

## 第一节 固定资产的确认和初始计量

【提示】建设期间发生的工程物资盘亏、报废及毁损，减去残料价值以及保险公司、过失人等赔款后的净损失，计入所建工程项目的成本；盘盈的工程物资或处置净收益，冲减所建工程项目的成本。工程完工后发生的工程物资盘盈、盘亏、报废、毁损，计入当期损益。

### 经典例题

【单选题】甲公司为增值税一般纳税人，2×17年5月开始建造办公楼。下列各项中，应计入甲公司所建造办公楼成本的是（ ）。

- A. 办公楼建造期间发生的工程物资报废净损失
- B. 办公楼开始建造前借入的专门借款发生的利息费用
- C. 为建造办公楼购入的工程物资支付的增值税进项税额
- D. 办公楼达到预定可使用状态后发生的相关费用

答案:A

解析:选项 A, 办公楼建造期间发生的工程物资报废净损失, 应计入在建工程核算。

### 【提示】

(1) 所建造的固定资产已达到预定可使用状态, 但尚未办理竣工结算的, 应当自达到预定可使用状态之日起, 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, 并按有关计提固定资产折旧的规定, 计提固定资产折旧。待办理竣工决算手续后再调整原来的暂估价值, 但不需要调整原已计提的折旧额。

(2) 企业按照国家规定提取的安全生产费, 应当计入相关产品的成本或当期损益。

### 计提时:

借: 生产成本、管理费用等

贷: 专项储备

### 使用时(用于费用性支出):

借: 专项储备

贷: 银行存款

### 使用时(用于形成固定资产):

借: 在建工程

应交税费——应交增值税(进项税额)

贷: 银行存款等

项目完工达到预定可使用状态时:

借: 固定资产

贷: 在建工程

同时, 按照形成固定资产的成本冲减专项储备, 并确认相同金额的累计折旧:

借: 专项储备

贷: 累计折旧

【提示】该固定资产在以后期间不再计提折旧。

“专项储备”科目期末余额在资产负债表所有者权益项下“其他综合收益”和“盈余公积”之间增设“专项储备”项目反映。

## 2. 出包工程建造固定资产

企业以出包方式建造固定资产, 其成本由建造该项固定资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成。

入账价值=建筑工程支出+安装工程支出+安装设备支出+分摊的待摊支出

待摊支出分配率=累计发生的待摊支出/(建筑工程支出+安装工程支出+在安装设备支出)×100%

某工程应分配的待摊支出=某工程的建筑工程支出、安装工程支出和在安装设备支出合计×待摊支出分配率

一般分录如下:

①预付工程款项

借:预付账款  
贷:银行存款

②企业按合理估计的发包工程进度和合同规定向建造承包商结算的进度款

借:在建工程  
贷:银行存款或预付账款

③工程完成时按合同规定补付的工程款

借:在建工程  
贷:银行存款

④工程达到预定可使用状态时,按其成本

借:固定资产  
贷:在建工程

**【例题】**2019年A公司建造一座发电厂,工程分厂房建设、设备采购和设备安装等三个部分,厂房建设分包给B公司,投标价为900万元,设备采购分包给C公司,投标价为200万元,设备安装分包给D公司,投标价为100万元,监理费用共计12万元,假定无其他待摊支出。工程款于2019年3月1日一次支付到位,相关分录如下:

(1)支付工程款时

借:在建工程——厂房	900
——设备	200
——设备安装	100
——待摊支出	12
贷:银行存款	1212

(2)待摊支出分摊处理如下:

①待摊支出分摊率

= $12 \div (900+200+100) \times 100\% = 1\%$ ;

②厂房分摊的待摊支出= $900 \times 1\% = 9$ (万元);

③设备分摊的待摊支出= $200 \times 1\% = 2$ (万元);

④设备安装分摊的待摊支出= $100 \times 1\% = 1$ (万元)。

相关分录如下:

借:在建工程——厂房	9
——设备	2
——设备安装	1
贷:在建工程——待摊支出	12

(3)工程完工时

借:固定资产——厂房	909
——设备	303
贷:在建工程——厂房	909
——设备	202

(三)其他方式取得的固定资产

1. 接受固定资产投资

借:固定资产 [按投资合同或协议约定的价值确定,但合同或协议约定价值不公允的除外]

    应交税费——应交增值税(进项税额)

贷:实收资本(股本) [在注册资本中享有份额]

    资本公积——资本溢价(股本溢价)

2. 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:参见相关章节

3. 盘盈方式取得的固定资产

盘盈的固定资产,作为前期差错处理,在按管理权限报经批准处理前,应先通过“以前年度损益调整”科目核算。

(四)存在弃置费用的固定资产

企业应当按照弃置费用的现值计入相关固定资产成本。在固定资产的使用寿命内,按照预计负债的摊余成本和实际利率计算确定的利息费用,应当在发生时计入财务费用。

会计分录为:

预计弃置费用时

借:固定资产

    贷:预计负债 [弃置费用现值]

每期按实际利率计提预计负债利息时:

借:财务费用

    贷:预计负债

【提示】

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的处置费用处理。

【例题】乙公司经国家批准2×22年1月1日建造完成核电站核反应堆并交付使用,建造成本为2 500 000万元。预计使用寿命40年。根据法律规定,该核反应堆将会对生态环境产生一定的影响,企业应在该项设施使用期满后将其拆除,并对造成的污染进行整治,预计发生弃置费用250 000万元。假定适用的折现率为10%。核反应堆属于特殊行业的特定固定资产,确定其成本时应考虑弃置费用。

答案:

(1)2×22年1月1日,弃置费用的现值=250 000 × (P/F, 10%, 40)=250 000×0.0221=5 525(万元)

固定资产的成本=2 500 000+5 525=2 505 525(万元)

借:固定资产           25 055 250 000

    贷:在建工程           25 000 000 000

        预计负债           55 250 000

(2)计算第1年应分担的利息费用=55 250 000×10%=5 525 000(元)

借:财务费用           5 525 000

    贷:预计负债           5 525 000

以后年度,企业应当按照实际利率法计算确定每年财务费用,账务处理略。

关于企业将固定资产达到预定可使用状态前或者研发过程中产出的产品或副产品对外销售的会计处理:(以下统称试运行销售)

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。

固定资产达到预定可使用状态前的必要支出,比如测试固定资产可否正常运转而发生的支出,应计入该固定资产成本。测试固定资产可否正常运转,通常指评估该固定资产的技术和物理性能是否达到生产产品、提供服务、对外出租或用于管理等标准,而非评估固定资产的财务业绩。