

固定资产会计

GUDING ZICHAN KUAIJI 金根宪编著

上海人民出版社

固定资产会计

金根宪 编著

上海人民出版社

封面装帧 许明耀

固定资产会计

金根尧 编著

上海人民出版社出版

(上海绍兴路54号)

新华书店上海发行所发行 上海顾桥印刷厂印刷

开本 787×1092 1/32 印张 4.5 字数 93,000

1984年1月第1版 1984年6月第1次印刷

印数 1-14,000

书号 4074-551 定价 0.41元

前 言

本书是专门论述工业企业固定资产会计的。它是以新知识出版社 1958 年 2 月出版的拙著《固定资产的核算》作较大的修改而写成的。当时的内容包括固定资产的会计核算、业务核算和统计核算在内。考虑到叙述固定资产会计工作必然要涉及有关的业务核算工作,而统计方面,也只能阐述统计工作中有关利用会计核算指标进行分析,评价企业利用固定资产的经济效益而已,因此,现将书名改称为《固定资产会计》。

原拙著基本上是以苏联的理论和方法为蓝本,结合当时我国的国营工业企业统一会计制度写成的。迄今已有很大变化。加以近年来国外的会计理论和方法也有很大的发展,国内许多会计学者不断提出吸取其中可为我国参考和利用的问题进行讨论。因此,对原拙著最基本的修改和补充,是以我国财政部制订的于 1981 年度起实施的国营工业企业会计制度为基础,并在个别问题上结合我国以前的制度,以及国外某些会计理论和方法进行论述。

本书较为侧重固定资产折旧的探讨。在第二章中,除对固定资产基本折旧和大修理折旧(费用)以及它们之间的关系,与有关折旧引起固定资产资金周转等作较详细的阐述外,也介绍国外其他一些计算折旧的方法和对大修理的处理问题;至于无形损耗则作一般概念的阐述。在第六章中,除了小

部分论述因有形损耗而引起固定资产更新的临界决策外，其余全部是论述有关无形损耗的问题。该章前面部分是根据当前固定资产的实际情况来论述重视无形损耗的重要性，以及在考虑无形损耗缩短固定资产的使用年限和提高基本折旧率的情况下，与产品成本的关系，并设事例，以解除人们对这种提高折旧率会引起产品成本有很大增加的顾虑。该章最后，也是重点，论述了固定资产更新的临界，并分四种情况以具体数据示例说明更新决策问题。

由于我国采取对外开放政策，全国各地许多中小型企业都有引进外资的来料加工装配业务，尤其是经济特区和沿海各省、市为数更多。这项引进外资业务主要是引进有偿的和无偿的生产设备。本书特作一专题来阐述其处理，以及有关外币与人民币记帐的问题。

至于现在实行利改税制度后，1981年起实施的国营工业企业会计制度中规定的固定资金占用费应予取消和固定基金三个明细科目不再使用的问题，因为考虑到有些企业还容许延期执行，所以在本书中仍予保留，暂不加以修改。

本书尽量避免列示较复杂的数学公式，而采用简单的文字说明的方法，以方便一般会计工作者的阅读。

由于本人会计学术水平所限，书中内容可能有错漏之处，尚希读者批评指正。

编著者

1983年9月

目 录

第一章 概 说	1
第一节 固定资产的概念	1
第二节 固定资产会计的任务	3
第三节 固定资产的分类	6
第四节 固定资产的计价	8
第五节 固定资产的编号	13
第二章 固定资产折旧的核算	16
第一节 固定资产折旧的意义	16
第二节 固定资产折旧的计算	22
第三节 影响折旧计算准确性的因素	30
第四节 固定资产折旧计算的范围及折旧计算表的编制	33
第五节 固定资产折旧的会计处理程序和固定资金周转 在帐户上的反映	38
第三章 固定资产增加和减少的核算	47
第一节 固定资产的凭证手续与帐卡的设置	47
第二节 固定资产增加的核算	58
第三节 固定资产减少的核算	71
第四章 固定资产修理的核算	77
第一节 固定资产修理的分类	77
第二节 固定资产大修理的核算	78
第三节 固定资产经常修理的核算	81

第五章	固定资产的其他核算问题	85
第一节	租赁固定资产的核算	85
第二节	固定资金占用费的核算	90
第三节	外商来料加工装配业务所引进的无偿与有偿的 生产设备的核算	91
第六章	固定资产更新的会计决策	100
第一节	考虑无形损耗的重要性	100
第二节	提高折旧率与产品成本的关系	102
第三节	固定资产更新的临界	106
第七章	固定资产利用的经济效益的考核	123
第一节	考核固定资产利用的经济效益的意义	123
第二节	反映固定资产利用的经济效益的几种指标	123
附 录	关于理论法和实际法的图示	133

第一章 概 说

第一节 固定资产的概念

固定资产是劳动资料(或称劳动手段),其中最重要的是劳动工具。它决定着一个企业的生产能力、工作类型、产品种类和出产产量等等。

劳动工具与劳动对象不同,劳动对象在生产过程中完全被消耗于产品之中,而劳动工具则在生产过程中仍然保持原来的实物形态,而只是随着损耗的程度将其一部分价值转移到产品上。

劳动工具是人类在长期生产活动中用劳动的经验积累和智慧(能动作用)创造出来,以作用于劳动对象的物件。

在工业企业中使用的劳动工具是多种多样的。由于它们的价值大小和耐用期限的不同,通常区分为固定资产和低值易耗品两类。划入固定资产这一类的范围是按下列两个条件来进行的:

1. 使用年限在一年以上;
2. 单位价值在规定的标准(或称限额,200元、500元或800元)以上。

如果不同时具备上列两个条件的劳动工具,则划入低值易耗品的范围。

在实际工作中，固定资产与低值易耗品的划分是存在一些问题的。例如，某些物品的使用年限在一年以上，但价值低于该企业固定资产的规定标准；另外有些物品，它的使用年限不满一年，但价值又超过该企业固定资产的规定标准。在上述两种情况下，究竟如何划分是一个问题。更有些物品，在第一次购置时它的价值超过该企业固定资产的规定标准，第二次购置时，由于物价的降低，它的价值低于该企业固定资产的规定标准；相反的，某物品第一次购置时低于该企业固定资产的规定标准，第二次购置时又高于该企业固定资产的规定标准。这样，如何划分又是一个问题。

所以，上述两个划入固定资产范围的条件只是一般性的规定。解决这些问题，必须从社会主义工业企业的资金占用结构及其来源的关系，以及这些物品在具体行业中所处的地位与作用来确定。

在社会主义工业企业里，反映在资金占用上，固定资产，由于价值高、使用期长，它的资金来源是国家、上级拨款或企业的专用基金等，属于固定基金范围；而低值易耗品，则因其价值低、使用期短，要不断地替换、报废和补充，为了购置方便，将它划入流动资金范围，也即其资金来源是企业的流动基金。所以，固定资产与低值易耗品虽同属劳动工具，由于上述两个特点，在企业资金管理上使用两种不同的供应渠道，才能有助于企业生产经营的顺利进行。

既然固定资产与低值易耗品的资金供应渠道不同，首先遇着的问题就是资金数额的划线问题。工业企业一般按它生产生产资料和生产消费资料的不同而有重工业与轻工业之分；又按对企业投资的多寡而有中、小型企业之分。对于大

型重工业，其固定资产是划在最高额800元以上的，而对中、小型轻工业则划在500元或200元内。但也不能绝对化。例如服装厂的缝纫机，其特点是数量多，价值小（低于200元），但它是工厂的主要生产设备，这就应该划入固定资产的范围了。因此，各行业所规定的划入固定资产的数额标准（限额），历来是由企业主管部门与中央财政部门商定的。这是因为涉及国家拨款从事基建的关系。又既然固定资产与低值易耗品的资金供应渠道不同，某一项物品一经按规定的标准（限额）划分，则以后再购置时，就不应因其价格的升降而有所变动，以免打乱资金供应计划。更重要的就是同一行业中的各企业划入固定资产的物品内容要一致，不可有差别，这在企业主管部门考核、评比、分析各企业对固定资产的利用情况时具有很大的意义。解决的办法则是由主管部门将同一行业中各企业的固定资产名称编成目录，作为依据。

此外，在一个企业里决定哪些物品是不是固定资产，这不是决定于它的物理属性或称谓，而是决定于它在劳动生产过程中所处的地位。例如一部龙门刨床，如果在刨床制造厂来说，它是产成品；如果在基建安装工程里，在安装时是劳动对象；只有在企业使用它来从事生产时，它才是固定资产。

固定资产占企业资金的比重大，它是生产过程中最重要的条件之一。在现代化工业中，如果没有它，就不能设想有什么生产过程。固定资产的数量和质量是工业发展的重要标志。

第二节 固定资产会计的任务

既然，固定资产是生产过程中一个重要因素，也是现代化

工业发展的标志,它决定着企业的生产能力、工作类型、产品种类和出产产品的质量与数量等等,因此,对固定资产的会计工作,首先应该执行下列各项任务:

1. 对固定资产的收入、拨出、退废清理以及在企业内部调拨等要正确地编制凭证和及时在帐册上予以反映;

2. 监督和保护固定资产每一财产项目的完整,充分发挥固定资产的生产效能;

3. 正确计算固定资产折旧额,反映和监督折旧基金的提取,并根据国家规定的折旧基金分配办法及时核算其留存和上缴情况,以保证固定资产再生产资金的需要;

4. 反映和监督大修理基金的提存和动用,促使企业节约修理费用,并保证固定资产的正常生产能力;

5. 加强对反映固定资产经济效益的指标的分析研究,挖掘潜力,进一步提高固定资产利用效率,以促进生产的发展。

当然,每一个企业必须掌握它自己所存有的固定资产的数量(包括类别的数量),因此必须开设帐册并根据合法的凭证来登记固定资产的收入、拨出、报废和清理以及结存情况。但这还是不够的,因为固定资产是分散存放在各车间和各个管理部门,因此还要按存放、使用地点登记以及它们在企业内部调拨的登记,即从某一车间或管理部门转到另一车间或管理部门的会计处理。

企业对固定资产的核算登记是以“财产项目”(又称“固定资产项目”)作为一个登记对象来进行的。所谓财产项目,就是已完工建筑物、物品和连同为完成该财产一定职能所需的全部附属设备和附具在内的物品综合。例如房屋,每一座有单独价值的房屋,即作为一个财产项目。计入房屋组成

之内的有：房屋内部全部冷暖空调设备，上下水道系统，照明设备及其电线网，电话网设备，公共卫生用的通风装置，以及电梯等等。又如建筑物，则以每座包括全部结构连同其附属装置的独立建筑物作为一个财产项目。再加桥梁，应包括桥洞建筑、桥脚、桥基、压梁木、步行板等等。其余作为一个财产项目进行登记的对象则是：动力设备以每一动力机器及其基座和附属设备；传导设备以在技术上能够构成一个完整的传导系统的设备；工作机器及设备以每一独立的机器连同基座、附属设备和工具、仪器等；工具、仪器及生产用具以每一工具、仪器、用具连同便于操纵控制的各种附具；运输设备以每一独立的运输工具（如一辆汽车、一艘船、一架飞机等）；管理用具以每件管理用具。所以，对固定资产的核算不但只是对其类别及其数量进行，而且还要对每一财产项目的完整性进行监督，以便保证其正常的使用，使它能充分发挥效能。

固定资产在参加生产活动中要发生损耗，这部分损耗的价值即折旧额，是转移到生产产品上去的。所以，要在有关的帐户（会计科目）上对固定资产折旧额进行正确和及时的核算，提取折旧基金，并根据有关规定进行折旧基金的留存和上缴的分配，以保证固定资产再生产的需要。这也是固定资产会计的任务之一。

在计算和提取固定资产折旧的同时，要计算大修理费用（有称为大修理折旧），并提存大修理基金。它是用于对固定资产进行较大的修理，以便恢复其在较长时期使用中而被磨损降低了的使用效能。当动用大修理基金时，必须注意节约，并要保证固定资产正常生产能力的恢复和保持。这也是固定资产会计的任务之一。

此外,固定资产会计除了保证完成上述各种任务外,还要能起到积极的作用,即对提高固定资产的经济效益能够起到促进的作用。如果企业经常注意有关反映固定资产经济效益的指标,通过分析研究,就可挖掘固定资产的潜力,进一步更好地提高固定资产利用效率,促进生产的发展。

第三节 固定资产的分类

工业企业的固定资产是多种多样的。企业为了了解它们的使用等情况,以及为了能定出正确的折旧提成数额等等,固定资产首先应分成各种类别。

固定资产的分类从理论上来说可以从很多角度来进行。例如,按它的用途来分,可分成“工业生产用固定资产”和“非工业生产用固定资产”两大类;按它的所属关系来分,可分成“自有固定资产(包括租出固定资产)”和“租入固定资产”两大类;按它的使用情况来分,可分成“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”,以及“封存的固定资产”四大类。

很明显,经过这样的分类后,某一类别甚至某一分类中的明细类别就能说明一种具体的经济意义,例如,能够说明固定资金的运用情况,固定资产所属关系,固定资产的构成以及在工艺技术过程中所起的作用等等。但是,如果仅按照上述的一种分类法来对固定资产进行分类,是不可能满足企业管理上的需要和有效地、全面地说明整个企业的固定资产的具体作用的。例如,某一机器设备原是工业生产用的固定资产,但还未开始使用或已不需,则它的作用是与在用的固定资产

不同的，在管理的要求上说就应另行划出。又如某一房屋原属于非生产用或生产用的固定资产，但因企业已不需用而出租给别的企业，则应划出。所以，我国现行制度中对固定资产的分类是综合各种分类法来进行的。

目前，在我国工业企业中，固定资产分为下列七大类：

1. 生产用固定资产；
2. 非生产用固定资产；
3. 租出固定资产；
4. 未使用固定资产；
5. 不需用固定资产；
6. 封存固定资产；
7. 土地。

固定资产的每一大类中，有些还可再详细分成若干明细类别。例如：生产用固定资产中包括：(1)房屋，(2)建筑物，(3)动力设备，(4)传导设备，(5)工作机器及设备，(6)工具、仪器及生产用具，(7)运输设备，(8)管理用具，(9)其他生产用固定资产。非生产用固定资产中包括：职工宿舍、招待所、学校、幼儿园、托儿所、俱乐部、理发室、医院、疗养院、专设的科研试验机构等单位使用的房屋、设备等。租出固定资产指经批准出租给外单位使用的固定资产。未使用固定资产指尚未使用的新增固定资产，调入尚待安装的固定资产，进行改建、扩建的固定资产，以及经批准停止使用的固定资产（由于季节性生产、大修理等原因而停止使用的固定资产和在车间内替换使用的机器设备，都应作为在用固定资产）。不需用固定资产指本企业不需用，并经上级批准待处理的固定资产。封存固定资产指按规定经企业主管部门和同级财政部门批准封存不用

的设备等。土地指过去已经估价单独入帐的土地。因征用土地而支付的补偿费,应计入与土地有关的房屋、建筑物的价值内,不单独作为土地价值入帐。至于租入固定资产,因不属于企业所有,故不纳入上述各类别,只需另设登记簿登记即可。又上述分类中的生产用固定资产的详细分类,具体内容很多,在现行制度中有详细示例,在这里不一一赘述。

第四节 固定资产的计价

工业企业的资金占用比重最大的固定资产,在会计上是一项重要经济指标。它反映每一企业,也反映国民经济、部门经济在工业上的基建投资和生产能力以及逐年增加额;并通过比较分析考查它的投资经济效益的情况。而且,固定资产在生产过程中所发生的损耗(磨耗)价值必须计入产品成本,通过产品的销售取得补偿。因此,对固定资产及其损耗程度进行计价^①,是会计上的一项重要工作。

固定资产通常有四种计价指标:一、原始价值;二、损耗(磨耗)价值;三、折余价值(净值);四、重置完全价值。

所谓固定资产的原始价值(一般简称为原价),是指企业在基建完成或购置或自制的固定资产的当时所实际支付的金额。基建完成的固定资产,根据建设单位交付使用财产清册中所确定的价值计算;购入的固定资产,包括买价和可以使用

① 对固定资产的计价,也常用“估价”一词,习惯上,它们是同义语。但严格地说,固定资产的原始价值是可以正确计价的,而其损耗发生程度只是一种测度的估价。由于在企业中这种测度估价是按一定方法进行计算的,所以本书也称为计价。

前发生的安装、运输、装卸、包装、捐税、保险、整理、试车、验收等费用在内；自制的固定资产，包括制造过程中所耗用的原材料、人工、费用等成本和可以使用前所发生的安装、试车等费用。如果以后进行增补或改良装置因而增加其价值的各种费用支付金额，则要追加计入。

所谓固定资产的损耗价值(又称为磨耗价值)，是指固定资产在参加生产过程中不断发生的损(磨)耗程度的估价，这种估价是按一定的科学方法来计算的(详见下一章)。

所谓固定资产的折余价值(一般简称为净值)，是指固定资产的原始价值减去固定资产各期损耗价值的累积数而得出的价值。

所谓固定资产的重置完全价值，就是指固定资产按照当前的条件重建或重新购置和安装该种固定资产所需支出的金额。

固定资产原始价值这一指标，说明了一个经济核算制工业企业曾经由国家(或上级)拨付以及由企业自筹多少固定资金来购建固定资产从事生产的问题。在会计处理上，它具体反映在一个称为“固定资产”帐户(科目)的借(增)方。企业的固定资产因不需而转拨其他企业，或因损坏不能再用而报废清理时，就按它的原始价值反映在“固定资产”帐户的贷(减)方。这样，“固定资产”帐户的借(增)方余额就反映企业现存所有固定资产的原始价值。

固定资产的损耗价值指标是以货币尺度来表现的企业在生产活动中发生的固定资产磨损的程度。它在一个称为“折旧”帐户的贷(增)方反映出来。本来，固定资产发生了磨损是固定资产价值的减少，但在会计处理上不是将减少数(损耗

数)直接反映在“固定资产”帐户的贷(减)方。这是因为企业必须反映它曾经利用过国家拨付给它和企业自筹了多少购建固定资产的资金,如果贷(减)记了“固定资产”帐户就会掩盖这一数字,因而在处理上另用一个固定资产的调整帐户称为“折旧”的帐户来反映。“折旧”帐户的借(减)方反映那些拨出或清理的固定资产所曾发生过的损耗累积数;它的贷(增)方反映每月计提的磨损额,即折旧数额,而它的贷(增)方余额则反映企业现存固定资产所曾发生过的损耗累积数。

固定资产折余价值即净值,是企业在管理工作上所需了解的一个指标。在会计处理上,不是用一个帐户来反映的,而是将“固定资产”帐户的借(增)方余额减去“折旧”帐户的贷(增)方余额求出的。

人们常说,固定资产折余价值(净值)就是企业现存固定资产的实值,这种说法其实不很完善。因为:首先,固定资产的原始价值是购建时所实际支付的金额,目下来说(指计算净值时),这一固定资产不一定还是这一价值;其次,固定资产损耗的价值虽然是用科学的方法计算出来的,但仍不免还会有偏差,即具有相当的估计性。所以,这两数相减后的净值指标,可以说不是企业现存固定资产的实值,而是一个带有比较浓厚估计性的指标,这是值得注意的。

固定资产的重置完全价值,一般在企业清查财产中发现有属于企业所有但未入帐的固定资产时采用。因为它的原始价值无法查考,而有必要按现行重新购建该固定资产的价值计算入帐。当然,如果该固定资产是已经使用过的,还要估计它的磨损程度而计算其折旧额入帐。所以要用重置完全价值及其折旧额入帐而不按其净值入帐,是为了能够反映该固定