

企业返利账务处理举例说明

胡小凤

(四川财经职业学院会计系 成都 610101)

【摘要】企业在日常经营过程中,经常会支付或收到各种现金或实物形式的返利。本文结合最新税收和会计制度,以实例形式对各种形式返利双方的账务处理进行了解析。

【关键词】 现金返利 实物返利 冲抵货款 账务处理

A企业是生产电子相册等数码产品的企业,其于2011年1月1日制定了一系列的营销策略,其中规定:经销商年进货额为50万元以下时,按原价格进行结算;年进货额达50万元及以上时,给予原价2%的奖励折扣,该折扣于第二年初兑现。这一折扣的发生时间与销售收入的确认时间(或发票开具时间)发生了脱离,应该怎样进行账务处理呢?

一、现金形式的返利

若上例中第二年初兑现的折扣以现金形式返还给经销

商,则构成了现金形式的返利,实际上是一种商业折扣(税法术语叫“折扣销售”)。

1. 销货方(A企业)的账务处理。《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》(国税函[2008]875号)规定,企业为促进商品销售而在商品价格上给予的价格扣除属于商业折扣,商品销售涉及商业折扣的,应当按照扣除商业折扣后的金额确定销售商品收入金额。《关于纳税人折扣折让行为开具红字增值税专用发票问题的通知》(国税函[2006]1279

益工具。

例4:甲上市公司经批准于2012年1月1日以50400万元的价格发行面值总额为50000万元的可转换公司债券,该债券期限为5年,票面年利率为3%,实际年利率为4%。自2013年起,每年1月1日付息。自2014年1月1日起,该债券持有人可以申请按债券面值转为甲公司的普通股股票(每股面值为1元),转换条件为按债券面值每10元转换1股股票。假设债券持有人于2014年1月1日将所有可转换公司债券转为普通股股票,债券发行资金用于日常生产经营。 $(P/A, 4\%, 5)=4.4518$, $(P/F, 4\%, 5)=0.8219$ 。

分析:债券属于基本金融工具,但由于其赋予了债券持有人在未来某一时点转换为普通股的权利,即该金融工具属于未来可用自身权益工具结算的非衍生金融工具。而在发行债券时,企业根据该合同义务将交付的自身权益工具数量是不确定的,因此该合同不表明债券持有人对企业的资产拥有扣除所有负债后的剩余权益,该非衍生工具是一项金融负债。但由于在可转换公司债券的发行价格中又包含了转股权,其中含有权益工具的成分,我们在初始确认时应当将负债成分和权益成分进行分拆,分别进行处理。而在债券的发行期间要根据债券持有人选择转股与否进行相应处理,持有人如果选择不转股,企业按普通债券进行会计核算;如果转股,应终止确认相应负债部分,并将其确认为权益,而权益部分则从权益的一个项目结转至另一个项目,不会产生转换损益。具体会计分

录如下:

1. 2012年1月1日:可转换公司债券中负债成分的公允价值 $=50000 \times 0.8219 + 50000 \times 3\% \times 4.4518 = 47772.7$ (万元)。
借:银行存款 50400,应付债券——可转换公司债券(利息调整)2227.3;贷:应付债券——可转换公司债券(面值)50000,资本公积——其他资本公积2627.3。

2. 2012年12月31日:借:财务费用1910.91(47772.7×4%);贷:应付利息1500(50000×3%),应付债券——可转换公司债券(利息调整)410.91。

3. 2013年1月1日:借:应付利息1500;贷:银行存款1500。

4. 2013年12月31日:借:财务费用1927.34(48183.61×4%);贷:应付利息1500(50000×3%),应付债券——可转换公司债券(利息调整)427.34。

5. 2014年1月1日:借:应付利息1500;贷:银行存款1500。

转换的股数 $=50000 \div 10 = 5000$ (万股)。借:应付债券——可转换公司债券(面值)50000,资本公积——其他资本公积2627.30;贷:股本5000,应付债券——可转换公司债券(利息调整)1389.05,资本公积——股本溢价46238.25。

主要参考文献

中国注册会计师协会.会计.北京:中国财政经济出版社,2011

号)规定,纳税人销售货物并向购买方开具增值税专用发票后,由于购买方在一定时期内累计购买货物达到一定数量,或者由于市场价格下降等原因,销售方给予购货方相应的价格优惠或补偿等折扣、折让行为,销售方可按现行《增值税专用发票使用规定》的有关规定开具红字增值税专用发票。

假设B商场2011年从A企业累计购货达100万元,则A企业应于2012年初对B商场以现金形式返还奖励折扣2万元($100 \times 2\%$),价税合计2.34万元。

该案例中,A企业每次与B商场交易时,按照原定价格开具销售发票,确认收入并确认增值税销项税额。在2012年初,对收入和相关税费进行冲减处理。

B商场在获取主管税务机关出具的《开具红字增值税专用发票通知单》后,将通知单一联交与A企业,A企业凭借通知单开具红字增值税专用发票,据此对收入和相关税费进行冲减:借:主营业务收入2,应交税费——应交增值税(销项税额)0.34;贷:银行存款2.34。

2. 经销商(B商场)的账务处理。《关于商业企业向货物供应方收取的部分费用征收流转税问题的通知》(国税发[2004]136号)规定:(一)对商业企业向供货方收取的与商品销售量、销售额无必然联系,且商业企业向供货方提供一定劳务的收入,例如进场费、广告促销费、上架费、展示费、管理费等,不属于平销返利,不冲减当期增值税进项税额,应按营业税的适用税目税率征收营业税。(二)对商业企业向供货方收取的与商品销售量、销售额挂钩(如以一定比例、金额、数量计算)的各种返还收入,均应按照平销返利行为的有关规定冲减当期增值税进项税额,不征收营业税。

这意味着,B商场收到的A企业现金返利税费和2.34万元,与商品销售额挂钩应从(二)规定,冲减当期增值税进项税额,同时对原购货成本进行调整。

因此,商场应在取得销售方开具的红字专用发票后,与留存的《开具红字增值税专用发票通知单》一并作为记账凭证进行会计处理:借:银行存款2.34;贷:主营业务成本2,应交税费——应交增值税(进项税额转出)0.34。

二、实物形式的返利

若上例中第二年初兑现的折扣以实物形式返还给经销商,则构成了实物形式的返利。实物形式的返利除了涉及现金返利相关内容,还涉及实物视同销售。

1. 销货方(A企业)的账务处理。假设B商场2011年从A企业累计购货达100万元,则A企业应于2012年初对B商场以实物形式返还价值2万元($100 \times 2\%$)(成本1万元)的奖励折扣,价税合计2.34万元。

A企业的账务处理分两步,一是冲减前期已经确认的收入和销项税额2.34万元,二是对实物返利的价值2万元的产品,增加本期收入和视同销售产生的销项税额0.34万元。账务处理为:借:主营业务收入2(冲减原收入),应交税费——应交增值税(销项税额)0.34(红字发票);贷:主营业务收入2

(确认新增收入),应交税费——应交增值税(进项税额转出)0.34(蓝字发票)。借:主营业务成本1(确认新增成本);贷:库存商品1。

可见,此账务处理的结果是,上期收入减少2万元,在成本不变的情况下对应利润减少2万元;本期增加收入2万元,成本增加1万元,对应利润增加1万元。

2. 经销商(B商场)的账务处理。国家税务总局《关于平销行为征收增值税问题的通知》(国税发[1997]167号)规定,供应商平销返利的方式不论是资金返还还是赠送实物或其他方式,商业企业因购买货物而从供应方取得的各种形式的返还资金,均应依所购货物的增值税税率计算应冲减的进项税额,并从其取得返还资金当期的进项税额中予以冲减。

因此,B商场的账务处理也分两步:第1步,取得红字发票,冲减原进货成本并冲减原进项税额;第2步,取得蓝字发票,确认一项新的购货行为。借:库存商品2,应交税费——应交增值税(进项税额)0.34(蓝字发票);贷:主营业务成本2,应交税费——应交增值税(进项税额转出)0.34(红字发票)。

红字发票对应的进项税额,商场在当期增值税申报表中作进项税额转出申报;蓝字发票对应的进项税额,则在当期作抵扣进项税额申报。

三、冲抵货款形式的返利

若上例中第二年初兑现的折扣直接冲减第二年的购货款,则构成了充抵货款形式的返利。这种情形下,销货方可以选择将折扣和第二年购货款开在一张发票上或分别开具。

假设B商场2011年从A企业累计购货达100万元,则A企业应于2012年初将该折扣金额在第二年购货金额中扣除抵作价款,A企业2012年与B商场发生的第一批销货额为50万元,涉及增值税8.5万元,货物成本为25万元。

1. 将折扣额和当期销货额开在一张发票上,双方按净额结算。如果A企业将涉及的折扣2.34万元在当期销货额中直接扣除或者在同一张发票中将销货金额和折扣金额在对应栏目列明,则可以只开具一张价税合计56.16万元[(50-2)×1.17]的增值税专用发票。

此时,A企业确认一次收入:借:应收账款(或银行存款)56.16;贷:主营业务收入48,应交税费——应交增值税(销项税额)8.16。借:主营业务成本25;贷:库存商品25。

B商场确认一次购货:借:库存商品48,应交税费——应交增值税(进项税额)8.16;贷:应付账款(银行存款)56.16。

2. 将折扣额和当期销货额分别开在两张发票上。此时,应对折扣额开具红字发票,购销双方的处理过程和处理方式同现金返利。具体分录略。

此外,在返利过程中,如果A企业没有出具增值税红字发票,则其只能对现金或商品作减少收入的处理,不能冲减增值税销项税额,而B商场无需对当期进项税额做转出处理。

主要参考文献

财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006