

## **ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРЕМИЙ, БОНУСОВ И СКИДОК**

*Система бонусов и скидок на сегодняшний день применяется большинством торговых предприятий в самых разных отраслях продукции и услуг. Эффективность этих приемов обуславливает актуальность их изучения. В статье рассматриваются особенности учета и налогообложения бонусов, скидок и премий, предоставляемых оптовыми торговыми предприятиями и их контрагентами.*

*Ключевые слова. Скидка, бонус, премия, ретроскидка, бухгалтерский учет, налоговый учет.*

Предоставление скидок — распространенный и эффективный способ привлечения клиентов и увеличения объема продаж. Однако при этом каких-то общих правил для учета скидок не существует, поскольку учет и налогообложение напрямую зависят от того, к какому варианту предоставления скидки прибегает организация.

Любая организация, которая реализует свои товары, работы или услуги, имеет заинтересованность в увеличении объемов продаж. Эффективным методом стимулирования и привлечения клиентов является предоставление им бонусов и скидок. Стимулирующие выплаты привлекают новых покупателей и побуждают действующих клиентов к увеличению объемов закупок.

Ни налоговое, ни бухгалтерское действующее законодательство не содержит определений премий, бонусов и скидок. Согласно экономической терминологии сущность этих понятий представлена в таблице 1.

Таблица 1 - Определение скидки, бонуса, премии

| Скидка                                                                                                                                                                       | Бонус                                                                                                                                   | Премия                                                                                                                                                        |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Сумма, на которую снижается продажная цена товара, реализуемого покупателю. Это уменьшение базисной цены товара или услуги с учетом условий контракта, состояния рынка и др. | Дополнительное вознаграждение, которое предоставляется продавцом клиенту в соответствии с условиями договора или отдельного соглашения. | Устанавливаются в определенной сумме (в денежной форме, в том числе путем проведения взаимозачета) при выполнении покупателем оговоренных в договоре условий. |

Продавцом определяется самостоятельно сумма выручки для целей исчисления НДС и налога на прибыль также с учетом скидки. Книжки продаж у продавца формируются на основании счетов-фактур, которые составлены с учетом предоставленной скидки.

Существует вид предоставления скидки – это ретроскидка. Ретроскидка – это скидка, которая изменяет цену товара или непосредственно в момент отгрузки товара, или может распространяться на прошлые отгрузки, то есть менять цену товара по свершившимся поставкам. В случае, если скидка предоставляется только после выполнения покупателем определенных условий дого-

вора, то сформированная договорная цена товара изменяется уже после его реализации «задним числом» на сумму скидки. В данном случае необходимо помнить, что изменение цены после заключения договора допускается в случаях и на условиях, которые предусмотрены договором, законом либо в установленном законом порядке. Таким образом, изменение цены необходимо оформить документально, то есть дополнить договор (если в нем не было соответствующего условия о предоставлении скидки), внести корректировки в первичные документы на отгрузку. В бухгалтерском учете необходимо скорректировать ранее признанную выручку (сторнировочными записями по счетам реализации — если скидка получена в том же отчетном году, что и отгрузка, либо с признанием прочих расходов — если скидка предоставлена в следующем отчетном году). Себестоимость отгруженных товаров не корректируется.

Что касается НДС, то с 1 октября 2011 г. при изменении стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), в том числе из-за изменения их цены или количества продавцами выставляются корректировочные счета-фактуры.

Корректировочный счет-фактура выставляется не позднее пяти дней с момента, когда изменение стоимости товаров (работ, услуг) согласовано с покупателем (покупатель уведомлен об этом). Такое согласие может быть подтверждено договором или дополнительным соглашением к нему, в нем стороны договариваются о предоставлении скидки; уведомлением продавца; иным первичным документом.

С 1 октября 2011 г. при предоставлении ретроскидки не нужно корректировать НДС за период, в котором произошла реализация товаров (работ, услуг). Продавец вправе принять НДС к вычету на основании корректировочного счета-фактуры. В соответствии с пунктом 13 статьи 171 Налогового Кодекса Российской Федерации к вычету принимается сумма налога в части уменьшения стоимости отгруженных товаров (работ, услуг). По мере возникновения права на вычет корректировочный счет-фактура регистрируется продавцом в книге покупок. В случае, если уменьшение стоимости товаров (работ, услуг) произошло позже периода отгрузки, то уточненная декларация за период, в котором произведена отгрузка, не представляется.

Если покупатель уже оплатил товар в полной сумме и поставщик не будет возвращать ему разницу, а по взаимной договоренности зачет ее в счет предстоящих поставок, то поставщику необходимо исчислить НДС с суммы аванса.

В целях исчисления налога на прибыль последующее изменение договора, согласно которому цена товара снижается с учетом скидки, ведет к уменьшению ранее признанных доходов от реализации у продавца. Он вправе перед бюджетом скорректировать свои обязательства по уплате налога на прибыль. Это возможно при подаче уточненной декларации с уменьшенной выручкой от реализации (на сумму скидки без НДС) за отчетный период, в котором произошла отгрузка. Если отгрузка и предоставление скидки приходятся на один и тот же отчетный период, то достаточно скорректировать данные налогового учета.

Согласно абзацу 3 пункта 1 статьи 54 Налогового Кодекса Российской Федерации с 1 января 2010 г. налогоплательщик вправе пересчитать налоговую базу и сумму налога за период, в котором выявлены ошибки (искажения), отно-

сящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в результате которых налог был переплачен.

Сумму скидки нужно отражать в составе внереализационных расходов как убыток прошлых налоговых периодов, выявленный в текущем отчетном (налоговом) периоде. По мнению контролирующих органов, норма подпункта 19.1 пункта 1 статьи 265 Налогового Кодекса Российской Федерации (об отражении в составе внереализационных расходов затрат в виде премии (скидки), выплаченной (предоставленной) продавцом покупателю вследствие выполнения определенных условий договора, в частности объема покупок) в данной ситуации не применяется.

Выплата покупателю премии – это широко распространенная на практике ситуация (без корректировки цен реализации). В данном случае поставщик не вносит исправления в первичные учетные документы, которые выданы покупателю, и не корректирует сумму признанной ранее выручки от реализации товаров.

Сумма премии в бухгалтерском учете, которая причитается покупателю в соответствии с заключенным договором поставки, будет являться расходом по обычным видам деятельности. Премия направлена на стимулирование сбыта товаров, величину корректировки дебиторской задолженности покупателя, ее можно отнести на счет 44 «Расходы на продажу». Министерство Финансов Российской Федерации в отношении таких премий разъяснило, что они не подлежат обложению НДС ни у покупателя, ни у продавца.

Если предоставляемая поставщиком премия не выплачивается покупателю денежными средствами, но засчитывается в качестве авансового платежа под поставку следующей партии товара, то на дату предоставления премии поставщик должен определить базу по НДС с суммы такой премии, которая, по сути, является полученным авансом. При этом применяется ставка 18/118 или 10/110.

На основании подпункта 19.1 пункта 1 статьи 265 Налогового Кодекса Российской Федерации (применяемого только в отношении договоров купли-продажи) для целей налогообложения прибыли расход организации в виде премии, которую предоставляет покупатель вследствие выполнения им условий договора об объеме покупок, включается в состав внереализационных расходов.

При решении вопроса о налогообложении выплачиваемых премий налогоплательщику следует ориентироваться на условия заключенных им договоров. Нужно при описании условий выплаты премий в договорах напрямую указывать, что они предоставляются покупателю без корректировки цен реализации, а путем уменьшения задолженности покупателя (аналог прощения долга, но экономически обоснованный условиями договора).

Можно воспользоваться формулировками Федерального закона от 28.12.09 г. № 381-ФЗ (ред. от 23.12.2010) «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации», в нем использовано такое понятие, как вознаграждение, выплачиваемое хозяйствующему субъекту, осуществляющему торговую деятельность, в связи с приобретением им у хозяйствующего субъекта, осуществляющего поставки продовольственных то-

варов, их определенного количества. На данный закон сослался Министр финансов России в письме от 12.10.11 г. № 03-03-06/1/665 при квалификации премий, не связанных с оказанием услуг поставщику.

При желании поставщика предоставить скидку с корректировкой налоговой базы по НДС он вправе определить ее в договоре именно так.

Премии на практике оформляются в основном 2 способами: уведомлением в адрес покупателя (кредит-нотой) о предоставлении ему премии, здесь рекомендуется привести расчет суммы премии со ссылками на пункты заключенного договора; двухсторонним актом аналогичного содержания. Поскольку рассматриваемые документы являются основанием для отражения премий в бухгалтерском и налоговом учете, они должны содержать обязательные реквизиты, предусмотренные статьей 9 Федерального Закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г.

Целесообразно рассматривать премию покупателю как плату за оказанные им услуги и именно так их и обозначать в документах. В данном случае поставщик (как заказчик) включит стоимость оказанных ему услуг в расходы, которые учитываются при налогообложении прибыли, и при условии экономической обоснованности и документального подтверждения примет к вычету НДС. Покупатель (как исполнитель) должен не только отразить их стоимость в налогооблагаемых доходах, но и исчислить НДС с реализации.

Бонусы – это отгрузка на сумму скидки дополнительного товара. Происходит стимулирование покупателя к увеличению объемов закупаемых товаров. Договором поставки предусматривается предоставление бонуса в виде определенного количества такого же товара, если покупатель выполняет условие договора поставки (например, о ежемесячном объеме закупок). В таком случае цена уже отгруженных товаров не изменяется и поставщик не вносит исправлений в первичные учетные документы и счета-фактуры, которые ранее были выданы покупателю.

На основании абзаца 2 пункта 1 статьи 572 Гражданского Кодекса Российской Федерации передачу дополнительного количества товаров покупателю в качестве бонуса нельзя назвать дарением, так как она требует от покупателя исполнения встречного обязательства (в нашем случае - выполнения условия договора о ежемесячном объеме закупок).

В бухгалтерском учете в составе расходов по обычным видам деятельности отражается фактическая себестоимость товара, переданного покупателю, который выполнил условия договора поставки. В данном случае поставщик не корректирует сумму признанной ранее выручки от реализации товаров.

При невступлении в разногласия с налоговыми органами по поводу «безвозмездности» в данной ситуации при передаче покупателю товара в качестве бонуса поставщик должен определить базу по НДС, равную обычной продажной цене товара без учета НДС. Поскольку НДС в этой части уплачивается за счет собственных средств, то его сумма также может быть отнесена в бухгалтерском учете на коммерческие расходы, которые отражаются в составе расходов по обычным видам деятельности.

На передачу бонуса необходимо оформить счет-фактуру и зарегистрировать его в книге продаж.

На основании подпункта. 19.1 пункта 1 статьи 265 Налогового Кодекса Российской Федерации для целей налогообложения прибыли расход организации в виде премии включается во внереализационные расходы, предоставленной покупателю вследствие выполнения им условий договора об объеме покупок. Так как налоговое законодательство не раскрывает понятие «премии», то при обозначении бонуса в договорах и иных документах данная норма применяется формально, также и при предоставлении премии в натуральной форме (в виде дополнительного количества поставляемого товара).

Бухгалтерский учет и налогообложение продажи товаров со скидками, также их особенности представлены в таблице 2.

Таблица 2 - Особенности бухгалтерского и налогового учета продажи товаров со скидками

| Наименование                                                    | Скидка                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | Премия                                                                                                                                                | Бонус                                                                                                                                                       |
|-----------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Бухгалтерские записи при продаже товара                         | 1. Отражена выручка:<br>Дебет 62 (50), Кредит 90-1<br>2. Отражен НДС:<br>Дебет. 90-3, Кредит. 68<br>3. Списана себестоимость:<br>Дебет 90-2, Кредит 41                                                                                                                                                                                                                                                           | 1. Отражена выручка:<br>Дебет 62 (50), Кредит 90-1<br>2. Отражен НДС:<br>Дебет. 90-3, Кредит 68<br>3. Списана себестоимость:<br>Дебет 90-2, Кредит 41 | 1. Отражена выручка:<br>Дебет 62 (50), Кредит 90-1<br>2. Отражен НДС:<br>Дебет. 90-3, Кредит 68<br>3. Списана себестоимость: Дебет 90-2, Кредит. 41         |
| Бухгалтерские записи при предоставлении скидки (премии, бонуса) | В момент отгрузки:<br>Записи выполняются с учетом скидки.<br>После даты отгрузки:<br>1. Сторно выручка:<br>Дебет 62, Кредит 90-1<br>2. Сторно: НДС:<br>Дебет 90-3, Кредит 68<br>3. НДС с аванса<br>или (в следующем отчетном году):<br>Дебет 76, Кредит 68<br>4. Корректировка выручки:<br>Дебет. 91-2, Кредит. 62<br>5. Корректировка НДС:<br>Дебет 68, Кредит 91-1<br>6. НДС с аванса:<br>Дебет. 76, Кредит 68 | 1. Начислена премия:<br>Дебет 44, Кредит 62<br>2. НДС с аванса:<br>Дебет. 76, Кредит 68                                                               | 1. Списана себестоимость товара, переданного в качестве бонуса:<br>Дебет. 44, Кредит 41<br>2. Начислен НДС с безвозмездной передачи:<br>Дебет 44, Кредит 68 |
| Налог на добавленную стоимость                                  | В момент отгрузки:<br>Налоговая база и счет-фактура оформляются уже с учетом уменьшения цены реализации.<br>После даты отгрузки:<br>Продавец выставляет корректировочный счет-фактуру и при-                                                                                                                                                                                                                     | НДС с реализации не корректируется.<br>Если премия засчитывается в счет будущих поставок, возникает НДС с суммы аванса                                | НДС с реализации не корректируется.<br>Рыночная стоимость «бонуса» включается в налоговую базу по НДС, оформляется счет-фактура в 1 эк-                     |

| Наименование     | Скидка                                                                                                                                                                                                                                                                       | Премия                                                                                                           | Бонус                                                                                                                  |
|------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                  | нимает НДС к вычету в том периоде, когда он выставлен. Если скидка засчитывается в счет будущих поставок, возникает НДС с суммы аванса                                                                                                                                       |                                                                                                                  | земпляре и регистрируется в книге продаж                                                                               |
| Налог на прибыль | В момент отгрузки:<br>Налоговая база определяется уже с учетом уменьшения цены реализации.<br>После даты отгрузки:<br>Налоговая база корректируется - либо за прошлый период с подачей уточненной декларации, либо за текущий период с отражением внереализационных расходов | Налоговая база по реализации не корректируется.<br>Сумма премии учитывается в составе внереализационных расходов | Налоговая база по реализации не корректируется.<br>Сумма бонуса может быть учтена в составе внереализационных расходов |

Бухгалтерский и налоговый учет продаж товаров со скидками имеет свои особенности. При исчислении налога на добавленную стоимость важно знать, в какой момент произошла отгрузка товара, и учесть все особенности отражения НДС (табл. 2). Кроме того, при исчислении налога на прибыль необходимо учитывать момент отгрузки товара, а также корректируется или нет налоговая база.

#### Список литературы:

1. Гражданский кодекс РФ. Часть первая. Федеральный Закон от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ (ред. от 06.12.2011 г., с изм. от 27.06.2012 г., вступающими в силу с 01.07.2012 г.) [Электронный ресурс] /Программа информационной поддержки российской науки и образования Консультант Плюс: Высшая школа; Windows/98/ME/NT4/2000/XP.
2. Гражданский кодекс РФ. Часть вторая. Федеральный Закон от 26.01.1996 г. № 14-ФЗ (ред. от 30.11.2011 г. с изм. и доп., вступающими в силу с 01.01.2012 г.) [Электронный ресурс] /Программа информационной поддержки российской науки и образования Консультант Плюс: Высшая школа; Windows/98/ME/NT4/2000/XP.
3. Налоговый кодекс РФ. Часть вторая. Федеральный Закон от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 29.06.2012 г.) [Электронный ресурс] /Программа информационной поддержки российской науки и образования Консультант Плюс: Высшая школа; Windows/98/ME/NT4/2000/XP.
4. Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации. Федеральный закон от 28.12.2009 г. № 381-ФЗ (ред. от 23.12.2010 г.) [Электронный ресурс] /Программа информационной поддержки российской науки и образования Консультант Плюс: Высшая школа; Windows/98/ME/NT4/2000/XP.
5. О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 21.11.96 г. № 129-ФЗ (ред. от 28.11.2011 г.) [Электронный ресурс] /Программа информационной поддержки российской науки и образования Консультант Плюс: Высшая школа; Windows/98/ME/NT4/2000/XP.
6. Доходы организации. Положение по бухгалтерскому учету от 06.05.1999 г. № 32н (ред. от 27.04.2012 г.) [Электронный ресурс] /Программа информационной поддержки российской науки и образования Консультант Плюс: Высшая школа; Windows/98/ME/NT4/2000/XP.

**Салькова Марина Викторовна**  
студентка 4 курса факультета учета и информационных технологий  
Орловского государственного института экономики и торговли  
e-mail: marisal-91@mail.ru

**Боброва Елена Александровна**  
к.э.н., доцент кафедры финансового учета  
Орловского государственного института экономики и торговли  
e-mail: bobrova77@bk.ru