

УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ СКИДОК И БОНУСОВ

ACCOUNTING AND TAXATION OF DISCOUNTS AND BONUSES

Аннотация: в статье рассматриваются вопросы бухгалтерского учета скидок и бонусов с учетом изменений в налоговом законодательстве.

Annotation: The article considers the accounting issues of discounts and bonuses to reflect changes in the tax law.

Ключевые слова: скидки, премии, долг, учет, бонус, акт, счет-фактура, цена.

Key words: discounts, bonuses, debt, account, bonus, an act, invoice, price.

Одним из распространенных и эффективных способов увеличения объема продаж являются системы скидок и бонусов. Дополнительное стимулирование покупателей позволяет не только привлечь новых клиентов, но и удержать старых.

В гражданском, налоговом законодательстве эти понятия не определены, хотя их порядок учета и налогообложения различается.

Согласно современному экономическому словарю скидка – это сумма, на которую снижается ранее заявленная в договоре купли-продажи цена товаров, реализуемых покупателю при выполнении им определенных условий, необходимых для её получения.

Дополнительное вознаграждение или премия, предоставленная покупателю без изменения цены единицы товара, а также пересмотра задолженности за поставленные товары (работы, услуги) в финансовом словаре именуется бонусом.

Из данного определения следует, что премия и бонус - синонимы и означают форму поощрения поставщиком покупателя за выполнение условий договорных отношений.

Скидки могут распространяться на последующие закупки товаров или на ранее приобретенные товары. Применение скидок может быть продиктовано проведением рекламной акции, сезонностью товара, маркетинговой политикой и многими другими факторами. Широкое применение в практической деятельности получили вознаграждения за приобретение определенного количества товара, накопительные скидки, скидки за форму оплаты, скидки в зависимости от срока оплаты, скидки за соблюдение графика оплат, за продвижение нового товара и др. [1]

Методику применения скидок продавец обязан отразить в ценовой, а также в учетной политике для целей налогообложения прибыли.

Скидки делятся на две группы.

Во-первых, продавец может предоставить скидки путем пересмотра цены товара, отраженной в договоре купли-продажи.

В ст. 424 Гражданского кодекса РФ предусмотрена возможность изменения цены после заключения договора в случаях и на условиях, предусмотренных договором, законом либо в установленном законом порядке. Договором может быть предусмотрено изменение цены единицы товара в случае возникновения обстоятельств, с которыми условия заключения договора связывают возникновение скидок.

В случае пересмотра цены единицы товара организация на основании соответствующих изменений данных первичных документов по передаче товара вносит корректировку в данные налогового учета о стоимости проданных ценностей. Поставщик одновременно уменьшить базу налога на прибыль и НДС и представляет в налоговую инспекцию уточненные налоговые декларации.

Для оформления скидок применяются следующие первичные документы:

- дополнительное соглашение к договору поставки;
- акт о предоставлении скидки;
- бухгалтерская справка;
- корректировочный счет-фактура с учетом предоставленной скидки. [2]

Дополнительное соглашение к договору поставки оформляется с каждым клиентом, которому предоставляется скидка за выполнение им определенных показателей, направленных на увеличение дохода. Такими показателями могут быть количества товаров, которые уже были или будут отгружены покупателям. Обычно скидка предоставляется тем клиентам, которые оплатили полученные товары в полном объеме.

В дополнительном соглашении к договору необходимо указать, что при условии отгрузки и оплаты определенного количества товара, цена за единицу товара отгруженной партии уменьшается на величину предоставляемой скидки.

При предоставлении скидки формируется акт о предоставлении скидки. В нем указываются даты и номера расходных накладных, в соответствии с которыми была произведена отгрузка товаров. Необходимо указать количество отгруженных товаров, дающее право покупателю на предоставление скидки. Также указывается сумма скидки, включая НДС и процент скидки от стоимости отгруженных товаров.

В бухгалтерии целесообразно оформить бухгалтерскую справку по расчету цены с учетом скидки по каждому клиенту, предоставленному скидку. В справке указываются

номера и даты расходных накладных, номенклатура, цены и сумма отгруженных товаров, величина предоставленной скидки, цены и стоимость отгруженной продукции с учетом скидки.

Если поставка была оплачена покупателем, то на величину скидки составляется единый корректировочный счет-фактура на изменение стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, указанных в двух и более счетах-фактурах, составленных налогоплательщиком ранее. В нем указываются номера всех корректируемых счетов-фактур.

Цена сделки не должна быть изменена более чем на 20% от цены, первоначально установленной договором (подп. 4 п. 2 ст. 40 НК РФ).

В соответствии со статьей 40 Налогового кодекса РФ налоговым органам предоставлено право при определенных условиях контролировать соответствие применяемых продавцом цен уровню рыночных цен и, если они ниже, доначислять налоги исходя из рыночной цены.

При определении рыночной цены в соответствии с п. 3 ст. 40 Налогового кодекса РФ учитывают обычные при заключении сделок между взаимозависимыми лицами надбавки к цене или скидки, обусловленные:

- сезонными и иными колебаниями потребительского спроса на товары;
- потерей товарами качества или иных потребительских свойств;
- истечением (приближением даты истечения) сроков годности или реализации товаров;
- маркетинговой политикой, в том числе при продвижении на рынки новых товаров, не имеющих аналогов, а также при продвижении товаров на новые рынки;
- реализацией опытных моделей и образцов товаров в целях ознакомления с ними потребителей.

Учет и налогообложение премий зависит от категории поставляемых товаров (продовольственные или непродовольственные). Так, для поставщиков продовольственных товаров Федеральным законом от 28.12.2009 № 381-ФЗ (ред. от 30.12.2012) «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации» установлены некоторые ограничения, которые также сказываются на налогообложении бонусов. Любые скидки и премии по продовольственным товарам не изменяют их цену.

По непродовольственным товарам возможны два варианта предоставления скидки путем пересмотра их цены.

Вариант 1. Скидка предоставляется в момент отгрузки товара (например, при приобретении покупателем товара в количестве, необходимом для предоставления скидки). В

этом случае на основании пункта 6.5 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 продавец отражает в бухгалтерском учете выручку от реализации с учетом предоставленной скидки:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 90 «Продажи» субсчета 1 «Выручка».

На сумму налога на добавленную стоимость, исходя из цены реализации, с учетом скидки оформляется запись:

Дебет счета 90 «Продажи» субсчета 3 «Налог на добавленную стоимость»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Поскольку сумма скидки, предоставленная в момент отгрузки товара, уменьшает его стоимость, то корректировать данные бухгалтерского и налогового учета у поставщика и у покупателя не нужно. В целях исчисления НДС при данном варианте учета сумма выручки определяется с учетом скидки, отгрузочные документы и счета-фактуры составляются с учетом скидки.

Вариант 2. Скидка предоставляется после отгрузки товара при выполнении покупателем определенных договором условий путем пересмотра цены товара. Такими условиями могут быть, например, оплата товара в установленный договором срок или приобретение нескольких крупных партий товара. В этом случае товар отгружается по определенной цене, которая при выполнении оговоренных в договоре условий уменьшается. Изменение цены после заключения договора допускается в случаях и на условиях, предусмотренных договором, на основании пункта 2 статьи 424 Гражданского кодекса РФ.

В бухгалтерском учете предоставление скидки после отгрузки товара у продавца оформляется записями:

- на сумму скидки красным сторно корректируется выручка:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 90 «Продажи» субсчета 1 «Выручка»;

- красным сторно корректируется величина налога на добавленную стоимость, приходящегося на сумму скидки:

Дебет счета 90 «Продажи» субсчета 3 «Налог на добавленную стоимость»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

- красным сторно отражается корректировка финансового результата от реализации готовой продукции, товаров, работ, услуг:

Дебет счета 90 «Продажи» субсчета 9 «Прибыль/убыток от продаж»

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

Если отгрузка и выставление корректировочного счета-фактуры имели место в од-

ном налоговом периоде, то у продавца не возникает обязанности по предоставлению уточненной налоговой декларации по НДС.

При отгрузке и выставлении корректировочного счета-фактуры в разные налоговые периоды продавец обязан представить уточненную налоговую декларацию по НДС.

Согласно п. 12 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 фактическая себестоимость материально-производственных запасов, в которой они приняты покупателем к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации. Поскольку гражданским законодательством предусмотрена возможность изменения стоимости приобретенных покупателем товаров после перехода права собственности на них в результате предоставления ему скидки, то в данном случае покупатель отражает в бухгалтерском учете корректировку стоимости приобретенных ранее товаров.

Если поступление товара и получение корректировочного счета-фактуры имели место в одном налоговом периоде, то на сумму скидки без НДС у покупателя сторнируется стоимость полученных товаров:

Дебет счета 41 «Товары»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Разница между «входным» НДС до и после изменения цен сторнируется записью:

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» субсчета 3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

На основании акта согласования цен и корректировочного счета-фактуры, полученных от поставщика, покупатель делает записи в Книге продаж на сумму восстановленного налога. В бухгалтерском учете восстановление суммы «входного» НДС в части скидки оформляется записью:

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» субсчета 3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Поскольку приобретение товаров и получение скидки имели место в рамках одного налогового периода (квартала), то представлять уточненную налоговую декларацию по НДС покупатель не должен.

Если поступление товара и получение скидки осуществлялось в разных налоговых периодах, то восстановление налога в бюджет осуществляется на более раннюю из сле-

дующих дат: дату получения документов на согласование цен или дату получения корректировочного счета-фактуры. На основании этих документов на одну из указанных дат составляются корректировочные записи в бухгалтерском учете. Они аналогичны вышеприведенным, но отличаются только тем, что составлены в следующем налоговом периоде при получении скидки. [2]

Если на дату корректировки данный товар был продан организацией, то исходя из новой его цены, следует также скорректировать красным сторно расходы в виде себестоимости реализованного товара:

Дебет счета 90 «Продажи» субсчета 2 «Себестоимость продаж»

Кредит счета 41 «Товары»

и скорректировать финансовый результат:

Дебет счета 90 «Продажи» субсчета 9 «Прибыль/убыток от продаж»

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

Во-вторых, продавец может предоставить скидку или премию покупателю без изменения цены единицы товара.

За выполнение определенных условий договора поставки товаров (достижение установленного объема закупок, наличие товара в торговом зале и т.д.), поставщик может предусмотреть в договоре выплату покупателю премии, не изменяющей цену поставляемых товаров (п. п. 1, 4 ст. 421 ГК РФ). Премия предоставляется на основании уведомления покупателя о выполнении условий предоставления премии и сумме предоставленной премии или двустороннего акта сверки, подтверждающего объем произведенных закупок и сумму предоставленной премии, либо бухгалтерской справки, составленной на основании такого уведомления.

Размер и порядок предоставления премии при купле-продаже (поставке) непродовольственных товаров законодательно не ограничены.

Размер вознаграждения, выплачиваемого покупателю в связи с приобретением определенного объема продовольственных товаров, не может превышать десять процентов от цены их приобретения. При приобретении отдельных видов социально значимых продовольственных товаров, указанных в перечне, установленном Правительством Российской Федерации от 15.07.2010 № 530 (ред. от 04.03.2013), выплата данного вознаграждения не допускается (ч. 4, 5 ст. 9 Федерального закона от 28.12.2009 № 381-ФЗ).

Предоставленные покупателю поощрительные выплаты (премии), которые согласно договору, не уменьшают стоимость отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), не влияют на величину налоговых обязательств по НДС ни у продавца, ни у покупателя.

У продавца в соответствии с п. 2.1 ст. 154 НК РФ не уменьшается налоговая база по НДС, а соответственно, не выставляется корректировочный счет-фактура для применения налогового вычета (абз. 3 п. 3 ст. 168, абз. 3 п. 1, п. 2 ст. 169, п. 13 ст. 171 НК РФ).

У покупателя не возникают основания для восстановления НДС, ранее принятого к вычету, предусмотренные пп. 4 п. 3 ст. 170 НК РФ.

Данный вид премии на дату составления документа, подтверждающего предоставление премии, в бухгалтерском учете поставщика включается в состав коммерческих расходов (п. п. 5, 7 ПБУ 10/99):

- если премия выплачивается денежными средствами:

Дебет счета 44 «Расходы на продажу»

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

- если в качестве премии (бонуса) передается товар (продукция):

Дебет счета 44 «Расходы на продажу»

Кредит счета 41 «Товары» (43 «Готовая продукция»);

- на сумму начисленного НДС при передаче товара (продукции) в качестве премии (бонуса):

Дебет счета 44 «Расходы на продажу»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

В этом же месяце предоставленная покупателю премия полностью включается в себестоимость продаж (абз. 2 п. 9 ПБУ 10/99):

Дебет счета 90 «Продажи» субсчета 2 «Себестоимость продаж»

Кредит счета 44 «Расходы на продажу».

Если по условиям договора поставки стоимость отгруженного недовольственного товара уменьшается на сумму премии, то она учитывается в том же порядке, что и скидки.

В налоговом учете предоставление продавцом бонусов не является безвозмездной реализацией товара. В п. 2 ст. 248 НК РФ уточнено, что имущество (работы, услуги) или имущественные права считаются полученными безвозмездно, если получение этого имущества (работ, услуг) или имущественных прав не связано с возникновением у получателя обязанности передать имущество (имущественные права) передающему лицу (выполнить для передающего лица работы, оказать передающему лицу услуги). Иными словами, безвозмездная передача в данном случае - это отсутствие встречного обязательства.

Расходы, обусловленные передачей покупателю товаров в качестве бонуса, поставщик может учесть при исчислении налога на прибыль. В соответствии с пп. 19.1 п. 1 ст. 265 НК РФ сказано, что в состав внереализационных расходов, не связанных с произ-

водством и реализацией, могут быть включены расходы в виде премии (скидки), выплаченной (предоставленной) продавцом покупателю вследствие выполнения определенных условий договора, в частности объема покупок.

Если поставщик применяет метод начисления при признании доходов и расходов премия, предусмотренная договором поставки и не изменяющая стоимость отгруженных товаров, включается в полном размере в состав внереализационных расходов на дату ее предоставления. При применении кассового метода сумма премии учитывается в составе расходов на дату перечисления денежных средств покупателю.

Полученный покупателем доход в виде премии (бонуса), которая по условиям договора не уменьшает стоимость полученных товаров (работ, услуг), не является выручкой от их реализации и учитывается в бухгалтерском учете в составе прочих доходов (п. п. 5, 7 ПБУ 9/99).

Премия, выплаченная денежными средствами, оформляется записью:

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчета 1 «Прочие доходы».

Полученная от поставщика премия отражается записью:

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Премия (бонус), причитающаяся к получению от поставщика за выполнение соответствующих условий договора поставки, предоставленная путем передачи товара без оплаты, оформляется записью:

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчета 1 «Прочие доходы».

Принятая к учету стоимость материальных ценностей, полученных от поставщика в качестве премии (бонуса), по рыночной стоимости, указанной в товаросопроводительных документах, отражается в учете записью:

Дебет счетов 10 «Материалы», 41 «Товары»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

В налоговом учете сумма премии (бонуса) за выполнение организацией условий договора об объеме покупок включается в состав внереализационных доходов на дату получения от поставщика соответствующих документов, подтверждающих право организации на получение премии (бонуса) (ст. 250, пп. 3 п. 4 ст. 271 НК РФ).

В составе расходов, по мнению финансистов, стоимость бонусных товарно-материальных ценностей при их дальнейшей реализации нельзя, так как покупатель не понес фактических затрат на их приобретение (Письмо от 04.03.2011 N 16-15/020443@).

Однако такой подход финансового ведомства к формированию состава расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль, приводит к двойному налогообложению доходов покупателя: один раз при поступлении бонусных товарно-материальных ценностей в составе внереализационных доходов, второй раз при их дальнейшей реализации в составе доходов от обычных видов деятельности. Такой порядок учета противоречит абз. 4 п. 3 ст. 248 НК РФ, в котором сказано: суммы, отраженные в составе доходов налогоплательщика, не подлежат повторному включению в состав его доходов.

У покупателя бонусные товары не являются, безвозмездно полученным имуществом. Поэтому при их реализации в расходы следует включить стоимость товарно-материальных ценностей, которая была учтена в составе внереализационных доходов.

Чтобы избежать налоговых рисков, с которыми могут столкнуться, и покупатели, и поставщики, в части премий в виде дополнительной партии товарно-материальных ценностей (бонуса), целесообразно при заключении договоров поставки отдавать приоритеты в пользу поощрения покупателей денежными премиями.

Поставщикам, применяющим УСН, выгоднее предоставлять скидку покупателям до получения платы за товары, так как доходы ими учитываются в фактически поступивших суммах с учетом предоставленных скидок. Датой получения доходов при применении УСН признается день (п. 1 ст. 346. 17 НК РФ):

- поступления денег на счета в банках и (или) в кассу;
- получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав;
- погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом (кассовый метод).

В Книге учета доходов и расходов отражается сумма, которая фактически поступила от контрагента. Она и станут базой для исчисления налога (письмо Минфина России от 11.03.2013 № 03-11-06/2/7121).

Скидки в денежной и в натуральной форме, предоставленные покупателям после получения от них платы за товар, поставщик не имеет права учитывать в составе расходов. Перечень расходов, учитываемых при исчислении единого налога при применении УСН, приведен в п. 1 ст. 346. 16 НК РФ. Он является закрытым. В нем отсутствуют расходы в виде премии, выплаченной продавцом покупателю вследствие выполнения определенных условий договора, в частности объема покупок. [3]

У покупателя премия (бонус) за выполнение организацией условий договора об объеме покупок, полученная в виде денежных средств, товара, включается во внереализационные доходы (в случае, когда премия по условиям договора не изменяет цену товаров) на дату их получения от поставщика или на дату иного погашения обязательства организа-

ции (п. 1 ст. 346.15, п. 1 ст. 346.17 НК РФ, Письмо Минфина России от 30.09.2013 № 03-11-06/2/40319).

Внереализационные доходы подлежат включению в налоговую базу по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН (п. 1 ст. 346.15, п. 1 ст. 346.17 НК РФ). Поскольку такой товар не оплачивался, то при продаже стоимость его приобретения в расход не включается (пп. 2 п. 2 ст. 346.17 НК РФ).

При подписании соглашения о зачете суммы премии (бонуса) в качестве аванса в счет предстоящего получения товара погашения обязательства не происходит. Следовательно, покупатель признает указанный доход на дату получения товара. [3]

В том случае, если премия (вознаграждение) по условиям договора поставки изменяет стоимость отгруженного непродовольственного товара, то она признается в том же порядке, что и скидки. ВАС РФ квалифицирует премии за выполнение тех или иных условий договора поставки в качестве торговых скидок, так как премия непосредственно обусловлена поставкой товара. Такой подход предполагает производить корректировку стоимости приобретенных сырья, товаров (Постановления Президиума ВАС РФ от 07.02.2012 № 11637/11 по делу № А40-56521/10-35-297).

Стоимость сырья, используемого при производстве продукции, в налоговом учете включается в состав материальных расходов в том отчетном (налоговом) периоде, в котором произведена оплата приобретенного сырья. Поскольку полученное бонусное сырье является оплаченным поставщику, его стоимость признается в составе материальных расходов на дату получения сырья от поставщика (пп. 5 п. 1, абз. 2 п. 2 ст. 346.16, п. 1 ст. 254, пп. 1 п. 2 ст. 346.17 НК РФ).

В указанный период на сумму предоставленной премии (скидки), организация обязана произвести корректировку налоговой базы и доплатить соответствующие суммы налога и пени (п. 1 ст. 54, ст. 75 НК РФ).

Доход в виде скидки или бонуса, полученный от поставщика за выполнение определенных условий договора поставки, организацией, применяющей систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, не влияет на величину единого налога, так как объектом налогообложения признается не фактически полученный, а вмененный доход.

Список литературы:

1. Белова М.В. Формирование бухгалтерской управленческой отчетности коммерческой организации // Сфера услуг: инновации и качество. - 2012.

2. Шарудина З.А. Методическое и информационное обеспечение анализа финансового состояния коммерческих организаций // Сфера услуг: инновации и качество. - 2012. - № 10. – С.85-90.

3. Шарудина З.А. Особенности анализа прибыли в розничной торговле // Сфера услуг: инновации и качество. - 2012. - № 11.