

企业促销方案的会计核算与纳税筹划

汪榜江(副教授)

(衢州职业技术学院经济管理学院, 浙江衢州 324000)

【摘要】 随着社会经济的全球化、知识经济的飞速发展、信息技术的迅速推进,在经济快速发展的市场化进程中,商业交易方式也呈现多样化和复杂性。面对经营多元化、销售行为多样性的商业环境,企业在进行促销展业会计核算时,应以企业会计准则为准绳,以税收相关法律为依据。本文基于销售折扣说、销售费用说和递延收益说等会计处理观点,以经济业务活动为实例,辨析不同促销业务的会计处理方法,系统梳理实务中存在的争议,探讨不同促销情形的税务处理,突出会计核算和税务处理方法的综合应用,并进行合理纳税筹划,规避税务风险,实现企业最佳效益。

【关键词】 销售折扣; 销售费用; 递延收益; 会计核算; 纳税筹划

在社会主义市场经济条件下,企业面对经营多元化、销售行为多样性的商业环境,往往会依据目标市场定位和特定的销售经营模式,创新促销手段,增强市场竞争力,获取商业利润。当前,比较常见的促销手段有“打折销售”、“买赠销售”、“奖励积分”等。由于这些促销活动不同于一般的销售业务,所运用的会计核算方法有所不同,所产生的纳税负担也不一样,如何对促销展业活动进行恰当的会计处理,并且准确地进行纳税核算已引起企业和相关部门的关注。

一、促销的会计理论基础及税务处理依据

(一) 促销的会计处理方式

关于促销收入的确认,《企业会计准则第14号——收入》(CAS 14)及其应用指南、讲解和解释做出了相关的规定,其主要借鉴了国际会计准则中的处理方法,但未对促销活动的会计核算做出明确而具体的规定。由于会计人员对业务事项的理解不同,不同企业对同一经济业务事项的会计处理方法存在较大差异,使会计信息缺乏必要的可比性。归纳起来,实务中对促销展业的会计核算主要有如下三种处理方式:

1. 销售折扣说。商家开展促销活动,不论采用何种手段,在销售商品和提供劳务的过程中,向消费者赠送现金、消费券、物品和服务的行为,都是由于时间性因素、销售数量或客户不同而给予价格上的让渡,应以扣除折扣后的金额确认收入。

2. 销售费用说。商家在消费者的消费达到一定金额后,进行买赠销售行为或价格减免,其主要目的在于促进销售,刺激消费,提高销售额,扩大市场占有率,其本质是为了刺激再消费。该费用的发生与日常经营活动的销售

密切相关,在会计上应作为“销售费用”核算。

3. 递延收益说。从理论上来说,促销是为了促进本期及以后各期的销售而在未来某一时点可能付出的代价,对收入的影响具有递延性;从交易的实质来看,企业通过促销活动使消费者在支付等量价款先行消费的前提下,额外获得更多的商品或服务。促销活动不仅会影响销售当期的利润,还会对以后各期的利润产生影响,因此通过“递延收益”进行会计核算比较准确,也能较全面地反映潜在收益的或有性。

(二) 促销的税务处理依据

各种各样的创新促销方式,必然会引起商品价格、商品数量的变动,不仅影响企业的会计核算,而且直接影响着企业的计税基础和相关的税负计算,为企业纳税筹划提供了可能。根据现行税法的相关规定,不同促销展业方式的税务处理依据主要有:

1. 销售折扣的税务处理。国家税务总局对商业折扣的发票开具有严格的程序规定,要求企业必须将销售额和折扣额开在同一张发票上分别注明,或者直接按扣除折扣额后的金额开具发票,方可按照销售净额计算销售收入并缴纳相应的流转税。销售价格确定(特别是在关联交易中)必须基于公平的市场交易环境,否则税务机关有权予以核定应交税额。如果企业另行开具折扣发票,必须符合增值税发票管理规定,否则不得从销售额中扣减,需要按销售额全额计征流转税。

2. 买赠组合销售的税务处理。《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)第三条规定:企业以买一赠一等方式组合销售本企业商品的,不属于捐赠,应将总的销售金额按各项商品公允

价值的比例来分摊确认各项销售收入。2009年实施的《增值税暂行条例实施细则》第四条规定:将自产、委托加工或者购进货物无偿赠送给其他单位或个人应视为视同销售。

3. 奖励积分的税务处理。按照相关税法规定,企业授予顾客奖励积分的处理应采用收入递延法,主要借鉴的是《国际财务报告解释公告第13号——顾客忠诚度计划》,但如何将会计处理与增值税、营业税、所得税的相关规定协调并没有明确的可操作性规范,主要还是依据《增值税暂行条例实施细则》的第四条。奖励积分作为销售货物或提供劳务同时授予的一种促销展业手段,客户以奖励积分兑换所需的商品或劳务,是分次实现商品所有权转移的商品销售或劳务提供,应分别全额计征增值税销项税额。

基于以上税务处理分析,在促销展业的财税处理实务中,主要有以下三种财税处理方法:①主货物销售开具发票,赠品不开具发票,赠品不确认收入。现行增值税法并没有规定销售商品的同时无偿赠送情形不属于视同销售情形,但所得税法明确规定,赠品按公允价值比例单独核算收入的不属于视同销售。因此,企业采用这种处理方法,赠品需全额缴纳增值税和所得税,税负水平较高。②主货物销售开具发票,赠品不开具发票,但收入在主货物与赠品间分别按公允价值的比例单独核算。这种处理方法基于各地的税收政策环境、执法环境和执法人员理解差异,有视同销售的,也有不视同销售的。③主货物和赠品在发票上分列并单独核算。在这种方法下,赠品不视同销售,税负水平整体较低。

二、典型方案的会计核算与涉税处理

通过对促销会计理论、税务处理依据和主要财税处理实践的系统梳理,接下来,本文将典型促销展业方案探讨经济业务的财税核算,分析不同方案间的收入、成本、期间费用和营业现金流量间的差异。案例所涉及促销企业为增值税一般纳税人,税款征收方式采用查账征收,增值税税率为17%,所得税税率为25%,城建税税率为7%,教育费附加的征收率为5%,税负水平的计算均按最低计税水平套算,可能会随着不能享受赠品或礼品金额的增大,税负水平有所提高。

在通常情况下,企业销售商品满足收入确认与计量条件,应按已收或应收合同或协议价款,加上应收取的增值税销项税额,借记“现金”、“银行存款”、“应收账款”、“应收票据”等科目,按应确认的收入金额,贷记“主营业务收入”科目,按应收取的增值税,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目;同时结转销售成本,借记“主营业务成本”科目,贷记“库存商品”科目;结转缴纳的增值税,借记“应交税费——应交增值税(转出未交增值税)”科目,贷记“应交税费——未交增值税”科目;按应纳的消费税、城市维护建设税、教育费附加等税费金额,借

记“营业税金及附加”科目,贷记“应交税费——应交消费税(城市维护建设税、教育费附加等)”科目;按应纳企业所得税,借记“所得税费用”科目,贷记“应交税费——应交所得税”科目。

(一)打折销售

1. 直接打折销售。根据CAS 14的规定,由于商业折扣并不构成最终成交价格的一部分,销售商品涉及商业折扣的,应当以扣除商业折扣后的金额确认销售收入。在实务工作中,经常会发生票款金额尾数收不回或予以免除的情况,此时不能视同为债务扣除,其与现金折扣有本质的区别,应视为一种经营性损失,记入“营业外支出”科目。

方案1:消费者购物单笔满99元,给予8折的折扣优惠,销售额和折扣额在同一张发票上分别注明。商品的采购成本为59元(下同)。

在本方案中,应确认收取款项 $=99 \times 0.8 = 79.20$ (元),主营业务收入 $=99 \times 0.8 \div 1.17 = 67.69$ (元),销项税额 $=67.69 \times 0.17 = 11.51$ (元),应结转销售成本 $=59 \div 1.17 = 50.43$ (元)。

税费计算及税负分析:应交增值税 $=11.51 - 59 \div 1.17 \times 17\% = 2.94$ (元),应交城建税及教育费附加 $=2.94 \times 12\% = 0.35$ (元),应交企业所得税 $=(67.69 - 50.43 - 0.35) \times 25\% = 4.23$ (元),应纳税额 $=2.94 + 0.35 + 4.23 = 7.52$ (元),税负水平 $=7.52 \div 67.69 \times 100\% = 11.11\%$ 。

具体会计处理比照前述通常情况下的账务处理。

2. 购物满减。实际工作中除了直接打折销售外,还存在“购物满减”活动,从本质上看,也是一种打折销售的促销活动。当消费者购买商品达到一定金额,满足商家指定条件时,商家会减去一定金额。其在商场消费购买指定品牌服装的促销活动中被广泛采用。一般采取直接从收入中减除的形式处理,这种促销方式比较简单,易于会计处理。

方案2:消费者购物单笔满99元,给予19元的减免,销售额和折扣额在同一张发票上分别注明。

在本方案中,应确认收取款项 $=99 - 19 = 80$ (元),主营业务收入 $=80 \div 1.17 = 68.38$ (元),销项税额 $=68.38 \times 0.17 = 11.62$ (元);应结转销售成本 $=59 \div 1.17 = 50.43$ (元)。

税费计算及税负分析:应交增值税 $=11.62 - 59 \div 1.17 \times 17\% = 3.05$ (元),应交城建税及教育费附加 $=3.05 \times 12\% = 0.37$ (元),应交企业所得税 $=(68.38 - 50.43 - 0.37) \times 25\% = 4.40$ (元),应纳税额 $=3.05 + 0.37 + 4.40 = 7.82$ (元),税负水平 $=7.82 \div 68.38 \times 100\% = 11.43\%$ 。

(二)买赠销售

1. 购物返现。当消费者购买商品达到一定金额,满足商家指定条件时,商家会返还一定数量的现金,其在购买指定品牌的服装、日化用品或者家电商品的终端销售中

被广泛采用。在实务中,往往以直接减去返现后实际收到的价款确认销售收入。但笔者认为,这种会计处理没有遵循实质重于形式原则。

首先,购物返现业务是两笔经济业务,购物是前提,然后再返现,故应按两笔经济业务进行会计处理:购物按销售进行会计处理,返现是为促销而产生的,应计入业务宣传费。其次,不符合企业所得税法的规定,将返现费用从收入中直接扣除,少计业务宣传费。依据《企业所得税法实施条例》的规定:“企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出,除国务院财政、税务主管部门另有规定外,不超过当年销售(营业)收入15%的部分,准予扣除;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。”最后,根据《财政部 国家税务总局关于企业促销展业赠送礼品有关个人所得税问题的通知》(财税[2011]50号)的规定,返还给个人的现金需要征收个人所得税。

方案3:消费者购物单笔满99元,给予19元的返现(假定个税由企业承担,返现为税后所得,下同)。

在本方案中,应确认收取款项=99(元),主营业务收入=99÷1.17=84.62(元),销项税额=84.62×0.17=14.38(元),应结转销售成本=59÷1.17=50.43(元)。

本方案中的销售返现19元,应视为企业为促进产品销售所发生的业务宣传费,借:销售费用19;贷:库存现金19。因返现产生的个税,借:营业外支出4.75;贷:应交税费——应交个人所得税4.75。

税费计算及税负分析(本案例不考虑业务宣传费的纳税调整问题):应交增值税=14.38-59÷1.17×17%=5.81(元),应交城建税及教育费附加=5.81×12%=0.70(元),应交个人所得税(偶然所得)=19÷(1-20%)×20%=4.75(元),应交企业所得税=(84.62-50.43-0.70-19)×25%=3.62(元),应纳税额=5.81+0.70+3.62+4.75=14.88(元),税负水平=14.88÷84.62×100%=17.58%。

2. 购物赠券。当消费者购买商品达到一定金额,满足商家指定条件时,商家会赠送一定数量的购物券,消费者可用购物券在规定的时间内再次消费折抵购物款,顾客获得购物的折扣期权。购物赠券的会计处理相对比较复杂,涉及两个会计事项。

(1)销售商品并赠送购物券。在商家销售商品并赠送购物券的业务中,企业的销售行为按正常对外销售进行会计处理,关键是随同赠送的购物券的会计处理问题。根据《企业会计准则第13号——或有事项》(CAS 13)的规定,企业赠送的购物券,符合预计负债的确认条件:其一,它是由过去的销售商品经济业务事项所形成的附带现时义务;其二,履行该项义务将导致经济利益很可能流出企业,即消费者在未来规定时期内可以用购物券抵偿现金,从而减少企业的现金流入;其三,该义务的金额能够可靠地计量,即商家发放购物券的金额在初次消费时是可知、

可确定和可计量的。

购物赠券消费不能确定持券消费具体经济利益流出的时间,但是购物券会载明到期日或有效期,且赠券大多数会被用来再次购物,可以合理估计该项负债的预计金额和偿还日期。基于受益对象原则,发放的购物券属于企业在销售商品时所发生的促销费用,故应借记“销售费用”科目,贷记“预计负债”科目。同时对发放的购物券作备查登记,用以标明购物券的金额及到期日,载明是否购物消费、是否注销等情况,以便对未进行二次消费的到期购物券予以注销。

(2)持券者在规定时间内购物消费。消费者在持券购物消费时,企业按照销售价款确认收入,按实际收到的现金,借记相关资产类科目,收回抵偿现金的购物券冲减“预计负债”,同时确认相关收入和税费。每月月末根据备查登记簿记载情况,对过期未使用的购物券予以注销,借记“预计负债”科目,贷记“销售费用”科目。

方案4:单笔购物消费满99,送19元的赠券。商品的采购成本为59元,再次购物的成本收益率为59.6%,采购成本为11.3元。

在本方案中,初始销售应确认收取款项=99(元),主营业务收入=99÷1.17=84.62(元),销项税额=84.62×0.17=14.38(元),应结转销售成本=59÷1.17=50.43(元)。

发放购物券时,借:销售费用——业务宣传费19;贷:预计负债19。

后续用购物券消费时确认收入,借:预计负债19;贷:主营业务收入16.24,应交税费——应交增值税(销项税额)2.76。应结转的销售成本=19÷1.17×59.6%=9.68(元)。

税费计算及税负分析:应交增值税=14.38+2.76-(59+11.3)÷1.17×17%=6.93(元),应交城建税及教育费附加=6.93×12%=0.83(元),应交企业所得税=(84.62+16.24-60.09-0.83-19)×25%=5.24(元),应纳税额=6.93+0.83+5.24=13(元),税负水平=13÷(84.62+16.24)×100%=12.89%。

3. 购物赠物。当消费者购买商品达到一定金额标准后,同时额外获得商家提供的某种商品。根据CAS 14的相关规定,赠送出的商品不符合收入的确认条件,会计上不予确认收入,按购入时的历史成本予以转账。企业可按赠送商品的成本加增值税销项税额,借记“销售费用”科目,贷记“库存商品”和“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。

方案5:购物单笔满99元,给予19元的赠物促销活动,赠物成本同方案4。

在本方案中,初始销售应确认收取款项=99(元),主营业务收入=99÷1.17=84.62(元),销项税额=84.62×0.17=14.38(元),应结转销售成本=59÷1.17=50.43(元)。

赠物视同销售进行会计处理,借:销售费用12.42;贷:

库存商品 9.66, 应交税费——应交增值税(销项税额) 2.76 (由于小数计算存在尾差, 为前后计算一致, 成本为: $60.09 - 50.43 = 9.66$, 下同)。

税费计算及税负分析: 应交增值税 = $14.38 + 2.76 - (59 + 11.3) \div 1.17 \times 17\% = 6.93$ (元), 应交城建税及教育费附加 = $6.93 \times 12\% = 0.83$ (元), 应交个人所得税(偶然所得) = $19 \div (1 - 20\%) \times 20\% = 4.75$ (元), 应交企业所得税 = $(84.62 - 50.43 - 12.42 - 0.83) \times 25\% = 5.24$ (元), 应纳税额 = $6.93 + 0.83 + 5.24 + 4.75 = 17.75$ (元), 税负水平 = $17.75 \div 84.62 \times 100\% = 20.98\%$ 。

4. 购物送加量, 捆绑销售。这种方式是指当消费者购买特定商品时, 客户必须将捆绑的商品一起购买。事实上, 捆绑销售是附条件的销售, 不可以将捆绑的商品拆分。客户购买单件或部分商品时, 不可以享受特定优惠。捆绑销售价格通常小于组成捆绑商品单一商品正常对外销售价格之和。在进行会计处理时, 单一商品收入的确认应将总的销售金额按各项商品的公允价值所占比例来分摊确认。根据相关税法的规定, 加量部分的成本是可以税前列支的。

需要注意的是, 捆绑销售是不同商品的组合, 可能组成套装产品的应税消费品税率有所不同, 需要从高适用税率, 特别是日化产品, 如化妆品、护肤护发品的组合。

方案 6: 购物单笔满 99 元, 给予 19 元的加量促销优惠, 赠物成本同方案 4。

在本方案中, 初始销售应确认收取款项 = 99 (元), 主营业务收入 = $99 \div 1.17 = 84.62$ (元), 销项税额 = $84.62 \times 0.17 = 14.38$ (元), 应结转销售成本 = $59 \div 1.17 = 50.43$ (元), 加量的成本可按正常成本进行列支, 应结转的成本 = $11.3 \div 1.17 = 9.66$ (元)。

税费计算及税负分析: 应交增值税 = $14.38 - (59 + 11.3) \div 1.17 \times 17\% = 4.17$ (元), 应交城建税及教育费附加 = $4.17 \times 12\% = 0.50$ (元), 应交企业所得税 = $(84.62 - 60.09 - 0.50) \times 25\% = 6.01$ (元), 应纳税额 = $4.17 + 0.50 + 6.01 = 10.68$ (元), 税负水平 = $10.68 \div 84.62 \times 100\% = 12.62\%$ 。

(三) 积分奖励

积分奖励, 是指企业在销售商品或者提供劳务的同时, 授予客户奖励积分, 客户在满足一定条件后可将积分兑换为企业或第三方提供的商品或者服务。积分奖励主要用来吸引消费者再消费, 增进客户关系, 培养潜在客户, 提高客户的忠诚度。积分奖励在如电信消费、电子商务、商场超市等零售终端被广泛采用。

根据《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: 企业在销售商品或提供劳务的同时授予客户积分奖励的, 应当将销售取得的货款在商品销售或提供劳务产生的收入与奖励积分的公允价值之间进行分配。与奖励积分相关的部分

首先作为递延收益, 待客户兑换奖励积分或积分失效时, 结转计入当期损益。其会计处理分为两步: ①授予时: 对销售收入与积分奖励的公允价值进行分配, 将取得的货款扣除奖励积分公允价值的部分确认为收入, 奖励积分的公允价值确认为递延收益, 即积分奖励环节会计上按差额确认收入。②兑换奖励积分时: 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所占预期将兑换用于换取奖励的积分总数的比例为基础计算确定。不论在“积分奖励”环节还是在“积分兑换”环节, 增值税的处理都应按《增值税暂行条例实施细则》的规定, 以收入全额计提销项税额。

方案 7: 购物单笔满 99 元, 送 19 个积分, 不足 99 元部分不积分, 积分可在 1 年内兑换成相应商品, 1 个积分抵付 1 元现金, 成本同方案 4。

某消费者共获得 19 个积分, 其公允价值为 19 元, 记入“递延收益”科目, 因此初次消费收入 = $99 \div 1.17 - 19 = 65.62$ (元), 应交增值税 = $99 \div 1.17 \times 0.17 = 14.38$ (元), 应结转的销售成本 = $59 \div 1.17 = 50.43$ (元)。

按照积分规则, 消费者再次消费, 用 19 个积分抵付现金, 冲减“递延收益”, 应确认的收入 = $19 \div 1.17 = 16.24$ (元), 应确认的增值税销项税额 = $16.24 \times 0.17 = 2.76$ (元), 同时结转销售成本 = $11.3 \div 1.17 = 9.66$ (元)。

年末存在未消费的积分时, 该项递延收益产生可抵扣暂时性差异, 应将递延收益换算为增值税税后的递延收益, 即年末递延收益余额 / 1.17, 计算出当年应确认的递延所得税资产, 在考虑上年度该项递延所得税资产的累计影响数后, 调整增加或减少当期的所得税费用。

如果存在积分失效的情况, 由于逾期失效的积分在配送积分环节(初次消费)时已经按收入金额计算了销项税额, 在逾期失效结转时便不用考虑销项税额, 失效积分按公允价值全部计入当期损益, 借记“递延收益”科目, 贷记“本年利润”科目。

税费计算及税负分析: 应交增值税 = $14.38 + 2.76 - (59 + 11.3) \div 1.17 \times 17\% = 6.93$ (元), 应交城建税及教育费附加 = $6.93 \times 12\% = 0.83$ (元), 应交企业所得税 = $[65.62 + 16.24 - (59 + 11.3) \div 1.17 - 0.83] \times 25\% = 5.24$ (元), 应纳税额 = $6.93 + 0.83 + 5.24 = 13$ (元), 税负水平 = $13 \div (65.62 + 16.24) \times 100\% = 15.88\%$ 。

三、典型方案的税负、现金流量及纳税筹划综合分析

(一) 不同方案的税负和现金流量比较

以上内容分别讨论了促销展业的收入确认、成本计量、税费计算及税负水平分析和税务处理等。这些促销形式的会税处理存在着诸多不同, 尤其是在纳税负担和营业现金流量方面。典型方案的纳税情况如表 1 所示, 营业现金流情况如表 2 所示。

表1 典型方案的税负情况表 单位:元

方案名称	打折销售	购物满减	购物返现	购物赠券	购物赠物	捆绑销售	奖励积分
增值税	2.94	3.05	5.81	6.93	6.93	4.17	6.93
城建税及教育费附加	0.35	0.37	0.70	0.83	0.83	0.50	0.83
企业所得税	4.23	4.40	3.62	5.24	5.24	6.01	5.24
个人所得税	0	0	4.75	0	4.75	0	0
应纳税额	7.52	7.82	14.88	13.00	17.75	10.68	13.00
税负水平	11.11%	11.43%	17.58%	12.89%	20.98%	12.62%	15.88%

表2 典型方案营业现金流情况表 单位:元

方案名称	打折销售	购物满减	购物返现	购物赠券	购物赠物	捆绑销售	奖励积分
折扣率	80%	直减19	返现19	赠券19	赠物19	加量19	积分19
销售商品、提供劳务收到的现金	79.2	80	99	99	99	99	99
购买商品、接受劳务支付的现金	59	59	59	70.3	70.3	70.3	70.3
支付的各项税费	7.52	7.82	14.88	13.00	17.75	10.68	13.00
支付其他与经营活动有关的现金	0	0	19	0	0	0	0
营业现金流	12.68	13.18	6.12	15.7	10.95	18.02	15.70

从表1可以看出,在不同的促销方式下,增值税税负存在较大的差异。增值税税额的大小取决于流转额的大小。在购物赠物、购物赠券和积分奖励等情况下,按正常销售确认收入计算销项税额,其应纳增值税税额最高,为6.93元。

企业打折销售的收入水平最低,成本费用可予全额扣除,故企业所得税水平最低。在捆绑销售中捆绑销售的商品成本可正常列支,税负水平处于正常水平;在购物返现方式下,将其所返现金或赠物视为促销费用,具有一定的抵税效应;在购物赠券和积分奖励等促销行为中,额外增加了赠物的销售毛利,并与收入水平相比,不会显著提高所得税税负水平。另外,在购物赠物和购物返现等促销活动中,企业需代消费者缴纳个人所得税,因此导致税负水平偏高。事实上,对于购物赠券、捆绑销售和奖励积分这三种促销方式税负存在着争议,主要在于其可以规避个人所得税和企业所得税。

(二)不同方案的纳税筹划分析

对于企业促销展业的纳税筹划问题,应基于纳税筹划的约束环境和条件,在降低税负的前提下实现税后利润的最大化。在纳税筹划时,应重点关注方案所产生的非流转税成本,兼顾各方利益和消费者心理特征,如个人所

得税和销售费用等。另外,还应关注机会成本,综合平衡显性、隐性税收,考虑是否会无形增加其他成本,牺牲契约某一方利益。

一般来说,企业在进行商品销售时,若采用打折销售的促销方式,企业承担的折扣负担最大。相对于其他促销方式来说,打折销售往往按价目单上的金额全额进行打折。而其他方式按满多少进行赠送,往往存在零数差额,零数不能进行赠送,实际折扣率大大降低。在奖励积分的促销方式中,存在未达指定金额不能积分或积分未使用导致过期等情况,这就使得消费者有可能享受不到应有的折扣。

企业打折销售的收入按扣除折扣后金额确认,收入水平最低。但在购物赠物、捆绑销售、积分奖励等促销行为中,赠物要确认收入或视同销售,导致买赠行为、奖励积分确认的收入要比打折销售多。

在打折销售方式下,收入按实际交易金额进行确认,在某种程度上可以认为企业的促销费用折抵了“主营业务收入”,促销费用未予确认。而在购物赠物、购物赠券和购物返现等销售行为中,促销费用记入“销售费用”;奖励积分在授予时确认为“递延收益”,待再次消费时确认为收入,并结转销售成本。

从总体上看,打折销售企业的纳税负担最轻,企业进行促销的最优最简便的促销方案是打折销售。但从营业现金流来看,购物赠券有利于促进其他商品的销售,增加企业的营业现金流量,其整体税负水平也处于较低水平,是一种理想的促销方式。

当然,各种促销手段各有优劣势,企业应结合自身特点及市场竞争环境,按照企业会计准则的要求,遵循实质重于形式原则,区分业务实质,正确进行会计处理,根据纳税筹划原则的一般原则,选择最适合企业自身的促销方案,不断提升企业绩效和价值。

主要参考文献

- 财政部会计司.企业会计准则案例讲解[M].北京:经济科学出版社,2013.
- 财政部会计资格评价中心编.中级会计实务[M].北京:经济科学出版社,2014.
- 詹光远.商场多种促销方式的会计处理及利润影响[J].财会学习,2008(12).
- 罗丹.商品促销活动的会计处理探析[J].会计之友,2009(12).
- 凌辉贤.视同销售业务增值税和所得税的税务差异辨析[J].审计月刊,2010(2).
- 柳洁,王晶香.购物赠券两种会计处理方式之比较[J].财会月刊,2011(1).
- 苏敏.五种促销方式的税务与会计处理[N].财会信报,2009-02-09.