

“联营扣点”模式下 商场返利券促销的财税处理

范义敏 王雪丽 李银平

(石家庄铁路职业技术学院经济管理系 石家庄 050061)

【摘要】 返利券促销是商家常用的促销方式之一。本文讨论了“联营扣点”模式下商场返利券促销方式的会计及税务处理,以供参考。

【关键词】 联营扣点 返利券促销 纳税筹划

一、“联营扣点”模式的特点及基本账务处理

“联营扣点”是近几年出现的一种在商场(零售店)和供应商之间的新型合作经营方式,其常见的一种模式就是商场给供应商提供柜台或者其他经营场所,供应商提供商品并派人参与商品的销售,而销售活动由商场统一管理,商品销售的款项也由商场统一收取,商品销售结束后(或者商场和供应商约定的结算日期),商场按照销售额的一定比例(也就是扣点)计算收取柜台或者其他经营场所的使用费用。

这种联营方式具有以下特点:①商场只负责提供经营场

所和统一的管理,不负责商品的购进和销售,商场对销售的商品没有所有权。②商品销售出去后,商场负责统一的收款和开票工作,在约定的结算日期,根据已销售商品的价值与供应商进行结算,此时销售完成,供应商的纳税义务产生,需要按照结算的商品价值计算增值税销项税额(也是商场增值税的进项税额)。③商场取得的收入是商品销售的差价(也就是扣点),是在商品流转环节的增值额,因此对于这样的经营业务,商场要按照销售额计算增值税销项税额。

可以看出,这种联营模式实质是一种商场的受托代销行

成本费用为 50 025 元(300 150÷6)。会计分录如下:借:财务费用 50 025;贷:未确认融资费用 50 025。

方星公司采用平均年限法计提折旧时,每年应计提的折旧额为:1 051 500÷6=175 250(元)。会计分录如下:借:制造费用 175 250;贷:累计折旧 175 250。

方星公司在租赁期间每年计入利润表的相关成本费用为:50 025+175 250=225 275(元)。按照《企业所得税法》及其实施条例的规定,方星公司融资租入固定资产在租赁期间每年可以提取折旧抵减应纳税所得额的金额为:1 351 650÷6=225 275(元)。两者相等,融资租入固定资产的账面价值与其计税基础之间的差异未对租赁期间各年度的会计利润和应纳税所得额造成影响,因此,租赁期间也不需要进行相应的所得税会计处理。当然,需要在会计报表附注中对未确认融资费用采用直线法分摊作出特别说明。

现行企业会计准则规定,未确认融资费用应采用实际利率法进行分摊。如果采用实际利率法分摊未确认融资费用,则会对租赁期间各年度的会计利润和应纳税所得额造成影响。鉴于这种影响是差异摊销方法引起的,因此在租赁期开始日同样不需要确认递延所得税资产,只需要在租赁期间进行相应的所得税会计处理。

三、递延差异的所得税会计处理

递延差异,虽然在差异发生当期不影响会计利润和应纳税所得额,但是在差异转回期间将影响转回期间的会计利润

和应纳税所得额。即递延差异在以后差异转回期间将会给企业带来所得税利益或者增加企业的应付所得税金额,因此,递延差异在差异发生当期就应该确认该差异产生的递延所得税资产或递延所得税负债。这与《企业会计准则第 18 号——所得税》的规定不相符,如何理解呢?因为这样处理有利于增强财务会计数据的可理解性。下面通过企业开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用的所得税会计处理进行阐释。

根据企业所得税法及其实施条例的规定,企业开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用,可以在计算应纳税所得额时加计扣除 50%。形成无形资产的,按照无形资产成本的 150%摊销。在计税时按照无形资产成本的 150%摊销,将导致无形资产的计税基础大于其初始账面价值,从而产生可抵扣暂时性差异,其差异在未来摊销期间内将转回,此差异即为递延差异。笔者认为,将递延差异产生的递延所得税资产或递延所得税负债在当期确认并在以后摊销期间内转回,可以消除当期和以后摊销期间差异对所得税费用的影响,保证所得税费用与会计利润之间的配比关系,从而有利于增强财务会计数据的可理解性。

主要参考文献

1. 刘永泽,傅荣.高级财务会计.大连:东北财经大学出版社,2009
2. 明光兰.企业内部开发无形资产的所得税会计处理.财会月刊,2010;12

为,但其具体的会计处理又与受托代行为有一定的区别,其基本的账务处理如下:

日常销售时:借:银行存款/库存现金/应收账款;贷:主营业务收入(含税销售额)。

月末计算增值税时:借:主营业务收入;贷:应交税费——应交增值税(销项税额)(从含税销售额中分离出来的销项税额)。

与供应商结算时:借:主营业务成本(扣点之后的不含税结算款项),应交税费——应交增值税(进项税额)(供应商根据结算款项开出的增值税专用发票上的增值税额);贷:银行存款。

二、“联营扣点”模式下商场返利券促销的财税处理

返利券促销,是指消费者在商场消费达到一定金额后可以额外获得一定金额的赠券,这种赠券在消费者再次购买本商场的货物时,可以直接抵扣现金。

1. 实行返利券促销时,商场收入和相关税费的确定。要确认商场的收入,首先要给返利券进行定性。对于促销过程中给予消费者的返利券,目前有两种常见的核算方法,一种是将商场向消费者赠送返利券的行为比照非公益性捐赠,按视同销售处理,因此商场必须按照包含返利券消费金额确认收入,据此确定增值税和所得税等相关税费;一种是将返利券销售额作为一种销售折扣,按照扣减返利券的金额确认收入,据此确定增值税和所得税等相关税费。

从纳税筹划的角度来看,第二种核算方法比较符合企业合理避税的要求。另外,从返利券本质来看,它与非公益性捐赠有着本质的区别。因此,企业在运用返利券促销时,将返利券销售额作为一种销售折扣,在开具的发票上同时注明销售额、收到的现金以及收回的返利券金额(也就是折扣额),就符合税法上将销售额和折扣额在同一张发票上体现的规定,就可以按照不含返利券的金额确认收入,体现企业合理避税的要求。

2. 实行返利券促销时,商场与供应商结算金额的确定。一般情况下,商场的返利券促销活动绝大部分商家都会参加,消费者得到的返利券往往会购买不同供应商的商品,所以如果以每一个商家的现金销售额为依据结算款项的话,不仅麻烦而且不公平,从而商场一般是按照含返利券的销售额与供应商进行结算,这就涉及扣点问题,也就是商场到底按照销售额的多大比例进行扣点,才能保证商场和供应商实现双赢呢?

举例说明:某商场举行“满300送100”的返利券促销活动,无促销活动时,商场的扣点是20%,不考虑其他成本费用。在这种情况下,消费者相当于花300元买到了400元的商品,商场如果仍按照20%的扣点与供应商结算的话,应返给供应商320元 $[400 \times (1-20\%)]$,而商场只收到了300元,还要倒贴20元,所以商场肯定不会再按照原来的扣点与供应商进行结算,因此双方会在促销期间,重新商定一个新的扣点,这个扣点一般以商场能够得到与不促销时一样的扣点为基准点,上下浮动。不促销时,销售300元的商品时,商场要抽成60元

($300 \times 20\%$),促销时,要想同样得到60元的抽成,只能与供应商结算240元,那么扣点应该是 $40\%[(400-240) \div 400]$,也就是说供应商每销售100元的商品,商场要抽掉40元,如果供应商的进货价是5折的话,供应商就只赚10元钱了,利润率只有10%,所以供应商不同意这个扣点。双方经过协商之后,往往会以这个扣点为基础重新确定一个扣点,一般情况下,商场会做出一些让步,让出一部分的抽成,让供应商有钱可赚。

三、案例分析

例:甲商场为增值税一般纳税人,采取的是“联营扣点”的经营模式,在元旦期间举行“满300送100”的返利券促销活动,活动期间销售商品价值737.1万元(其中包含收到的返利券152.1万元和585万元现金),甲商场和供应商商定的扣点率为38%,不促销时商场的扣点率为20%。甲商场的城市建设维护税税率为7%,教育费附加征收率为3%,企业所得税税率为25%,不考虑其他活动,不考虑所得税的纳税调整。

1. 会计处理。

(1)销售时:借:库存现金585;贷:主营业务收入585。

(2)月末计算增值税时:借:主营业务收入85;贷:应交税费——应交增值税(销项税额)85。

(3)与供应商结算时:借:主营业务成本390.6,应交税费——应交增值税(进项税额)66.402;贷:银行存款457.002。

2. 税务处理。商场在开发票时,在发票上要同时注明销售总额、收回的现金以及收回的返利券金额,这样才能按照扣除返利券之后的金额585万元确认收入500万元。

应交增值税 $=85-66.402=18.598$ (万元)
 应交城市维护建设税 $=18.598 \times 7\%=1.302$ (万元)
 应交教育费附加 $=18.598 \times 3\%=0.558$ (万元)
 利润总额 $=500-390.6-1.302-0.558=107.54$ (万元)
 应交企业所得税 $=107.54 \times 25\%=26.885$ (万元)
 净利润 $=107.54-26.885=80.655$ (万元)

3. 假设不促销时,商场销售额为585万元,其他条件不变,则净利润的计算过程如下:应返给供应商的款项为468万元(585×0.8),其中,400万元记入“主营业务成本”科目,68万元记入“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目。

应交增值税 $=85-68=17$ (万元)
 应交城市维护建设税 $=17 \times 7\%=1.19$ (万元)
 应交教育费附加 $=17 \times 3\%=0.51$ (万元)
 利润总额 $=500-400-1.19-0.51=98.3$ (万元)
 应交企业所得税 $=98.3 \times 25\%=24.575$ (万元)
 净利润 $=98.3-24.575=73.725$ (万元)

我们比较一下,实行返利券促销要比不促销时净利润多6.93万元($80.655-73.725$),而由于采用了将返利券作为折扣的纳税筹划方法,所缴纳的税费总额只多了4.068万元($18.598+1.302+0.558+26.885-17-1.19-0.51-24.575$)。

主要参考文献

李贵芬,李晓红.商场与供应商联营业务的会计与税务处理.财会月刊,2010;3