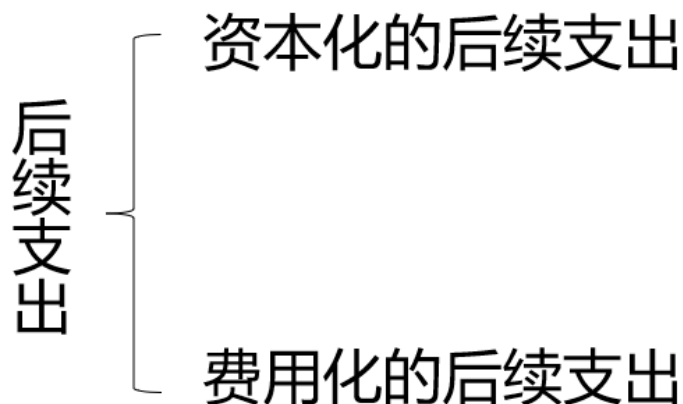


第二节 固定资产的后续计量

知识点：固定资产的后续支出（21年、22年）

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

发生可资本化的后续支出时，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。

【提示】企业对固定资产进行定期检查发生的大修理费用，有确凿证据表明符合固定资产确认条件的部分，应予以资本化计入固定资产成本，不符合固定资产确认条件的，应当费用化，计入当期损益。

会计分录为：

（1）固定资产转入改扩建时：

借：在建工程

 累计折旧

 固定资产减值准备

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）有替换资产时：

借：银行存款、原材料（入库残料价值）

 营业外支出（净损失）

 贷：在建工程（被替换部分的账面价值）

（4）固定资产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

【提示】

转为固定资产后，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。

【例题】甲公司有关固定资产更新改造的资料如下：

(1) 2×20年12月30日，该公司自行建成了一条生产线，建造成本为1136000元；采用年限平均法计提折旧；预计净残值率为3%，预计使用寿命为6年。

(2) 2×23年1月1日，由于生产的产品适销对路，现有生产线的生产能力已难以满足公司生产发展的需要，但若新建生产线则建设周期过长。甲公司决定对现有生产线进行改扩建，以提高其生产能力。假定该生产线未发生减值。

(3) 2×23年1月1日至3月31日，经过三个月的改扩建，完成了对这条生产线的改扩建工程，达到预定可使用状态共发生支出537800元，全部以银行存款支付。

(4) 该生产线改扩建工程达到预定可使用状态后，大大提高了生产能力，预计将其使用寿命延长4年，即为10年。假定改扩建后的生产线的预计净残值率为改扩建后固定资产账面价值的3%；折旧方法仍为年限平均法。

(5) 为简化计算过程，整个过程不考虑其他相关税费；甲公司按年度计提固定资产折旧。

答案：本例中，生产线改扩建后，生产能力大大提高，能够为企业带来更多的经济利益，改扩建的支出金额也能可靠计量，因此该后续支出符合固定资产的确认条件，应计入固定资产的成本。

(1) 固定资产后续支出发生前：

该条生产线的应计折旧额=1136000×(1-3%)=1101920(元)

年折旧额=1101920÷6≈183653.33(元)

2×21年和2×22年固定资产折旧的账务处理为：

借：制造费用 183653.33

贷：累计折旧 183653.33

(2) 2×23年1月1日，固定资产的账面价值=1136000-(183653.33×2)=768693.34(元)。

固定资产转入改扩建：

借：在建工程——××生产线 768693.34

累计折旧 367306.66

贷：固定资产——××生产线 1136000

(3) 2×23年1月1日至3月31日，发生改扩建工程支出：

借：在建工程——××生产线 537800

贷：银行存款 537800

(4) 2×23年3月31日，生产线改扩建工程达到预定可使用状态，固定资产的入账价值=768693.34+537800=1306493.34(元)

借：固定资产——××生产线 1306493.34

贷：在建工程——××生产线 1306493.34

(5) 2×23年3月31日，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：

应计折旧额=1306493.34×(1-3%)=1267298.54(元)

月折旧额=1267298.54/(7×12+9)=13626.87(元)

年折旧额=13626.87×12=163522.39(元)

2×23年应计提的折旧额=13626.87×9=122641.83(元)

会计分录为：

借：制造费用 122641.83

贷：累计折旧 122641.83

【例题】某航空公司2×20年12月购入一架飞机，总计花费8000万元(含发动机)，发动机当时的购价为500万元。公司未将发动机作为一项单独的固定资产进行核算。2×29年年初，公司开辟新航线，航程增加。为延长飞机的空中飞行时间，公司决定更换一部性能更为先进的发动机。新发动机购价700万元，另需支付安装费用51000元。假定飞机的年折旧率为3%，不考虑相关税费的影响。

答案：

(1) 2×29年年初飞机的累计折旧金额=80000000×3%×8=19200000(元)，固定资产转入在建工程：

借：在建工程——××飞机 60800000

累计折旧 19200000

贷：固定资产——××飞机 80000000

(2) 安装新发动机：

借：在建工程——××飞机 7051000

贷：工程物资——××飞机 7000000

银行存款 51000

(3) 2×29年年初老发动机的账面价值为5000000-5000000×3%×8=3800000(元)，终止确认老发动机的账面价值。假定报废处理，无残值。

借：营业外支出 3800000

贷：在建工程——××飞机 3800000

(4) 发动机安装完毕，投入使用。

固定资产的入账价值=60800000+7051000-3800000=64051000(元)

借：固定资产——××飞机 64051000

贷：在建工程——××飞机 64051000

经典例题

【单选题】甲公司2×16年8月20日取得一项固定资产，入账成本为6000万元，其中包括一项芯片，其成本为1500万元；甲公司该项固定资产预计使用年限为6年，采用直线法计提折旧，预计净残值率为5%。2×18年8月10日，甲公司替换该项固定资产的原有芯片，发生支出2000万元，取得旧芯片变价收入100万元。至2×18年末，替换芯片后的固定资产达到预定可使用状态并投入使用，预计剩余使用年限为5年，预计净残值率为3%，改为双倍余额递减法计提折旧。甲公司2×19年该项固定资产应计提折旧金额为（ ）。

- A. 1990万元 B. 2030万元
C. 1840万元 D. 1969.1万元

答案：B

解析：替换芯片之前固定资产已计提折旧 $=6000 \times (1-5\%) / 6 \times 2 = 1900$ （万元），替换前固定资产账面价值 $=6000 - 1900 = 4100$ （万元），被替换的芯片账面价值 $=1500 - 1500 / 6000 \times 1900 = 1025$ （万元），因此替换芯片后固定资产账面价值 $=4100 - 1025 + 2000 = 5075$ （万元），因此甲公司2×19年应计提折旧 $=5075 \times 2 / 5 = 2030$ （万元）。

替换芯片的相关会计分录为：

借：在建工程 4 100
 累计折旧 1 900
 贷：固定资产 6 000
借：营业外支出 925
 银行存款 100
 贷：在建工程 1 025
借：在建工程 2 000
 贷：银行存款 2 000
借：固定资产 5 075
 贷：在建工程 5 075

（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，在发生时应当按照受益对象计入当期损益或计入相关资产的成本，并根据不同情况分别处理：

- （1）与存货的生产和加工相关的固定资产日常修理费，按照存货成本确定原则进行处理；
- （2）与行政管理部门、企业专设的销售机构等发生的固定资产日常修理费用按照功能分类计入管理费用或销售费用。

【单选题】下列各项关于企业固定资产会计处理的表述中，正确的是（ ）。（2022年）

- A. 进行更新改造转入在建工程的固定资产，应停止计提折旧
B. 生产企业在季节性停工期间，生产用固定资产应停止计提折旧

C. 固定资产更新改造时，被替换部分的账面价值仍保留在改造后固定资产账面价值中

D. 对固定资产进行更新改造并转入在建工程时，原计提的固定资产减值准备不应转出

答案：A

解析：选项 B，季节性停工期间，固定资产照提折旧；选项 C，固定资产后续支出中，符合资本化条件的，应当计入固定资产成本或其他相关资产成本，同时将被替换部分的账面价值扣除；选项 D，固定资产发生可资本化的后续支出时，应将固定资产的原价、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。