

商品促销的会计处理与增值税纳税筹划

何雪韵 王碧珍

(福州大学 福州 350002)

【摘要】 本文介绍了折扣销售、随货赠送销售、附带奖励销售三种商品促销方式及其会计处理原则与处理方法,并对三种促销方式给企业带来的增值税负担做出分析和比较,指出企业在进行促销活动时不仅需要根据商品特性、顾客偏好来选择促销方式,也要考虑促销的税负成本,以实现促销效果最优化。

【关键词】 商品促销 会计处理 纳税筹划

目前常见的商品促销手段主要包括折扣销售、随货赠送销售和附带奖励销售。这三种促销手段的会计处理方式各有特点、互不相同,由此也会产生不同的应纳增值税税额。本文用案例就这三种促销的会计处理及其对应的增值税税额的影响做些分析。案例中涉及的厂商与销售商均设为一般纳税人,并假设商品销售未发生销售费用。

一、折扣销售的会计处理与增值税负担

折扣销售是指销货方在销售货物或应税劳务时,因购货方购货数量较大等原因而给予购货方一定的价格优惠。这种折扣是在实现销售的同时发生的。税法规定,如果销售额和折扣额在同一张发票上分别注明,则可按折扣后的销售额计算

家对转移价格作出调整,而另一国不予相应调整,跨国公司将面临国际双重征税的风险。

3. 声誉受损的风险。这主要体现在两个方面:一是在市场形象的影响。当公司有偷税漏税的丑闻时,必定会影响其市场形象,进而影响整个公司的生产经营状况。安然公司就是一个典型的利用转让定价筹划而造成避税丑闻倒闭的公司。二是税务形象的影响。当集团公司在一国有偷税丑闻出现,必定会连带影响集团公司在其他国家的分公司的税务形象,导致税务部门对其关注,进行税务审计及监督管理。

四、风险的防范

通过对转让定价风险的分析,真正需要做到的是防范风险于未然。掌握各国税法及相关法规,尤其是各国之间的相关税收协定是有效防范风险的基础。根据一些企业的经验,采用以下方式可使税收风险的防范更为有效。

1. 事前控制——预约定价。预约定价指纳税人事先将其与关联方企业之间的内部交易和财务收支往来所涉及的转让定价方法向税务机关报告,经审定认可,作为计征所得税的会计核算依据,并免除事后税务机关对转让定价进行调整的一种协议。转让定价面临着最大的风险就是对违反公平交易原则转让定价行为的事后调整,而预约定价协议则将事后调整的模式变成了事先的协议,最大限度地降低了企业转让定价

增值税,否则一律按折扣前的销售额计算。

例 1:某服饰厂商为了扩大新款服饰的销量,对经销商承诺每购买 200 件新款服饰即可获得 10%的折扣,每件服饰的成本为 60 元,售价 100 元(不含税)。服饰推出的首月,在 A 市因折扣销售售出 5 000 件。相关的会计处理为:借:现金 526 500 元;贷:主营业务收入——××服饰 450 000 元 [100×5 000×(1-10%)×17%],应交税费——应交增值税(销项税额)76 500 元(450 000×17%)。借:主营业务成本 300 000 元(60×5 000);贷:库存商品——××服饰 300 000 元。

显然,折扣销售对于该企业来说,有助于减轻纳税负担。但是,应该注意的是,当企业将折扣额另外开发票时,税法规

带来的涉税风险,这给企业进行跨国关联交易提供了方便,还可以避免双重征税。不过,企业与税务机关签订预约定价协议也有不利的一面,那就是它会带来较高的协议签订成本和信息披露可能带来的风险。

2. 合理筹划。利用转让定价进行纳税筹划,在确定内部交易价格时要充分了解转让定价税制调整方法,参考调整的标准,搜集到的有关信息数据,在可比数据中确定对筹划有利的最佳关联交易价格。应尽可能使转让价格在合理的价格范围内,从而实现筹划目的。

3. 多角度筹划——多税种筹划。最初与税务相关的转让定价最主要是由于各国或各地区的所得税征收率存在差异而形成的,但是流转税(关税、增值税、消费税等)的税收负担,使得企业逐渐重视流转税的筹划。流转税征收率高,筹划价值高,企业可以通过找出税法征税基础的差异转换收入或费用产生的方式来实现筹划,同时可规避筹划风险。

主要参考文献

1. 盖地.企业税务筹划理论与实务.大连:东北财经大学出版,2005
2. 杨文武.调整转让定价的基本原则和可比性分析方法.涉外税务,2002;1
3. 李明辉.试析预约定价制.上海会计,2003;1

定,不论其在财务上如何处理,都不可以从销售额中减除折扣后再计算增值税。在上例中,若折扣额与销售额分开开具发票,则需要按未经折扣的销售额计算增值税销项税额 85 000 元(100×5 000×17%),比折扣额和销售额合开发票的情况需多缴纳 8 500 元的销项税额。

二、随货赠送的会计处理与增值税负担

随货赠送是指销售方在销售主货物的同时赠送从货物。根据财政部《关于加强企业对外捐赠财务管理的通知》(财企[2003]95号)对无偿赠送的定义,对外捐赠是指企业自愿无偿将其有权处分的合法财产赠送给合法的受赠人用于与生产经营活动没有直接关系的公益事业的行为。销售主货物、赠送从货物行为是出于利润动机的正常交易,不属于无偿赠送,应属于附有条件、义务的有偿赠送。从形式上看,它没有将主货物与赠品包装到一起,而是分开包装。但从经济实质上看,它类似于成套、捆绑销售。

有的观点认为,应将随货赠送界定为销售前的实物折扣,即不作为视同销售处理,对赠品不再次征税,赠品的价值应作为销售成本的组成部分在所得税前扣除,因而确认赠品的费用是理所当然的。但笔者认为,对赠品不计算销项税额不符合税法的规定。因为税法规定销售前的折扣,仅限于货物价格的折扣,销货者将自产、委托加工和购买的货物用于实物的折扣,其款项不能从货物销售额中减除,应视同销售中的无偿赠送性质处理。

例 2:上例中的服饰厂商在销售新款服饰时,附赠经销商与服饰相同数量的手套,服饰的成本为 60 元/件,售价为 100 元/件(不含税),手套成本为 10 元/付,不含税售价为 20 元/付,服饰推出当月在 A 市共售出 5 000 件。相关会计处理为:借:现金 585 000 元;贷:主营业务收入——××服饰 500 000 元(100×5 000),应交税费——应交增值税(销项税额)85 000 元(500 000×17%)。借:主营业务成本 300 000 元;贷:库存商品——××服饰 300 000 元。借:营业费用 67 000 元;贷:库存商品——手套 50 000 元。应交税费——应交增值税(销项税额)17 000 元。

应该注意的是,随货赠送本来是企业的一种让利促销行为,用上述会计处理方法虽符合税法的规定,但企业却要对赠出的商品按其正常销售价格缴纳税金,这无疑加重了企业的负担。因此企业在使用这种方法促销前要事先对成本和效益进行充分核算,以避免得不偿失。

三、附带奖励销售的会计处理与增值税负担

为了促销,一些企业在销售商品时往往附带提供奖励给顾客。例如,顾客凭一定数量的瓶盖、标签、包装纸、车(船、机)票等,可以得到相应赠品、免费交通或购物优待券等。这类促销活动产生的支付费用应确认为企业的一项或有负债。企业在销售商品的同时,要根据销售量和预计回收率等因素估计可能发生的赠品和购物优待券费用,计入当期损益,并相应确认一笔或有负债。当顾客领取赠品时,一方面减少赠品存货,另一方面冲销已入账的或有负债。

例 3:设上例中的服饰厂商在销售新款服饰时,采取了凭

10 个新款服饰的产品标牌可兑换成本为 100 元(不含税售价为 150 元/件)的大衣一件的营销策略。新款服饰的单位成本仍为 60 元,不含税售价为 100 元。厂商估计标签兑换率为销量的 90%。促销期间共售出 5 000 件该类新款服饰,实际的标牌兑换率是估计值的 80%。相关会计处理为:借:现金 585 000 元;贷:主营业务收入——××服饰 500 000 元(100×5 000),应交税费——应交增值税(销项税额)85 000 元(500 000×17%)。借:主营业务成本 300 000 元(60×5 000);贷:库存商品——××服饰 300 000 元。借:营业费用 45 000 元(5 000÷10×90%×100);贷:或有负债 45 000 元。实际发生赠品领取时,借:或有负债 36 000 元(45 000×80%),营业费用 9 180 元;贷:库存商品——××大衣 36 000 元(5 000÷10×90%×80%×100),应交税费——应交增值税(销项税额)9 180 元(150×360×17%)。

从以上会计处理中可以看出,附带奖励的促销活动对于增值税销项税额的确认晚于销售收入的确认。尽管同随货赠送的促销方式一样需将赠品支出确认为费用,附带奖励机会的促销活动因其赠品并不同货物一起送出且赠品数量在销售当期数为估计数,因而增值税销项税额要到赠品实际发出时才予以确认。这样,对企业而言可以推迟确认应交税额,在销售当期起到了一定的避税作用。

四、三种促销方式的增值税负担比较

在上述案例中,服饰厂商的三种促销方式虽各不相同,但从实质上看,可以将它们视为向经销商提供 90%折扣的销售行为。不过,由于三种促销方式折扣的内容不同,因而产生了不同的应纳增值税税额,其中:在折扣销售并将销售额和折扣额在同一张发票上注明的促销方式下,厂商应支付的增值税销项税额为 76 500 元;在采用随货赠送促销方式下,厂商应支付的增值税销项税额为 102 000 元;在采用附带奖励的促销方式下,厂商应支付的增值税销项税额为 94 180 元。从增值税筹划的角度看,折扣销售可以使企业在促销让利的过程中减少一部分增值税负担;随货赠送的促销方式则会给企业带来较大的增值税负担;而在附带奖励机会的促销方式下,企业应付的增值税销项税额除了对促销商品按正常售价计算,还要根据兑现奖励时实际送出的赠品数量和销售价格计算赠品部分应负担的增值税。

在实务中,企业无论采用什么营销策略,其目的都是扩大销售、增加利润。从形式上看,销售赠送与折扣销售和附带奖励销售有所不同,但其实质也是属于以赚取利润为目的的有偿捐赠。因此,对此类销售活动也应按规定正确计量、记录促销活动的经济信息并依法计税。从增值税纳税筹划的角度看,企业采用折扣销售的促销方式较优,附带奖励的促销方式次之,而随货赠送方式则相对没有优势。

主要参考文献

1. 葛家澍. 中级财务会计学. 北京:中国人民大学出版社, 2003
2. 彭礼寿. 如何通过税收筹划使商场促销效益最大化. 福建税务, 2003; 8