

2008年注会考试(CPA)辅导《会计》内部讲义(14)注册会计师资格考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/519/2021_2022_2008_E5_B9_B4_E6_B3_A8_c45_519837.htm

第六章 固定资产 6.1固定资产的确认和初始计量

、【考点分析】6.1.1固定资产的定义和确认条件（一）固定资产的特征 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； 3

．固定资产是有形资产。（二）固定资产的确认条件 1．与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业；固定资产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。备品备件和维修设备通常确认为存货，但某些备品备件和维修设备需要与相关固定资产组合发挥效用，例如民用航空运输企业的高价周转件，应当确认为固定资产。 2．成本能够可靠计量。 6.1.2固定资产的初始计量

（一）固定资产初始计量原则 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。（二）

不同取得渠道下固定资产的初始成本确认 1．外购方式（1）

入账成本 = 买价 + 场地整理费 + 装卸费 + 运输费 + 安装费 + 税金 + 专业人员服务费（2）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。（3）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。【要点提示】重点关注一次购入多项固定资产时各项固定资产入账成本的分配方法及

延期付款时固定资产入账价值的推算。经典例题 - 1【计算题】甲公司于2005年初购入一台设备，总价款为1000万元，分三次付款，2005年末支付400万元，2006年末支付300万元，2007年末支付300万元。假定资本市场利率为10%，无其他相关税费。相关会计处理如下：

首先计算固定资产的入账成本：该设备的入账成本 = $400 \div (1 + 10\%) + 300 \div (1 + 10\%)^2 + 300 \div (1 + 10\%)^3 = 836.96$ (万元)；

2005年初购入该设备时：借：固定资产 836.96 未确认融资费用 163.04

贷：长期应付款 1000 每年利息费用的推算表：

日期	年初本金	当年利息费用	当年还款额	当年还本额
2005年	836.96	83.70	400.00	316.30
2006年	520.66	52.07	300.00	247.93
2007年	272.73	27.27	300.00	272.73

2005年末支付设备款并认定利息费用时：借：财务费用 83.7 贷：未确认融资费用 83.7

借：长期应付款 400 贷：银行存款 400 2006年末支付设备款并认定利息费用时：借：财务费用 52.07 贷：未确认融资费用 52.07

借：长期应付款 300 贷：银行存款 300 2007年末支付设备款并认定利息费用时：借：财务费用 27.27 贷：未确认融资费用 27.27

借：长期应付款 300 贷：银行存款 300 (有关设备折旧参见以下章节内容处理，在此不予赘述。)

经典例题 - 2【计算题】甲公司于2005年初购入一台设备，总价款为1000万元，分三次付款，2005年末支付400万元，2006年末支付300万元，2007年末支付300万元。假定该设备在2005年初的交易价为800万元，假定无其他相关税费。相关会计处理如下：

2005年初购入该设备时：借：固定资产 800 未确认融资费用 200 贷：长期应付款 1000

计算内含利率：设内含利率为*i*，则该利率应满足如下等式： $800 = 400 \div (1 + i) + 300 \div (1 + i)^2 + 300 \div (1 + i)^3$

2005年末支付设备款并认定利息费用时：借：财务费用 200 贷：未确认融资费用 200

借：长期应付款 400 贷：银行存款 400 2006年末支付设备款并认定利息费用时：借：财务费用 100 贷：未确认融资费用 100

借：长期应付款 300 贷：银行存款 300 2007年末支付设备款并认定利息费用时：借：财务费用 50 贷：未确认融资费用 50

借：长期应付款 300 贷：银行存款 300

经典例题 - 3【计算题】甲公司于2005年初购入一台设备，总价款为1000万元，分三次付款，2005年末支付400万元，2006年末支付300万元，2007年末支付300万元。假定该设备在2005年初的交易价为800万元，假定无其他相关税费。相关会计处理如下：

2005年初购入该设备时：借：固定资产 800 未确认融资费用 200 贷：长期应付款 1000

计算内含利率：设内含利率为*i*，则该利率应满足如下等式： $800 = 400 \div (1 + i) + 300 \div (1 + i)^2 + 300 \div (1 + i)^3$

2005年末支付设备款并认定利息费用时：借：财务费用 200 贷：未确认融资费用 200

借：长期应付款 400 贷：银行存款 400 2006年末支付设备款并认定利息费用时：借：财务费用 100 贷：未确认融资费用 100

借：长期应付款 300 贷：银行存款 300 2007年末支付设备款并认定利息费用时：借：财务费用 50 贷：未确认融资费用 50

借：长期应付款 300 贷：银行存款 300

$+ i) 2300 \div (1 + i)^3$ 当 i 等于 12% 时：折现值 = $400 \div (1 + 12\%) + 300 \div (1 + 12\%)^2 + 300 \div (1 + 12\%)^3 = 809.84$ (万元)；当 i 等于 13% 时：折现值 = $400 \div (1 + 13\%) + 300 \div (1 + 13\%)^2 + 300 \div (1 + 13\%)^3 = 796.84$ (万元)；所以， i 应介于 12% 与 13% 之间，采用内插法推算如下：

$\frac{i - 12\%}{13\% - 12\%} = \frac{800 - 809.84}{800 - 796.84}$

$i = 12.75\%$ 每年利息费用的推算表：
 日期 年初本金 当年利息费用 当年还款额 当年还本额
 2005 年 800.00 102.03 400.00 297.97
 2006 年 502.03 64.03 300.00 235.97
 2007 年 266.07 33.93 300.00 266.07

2005 年末支付设备款并认定利息费用时：借：财务费用 102.03 贷：未确认融资费用 102.03 借：长期应付款 400 贷：银行存款 400

2006 年末支付设备款并认定利息费用时：借：财务费用 64.03 贷：未确认融资费用 64.03 借：长期应付款 300 贷：银行存款 300

2007 年末支付设备款并认定利息费用时：借：财务费用 33.93 贷：未确认融资费用 33.93 借：长期应付款 300 贷：银行存款 300

(有关设备折旧参见以下章节内容处理，在此不予赘述。) 2. 自行建造方式

(1) 按建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的全部支出作为入账价值 (= 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)

(2) 出包方式下的会计核算 支付工程款时：借：在建工程 贷：银行存款 完工时：借：固定资产 贷：在建工程

(3) 自营方式下的会计核算 购买工程物资时 借：工程物资 贷：银行存款 领用工程物资时：借：在建工程 贷：工程物资 工程完工时：借：固定资产 贷：在建工程

试车净支出发生时 应列入工程成本。 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。 固定资产已达到预定可使用状态，但尚未办理竣工决算的，应自达到预定可使用状态之日起，根据工程预算、造价或者实际成本等，按估计价值转入固定资产，并提取折旧，待竣工决算后再作调整。【要点提示】考生应重点关注自营工程方式下固定资产入账成本的计算及成本构成内容，特别是 中所提及的会计处理原则。

3. 投资者投入方式 按投资合同或协议价约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的除外。 4. 非货币性交易方式 参见《第八章 非货币性资产交换》 5. 债务重组方式 参见《第十一章 债务重组》【要点提示】债务重组方式和非货币性交易方式下非货币性资产入账成本的计算属常规考点。 6. 盘盈方式取得的固定资产 按重置成本作为入账价值。【要点提示】盘盈固定资产与存货和现金盘盈均不同，后两者将损益列入当期，而固定资产则需追溯调整，按前期差错更正原则处理。 7. 固定资产弃置费的会计处理 (1) 会计处理原则 固定资产的弃置费应折现后计入固定资产的成本。 (2) 一般会计分录 预计弃置费时 借：固定资产（以弃置费的折现值入账） 贷：预计负债 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 案例解析见教材。 、相关链接 固定资产入账成本的计算中涉及债务重组章节和非货币性交易章节，考生在复习时应结合此二章节掌握。 6.2 固定资产的后续计量 、【考点分析】 6.2.1 固定资产的折旧 (一) 固定资产的折旧计提范围 1. 不提折旧的固定资产： 已

提足折旧仍继续使用的固定资产； 按规定单独作价作为固定资产入账的土地； 改扩建期间的固定资产。 折旧计提范围的认定中易出错的项目 未使用、不需用的固定资产需计提折旧，而且折旧费用计入“管理费用”； 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”； 替换设备要提折旧。 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。 【要点提示】务必记住折旧计提范围及起始点，另外固定资产的折旧起始点与无形资产正好提前一个月。

（二）影响折旧的因素 企业计算各期折旧的依据或者说影响折旧的因素主要有以下四个方面： 1. 折旧的基数 计算的固定资产折旧的基数一般为取得固定资产原始成本，即固定资产的账面原价。企业计提固定资产折旧时，以月初应提取折旧的固定资产账面原值为依据，本月增加的固定资产，当月不提折旧，当月减少的固定资产，当月照提折旧。 2. 固定资产的预计使用年限 3. 固定资产的预计净残值 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。 4. 固定资产已提的减值准备 每计提一次减值准备，都视为一个新固定资产的出现，需重新测定折旧指标。 【要点提示】固定资产计提折旧的因素中固定资产已提减值准备是关注的重点，考生在复习折旧额的计算时必须结合减值准备的提取一并考虑。

（三）固定资产折旧方法 1. 年限平均法 年折旧率 = $(1 - \text{预计净残值率}) \div \text{预计使用年限} \times 100\%$
月折旧率 = 年折旧率 \div 12 月 折旧额 = 固定资产原值 \times 月折旧率 2. 工作量法 每一工作量折旧额 = 固定资产原值 \times $(1 - \text{净残$

值率) ÷ 预计总工作量 月折旧额 = 固定资产当月工作量 × 每一工作量折旧额

3. 加速折旧法 加速折旧的计提方法有多种, 常用的有以下两种:

双倍余额递减法 年折旧率 = $2 \div \text{预计使用年限} \times 100\%$ 固定资产年折旧额 = 固定资产期初净值 × 年折旧率 固定资产年折旧额 = 固定资产年折旧额 ÷ 12

双倍余额递减法 另, 为了调整该折旧方法的误差, 要求在倒数第二年改为直线法。

经典例题 - 1 【单选题】某企业购进设备一台, 该设备的入账价值为100万元, 预计净残值为5.6万元, 预计可使用年限为5年。在采用双倍余额递减法计提折旧的情况下, 该设备第三年应提折旧额为()万元。 A. 24 B. 14 C. 20 D. 8

【答案】B 【解析】第一年的折旧 = $100 \times 2/5 = 40$ (万元); 第二年的折旧 = $(100 - 40) \times 2/5 = 24$ (万元) 第三年的折旧 = $(100 - 40 - 24) \times 2/5 = 14.4$ (万元) 年数总和法 年折旧率 = 尚可使用期限 ÷ 年数总和 = $(\text{折旧年限} - \text{已使用年限}) \div \{\text{折旧年限} \times (\text{折旧年限} + 1) \div 2\}$ 年折旧额 = $(\text{固定资产原值} - \text{预计净残值}) \times \text{年折旧率}$ 月折旧率 = 年折旧率 ÷ 12 月折旧额 = $(\text{固定资产原值} - \text{预计净残值}) \times \text{年折旧率} \div 12$

计算公式如下: 【要点提示】对折旧方法应重点关注直线法和加速折旧法, 另外需注意的是, 常见出题方式是结合减值提取来测试某一年的折旧额或某一年固定资产的账面价值。

经典例题 - 2 【2007年单选题】甲公司20×7年2月1日购入需要安装的设备一台, 取得的增值税专用发票上注明的设备价款为100万元, 增值税为17万元。购买过程中, 以银行存款支付运杂费等费用3万元。安装时, 领用材料6万元, 该材料负担的增值税为1.02万元; 支付安装工人工资4.98万元。该设备20×7年3月30日达到预定可使用状态。甲公司对该设备采用年

限平均法计提折旧，预计使用年限为10年，净残值为零。假定不考虑其他因素，20×7年该设备应计提的折旧额为（ ）。
A.9万元 B.9.9万元 C.11万元 D.13.2万元 【答案】B 【解析】固定资产的入账价值 = $100 + 17.36 + 1.02 + 4.98 = 132$ （万元），从20×7年4月份开始计提折旧，20×7年度应计提的折旧额 = $132/10 \times 9/12 = 9.9$ （万元）。

4. 折旧的会计分录 借：制造费用（生产用固定资产的折旧） 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） 在建工程（用于工程的固定资产） 其他业务成本（经营租出的固定资产） 贷：累计折旧

5. 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。使用寿命预计数与原先估计数有差异的，应当调整固定资产使用寿命。预计净残值预计数与原先估计数有差异的，应当调整预计净残值。与固定资产有关的经济利益预期实现方式有重大改变的，应当改变固定资产折旧方法。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。 【要点提示】固定资产需定期测试折旧因素是否合理，因不合理而产生的调整属于会计估计变更，其处理原则需结合《会计政策变更》章节掌握。

6.2.2 固定资产的后续支出 （一）后续支出的处理原则 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。（二）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，并在此基础上重新确定固定资产原价。因已转入在建工程，因此停止计提折旧。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价、使用寿命、预计净残值和折旧方法计提折旧。固定资产发生的可资本化的后续支出，通过“在建工程”科目核算。一般会计处理如下：1.固定资产转入改扩建时：借：在建工程 累计折旧 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.企业发生的某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，导致固定资产成本高计。 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。【要点提示】此处的测试要点在于改良后固定资产原价的计算及后续折旧的计算，常见于单选题。经典例题 - 3【2007年单选题】甲公司作为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为17%。20×7年4月1日对某项固定资产进行更新改造。当日，该固定资产的原价为1000万元，累计折旧为100万元，已计提减值准备100万元。更新改造过程中发生劳务费用400万元；领用本公司产品一批，成本为100万元，计税价格为130万元。经更新改造的固定资产于20×7年6月20日达到预定可使用状态。假定上述更新改造支出符合资本化条件，该更新改造后的固定资产入账价值为（ ）。 A.1300万元 B.1322.10万元 C.1352.10

万元 D.1500万元 【答案】B 【解析】更新改造后固定资产入账价值 = (1000 - 100 - 100) 400 100 130 × 17% = 1322.10 (万元)。经典例题 - 4 【单选题】甲公司2005年3月1日购入一台设备，买价为200万元，增值税为34万元，运杂费为6万元，预计残值收入10万元，预计清理费用3万元，采用5年期直线法折旧，2006年末该设备的公允处置净额为141.5万元，预计未来现金流量折现值为130万元，新核定的净残值为5万元，折旧期假定未发生变化，2007年6月30日开始对该设备进行改良，改良支出总计80万元，拆除旧零件的残值收入为7万元，此零部件改良当时的账面价值为20万元，设备于2007年末达到预计可使用状态。改良后的预计净残值为4万元，折旧期为5年，则2008年的折旧额为 () 万元。 A . 35 B。 26.5?C

. 35.1 D。 35.3 【答案】D 【解析】 2005年3月1日设备的入账成本 = 200 34 6 = 240 (万元) ; 2005年折旧 = [240 - (10-3)] ÷ 5 × 9/12 = 34.95 (万元) ; 2006年折旧 = [240 - (10-3)] ÷ 5 = 46.6 (万元) ; 2006年末折余价值 = 240 - 34.95 - 46.6 = 158.45 (万元) ; 2006年的可收回价值应选择公允处置净额与未来现金流量折现值中较高者，即141.5万元，则当年末应提准备为16.95万元 (= 158.45 - 141.5) ;

2007年上半年折旧额 = (141.5 - 5) ÷ (60 - 21) × 6 = 21 (万元) ; 2007年改良后的原价 = (141.5 - 21) 80 - 20 = 180.5 (万元) ; 2008年的折旧 = (180.5 - 4) ÷ 5 = 35.3 (万元)。(

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管理费用或销售费用。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。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，计入“销售费用”。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。一般会计分录如下：借：管理费用 销售费用 贷：原材料 应付职工薪酬 银行存款

、相关链接 固定资产折旧的计算需结合《资产减值》章节中的固定资产减值准备的计提来掌握，固定资产改良支出的计算需结合《负债》章节的增值税来掌握。

6.3 固定资产的处置

、【考点分析】

6.3.1 固定资产终止确认的条件

固定资产满足下列条件之一的，应当予以终止确认：(一)该固定资产处于处置状态；(二)该固定资产预期通过使用或处置不能产生经济利益。

6.3.2 固定资产出售、毁损和报废的会计处理

固定资产清理 银行存款、其他应收款、原材料等

经典例题【单选题】某企业出售一建筑物，账面原价 2100000 元，已提折旧 210000 元，出售时发生清理费用 21000 元，出售价格 2058000 元。销售不动产的营业税税率为 5%，该企业出售此建筑物发生的净损益为(?)。 A. 45150 元 B. 44100 元 C. 147000 元 D. 168000 元

【答案】B

【解析】出售该建筑物的净收益 = 2058000 - (2100000 - 210000)

- 21000 - 2058000 × 5% = 44100 (元)。【要点提示】涉及固定资产处置的常见出题方式是以单选题来测试处置损益额的计算。

6.3.3持有待售的固定资产 企业持有待售的固定资产，应当对其预计净残值进行调整。持有待售的固定资产，是指在当前状况下仅根据出售同类固定资产的惯例就可以直接出售且极可能出售的固定资产，如已经与买主签订了不可撤销的销售协议等。企业对于持有待售的固定资产，应当调整该项固定资产的预计净残值，使该项固定资产的预计净残值能够反映其公允价值减去处置费用后的金额，但不得超过符合持有待售条件时该项固定资产的原账面价值，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。持有待售的固定资产从划归为持有待售之日起停止计提折旧和减值测试。在编制资产负债表时，企业可将持有待售的固定资产与其他固定资产一起合并列示在“固定资产”项目中，但需在报表附注中披露持有待售的固定资产名称、账面价值、公允价值、预计处置费用和预计处置时间等。

、相关链接（无） 100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com