固定资产,是有形动产,仍然属于货物的范畴。那么,用于家属区供电的变压器就属于用于集体福利的购进货物。因此,税务机关不允许该厂抵扣该变压器进项税额的做法是正确的。

对于纳税人购进属于固定资产的货物,另外还有特殊的规定。《增值税暂行条例实施细则》第二十一条规定:"《增值税暂行条例》第十条第(一)项所称购进货物,不包括既用于增值税应税项目(不含免征增值税项目)也用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的固定资产。"也就是说,专门用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的固定资产进项税额不得抵扣,其他与增值税应税项目混用的固定资产和专门用于增值税应税项目的固定资产,其进项税额均可抵扣。

因此,纳税人购买的变压器,如果专门用于家属区供电,属于专门用于集体福利的情形,其取得时产生的进项税额是不能从销项税额中抵扣的。但如果家属区与厂区共同使用一台变压器,不论双方各用多少电量,都可以全额抵扣其进项税额。

综上所述,如果企业在变压器的使用上略作调整,采用家属区与厂区共同使用变压器的方法,则可以满足购进货物既用于增值税应税项目也用于集体福利的前提条件,完全符合《增值税暂行条例实施细则》第二十一条的规定,变压器的进项税额可以全额抵扣。

同样的道理,除纳税人自用的应纳消费税的摩托车、汽车、游艇之外,其他用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的所有固定资产,如果同时能够用于增值税应税项目,都可以采用这样的方法,将这些固定资产既用于增值税应税项目也用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费,企业购买这些固定资产支付的进项税额都是可以全额抵扣的。

另外,对于上述混合使用的固定资产将来提取的折旧费用,由于《企业所得税法》第十条第一款规定,与取得收入无关的其他支出,不得扣除,因此将来还要采用合理的方法准确划分不得在税前扣除的折旧费用。○

现行会计准则下如何处理跨期费用

中国人民大学商学院　于富生(博士生导师)　邸丛枝

在会计实务中,经常遇到跨期费用,以前的会计处理主要是通过"预提费用"、"待摊费用"、"长期待摊费用"这几个科目核算,但现行会计准则取消了"预提费用"和"待摊费用"科目。那么,在具体的会计实践中,如何对跨期费用进行会计处理呢?笔者认为,对跨期费用的会计处理要按照权责发生制的要求进行。

一、在权责发生制的基础上按照重要性原则对跨期费用进行分类处理

1. 对于特别重要的跨期费用应该单设会计科目核算。在进行会计处理时,对于特别重要的费用或者经常发生的费用,可以单设会计科目进行核算。例如,有的企业借款比较多,因此利息费用较多,对应付未付的利息,应设置"应付利息"科目进行核算。

2. 对于较为重要的跨期费用应设置"待摊费用"和"预提费用"科目进行核算。对较为重要的跨期费用通过增设"待摊费用"和"预提费用"科目核算,既可以减少总账科目数量,又可以相对集中地核算待摊费用和预提费用。

3. 对数额较小的跨期费用,可以直接计入当期损益,以简化核算。一些数额较小的跨期费用对企业财务报告的影响较小,按照重要性原则,可以直接计入当期损益,不再进行分期摊销,以简化企业的会计核算。

二、生产性费用和非生产性费用有不同的处理办法

对于非生产性跨期费用,可以按照上述办法进行会计处理,但对于生产性跨期费用,除数额较小的可以直接计入当期产品成本外,原则上都要按月摊销或预提。而不跨期的非生产性费用则可以直接计入当期损益,不再摊销或者预提。

生产用固定资产的修理费用是生产性费用的一个重要组成部分。笔者认为现行会计准则将固定资产修理费用直接计入当期损益的做法不太合适。

现行会计准则规定: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或销售费用。固定资产的日常修理费用等支出只是为了保证固定资产持续正常工作,一般不产生未来经济利益,因此通常不符合固定资产的确认条件,不计入固定资产成本。但是将生产车间的固定资产修理费用直接计入管理费用则不合适。固定资产修理费用不计入固定资产成本不等于不计入产品成本。目前我国企业的成本核算采用的是制造成本法,生产性费用原则上应该计入产品成本。将生产车间的固定资产修理费用计入管理费用,显然不符合制造成本法的要求,尤其对一些固定资产比重较大、修理费用较多的企业,将修理费用直接计入损益严重扭曲了产品成本。生产车间的固定资产修理费用与产品生产直接相关,属于生产性费用,应该计入产品成本,否则企业的成本计算就会出现问题,即少计本期产品成本。所以,生产车间的固定资产修理费用不应该直接计入管理费用,而应该计入制造费用。如果有跨期的情况,则需要待摊或者预提。

三、在编制资产负债表时,可以把"待摊费用"和"预提费用"科目的余额合并到其他项目

待摊费用和预提费用往往是在一年之内产生的,到会计年度终了大部分没有余额,没有余额的就不需要在资产负债表中反映了。对于仍然有余额的,可以将待摊费用列示在"其他流动资产"项目下,将预提费用列示在"其他流动负债"项目下。○