小企业会计准则讲解（固定资产）

小企业会计准则讲解（固定资产）

小企业会计准则讲解是为了规范小企业会计确认、计量和报告行为，促进小企业可持续发展，发挥小企业在国民经济和社会发展中的重要作用，根据《中华人民共和国会计法》及其他有关法律和法规而制定的。下面小编准备了关于固定资产部分的小企业会计准则讲解，提供给大家参考！

【准则原文】第二十七条固定资产，是指小企业为生产产品、提供劳务、出租或经营管理而持有的，使用寿命超过 1 年的有形资产。

小企业的固定资产包括：房屋、建筑物、机器、机械、运输工具、设备、器具、工具等。

【解读】本条是关于固定资产定义和内容的规定。

固定资产是小企业非流动资产的重要组成部分，是小企业重要的劳动手段，它以实物形态加入到生产过程，可连续参加多个生产周期，但不构成产品实体，其价值是逐渐地、部分地转移到它所生产的产品成本中。固定资产是小企业从事生产经营活动的必要条件，代表着小企业的生产能力，一个小企业拥有的固定资产的规模、质量、先进程度，决定着该企业产品的质量以及产品在市场上的竞争能力。

【相关链接】企业所得税法实施条例第五十七条规定：“固定资产是指企业为生产产品、提供劳务、出租或者经营管理而持有的、使用时间超过 12 个月的非货币性资产，包括房屋、建筑物、机器、机械、运输工具以及其他与生产经营活动有关的设备、器具、工具等。”

本条有关固定资产的定义与企业会计准则、企业所得税法相一致。

一、固定资产的特征

从固定资产的定义看，固定资产具有以下三个特征：

(一)小企业持有固定资产的目的是为了生产商品、提供劳务、出租或经营管理

也就是说，固定资产是小企业的劳动工具或手段，而不像商品一样为了对外出售。这一特征是固定资产区别于商品等流动资产的重要

标志。需要说明的是，小企业以经营租赁方式出租的建筑物也属于固定资产，这不同于大中型企业根据企业会计准则的有关规定需将其单独划分为投资性房地产的会计处理。

(二)小企业使用固定资产的期限较长，使用寿命一般超过一个会计年度

也就是说，固定资产的收益期超过一年，能在一年以上的时间里为小企业创造经济利益。这一特征表明固定资产属于非流动资产，随着使用和磨损，通过计提折旧方式逐渐减少账面价值。因此，对固定资产计提折旧是对固定资产进行后续计量的重要内容。

(三)固定资产具有实物特征

这一特征将固定资产与无形资产区别开来。有些无形资产可能同时符合固定资产的其他特征，如无形资产为生产商品、提供劳务而持有，使用寿命超过一个会计年度，但是，由于其没有实物形态，所以不属于固定资产。工业企业所持有的工具、用具、备品备件、维修设备等资产，施工企业所持有的模板、挡板、架料等周转材料，以及地质勘探企业所持有的管材等资产，尽管该类资产具有固定资产的某些特征，如，使用期限超过一年，也能够带来经济利益，但由于数量多，单价低，考虑到成本效益原则，在实务中，通常确认为存货。

二、固定资产的分类

小企业的固定资产种类繁多、规格不一，为加强管理，便于组织会计核算，有必要对其进行科学、合理的分类。根据不同的管理需要和核算要求以及不同的分类标准，可以对固定资产进行不同的分类，主要有以下几种分类方法：

(一)按经济用途分类

按固定资产的经济用途分类，可分为生产经营用固定资产和非生产经营用固定资产。生产经营用固定资产，是指直接服务于企业生产、经营过程的各种固定资产，如生产经营用的房屋、建筑物、机器、设备、器具、工具等。非生产经营用固定资产，是指不直接服务于生产、经营过程的各种固定资产，如职工宿舍等使用的房屋、设备和其他固定资产等。

按照固定资产的经济用途分类，可以归类反映和监督小企业生产经营用固定资产和非生产经营用固定资产之间，以及生产经营用各类固定资产之间的组成和变化情况，借以考核和分析小企业固定资产的利用情况，促使小企业合理地配备固定资产，充分发挥其效用。

(二)综合分类

按固定资产的经济用途和使用情况等综合分类，可把小企业的固定资产划分为七大类：(1)生产经营用固定资产;(2)非生产经营用固定资产;(3)租出固定资产(指在经营租赁方式下出租给外单位使用的固定资产);(4)不需用固定资产;(5)未使用固定资产;(6)土地(指过去已经估价单独入账的土地。因征地而支付的补偿费，应计入与土地有关的房屋、建筑物的价值内，不单独作为土地价值入账。企业取得的土地使用权，应作为无形资产管理，不作为固定资产管理);

(7)融资租入固定资产(指企业以融资租赁方式租入的固定资产，在租赁期内，应视同自有固定资产进行管理)。

本条所涉及的会计科目：小企业应当根据本条的规定，结合自身实际情况，设置“1601 固定资产”等会计科目。

【准则原文】第二十八条固定资产应当按照成本进行计量。

(一)外购固定资产的成本包括：购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费、安装费等，但不含按照税法规定可以抵扣的增值税进项税额。

以一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产，应当按照各项固定资产或类似资产的市场价格或评估价值比例对总成本进行分配，分别确定各项固定资产的成本。

(二)自行建造固定资产的成本，由建造该项资产在竣工决算前发生的支出(含相关的借款费用)构成。

小企业在建工程在试运转过程中形成的产品、副产品或试车收入冲减在建工程成本。

(三)投资者投入固定资产的成本，应当按照评估价值和相关税费确定。

(四)融资租入的固定资产的成本，应当按照租赁合同约定的付款总

额和在签订租赁合同过程中发生的相关税费等确定。

(五)盘盈固定资产的成本，应当按照同类或者类似固定资产的市场价格或评估价值，扣除按照该项固定资产新旧程度估计的折旧后的余额确定。

【解读】本条是关于取得固定资产成本确定的规定。

【相关链接】企业所得税法实施条例第五十八条规定：“固定资产按照以下方法确定计税基础：

(一)外购的固定资产，以购买价款和支付的相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用途发生的其他支出为计税基础；

(二)自行建造的固定资产，以竣工结算前发生的支出为计税基础；

(三)融资租入的固定资产，以租赁合同约定的付款总额和承租入在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础，租赁合同未约定付款总额的，以该资产的公允价值和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础；

(四)盘盈的固定资产，以同类固定资产的重置完全价值为计税基础；

(五)通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的固定资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。”

为了简化核算，便于小企业实务操作，减轻纳税调整负担，满足汇算清缴的需要，本条有关固定资产取得成本的规定与企业所得税法基本一致，从而，小企业固定资产的初始入账成本与其计税基础尽可能一致。

国税函【2010 】79 号第五条关于固定资产投入使用后计税基础确定问题：企业固定资产投入使用后，由于工程款项尚未结清未取得全额发票的，可暂按合同规定的金额计入固定资产计税基础计提折旧，待发票取得后进行调整。但该项调整应在固定资产投入使用后 12 个月内进行。

与企业会计准则存在的差异：

一是取消关于固定资产达到预定可使用状态的判断，自行建造固定资产相关支出(包括借款费用)资本化的时点以固定资产竣工决算为准；

二是简化延期付款或分期付款购买固定资产的会计处理，不考虑

其中内含的融资费用；

三是简化借款费用的会计处理，资本化金额按照资本化期间内借款费用的实际发生额计算确定，也就是说，借款费用资本化金额的确定，仅限定了借款费用资本化的起止时点(包括暂停资本化的情况)，而不考虑购建支出的进度，借款费用资本化金额的确定不与资产支出挂钩；

四是简化融资租入固定资产的会计处理，统一按租赁付款额及相关费用确定固定资产成本，由于有合同参照，不需要确定折现率和计算现值，因此这种处理更为直观、简单。

一、固定资产计量的基本原则

本准则规定，固定资产应当按照成本进行计量，以取得固定资产发生的全部相关支出作为成本。但是，对于不同方式取得的固定资产，其成本构成不尽相同。小企业取得固定资产方式主要有五种：外购、自行建造、投资者投入、融资租入和盘盈。

二、外购固定资产成本的确定

本准则规定，小企业外购固定资产的成本包括三部分：

1.购买价款，这是外购固定资产成本的主体构成部分，是指小企业为购买固定资产所支付的直接对价物。

2.相关税费，包括小企业为购买固定资产而缴纳的税金、行政事业性收费等，如购买车辆而支付的车辆购置税、签订购买合同而缴纳的印花税等，但不包括按照税法规定可以抵扣的增值税进项税额。

3.相关的其他支出，是指使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可直接归属于该项资产的其他支出，如购买固定资产过程中发生的相关运输费、装卸费、安装费、专业人员服务费等。

有时，小企业可能以一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产，则应当按照各项固定资产市场价格或类似资产的市场价格比例对总成本进行分配，分别确定各项固定资产的成本。如果以一笔款项购入的多项资产中还包括固定资产以外的其他资产，也应按类似的方法予以处理。

三、自行建造固定资产成本的确定

小企业的固定资产，有些是直接从其他单位或者个人购买的，而有些则是小企业自己建造的，如小企业自己建造的厂房、办公楼、机器、设备等。与外购的固定资产不同，自行建造的固定资产，对于小企业来说，它是一个长期的过程，其取得成本的确定相对较为复杂。本准则规定，自行建造固定资产的成本，由建造该项资产在竣工决算前发生的支出构成，包括建造固定资产所需的原材料费用、人工费、管理费、缴纳的相关税费、应予资本化的借款费用等等。只要是固定资产竣工决算之前所发生的，为建造固定资产所必须的、与固定资产的形成具有直接关系的支出，都应作为固定资产成本的组成部分。此外，小企业在建工程在试运转过程中形成的产品、副产品或试车收入冲减在建工程成本。

需要特别强调的是借款费用资本化的问题。借款费用是小企业因借入资金所付出的代价，主要包括小企业向银行或者其他金融机构等借入资金发生的利息、借款过程中发生的手续费或佣金等辅助费用、因外币借款而发生的汇兑差额等。小企业为购置、建造固定资产、无形资产和经过 12 个月以上的建造才能达到预定可销售状态的存货发生借款的，在有关资产购置、建造期间发生的合理的借款费用，应当作为资本性支出计入有关资产的成本。其他借款费用应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。对此，需要重点把握以下几点：

(一)这里的借款包括各种借款，长期借款和短期借款，银行借款与向第三方借款等。

(二)符合资本化条件的'资产，限定为固定资产、无形资产和经过 12 个月以上的建造才能达到预定可销售状态的存货。这些资产通常需要经过相当长时间的建造或生产过程才能达到预定可使用或者可销售状态。

(三)借款费用是指小企业因借款而发生的利息及其他相关成本。包括：借款利息、辅助费用、因外币借款而发生的汇兑差额等。

(四)借款费用资本化期间，是指从借款费用开始发生时至停止资本化时点的期间，包括借款费用暂停资本化的期间。开始发生时：取得借款支付的辅助费用、应付日应支付的利息、期末汇兑差额、符合资

本化条件后。停止资本化时点：竣工决算前、达到预定用途、达到预定可销售状态前。

(五)利息支出要符合下列条件：

1.非金融企业向金融企业借款的利息支出、金融企业的各项存款利息支出和同业拆借利息支出、企业经批准发行债券的利息支出；

2.非金融企业向非金融企业借款的利息支出，不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分。

(六)相关借款所发生的存款利息，停止资本化之前，应冲减资产成本。

(七)房地产开发企业借款计入存货成本。

四、投资者投入固定资产成本的确定

根据公司法的规定，投资者既可以用货币出资，也可以用实物、知识产权、土地使用权出资，并且应当评估作价，不得高估或者低估作价。其中，实物可能构成了接受投资方的固定资产。因此，遵照公司法的规定，投资者投入的固定资产应当按照评估价值确定其成本。如果涉及相关税费，还应按照税法规定进行相应会计处理。

五、融资租入固定资产成本的确定

融资租赁，是指实质上转移了与资产所有权有关的全部风险和报酬的租赁。虽然融资租赁状态下，融资租赁物的所有权最终可能转移，也可能不转移，但是租赁人实际上负担了租赁物的绝大部分风险，是租赁物实质上的所有人，与租赁人所有的其他资产的性质类似。

因此，本条采取了简化的处理方式，即融资租入固定资产的成本，按照租赁合同约定的付款总额和在签订租赁合同过程中发生的相关税费等确定。这里，付款总额是指租赁合同中承租人与出租人双方协议约定的付款总额。相关税费包括承租人为融资租入固定资产发生的印花税、增值税、营业税等税费;另外，承租人为租入固定资产支付的佣金、律师费、差旅费、谈判费、运输费、装卸费、保险费、安装调试费也应计入固定资产成本。

六、盘盈固定资产成本的确定

盘盈的固定资产是指盘点中发现的账外固定资产。由于固定资产

单位价值较高、使用时限较长，对于管理规范的小企业而言，盘盈固定资产的情况应当比较少见。一旦发现，应当立即补登会计账簿。由于盘盈的固定资产往往在小企业以前的会计账簿上没有记载或者记载的相关资料不全等原因，无法有效确定其历史成本，所以本条规定盘盈固定资产的成本，应当按照同类或者类似固定资产的市场价格或评估价值，扣除按照该项固定资产新旧程度估计的折旧后的余额确定，相当于采用重置成本计量。

有关市场价格和评估价值的确定参见前述十二条。

本条所涉及的会计科目：小企业应当根据本条的规定，结合自身实际情况，设置“1601　固定资产”、“1604　在建工程”和“160 5T程物资”等 3 个会计科目。

本条规定应用举例

[例 2-27]2013 年 2 月 3 日，甲公司购入 1 台不需要安装即可投入使用的设备，取得的增值税专用发票上注明的设备价款为 30000 元，增值税税额为 5100 元，另支付运输费 300 元，包装费 400 元，款项以银行存款支付。假设甲公司属于增值税一般纳税人，增值税进项税额不纳入固定资产成本核算。甲公司应编制如下会计分录：

借：固定资产 30700

应交税费——应交增值税 (进项税额)5100

贷：银行存款 35800

[例 2-28]2013 年 3 月 6 日，甲公司用银行存款购入 1 台需要安装的设备，增值税专用发票上注明的设备买价为 200000 元，增值税额为 34000 元，支付运输费 10000 元，支付安装费 30000 元，甲公司为增值税一般纳税人，增值税进项税额不纳入固定资产成本核算。甲公司应编制如下会计分录：

(1)购入进行安装时：

借：在建工程 210000

应交税费——应交增值税 (进项税额)34000

贷：银行存款 244000

(2)支付安装费时：

借：在建工程 30000

贷：银行存款 30000

(3)设备安装完毕交付使用时：

借：固定资产 240000

贷：在建工程 240000

【例 2-29】2013 年 4 月 5 日，甲公司自建办公楼，购入为工程准备的各种物资 500000 元，支付的增值税额为 85000 元，全部用于工程建设。领用本企业生产的产品一批，实际成本为 80000 元，税务部门确定的计税价格为 100000 元，增值税税率 17%；工程人员应计工资 100000 元，支付的其他费用 30000 元。当年，工程完工并办理竣工决算。甲公司应编制如下会计分录：

(1)购入工程物资时：

借：工程物资 585000

贷：银行存款 585000

(2)工程领用工程物资时：

借：在建工程 585000

贷：工程物资 585000

(3)工程领用本公司生产的产品时：

借：在建工程 97000

贷：库存商品 80000

应交税费——应交增值税(销项税额)17000

(4)分配工程人员工资时：

借：在建工程 100000

贷：应付职工薪酬 100000

(5)支付工程发生的其他费用时：

借：在建工程 30000

贷：银行存款 30000

(6) 工程完工转入固定资产 =585000+97000+100000+30000=812000(元)。

借：固定资产 812000

但已提足折旧仍继续使用的固定资产和单独计价入账的土地不得计提折旧。

固定资产的折旧费应当根据固定资产的受益对象计入相关资产成本或者当期损益。

前款所称折旧，是指在固定资产使用寿命内，按照确定的方法对应计折旧额进行系统分摊。应计折旧额，是指应当计提折旧的固定资产的原价(成本)扣除其预计净残值后的金额。预计净残值，是指固定资产预计使用寿命已满，小企业从该项固定资产处置中获得的扣除预计处置费用后的净额。已提足折旧，是指已经提足该项固定资产的应计折旧额。

【解读】本条是关于固定资产折旧定义、应计提折旧的固定资产范围、折旧费分配的规定。

固定资产的一个重要属性就是使用期限长，其经济利益的流入是一个长期的过程，不是一次性实现其效益的，也就是说固定资产的成本是逐期分摊、逐步转移到它所生产的产品或者提供的劳务中去。因此，固定资产需要按照规定计提折旧，以确定企业所实际发生的成本费用。

【相关链接】企业所得税法第十一条规定：“在计算应纳税所得额时，企业按照规定计算的固定资产折旧，准予扣除。下列固定资产不得计算折旧扣除：

(一)房屋、建筑物以外未投入使用的固定资产；

(二)以经营租赁方式租入的固定资产；

(三)以融资租赁方式租出的固定资产；

(四)已足额提取折旧仍继续使用的固定资产；

(五)与经营活动无关的固定资产；

(六)单独估价作为固定资产入账的土地；

(七)其他不得计算折旧扣除的固定资产。”

关于折旧的定义，会计与税法不存在差异。本条有关固定资产折

关于计提折旧的固定资产范围，会计与税法有着不同的出发点。会计上对固定资产计提折旧，是要反映固定资产的价值损耗过程，这种价值损耗既包括固定资产在使用中发生磨损或暴露于自然环境受到侵蚀而引起的有形损耗，也包括由于新技术的出现而使现有的资产技术水平相对较旧、市场需求变化而使产品过时导致的无形损耗。在技术日新月异、市场瞬息万变的今天，无形损耗有可能是决定固定资产价值损耗的主要因素。因此，会计上要求固定资产不论是否投入使用、是否与经营活动相关，均应当计提折旧，这从一方面也有助于促使企业充分利用固定资产、及时处置不需用的固定资产。而税收上允许固定资产折旧扣除，则要考虑相关费用的发生是否有助于应税收入的形成，因此，规定房屋、建筑物以外未投入使用的固定资产、与经营活动无关的固定资产计提的折旧不得扣除。本条从会计原则出发，规定小企业应当对所有固定资产计提折旧，已提足折旧仍继续使用的固定资产和单独计价入账的土地除外。与企业所得税法存在的差异：未投入使用的固定资产、与经营活动无关的固定资产在会计上也应计提折旧。

小企业应当在固定资产的使用寿命内，按照确定的方法对应计折旧额进行系统分摊。

影响折旧的因素主要有以下几个方面：

1.固定资产原价，是指固定资产的成本。

2.预计净残值，是指固定资产预计使用寿命已满，小企业从该项固定资产处置中获得的扣除预计处置费用后的净额。

3.固定资产的使用寿命，是指小企业使用固定资产的预计期间。

二、计提折旧的固定资产范围

小企业所有固定资产均应计提折旧，但两种情况除外：

1.已提足折旧仍继续使用的固定资产。固定资产提足折旧后，不论能否继续使用，均不再计提折旧，提前报废的固定资产也不再补提折旧。所谓提足折旧是指已经提足该项固定资产的应计折旧额。

单独计价入账的土地。

固定资产计提的折旧应当记入“累计折旧”科目，并根据固定资产的用途计入相关资产的成本或者当期损益。小企业自行建造固定资产过程中使用的固定资产，其计提的折旧应计入在建工程成本;基本生产车间所使用的固定资产，其计提的折旧应计入制造费用;管理部门所使用的固定资产，其计提的折旧应计入管理费用;销售部门所使用的固定资产，其计提的折旧应计入销售费用;经营租出的固定资产，其应提的折旧额应计入其他业务成本。

本条所涉及的会计科目：小企业应当根据本条的规定，结合自身实际情况，设置“1602 累计折 113''’等会计科目。

本条规定应用举例

【例 2-30 】2013 年，甲公司计提固定资产折旧 1200000 元，其中计入制造费用 900000 元，管理费用 300000 元。甲公司应编制如下会计分录：

借：制造费用 900000

管理费用 300000

贷：累计折旧 1200000

【准则原文】第三十条小企业应当按照年限平均法(即直线法，下同)计提折旧。小企业的固定资产由于技术进步等原因，确需加速折旧的，可以采用双倍余额递减法和年数总和法。

小企业应当根据固定资产的性质和使用情况，并考虑税法的规定，合理确定固定资产的使用寿命和预计净残值。

固定资产的折旧方法、使用寿命、预计净残值一经确定，不得随意变更。

【解读】本条是关于固定资产折旧方法选择以及使用寿命和预计净残值确定的规定。

折旧是在固定资产使用寿命内，按照确定的方法对应计折旧额进行系统分摊，其中，应计折旧额是固定资产原价扣除其预计净残值后的金额。因此，影响折旧的因素至少有：固定资产原价、预计净残值、

的，后三个因素则是后续计量时需要考虑的。

【相关链接】企业所得税法第三十二条规定：“企业的固定资产由于技术进步等原因，确需加速折旧的，可以缩短折旧年限或者采取加速折旧的方法。”企业所得税法实施条例第五十九条规定：“固定资产按照直线法计算的折旧，准予扣除。企业应当根据固定资产的性质和使用情况，合理确定固定资产的预计净残值。固定资产的预计净残值一经确定，不得变更。”企业所得税法实施条例第六十条规定：“除国务院财政、税务主管部门另有规定外，固定资产计算折旧的最低年限如下：

(一)房屋、建筑物，为 20 年；

(二)飞机、火车、轮船、机器、机械和其他生产设备，为 10 年；

(三)与生产经营活动有关的器具、工具、家具等，为 5 年；

(四)飞机、火车、轮船以外的运输工具，为 4 年；

(五)电子设备，为 3 年。”

为了简化核算，便于小企业实务操作，减轻纳税调整负担，满足汇算清缴的需要，本条有关固定资产折旧方法选择的规定与企业所得税法基本一致，要求小企业通常按照年限平均法计提折旧，由于技术进步等原因确需加速折旧的，可以采用双倍余额递减法和年数总和法。这样规定的目的是简便计算，同时尽可能避免小企业由于固定资产折旧方法不同而带来的所得税纳税调整。一般认为，年限平均法能够真实反映不同类型企业的生产经营活动实际情况，况且只要确定一个规则统一适用于所有小企业，对小企业来说相对是公平的，会计信息也是相对可比的。

不同固定资产性质不同、使用方式各异，其使用寿命和预计净残值有所不同。如果统一规定固定资产的使用寿命、净残值率，难免过于主观、不切实际。因此，为如实反映小企业财务状况和经营成果，应当由小企业根据自身具体情况进行合理的估计。企业所得税法则是从保障国家税收的角度出发，限定了固定资产最低折旧年限，因此，本条兼顾了小企业实际情况和企业所得税法两方面的要求，规定小企

以上内容仅为本文档的试下载部分，为可阅读页数的一半内容。如要下载或阅读全文，请访问：https://d.book118.com/986045002051011004