

积分销售会计处理之改进

胡晓锋 胡立锋

(浙江广厦建设职业技术学院 浙江东阳 322100)

【摘要】 本文以目前市场上普遍存在的销售送积分的促销方式为分析点,针对会计工作者在实务操作中存在的问题,结合《国际会计准则第 18 号——收入》中的第十三条和第十九条,对改进积分销售交易的会计处理方法进行分析。

【关键词】 积分销售 递延收益 预计负债 公允价值

积分销售是指企业在销售商品时按照销售金额或数量赠送给顾客一定的积分,顾客可以在规定的有效期内,在积满一定数量或分值、达到企业规定的某些商品或服务的兑换条件时兑换企业或第三方提供的商品或服务,是企业的一种促销方式。本文针对积分销售交易的特点,根据《国际会计准则第 18 号——收入》中的相关规定,结合我国市场经济的实际情况,对其会计处理方法提出了一些改进建议。

一、积分销售现行会计处理存在的问题

我国现行企业会计准则中没有对积分销售会计处理作明确规定,故会计工作者在实务操作中没有规范可供遵循,致使积分销售的会计处理存在较大的随意性,主要存在以下问题:

1. 不符合权责发生制原则。有些企业在销售商品时,按全额售价确认收入,赠送积分不作任何账务处理,待顾客兑换商品或服务时,再区分商品或服务是由企业自己提供还是由第三方提供,如果是由企业自己提供,则不作账务处理;如果是由第三方提供,则按应支付给第三方的金额确认企业的销

售费用。显然,这种处理不符合权责发生制原则。

2. 不符合收入确认原则。有些企业在进行积分销售时将收入全额确认为收入是不符合收入确认原则的。积分销售收入一般由两部分内容构成:一部分是顾客所支付的与商品或服务有关的价款;另一部分是顾客得到积分将来要兑换商品或服务的价款,而这部分价款所对应的商品或服务要在将来满足一定条件时才提供,即先收款后提供商品或服务。根据现行企业会计准则中收入确认准则的规定,企业在销售商品或提供劳务时,如果商品或服务在销售时尚未提供,虽然价款已收或已取得收款的权利,也不能确认为收入,所以应该将积分销售收入中的积分部分作为预收类的负债进行处理。

3. 不符合会计信息的质量要求。企业会计准则对会计信息质量可靠性提出的要求是:会计核算应当以实际发生的交易或事项为依据,如实反映符合确认和计量要求的各项会计要素及其他相关信息,保证会计信息真实可靠、内容完整。

可靠性是对会计工作和会计信息质量最基本的要求。目前在积分销售会计处理中,待顾客兑换商品或服务时,再区分

另外节约额外产成品相关成本,包括储存成本和其他生产成本等共计 467 400 元。因此,实施 VMI 模式可以带来资金的节约总额为 2 556 400 元(600+2 088 400+467 400)。

实施 VMI 模式后,由于需求信息的共享可以有效减少由于需求放大所追加的资金,从而实现资金节约,即节约存货变动储存成本、变动订货成本以及购置成本。另外,VMI 模式由于可减少库存量,从而可压缩库存空间,节省货物占用场地成本和仓库设备投资。

当然,由于 VMI 模式要求信息共享,因此在信息系统上的投资相应有所增加,供应链成员之间需要合理设置利益共享机制,公平分享实施 VMI 模式所带来的资金节约,在提升供应链竞争力的同时,实现了企业价值的共同提升。

五、小结

通过使用经济订货批量模型对 VMI 模式实施前后结果进行分析,我们发现 VMI 模式的实施可以有效降低甚至消除由于需求预测修正所带来的“牛鞭效应”,控制供应链库存风

险,减少库存资金耗费,实现供应链竞争力提升以及成员企业价值的提升。当然,供应链成员之间必须设置合理的奖惩机制,以形成 VMI 模式实施的持续动力支持,并采取多种措施有效降低供应商风险。

主要参考文献

1. Ford.W.Harris.How many parts to make at once Factory. The Magazine of Management, 1913; 10
2. Hau L. Lee, V.Padmanabhan, Seungjin Whang. The Bullwhip Effect in Supply Chains. Sloan Management Review, 1997; 3
3. 逢咏梅. 从订货模型透视供应链合作收益创造与分配. 财会月刊(理论), 2008; 10
4. 马士华等. 供应链管理. 北京:机械工业出版社, 2000
5. 谭敬川等. 零售商主导型供应链的订货模型构建. 商业时代, 2010; 13
6. 陈晓东等. 基于库存论的定量订货模型研究. 生产力研究, 2009; 12

商品或服务是由企业自己提供还是由第三方提供,如果是由企业自己提供,则不作账务处理;如果是由第三方提供,则按应支付给第三方的金额确认企业的销售费用。笔者认为,这样的会计处理存在以下两点不足:①如果商品或服务是由企业自己提供的,不作账务处理,这会低估收入,应该将自己提供的商品或服务按照公允价值确认为收入,将成本结转处理。②如果商品或服务是由第三方提供的,按应支付给第三方的金额确认企业的销售费用。销售费用是为实现销售交易而在销售交易之外独立发生的,积分销售业务中第三方所支付的金额是销售的一部分,不是销售交易之外独立发生的,因此这样处理会混淆销售费用的概念,虚增费用。

二、积分销售会计处理的改进

《国际会计准则第18号——收入》第十三条和第十九条对于积分销售如何进行会计处理提供了两种方法:一是将部分销售收入分配到积分,对这部分销售收入的确认进行递延;二是将提供积分奖励发生的成本确认为一项预计负债。下文将举例说明。

例:某商场店庆,举办积分销售活动:购物即赠送积分,按1:1进行,满100元可获赠积分100分。按照市场价值,积分的公允价值为0.1元/分,顾客在本商场中消费购物抵商品款时可按所得积分的公允价值抵减商品款,也可以在某酒店抵减用餐费用。购物者从购物时起开始累计积分,30天内有效,逾期未兑现则失效。

假设顾客甲当月1号在此商场的店庆活动中消费4350元,即获赠积分4350分,换算成可使用金额为435元。顾客甲计划将兑换积分2000分(即换算成200元)用于购买此商场的一件T恤,剩余的2350分(即换算成235元)在某酒店用餐。笔者对此项经济业务作如下会计处理(采用按递延收益处理,不考虑相关税费):

1. 赠送积分时的会计处理。通过对上述经济业务的分析和相关政策的解读,赠送的积分可以兑换商品或服务,即表明赠送的积分是有价值的,可按积分换取商品或服务的公允价值对价作为积分的公允价值。在销售时,按收取的金额作为银行存款或库存现金,赠送积分折算的金额435元确认为递延收益,差额作为收入。会计分录如下:

借:银行存款(或库存现金)	4 350
贷:主营业务收入	3 915
递延收益	435

2. 积分使用的会计处理。按照上述经济业务的规定:顾客甲计划将兑换积分2000分(即换算成200元)用于购买此商场的一件T恤,剩余的2350分(即换算成235元)在某酒店用餐。赠送的积分在销售时已按积分公允价值计入递延收益,故在使用积分时,应从递延收益转为收入。

(1)将兑换积分2000分(即换算成200元)用于购买此商场的一件T恤。会计分录如下:

借:递延收益	200
贷:主营业务收入	200

(2)将剩余的2350分(即换算成235元)用于在某酒店

用餐。应该按照收支两条线来处理,首先将积分对应的235元从“递延收益”账户转到“主营业务收入”账户,然后按照本商场实际支付给某酒店的金额作为销售费用处理。假设此笔业务中商场支付给酒店的实际金额为200元。会计分录如下:

借:递延收益	235
贷:主营业务收入	235
借:销售费用	200
贷:其他应付款——某酒店	200

3. 到期不使用积分的会计处理。假设上述经济业务中顾客甲所持积分到期未兑现,按规定积分失效,则该积分所对应的公允价值金额435元应从“递延收益”账户转到“营业收入”账户。会计分录如下:

借:递延收益	435
贷:主营业务收入	435

4. 特殊情况的会计处理。在现实经济业务中,有时会碰到某种商品的物价持续上涨或某种不可预测事件的发生导致为履行义务的预计成本超过原计入递延收益中的款项,而此种情况下的销售合同往往都是不可撤销的待执行合同,由于某种情况致使该合同变为亏损合同,按照《企业会计准则第13号——或有事项》第八条的规定,待执行合同变成亏损合同时,该亏损合同产生的义务满足或有事项确认为预计负债条件时,应将预计超过的金额确认为预计负债。

若上述经济业务中,由于商场进货成本大涨,致使顾客甲想买的那件T恤,成本上涨为210元,此时应将预计成本超过原已计入递延收益的金额10元(210-200)转到预计负债。会计分录如下:

借:销售费用(或资产减值损失)	10
贷:预计负债	10

待顾客实际兑现时,除将对应积分的200元递延收益转为收入,将实际发生的成本结转外,还应将原计入预计负债的金额冲减主营业务成本,结平所有账目。会计分录如下:

借:递延收益	200
贷:主营业务收入	200
借:主营业务成本	210
贷:库存商品	210
借:预计负债	10
贷:主营业务成本	10

主要参考文献

1. 国际会计准则理事会. 国际会计准则第18号——收入, 2009
2. 财政部. 企业会计准则 2006. 北京: 经济科学出版社, 2006
3. 财政部. 企业会计准则——应用指南 2006. 北京: 中国财政经济出版社, 2006
4. 财政部. 关于做好执行会计准则企业2008年年报工作的通知. 财会函[2008]60号, 2008-12-26
5. 孙妍, 俞丽辉. 消费积分之会计处理. 财会月刊(会计), 2008; 11