

## 商业企业平销 返利涉税问题小议

石家庄 和丽芬 赵文超

近年来,在商业经营活动中出现了大量的平销返利行为,即生产企业以商业企业经销价或高于经销价的价格将货物销售给商业企业,商业企业再以进货成本或低于进货成本的价格进行销售,生产企业则以货币或实物作为促销费或奖励返还给商业企业。目前,平销返利会计核算不规范的现象较为普遍,笔者就此谈谈个人看法。

### 一、平销返利的流转税

国家税务总局《关于商业企业向货物供应方收取的部分费用征收流转税问题的通知》(国税发[2004]136号文件)规定:对商业企业向供货方收取的与商品销售量、销售额无必然联系,且商业企业向供货方提供一定劳务的收入,例如进场费、广告促销费、上架费、展示费、管理费等,不属于平销返利,不冲减当期增值税进项税额,应征收营业税;对商业企业向供货方收取的与商品销售量、销售额挂钩的各种返还收入,均应按照平销返利行为的有关规定冲减当期增值税进项税额,不征收营业税。

平销返利实质上是供货方对商业企业进销差价损失的弥补,且一般是在商品售出后结算,因此应当冲减商业企业的主营业务成本。当然,平销返利形式不同,其会计处理也不尽相同。①商业企业收到现金返利时,会计处理为:借:银行存款;贷:主营业务成本,应交税金——应交增值税(进项税额转出)。②商业企业收到实物返利时,如供货方开具增值税专用发票,会计处理为:借:库存商品,应交税金——应交增值税(进项税额);贷:主营业务成本,应交税金——应交增值税(进项税额转出)。如供货方开具普通发票,则会计处理为:借:库存商品;贷:主营业务成本,应交税金——应交增值税(进项税额转出)。

### 二、平销返利的企业所得税

考虑到在平销返利中,购货方的商品销售价常常低于其进价,因此应将返利看成是进货成本的降低。按照正常的方法,商业企业要冲减进货成本,这样就会自然形成计税利润,并不存在所得税款流失问题。但是,纳税人选择平销返利方式时,通常都会采用一些非正常的方法,如通过“其他应付款”、“实收资本”、“短期借款”等账户挂账处理,甚至在账外经营。也就是说,纳税人库存商品的收、发、存在成本核算上是不实的,这必然会造成企业所得税的流失。那么,税务机关如何确定纳税人应调增的计税利润呢?

对此问题,笔者认为应区分不同的情况进行处理。买卖双方平销返利的形式有两种:一种是在货物销售完毕后返利,另一种是在购货时就返利。前一种情况处理起来比较容

易,因为货物已经销售了,不存在再冲减货物进价或库存商品成本问题,理所当然应全额调增利润或冲减商品销售成本。而对后一种情况,税务人员并不能确认纳税人收取的是什么性质的返利。笔者认为,为保证税款及时和足额入库,同时惩戒利用平销返利来逃避纳税的当事人,在纳税人不能提供充足证据证明该返利是随购货收取的返利还是售货后收取的返利时,应一律视为货物已经全部实现销售,即将返利中的增值税等流转税剔除后全额调增计税利润,计征企业所得税。

### 三、商业企业平销返利的纳税筹划

商业企业在预计供货方商品销售额的基础上,规定其必须缴纳固定数额的进场费、广告促销费、上架费、展示费、管理费等,此外按销售金额或数量收取变动数额的费用,则本应进行增值税进项税额转出的固定收入改为缴纳营业税。营业税税率仅5%,这样商业企业便可降低税负。○

## 无形资产减值与 摊销核算规定的变化

江苏常州 秦琰曼

### 一、无形资产减值

根据《企业会计准则第8号——资产减值》中的规定,无形资产的减值核算方面发生了如下变化:

1.无形资产减值与可收回金额的确定。资产减值,是指资产的可收回金额低于其账面价值。对于可收回金额的确定,《企业会计准则第8号——资产减值》中引入了“公允价值”的概念,可收回金额应根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者孰高来确定。

2.无形资产减值损失的确定与转回。无形资产减值损失应计入当期损益,同时计提相应的无形资产减值准备。无形资产减值损失确认后,无形资产摊销费用应当在未来期间作相应调整,以使该资产在剩余使用寿命内系统地分摊调整后的资产账面价值(扣除预计净残值)。值得注意的是,无形资产减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回。这样做是为了遏制企业利用减值准备的计提和转回来调节利润。

### 二、无形资产摊销

《企业会计准则第6号——无形资产》中无形资产的摊销范围、摊销方法及应摊销金额计算方面的规定都有一定的改变。首先,该准则将无形资产区分为使用寿命有限的无形资产和使用寿命不确定的无形资产,使用寿命不确定的无形资产不应摊销。其次,无形资产摊销原来一律采用直线法,该准则规定企业选择的摊销方法应当反映与该项无形资产有关的经济利益的预期实现方式。无法可靠确定预期实现方式的无形资产,应当采用直线法摊销。再次,该准则增加了“预计残值”的概念,无形资产的应摊销金额为其成本扣除预计残值和已计提的无形资产减值准备累计金额后的金额。○

# 控股子公司承包收入 会计核算之我见

湖北襄樊 贾华芳

公司让渡控股子公司的经营权从而获得承包经营收入,这几年在公司特别是上市公司中越来越多。该承包经营收入如何进行会计核算,目前主要存在两种看法:一种认为应作为投资收益处理,理由是该承包经营收入来源于公司的投资所得;另一种认为应作为其他业务收入处理,理由是该承包经营收入与投资无关,不是控股子公司的实际经营成果,其收入行为受《公司法》约束,承包收入多少直接在承包合同中规定。

笔者认为上述两种意见都有其合理性,但都没有从稳健性原则出发来考虑承包经营收入与投资之间的关系。因为控股子公司即使承包出去,与子公司经营有关的风险和报酬仍归母公司,仍然要按有关投资的规定进行权益法会计核算,达到合并会计报表条件的还要进行会计报表合并。仅凭一份承包经营合同就确认承包收入具有很大的随意性。另外,母公司将控股子公司承包出去,只是暂时让渡子公司的经营权,它仍然拥有子公司的所有权。因此,只有进行会计报表合并,才能较准确地反映公司的财务结构,合理地编制合并资产负债表及以此为基础计算流动比率、应收账款周期率、合并的资产负债率等财务指标。

笔者认为,出租股权(即让渡控股子公司的经营权)取得的收入也应当作为其他业务收入处理,并按规定缴纳营业税(作为投资收益不需缴纳营业税)。那么,出租股权取得的收入存不存在成本问题呢?这个问题不能简单地以存在或不存在回答,应该从谨慎性原则出发,按有关投资的规定进行权益法核算,重新确认承包经营收入的净收益。

例:A公司将拥有100%股权的子公司出租给B公司,承租费500万元。子公司出租前净资产为5000万元,承租一年后净资产为5400万元,其中当年净盈利400万元。B公司履行承租合同付给A公司承租费500万元与400万元相互抵销,该400万元反映在损益表中(即子公司的损益表与母公司的损益表直接合并),另外100万元仍留在“其他业务收入”科目并缴纳相应的营业税。若A公司只拥有该子公司40%的股权,则应分配的承包收入为200万元(500×40%),按权益法计算本年投资收益为160万元(400×40%),承包收入与投资收益差额40万元应列入其他业务收入,并缴纳营业税。

假设该子公司承租一年后亏损100万元,净资产为4900万元。若A公司拥有该子公司100%的股权,合并会计报表时该亏损100万元抵减了母公司利润额,合并利润总额只增加了400万元,在母公司损益表上,其他业务利润表现为500万元,应缴纳营业税,投资收益表现为-100万元。若A公司拥

有该子公司40%的股权,按权益法核算,则当年投资收益为200万元,出租股权收益净增加160万元(不考虑税费)。

上例中,A公司确认当年承包租赁收入应遵循稳健性原则,按成本法(收付实现制)核算。比如B公司只付给A公司承包费300万元,B公司当年确认的承包经营收入就应为300万元,而不宜按权责发生制确认为500万元。○

## 建议调整事业 单位报表格式

河南许昌市会计委派管理中心 范晓昌

资产负债表和收入支出表是预算管理事业单位需要编报的两张主表,也是财政部门、上级主管部门、事业单位内部及其他报表使用者了解单位发展情况、制定政策、指导单位预算执行的重要信息资料。随着财政改革的不断深入,传统的报表格式已不能满足报表使用者的信息需求,亟待调整。

1.传统资产负债表列示的内容不够完整,部分过渡性科目闲置。

(1)在“资产类”项目中,应当增加“零余额账户用款额度”科目,以满足各地国库集中支付制度改革的需要。

(2)在“净资产类”项目中,应当增加“结余分配”科目。根据《事业单位会计制度》的规定,事业单位进行结余分配的对象,包括单位当年转入本账户的事业结余(正或负)和经营正结余两部分(注:经营亏损不能转入“结余分配”),其中也包含按规定留归单位使用的已完工项目的结余资金。但是,对于尚未完工项目结存的专项资金,按规定须结转下一年度继续使用,不得进行结余分配,更不得转入事业基金(注:因为事业基金是事业单位拥有的非限定用途的滚存结余),只能留存于“结余分配——未分配结余”账户。在这种情况下,“结余分配”科目必然存在不得进行分配或转入事业基金的期末余额,所以笔者认为,“结余分配”是资产负债表中不可或缺的科目之一。

(3)在“净资产类”项目中,应当删除“事业结余”科目。根据《事业单位会计制度》的规定,在年度终了时,除专款类和经营类收支科目外,事业单位应当将其他收入支出类科目余额全部转入“事业结余”账户,然后将“事业结余”账户期末余额全部转入“结余分配——未分配结余”账户,结转后该科目无余额。笔者认为,“事业结余”账户属于过渡性账户,将其列示在资产负债表中显得多余。

2.传统收入支出表列示的收支项目不够明晰,不能向报表使用者提供较为详尽的会计信息。

(1)与其他收支类科目不同的是,拨入专款、拨出专款和专款支出三个科目的期末余额,常常包含尚未完工冲销的以前年度专项资金。为全面反映事业单位的专款收支情况,笔者认为应将这部分跨年度的收支款项单独列示。