



## 谈赠券销售的会计及税务处理

华北电力大学工商管理学院 苑秀娥 李伟

赠券销售是近几年出现的一种促销形式,由于它更能吸引消费者,促销效果显著,故而备受商家青睐。对于赠券销售方式下的会计及税务处理问题,至今在相关法规制度上并未做出明确规定。

### 一、赠券销售的会计及税务处理方法

对于赠券销售,目前会计及税务上主要有以下处理方法:

1.按现金销售部分作收入,并以此为基础计算销项税额,对于销售时的赠券不记账,待顾客用赠券购物时只转成本,不再确认收入。

例如:某商场五周年店庆,为答谢顾客采取赠券销售,规定购物满100元赠100元购物券。顾客用100元现金购买了甲商品,并获得了100元购物券,甲商品成本为60元。会计处理为:借:现金100元;贷:主营业务收入85.47元,应交税金——应交增值税(销项税额)14.53元。同时,借:主营业务成本60元;贷:库存商品60元。随货物赠送的100元购物券不记账。

顾客用所赠100元购物券购买了乙商品,成本为70元。此时商场不再确认收入,不计算销项税额,直接结转销售商品成本,会计处理为:借:主营业务成本70元;贷:库存商品70元。如果赠券未使用就已过期,不做会计分录。

这种处理方法较简单,也是目前大多数企业认同的,但存在以下不合理之处:

(1)与100元销售收入对应的成本应是130元,但只结转了第一次所售商品的成本60元,收入与成本没有配比。用赠券购买商品时,只结转了成本而没有对应的收入,也没有遵循配比原则。

(2)赠券销售属于或有事项。会计准则规定,与或有事项相关的义务同时满足以下条件的,应确认为预计负债:①该义务是企业承担的现时义务;②履行该义务很可能导致经济利益流出企业;③该义务的金额能够可靠地计量。赠券销售形成了一项现时义务,满足了第一个条件;购买者获得赠券一般情况下都会进行消费,满足了第二个条件;对于赠券消费的金额,可以用面值来计量,满足了第三个条件。因此第一次现金销售时应确认预计负债。

(3)增值税税基是否包括赠券金额,目前没有明确规定。

2.在第一次现金销售时,按所收现金确认收入,并以此为依据计算销项税额,同时确认预计负债,计入营业费用。顾客持赠券购买商品时,冲销预计负债,不再确认收入和税金。

按上例,收到100元现金收入时的分录不变。随货物赠送100元购物券时,借:营业费用100元;贷:预计负债100元。

顾客用所赠100元购物券购买乙商品时,借:预计负债100元;贷:库存商品70元,营业费用30元。如果赠券未使用就已过期,借:预计负债100元;贷:营业费用100元。

这种处理方法确认了预计负债,符合了配比原则和谨慎性原则,但和第一种方法一样,税金计算存在问题。

3.将赠券视为赠送。将现金销售额与赠券销售额一并计算销项税额。按上例,收到100元现金时,借:现金100元;贷:主营业务收入70.94元,应交税金——应交增值税(销项税额)29.06元。持券人持赠券购物时,借:营业费用70元;贷:库存商品70元。如果赠券未使用就已过期,不做会计分录。

这种处理方法企业交税最多,税务机关征税的依据为《增值税暂行条例实施细则》第4条第8款“将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人,应视同销售货物”的规定。但赠券销售与无偿赠送是不同的,因为顾客是以牺牲打折优惠而获得的赠券。商家会认为纳税的依据不充分。

4.企业把赠券作为给予顾客的折扣,计算销项税额时剔除这部分折扣额。按上例,销售商品100元时在销售发票上注明:商品甲100元,折扣额100元。会计分录:借:现金100元;贷:其他应付款100元。同时结转成本,借:主营业务成本60元;贷:库存商品60元。

顾客凭100元赠券购买商品时,借:其他应付款100元;贷:主营业务收入85.47元,应交税金——应交增值税(销项税额)14.53元。同时结转成本,借:主营业务成本70元;贷:库存商品70元。顾客逾期未持赠券购买商品,借:其他应付款100元;贷:主营业务收入85.47元,应交税金——应交增值税(销项税额)14.53元。

这种处理方法符合会计原理,在纳税方面对企业最有利,增值税与企业所得税的纳税义务发生时间最迟,但计税依据依然不充分。税法中规定的折扣销售仅限于货物的价格折扣,如果销售者将自产、委托加工和购买的货物用于实物折扣,则实物的销售额不能从税基中扣除,应按“视同销售货物”处理。

### 二、处理建议

赠券销售账务处理的关键在于赠券是否计入收入,是否计算增值税,销售时是否确认预计负债。笔者认为以现金销售额作为计税依据,持赠券消费时不再计算增值税。因为一般来说商家不赠券就要打折,打折销售属正常的商业行为,计算增值税时是以实际价格作为税基的。会计处理上,赠券时确认预计负债比较合理,并且要在会计报表附注中披露赠券金额、已使用金额、未使用金额及赠券消费有效期。○