**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。

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。

【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。

（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。

（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。

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。

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×（1-3%）=582000（元），年折旧额=582000÷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

（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

（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 84000

（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

（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×（1-4%）=672000（元）

月折旧额=672000÷（7×12）=8000（元）

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

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

【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。

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。

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÷10）×4=51000（元）。

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

（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 15000

（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

【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

答案：B

解析：该项固定资产改造后的账面价值

=（800-250）-（200-250×200/800）+400=812.5（万元）

【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

答案：B

解析：改造后的入账价值=（120-60）+30-15=75（万元）。

（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

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。