

## 现金折扣会计处理管见

辽宁海城 彭广林

工业企业在实务处理上多倾向于将现金折扣作为费用的增加处理,而商品流通企业则倾向于将其作为收入的减项处理。但两者在现金折扣金额的计量上均存在价税折扣与价税合计折扣的差异,如何协调该差异和规范会计行为呢?笔者认为,应按价税一致性原则和实质重于形式原则重新定位现金折扣的计量与账务处理。

1.价税一致性——差异的协调。从筹集资金角度出发可将现金折扣的损失理解为筹集自有资金而发生的费用,即作为财务费用处理。因为收入没有发生变化,故已确定的增值税销项税额在账上应保持不变。从收入减项的角度来看,收入减少,其销项税额也应相应减少。

2.实质重于形式——差异的同化。现金折扣无论是作为费用的增加处理,还是作为收入的减项处理,其实质都是先前已确认收入的减少。基于这点,现金折扣应统一归结为收入的减少,同时冲减相应的增值税销项税额,以使销售过程自始至终在账面上符合价税一致性原则。其账务处理视同销售折让或销货退回,发生现金折扣时的会计分录为:借:银行存款,主营业务收入(价款的折扣);贷:应收账款(价税合计),应交税金——应交增值税(销项税额)(税款的折扣)。

分析:如果以“费用增加”理念作为现金折扣实务处理的依据,则应将税款的折扣排除在外。因为增值税款对于买方来说属于进项税额,作为流转税(价外税)可以通过销售环节收取的销项税额进行补偿。而且折扣的比例很小,因而作为收入的17%的增值税款的同比例折扣对于买方来讲并没有太大的吸引力。另外,如果对税款折扣不开具红字增值税专用发票或账面上不作冲减税金处理,同时买方享受的税款折扣部分也得到了销项税额的补偿,就会造成税款的“双重折扣”。

将现金折扣作为“费用增加”处理还有一个弊端,即它会给买卖双方带来所得税会计问题,从而对现金折扣的本来意义造成一定的歪曲。因为卖方将现金折扣金额计入了财务费用,最终计入当期损益,通过收入得以补偿,起到了抵减所得税的作用,即卖方在销售环节发生的现金折扣金额的33%可以通过影响应纳税所得额得到补偿。对于买方来说,现金折扣金额冲减财务费用,从购货过程中得到了收益,但在计算应纳税所得额时,增加了相应的税负,即抵减了先前的折扣收益。对于买卖双方来讲,因所得税会计问题而使折扣收益在原有基础上缩减了33%,也就是说仅有67%的折扣收益能够真正得以实现。这对买方来讲,现金折扣将变得更加没有吸引力,这也在一定程度上使卖方及早收回自有资金的初衷打了折扣。

将现金折扣的实务处理视同销售折让或销货退回的账务处理能够回避现金折扣的后遗症问题,即避免了因将折扣金额计入财务费用而造成买卖双方应纳税所得额的增减变动,从而在实质上体现了现金折扣的本意。

总之,以价税合计作为现金折扣金额的计量基数,以收入的减项作为现金折扣,在销售过程中,账面上始终保持价税的一致性,有助于统一工业企业和商业企业的会计制度,也有助于协调各种会计处理方式的差异。○

## 随同商品出售单独计价包装物的会计核算小议

湖南岳阳 湛忠灿

《企业会计制度》规定,随同商品出售单独计价的包装物,在随同商品出售时要单独计价,单独反映其销售收入和销售成本。包装物单独计价的销售一般视同销售原材料处理,借记“其他业务支出”科目,贷记“包装物”科目,金额为包装物的成本。

例如:企业销售一批啤酒,价格为20 000元(成本为15 000元),增值税为3 400元,同时随同啤酒销售的啤酒瓶价格为500元(成本为300元),增值税为85元。那么,销售包装物(啤酒瓶)的会计分录为:借:银行存款585元;贷:其他业务收入500元,应交税金——应交增值税(销项税额)85元。同时结转已销包装物(啤酒瓶)的成本,会计分录为:借:其他业务支出300元;贷:包装物300元。这样处理的理由是,单独计价的包装物的成本300元应与包装物的销售收入500元相匹配。

如果将上例中的金额改动一下:假设随同啤酒销售的啤酒瓶的销售价格为200元,增值税为34元,仍然按照以上的原则处理,则其会计分录为:借:银行存款234元;贷:其他业务收入200元,应交税金——应交增值税(销项税额)34元。同时结转已销包装物(啤酒瓶)的成本,会计分录为:借:其他业务支出300元;贷:包装物300元。显然,从表面上看,这样处理是没有问题的,包装物的成本300元与包装物的销售收入200元相比,由此得出在此笔经济业务中:主营业务利润为5 000元(20 000-15 000),其他业务利润为-100元(200-300),利润总额为4 900元。但试想一下,包装物(啤酒瓶)的销售价格200元低于其成本300元,其销售价格显然太低了(低于成本),这样做的原因是为了促进啤酒销售。笔者认为,低于成本的部分(此项业务中为100元)是由于销售啤酒导致的,这项损失应该由其所包装的商品(啤酒)负担,应该作为营业费用处理。

笔者认为,销售包装物(啤酒瓶)时,其会计分录应为:借:其他业务支出200元,营业费用100元;贷:包装物300元。这样处理的理由是:一般情况下销售包装物的价格应该不会低