

企业会计准则4号—固定资产





第一章

总则

第二章

确认

第三章

初始计量

第四章

后续计量

第五章

处置

第六章

披露

新准则由以下六章25条组成：

第一章 总则（2条）：明确了准则规范的内容与准则不要求规范的内容。

第二章 确认（4条）：规范了固定资产的定义和固定资产确认的条件。

第三章 初始计量（7条）：明确了固定资产初始计量的情形与计量的基本属性。

第四章 后续计量（7条）：明确了固定资产折旧与固定资产减值的内容。

第五章 处置（3条）：规范了固定资产的处置条件和相关的帐务处理。

第六章 披露（1条）：明确了与固定资产相关的应披露的内容。

一、固定资产的确认

(一) 基本确认前提

1、满足资产的确认条件

2、符合固定资产的定义

✘ 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；（2）使用寿命超过一个会计年度。

✘ 注：

+ 取消了“单位价值较高”。

+ 出租用不包括作为投资性房地产出租的建筑物。

思考：1、取消“价值较高”，实际中如何把握固定资产与低值易耗品的尺度？2、是否应有使用年限不确定的固定资产？

- × 例：1980元的数码相机、2500元的空调、3000元的老板桌、4000元的文件厨等是否按固定资产核算管理？
- × 是否应根据不同单位的规模大小，制定一个价值标准？具体情况具体分析。
- × 例如：医务所、技校、职大等规模较小的单位上述物品就应按资产管理，孙村、协庄等规模大小规模较小的单位是否可以直接核销？
- × 另外特例资产如何处理？如：购买泰山石、名人题词、字画等？
- × 是否应有使用年限不确定的固定资产？不提折旧

- ✘ 固定资产的不同组成部分如具有不同使用寿命或以不同方式为企业提供经济利益，应**分别确认**为单项资产。
- ✘ 备品备件和维修设备通常确认为存货，但符合固定资产定义和确认条件的（如民用航空运输企业的高价周转件，新巨龙公司进口备件）等，应当确认为固定资产。

二、固定资产的初始计量

(一) 基本原则：按**成本计量**

(二) 不同取得方式下固定资产的成本确定

1、外购固定资产

- + 购买价款
- + 相关税费（增值税除外）
- + 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。

一笔款项购入多项没有单独标价的资产处理

- ✘ 如果这些资产均符合固定资产的定义,并满足固定资产的确认条件,则应将各项资产单独确认为固定资产,并按各项固定资产公允价值的比例对总成本进行分配,分别确定各项固定资产的成本。如果以一笔款项购入的多项资产中还包括固定资产以外的其他资产,也应按类似的方法予以处理。

✘ 例：甲公司一次购入三套不同型号的A、B和C三种设备。甲公司为该批设备共支付货款7 800 000元，增值税进项税额1 326 000元，包装费42 000元，全部以银行存款支付；假定A、B和C设备分别满足固定资产确认条件，公允价值分别为2 926 000元、3 594 800元和1 839 200元；甲公司实际支付的货款等于计税价格，不考虑其他相关税费

✘ 甲公司的会计处理如下:

(1) 确定应计入固定资产成本的金额, 包括购买价款、包装费及除增值税外的税金等, 即:

$$7\,800\,000 + 42\,000 = 7\,842\,000 \text{ (元)}$$

(2) 确定A、B和C的价值分配比例

✘ A设备应分配的固定资产价值比例为:

$$\text{✘ } 2\,926\,000 / (2\,926\,000 + 3\,594\,800 + 1\,839\,200) = 35\%$$

✘ B设备应分配的固定资产价值比例为:

$$\text{✘ } 3\,594\,800 / (2\,926\,000 + 3\,594\,800 + 1\,839\,200) = 43\%$$

✘ C设备应分配的固定资产价值比例为:

$$\text{✘ } 1\,839\,200 / (2\,926\,000 + 3\,594\,800 + 1\,839\,200) = 22\%$$

× (3) 确定A、B和C设备各自的成本

A设备的成本= $7842\ 000 \times 35\% = 27447\ 00$ 元

B设备的成本= $7842000 \times 43\% = 3\ 372060$ 元

C设备的成本= $7842000 \times 22\% = 1725240$ 元

(4) 进行如下账务处理

× 借:固定资产——A	2744700
× ——B	3372060
× ——C	1725240
× 应交税费——进项税	1 326 000
× 贷:银行存款	9 168 000

× 注意：

购买固定资产的价款超过正常信用条件延期支付，实质上具有**融资性质**的，固定资产的成本以购买价款的现值为基础确定。实际支付的价款与购买价款的现值之间的差额，除按照《企业会计准则第17号——借款费用》应予资本化的以外，应当在**信用期间内**计入当期**损益**。

- × 甲公司从乙公司购入一台需要安装的大型机器设备。合同约定,甲公司采用分期付款支付方式支付价款。该设备价款共计90万元,首期款项15万元于20×7年1月1日支付,其余款项在20×7年至2×11年的5年期间平均支付,每年的付款日期为当年12月31日。
- × 20×7年1月1日,设备如期运抵甲公司并开始安装,发生运杂费和相关税费16万元,已用银行存款付讫。20×7年12月31日,设备达到预定可使用状态,发生安装费4万元,已用银行存款付讫。
- × 甲公司按照合同约定用银行存款如期支付了款项。假定折现率为10%。

× (1)购买价款的现值为:

× $150000 + 150000 \times (P/A, 10\%, 5) = 150000 + 150000 \times 3.7908 = 718620(\text{元})$

× 20×7年1月1日甲公司的账务处理如下:

× 借:在建工程	718620	
× 未确认融资费用	181380	
× 贷:长期应付款		900000
× 借:长期应付款	150000	
× 贷:银行存款	150000	
× 借:在建工程	160000	
× 贷:银行存款	160000	

× (2)确定信用期间未确认融资费用的分摊额,按实际利率分摊

思考：理论与实际工作的差距

- × 1、“按各项固定资产公允价值的比例对总成本进行分配”，各项固定资产公允价值如何获取？
- × 实际中可否用其他分配法来代替？
- × 2、“超过正常信用条件延期支付，实质上具有融资性质”实际中如何操作？（从理论上是很正确，但实际中是否有这种必要）
- × 实际中一般按以下处理：
 - × 借：预付账款 贷：银行存款
 - × 完工后增资

2、自行建造固定资产

- ✘ 固定资产准则规定,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。
- ✘ 企业自行建造固定资产包括自营建造和出包建造两种方式。无论采用何种方式,所建工程都应当按照实际发生的支出确定其工程成本。

- ✘ 企业以自营方式建造固定资产，是指企业自行物资采购、自行施工人员从事工程施工完成固定资产建造。
- ✘ 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。
- ✘ 企业为建造固定资产准备的各种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，并按照各种专项物资的种类进行明细核算。工程完工后，剩余的工程物资转为本企业存货的，按其实际成本或计划成本进行结转。建设期间发生的工程物资盘亏、报废及毁损，减去残料价值以及保险公司、过失人等赔款后的净损失，计入所建工程项目的成本；盘盈的工程物资或处置净收益，冲减所建工程项目的成本。工程完工后发生的工程物资盘盈、盘亏、报废、毁损，计入当期营业外收支。

- ✘ 建造固定资产领用工程物资、原材料或库存商品，应按其实际成本转入所建工程成本。自营方式建造固定资产应负担的职工薪酬、辅助生产部门为之提供的水、电、修理、运输等劳务，以及其他必要支出等也应计入所建工程项目的成本。
- ✘ 符合资本化条件，应计入所建造固定资产成本的借款费用按照《企业会计准则第17号借款费用》的有关规定处理。
- ✘ 企业以自营方式建造固定资产，发生的工程成本应通过“在建工程”科目核算，工程完工达到预定可使用状态时，从“在建工程”科目转入“固定资产”科目。

- × 20×7年1月1日,某企业准备自行建造一座仓库。假定不考虑增值税,有关资料如下:
- × (1)1月8日购入工程物资一批,价款为351 100元,款项以银行存款支付。
- × (2)2月3日领用生产用原材料一批,价值为37 440元。
- × (3)1月8日至6月30日,工程先后领用工程物资272 500元。
- × (4)6月30日对工程物资进行清查,发现工程物资减少48000元,经调查属保管员过失造成,根据企业管理规定,保管员应赔偿30000元。剩余工程物资转入企业原材料,该原材料的计划成本为27000元。
- × (5)工程建设期间辅助生产车间为工程提供有关的劳务支出为35000元。
- × (6)工程建设期间发生工程人员职工薪酬65800元。
- × (7)6月30日,完工并交付使用。

账务处理如下:

(1)购入工程物资

借:工程物资	351000
贷:银行存款	351000

(2)领用原材料

借: 在建工程——仓库	37440
贷:原材料	37440

(3)工程领用物资

借:在建工程——仓库	272500
贷:工程物资	272500

(4)建设期间发生的工程物资盘亏、报废及毁损净损失

借: 在建工程——仓库	18000
其他应收款	30000
贷: 工程物资	48000

剩余工程物资的实际成本 = $351000 - 272500 - 48000 = 30500$ (元), 计划成本为27000元。

借: 原材料 27000
 材料成本差异 3500
 贷: 工程物资 30500

(5) 辅助生产车间为工程提供劳务支出

借: 在建工程——仓库 35000
 贷: 生产成本——辅助生产成本 35000

(6) 计提工程人员职工薪酬

借: 在建工程——仓库 65800
 贷: 应付职工薪酬 65800

(7) 工程完工交付, 固定资产的入账价值 = $37440 + 272500 + 18000 + 35000 + 65800 = 428740$ (元)

借: 固定资产——仓库 428740
 贷: 在建工程——仓库 428740

- ✘ 采用出包方式建造固定资产,企业要与建造承包商签订建造合同,企业是建造合同的甲方,负责筹集资金和组织管理工程建设,通常称为建设单位,建造承包商是建造合同的乙方,负责建筑安装工程施工任务。企业的新建、改建、扩建等建设项目,通常均采用出包方式。
- ✘ 一个建设项目通常由若干单项工程构成,如新建一个火电厂包括建造发电车间、冷却塔、安装发电设备等,新建的火电厂即为建设项目,建造的发电车间、冷却塔、安装发电设备均为单项工程。

✘ 1. 出包工程的成本构成

- ✘ 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。
- ✘ (1) 建筑工程、安装工程支出。
- ✘ 由于建筑工程、安装工程采用出包方式发包给建造承包商承建,因此,工程的具体支出,如人工费、材料费、机械使用费等由建造承包商核算。对于发包企业而言,建筑工程支出、安装工程支出是构成在建工程成本的重要内容,结算的工程价款计入在建工程成本。

× (2)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、而应由所建造固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。其中,征地费是指企业通过划拨方式取得建设用地发生的青苗补偿费、地上建筑物、附着物补偿费等。
- × 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)。

× 出包工程的账务处理

× 出包方式下，“在建工程”科目主要是企业与建造承包商办理工程价款的结算科目，企业支付给建造承包商的工程价款作为工程成本通过“在建工程”科目核算。企业应按合理估计的工程进度和合同规定结算的进度款，借记“在建工程——建筑工程(××工程)”、“在建工程——安装工程(××工程)”科目，贷记“银行存款”、“预付账款”等科目。工程完成时，按合同规定补付的工程款，借记“在建工程”科目，贷记“银行存款”等科目。企业将需安装设备运抵现场安装时，借记“在建工程——在安装设备(××设备)”科目，贷记“工程物资——××设备”科目；企业为建造固定资产发生的待摊支出，借记“在建工程——待摊支出”科目，贷记“银行存款”、“应付职工薪酬”、“长期借款”等科目。

- ✘ 在建工程达到预定可使用状态时,首先计算分配待摊支出,待摊支出的分配率可按下列公式计算:

$$\text{待摊费用分配率} = \frac{\text{累计发生的待摊费用}}{\text{建筑工程支出} + \text{安装工程支出} + \text{在安装设备支出}} \times 100\%$$

- ✘ $\times \times$ 工程应分配的待摊支出 = ($\times \times$ 工程的建筑工程支出 + 安装工程支出 + 在安装设备支出) \times 分配率
- ✘ 其次,计算确定已完工的固定资产成本:
- ✘ 房屋、建筑物等固定资产成本 = 建筑工程支出 + 应分摊的待摊支出
- ✘ 需要安装设备的成本 = 设备成本 + 为设备安装发生的基础、支座等建筑工程支出 + 安装工程支出 + 应分摊的待摊支出
- ✘ 然后,进行相应的会计处理,借记“固定资产”科目,贷记“在建工程——建筑工程”、“在建工程——安装工程”、“在建工程——待摊支出”等科目。

✘ 甲建一个电厂包括建造发电车间、冷却塔以及安装发电设备。20×7年2月1日,甲与乙签订合同,将该项目出包给乙公司承建。根据双方签订的合同,建造发电车间的价款为500万元,建造冷却塔的价款为300万元,安装发电设备需支付安装费用50万元。建造期间发生的有关事项如下(假定不考虑相关税费):

✘ (1)20×7年2月10日,甲按合同向乙预付备料款80万元,其中发电车间50万元,冷却塔30万元。

✘ 借:预付账款	800000	
✘ 贷:银行存款		800000

× (2)20×7年8月2日,发电车间和冷却塔的工程进度达到50%,甲公司与乙公司办理工程价款结算400万元,其中发电车间250万元,冷却塔150万元。甲公司抵扣了预付备料款后,将余款用银行存款付讫。

× 借:在建工程——建筑工程(冷却塔) 1500000

× 在建工程——建筑工程(发电车间) 2500000

× 贷:银行存款 3200000

× 预付账款 800000

× (3)20×7年10月8日,甲购入需安装的发电设备,总计350万元,已用银行付讫。

× 借:工程物资——发电设备 3500000

× 贷:银行存款 3500000

× (4)20×8年3月10日,建筑工程主体已完工,甲与办理工程价款结算400万元,其中,发电车间250万元,冷却塔150万元。甲向乙开具了一张期限3个月的商业票据。

× 借:在建工程——建筑工程(冷却塔) 1500000

× 在建工程——建筑工程(发电车间) 2500000

× 贷:应付票据 4000000

× (5)20×8年4月1日,甲将发电设备运抵现场,交乙安装。

× 借:在建工程——在安装设备(发电设备) 3500000

× 贷:工程物资——发电设备 3500000

× (6)20×8年5月10日,发电设备安装到位,甲与乙办理设备安装结算50万元,款项已支付。

× 借:在建工程——安装工程(发电设备) 500000

× 贷:银行存款 500000

× (7)工程项目发生管理费、可行性研究费、公证费、监理费共计29万元,已用银行存款付讫。

× 借:在建工程——待摊支出 290000

× 贷:银行存款 290000

× (8)20×8年5月,进行负荷联合试车领用本企业材料10万元,发生其他试车费用5万元,用银行存款支付,试车期间取得发电收20万元。

× 借:在建工程——待摊支出 150000

× 贷:原材料 100000

× 银行存款 50000

× 借:银行存款 200000

× 贷:在建工程-待摊支出 200000

(9)20×8年6月1日,完成试车,各项指标达到设计要求。

$$\text{待摊支出分配率} = (290000 + 150000 - 200000) \div (5000000 + 3000000 + 500000 + 3500000) \times 100\% = 240000 \div 1200000 \times 100\% = 2\%$$

$$\text{发电车间应分配的待摊支出} = 5000000 \times 2\% = 100000(\text{元})$$

$$\text{冷却塔应分配的待摊支出} = 3000000 \times 2\% = 60000(\text{元})$$

$$\text{发电设备应分配的待摊支出} = (3500000 + 500000) \times 2\% = 80000(\text{元})$$

结转在建工程:

借:在建工程——建筑工程(发电车间) 100 000

 在建工程——建筑工程(冷却塔) 60 000

 在建工程——安装工程(发电设备) 10 000

 在建工程——在安装设备(发电设备) 70 0000

 贷:在建工程——待摊支出 240 000

× 计算已完工的固定资产的成本:

× 发电车间的成本 = $5000000 + 100000 = 5100000$ (元)

× 冷却塔的成本 = $3000000 + 60000 = 3060000$ (元)

× 发电设备的成本 = $(3500000 + 500000) + 80000 = 4080000$ (元)

× 借: 固定资产——发电车间 5100000

× 固定资产——冷却塔 3060000

× 固定资产——发电设备 4080000

× 贷: 在建工程—建筑工程(发电车间) 5 100 000

× 在建工程—建筑工程(冷却塔) 3 060 000

× 在建工程—安装工程(发电设备) 510 000

× 在建工程—在安装设备(发电设备) 3 570 000

思考：“建造工程发生的管理费”内容

- ✘ 《企业会计准则讲解》都未明确列举：“建造工程发生的管理费”是指什么，是不是工程项目部发生的办公费、招待费、差旅费、乘车费、会议费等？
- ✘ 另外《准则》未涉及试车收入如何处理，但在例题中说明试车收入仍按《企业会计制度》冲减在建工程

3、接受投资取得的固定资产

- + 按投资各方合同或协议约定的价值，作为入账价值；但合同协议约定价值不公允的除外。
- + 合同协议约定价值不公允的，按照公允价值计量，二者之间的差额作为资本公积。
- ✘ 例：桑塔纳2000按2000元、奔驰500按500元作价，就有失公允了

4、其他方式取得的固定资产的成本

- + 租赁：使用实际利率法：参见租赁准则
- + 合并、债务重组、非货币交换等：参见有关准则

+ 思考：

固定资产准则讲解未涉及“接受捐赠”，在准则指南中作为捐赠利得，计入营业外收入，价值如何确定呢？如何增资？

5、预计弃置费用

- + 特定行业（法规约束）
- + 不同于报废清理费用
- + 按现值计入固定资产成本，同时确认相应的预计负债

三、固定资产的后续计量

折旧

1、固定资产的折旧范围

- ✘ 除下述情况外的所有固定资产：
 - + 已提足折旧的固定资产
 - + 单独估价作为固定资产入账的土地
- ✘ 确定计提折旧的范围时还应注意以下几点：
 - + 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。为了简化核算，固定资产应用指南仍沿用了实务中的做法：当月增加的，当月不提，从下月计提；当月减少的，当月仍计提折旧，从下月起不提。

- ✘ 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的固定资产，无论是否交付使用，尚未办理竣工决算的，应按照估计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暂估价值，但不需要调整原已计提的折旧额。
- ✘ 处于修理、更新改造过程而停止使用的固定资产，应当转入在建工程，停止计提折旧。

2、固定资产的折旧金额

✘ 应计折旧额：原价（成本）－预计净残值

✘ 预计净残值

+ 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（可结合重要性判断）从该项资产处置中获得的扣除预计处置费用后的金额。（实际工作中3%-5%）

+ 已提减值准备的，应扣除减值准备累计金额

3、固定资产折旧年限的确定

- ✘ 基本原则：根据固定资产性质和使用情况

- ✘ 折旧年限的调整

- + 固定资产预计使用寿命和净残值一经确定，不得随意变更，但符合以下规定的除外

- + 企业至少每年度终了，对固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核。**如有确凿证据表明：**与原先估计数有差异、或资产经济利益预期实现方式有重大改变的，应当调整估计或改变方法，固定资产预计净残值预计数与原先估计数有差异，应当调整预计净残值，并作为会计估计变更。

计提折旧账务处理

- × 固定资产应当按月计提折旧,计提的折旧应通过“累计折旧”科目核算,并根据用途计入相关资产的成本或者当期损益。例如,企业自行建造固定资产过程中使用的固定资产,计提的折旧应计入在建工程成本;基本生产车间所使用的固定资产,其计提的折旧应计入制造费用;管理部门所使用的固定资产,计提的折旧应计入管理费用;销售部门所使用的固定资产,计提的折旧应计入销售费用;经营租出的固定资产,其应提的折旧额应计入其他业务成本。

固定资产折旧方法

- × 1.年限平均法
- × 年折旧率 = $(1 - \text{预计净残值率}) \div \text{预计使用寿命(年)} \times 100\%$
- × 2.工作量法
- × 单位工作量折旧额 = $\text{固定资产原价} \times (1 - \text{预计净残值率}) \div \text{预计总工作量}$
- × 某项固定资产月折旧额 = $\text{该项固定资产当月工作量} \times \text{单位工作量折旧额}$
- × 3.双倍余额递减法
- × 年折旧率 = $2 \div \text{预计使用寿命(年)} \times 100\%$
- × 4.年数总和法
- × 年折旧率 = $\text{尚可使用年限} \div \text{预计使用寿命的年数总和} \times 100\%$

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：

(1) 资本化

- + 符合确认条件应当计入固定资产成本，
- + 采用“替换法”，将被替换部分的账面价值扣除；

(2) 费用化

同时不符合固定资产确认条件的，应当计入当期损益。

(一) 资产化后续支出

- ✘ 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”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。

企业发生的一些固定资产后续支出可能涉及到替换原固定资产的某组成部分,当发生的后续支出符合固定资产确认条件时,应将其计入固定资产成本,同时将被替换部分的账面价值扣除。这样可以避免将替换部分的成本和被替换部分的成本同时计入固定资产成本,导致固定资产成本重复计算。企业对固定资产进行定期检查发生的大修理费用,有确凿证据表明符合固定资产确认条件的部分,可以计入固定资产成本,不符合固定资产的确认条件的应当费用化,计入当期损益。

注意：固定资产在定期大修理间隔期间，照提折旧。

- ✘ 固定资产装修费用，应当在两次装修期间与固定资产剩余使用寿命两者中较短的期间内计提折旧。
- ✘ 融资租赁方式租入的固定资产发生的装修费用，应当在两次装修期间、剩余租赁期与固定资产剩余使用寿命三者中较短的期间内计提折旧。

× (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费用。
- × 一般情况下,固定资产投入使用之后,由于固定资产磨损、各组成部分耐用程度不同,可能导致固定资产的局部损坏,为了维护固定资产的正常运转和使用,充分发挥其使用效能,企业将对固定资产进行必要的维护。固定资产的日常修理费用在发生时应直接计入当期损益。企业生产车间(部门)和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”;企业专设销售机构的,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”。固定资产更新改造支出不满足固定资产的确认条件,在发生时直接计入当期损益。

关于原煤炭行业规定现会计处理办法

- ✘ 企业依照国家有关规定提取的安全费用以及具有类似性质的各项费用，应当在所有者权益中的“盈余公积”项下以“专项储备”项目单独反映。企业按规定标准提取安全费用等时，借记“利润分配—提取专项储备”科目，贷记“盈余公积—专项储备”科目。按规定范围使用安全生产储备购建安全防护设备、设施等资产时，按应计入相关资产成本的金额，借记“固定资产”等科目，贷记“银行存款”等科目。对于作为固定资产管理和核算的安全防护设备等，企业应当按规定计提折旧，计入有关成本费用。

- ✘ 按规定范围使用安全生产储备支付安全生产检查和评价支出、安全技能培训及进行应急救援演练支出等费用性支出时，应当计入当期损益，借记“管理费用”等科目，贷记“银行存款”等科目。企业按上述规定将安全生产储备用于购建安全防护设备或与安全生产相关的费用性支出等时，应当按照实际使用金额在所有者权益内部进行结转。借记“盈余公积—专项储备”科目，贷记“利润分配—未分配利润”科目，但结转金额以“盈余公积—专项储备”科目余额冲减至零为限。企业未按上述规定进行会计处理的，应当进行追溯调整。

固定资产减值

- ✘ 按照《企业会计准则第8号——资产减值》处理
- ✘ 减值准备不可转回

思考：如何确定“确凿证据”？

- ✘ 准则规定“每年度终了，对固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核。**如有确凿证据表明**：与原先估计数有差异、或资产经济利益预期实现方式有重大改变的，应当调整估计或改变方法，固定资产预计净残值预计数与原先估计数有差异，应当调整预计净残值，并作为会计估计变更”
- ✘ 减值准则规定“**有确凿证据表明**资产存在减值迹象的，应当在资产负债表日进行减值测试……”
- ✘ 什么样的证据算“确凿证据”？怎样才能取得“确凿证据”？内部设备管理部门出个说明能算“确凿证据”吗？到网上查询的结果算吗？

四、固定资产的处置

终止确认的条件（满足下列之一，予以确认）：

- + 固定资产处于处置状态：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。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。
- + 预期使用或处置不能带来经济利益。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，就不再符合固定资产的定义和确认条件，应予终止确认。

固定资产处置的账务处理

- ✘ 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。固定资产处置一般通过“固定资产清理”科目进行核算。
- ✘ 按固定资产账面价值,借记“固定资产清理”科目,按已计提的累计折旧,借记“累计折旧”科目,按已计提的减值准备,借记“固定资产减值准备”科目,按固定资产账面余额,贷记“固定资产”科目。
- ✘ 清理过程中发生的有关费用以及应支付的相关税费,借记“固定资产清理”科目,贷记“银行存款”、“应交税费”等科目。

- ✘ 出售收入和残料等的处理。企业收回出售固定资产的价款、残料价值和变价收入等,应冲减清理支出。按实际收到的出售价款以及残料变价收入等,借“银行存款”、“原材料”等科目,贷“固定资产清理”科目。
- ✘ 计算或收到的应由保险公司或过失人赔偿的损失,应冲减清理支出,借“其他应收款”、“银行存款”等科目,贷“固定资产清理”科目。
- ✘ 清理完成后的净损失,属于生产经营期间正常的处理损失,借“营业外支出—处置非流动资产损失”科目,贷“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“营业外支出—非常损失”科目,贷“固定资产清理”科目。
- ✘ 固定资产清理完成后的净收益,借“固定资产清理”科目,贷“营业外收入”科目

× 注意：

- × 实际中出售收入和残料等的处理不一定与处置资产账务处理同步。
- × 实际中报废后可能拆件使用，或等待合适的买家集中出售，以获得最大化收益。

持有待售固定资产价值的确定

- ✘ 同时满足下列条件的非流动资产应当划分为持有待售：一是企业已经就处置该非流动资产作出决议；二是企业已经与受让方签订了不可撤销的转让协议；三是该项转让将在一年内完成。
- ✘ 会计处理：
 - + 调整预计净残值，使预计净残值=公允价值-处置费用
 - + 预计净残值不得高于原账面价值，原账面价值高于预计净残值的差额，应作为资产减值损失计入当期损益。
- ✘ 从划为持有待售之日起停止计提折旧和减值测试。

固定资产的盘盈盘亏

- ✘ 企业在财产清查中盘亏的固定资产，通过“待处理财产损益—待处理固定资产损益”科目核算，
- ✘ 盘亏造成的损失，通过“营业外支出—盘亏损失”科目核算，应当计入当期损益。
- ✘ 企业在财产清查中盘盈的固定资产，作为前期差错处理。盘盈的固定资产通过“以前年度损益调整”科目核算。

五、固定资产的披露

- 1、固定资产的确认条件、分类、计量基础和折旧方法。
- 2、各类固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧率。
- 3、各类固定资产的期初和期末原价、累计折旧额及固定资产减值准备累计金额。
- 4、当期确认的折旧费用。
- 5、对固定资产所有权的限制及其金额和用于担保的固定资产账面价值。
- 6、准备处置的固定资产名称、账面价值、公允价值、预计处置费用和预计处置时间等。

小结：主要变化与新旧衔接

(一) 主要变化内容

× 定义

- + 取消“单位价值较高”。

× 范围

- + 不包括作为投资性房地产出租的建筑物。

× 确认与初始计量

- + 注意购买（引入了现值计量属性，实质融资）、建造（借款费用）、租赁（采用实际利率法）、接受投资（公允价值计量）

+ 新增预计弃置费用

+ 增加了持有待售的固定资产的会计处理

小结：主要变化与新旧衔接

× 后续计量

- + 装修费用：最短期内摊销，在下次装修前摊销完
- + 减值不得转回

× 折旧

- + 范围：未使用、不需用固定资产亦需计提
- + 每年度复核：使用寿命、预计净残值、折旧调整改变，作为会计估计变更。

× 后续支出处理

- + 资本化与费用化
- + 替换法
- + 改变了固定资产盘盈的会计处理：新准则规定，盘盈的固定资产作为前期差错处理。
- + 修改了租入固定资产改良的会计处理：新准则要求此项支出应作为长期待摊费用，合理进行摊销。

小结：主要变化与新旧衔接

(二) 新旧衔接

- ✘ 未计入资产的弃置费用
 - + 增加固定资产成本，并确认相应负债
 - + 补提折旧，调整留存收益
- ✘ 超过正常信用期限、具有融资实质的买入固定资产
 - + 不再追溯调整
 - + 将未付款与其现值之差，减少资产账面价值，同时作为未确认融资费用，在剩余付款期内摊销

有关税法规定

- × 《关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知》
(财税[2008]170号)
- × 自2009年1月1日起，增值税一般纳税人（以下简称纳税人）购进（包括接受捐赠、实物投资，下同）或者自制（包括改扩建、安装，下同）固定资产发生的进项税额（以下简称固定资产进项税额），可根据《中华人民共和国增值税暂行条例》（国务院令 第538号，以下简称条例）和《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（财政部 国家税务总局令 第50号，以下简称细则）的有关规定，凭增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书和运输费用结算单据（以下简称增值税扣税凭证）从销项税额中抵扣，其进项税额应当记入“应交税金—应交增值税（进项税额）”科目。

✘ 自2009年1月1日起，纳税人销售自己使用过的固定资产（以下简称已使用过的固定资产），应区分不同情形征收增值税：

（一）销售自己使用过的2009年1月1日以后购进或者自制的固定资产，按照适用税率征收增值税；

（二）2008年12月31日以前未纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人，销售自己使用过的2008年12月31日以前购进或者自制的固定资产，按照4%征收率减半征收增值税；

（三）2008年12月31日以前已纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人，销售自己使用过的在本地区扩大增值税抵扣范围试点以前购进或者自制的固定资产，按照4%征收率减半征收增值税；销售自己使用过的在本地区扩大增值税抵扣范围试点以后购进或者自制的固定资产，按照适用税率征收增值税

- ✘ 注意：现行增值税征税范围中的固定资产主要是机器、机械、运输工具以及其他与生产、经营有关的设备、工具、器具，因此，转型改革后允许抵扣的固定资产仍然是上述范围。
- ✘ 将与企业技术更新无关，且容易混为个人消费的应征消费税的小汽车、摩托车和游艇排除在上述设备范围之外。房屋、建筑物等不动产不能纳入增值税的抵扣范围。

× 《中华人民共和国企业所得税法》

× 第十一条 在计算应纳税所得额时，企业按照规定计算的固定资产折旧，准予扣除。

下列固定资产不得计算折旧扣除：

- × 房屋、建筑物以外未投入使用的固定资产；
- × 与经营活动无关的固定资产；
- × 以上两规定与会计准则不一至，注意纳税调整

- ✘ 第三十四条 企业购置用于环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的投资额，可以按一定比例实行税额抵免。
- ✘ 所称税额抵免，是指企业购置并实际使用《环境保护专用设备企业所得税优惠目录》、《节能节水专用设备企业所得税优惠目录》和《安全生产专用设备企业所得税优惠目录》规定的环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的，该专用设备的投资额的10%可以从企业当年的应纳税额中抵免；当年不足抵免的，可以在以后5个纳税年度结转抵免。
- ✘ 享受前款规定的企业所得税优惠的企业，应当实际购置并自身实际投入使用前款规定的专用设备；企业购置上述专用设备在5年内转让、出租的，应当停止享受企业所得税优惠，并补缴已经抵免的企业所得税税款。

× 《关于明确企业所得税若干政策的通知》

(鲁地税函[2005]41号)

- × 五、关于煤炭生产企业提取的维简费和安全生产费用的税前扣除问题
 - × 1、煤炭生产企业根据原煤实际产量，按每吨8.5元提取的维简费，可以在企业所得税前扣除。按规定提取维简费企业的井下固定资产折旧，不允许税前扣除。使用已税前扣除的维简费形成的固定资产，其折旧不得税前扣除。
 - × 2、煤炭生产企业在国家规定的浮动范围内，提取的安全生产费用，可以税前扣除。使用已提取的安全生产费用形成的固定资产，不再提取折旧。

- ✘ 由于2007年以前企业发生的维简费和井巷费支出，属于费用性的支出，直接在“维简及井巷费”中核销；属于资本性的支出，通过“在建工程”科目归集，工程完工后，借记“维简及井巷费”科目，贷记“在建工程”科目，同时对增加固定资产部分的，借记“固定资产”科目，贷记“资本公积”科目。集团在二〇〇七年财务决算时，对维简费列支资本性项目，比照安全费用账务处理办法进行处理，在增加固定资产的同时，将该资产的折旧全额计入维简费，即通过维简费形成固定资产，维简费不再转入资本公积。
- ✘ 2007年以前维简费企业增加固定资产折旧注意纳税调整。

对财务状况和经营成果的影响

- × 1、取消了“单位价值较高”，如果想降低当期利润，就可以提高“单位价值”的门槛，加大从当期一次列支；想加大当期利润，就可以降低“单位价值”的门槛，减少当期一次列支，作为资产管理分期提折旧。
- × 2、对企业资产结构产生影响，原在固定资产内列报的投资性房地产将重分类到投资性房地产项目列报。
- × 3、加速折旧，影响当期利润与所得税
- × 4、固定资产的大修理支出 资本化还是费用化判断标准把握难度加大，当期资本化还是费用化的多少直接影响当期利润。
- × 所得税实施条例规定“同时符合下列条件的支出：
 - × （一）修理支出达到取得固定资产时的计税基础50%以上；
 - × （二）修理后固定资产的使用年限延长2年以上。”
- × 4、减值准备的提取减少当期利润。
- × 5、每年年度终了，只要企业通过一定手段证明其固定资产使用寿命或预计净残值与原估计有差异,就可以进行会计估计变更,从而调整当期的折旧费用,操纵利润。

谢谢

