

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。○