

# 授予客户奖励积分的会计与税务处理

李 坤

(江苏财经职业技术学院会计系 江苏淮安 223003)

**【摘要】** 授予客户奖励积分是企业的一种促销方式,本文通过对奖励积分的会计处理和税务处理进行探讨,以期为企业的奖励积分销售业务提供操作参考,规范对奖励积分销售业务的处理。

**【关键词】** 奖励积分 公允价值 递延收益 会计处理 税务处理

奖励积分,是指企业在销售商品或提供劳务的同时授予客户一定数量的积分,客户在满足一定条件后可以将其兑换成企业或第三方提供的免费或折扣后的商品或服务。如航空公司推出的常旅飞行奖励计划,各商家推出的会员卡、积分卡、VIP卡等积分返利计划等。奖励积分实质上是企业的一种促销方式,属于以折扣方式销售货物。

## 一、奖励积分的会计处理

对于奖励积分相关业务的会计处理,现行企业会计准则中并未涉及。2010年的企业会计准则讲解中对奖励积分相关业务的会计处理做出了规范,主要是借鉴了国际会计准则中的处理方法。

1. 将授予客户奖励积分的公允价值单独确认为递延收益。企业在销售商品或提供劳务的同时,应将销售商品或提供劳务所取得的货款或应收货款在本次商品销售或劳务提供产生的收入与奖励积分的公允价值之间进行分配,将取得的货款或应收货款扣除奖励积分公允价值后的金额确认为商品销售收入或劳务收入,奖励积分的公允价值确认为递延收益。奖励积分的公允价值为单独销售奖励积分可取得的金额。如果奖励积分的公允价值不能够直接观察到,授予企业可以参考被兑换奖励商品或服务的公允价值或者采用其他估值技术估计奖励积分的公允价值。

### 2. 客户兑换奖励积分或者积分失效时的会计处理。

(1) 获得奖励积分的客户在满足条件时有权利取得积分授予企业的商品或服务。在客户兑换奖励积分时,授予企业应将原计入递延收益的、与所兑换积分相关的部分确认为收入。确认为收入的金额,应当以被兑换用于换取奖励的积分数额占预期将兑换用于换取奖励的积分总数比例为基础计算确定,类似于完工百分比法。

应确认奖励积分的累计收入=递延收益×已经被兑换的奖励积分数/预期兑换的奖励积分总数

(2) 获得奖励积分的客户在满足条件时有权利取得第三方提供的商品或服务。如果授予企业代表第三方归集对价,则授予企业应在第三方有义务提供奖励且有权接受因提供奖励的计价时,将原计入递延收益的金额与应支付给第三方的价

款(应确认为其他应付款)之间的差额确认为收入;如果授予企业自身归集对价,则授予企业应在履行奖励义务时按照分配至奖励积分的对价确认收入。

(3) 企业因提供奖励积分而发生的不可避免成本超过已收和应收对价时,应按《企业会计准则第13号——或有事项》有关部门亏损合同的规定处理。

## 二、奖励积分的税务处理

1. 增值税的处理。按照《增值税暂行条例实施细则》第四条的规定,将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人,应视同销售。现行税法规定,纳税人采取折扣方式销售货物,如果销售额和折扣额在同一张发票上分别注明的,可按折扣后的销售额征收增值税;如果将折扣额另开发票,不论其在财务上如何处理,均不得从销售额中减除折扣额。

企业采取奖励积分销售货物的情况下,在商品销售环节,由于销售商品时销售发票不能分别注明销售额和折扣额,因此应全额确认销售收入缴纳增值税。在积分兑换环节,财务、会计制度与企业所得税法均要求确认商品销售收入,因为对于销售方来说确实是向外发出了两次商品,只不过是商场为了促销可以用积分来抵掉一部分价款。增值税是流转税,每发生一次流转,就发生一次纳税义务。因此,在积分兑换环节,增值税的处理应是按确认的收入计算销项税额。而逾期失效的积分由于在配送积分环节已经按全额计算了销项税额,企业也并未赠送货物,所以在积分逾期失效结转计入当期损益时,不需要计算销项税额。对奖励积分业务,在使用积分兑换商品、购物券或代金券时,不得对返券或赠品再单独开具增值税专用发票。

2. 营业税的处理。《营业税暂行条例实施细则》第三条规定,提供规定的劳务、转让无形资产或者销售不动产,是指有偿提供条例规定的劳务、有偿转让无形资产或者有偿转让不动产所有权的行为,该积分兑换的劳务,劳务提供方属于无偿提供劳务行为(实质上在前期已有偿取得利益并已申报缴纳营业税)。如航空公司按乘客一定期间乘坐班机的里程数,按一定的标准折算成里程积分,乘客可以按规定的规则兑换成

机票,兑换的机票以免费形式提供。与增值税不同,奖励积分兑换成接受营业税征税范围的劳务时,劳务提供方无需缴纳营业税。

**3. 企业所得税的处理。**对于奖励积分销售方式的所得税处理,在目前税法对此没有明确规定的情况下,应当按照财政部《关于做好执行会计准则企业 2008 年年报工作的通知》(财会函[2008]60号)的规定执行,即购货奖励的积分应全额确认为当期收入,计算企业所得税。

奖励积分销售收取或应收的货款,企业按照奖励积分的公允价值确认的“递延收益”的计税基础为零,与会计核算的“递延收益”科目余额之间产生了可抵扣暂时性差异。企业在计算应纳税所得额时,应当在利润总额的基础上调增该项可抵扣暂时性差异。

### 三、例解

#### 1. 获得奖励积分的客户取得授予积分企业的商品或服务。

**例 1:**某商场规定:顾客每购买 100 元的商品可以获得 100 个奖励积分,这些奖励积分可以累积并用来换购商场提供的商品,但不能将积分兑换成现金,积分的使用期限为获得积分开始的 3 年内。顾客每获得 1 000 个积分,可用来兑换零售价为 50 元的商品,商品的成本为 30 元。假设该商场 2010 年度销售了 8 000 万元的商品,同时顾客在商场共累积了 8 000 万个积分点,2010 年顾客使用了 3 000 万个积分点换购商品,年末该商场估计其中有 6 000 万个积分点会被用于换购商品。2011 年顾客使用了 1 000 万个积分点换购商品,与 2010 年换购的积分共计 4 000 万个积分点,该商场重新估计的积分换购总数应该为 5 000 万个积分点;2012 年顾客使用了 1 000 万个积分点换购商品,2010 年授予的奖励积分剩余部分失效。假设 2010 年是该商场第 1 年实行奖励积分制度,该商场销售商品适用的增值税税率均为 17%,适用的所得税税率为 25%,在可抵扣暂时性差异转回的未來期间能够产生足够的应纳税所得额。

(1)2010 年授予 8 000 万个奖励积分的公允价值=(50÷1 000)×8 000=400(万元),确认为递延收益。销售商品应当确认的收入=8 000/1.17-400=6 437.61(万元)。

会计分录为:借:库存现金/银行存款 8 000;贷:主营业务收入 6 437.61,应交税费——应交增值税(销项税额)1 162.39,递延收益 400。

2010 年因奖励积分部分确认的收入=(3 000÷6 000×400)/1.17=170.94(万元)

会计分录为:借:递延收益 200;贷:主营业务收入 170.94,应交税费——应交增值税(销项税额)29.06。借:主营业务成本 90(3 000÷1 000×30);贷:库存商品 90。

2010 年末该项递延收益产生的可抵扣暂时性差异=(400-200)/1.17=170.94(万元)。该商场应确认的递延所得税资产=170.94×25%=42.74(万元)。

会计分录为:借:递延所得税资产 42.74;贷:所得税费用 42.74。

(2)2011 年累计有 4 000 万个积分点换购商品,该商场预

计积分换购总数应为 5 000 万个积分点。因此,该商场因奖励积分累计应确认的收入=400×(4 000÷5 000)/1.17=273.50(万元),2011 年末应确认的收入=273.50-170.94=102.56(万元)。

会计分录为:借:递延收益 120;贷:主营业务收入 102.56,应交税费——应交增值税(销项税额)17.44。借:主营业务成本 30(1 000÷1 000×30);贷:库存商品 30。

2011 年年末该项递延收益产生的可抵扣暂时性差异=(400-320)/1.17=68.38(万元)。该商场 2011 年应确认的递延所得税资产=68.38×25%=17.09(万元)。

会计分录为:借:所得税费用 25.65;贷:递延所得税资产 25.65。

(3)2012 年是兑换 2010 年奖励积分的最后一年,客户使用了 1 000 万个积分点换购了商品,应将剩余递延收益全部确认为收入。即 2012 年因授予客户奖励积分应确认的收入=(400-200-120)/1.17=68.38(万元)。

会计分录为:借:递延收益 80;贷:主营业务收入 68.38,应交税费——应交增值税(销项税额)11.62。借:主营业务成本 30(1 000÷1 000×30);贷:库存商品 30。

2012 年年末该项递延收益产生的可抵扣暂时性差异=(400-400)/1.17=0(万元)。该商场 2012 年应确认的递延所得税资产=0×25%-(42.74-25.65)=-17.09(万元)。

会计分录为:借:所得税费用 17.09;贷:递延所得税资产 17.09。

#### 2. 获得奖励积分的客户取得第三方的商品或服务。

**例 2:**某航空公司承诺每飞行 1 公里积 1 分,当期旅客共取得积分 100 万分。经与某家电零售商达成协议,达到规定里程可换购家电产品。航空公司积分的公允价值为 0.01 元,每 1 积分应向家电零售商支付 0.009 元。

航空公司授予客户奖励积分的公允价值=1 000 000×0.01=10 000(元),授予时确认为递延收益。

会计分录为:借:银行存款 10 000;贷:递延收益 10 000。

(1)授予企业代第三方归集对价:客户使用奖励积分换购家电产品时,原计入递延收益的金额与应支付给第三方的价款之间的差额确认为收入。

会计分录为:借:递延收益 10 000;贷:其他应付款 9 000,主营业务收入 1 000。

(2)授予企业自身归集对价:客户使用奖励积分换购家电产品时,授予企业按照分配至奖励积分的对价确认收入,支付给第三方的款项确认为销售费用。

会计分录为:借:递延收益 10 000;贷:主营业务收入 10 000。借:销售费用 9 000;贷:银行存款 9 000。

### 主要参考文献

1. 中国注册会计师协会.会计.北京:中国财政经济出版社,2011
2. 财政部.企业会计准则讲解 2010.北京:人民出版社,2010
3. 国家税务总局.关于做好 2009 年度企业所得税汇算清缴工作的通知.国税函[2010]148号,2010-04-12