

國營商業 企業底會計核算

(第二分冊)

(第十四章)

中華人民共和國商業部教育局

一九五五年·北京

第十四章 固定資產和低值及易耗品的核算

目 錄

第一節	固定資產核算的任務·····	(1)
第二節	固定資產收進的核算·····	(3)
第三節	固定資產折舊提成與折舊準備的核算·····	(4)
第四節	固定資產修理的核算·····	(13)
第五節	固定資產清理的核算·····	(15)
第六節	低值及易耗品的核算·····	(19)

第 十 四 章

固定資產和低值及易耗品的核算

第一節 固定資產核算的任務

國營商業企業為了完成進行商品流轉及各項有關業務，必須具有構成其物質技術基礎的固定資產。而這種固定資產，隨着國營商業的日益發展和壯大，正在不斷增加，這對於擴大和加速商品流轉，提高為消費者服務的質量，有着重大意義。

固定資產是指價值較高並能長時期使用的財產，為了劃一其價值及使用期間的標準，政府特規定單價在二百元以上，其使用期間在一年以上的財產，作為固定資產，為商業企業的房屋，建築物，運輸設備，器具等等。

至於單價低於二百元，或其使用年限不足一年的財產，則作為低值及易耗品。

為了便於監督固定資產和低值及易耗品的撥款來源，因而規定固定資產的建築和購置，必須依靠基本建設撥款進行，不允許動用企業的流動資金，而低值及易耗品的購置，則應由企業流動資金支付。

商業企業中的固定資產，種類較多，為了便於監督和管理起見，可以按其用途使用情況及其所有權的不同進行分類，藉以正確組織固定資產的核算。

按固定資產的用途劃分，可分為生產用的和非生產用的兩

類。生產用的固定資產，是指服務於商品流轉的固定資產；非生產用的固定資產，是指企業本身生產活動以外所需用的固定資產，如職工宿舍、俱樂部、療養院等。這種分類，可以明確表示企業生產用與非生產用固定資產的比重，和生產設備及職工生活條件的改善情況。

按固定資產的使用情況劃分，可分為已使用的未使用的和不需用的三類。這種分類，能及時反映商業企業對固定資產的使用情況和可供利用的能力，以便有效的利用，作為計算折舊的標準。

按固定資產的所有權劃分，可以分為自有的，租賃的和產權未定的三類。自有的固定資產，其所有權屬於企業可以長期由企業使用；租賃的固定資產，由企業根據租賃的條件，作定期的使用；其所有權屬於出租人；產權未定的固定資產，係由政府撥給企業保管和使用，其所有權尚未確定。這種分類，可以反映商業企業現有固定資產的來源情況。

自有的固定資產，又可細分為以下各項目：1. 土地，2. 房屋及設備，3. 建築物，4. 動力設備，5. 傳導設備，6. 機器及設備，7. 工具及生產用器具，8. 運輸設備，9. 勞動用畜，10. 繁殖用畜，11. 家具及用品，12. 其他生產用固定資產，13. 非生產用固定資產，以便進行明細分類核算。

以上所述自有的固定資產，應按原始價值進行核算，並列在資產負債表的資產項下，除土地不計算折舊外，其他各種固定資產的耗損價值，則以固定資產折舊準備帳戶反映，列在資產負債表的負債項下固定資產原始價值減去折舊準備後的差額，即為該項固定資產的實際價值。固定資產的原始價值，包括買價和可以使用前所發生的安裝、運輸、裝卸、包裝、捐稅、保險、整理、試車、驗收等費用；如由其他國營企業撥入的固定資產，則為撥出單位的原價，減除原安裝費用，加上撥入後所發生的安裝費用。

企業中的固定資產，與商品及其他有價物資相同，都是社會主義財產，因此核算的任務，必須保證監督固定資產在使用和保管中的安全，並反映下列情況：1. 固定資產的收入、移轉、停用、廢棄所發生的增減變化，以及現有固定資產的使用和保管；2. 固定資產的耗損價值，以及折舊基金的提存和解繳；3. 大修理支出；4. 固定資產的清理。

第二節 固定資產收進的核算

固定資產的收進，一般有以下幾種情況：1. 由於建築或購置；2. 由其他國營企業撥入；3. 接管或撥入產權未定的固定資產；4. 租賃固定資產。

企業建築或購置的固定資產，是由國家基本建設投資進行的，關於基本建設投資的核算，在本教材第十九章敘述，所以本節祇研究收進時的核算。當固定資產建築或安裝完工驗收以後，交由企業總務（或其他主管）部門接收使用，並填製接收憑証，註明固定資產建築、安裝的日期、價值、規格、質量附屬設備，以及可以使用的年限，這對固定資產正確的核算和管理有密切關係，必須認真辦理。在固定資產收進以後，應根據接收憑証，借記「固定資產」帳戶，貸記「政府資金——固定資金」帳戶。

由其他企業撥入已經使用過的固定資產時，應根據上級調撥命令辦理接收手續，並按固定資產原始價值，借記「固定資產」帳戶，貸記「政府資金——固定資金」帳戶；同時並按照固定資產已計算的耗損數額，借記「政府資金——固定資金」帳戶，貸記「固定資產折舊準備」帳戶。

在接管或撥入產權未定固定資產時，應根據接管或撥入的文件，按重置完全價值估價，借記「產權未定固定資產」，貸記「代管產權未定固定資產」及「產權未定固定資產折舊準備」。以後產權確定屬於他人，並將固定資產撥出時，應作相反的記帳

公式。如產權確定屬於本單位，除作相反的記帳公式，冲銷產權未定固定資產外，同時並應借記「固定資產」，貸記「政府資金——固定資金」帳戶；以及借記「政府資金——固定資金」帳戶，貸記「固定資產折舊準備」帳戶，作為撥入自有的固定資產處理。

對於租賃的固定資產，應根據租賃合同上確定的價值，以資產負債表外的「租賃固定資產」及「出租者」兩帳戶反映。租賃時，借記「租賃固定資產」，貸記「出租者」；退租時，則作相反的記帳公式。

第三節 固定資產折舊提成與折舊準備的核算

一、固定資產折舊提成與折舊基金提繳的核算。

固定資產在服務於商品流轉過程中，雖然仍保持自己的物質形態，但因使用中不斷發生磨損，其價值逐漸減少，這種減少的價值，即為固定資產的折舊。

固定資產的折舊，是商品流轉費的一個項目，企業在銷售商品時，從售價中，以貨幣的形式收回，形成為折舊基金。

折舊基金一部份是用作恢復換新用的基本折舊基金，另一部份是用作大修理的大修理基金，基本折舊基金，要全部繳入國家預算，作為政府對企業在購置或建築固定資產時的投資撥款的來源大修理基金，須專戶存入銀行，應以用於大修理工程為限，並通過銀行進行監督。

固定資產折舊額，是以固定資產原價乘折舊率方法計算出的，固定資產全年折舊總額，可以下式計算

全年折舊額

$$= \frac{\text{固定資產原值} - (\text{殘值} - \text{拆卸費}) + \text{全部大修理費用總額}}{\text{全部耐用年限}}$$

$$\text{全年折舊率} = \frac{\text{全年折舊額}}{\text{固定資產原值}} \times 100$$

但固定資產折舊分為基本折舊與大修理折舊應分別按不同的折舊率計算。

1. 基本折舊計算公式

$$\text{每年基本折舊額} = \frac{\text{固定資產原值} - (\text{殘值} - \text{折卸費})}{\text{全部耐用年限}}$$

$$\text{基本折舊率} = \frac{\text{每年基本折舊額}}{\text{固定資產原值}} \times 100$$

2. 大修理折舊計算公式

$$\text{每年大修理折舊額} = \frac{\text{全部大修理費用總額}}{\text{全部耐用年限}}$$

$$\text{大修理折舊率} = \frac{\text{每年大修理折舊額}}{\text{固定資產原值}} \times 100$$

上述的全部大修理費用總額，因為目前尚無法確定每一固定資產在其全部耐用年限內究需修理幾次及費用若干，因此我國商業部根據歷年大修理費用需要情況，暫定每項應計折舊的固定資產，在全部耐用年限內的大修理費用總額，最高以不超過該項固定資產原值百分之五十為限。

例如：某項固定資產原值為40,000元，假設全部大修理費用總額為12,000元，正常使用期限為25年，使用25年之後其殘餘價值2,200，其折卸費用假定為200元

$$\begin{aligned} \text{全年折舊額} &= \frac{40,000 \text{元} - (2,200 - 200 \text{元}) + 12,000}{25 \text{年}} \\ &= 2,000 \text{元} \end{aligned}$$

$$\text{全年折舊率} = \frac{2,000}{40,000} \times 100 = 5\%$$

$$\text{每年基本折舊額} = \frac{40,000 - (2,200 - 200)}{25} = 1,520 \text{元}$$

$$\text{每年基本折舊率} = \frac{1,520}{40,000} \times 100 = 3.8\%$$

$$\text{每年大修理折舊額} = \frac{12,000}{25} = 480 \text{元}$$

$$\text{大修理折舊率} = \frac{480}{40,000} \times 100 = 1.2\%$$

對於基本折舊基金与大修理基金的計算是於每月初根據固定資產分類帳的上月末數字，按上面所述方法，先計算出每年的基本折舊額与每年大修理折舊額，然後再以十二除即得本月應提的實際數額，如折舊率相同者，則按類計算。

如折舊率不同者，則個別計算，對於月中加入使用者在当月不計算折舊，月中停止使用者在当月照計折舊，以簡化計算手續。

在上級單位或企業本身有時為了掌握和了解折舊基金提存的平均數亦有將應計提折舊的全部固定資產，求出一個總的平均折舊率，以平均折舊率，乘固定資產原價總額，即得每年的折舊額。平均折舊率的計算，是先將各個固定資產折舊額加計，得出全部固定資產折舊額合計數，然後除以全部固定資產原價總值，乘100 即得，例如：

固 定 資 產	原 價	估計殘值	估計清理 費 用	估計使用 年 數	每年折舊 額
甲	30,500	3,000	500	28年	1,000
乙	108,000	1,200	3,200	20年	5,500
丙	102,500	3,000	500	50年	2,000
丁	49,500	550		25年	1,958
合計	290,500	7,750	4,200		10,458

$$\text{平均年度基本折舊率} = \frac{10,458}{290,500} \times 100 = 3.6\%$$

各月基本折舊額為年度折舊額的十二分之一，如果固定資產發生了增減變化，每月可僅計算其變動的部份，將變動的部份，就上月份提存數字，加以調整即可。

企業的固定資產，除下述各項不計算折舊外如：1.土地、2.新購置儲備未用的固定資產及經上級批准不需用的固定資產，3.因意外事故毀損或廢棄，報准清理的固定資產，4.因特殊情況經批准或截止使用在一個月以上的固定資產（季節性停止不包括在內）5.勞動用畜，繁殖用畜等其餘均應計提折舊，並提取折舊基金。

產權未定的固定資產，也應與自有固定資產同樣提存基本折舊基金及大修理基金。

對於租賃的固定資產，為適合本企業的用途所作各項必要的改良工程支出，如安裝水電，暖氣，通氣設備等等，這種工程的支出，應記入「租賃固定資產改良工程」帳戶，並應提存基本折舊基金與大修理基金提存時，須按改良工程的投資額提存，不得按租賃固定。資產的重置完全價值計算，因為租賃固定資產的折舊是應該反映在出租人的資產負債表中。這種固定資產改良工程共有租賃期限者，按規定期限平均攤提，無租賃期限者，按估計使用年限平均攤提。

假如固定資產的使用年限已滿，而該項資產仍予繼續使用，在這期間仍舊依照原折舊率提取折舊基金，以正確核算財務成果和擴大社會主義再生產。

根據上述方法，所計算出來的折舊額應填製自製通用原始憑証記入「基本折舊基金」與「大修理基金」帳戶貸方，和有關商品流轉費帳戶借方，以反映折舊基金的形成。

企業提存的基本折舊基金，應該上繳國庫，以便集中掌握，

按照國家重點建設計劃，統一撥充購置或建築固定資產的資金。

國營商業系統中，各單位對折舊基金的提繳，規定不適於每月十日。各專業公司系統，省（市）以下單位不論核資與否，應將本月份基本折舊基金，上繳省（市）公司彙總後解繳當地中央金庫。而各專業公司一級批發站，應將基本折舊基金解繳所在地金庫，至於各地方公司不論核資與否，均應將本月份基本折舊基金，上繳各該省（市）商業廳（局）彙總後，解繳當地中央金庫。

直接繳庫單位解繳基本折舊基金，是在「繳國庫基本折舊基金」帳戶上進行核算的，非直接繳庫單位解繳上級單位的基本折舊基金，是在「繳上級基本折舊基金」帳戶上進行核算的，而此兩帳戶借方均反映所繳基本折舊基金的數額，貸方反映於年度終了辦理決算時沖轉「基本折舊基金」帳戶的數額。上級對所屬單位解繳的基本折舊基金，是在「所屬上繳基本折舊基金」帳戶上進行核算的，其貸方反映收到所屬繳來的基本折舊基金數額，借方反映年度終了時與「繳國庫基本折舊基金」帳戶相沖轉的數額。

实例：某一省公司為直接繳庫單位，其所屬甲公司為非直接繳庫單位，應將其所提存的基本折舊基金，交由省公司彙總繳庫若省公司十二月份應繳基本折舊基金數為 2,400 元，甲分公司為 1,800 元

1. 非繳庫單位甲分公司的總分類核算：

銀行結算戶存款	繳上級基本折舊基金	基本折舊基金	× × 商品流轉費
結餘額 × × × 1,800 ————— ② —————→	1,800 ————— ③ —————→	1,800 ————— ① —————→	1,800 —————→

① 提存時根據自製通用原始憑証記入

② 繳上級時可根據銀行匯款回單記入

③ 年終辦理決算時，根據自製通用原始憑証記入

2. 繳庫單位省公司的總分類核算：

所屬上繳基本折舊基金	銀行結算戶存款	繳 國 庫基本折舊基金	基本折舊基金	× × 商品流轉費
結餘額 × × × 1,800 ————— ② —————→	4,200 ————— ③ —————→	4,200 —————→	2,400 ————— ① —————→	2,400 —————→

① 提存時根據自製通用原始憑証記入

② 收到所屬單位上繳時，根據銀行通知記入

③ 將本單位所提存折舊基金與所屬單位上繳的折舊基金一併交庫時，根據國庫繳款回單記入

之

④ 年度終了時編制自製通用原始憑証，將繳國庫基本折舊基金與基本折舊基金，所屬上繳基本折舊基金帳沖轉

為了保證固定資產的及時修理，對於大修理基金的存款，不應與「銀行結算戶存款」混在一起，須存入國家銀行專戶在國家銀行監督之下，使這些資金只能用於大修理支出。為了核算這些資金的動態，是在「大修理銀行存款」帳戶進行的，所以將大修理基金存入國家銀行時，編製下列記帳公式。

（借）大修理銀行存款

（貸）銀行結算戶存款

核資單位以專戶存入國家銀行的大修理基金，可按照已批准的大修理基金運用計劃，自行掌握和動支，而未核資單位，對其實際提存的大修理基金數額，應解繳其直屬上級核資單位代為保管，當其需用時，再由上級撥給。這樣可以對非核資單位所提存的大修理基金，使其能夠更有效的使用：因為各非核資單位，對所提存的大修理基金，運用於固定資產大修理的時期不同，所以核資單位對於代管各所屬單位的大修理基金，可以互相調劑使用。

大修理基金解繳與撥付的核算，是在「上級代管大修理基金」「代管所屬大修理基金」「撥入大修理基金」「撥出大修理基金」等帳戶上進行核算的，茲將各帳戶的運用與記帳公式的編製，按解繳與撥付程序分述於下：

（一）大修理基金解繳的核算：

1. 直屬下級未核資單位解繳時根據匯款憑證編製下列記帳公式：

（借）上級代管大修理基金

（貸）大修理銀行存款

2. 直屬上級單位收到時根據銀行通知編製下列記帳公式：

（借）大修理銀行存款

（貸）代管所屬大修理基金

（二）大修理基金撥付的核算

1. 如撥付數不超過代管所屬該單位的大修理基金

(1) 直屬上級核資單位撥付時根據銀行滙款回單作如下記帳公式：

(借) 代管所屬大修理基金——××單位

(貸) 大修理銀行存款

(2) 直屬下級未核資單位收到時根據銀行通知作如下記帳公式：

(借) 大修理銀行存款

(貸) 上級代管大修理基金

2. 如撥付數超過代管所屬該單位的大修理基金

(1) 直屬上級核資單位撥付時根據銀行滙款回單作如下記帳公式：

(借) 代管所屬大修理基金——××單位

(借) 撥出大修理基金——××單位(超代管額)

(貸) 大修理銀行存款

(2) 直屬下級未核資單位收到時根據銀行通知編製下述記帳公式：

(借) 大修理銀行存款

(貸) 上級代管大修理基金

(貸) 撥入大修理基金(超代管額)

3. 下月份未核資單位提繳大修理基金時，應先沖轉「撥入大修理基金」帳戶餘額，其直屬上級核資單位收到款項時，也應先行沖轉「撥出大修理基金」帳戶餘額。

(1) 直屬下級未核資單位解繳時根據銀行滙款回單編製下列記帳公式：

(借) 撥入大修理基金

(借) 上級代管大修理基金(上繳數超過「撥入大修理基金」科目餘額的差額)

(貸) 大修理銀行存款

(2) 直屬上級核資單位收到時根據銀行通知作如下記帳公式：

(借) 大修理銀行存款

(貸) 撥出大修理基金——××單位

(貸) 代管所屬大修理基金——××單位(下級
單位解繳數超過「撥出大修理基金」科目
該單位戶餘額的差額)

二、固定資產折舊準備的核算

除了核算用來恢復固定資產的折舊基金之外，還必須核算固定資產的耗損，對於自有固定資產損耗，是在「固定資產折舊準備」帳戶貸方進行核算的。

固定資產的耗損，不直接記入「固定資產」帳戶的貸方，可使「固定資產」帳戶保持其原始價值，而固定資產的實存數額，是固定資產的原始價值，減去「固定資產折舊準備」這一調整帳戶後的餘額。

由於購置，建築和改建而發生固定資產價值的任何增加，都要引起政府資金數額的增加，固定資產耗損而減少的價值，因而減少了政府資金的數額，所以在核算折舊基金同時，應按每月折舊提成金額，編製下列記帳公式：

(借) 政府資金

(貸) 固定資產折舊準備

記入上述的記帳公式中的折舊提成金額，應包括基本折舊與大修理折舊兩部分，才能正確表示固定資產原值減折舊準備後的淨額，(目前商業部系統為了簡化手續並避免個別固定資產由於大修理基金混合使用而出現紅字的現象，暫時規定提取大修理基金時，可直接借記「××商品流轉費」，貸記「大修理基金」帳戶，而不通過「固定資產折舊準備」與「政府資金」帳戶)。

当固定資產使用年限已滿，而該項資產仍予繼續使用時，虽然仍舊提取折舊基金，但不借記「政府資金」与貸記「固定資產折舊準備」帳戶。因以預估使用年數所提的基本折舊準備，在其使用年限屆滿時，已等於固定資產原價，所以不再記入「固定資產折舊準備」帳戶的貸方；同時政府所投放於這項資產的固定資金，已照固定資產原價，全部轉銷完畢，所以不再借入「政府資金」帳戶。

對於「租賃固定資產改良工程」損耗的核算，應借記「政府資金」帳戶，貸記「租賃固定資產改良工程折舊準備」帳戶。

產權未定固定資產的損耗的核算，不通過「政府資金」帳戶，編製自製通用原始憑証，作如下記帳公式。

（借）代管產權未定固定資產

（貸）產權未定固定資產折舊準備

未使用与不需用固定資產，虽然不計算折舊，但在轉入「未使用固定資產」、「不需用固定資產」帳戶以前，已經計算的損耗，應從「固定資產折舊準備」帳戶，轉入「不需用固定資產折舊準備」或「未使用固定資產折舊準備」帳戶中。

第四節 固定資產修理的核算

國營商業企業為了保持固定資產的正常使用效能，防止和恢復固定資產在經營過程中所發生的磨損，就須進行日常的修理和定期的修理。所謂日常修理，是指為了保持固定資產的正常使用而進行的修繕，例如為了防止機械發生事故，而進行的洗拭或擦油，為了保持房屋的清潔而進行粉刷和油飾，以及其他預防性的維修等等，由於這種修理多屬於一些日常和一般的修理，所以這種修理又稱為小修理，並作為費用處理。所謂大修理是指有計劃的定期的補償固定資產在正常使用情況下的耗損，以恢復其使用價值所進行大部或全部的修理，例如更換或整修機器的各個零件

或其机器的大部分等等，由於固定資產的修理範圍較為廣泛，而其內容也較複雜，所以商業部曾制定大小修理一覽表，具體規定了大、小修理的範圍。

為了保證固定資產的有效使用和加強對大修理基金的管理是企業必須按一定的程序提存大修理基金和按時動支，而會計核算則必須監督企業正確及時的計算和提繳大修理基金，並促使企業節約動用這部分基金，由於大修理折舊的計算及大修理基金的提存已在上節敘述，茲只將有關動支大修理基金進行大修理工程的核算加以介紹。

國營商業企業動支基金進行大修理工程一般來說多由修理單位將工程出包給包工企業採用包工包料或包工不包料等方式進行的，在採用包工包料的方式下，會計核算應根據合同規定監督支付包工企業的預付款，如採用包工不包料的方式進行施工時，修理單位除了監督大修理基金的動支外，還須對大修理材料進行監督。當購入材料時，應記入「大修理材料」帳戶，用以反映大修理材料的儲存情況。

包工企業領取大修理預付款，應出具一定的證明文件和註明用途，然後才能准予支給。當預付大修理工程的包工款時會計部門應根據有關憑証作如下記帳公式：

借：大修理預付款

貸：大修理銀行存款

（或大修理庫存現金）

企業為了反映和監督大修理工程的進行情況，特設置「大修理支出」帳戶，其借方是表示材料、各項費用、出包工程的包工款等所支出的數額，而其貸方則係表示由於進行大修理而將已磨損的固定資產予以恢復的數額。如果以修理單位購入的材料進行大修理，或在大修理工程開始後直接支付各項費用時，則應作如下記帳公式：

借：大修理支出

貸：大修理材料

或（大修理銀行存款）

由於固定資產的大修理是定期進行的，而大修理基金則是按月計提因而在個別企業單位裏，可能發生當進行大修理工程時，其所提存的大修理基金尚不足大修理工程支出的數額，在這種情況下修理單位可向銀行進行大修理借款。其借款的期限最長為十二個月（可以跨年），到期時銀行則根據修理單位提出的借款借據，主動從提存的大修理基金中扣回。至於此種借款的償還時間和金額的確定，則須根據修理單位的年度大修理基金計劃規定的提存時間和每次提存的金額為依據。當企業申請辦理大修理借款時，必須填寫借款申請書，並將借款借據送交銀行審查同意後根據銀行的借款通知，借入大修理銀行存款帳戶貸入大修理銀行借款帳戶到期償還時，則及其借貸。

出包大修理工程當工程完竣驗收後憑驗收單沖轉預付款並結清差額時：

借：大修理支出——（按工程分戶）

貸：大修理預付款

貸：大修理銀行存款

或其他適當科目

大修理工程已經完成，經驗收後，如大修理基金有足夠餘額時，應即全數沖轉大修理基金，其記帳公式如下：

借：大修理基金

貸：大修理支出

修理單位如發生大修理工程支出的數額超過已提存的大修理基金的數額而使大修理基金科目餘額不足沖轉大修理支出科目的金額時必須將其差額仍然保留在原有大修理支出科目內，並在月終編製資產負債表時填列在「待沖已完大修理工程」項目內，俟