



第二节 固定资产的后续计量

二、固定资产的后续支出

固定资产后续支出，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

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。



第二节 固定资产的后续计量

当发生的后续支出符合固定资产确认条件时，应将其计入固定资产成本，同时将被替换部分的账面价值扣除。



第二节 固定资产的后续计量

【例3-4】甲公司是一家饮料生产企业，有关业务资料如下：

(1) 2×19年12月，该公司自行建成了一条饮料生产线并投入使用，建造成本为600000元；采用年限平均法计提折旧；预计净残值率为固定资产原价的3%，预计使用年限为6年。



第二节 固定资产的后续计量

(2) 2×21年12月31日，由于生产的产品适销对路，现有这条饮料生产线的生产能力已难以满足公司生产发展的需要，但若新建生产线成本过高，周期过长，于是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过减值。



第二节 固定资产的后续计量

(3) 至2×22年4月30日，完成了对这条生产线的改扩建工程，达到预定可使用状态。改扩建过程中发生以下支出：用银行存款购买工程物资一批，增值税专用发票上注明的价款为210000元，增值税税额为27300元，已全部用于改扩建工程；发生有关人员薪酬84000元。

(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，预计尚可使用年限为7年。假定改扩建后的生产线的预计净残值率为改扩建后其账面价值的4%；折旧方法仍为年限平均法。



第二节 固定资产的后续计量

假定甲公司按年度计提固定资产折旧，为简化计算过程，整个过程不考虑其他相关税费，甲公司的账务处理如下：

（1）本例中，饮料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。



第二节 固定资产的后续计量

固定资产后续支出发生前，该条饮料生产线的应计折旧额
 $=600000 \times (1-3\%) = 582000$ （元），年折旧额
 $=582000 \div 6 = 97000$ （元）

2×20年1月1日至2×21年12月31日两年间，各年计提固定资产折旧

借：制造费用	97000	
	贷：累计折旧	97000



第二节 固定资产的后续计量

(2) 2×21年12月31日, 将该生产线的账面价值406000元
[600000- (97000×2)]转入在建工程

借: 在建工程——饮料生产线 406000

 累计折旧

194000

 贷: 固定资产——饮料生产线

600000



第二节 固定资产的后续计量

(3) 发生改扩建工程支出

借：工程物资

210000

应交税费——应交增值税（进项税额） 27300

贷：银行存款

237300

借：在建工程——饮料生产线

294000

贷：工程物资

210000

应付职工薪酬



第二节 固定资产的后续计量

(4) 2×22年4月30日, 生产线改扩建工程达到预定可使用状态, 转为固定资产

借: 固定资产——饮料生产线 700000

贷: 在建工程——饮料生产线

700000



第二节 固定资产的后续计量

(5) 2×22年4月30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

后续期间累计应计折旧额

$$=700000 \times (1-4\%) = 672000 \text{ (元)}$$

$$\text{月折旧额} = 672000 \div (7 \times 12) = 8000 \text{ (元)}$$



第二节 固定资产的后续计量

2×22年应计提的折旧额为64000元（ 8000×8 ），会计分录为：

借：制造费用	64000	
	贷：累计折旧	64000

2×23年至2×28年每年应计提的折旧额为96000元（ 8000×12 ），会计分录为：

借：制造费用	96000	
	贷：累计折旧	96000



第二节 固定资产的后续计量

2×29年应计提的折旧额为32000元（ 8000×4 ），会计分录为：

借：制造费用 32000

贷：累计折旧 32000



第二节 固定资产的后续计量

【例3-5】2021年6月30日，甲公司一台生产用升降机械出现故障，经检修发现其中的电动机磨损严重，需要更换。该升降机械购买于2017年6月30日，甲公司已将其整体作为一项固定资产进行了确认，原价400000元（其中的电动机在2017年6月30日的市场价格为85000元），预计净残值为0，预计使用年限为10年，采用年限平均法计提折旧。



第二节 固定资产的后续计量

为继续使用该升降机械并提高工作效率，甲公司决定对其进行改造，为此购买了一台更大功率的电动机替代原电动机。新购置电动机的价款为82000元，增值税税额为10660元，款项已通过银行转账支付；改造过程中，辅助生产车间提供了劳务支出15000元。



第二节 固定资产的后续计量

假定原电动机磨损严重，没有任何价值。不考虑其他相关税费，甲公司的账务处理为：

（1）固定资产转入在建工程

在本例中的更新改造支出符合固定资产的确认条件，应予以资本化；同时终止确认原电动机价值。

2021年6月30日，原电动机的价值 $=85000 - (85000 \div 10) \times 4 = 51000$ （元）。



第二节 固定资产的后续计量

借：营业外支出		51000
在建工程——升降机械	189000	
累计折旧——升降机械	160000	
贷：固定资产——升降机械		400000



第二节 固定资产的后续计量

(2) 更新改造支出

借：工程物资——新电动机

82000

应交税费——应交增值税（进项税额） 10660

贷：银行存款

92660

借：在建工程——升降机械

97000

贷：工程物资——新电动机

82000

生产成本——辅助生产成本



第二节 固定资产的后续计量

(3) 在建工程转回固定资产

借：固定资产——升降机械 286000

贷：在建工程——升降机械 286000



第二节 固定资产的后续计量

【例-单选题】甲公司某项固定资产已完成改造，累计发生的改造成本为400万元，拆除部分的原价为200万元。改造前，该项固定资产原价为800万元，已计提折旧250万元，不考虑其他因素，甲公司该项固定资产改造后的账面价值为（ ）万元。

- A. 750
- B. 812.5
- C. 950
- D. 1000



第二节 固定资产的后续计量

答案：B

解析：该项固定资产改造后的账面价值

$$= (800 - 250) - (200 - 250 \times 200 / 800) + 400 = 812.5 \text{ (万元)}$$



第二节 固定资产的后续计量

【例-单选题】企业对一条生产线进行更新改造。该生产线的原价为120万元，已提折旧为60万元。改造过程中发生支出30万元，被替换部分的账面价值15万元。该生产线更新改造后的成本为（ ）万元。

- A. 65
- B. 75
- C. 135
- D. 150



第二节 固定资产的后续计量

答案：B

解析：改造后的入账价值=（120-60）+30-15=75（万元）。



第二节 固定资产的后续计量

（二）费用化的后续支出

1、固定资产的日常修理费用在发生时应直接计入当期损益或成本。

行政管理部门——管理费用；

销售机构——销售费用

生产部门——制造成本



第二节 固定资产的后续计量

2、企业对固定资产发生的大修理费用，有确凿证据表明符合固定资产确认条件的部分，可以计入固定资产成本，不符合固定资产的确认条件的应当费用化，计入当期损益。