

# 广告费会计处理之我见

广州白云山和记黄埔中药有限公司 唐飞兵

## 一、新会计准则对待摊费用和预提费用的界定

新会计准则删除了待摊费用和预提费用,且又未明确规定不允许再作待摊和预提。而《企业会计准则第32号——中期财务报告》规定:企业在会计年度中不均匀发生的费用,应当在发生时予以确认和计量,不应在中期财务报表中预提或者待摊,但会计年度末允许预提或者待摊的除外。

对以上内容进行分析,笔者尝试得出以下结论:在一个会计年度内,不再进行待摊和预提,发生相关费用时一次性计入当期损益。在跨会计年度时,如果有确凿证据表明需要待摊和预提的,则可以进行待摊和预提。待摊的项目不列入“待摊费用”科目,而可暂列入“其他应收款”或“预付账款”科目,预提的项目不列入“预提费用”科目,而可暂列入“其他应付款”或“预收账款”科目,暂挂会计科目的选择要根据待摊或预提项目的性质来确定。待到下一个会计年度时,再将上年度末待摊或预提的调整数进行回冲,由此来保证一个会计年度的会计确认和计量符合权责发生制原则和配比原则。

## 二、广告费会计核算的确认原则

对于广告费的会计核算,需要区分其是否涉及几个会计年度:①如果没有确凿证据表明当期发生的广告费是为了在以后会计年度取得有关广告服务,则应将广告费一次性计入当期损益;②如果有确凿证据表明(按照合同或协议约定等)企业实际支付的广告费,其相对应的有关广告服务将在未来几个会计年度内获得,在接受广告服务的各会计年度内,按照双方合同或协议约定的各期接受广告服务的比例分期计入当期损益,且须在每一个会计年度末对广告费进行相应的待摊或预提调整。

笔者认为,广告费待摊或预提的会计科目应选择“其他应收款”或“其他应付款”科目较为妥当。因为,《企业会计制度》规定:“预付账款”科目核算企业按照购货合同预付给供应单位的款项,“预收账款”科目核算企业按照合同规定向购货单位预收的款项。然而,企业支付的广告费不同于购货,是支付的一项费用,不应列入“预付账款”或“预收账款”科目。

## 三、具体的会计处理

下面,我们通过例子来说明广告费的会计处理。

例:A企业2005年5月作了一项户外广告,同广告商签订了一份合同。规定时间是2005年5月至2006年4月止,金额为12万元。

1. 如果A企业在5月份付了款并取得相应发票。①发生

费用时一次性计入当期损益:借:销售费用——广告费12万元;贷:银行存款12万元。②2005年年底对跨年度的广告费进行待摊调整:借:其他应收款4万元;贷:销售费用——广告费4万元。③2006年年初回冲2005年年底的待摊调整数:借:销售费用——广告费4万元;贷:其他应收款4万元。

2. 如果A企业在5月份付了款而直至广告完成后才取得相应发票。①付款时:借:其他应付款12万元;贷:银行存款12万元。②2005年年底对跨年度的广告费进行预提调整:借:销售费用——广告费8万元;贷:其他应付款8万元。③2006年年初回冲2005年年底的预提调整数:借:其他应付款8万元;贷:销售费用——广告费8万元。④2006年4月取得发票时:借:销售费用——广告费12万元;贷:其他应付款12万元。

值得一提的是,为了方便年底对广告费进行待摊和预提,平时必须对跨年度的广告合同或协议进行备查登记,记录其发票的开具情况、付款情况及广告投放的期间,以保证年底待摊和预提调整的依据充分。○

# 从合理性方面审查财产损失 损失的所得税前扣除

河南焦作 李勇

财产损失在所得税前扣除分为自行申报扣除、经审批扣除两种。国家税务总局针对每种扣除都作了详细的规定,尤其对需要经审批扣除的财产损失规定了可以在税前扣除的具体条件。但是,如果税务机关仅仅机械地按照有关规定进行审批或者注册税务师机械地按照有关条款进行财产损失鉴定是远远不够的,有关工作人员应从交易的实质来判断财产损失的合理性,以避免税款流失。

例如:某制药厂是一大型制药集团的子公司,经营状况良好,管理制度健全并得到有效执行,财务报表上显示每年均有一定的盈利,但每年都发生在所得税前申报扣除大约40万元左右的药品损失,其理由是药品过期失效。从部分还没有销毁的过期失效药品的包装看,的确存在该厂药品过期失效这一事实,但仔细深究其失效原因时,不免产生疑问:作为一个管理制度健全的企业,怎么会有大量药品过期失效呢?

从实物管理的角度看,产成品的实物流转应该是按照先进先出的方式管理的,即同类药品中先入库的药品在销售时最先出库,不至于让最早入库的药品在仓库堆放失效,因此药品大量失效一定另有原因。仔细询问下去得知,原来该集团内部既有药品生产企业又有药品流通企业,集团公司出于某些原因,规定集团内部凡是过期失效药品均退回药品生产企业更换新药,但是药品生产企业和药品流通企业均是独立法人,

这就产生了一个问题:失效药品究竟是应该在药品生产企业报废还是在药品流通企业报废?针对这种关联企业,如果希望通过查看有关合同内容来解决问题是不现实的,因为他们可以随时达成这样一个协议:药品流通企业如果在药品到期失效前没有将其销售出去,可以无条件的将其退回药品生产企业以换取新药,从法律形式上讲这种约定没有任何问题。但从交易的实质来看,根据税法规定,这种过期药品无条件退换新药属于以物易物,即以新药换取旧药,并且交换双方没有价差。从本质上讲,换出新药属于一个全新的销售业务,应该确认收入;换回失效药属于购进没有任何价值的过期药,如果支付大量资金而不求任何回报,这种行为的本质就是捐赠,因此换回失效药品这一行为属于企业的一种直接捐赠,这种直接捐赠是不允许在所得税前扣除的。

就本例而言:如果报废药品成本为40万元,单位成本中原材料成本占70%,成本利润率为10%,应该进行如下纳税调整:①调增收入=40×(1+10%)=44(万元)。②该企业捐赠额=44+44×17%=51.48(万元),不得税前扣除,但是该企业仅仅在报表上列示财产损失44.76万元(40+40×70%×17%)小于捐赠额,因此44.76万元的财产损失不得在所得税前扣除。③补交有关税金:增值税=44×17%-40×70%×17%=7.48-4.76=2.72(万元);城市维护建设税=2.72×5%=0.136(万元)(假设该厂位于县城);教育费附加=2.72×3%=0.0816(万元);印花税=44×2×3‰=0.0264(万元);所得税=(44+44.76-0.136-0.0816-0.01848)×33%=29.212894(万元)。

因此,在财产损失的鉴定和审批时,要严格按照实质重于形式原则来进行操作,考虑损失发生的合理性,避免给国家造成税款流失。○

## 企业对外捐赠的 所得税处理和纳税申报

江苏徐州市地方税务局稽查局 袁振皎

随着社会经济的发展,越来越多的企业开始重视各种捐赠活动。通过捐赠企业不仅可以树立良好的社会形象,还可以达到宣传产品、扩大销量的效果。

对于各种捐赠支出,《企业会计制度》规定在“营业外支出”科目核算,对捐赠支出没有限额规定。但税法规定,为了防止企业利用捐赠转移利润,少缴企业所得税,纳税人用于公益救济性的捐赠,在年度应纳税所得额3%以内的部分,准予扣除,超过部分不得扣除,纳税人直接向受赠人的捐赠不允许扣除。此外,税法对于什么是公益救济性捐赠也给予了界定,它是指纳税人通过我国境内非营利的社会团体、国家机关向教育、民政等公益事业和遭受自然灾害的地区、贫困地区的

捐赠。

除了会计制度和税法规定之间有差异外,企业所得税纳税申报表也发生了许多变化。《国家税务总局关于修订企业所得税纳税申报表的通知》(国税发[2006]56号)规定,2006年7月1日起全国统一使用新申报表,现行申报表(包括总局制定和各级税务机关自定的申报表)同时停止使用。

纳税人要想正确处理捐赠业务,需要注意以下几点。

### 一、非货币性资产捐赠的处理

捐赠包括现金捐赠和实物资产捐赠,实物资产包括自产、委托加工和外购的商品、原材料、固定资产、无形资产和有价证券等。《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则问题解答(三)》(财会[2003]29号)规定,企业将实物资产用于捐赠,应分解为按公允价值视同对外销售和捐赠两项业务进行所得税处理。捐赠时,应按捐出资产的账面价值及涉及的应交增值税、消费税等相关税费(不含所得税),借记“营业外支出”科目,按捐出资产的账面价值余额,贷记“原材料”、“库存商品”、“无形资产”等科目,按捐出资产涉及的应交增值税、消费税等相关税费,贷记“应交税费”等科目。涉及捐出固定资产的,应先通过“固定资产清理”科目,对捐出固定资产的账面价值、发生的清理费用及应缴纳的相关税费等进行核算,再将“固定资产清理”科目余额转入“营业外支出”科目。企业对捐出的资产已计提了减值准备的,在捐出资产时,应同时结转已计提的资产减值准备。

### 二、税前扣除公益救济性捐赠的计算基数

原税收政策规定,企业的公益救济性捐赠可以在年度应纳税所得额3%以内的部分予以扣除。目前税收政策规定,允许企业所得税前扣除的公益救济性捐赠主要有四类:①全额扣除,包括向红十字事业、福利性、非营利性老年服务机构、农村义务教育、公益性青少年活动场所的捐赠。②按应纳税所得额的10%比例扣除,包括对国家重点交响乐团、芭蕾舞团、歌剧院、京剧团及其他民族艺术表演团体、公益性图书馆、博物馆、科技馆、美术馆、革命历史纪念馆、重点文物保护单位的捐赠。③按应纳税所得额的3%比例扣除。④按应纳税所得额的1.5%比例扣除,主要适用于金融保险企业。

目前税收政策所说的应纳税所得额和原税收政策所说的应纳税所得额不同,国税发[2006]56号文件规定,允许扣除的公益救济性捐赠的计算基数为申报表主表第16行“纳税调整后所得”。

### 三、公益救济性捐赠扣除限额计算的原则

目前税收政策规定,公益救济性捐赠扣除限额的计算应遵循“分类不分户”的原则,即不能按受赠对象逐个计算,也不能全部合并计算,应当将所有捐赠支出按每档扣除比例进行分类,分类后根据纳税调整后所得乘以目前税收政策规定的相应扣除比例计算扣除限额,与该类实际捐赠支出额合计数进行比较,然后确定允许税前扣除的捐赠额。所有捐赠支出只能在纳税调整后所得内扣除,如果纳税调整后所得小于零,则不得扣除,即使是目前税收政策规定可全额扣除的捐赠支出也只能在实有纳税调整后所得中扣除。○