

## 第一节 固定资产的确认和计量

### 2. 自行建造固定资产

#### (1) 成本构成

自行建造固定资产的成本，由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成，包括工程物资成本、人工成本、交纳的相关税费、应予资本化的借款费用以及应分摊的间接费用等。

具体方式：

自营建造和发包建造

#### (2) 账务处理

##### ① 发包建造

a. 向承包企业预付工程款、备料款时：

借：在建工程

贷：银行存款等

b. 将设备交付承包企业进行安装时：

借：在建工程

贷：工程物资

c. 与承包企业办理工程价款结算时：

借：在建工程

贷：银行存款/应付账款等

##### ② 自营建造

A. 领用工程物资、本企业原材料或库存商品

借：在建工程

贷：工程物资

应付职工薪酬

生产成本——辅助生产成本（水电维修等）

原材料/库存商品（**成本金额，无需视同销售**；采用计划成本核算的，应同时结转应分摊的成本差异）

B. 建设期间发生的费用

a. 应由所建造固定资产共同负担的相关费用，包括在建工程发生的管理费、可行性研究费、临时设施费、公证费、监理费及应负担的税费等

借：在建工程——待摊支出

贷：银行存款

b. 发生的借款费用满足资本化条件

借：在建工程——待摊支出

贷：长期借款/应付利息

c. 工程物资发生盘亏（**不含自然灾害**）、报废及毁损净损失

借：在建工程——待摊支出

贷：工程物资

盘盈做反向分录

d. 发生负荷联合试车费

借：在建工程——待摊支出

贷：银行存款/原材料

提示：

通过“在建工程——待摊支出”核算的内容：**公共费用、借款费用、期间盈亏、联试费用**

C. 在建工程完工

a. 已领用的剩余物资办理退库

借：工程物资

贷：在建工程

b. 剩余物资转作本企业存货

借：原材料等

贷：工程物资

c. 工程达到预定可使用状态，分摊待摊支出

借：在建工程——XX 工程

贷：在建工程——待摊支出

d. 结转在建工程成本

借：固定资产

贷：在建工程

e. 由于自然灾害等原因造成在建工程报废或毁损

借：其他应收款等

营业外支出——非常损失（净损失）

贷：在建工程——XX 工程

提示：

①所建造的固定资产**已达到预定可使用状态**，但**尚未办理竣工决算**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。

待办理了竣工决算手续后再**调整原来的暂估价值**，但**不需要**调整原来的折旧额。

②固定资产达到预定可使用状态前产出的产品或副产品，应当按照企业会计准则相关规定**确认为存货或其他相关资产**；发生对外销售时，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成本后的净额冲减固定资产成本。

【单选·2020】甲公司 2020 年 3 月 1 日开始自营建造一条生产线，购进工程物资总额为 60 万元，领用工程物资 50 万元、库存商品 10 万元，工程负担职工薪酬 15 万元，建设期间发生工程物资盘亏 2 万元，达到预定可使用状态前产出的产品对外销售收入 4.5 万元。不考虑增值税等影响，该生产线的总成本是（ ）万元。

- A. 72.5
- B. 77
- C. 73.5
- D. 78.5

答案：B

解析：该生产线的总成本=50+10+15+2=77（万元）。

【多选·2021】企业自行建造固定资产时，下列事项应借记“在建工程”科目的有（ ）。

- A. 在建工程完工后已领出的剩余物资退库
- B. 在建工程试车形成的对外销售产品的成本
- C. 在建工程领用工程物资
- D. 补付承包企业的工程款
- E. 因自然灾害原因造成在建工程毁损

答案：CD

解析：选项 AE，应贷记“在建工程”科目；选项 B，计入当期损益，不计入固定资产成本。

【单选·2022】下列工程建设过程中发生的费用或损失，不通过“在建工程——待摊支出”科目核算的是（ ）。

- A. 满足资本化条件的借款费用
- B. 由于自然灾害原因造成的在建工程净损失
- C. 工程物资盘亏净损失
- D. 可行性研究费

答案：B

解析：由于自然灾害等原因造成的在建工程报废或毁损，减去残料价值和过失人或保险公司等赔款后的净损失，借记“营业外支出——非常损失”科目，贷记“在建工程——建筑工程”“在建工程——安装工程”等科目。

### 3. 投资者投入的固定资产

借：固定资产（合同或协议约定的价值，除非不公允）

贷：实收资本/股本

资本公积——资本溢价/股本溢价

### 4. 非货币性资产交换取得的固定资产（详见第十一章）

### 5. 债务重组取得的固定资产（详见第十三章）

### 6. 企业合并取得的固定资产（详见第十一章）

### 7. 存在弃置费用的固定资产

#### （1）基本原则

对于特殊行业的特定固定资产，确定其初始成本时，还应**考虑**弃置费用。

解释：

弃置费用，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义务。

#### （2）处理原则

①存在弃置费用时需要将弃置费用的**现值**计入固定资产的入账价值，同时**确认预计负债**。

②弃置费用最终发生的金额与计入固定资产的价值之间的差额按照实际利率法计算的摊销金额作为每年的**财务费用**计入当期损益。

理解提示：

弃置费用是未来需要支出的钱，那么需要考时间价值，进行折现后计入固定资产，然后每年摊销，可比照借钱还钱的事例。

#### （3）账务处理

借：固定资产

贷：在建工程（实际发生的建造成本）

预计负债（弃置费用的**现值**（本金））

借：财务费用（每期期初预计负债的摊余成本×实际利率）【每年产生的**利息**】

贷：预计负债

借：预计负债（**最终的本利和，即还款金额**）

贷：银行存款等

注意：

①一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**。

②由于技术进步、法律要求或市场环境变化等原因，特定固定资产的履行弃置义务可能会发生支出金额、预计弃置时点、折现率等的变动，从而引起原确认的预计负债的变动。此时，应按照以下原则调整该固定资产的成本：

a. 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**。

b. 对于预计负债的**增加**，**增加该固定资产的成本**。

按照上述原则调整的固定资产，在资产**剩余使用年限内**计提折旧。一旦该固定资产的使用寿命结束，预计负债的所有后续变动应在发生时确认为损益。

### 8. 固定资产装修发生的装修费用**满足**固定资产确认条件的

借：固定资产等

贷：银行存款

【单选·2018】下列与固定资产相关的费用，不会增加固定资产入账价值的是（ ）。

- A. 安装费用
- B. 预计的报废清理费用
- C. 符合资本化条件的借款费用
- D. 预计的弃置费用

答案：B

解析：固定资产入账价值包括购买价款、相关税费、使固定资产达到预定可使用状态的运输费、安装费等。如果是自营建造的固定资产入账价值还应包括符合资本化条件的借款费用。此外应当考虑预计弃置费用的因素。

【多选·2023】下列各项费用对固定资产账面价值产生影响的有（ ）。

- A. 购入设备时支付的包装费用
- B. 用于产品生产的设备发生的日常修理费用
- C. 符合固定资产确认条件的更新改造费用
- D. 核电站设施交付使用时预计发生的弃置费用
- E. 在固定资产使用年限内，按弃置费用计算确定各期应负担的利息费用

答案：ACD

解析：选项 B，计入产品成本；选项 E，计入财务费用。