

第二节 固定资产的后续计量

【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）。

解析：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

【例 3-10】甲公司持有某大厦写字楼(含玻璃幕墙)，甲公司按照《企业会计准则第 4 号——固定资产》等规定将大厦和玻璃幕墙总体确认为一项固定资产，原值 10 亿元，采用年限平均法计提折旧，折旧年限 35 年，截至 2×24 年末已计提折旧 30 年。大厦建造时间早，原有

的玻璃幕墙使用年限较长，存在脱落风险。考虑安全性等因素，甲公司对大厦进行玻璃幕墙改造，改造支出预计 1 亿元，预计 2×25 年完工。甲公司认为改造后的大厦消除了玻璃脱落等不安全因素，延长了大厦的使用寿命，拟将大厦的折旧年限变更为 40 年，玻璃幕墙改造支出予以资本化，计入大厦资产原值。

分析：甲公司是否应当变更大厦的折旧年限。按照《企业会计准则第 4 号——固定资产》的规定，企业至少应当于每年年度终了，对固定资产使用寿命和预计净残值进行复核。如有确凿证据表明固定资产使用寿命预计数与原先估计数有差异，应当调整固定资产使用寿命；固定资产预计净残值预计数与原先估计数有差异，应当调整预计净残值。固定资产使用过程中所处经济环境、技术环境以及其他环境的变化也可能致使与固定资产有关的经济利益的预期消耗方式发生重大改变，企业也应相应改变固定资产折旧方法。

本例中，甲公司应当按照《企业会计准则第 4 号——固定资产》的规定，判断玻璃幕墙更新改造支出是否满足固定资产后续支出资本化条件，若满足资本化条件的应将其计入固定资产成本，并应当终止确认被替换玻璃幕墙的账面价值。同时，甲公司应对大厦主体的使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核，如有确凿证据表明大厦主体确因玻璃幕墙更新改造延长了使用寿命且符合我国相关法律法规规定，甲公司应根据大厦新的预期使用寿命调整剩余折旧年限，而不能仅依据发生玻璃幕墙改造直接认定折旧年限发生变更。

（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。