

第二章 资产

四、固定资产发生的后续支出(★★★)

固定资产的后续支出包括：更新改造支出（资本化）和修理支出（费用化）。

<p>(一) 资本化的后续支出（更新改造）</p>	<p>更新改造等后续支出符合固定资产确认条件的，应当计入固定资产成本，同时将被替换部分的账面价值扣除。</p> <p>1. 固定资产转入改扩建时：</p> <p>借：在建工程 累计折旧 固定资产减值准备 贷：固定资产</p> <p>2. 发生改扩建工程支出时：【区分动产和不动产】</p> <p>借：在建工程 应交税费——应交增值税（进项税额） 【动产】 应交税费——应交增值税（进项税额） 60% ——待抵扣进项税额 40%【不动产】 贷：银行存款等</p>
<p>(一) 资本化的后续支出（更新改造）</p>	<p>3. 同时将被替换部分的账面价值扣除。</p> <p>借：营业外支出（差额倒挤，影响损益） 银行存款或原材料（回收残值） 贷：在建工程（被替换部分的账面价值）</p> <p>4. 生产线改扩建工程达到预定可使用状态时：</p> <p>借：固定资产 贷：在建工程</p> <p>5. 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。</p> <p>更新改造后固定资产的入账成本 =（改造前固定资产原值 - 累计折旧 - 固定资产减值准备） + 资本化的更新改造支出 - 被替换部分的账面价值</p> <p>【注意】更新改造期间不计提折旧。</p>
<p>(二) 费用化支出（修理费、维护费）</p>	<p>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，应当根据不同情况分别在发生时计入当期管理费用、销售费用或其他业务成本。</p> <p>借：管理费用（生产部门、管理部门固定资产修理费用） 销售费用（销售机构固定资产修理费用） 其他业务成本（出租的固定资产修理费用） 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款、应付职工薪酬、原材料等</p>

【注意】

以经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出，应予资本化，计入长期待摊费用，在剩余租赁期与租赁资产尚可使用年限两者中较短的期间内进行摊销。

借：长期待摊费用

 应交税费——应交增值税（进项税额）

 贷：银行存款、原材料、应付职工薪酬等

借：管理费用、销售费用等

贷：长期待摊费用

【例 2-97】甲航空公司为增值税一般纳税人 2008 年 12 月份，购入一架飞机总计花费 8 000 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。2017 年初，甲公司开辟新航线，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。新发动机购价为 700 万元，增值税专用发票上注明的增值税税额为 119 万，另需支付安装费并取得增值税专用发票，注明安装费 10 万元，税率 17%，增值税税额 1.7 万元。假定飞机的年折旧率为 3%，不考虑预计净残值的影响，替换下的老发动机报废且无残值收入。甲航空公司应编制如下会计分录：

（1）2017 年初飞机的累计折旧金额

=80 000 000 × 3% × 8 = 19 200 000（元），将固定资产转入在建工程：

借：在建工程 60 800 000
 累计折旧 19 200 000
 贷：固定资产 80 000 000

（2）安装新发动机：

借：在建工程 7 000 000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 1 190 000
 贷：工程物资 8 190 000

（3）支付安装费用时：

借：在建工程 100 000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 17 000
 贷：银行存款 117 000

（4）2017 年初老发动机的账面价值

=5 000 000 - 5 000 000 × 3% × 8 = 3 800 000（元），终止确认老发动机的账面价值：

借：营业外支出——非流动资产处置损失 3 800 000
 贷：在建工程 3 800 000

（5）新发动机安装完毕，投入使用，固定资产的入账价值 = 60 800 000 + 7 000 000 + 100 000 - 3 800 000 = 64 100 000（元）：

借：固定资产 64 100 000
 贷：在建工程 64 100 000

【例 2-98】甲公司为增值税一般纳税人，2017 年 6 月 1 日，对生产车间使用的设备进行日常修理，发生维修费并取得增值税专用发票，注明修理费 20 000 元，税率 17%，增值税税额 3 400 元。甲公司应编制如下会计分录：

借：管理费用 20 000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 3 400
 贷：银行存款 23 400

【例 2-99】甲公司为增值税一般纳税人，2017 年 8 月 1 日，自行对管理部门使用的设备进行日常修理，发生修理费并取得增值税专用发票，注明修理费 5 000 元，税率 17%，增值税税额 850 元。甲公司应编制如下会计分录：

借：管理费用 5 000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 850
 贷：银行存款 5 850

【例题·判断题】企业将发生的固定资产后续支出计入固定资产成本的，应当终止确认被替换部分的初始原值。（ ）

【答案】×

【解析】固定资产的更新改造等后续支出，满足固定资产确认条件的，应当计入固定资产成本，如有被替换的部分，应同时将被替换部分的账面价值从该固定资产原账面价值中扣除。

【例题·单选题】下列各项中，应计入固定资产成本的是（ ）。

- A．固定资产日常修理发生的人工费用
- B．固定资产（不动产）安装过程中领用原材料所负担的增值税
- C．固定资产（不动产）安装过程中领用自产产品所负担的增值税
- D．固定资产更新改造发生的人工费用

【答案】D

【解析】固定资产日常修理发生的人工费用应计入管理费用或销售费用，不计入固定资产的成本。B、C 受到新政策影响，不进入成本。

【例题·单选题】甲公司为增值税一般纳税人，2017年4月1日对厂房进行更新改造。当日，该项固定资产的原价为1 000万元，累计折旧为100万元，已计提减值准备100万元。更新改造过程中发生劳务费用400万元；领用本公司产品一批，成本为100万元，计税价格为130万元。被替换部件的账面价值为120万元，经更新改造的固定资产于2017年6月20日达到预定可使用状态。假定上述更新改造支出符合资本化条件，该更新改造后的固定资产入账价值为（ ）万元。

- A . 1 300
- B . 1 180
- C . 1 352.10
- D . 1 500

【答案】 B

【解析】更新改造后固定资产入账价值 = (1 000-100-100) +400+100-120=1 180 (万元)。

五、处置固定资产(★★) 【4号准则第二十三条】

固定资产处置，即固定资产的终止确认，具体包括固定资产的出售、报废、毁损、对外投资、非货币性资产交换、债务重组等。

企业出售、报废或者毁损的固定资产通过“固定资产清理”科目核算，清理的净损益计入当期营业外收支。

(1) 固定资产转入清理

借：固定资产清理（固定资产的账面价值）

 累计折旧

 固定资产减值准备

 贷：固定资产

(2) 发生的清理费用等

借：固定资产清理

 应交税费——应交增值税（进项税额）

 贷：银行存款（支付清理费用）

(3) 收回出售固定资产的价款、残料价值和变价收入等

借：银行存款（取得的处置收入）

 原材料（取得的残料入库）

 贷：固定资产清理

 应交税费——应交增值税（销项税额）

(4) 保险赔偿等的处理

借：其他应收款（应由保险公司或过失人赔偿的金额）

 贷：固定资产清理

(5) 清理净损益

借：营业外支出

 贷：固定资产清理

或

借：固定资产清理

 贷：营业外收入

【总结】

处置固定资产的净损益 = (取得的出售价款或变价收入 + 应收的赔偿 + 回收残料价值) - [(固定资产的原值 - 固定资产的累计折旧 - 固定资产减值准备) + 应交的税费 + 发生的清理费用]

【例 2-100】甲公司为增值税一般纳税人，2020年12月30日，出售一座建筑物（系2016年6月1日自建完工），原价（成本）为2 000 000元，已计提折旧1 500 000元，未计提减值准备，实际出售价格为1 200 000元，增值税税率为11%，增值税税额为132 000元，已通过银行收回价款。甲公司应作如下会计处理：

(1) 将出售固定资产转入清理时：

借：固定资产清理	500 000
累计折旧	1 500 000
贷：固定资产	2 000 000

(2) 收回出售固定资产的价款和税款时：

借：银行存款	1 332 000
贷：固定资产清理	1 200 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	132 000

(3) 结转出售固定资产实现的利得时：

借：固定资产清理	700 000
贷：营业外收入	700 000

【例 2-101】乙公司为增值税一般纳税人，现有一台设备由于性能等原因决定提前报废，原价为 500 000元，相关增值税税额为 85 000元，已计提折旧 450 000元，未计提减值准备。报废时的残值变价收入为 20 000元，增值税税额为 3 400元。报废清理过程中发生清理费用 3 500元。有关收入、支出均通过银行办理结算。乙公司应作如下会计处理：

(1) 将报废固定资产转入清理时：

借：固定资产清理	50 000
累计折旧	450 000
贷：固定资产	500 000

(2) 收回残料变价收入时：

借：银行存款	23 400
贷：固定资产清理	20 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	3 400

(3) 支付清理费用时：

借：固定资产清理	3 500
贷：银行存款	3 500

(4) 结转报废固定资产发生的净损失时：

借：营业外支出——非流动资产处置损失	33 500
贷：固定资产清理	33 500

【例 2-102】丙公司为增值税一般纳税人，因遭受台风袭击而毁损一座仓库，该仓库原价 4 000 000元，已计提折旧 1 000 000元，未计提减值准备。其残料估计价值 50 000元，残料已办理入库。发生的清理费用并取得增值税专用发票，注明的装卸费为 20 000元，增值税税额为 3 400元，以银行存款支付。经保险公司核定应赔偿损失 1 500 000元，增值税税额为 0元，款项已存入银行。丙公司应作如下会计处理：

(1) 将毁损的仓库转入清理时：

借：固定资产清理	3 000 000
累计折旧	1 000 000
贷：固定资产	4 000 000

(2) 残料入库时：

借：原材料	50 000
贷：固定资产清理	50 000

(3) 支付清理费用时：

借：固定资产清理	20 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	3 400
贷：银行存款	23 400

(4) 收到保险公司理赔款项时：

借：银行存款	1 500 000
贷：固定资产清理	1 500 000

(5) 结转毁损固定资产发生的损失时：

借：营业外支出——非常损失	1 470 000
贷：固定资产清理	1 470 000

【例题·多选题】下列各项中，影响固定资产清理净损益的有（ ）。（2010年）

- A . 清理固定资产发生的税费
- B . 清理固定资产的变价收入
- C . 清理固定资产的账面价值
- D . 清理固定资产耗用的材料成本

【答案】 ABCD

【解析】固定资产清理首先要将账面价值转入固定资产清理科目的借方，清理过程中发生的各项税费、支出记入固定资产清理科目的借方，变价收入记入固定资产清理科目的贷方，将固定资产清理科目的金额合计起来得到的就是固定资产清理的净损益。

【例题·单选题】某企业转让一台旧设备，取得价款 56万元，发生清理费用 2万元。该设备原值为 60万元，已提折旧 10万元。假定不考虑其他因素，出售该设备影响当期损益的金额为（ ）万元。（2009年）

- A . 4
- B . 6
- C . 54
- D . 56

【答案】 A

【解析】出售该设备影响当期损益的金额 = $56 - (60 - 10) - 2 = 4$ （万元），是固定资产清理净收益，应该计入营业外收入科目。

【例题·多选题】企业结转固定资产清理净损益时，可能涉及的会计科目有（ ）。

- A . 管理费用
- B . 营业外收入
- C . 营业外支出
- D . 财务费用

【答案】 BC

【解析】企业出售、报废或者毁损的固定资产通过“固定资产清理”科目核算，清理的净损益计入当期营业外收支。

【例题·多选题】下列 各项中，会引起固定资产账面价值发生变化的有（ ）。

- A . 计提固定资产减值准备
- B . 计提固定资产折旧
- C . 固定资产改扩建
- D . 固定资产大修理

【答案】 ABC

【解析】固定资产大修理的费用计入当期损益，不计入固定资产的成本。



东奥教育集团
www.dongao.com