就可以直接交付使用的

固定资产。购置的不需要经过建造过程即可使用的固定资产，应按实际支付的归属该项固定资产的实际成本，借记“固定资产”账户，按可以抵扣的增值税进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”账户，贷记“应付账款”“应付票据”“银行存款”“长期应付款”等账户。

例 7-1

某企业购入不需要安装的生产用设备一台，发票价格 10000 元，增值税 1300 元，发生运杂费 1000 元（不考虑运费的进项税额抵扣），款项全部以银行存款支付。

根据有关原始凭证，编制如下会计分录：

借：固定资产	11 000	
应交税费——应交增值税（进项税额）	1 300	
贷：银行存款		12 300

（二）购入需要安装的固定资产

企业购入需要安装的固定资产，应在购入固定资产取得成本的基础上加上发生的安装调试成本等，作为购入固定资产成本。因此，企业购入需要安装的固定资产先通过“在建工程”账户核算，待安装完毕达到预定可使用状态时，再由“在建工程”账户转入“固定资产”账户。

例 7-2

某企业购入需要安装的生产用设备一台，发票价格 100000 元，增值税税款 13000 元，发生运杂费 1800 元，包装费 1200 元，设备由供货方安装，支付安装费 5000 元，款项以银行存款付清。

（1）购入该项设备时，根据有关原始凭证编制如下会计分录：

借：在建工程	103 000	
应交税费——应交增值税（进项税额）	13 000	
贷：银行存款		116 000

（2）支付安装费时，根据有关原始凭证编制如下会计分录：

借：在建工程	5 000	
贷：银行存款		5 000

（3）该项设备安装完毕达到预定可使用状态时，确定固定资产的成本为：

$$103\,000 + 5\,000 = 108\,000(\text{元})$$

借：固定资产 108 000

　贷：在建工程 108 000

（三）以一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产

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 7-3

企业为降低采购成本，向乙公司一次购进了 3 套不同型号且具有不同生产能力的设备 A、B 和 C。企业为该批设备共支付货款 8000000 元，增值税税额 1040000 元，包装费 40000 元，全部以银行存款支付。假定设备 A、B、C 均满足固定资产的定义及其确认条件，公允价值分别为 2460000 元、3690000 元、2050000 元；不考虑其他相关税费。

（1）确定计入固定资产成本的金额包括买价、包装费等，即固定资产的成本金额 = 8000000 + 40000 = 8040000（元）。

（2）确定设备 A、B、C 的价值分配比例如下。

$$\text{A 设备应分配的固定资产价值比例} = \frac{2\,460\,000}{2\,460\,000 + 3\,690\,000 + 2\,050\,000} = 30\%$$

$$\text{B 设备应分配的固定资产价值比例} = \frac{3\,690\,000}{2\,460\,000 + 3\,690\,000 + 2\,050\,000} = 45\%$$

$$\text{C 设备应分配的固定资产价值比例} = \frac{2\,050\,000}{2\,460\,000 + 3\,690\,000 + 2\,050\,000} = 25\%$$

（3）确定设备 A、B 和 C 各自的入账价值如下。

$$\text{A 设备的入账价值} = 8\,040\,000 \times 30\% = 2\,412\,000(\text{元})$$

$$\text{B 设备的入账价值} = 8\,040\,000 \times 45\% = 3\,618\,000(\text{元})$$

$$\text{C 设备的入账价值} = 8\,040\,000 \times 25\% = 2\,010\,000(\text{元})$$

（4）编制会计分录

借：固定资产——A	2 412 000
——B	3 618 000
——C	2 010 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	1 040 000
贷：银行存款	9 080 000

三、自行建造固定资产的账务处理

企业自行建造固定资产，可以采用自营和出包两种方式，因此会计核算应分不同的建造方式进行处理。

（一）自营工程

自营工程是指企业自行组织工程物资采购、自行组织施工人员施工的建筑工程和安装工程。企业采用自营方式进行的固定资产建造，主要通过“工程物资”和“在建工程”账户进行核算。企业购入为工程准备的物资时，按购入物资的实际成本，借记“工程物资”“应交税费——应交增值税（进项税额）”账户，贷记“银行存款”等账户；工程领用工程物资时，按领用物资的实际成本，借记“在建工程——×× 工程”账户，贷记“工程物资”账户；工程领用本企业原材料时，借记“在建工程——×× 工程”账户，贷记“原材料”等账户；工程领用本企业生产的商品时，借记“在建工程——×× 工程”账户，贷记“库存商品”“应交税费——应交增值税（销项税额）”等账户；工程发生的其他费用，应按实际发生额，借记“在建工程——×× 工程”账户，贷记“银行存款”“应付职工薪酬”等账户。工程达到预定可使用状态时，按实际发生的全部支出，借记“固定资产”账户，贷记“在建工程——×× 工程”账户。

例 7-4

某企业采用自营方式建造厂房一幢，为工程购买物资 2000000 元，支付增值税款 260000 元，全部用于工程建设，工程人员应计薪酬 500000 元，为工程借款而发生的利息支出 50000 元，工程完工交付使用。

（1）购入工程物资时，根据有关原始凭证编制如下会计分录：

借：工程物资 2 000 000

应交税费——应交增值税（进项税额） 260 000

贷：银行存款 2 260 000

（2）领用工程物资时，根据有关原始凭证编制如下会计分录：

借：在建工程——厂房 2 000 000

贷：工程物资 2 000 000

（3）计算建设人员的薪酬时，根据有关原始凭证编制如下会计分录：

借：在建工程——厂房 500 000

贷：应付职工薪酬 500 000

（4）工程借款发生利息支出时（达到预定可使用状态前发生的），根据有关原始凭证编制如下会计分录：

借：在建工程——厂房 50 000

贷：长期借款 50 000

（5）工程完工达到预定可使用状态，结转工程成本时，根据有关原始凭证编制如下会计分录：

借：固定资产——厂房 2 550 000

贷：在建工程——厂房 2 550 000

（二）出包工程

出包工程是指企业通过招标等方式将工程项目发包给建造承包商，由建造承包商组织施工的建筑工程和安装工程。企业采用出包方式进行的固定资产建造，其工程的具体支出主要由建造承包商核算，在这种方式下，“在建工程”账户实际成为企业与承包单位的结算账户，企业预付和补付工程价款时，均应借记“在建工程——×× 工程”账户，贷记“银行存款”等账户；工程完工达到预定可使用状态时，按其成本，借记“固定资产”账户，贷记“在建工程——×× 工程”账户。

例 7-5

某企业以出包方式建造一座仓库，按规定先预付工程款 100000 元，工程完工后，根据工程决算单，补付工程款 130000 元，工程验收后交付使用。

（1）预付工程价款时，根据有关原始凭证编制如下会计分录：

借：在建工程——仓库 100 000

贷：银行存款 100 000

（2）补付工程价款时，根据有关原始凭证编制如下会计分录：

借：在建工程——仓库 130 000

贷：银行存款 130 000

（3）工程验收交付使用时，根据有关原始凭证编制如下会计分录：

借：固定资产 230 000

贷：在建工程——仓库 230 000

四、投资者投入固定资产的账务处理

接受投资者投入固定资产，在办理了固定资产移交手续之后，应按投资合同或协议约定的价值加上应支付的相关税费，借记“固定资产”账户，贷记“实收资本”等账户。

例 7-6

某企业接受乙公司投入的设备一台，投入单位账面原价为 700000 元，双方确认的价值为 600000 元（假设未发生其他税费）。

根据有关原始凭证编制如下会计分录：

借：固定资产 600 000

贷：实收资本——其他单位投资 600 000

第三节固定资产折旧

一、固定资产折旧的概念

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。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余额。如果已对固定资产计提减值准备，还应当扣除已计提的固定资产减值准备

累计金额。

二、影响固定资产折旧的主要因素

影响固定资产折旧的主要因素或者说企业计算各期折旧额的主要依据有以下四种。

（一）固定资产原值

固定资产原值是指固定资产的成本。

（二）固定资产预计净残值

固定资产预计净残值是指假定固定资产预计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。

（三）固定资产减值准备

固定资产减值准备是指固定资产已计提的固定资产减值准备累计金额。固定资产计提减值准备后，应当在剩余使用寿命内根据调整后的固定资产账面价值（固定资产账面余额扣减累计折旧和累计减值准备后的金额）和预计净残值重新计算确定折旧率和折旧额。

（四）固定资产的使用寿命

固定资产的使用寿命是指企业使用固定资产的预计期间，或者该固定资产所能生产产品或提供劳务的数量。

三、固定资产计提折旧的范围

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。

其中，提足折旧是指企业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，再按照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，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，再按照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。

因进行大修理而停用的固定资产，应当照提折旧，计提的折旧额应计入相关资产成本或当期损益。

四、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的预期实现方式，合理选择折旧方法。可供选择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。由于固定资产折旧方法的选用直接影响到企业成本费用的计算，进而影响企业的当期损益，因此企业固定资产的折旧方法一经确定，不得随意变更。如果变更，应当符合《企业会计准则第 4 号——固定资产》第十九条的规定。

（一）年限平均法

年限平均法又称直线法，是将固定资产的应计折旧额均衡地分摊到固定资产预计使用寿命内的一种方法。采用这种方法计算的每期折旧额均是相等的。其计算公式如下：

$$\text{年折旧率} = \frac{1 - \text{预计净残值率}}{\text{预计使用寿命（年）}} \times 100\%$$

$$\text{月折旧率} = \text{年折旧率} \div 12$$

$$\text{月折旧额} = \text{固定资产原值} \times \text{月折旧率}$$

例 7-7

某企业有一厂房，原值为 500000 元，预计使用年限为 20 年，预计净残值率为 4%。

该厂房的年折旧率、月折旧率、月折旧额计算如下：

$$\text{年折旧率} = (1 - 4\%) \div 20 \times 100\% = 4.8\%$$

$$\text{月折旧率} = 4.8\% \div 12 = 0.4\%$$

$$\text{月折旧额} = 500\,000 \times 0.4\% = 2\,000(\text{元})$$

（二）工作量法

工作量法是根据固定资产实际工作量计算每期应提折旧额的一种方法。它是以

每单位工作量耗费的固定资产价值相等为前提的。其计算公式如下：

$$\text{单位工作量折旧额} = \frac{\text{固定资产原价} - \text{预计净残值}}{\text{预计总工作量}}$$

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

例 7-8

某企业有货运卡车一辆，原值为 200000 元，预计净残值率为 5%，预计总行驶里程为 100 万公里，假定某月份该货运卡车行驶里程为 30000 公里。

该月应提折旧额计算如下：

$$\text{单位里程折旧额} = 200\,000 \times (1 - 5\%) \div 1\,000\,000 = 0.19(\text{元/公里})$$

$$\text{该月应提折旧额} = 30\,000 \times 0.19 = 5\,700(\text{元})$$

（三）双倍余额递减法

双倍余额递减法是在不考虑固定资产净残值的前提下，根据每期期初固定资产原价减去累计折旧后的金额和双倍的直线法折旧率计算固定资产折旧的一种方法。其计算公式如下：

$$\text{年折旧率} = \frac{2}{\text{预计使用年限}} \times 100\%$$

$$\text{月折旧率} = \text{年折旧率} \div 12$$

$$\text{月折旧额} = \text{固定资产账面净值} \times \text{月折旧率}$$

由于每年年初固定资产净值没有扣除预计净残值，因此，在应用这种方法计算折旧额时必须注意不能使固定资产的账面折余价值降低到其预计净残值以下，即实行双倍余额递减法计算折旧的固定资产，应在其折旧年限到期前两年内，将固定资产净值扣除预计净残值后的余额平均摊销。

例 7-9

某企业一项固定资产的原值为 200000 元，预计使用年限为 5 年，预计净残值为 5000 元。该固定资产按双倍余额递减法计提折旧。

每年折旧额计算如下：

$$\text{双倍直线折旧率} = 2/5 \times 100\% = 40\%$$

$$\text{第一年应提折旧额} = 200\,000 \times 40\% = 80\,000(\text{元})$$

$$\text{第二年应提折旧额} = (200\,000 - 80\,000) \times 40\% = 48\,000(\text{元})$$

$$\text{第三年应提折旧额} = (120\,000 - 48\,000) \times 40\% = 28\,800(\text{元})$$

$$\text{第四年应提折旧额} = [(72\,000 - 28\,800) - 5\,000]/2 = 19\,100(\text{元})$$

$$\text{第五年应提折旧额} = [(72\,000 - 28\,800) - 5\,000]/2 = 19\,100(\text{元})$$

为了简化计算每年各月折旧额，可根据年折旧额除以 12 来计算。

（四）年数总和法

年数总和法又称年限合计法，是将固定资产的原值减去预计净残值后的余额乘以一个以固定资产尚可使用寿命为分子、以预计使用寿命逐年数字之和为分母的逐年递减的分数计算每年折旧额的一种方法。其计算公式如下：

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

$$\text{月折旧率} = \text{年折旧率} \div 12$$

$$\text{月折旧额} = (\text{固定资产原价} - \text{预计净残值}) \times \text{月折旧率}$$

例 7-10

企业的某项固定资产原值为 100000 元，预计使用年限为 5 年，预计净残值为 4000 元，采用年数总和法计算的各年折旧额见表 7-1。

表 7-1 固定资产折旧计算表

（年数总和法）

年份	尚可使用年限	原值- 净残值	变动折旧额	每年折旧额	累计折旧
第一年	5	96 000	5/15	32 000	32 000
第二年	4	96 000	4/15	25 600	57 600
第三年	3	96 000	3/15	19 200	76 800
第四年	2	96 000	2/15	12 800	89 600
第五年	1	96 000	1/15	6 400	96 000

注：预计使用年限的年数总和 = 5 + 4 + 3 + 2 + 1 = 5×（5 + 1）/2 = 15。

五、固定资产折旧的账务处理

企业一般应当按月提取折旧，当月增加的固定资产，当月不提折旧，从下月起计提折旧；当月减少的固定资产，当月照提折旧，从下月起停止计提折旧。因此，企业各月计算提取折旧时，可以在上月计提折旧的基础上，对当月固定资产的增减情况进行调整后计算当月应计提的折旧额。

当月固定资产应提折旧额 = 上月固定资产计提的折旧额
+ 上月增加固定资产应计提的折旧额
− 上月减少固定资产应计提的折旧额

在我国会计实务中，各月计提折旧额的计算一般是通过编制“固定资产折旧计算表”来完成的。例如，某企业 2024 年 10 月份的固定资产折旧计算表见表 7-2。

表 7-2 固定资产折旧计算表

2024 年 10 月

使用部门	固定资产类别	上月折旧额	上月增加固定资产		上月减少固定资产		本月应提折旧额
			原价	应提折旧额	原价	应提折旧额	
一车间	厂房	5 000					5 000
	机器设备	20 000	100 000	600			20 600
	小计	25 000					25 600
二车间	厂房	6 000					6 000
	机器设备	24 000			80 000	400	23 600
	小计	30 000					29 600
管理部门	房屋建筑物	1 000					1 000
	运输工具	2 000					2 000
	小计	3 000					3 000
合计		58 000	100 000	600	80 000	400	58 200

企业每月计提的固定资产折旧额，应按固定资产使用部门，借记“制造费用”“管理费用”“销售费用”“其他业务成本”“在建工程”等账户，贷记“累计折旧”账户。

根据上述固定资产折旧计算表编制如下会计分录：

借：制造费用——一车间 25 600
——二车间 29 600
管理费用 3 000
贷：累计折旧 58 200

第四节固定资产的后续支出

固定资产的后续支出是指固定资产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为：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；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，应当计入当期损益。

一、资本化的后续支出

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。发生的后续支出，通过“在建工程”账户核算。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”，并按重新确定的固定资产原值、使用寿命、预计净残值和折旧方法计提折旧。

例 7-11

某企业因产品适销对路，供不应求，为了扩大生产能力，经批准对某一基本生产车间进行扩建，该车间原账面价值 8000000 元，预计使用 20 年，预计净残值率为 10%，已使用 5 年，采用年限平均法计提折旧，已提折旧 1800000 元。扩建中领用库存材料 2340000 元；以银行存款开支其他费用 470000 元；残料变价收入 10000 元存入银行。扩建后预计残值率、使用年限、折旧方法均不变。

（1）基本生产车间转入扩建时，根据有关原始凭证编制如下会计分录：

借：在建工程	6 200 000
累计折旧	1 800 000
贷：固定资产	8 000 000

（2）扩建中发生的后续支出，根据有关原始凭证编制如下会计分录：

借：在建工程	2 810 000
贷：原材料	2 340 000
银行存款	470 000

(3) 扩建中残料变价收入，根据有关原始凭证编制如下会计分录：

借：银行存款 10 000

贷：在建工程 10 000

(4) 基本生产车间扩建完工交付使用时，根据有关原始凭证编制如下会计分录：

借：固定资产 9 000 000

贷：在建工程 9 000 000

(5) 基本生产车间交付使用，每年计提折旧时，根据有关原始凭证编制如下会计分录：

$$\text{年折旧额} = 9\,000\,000 \times \frac{1-10\%}{15} = 540\,000(\text{元})$$

借：制造费用 540 000

贷：累计折旧 540 000

二、费用化的后续支出

与固定资产有关的后续支出，如果不符合固定资产确认条件，则应根据不同情况在发生时分别确认为制造费用、管理费用和销售费用。

例 7-12

某企业本月发生固定资产修理支出 12000000 元。其中管理部门的车辆修理费 3000 元，生产车间的机器设备修理费 7000 元，专设销售机构设备的修理费 2000 元，全部修理费用均以银行存款支付。根据有关原始凭证，编制如下会计分录：

借：管理费用 3 000

制造费用 7 000

销售费用 2 000

贷：银行存款 12 000

在具体实务中，对于固定资产发生的下列各项后续支出通常的处理方法如下。

(1) 固定资产更新改造支出，应当计入固定资产的账面价值。

(2) 固定资产修理费用，应当直接计入当期费用。

(3) 如果不能区分是固定资产修理还是固定资产更新改造支出，或固定资产修理和固定资产更新改造支出结合在一起，则企业应根据上述原则进行判断，其发生的后续支出，分别计入固定资产价值或当期费用。

(4) 固定资产装修费用，符合上述原则可予以资本化的，应当在“固定资产”账户下单设“固定资产装修”明细账户核算，并在两次装修期间与固定资产尚可使用年限两者中较短的期间内，采用合理的方法单独计提折旧。如果在下次装修时，与该项固定资产相关的“固定资产装修”明细账户仍有余额，应将该余额一次全部计入当期营业外支出。

(5) 经营租赁方式租入固定资产发生的改良支出，应通过“长期待摊费用”账户核算，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。

第五节固定资产处置

一、固定资产终止确认的条件

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。固定资产处置包括固定资产的出售、报废或毁损、对外投资、非货币性资产交换、债务重组等。处于处置状态的固定资产不再用于生产商品、提供劳务、出租或经营管理，因此不再符合固定资产的定义，应予终止确认。

(2) 该固定资产预期通过使用或处置不能产生经济利益。固定资产的确认条件之一是“与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业”，如果一项固定资产预期通过使用或处置不能产生经济利益，那么它就不再符合固定资产的定义和确认条件，应予终止确认。

二、账户设置

企业因出售、报废、损毁、对外投资、非货币性资产交换、债务重组等原因减少的固定资产，通过“固定资产清理”账户核算。该账户属资产类账户，用来核算企业因出售、报废、毁损、对外投资、非货币性资产交换、债务重组等原因转出的

固定资产价值以及在清理过程中发生的费用等。其借方登记企业因出售、报废、毁损、对外投资、非货币性资产交换、债务重组等转出固定资产的账面价值，以及清理过程中应支付的相关税费及其他费用；贷方登记收回出售固定资产的价款、残料价值和变价收入、应由保险公司或过失人赔偿的损失；期末借方余额，反映企业尚未清理完毕的固定资产清理净损失。本账户可按被清理的固定资产项目进行明细核算。

三、固定资产处置的账务处理

（一）会计核算步骤

企业出售、报废和毁损、对外投资、非货币性资产交换、债务重组等处置固定资产，在会计核算上一般分以下几个步骤处理。

（1）固定资产转入清理的处理。固定资产转入清理应按清理固定资产的账面价值，借记“固定资产清理”账户，按已提的累计折旧，借记“累计折旧”账户，按已计提的减值准备，借记“固定资产减值准备”账户，按固定资产账面原价，贷记“固定资产”账户。

（2）发生清理费用的处理。固定资产清理过程中应支付的相关费用，借记“固定资产清理”账户，贷记“银行存款”等账户。

（3）出售收入和残料等的处理。企业收回出售固定资产的价款、报废的固定资产的残料价值和变价收入等，借记“银行存款”“原材料”等账户，贷记“固定资产清理”“应交税费——应交增值税（销项税额）”账户。

（4）保险赔偿的处理。企业计算或收到应由保险公司或过失人员赔偿的损失时，借记“银行存款”或“其他应收款”账户，贷记“固定资产清理”账户。

（5）清理净损益的处理。固定资产清理完成后，发生的净收益，属于出售转让的，借记“固定资产清理”账户，贷记“资产处置损益”账户；属于报废和毁损的，借记“固定资产清理”账户，贷记“营业外收入”账户。发生的净损失，属于非正常原因的，借记“营业外支出——非常损失”账户，贷记“固定资产清理”账户；属于正常报废的，借记“营业外支出——处置非流动资产损失”账户，贷记“固定资产清理”账户；属于出售转让的，借记“资产处置损益”账户，贷记“固定资产清理”账户。

（二）固定资产出售

企业因调整经营方针或因考虑技术进步等因素，可以将不需用的固定资产出售

给其他企业。

例 7-13

某企业将一台不需用的旧设备出售，该设备账面原价为 600000 元，已提折旧 200000 元，双方商定不含税售价为 450000 元（假定该企业对固定资产未提取减值准备），增值税税率为 13%。

（1）固定资产转入清理，根据有关原始凭证，编制如下会计分录：

借：固定资产清理 400 000

累计折旧 200 000

贷：固定资产 600 000

（2）收到价款时，根据有关原始凭证，编制如下会计分录：

借：银行存款 508 500

贷：固定资产清理 450 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 58 500

（3）结转固定资产清理净收益，根据有关原始凭证，编制如下会计分录：

借：固定资产清理 50 000

贷：资产处置损益 50 000

（三）固定资产报废和毁损

固定资产的报废是指固定资产的使用磨损报废或由于技术进步而发生的提前报废。毁损主要是指自然灾害和责任事故所致。固定资产的报废和毁损的核算方法基本相同。

例 7-14

某企业有厂房一幢，原价为 300000 元，已提折旧 280000 元，因使用期满批准报废。在清理过程中，以现金支票支付清理人员工资 5000 元，拆除的残料作价 18000 元，由仓库收作维修材料（假定该企业对固定资产未提减值准备）。

（1）固定资产转入清理，根据有关原始凭证，编制如下会计分录：

借：固定资产清理 20 000

累计折旧 280 000

贷：固定资产 300 000

（2）支付清理费用，根据有关原始凭证，编制如下会计分录：

借：固定资产清理 5 000

　贷：银行存款 5 000

（3）残料作价入库，根据有关原始凭证，编制如下会计分录：

借：原材料 18 000

　贷：固定资产清理 18 000

（4）结转固定资产清理净损失，根据有关原始凭证，编制如下会计分录：

借：营业外支出——处置非流动资产损失 7 000

　贷：固定资产清理 7 000

例 7-15

某企业的运输卡车一辆，原价为 180000 元，已计提折旧 90000 元，在一次交通事故中报废，收到保险公司赔款 70000 元，卡车残料变卖收入 6000 元，款项均已收存银行（假定该企业对固定资产未提取减值准备）。

（1）将报废的卡车转销，根据有关原始凭证，编制如下会计分录：

借：固定资产清理 90 000

　累计折旧 90 000

　贷：固定资产 180 000

（2）收到保险公司的赔款，根据有关原始凭证，编制如下会计分录：

借：银行存款 70 000

　贷：固定资产清理 70 000

（3）取得残料变卖收入，根据有关原始凭证，编制如下会计分录：

借：银行存款 6 000

　贷：固定资产清理 6 000

（4）结转固定资产的净损失，根据有关原始凭证，编制如下会计分录：

借：营业外支出——非常损失 14 000

　贷：固定资产清理 14 000

第六节固定资产清查和固定资产减值

一、固定资产清查

企业应当定期或者至少于每年年末对固定资产进行清查盘点，以保证固定资产的真实性，充分挖掘企业现有固定资产的潜力。在固定资产清查过程中，如果发现盘盈、盘亏的固定资产，应填制固定资产盘盈、盘亏报告表，并报经批准处理。

（一）固定资产盘盈

企业在财产清查中盘盈的固定资产，作为前期差错处理。企业在财产清查中盘盈的固定资产，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”账户核算。盘盈的固定资产，应按以下规定确定其入账价值：如果同类或类似固定资产存在活跃市场的，按同类或类似固定资产的市场价格，减去按该项资产的新旧程度估计的价值损耗后的余额，作为入账价值；如果同类或类似固定资产不存在活跃市场的，按该项固定资产的预计未来现金流量的现值，作为入账价值。企业应按上述规定确定的入账价值，借记“固定资产”账户，贷记“以前年度损益调整”账户。

例 7-16

某企业在财产清查中，发现未入账的设备一台，其市场价格为 30000 元，估计折旧额为 10000 元。所得税税率为 25%，该企业按净利润的 10% 计提法定盈余公积。

（1）盘盈固定资产时，根据有关原始凭证编制如下会计分录：

借：固定资产 20 000

　贷：以前年度损益调整 20 000

（2）计算应交纳的所得税时，根据有关原始凭证编制如下会计分录：

借：以前年度损益调整 5 000

　贷：应交税费——应交所得税 5 000

（3）结转为留存收益时，根据有关原始凭证编制如下会计分录：

借：以前年度损益调整 15 000

　贷：盈余公积——法定盈余公积 1 500

　利润分配——未分配利润 13 500

（二）固定资产盘亏

企业盘亏的固定资产在报经批准处理前，按盘亏固定资产的账面价值，借记“待处理财产损溢”账户；按已提折旧，借记“累计折旧”账户；按该项固定资产已计提的减值准备，借记“固定资产减值准备”账户；按固定资产的原值，贷记“固定资产”账户。盘亏的固定资产按规定程序批准转销时，借记“营业外支出”账户，贷记“待处理财产损溢”账户。

例 7-17

某企业进行财产清查时盘亏设备一台，该设备账面原价为 20000 元，已提折旧 8000 元，减值准备 1000 元。

（1）盘亏设备时，根据有关原始凭证编制如下会计分录：

借：待处理财产损溢——待处理固定资产损溢	11 000	
累计折旧	8 000	
固定资产减值准备	1 000	
贷：固定资产		20 000

（2）上述盘亏设备报经批准转销时，根据有关原始凭证编制如下会计分录：

借：营业外支出——盘亏损失	11 000	
贷：待处理财产损溢——待处理固定资产损溢		11 000

二、固定资产减值

由于固定资产发生损坏、技术陈旧或其他经济原因，导致固定资产可收回金额低于其账面价值，这种情况称为固定资产价值减值。固定资产在资产负债表日存在可能发生减值迹象时，其可收回金额低于账面价值的，企业应当将固定资产的账面价值减记至可收回金额，减记的金额确认为减值损失，计入当期损益，同时计提相应的资产减值准备，借记“资产减值损失——计提的固定资产减值准备”账户，贷记“固定资产减值准备”账户。固定资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。以前期间计提的固定资产减值准备，需要等到固定资产处置时才能转出。

例 7-18

年末，A 公司对其拥有的固定资产进行逐项检查，其中一项生产用设备存在可能发生减值的迹象，该设备账面价值 100000 元，经计算，该设备可收回金额为

70000 元，则年末计提固定资产减值准备 30000 元。以前年度未对该设备计提过减值准备。

根据有关原始凭证，编制如下会计分录：

借：资产减值损失——计提的固定资产减值准备 30 000

　贷：固定资产减值准备 30 000

复习思考题

1. 什么是固定资产？固定资产有哪些特点？
2. 固定资产应如何分类？
3. 固定资产有几种初始计量方法？它们分别在什么情况下使用？
4. 什么是原始价值？如何确定固定资产的原始价值？
5. 影响固定资产折旧的因素有哪些？
6. 哪些固定资产应当计提折旧？哪些不应当计提折旧？
7. 计提折旧的方法主要有哪几种？分别应如何进行账务处理？
8. 固定资产的后续支出如何进行账务处理？
9. 固定资产报废和毁损有哪些情况？分别应如何进行账务处理？
10. 固定资产减值准备如何确认？确认的固定资产减值准备如何进行账务处理？