

注册会计师教材精讲班会计

第三章 固定资产

（二）自行建造固定资产的成本

固定资产有自营建造（生产线）和出包建造（房屋）两种方式。

1. 自营建造会计处理：

（1）采购物资

借：工程物资

应交税费—应交增值税（进项税额）

贷：银行存款

（2）发生工程支出：

借：在建工程

贷：原材料

银行存款

工程物资（领用工程物资）

（3）工程完工

借：固定资产

贷：在建工程

【提示 1】建筑物和土地使用权应当分别确认为固定资产和无形资产，分别计提折旧和摊销，但固定资产所占用的土地在建造期间的摊销金额应当计入建造成本。

【提示 2】达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的，根据工程预算、造价或者工程实际成本等，按暂估价值转入固定资产，并计提折旧，待办理竣工决算手续后再调整原来的暂估价值，但不调整原已计提的折旧额。如果对暂估价值的调整发生在资产负债表日后事项期间，则属于调整事项。

【提示 3】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、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。符合资本化条件的借款费用应计入所建固定资产成本。

【提示 4】 增值税进项税额不得抵扣与增值税视同销售

1. 不得抵扣：

一般纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产，用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或个人消费等，其进项税额按照现行增值税制度规定不得从销项税额中抵扣的，应计入相关成本费用。

2. 视同销售

当企业发生将自产、委托加工或购买的货物作为投资；将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者；将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费；将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人等情形时，应当视同销售。

【例题·单选题】甲公司为增值税一般纳税人，2020年3月1日，采用自营方式建造职工食堂，实际领用工程物资226万元（含增值税）。另外，领用本公司所生产的产品一批，账面价值为180万元，该产品适用的增值税税率为13%，计税价格为200万元；领用生产用原材料的实际成本为100万元，该原材料购入时进项税额为13万元；

发生的在建工程人员工资和应付福利费分别为120万元和20.2万元。假定该职工食堂已达到预定可使用状态，不考虑除增值税以外的其他相关税费。甲公司职工食堂的入账价值为（ ）。

A. 695.2万元

B. 648.2万元

C. 666.4万

D. 685.2万元

【答案】D

【解析】固定资产入账价值=226+180+200×13%+100+13+120+20.2=685.2（万元）

【例题·单选题】A公司为增值税一般纳税人企业，2020年3月1日，采用自营方式建造一栋库房，实际领用工程物资226万元（含增值税）。另外领用本公司所生产的产品一批，账面价值为180万元，该产品适用的增值税税率为13%，计税价格为200万元；领用生产用原材料的实际成本为100万元，该原材料购入时进项税额为13万元；

发生的在建工程人员工资和应付福利费分别为120万元和20.2万元。假定该生产线已达到预定可使用状态，不考虑除增值税以外的其他相关税费。A公司库房的入账价值为（ ）。

- A. 695.2万元 B. 620.2万元
C. 666.4万 D. 705.2万元

【答案】B

【解析】固定资产入账价值=226/(1+13%)+180+100+120+20.2=620.2（万元）

2. 出包方式建造会计处理：

（1）采购物资：

借：工程物资

 应交税费—应交增值税（进项税额）

 贷：银行存款

（2）发生工程支出：

借：在建工程—建筑工程

 —安装工程

 —在安装设备

 —待摊支出

 贷：银行存款

 工程物资（领用工程物资）

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，先通过“在建工程—待摊支出”科目归集，待工程完工后分摊计入各在建工程项目中去，最后从在建工程转入固定资产。

（3）试车：

借：在建工程

 贷：原材料

 应付职工薪酬

借：库存商品

 贷：生产成本

借：主营业务成本、

 贷：库存商品

借：银行存款

 贷：主营业务收入

 应交税费—应交增值税（销项税额）

【22年新增】不应将试运行销售相关收入抵销相关成本后的净额冲减固定资产成本或者研发支出。

【22年新增】企业将固定资产达到预定可使用状态前产出的产品或副产品，比如测试固定资产可否正常运转时产生的

样品，或者将研发过程中产出的产品或副产品对外销售的（以下统称试运行销售），应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》《企业会计准则第 1 号——存货》等适用的会计准则对试运行销售相关的收入和成本分别进行会计处理，计入当期损益，不应将试运行销售相关收入抵销相关成本后的净额冲减固定资产成本或者研发支出。

（4）工程完工：

借：在建工程—建筑工程
 —安装工程
 —在安装设备
 贷：在建工程—待摊支出
 借：固定资产—××资产
 —××设备
 贷：在建工程—建筑工程
 —安装工程
 —在安装设备

【例题·多选题】甲公司出包方式建造厂房。建造过程中发生的下列支出中，应计入所建造固定资产成本的有（ ）。

- A. 支付给第三方监理公司的监理费
- B. 季节性因素暂停建造期间外币专门借款的汇兑损益
- C. 为取得土地使用权而缴纳的土地出让金
- D. 建造期间进行试生产发生的负荷联合试车费用

【答案】 ABD

【解析】 选项 C，为取得土地使用权而缴纳的土地出让金应当确认为无形资产。

（三）存在弃置费用的固定资产

企业承担的环境保护和生态环境恢复等义务所确定的支出。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。

会计处理

企业应按现值计算确定应计入固定资产成本和预计负债的金额。

（1）弃置费用的现值确认为预计负债，计入固定资产的成本；

借：固定资产
 贷：在建工程
 预计负债（弃置费用的现值）（本金）

（2）在固定资产的使用寿命内按预计负债的摊余成本和实际利率计算确定的利息费用，每期计提计入财务费用。

借：财务费用
 贷：预计负债（期初摊余成本×实际利率）（利息）

借：生产成本等
 贷：累计折旧

（3）最终处置时，企业履行恢复义务，终止确认预计负债。

借：预计负债（转销余额）（累计的本息和）
 贷：银行存款

（4）后续变动

对于预计负债的减少，以该固定资产账面价值为限扣减固定资产成本。如果预计负债的减少额超过该固定资产账面价值，超出部分确认为当期损益；对于预计负债的增加，增加该固定资产的成本。

按上述原则调整的固定资产，在剩余使用年限内计提折旧，一旦使用寿命结束，预计负债的所有后续变动应在发生时确认为损益。

【例题·单选题】2019年12月31日，甲公司建造了一座核电站达到预定可使用状态并投入使用，累计发生的资本化支出为210000万元。当日，甲公司预计该核电站在使用寿命届满时为恢复环境发生弃置费用10000万元，其现值为8200万元。该核电站的入账价值为（ ）。

- A. 200000 万元 B. 210000 万元 C. 218200 万元 D. 220000 万元

【答案】 C

【解析】 会计处理为：

借：固定资产	218200
贷：在建工程	210000
预计负债	8200

【提示】 对于弃置费用的计量是考虑折现因素计量预计负债的特殊情形，后续预计负债的调整属于会计估计变更。