

固定资产后续资本化支出减值的会计处理解析

浙江温州 陈丹

固定资产的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。固定资产后续支出的处理原则为：与固定资产有关的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；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，应当在发生时计入当期损益。本文就固定资产的后续支出，谈谈其应资本化的金额及其发生减值的会计处理。

(一)

企业对固定资产进行更新改造的，如符合资本化条件，应将该固定资产的原价、已计提的折旧和减值准备转销，将其账面价值转入“在建工程”科目，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，待固定资产更新改造完工并达到预定可使用状态时，再从“在建工程”科目转入“固定资产”科目，并按重新确定的使用寿命、预计净残值和折旧方法计提折旧。在固定资产更新改造完工并达到预定可使用状态时，对固定资产后续支出资本化后不超过其可收回金额的部分，从“在建工程”科目转入“固定资产”科目。对于固定资产后续支出资本化后超过其可收回金额的部分，应如何进行账务处理，有以下三种不同的观点。

第一种观点是：将固定资产后续支出资本化后超过其可收回金额的部分，转入“营业外支出”科目。

例：某企业于2007年10月5日对某一生产线进行改扩建，改扩建前该生产线原价为900万元，已提折旧300万元，已提减值准备50万元。在改扩建过程中领用工程物资300万元，发生改扩建人员工资80万元，用银行存款支付其他费用60万元。该生产线于2007年12月25日达到预定可使用状态，经测试，改扩建后生产线的可收回金额为950万元。

(1)对该生产线进行改扩建时，借：在建工程550万元，累计折旧300万元，固定资产减值准备50万元；贷：固定资产900万元。

(2)发生可资本化的后续支出时，借：在建工程440万元；贷：工程物资300万元，应付职工薪酬80万元，银行存款60万元。

(3)达到预定可使用状态时，借：固定资产950万元，营业外支出40万元；贷：在建工程990万元。

该观点认为，生产线改扩建资本化金额为990万元，而预计可收回金额为950万元，对于差额部分40万元，视同毁损，记入“营业外支出”科目。

第二种观点是：对固定资产后续支出资本化后超过其可

收回金额的部分予以费用化，记入“管理费用”科目。

依据上例，在生产线达到预定可使用状态时，按该观点的账务处理为：借：固定资产950万元，管理费用40万元；贷：在建工程990万元。

第三种观点是：对固定资产后续支出资本化后超过其可收回金额的部分，先计提在建工程减值准备，即按固定资产后续支出超过其可收回金额的部分，借记“资产减值损失”科目，贷记“在建工程减值准备”科目；再将在建工程账面价值转入“固定资产”科目。依据上例，在生产线达到预定可使用状态时，对于固定资产后续支出资本化后超过其可收回金额的40万元，应进行如下账务处理：借：资产减值损失40万元；贷：在建工程减值准备40万元。借：固定资产950万元，在建工程减值准备40万元；贷：在建工程990万元。

(二)

笔者认为，上述三种观点中，第三种观点的会计处理较为妥当。首先，固定资产在达到预定可使用状态时其可收回金额低于后续支出资本化后的部分并非是由毁损原因引起的，而应当属于资产减值。《企业会计准则第8号——资产减值》规定，资产减值是指资产的可收回金额低于其账面价值。因此，将可收回金额低于后续支出资本化后的差额部分作为固定资产的处置损失记入“营业外支出”科目有所不妥。其次，《企业会计准则第4号——固定资产》应用指南中指出：“固定资产的更新改造等后续支出，满足本准则第四条规定确认条件的，应当计入固定资产成本，如有被替换的部分，应扣除其账面价值；不满足本准则第四条规定确认条件的固定资产修理费用等，应当在发生时计入当期损益。”上例中，固定资产的后续支出满足固定资产的确认条件，后续支出应当计入资产账面价值，而不应先资本化后又进行费用化处理而转入“管理费用”科目。最后，根据《企业会计准则第8号——资产减值》的规定，资产的可收回金额低于其账面价值的，应当将资产的账面价值减记至可收回金额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提相应的资产减值准备。因此，对固定资产后续支出资本化后超过其可收回金额的部分，应先确认为在建工程的资产减值损失，计提在建工程减值准备后，再将在建工程的账面价值转入“固定资产”科目。

虽然上述三种观点都将固定资产后续支出资本化后超过其可收回金额的部分计入了当期损益，但由于所使用的账户不同，导致利润的形成过程有区别，最终影响了财务报表使用者对利润构成的理解。○