

2009年注册会计师原制度下会计第六章注册会计师考试 PDF
转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/596/2021_2022_2009_E5_B9_B4_E6_B3_A8_c45_596299.htm 欢迎进入：2009年注册会计师

报套餐班，享受五折优惠！更多信息访问：百考试题注册会计师论坛第六章 固定资产疑难略记：1、固定资产定义与企业所得税中关于固定资产定义：是指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。与增值税条例的固定资产是不一致的。2、企业将自产或外购货物用于在建工程时，是不做销售处理的，仍按原来的会计处理，直接转成本、计提相关税金。3、视同融资租赁固定资产处理：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，应当在信用期间内采用实际利率法进行摊销，摊销金额除满足借款费用资本化条件的应当计入固定资产成本外，均应当在信用期间内确认为财务费用，计入当期损益。核心分录：借：固定资产（本金）借：未确认融资费用（利息）贷：长期应付款（本利和）。摊销时，摊销费用以期初成本为基础乘以实际利率。期初成本用“应付”减去剩余“利息”。这样可以避免因为支付安装费、保险费等带来的麻烦。4、弃置费用：指根据国家法律和行政法规、国际公约等规定，企业承担的环境保护和生态恢复等义务所确定的支出，如核电站核设施等的弃置和恢复环境等义务。一般工商企业的固定资产发生的报废清理费用，不属于弃置费用，应当在发生时作为固定资产处

置费用处理。典型分录为：借：固定资产（总额）贷：在建工程（实际发生数）预计负债（未来发生数的现值），以后按期调整预计负债数，借：财务费用贷：预计负债。至付出日，将“预计负债”调整为实际应支付数。与“融资性固定资产相比”，不通过“未确认融资费用核算”。5、暂估入账固定资产，如果办理竣工决算手续后，再按实际成本调整原暂估价，但不能调整原提取的折旧数。6、未使用的固定资产折旧计入“管理费用”。7、资本化后续支出，改造期间停止计提折旧，但改造期占用固定资产使用寿命。改造后的价值要与可回收金额相比，超过部分记入“营业外支出”，不能资本化，低于可回收金额的按实际数入账。8、固定资产使用寿命、预计净残值、折旧方法的改变属会计估计变更。9、后续化支出的修理费计入“管理费用”或“销售费用”，没有“制造费用”，生产车间固定资产修理计入“管理费用”。10、持有待售固定资产确认条件要掌握。持有待售状态的固定资产，应对期预计净残值进行调整。从确认之日起停止计提折旧和减值测试。11、固定资产处置一般都通过“固定资产清理”，但“盘亏”\转为“投资产房地产”不通过该科目，直接通过“待处理财产损益”或直接记入“投资性房地产”。12、盘盈固定资产属于前期会计差错。13、固定资产减值不能转回（属长期资产）。14、经营租赁租入的固定资产发生的改良支出，通过“长期待摊费用”核算；融资租赁固定资产如果能够合理确定租赁期届满时将会取得租赁资产所有权的，应当在租赁资产尚可使用年限内计提折旧，不按租赁期与使用寿命孰短。

一、固定资产的定义 固定资产，是指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。（新表述）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。按公允价值比例分配入账价值。

二、固定资产的初始计量

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，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间接费用。对于特殊行业的特定固定资产，确定其初始入账成本时还应考虑弃置费用。

（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、使固定资产达到预定可使用状态（在借款费用那章有具体的标准）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。外购固定资产分为购入不需要安装的固定资产和购入需要安装的固定资产两类。

1. 购入不需要安装的固定资产 相关支出直接计入固定资产成本。
2. 购入需要安装的固定资产 通过“在建工程”科目核算
3. 外购固定资产的特殊考虑 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，应当在信用期间内采用实际利率法进行摊销，摊销金额除满足借款费用资本化条件的应当计入固定资产成本外，均应当在信用期间内确认为财务费用，计入当期损益。（资本化记入在建工程，费用化计入财务费用）通过“未确认融资费用”、“长期应

付款”核算，前者是现值，后者是实付数（未来应付的本金的利息）。分期按实际成本摊销记入“在建工程”或“财务费用”，计算摊销数（付的利息）的时候要以“长期应付款-未确认融资费用”数为基数计算。要注意“未确认融资费用”不是一项资产，而在资产负债表中作为“长期应付款”的抵减项反映。

（二）自行建造固定资产

1．自营方式建造固定资产 企业通过自营方式建造的固定资产，其入账价值应当按照该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出确定，包括直接材料、直接人工、直接机械施工费等。企业为在建工程准备的各种物资，应按实际支付的购买价款、增值税税额、运输费、保险费等相关税费，作为实际成本，并按各种专项物资的种类进行明细核算。应计入固定资产成本的借款费用，应当按照本书“借款费用”的有关规定处理。工程完工后剩余的工程物资，如转作本企业库存材料的，按其实际成本或计划成本结转，存在可抵扣增值税进项税额的，应按减去增值税进项税额后的实际成本或计划成本，转作企业的库存材料。工程达到预定可使用状态前因进行负荷联合试车所发生的净支出，计入工程成本。企业的在建工程项目在达到预定可使用状态前所取得的负荷联合试车过程中形成的、能够对外销售的产品，其发生的成本，计入在建工程成本，销售或转为库存商品时，按其实际销售收入或预计售价冲减工程成本。

2．出包方式建造固定资产 采用出包工程方式的企业，按照应支付的工程价款等计量。设备安装工程，按照所安装设备的价值、工程安装费用、工程试运转等所发生的支出等确定工程成本。

（三）其他方式取得的固定资产的成本

（1）投资者投入固定资产的成本

（2）通过非货币性资

产交换、债务重组、企业合并等方式取得的固定资产的成本

(3) 盘盈的固定资产，作为前期差错处理。(四) 存在弃置费用的固定资产 弃置费用通常是指根据国家法律和行政法规、国际公约等规定，企业承担的环境保护和生态恢复等义务所确定的支出，如核电站核设施等的弃置和恢复环境等义务。一般工商企业的固定资产发生的报废清理费用，不属于弃置费用，应当在发生时作为固定资产处置费用处理。(特殊行业的特殊设施) 弃置费用的现值记入“固定资产”原值中，贷方记入“预计负债”。摊销的时候计入“财务费用”，贷记“财务费用”，这样至处置的时候，“预计负债”正好是应支付的弃置费用。

三、固定资产折旧 (一) 基本内容除以下情况外，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) 按照规定单独估计作为固定资产入账的土地。(3) 处于更新改造过程中的固定资产。(4) 持有待售的固定资产 (不提折旧的准则就这两项了，第三项不提，但要算在使用寿命年限内；第四项准则规定也不再计提折旧) 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，应当按照估计价值确认为固定资产，并计提折旧；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，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。固定资产应当按月计提折旧，当月增加的固定资产，当月不计提折旧，从下月起计提折旧；当月减少的固定资产，当月仍计提折旧，从下月起

不计提折旧。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。（二）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，合理选择固定资产折旧方法。可选用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。固定资产的折旧方法一经确定，不得随意变更。

1. 年限平均法（直线法） $\text{年折旧额} = (\text{原价} - \text{预计净残值}) \div \text{预计使用年限} = \text{原价} \times (1 - \text{预计净残值} / \text{原价}) \div \text{预计使用年限} = \text{原价} \times \text{年折旧率}$

2. 工作量法

3. 双倍余额递减法 $\text{年折旧额} = \text{期初固定资产净值} \times 2 / \text{预计使用年限}$ 不考虑净残值，最后两年改为年限平均法。

4. 年数总和法 $\text{年折旧额} = (\text{原价} - \text{预计净残值}) \times \text{年折旧率}$ 年折旧率用一递减分数来表示，将逐期年数相加作为递减分数的分母，将逐期年数倒转顺序分别作为各年递减分数的分子。

（三）固定资产折旧的会计处理

借：制造费用 管理费用 销售费用 在建工程 其他业务成本

贷：累计折旧

（四）固定资产预计使用寿命、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（跟原来不一样了）的改变应当作为会计估计变更。

四、固定资产后续支出 固定资产后续支出，是指固定资产在使用过程中发生的更新改造支出、修理费用等。

（一）资本化的后续支出 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（一定注意不是“原值”，要考虑折旧、减值，价值与处理收入借营业外支出，实际收到的处理收入借记银行存款，账面价值贷记在建工程）。企业将固定资产进行更新改造的，应将相关固定资产的原价、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。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。待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。

（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等。生产车间使用固定资产发生的修理费用计入管理费用。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。企业以经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出，应予资本化，作为长期待摊费用，合理进行摊销。

五、固定资产的处置

固定资产处置，包括固定资产的出售、转让、报废和毁损、对外投资、非货币性资产交换、债务重组等。固定资产处置一般通过“固定资产清理”科目核算。（盘亏不通过）

（一）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：1、该固定资产处于处置状态；2、该固定资产预期通过使用或处置不能产生经济利益。（二）固定资产处置的会计处理 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。固定资产的账面价值是固定资产成本扣减累计折旧和减值准备后的金额。（三）企业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。同时满足下列条件的固定资产应当划分为持有待售的固定资产：一是企业已经就处置该固定资产作出决议；二是企业已经与受让方签订不可撤销的转让协议，三是该项转让将在一年内完成。【例题】某项固定资产原值100万元，已提折旧50万元，已提减值准备20万元，固定资产的账面价值为30万元，现准备将其出售。假设该设备公允价值减去处置费用后的净额为32万元，则不调账；如果该设备的公允价值减去处置费用后的净额为25万元，则计提5万元的减值准备，调整后固定资产的账面价值为25万元，即调整后的预计净残值为25万元。（四）固定资产盘亏的会计处理 固定资产盘亏造成的净损失，应当计入营业外支出。题目：单选题：1、甲公司2008年9月10日购买小轿车一辆，该项设备原值176000元，预计使用年限为8年，预计净残值为16000元，采用年限平均法计提折旧。至2010年末，对该项设备进行检查后，估计其可收回金额为119500元，减值测试后，该固定资产的折旧方法、年限和净残值等均不变。则2011年应计提的固定资产折旧额为()元。 A.20000 B.18000 C.22782.6 D.16500 多选题：2、下列哪些项目需记入“在建工程”科目()。 A.不需安装的固定资产 B.需要安装的固定资产 C.固定资产的改扩建 D.应计

入固定资产账面价值以外的后续支出3、下列事项中，应对固定资产账面价值进行调整的有()。A.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B.企业通过对自有固定资产进行改良，符合资本化条件C.确定原暂估入账固定资产的实际成本D.企业通过对经营租入的设备进行改良，符合资本化条件E.盘亏固定资产

答案：1、【解析】年折旧额 = (176000 - 16000) / 8 = 20000 (元)；2008年折旧额 = 20000 × 3/12 = 5000 (元)；至2010年末该固定资产的账面净值 = 176000 - (5000 + 20000 × 2) = 131000 (元)，高于估计可收回金额119500元，则应计提减值准备11500元，并重新按原折旧方法将估计可收回金额在剩余5年零9个月的时间内折旧，因此，2011年应计提的折旧额 = (119500 - 16000) / (5 × 12 + 9) × 12 = 18000 (元)。

2、答案BC【解析】购入不需要安装的固定资产发生的成本，不通过“在建工程”科目核算，直接计入固定资产成本。应计入固定资产账面价值以外的后续支出，应当确认为费用。

3、答案BCE【解析】A选项，属于固定资产的修理费用，应直接计入当期损益。D选项，企业通过对经营租入的设备进行改良，符合资本化条件，计入长期待摊费用。相关链接:2009年注册会计师会计各章节总结新东方名师解读：2009年新制度《会计》考试大纲热点关注：09年CPA考试全方位解读-会计篇2009年注册会计师（新制度）专业阶段考试《会计》样题2009年注册会计师免费试听! 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