

若干会计、税务处理问题答疑

栏目主持 崔洁 本期特约解答 唐爱军

1. 问：公司购买高尔夫球会员证，金额200多万元，此证将来可转让，并且公司就是以此为目的购入的，账务上如何处理？税务方面有没有规定？

答：会计方面，较早时财政部发布的《关于高尔夫球会员证财务处理问题的批复》（财工字[1997]329号）规定：外商投资企业购买的高尔夫球会员证是一种资本性支出，应作为“其他资产”进行管理，按预计的受益期限或不少于10年的期限分期平均摊销，摊销时，计入“管理费用”中的“交际应酬费”。但对于内资企业如何执行以及企业在执行《企业会计制度》和《企业会计准则(2006)》以后如何进行账务处理，目前未见明确规定。不过问题的关键还是所发生支出是确认为资产还是费用。以会计理论发展的某一阶段的观点看，资产是成本尚未耗用的部分，费用是成本已经耗用的部分，这一观点有助于我们分析此问题。对此我们分析讨论如下：

(1)如果属于消费性质，且购买了会员证只是取得了会员资格，即每次消费仍然要支付一定的费用，同时会员资格有期限限制，这种情况下，购买会员证支出具有费用性质，可核算为“长期待摊费用”，按享有会员资格期限分期摊销，摊销费用计入“管理费用”、“营业费用”或“销售费用”等科目。

(2)如果属于消费性质，且购买了会员证只是取得了会员资格，每次消费仍然需要支付一定的费用，但会员资格长期有效，这种情况下，购买会员证支出同样具有费用性质，可核算为“长期待摊费用”，可按合理期限（按《企业会计制度》规定长期待摊费用的摊销期限不超过2年，但通常此类情况可按不少于10年的期限）分期摊销，摊销费用计入“管理费用”、“营业费用”或“销售费用”。

(3)如果属于消费性质，而购买了会员证不但取得了会员资格，且在有限期限内消费是免费的，这种情况下，所发生支出具

有资产性质，可核算为“无形资产”，按会员资格期限进行摊销，摊销费用处理同前。

(4)如果具有投资性质，即预期会员证会增值，且企业购买的目的是为了增值后转让，执行《企业会计制度》的企业可将其核算为“其他长期资产”，执行《企业会计准则(2006)》的企业可比照投资性房地产的相关规定，增设“高尔夫会员证”之类的科目单独核算。

(5)虽然不具有投资价值，但也不是单纯消费，购买的目的是转售以获取差价，那么应该核算为“存货”，且不摊销费用，但要按规定计提减值准备。

(6)公司购买会员证是为了经营，如酒店自身没有高尔夫球场，因此购买若干会员证以供酒店顾客消费使用，这种情况下可以核算为“无形资产”，其成本按一定期限摊销，摊销费用计入“其他业务支出”等，向顾客收取的租赁性质的费用记为“其他业务收入”。

税务方面主要涉及所发生支出能否税前扣除问题，按照税法精神需要分别不同情况具体分析：(1)与生产经营有关的，可以按一定方式（如分期摊销）税前扣除；(2)与生产经营无关或无法证明与生产经营有关的，无论会计上如何核算，都不能税前扣除费用。

2. 问：我公司是从事加油站相关测漏服务的，为客户开具的是其他服务业的发票，请问计征营业税是不是按开具发票上的金额计算？要不要扣除服务成本？如果业务地不在本市，是不是要到业务发生地去申报纳税？

答：(1)按照《中华人民共和国营业税暂行条例》规定，纳税人的营业额为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产向对方收取的全部价款和价外费用。但在修订前后

的条例及《财政部、国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》(财税[2003]16号)等相关文件中,分别规定了在一些特定情况下可以差额计算营业额,即“营业额=营业收入-符合规定的营业额减除项目”。但这些“特定情况”是需要财政部和国家税务总局予以明确列举的,而目前尚未见到问题所述业务的营业额可以差额计税的规定,因此,应该是以向对方收取的全部价款和价外费用为营业额,不能扣除服务成本。税法所说的营业额通常情况下就是问题所说发票金额,但如存在折扣或者未开票的价外收费等情况时,营业额也可能与发票金额有所不同。

(2)因为你公司是固定业户,业务地不在本市属于税法所说的外出经营。按1993年发布的营业税暂行条例规定,纳税人提供应税劳务,应当向应税劳务发生地主管税务机关申报纳税。而按照2008年修订后的新条例,除建筑业劳务以及国务院财政、税务主管部门规定的其他应税劳务应当向应税劳务发生地的主管税务机关申报纳税外,纳税人提供应税劳务应当向向其机构所在地或者居住地的主管税务机关申报纳税。而按照《中华人民共和国税收征收管理法》、《中华人民共和国发票管理办法》、《税务登记管理办法》以及《国家税务总局关于加强和规范税务机关代开普通发票工作的通知》(国税函[2004]1024号)的精神,纳税人到外省(自治区、直辖市)临时从事经营活动的,原则上应当按照《税务登记管理办法》的规定,持《外出经营活动税收管理证明》,向经营地税务机关办理报验登记,领取发票自行开具;确因业务量小、开票频度低的,可以申请经营地税务机关代开。这些规定在营业税暂行条例修订后如何协调与衔接,尚待明确。

3. 问: 我们是一家制药企业, 根据相关要求, 对客户退回的过期药品均作销毁处理。这部分销毁药品的损失属于正常损失还是非正常损失? 进项税额是否要转出? 是否要中介机构鉴定?

答: 这要分别增值税和企业所得税来进行分析。

增值税方面, 根据《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》的规定精神, 正常损失是指生产经营过程中的正常损耗, 比如生产过程中的合理损耗等; 非正常损失, 是指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失, 一般理解包括: (1)自然灾害损失; (2)因管理不善造成货物被盗窃、发生霉烂变质等损失; (3)其他非正常损失。按《关于企业改制中资产评估减值发生的流动资产损失进项税额抵扣问题的批复》(国税函[2002]1103号)的精神, 如果流动资产未丢失或损坏, 只是由于市场发生变化, 价格降低, 价值量减少, 则不属于《增值税暂行条例实施细则》中规定的非正常损失, 不作进项税额转出处理。对此, 我们应该理解和把握的是, 在增值税方

面区分正常损失与非正常损失的目的是要确定相关货物所包含的进项税能否抵扣。对于一般企业的存货, 虽然变质但仍能按原用途以较低价格变现(低于正常销售价格但高于残值变现), 这种情况下, 该批货物仍然未实际退出流通环节, 从理论上说其价值损失(正常销售价格与变价之间的差额)应视为正常损失。而像药品、食品等一旦过期、变质后则无可利用价值的产品, 实际上已经退出流通环节, 从原理上说其所包含的进项税没有了对应扣除的销项税额。同时, 销毁过期退货虽然是出于质量管理的要求, 但这样的销毁不同于通常所说生产经营中的合理损耗(一般是指工艺损耗或保管中的挥发等合理的自然损耗)。尤其是数量、价值均较大且具有经常性时, 如果不剔除其所包含的进项税, 就比较严重地影响了应缴增值税税额。因此从原理上看, 问题所述情况在增值税方面应该归于非正常损失, 作进项税转出处理。当然, 也有观点认为如果是少量、小额退货销毁, 也可视为正常损失(合理损耗)。据了解, 有些地方为征管方便, 规定了制药等企业的类似损失的合理损耗比率, 即在一定比例以内的视为正常损失, 不用作进项税额转出; 超过该比例的部分要做进项税额转出。这有一定的合理性。建议企业就此与主管税务机关沟通取得一致认识为宜。

企业所得税方面, 新的《中华人民共和国企业所得税法》实施后, 此类问题未见进一步明确。按此前的《企业财产损失所得税前扣除管理办法》(国家税务总局令第13号)的精神, 企业财产损失按损失原因, 分为正常损失、非正常损失以及发生改组等评估损失和永久实质性损害四种类型。其中, 正常损失包括正常转让、报废、清理等; 非正常损失包括因战争、自然灾害等不可抗力造成损失, 因人为管理责任毁损、被盗造成损失, 政策因素造成损失等。而存货出现以下一项或若干项情形时, 应当确认为发生永久或实质性损害: (1)已霉烂变质; (2)已过期且无转让价值; (3)经营中已不再需要, 并且已无使用价值和转让价值; (4)其他足以证明已无使用价值和转让价值的情形。对比可见, 问题所述情况应归属于“永久或实质性损害而确认的财产损失”更为准确。

对于上述永久性实质损害, 按“国家税务总局令第13号”规定, 须经税务机关审批才能在申报企业所得税时扣除。企业发生自然灾害、永久或实质性损害需要现场取证的, 应在证据保留期间及时申报审批, 也可在年度终了后集中申报审批, 但必须出据中介机构、国家及授权专业技术鉴定部门等的鉴定材料。具体所需提供的资料请查阅“国家税务总局令第13号”文件。

4. 问: 果树挂果前的支出直接进“生物性在建工程”(分批次), 不通过“农业生产成本”这个科目归集生产成本, 成

熟后一次性转入“生产性生物资产”(对应前面批次),挂果后开始计提生物资产折旧,如此“农业生产成本”这个科目只有挂果后才使用,请问是否可以简化核算?

答:你所说的核算方式是原《农业企业会计核算办法——生物资产和农产品》(以下简称“核算办法”)中的规定,即企业设置“生产性生物资产”科目,核算成熟生产性生物资产的原价;设置“生物性在建工程”科目,核算未成熟生产性生物资产发生的实际支出。《企业会计准则第5号——生物资产》对生物资产的核算做了进一步规范,与核算办法相比有了较大变化,不再使用“生物性在建工程”这一一级科目,而是在“生产性生物资产”科目下设置“未成熟生产性生物资产”和“成熟生产性生物资产”明细来核算未成熟和已成熟生物资产。但对于成本的归集,仍然规定只有在生产性生物资产成熟以后所发生的成本才使用“生产成本”科目。这样核算是符合农业生产企业和生产性生物资产的特性的,所以,企业应按照此方式核算为宜,不要轻易尝试简化。

5.问:公司为改造通风系统购买了一台空气过滤器,安装费用为6 000元,还将车间的几个大型设备也连到了该管道上,花费8 000元。请问,上述支出是全部计入固定资产,还是将安装过滤器的6 000元计入固定资产,其他计入当期费用呢?

答:对此不能简单地以金额大小为唯一判定依据,而应按制度或准则的规定来分析判断。

(1)按《企业会计制度》及《〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答(二)》规定,①与固定资产有关的后续支出,如果使可能流入企业的经济利益超过了原先的估计,如延长了固定资产的使用寿命,或者使产品质量实质性提高,或者使产品成本实质性降低,则应当计入固定资产账面价值,其增计金额不应超过该固定资产的可收回金额。除此以外的后续支出,应当确认为费用。②如果不能区分是固定资产修理还是固定资产改良,或固定资产修理和固定资产改良结合在一起,则企业应按上述原则进行判断,其发生的后续支出,分别计入固定资产价值或计入当期费用。

(2)按《企业会计准则第4号——固定资产》及其应用指南规定,固定资产同时满足下列条件的,才能予以确认:①与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业;②该固定资产的成本能够可靠地计量。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。固定资产的更新改造等后续支出,满足前述规定确认条件的,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;不满足前述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。

(3)税务方面,按照《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例规定,固定资产的大修理支出,是指同时符合下列条件的支出:①修理支出达到取得固定资产时的计税基础50%以上;②修理后固定资产的使用年限延长2年以上。符合税法规定以及上述条件的大修理支出,按照固定资产尚可使用年限分期摊销。对此,我们理解为同时满足上述条件的固定资产修理支出要分期摊销,而不同时满足前述两个条件但符合税法规定准予列支的修理费用,才可以视为日常维修,直接在当期扣除。

因此应该注意到,税法与会计准则在划分资本化与费用化标准方面的规定是不尽相同的。你单位应比照上述规定确定自己的会计和税务处理办法。

6.问:我们是一家餐饮企业,为了促销实行消费100元送30元赠券的政策,这30元赠券怎么核算?下次再来消费是不是可以从营业额中扣除?能否将这部分费用作为销售费用处理?

答:餐饮企业赠券即代金券一般是为了鼓励客户再次前来就餐而承诺给予折扣的信用凭证。客户使用代金券时,企业并没有实际支出任何直接费用,只是在应收金额上给予了相应的折扣,所以作为折扣比视为销售费用更符合业务实质。不过实践中会涉及会计、税务、财务管理三个方面的问题,需要分别予以分析。

会计方面,企业发送代金券时尚未形成现实的义务,暂不需要做会计处理。实际收回代金券并按扣除后金额结算时,直接视为会计准则和制度规定的商业折扣。按照《企业会计制度》和《企业会计准则第14号——收入》的规定,应该按扣除商业折扣后的金额确定销售收入。

税务方面,企业收回代金券并按扣除后金额结算的,属于税法规定的折扣销售。按修订后的营业税暂行条例实施细则规定,“纳税人发生应税行为,如果将价款与折扣额在同一张发票上注明的,以折扣后的价款为营业额;如果将折扣额另开发票的,不论其在财务上如何处理,均不得从营业额中扣除。”因此,目前实践中如果企业使用的是定额发票,那么直接按折扣后撕票给客户,如果是填开式发票,最好将全部价款和折扣开在同一张发票上,这样便于反应业务全貌,避免税务机关检查时认为成本与收入不匹配。

财务管理方面,因为企业是按折扣后金额核算营业收入,可能导致营业成本与收入不匹配,所以我们建议企业设置备查登记簿,记录代金券的发放和收回情况。当然最好能明晰到每一台的消费金额和折扣金额,也包括对特殊客户的免单和打折情况的记录,以方便内部管理和成本分析、控制、监督。

主持人信箱: cj-0723@163.com