

# 谈广告费的所得税会计处理

山东滨州市公路管理局 秦文娇 逯统明

新的《企业所得税法》已于2008年1月1日起实施,其最大的“亮点”是实现了“四个统一”,即内资企业、外资企业适用统一的企业所得税法、统一了企业所得税税率,统一了税前扣除标准、统一了税收优惠政策。本文结合2006年财政部发布的《企业会计准则》及其应用指南,就《企业所得税法》及其实施条例中广告费的所得税会计处理作一简要分析。

## 一、政策分析

1. 从税务的角度看。《企业所得税法》第二章第八条规定:“企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出,包括成本、费用、税金、损失和其他支出,准予在计算应纳税所得额时扣除。”由此亦肯定了凡是与企业生产经营有关的费用、支出均可以据实予以扣除。另外,《企业所得税法实施条例》第四十四条规定:“企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出,除国务院财政、税务主管部门另有规定外,不超过当年

基本原则。因此,依据这种方法确定的少数股东权益理论上也应该是一种“公平交易”情况下子公司的少数股东购买其在子公司的相应股权愿意支付的价格,而且少数股东权益和多数股东权益的计量基础一致,正好体现了经济实体理论下多数股东权益和少数股东权益地位平等的基本精神。而第二种方法确定的子公司净资产的公允价值等于子公司净资产的原账面价值加上相关可辨认净资产的评估增值。这种方法认为,在子公司中多数股东权益等于母公司的投资成本,而少数股东权益等于少数股东在子公司公允价值中享有的份额。显然,一方面,少数股东权益和多数股东权益的计量缺乏一致的基础;另一方面,这种方法和第一种方法相比并不能体现母公司对子公司长期股权投资的成本与享有子公司净资产的公允价值份额有必然的对等关系。同样,以这种方法确定的少数股东权益虽然也是公允价值,但是与子公司的少数股东购买其在子公司的相应股权愿意支付的价格也没有必然的对等关系。

2. 从确认的合并商誉的角度来看,第一种方法中确认的商誉价值等于子公司净资产隐含的总价值和其可辨认净资产公允价值之间的差额。通过对比不难发现,这种方法确认的商誉和母公司理论下确认的商誉的性质和内涵发生了重要变化:母公司理论下确认的商誉等于母公司的投资成本和由母公司享有的子公司可辨认净资产公允价值份额之间的差额,这实质上是一种归属于母公司或者是多数股东的商誉。而经济实体理论下第一种方法所确认的商誉实质上体现的是子公司的整体商誉,既包括母公司的部分又包括少数股东的部分;

销售(营业)收入15%的部分,准予扣除;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。”《企业所得税法》统一了广告费用的扣除标准,改变了当前各种类型企业对于广告费用采用不同的扣除比例(如一般企业2%、服装等九大特殊行业8%、制药企业25%、外资企业100%)的状况。从市场营销的角度分析,广告创造的品牌效应不仅体现在当期,也会影响以后各期,调整扣除比例有利于市场的开发和运作。

2. 从财务的角度看。①根据《企业会计准则——应用指南》,广告费应作为期间费用归入“销售费用”科目核算(旧制度规定在“营业费用”科目中核算),在税前全部列支,期末转入“本年利润”科目借方,作为会计利润的抵减额。②《企业会计准则——应用指南》中取消了“预提费用”和“待摊费用”两个科目,对于广告费用不得预提和待摊。③广告创造的品牌,相当于企业自创的商誉,类似于企业的无形资产。而《企业所

第二种方法所确认的商誉在金额上虽然和母公司理论下所确认的商誉相等,但是缺乏明确的经济意义,因为从计算过程上分析,它既不是母公司投资成本超过所取得的子公司净资产公允价值份额的差异,也不是母公司投资成本中所含的子公司的整体商誉。

经济实体理论按照母公司对子公司的购买价格来推算子公司的整体价值从而推算商誉的这种计算思路,实际上是基于子公司的少数股东也愿意与控股股东支付同样的价格来购买其在子公司的相应股权这样一个假设。但这种假设与实际情况往往是背离的,因为无论是从理论上分析还是从经验研究的结果来看,少数股东的股权购买价格应该低于母公司股权的购买价格(陈信元,2005)。因此可以设想,在不能够掌握子公司控制权的情况下,少数股东怎么会愿意和控股股东一样付出自己的投资成本?可见,一方面,根据经济实体理论,合并商誉采用第一种方法下的“整体商誉法”比较合适,因为在这种方法下,少数股东权益和多数股东权益的计量基础一致,体现了多数股东权益和少数股东权益地位平等的基本精神;另一方面,经济实体理论的这种计算原理又和现实情况存在矛盾。因此,《企业会计准则第33号——合并财务报表》虽然采纳了经济实体理论,但也并非完全的经济实体理论,企业会计准则实际上采用了上述第二种方法进行少数股东权益的计量和合并商誉的确认。这和《国际财务报告准则第3号——企业合并》的做法基本一致,也体现了人们对经济实体理论存在的瑕疵的客观评判。○

得税法》第二章第十二条明文规定：“下列无形资产不得计算摊销费用扣除：……(二)自创商誉……”但为了体现收入与支出配比原则，税法上允许在以后年度摊销。因此对于超过当年准予扣除比例的部分可结转到以后年度扣除的广告费，本文下面将重点分析其财税差异。④以上财税差异，属于《企业会计准则第18号——所得税》规定的暂时性差异，所得税会计应采用资产负债表债务法，并采用一些新的会计科目进行会计核算，如“递延所得税资产”、“递延所得税负债”、“应交税费”(代替了“应交税金”)、“所得税费用”(代替了“所得税”)科目。

## 二、会计与税务处理的差异分析

1. 广告费的会计处理和税法规定形成的暂时性差异，虽然有一个税前扣除的比例限制，但其可以在以后年度无限期转回，因此其在会计处理上又不完全等同于其他费用的扣除。

2. 根据《关于修订企业所得税纳税申报表的通知》(国税发[2006]56号)的规定，广告费扣除的计算基数为纳税申报表主表第1行“销售(营业)收入”的金额。

3. 根据国税发[2006]56号文件的规定，新纳税申报表中“收入总额”项目发生了一些新变化，但基本上是建立在会计核算基础上的。比如，纳税申报表主表第1行的“销售(营业)收入”反映的是纳税人按照会计准则核算的“主营业务收入”(扣除销售折扣或退回后的净额)、“其他业务收入”，以及根据税法规定应确认为当期收入的视同销售收入(请注意：转让处置固定资产取得的收入应计入营业外收入，不得计入纳税申报表主表的第1行；以固定资产抵债、投资、分配、捐赠等，应当视同销售确认收入，计入纳税申报表主表的第1行)；取消了无形资产转让收入、固定资产转让收入，将这两项让渡资产所有权收入填入纳税申报表主表的第6行“其他收入”。国税发[2006]56号文件的规定降低了广告费的计提基数，但《企业所得税法》提高了广告费的计提比例。

## 三、举例

例：甲企业2008年“主营业务收入”科目贷方发生额为32万元，“其他业务收入”科目贷方发生额为3万元，以物抵债商品的同期同类商品的不含税销售价格为15万元，“营业外收入”科目贷方发生额为5万元，全部为出售固定资产收入，“销售费用——广告费”支出为6万元；2008~2011年有关资料见右表，所得税处理采用资产负债表债务法(假设无其他纳税调整事项)。

1. 2008年广告费计提基数=32+3+15=50(万元)，新纳税申报表的计提基数不再包括5万元出售固定资产的收入。

广告费税前允许列支数=50×15%=7.5(万元)，实际发生9.5万元，从而形成2万元的可抵扣暂时性差异，登入备查账簿中。

递延所得税资产(发生额)=2×15%=0.3(万元)，应交所得税=(10+2)×15%=1.8(万元)。会计处理为：借：所得税费用1.5万元，递延所得税资产(广告费项目)0.3万元；贷：应交税费——应交所得税1.8万元。

2. 2009年末，税前会计利润为-5万元，企业当期亏损，

单位：万元

年度(1)	2008	2009	2010	2011
广告费计提基数(2)	50	100	1 000	300
广告费实际发生数(3)	9.5	16	149	42
广告费税前列支额(4)=(2)×15%	7.5	15	150	45
暂时性差异(5)=(3)-(4)	2	1	-1	-3
累计差异(6)	2	3	2	0
会计利润(7)	10	-5	20	20
所得税税率(8)	15%	15%	25%	25%
递延所得税资产(广告费项目)余额(9)=(6)×(8)	0.3	0.45	0.5	0

旧会计准则不需要作会计分录。但税法规定，发生亏损后允许企业向后弥补亏损五年；新会计准则规定，企业对于能够结转以后年度的可抵扣亏损和税款抵减，应当以很可能获得用来抵扣可抵扣亏损和税款抵减的未来税款和应纳税所得额为限，确认相应的递延所得税资产。因此，亏损形成的可抵扣暂时性差异为5万元，“递延所得税资产”(弥补亏损项目)应确认为0.75万元(5×15%)。借：递延所得税资产(弥补亏损项目)0.75万元；贷：所得税费用0.75万元。

另外，对于广告费形成的暂时性差异，在旧会计准则下也不进行会计处理，只将1万元(16-15)的暂时性差异记入“递延所得税资产”备查账簿中。在新会计准则下，因采用资产负债表债务法，所得税的累计暂时性差异为3万元，则应增加“递延所得税资产”(广告费项目)的科目余额。借：递延所得税资产(广告费项目)0.15万元(1×15%)；贷：所得税费用0.15万元。

3. 2010年末，广告费税前列支额可比实际发生数多1万元(150-149)，此时广告费备查账簿上累计时间性差异=2+1-1=2(万元)。资产负债表债务法下，所得税税率变更后，“递延所得税资产”科目余额应为0.5万元(累计时间性差异为2万元，当前所得税率为25%)，“递延所得税资产”科目已有余额为0.45万元，因此应增加“递延所得税资产”科目余额0.05万元。

应交所得税=[20-(150-149)]×25%=4.75(万元)。则2010年会计处理为：借：所得税费用4.7万元，递延所得税资产0.05万元；贷：应交税费——应交所得税4.75万元。

另外，2010年盈利，弥补2009年亏损5万元，可抵扣的暂时性差异为0万元，“递延所得税资产”(弥补亏损项目)的科目余额应为0万元，则会计处理为：借：所得税费用0.75万元；贷：递延所得税资产(弥补亏损项目)0.75万元。

4. 2011年末，当年广告费税前列支额可比实际发生数多3万元，但备查账簿中可抵扣暂时性差异仅剩的2万元应全部冲掉，用来抵减当期应交所得税，“递延所得税资产”科目余额应为0万元，故应全部转销“递延所得税资产”科目余额0.5万元。应交所得税=(20-2)×25%=4.5(万元)。会计处理为：借：所得税费用5万元；贷：应交税费——应交所得税4.5万元，递延所得税资产0.5万元。○