

积分业务多样性与会计核算的单一模糊性剖析

李新彦, 牛俊杰

(青岛酒店管理职业技术学院, 青岛 266100)

【摘要】我国会计准则讲解和解释要求对客户奖励积分采用递延收益法进行会计核算,这比较适合实体经济传统的积分授予和兑换业务,然而,积分业务的多样化发展导致该方法不能真实地反映积分创新业务的经济实质,这就失去了会计准则讲解和解释的统一适用性,积分业务核算规范单一模糊性亟须解决。

【关键词】积分业务;多样性;单一模糊性;线上交易平台

目前,消费积分制已成为线下与线上零售业广泛使用的一种促销方式,并因授予人、授予方式、使用方式等因素的不同而呈现出多样化发展特征。与之相反,我国对积分业务会计核算的规范却相对单一模糊,尤其是在当前各种线上交易平台飞速发展的市场背景下。

一、积分业务的多样性

1. 积分授予人的多样性。积分授予人的多样性围绕积分的所有者与积分授予者的一致性展开。通常积分授予者授予客户积分,目的在于培养客户忠诚度,积分也只能用于兑换授予者或授予者指定的第三方商品。然而线上交易平台的快速发展打破了这一行业惯例,客户获得的积分不再具有专用性,而是可将积分用于平台上所有商品的兑换。

2. 积分授予方式的多样性。积分授予方式的多样性主要体现在三个方面:第一,购买不同档次或价格的商品所获积分不同;第二,不同客户的积分累积形式不同,例如VIP客户双倍积分;第三,积分通常是在购买商品时获得,但在某些情况下,客户可以免费获得。

3. 积分使用方式的多样性。积分在使用方式上也存在多样性。积分既可以在规定期间内兑换授予人商品,也可以用于兑换授予人指定的第三方商品,甚至可以兑换线上交易平台上的所有商品。此外,它还可以用于抽奖,也可以成为优惠购买部分商品的通行证。

二、积分业务会计核算规范的单一模糊性

对于积分业务的会计处理,我国会计准则采用了递延收益法,要求积分授予方将销售取得的货款或应收货款在商品销售或劳务提供产生的收入与奖励积分之间进行分配,与奖励积分相关的部分应先作为递延收益核算,待客户兑换积分时,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。获取积分的客户满足条件时有权利取得第三方提供的商品或劳务的,如果授予企业代

表第三方归集对价,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之间的差额确认为收入;如果授予企业自身归集对价,应在履行奖励义务时按分配至奖励积分的对价确认收入。

因此,递延收益法建立在授予积分公允价值可计量与兑换积分数量可测量基础上,适用于积分可兑换授予者自身商品或指定第三方商品的情况,对于可兑换非指定第三方商品的情况以及其他授予方式和使用方式等并不适用,具有明显的单一适用性。另外,该方法对授予时当期收入与递延收入的分摊方法也未明确,导致有的企业采用相对公允价值比例法,有的企业采用剩余价值比例法,信息不具有可比性,具有一定的模糊性。

三、积分业务会计核算的多层面实例分析

1. 积分兑换授予方商品或指定第三方商品的实例。对于该类业务,会计准则要求采用递延收益法核算,但并未对递延收益的分摊方法作出明确的规范。

例1:甲商场促销,购物每满100元积10分,不足100元部分不积分,积分可在1年内兑换商品,1个积分可抵付2元,积分可用于兑换甲商场所有商品。某顾客于10月3日购买了售价1000元(不含增值税)的皮包,成本为600元,并办理了积分。11月1日该顾客将全部积分兑换为一件衬衫。假定不考虑相关税费(下同),相关会计核算如下:

(1)10月3日:	
借:银行存款	1 000
贷:主营业务收入	800
递延收益	200
(2)11月1日:	
借:递延收益	200
贷:主营业务收入	200

10月3日确定递延收益金额时采用了剩余价值比例法,即先确定递延收益200(1 000/10×2),再确定当期主营业务收入800。若采用相对公允价值比例法,递延收益则为167[1 000÷(100+10×2)×10×2],当期主营业务收入为833。

虽然两种方法对于两期合并收入的确认总额没有影响,但收入的归属期间产生了不同。当授予日与兑换日跨期时,便产生收入的跨期分配问题,也影响购买商品与兑换商品的利润贡献分析。而当积分可兑换指定第三方商品时,不同的分摊方法将影响企业真实的促销成本。

2. 积分可兑换非指定第三方商品的实例。这种情况常见于线上交易平台,如“天猫”,客户购买商品后便会获得一定比例的积分,每一积分可兑换0.01元。该类积分有其特殊性:第一,积分兑换具有非指定性。第二,积分具有一定的买卖关系,商户授予客户积分时,要将积分所折算的等额货币金额划转至交易平台的积分账户(即支付积分),由交易平台向客户发放积分。当客户用积分兑换商品时,向商户支付扣除积分所抵价款后的货款,积分对等金额则由交易平台支付(即消费积分)。第三,积分授予具有一定的强制性,交易平台对授予比例都有严格规定,诸如5‰、1‰不等。

该类积分的公允价值虽可以明确计量,但因其兑换的非指定性,授予者无法根据自身的经验数据对积分的兑换状况作出合理的估计,也就无法确定未来递延收益的转销额,且积分实质上通过交易平台积分账户进行交易,故递延收益法不适合该类积分的会计核算。

笔者认为,此类积分应理解为线上交易平台销售费用的一部分,商户应当在“应收账款”下设“积分”二级明细科目,并设三级明细科目“××交易平台”,收取货款时,积分所折算价款划转到交易平台“积分”账户,并作销售费用处理。对于客户的积分抵付业务,应当在“积分”下设“客户”三级明细科目进行核算。

例2:某天猫商户所售热水器价格为1 999元,赠送199积分(折合1.99元)。客户支付货款时,使用1 000个积分(折合10元)。该交易的会计核算如下:

(1)商户发货时:

借:应收账款——客户	1 997.01
——积分——交易平台	1.99
贷:主营业务收入	1 999

(2)商户收款时,积分所折算价款直接转入天猫平台积分账户:

借:银行存款	1 987.01
应收账款——积分——客户	10
销售费用	1.99
贷:应收账款——客户	1 997.01
——积分——交易平台	1.99

(3)交易平台将客户所用积分折算价款后划入商户账户:

借:银行存款	10
贷:应收账款——积分——客户	10

3. 交易平台积分业务的实例。线上交易平台在自身、商户与客户之间搭建的积分体系具有明显的实质交易特性。当商户授予客户积分时,须通过交易平台积分账户进行并向交易平台开具一定形式的购买性质票据,而商户所获得的客户抵付货款的积分,也须通过交易平台积分账户进行,并向交易平台开具一定形式的销售性质票据。对于交易平台而言,积分属于一种虚拟商品,用于所有商户的兑换,应当作为销售和购买活动进行会计核算。

例3:承例2,交易平台积分账户的会计核算如下:

(1)商户授予客户199个积分并发货时:

借:应收账款——××商户	1.99
贷:主营业务收入	1.99

(2)商户将积分所折算1.99元转入天猫平台积分账户时:

借:银行存款	1.99
贷:应收账款——××商户	1.99

(3)客户使用积分抵付10元货款时:

借:主营业务成本	10
贷:应付账款——××商户	10

(4)积分账户向商户支付货款时:

借:应付账款——××商户	10
贷:银行存款	10

4. 其他积分业务的会计核算实例。

(1)积分抽奖业务。当客户使用积分参与抽奖时,是否属于兑换无法得到一致确定。如果属于兑换的特殊形式,抽奖无果的积分如何进行会计核算?如果不属于,抽奖成功的积分又如何进行会计核算?另外,线上交易平台中参与抽奖的积分很大一部分来源于线上交易平台的赠送,又该怎样执行递延收益法?

笔者认为,由于与兑换积分相比,抽奖积分数量的可预测性较差,故不应按递延收益法核算,可以将参与抽奖并成功的积分作为一种吸引顾客的普通促销方式,通过“销售费用”科目进行会计核算;若抽奖未果,则无需进行会计核算。而线上交易平台的积分抽奖活动,实质为交易平台与参与抽奖活动的商户之间达成的一个促销协议,客户若抽奖成功,交易平台应当将参与抽奖的积分所对应的等值货币金额转入合作商户账户,并对商户进行成本补偿,也可以通过“销售费用”科目进行会计核算;客户若抽奖未果,只将客户抽奖积分转销即可,无需进行会计核算。

例4:某商场推出积分抽奖活动,客户参与5 000元以上的商品抽奖,需一次使用5 000积分,中奖概率1%。按照

企业自营建造固定资产方式下 增值税的会计处理

贲友红(副教授)

(江苏理工学院商学院, 江苏常州 213001)

【摘要】企业自营建造固定资产涉及增值税业务的会计处理,不仅会影响企业固定资产的入账价值,还会影响企业各个会计期间的财务状况和现金流量。本文结合相关法规,对企业自营建造固定资产涉及增值税经济业务的会计处理进行了分析探讨,以期提高会计核算的信息质量。

【关键词】自营建造; 动产固定资产; 不动产固定资产; 增值税

企业根据生产经营的特殊需要自行建造固定资产包括自营建造和出包建造两种方式。实务中,企业较少采用自营方式建造固定资产,采用出包方式的较多。企业以自营方式建造固定资产,意味着企业自行组织工程物资采购、自行组织施工人员从事工程施工。

固定资产取得方式不同,其会计处理也有区别。本文主要讨论自营建造固定资产方式下涉及增值税业务的会计处理。

一、企业自营建造固定资产涉及增值税业务会计处理的税法依据

自营建造固定资产包括自建生产用动产固定资产和不动产固定资产两类,其中生产用动产固定资产是指能够移动而不损害其价值或用途的资产,通常包括企业生产过程中使用的使用期限超过12个月的机器、机械、运输工具以及其他与生产经营有关的设备、工具、器具等。不动产固定资产是指不能移动或者移动后会引起性质、形

原积分授予计划,1个积分可兑换1元。某客户一次使用5 000积分,喜中7 899元的空调,其会计核算如下:

借:销售费用	7 899
贷:库存商品	7 899

例5:某线上交易平台推出积分抽奖活动,客户一次性使用1 000积分参与某化妆品网上专卖店某一护手霜抽奖。平台与商户达成协议,若客户抽奖成功,将抽奖积分所对应的等值货币金额划入商户积分账户,该平台100积分兑换1元,护手霜成本为25元。假设某客户抽奖成功,会计核算如下:

借:销售费用	15
应收账款——积分——客户	10
贷:库存商品	25

(2)积分兑换特殊服务与免费赠送积分业务。通常情况下,商户向客户提供的特殊服务属于提供劳务的特殊形式,客户用积分兑换特殊服务,与兑换商品的性质类似,在递延收益法下其会计核算与积分兑换商品业务相同,在此不再赘述。

免费赠送积分业务,常见于线上交易平台,客户免费获得的积分在未使用前处于虚拟状态,交易平台在赠送积分时并未对任何商户或其他经济利益体作出有关支付

承诺,也就没有产生真正的经济利益流出。

因此,交易平台在赠送积分时无需做任何会计核算,以免虚增费用。

四、结语

递延收益法以授予积分公允价值的可测算和积分兑换数量的可预测为前提,比较适合实体经济传统积分业务的会计核算。但面对积分业务的多样化,尤其是线上交易平台积分业务形式的创新,递延收益法则显得过于单一和模糊,无法发挥企业会计准则讲解和解释的统一适用性。未来,除完善和确定递延收益法的分摊方法外,应加强积分业务会计核算规范的全面性建设,以适应积分业务的多样化发展。

主要参考文献

- 李夏凡,蒋卫东.基于递延收入法分析奖励积分业务利润操纵问题[J].财会月刊,2012(3).
- 冷琳.奖励积分会计核算的几个问题[J].财会月刊,2013(2).
- 祝兵.“天猫”卖家收入确认与促销的会计核算[J].财会月刊,2014(4).
- 马荣贵.客户奖励积分会计处理浅析[J].财会通讯(综合),2011(6).