

Костишин Н. С.

кандидат економічних наук

Чортківський навчально-науковий інститут підприємництва і бізнесу ТНЕУ

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ В АСПЕКТІ НАДАННЯ ЗНИЖОК

Економічно стабільне функціонування будь-якого суб'єкта підприємницької діяльності неможливе без достовірної інформації про отримані ним доходи. Формування фінансового результату (прибутку) значною мірою залежить від рівня управління цими доходами та витратами, що виникають в результаті господарювання. Відтак особливу роль у формуванні такої інформації відводиться саме обліку, як бухгалтерському, так і податковому. Адже саме облік є важливою функцією ефективного управління, знаряддям контролю за раціональним і економічним використанням ресурсів з метою досягнення високоефективної діяльності та прибутковості підприємств. Тому, постає проблема організації такої підсистеми обліково-аналітичного забезпечення формування доходів діяльності суб'єктів господарювання, яка буде протегувати надходженню та обробці якісної інформації для потреб управління й здійснюватиме на цій основі пошук способів підвищення прибутковості підприємств.

Питаннями організації обліку доходів присвячено немало відомих праць вітчизняних науковців та практиків, зокрема Ф. Ф. Бутинця, М. Т. Білухи, В. В. Сопка, Н. М. Грабової, І. Й. Яремка та багатьох інших. Однак, враховуючи інформаційні потреби суб'єктів господарювання, жорсткі конкурентні умови діяльності підприємств, нові зміни в законодавстві, окремі аспекти потребують постійної уваги та вивчення. До них належать питання формування доходів підприємств з врахуванням прогресивного елемента просування своєї продукції

на ринку – знижки, особливості відображення її в бухгалтерському та податковому обліку.

Метою цього дослідження є визначення економічної сутності знижок, їх класифікації та розкриття методики відображення на рахунках обліку, з врахуванням бухгалтерських та податкових особливостей.

Діяльність будь-якої підприємницької структури в економічній сфері передбачає отримання якнайефективнішого результату – прибутку. Його бажаний розмір враховується у ціну реалізованої продукції, тобто вираження у грошовій формі еквівалента одиниці такої продукції чи товару [1, п.15 ст. 1]. Суб'єкти господарювання під час провадження своєї діяльності використовують вільні ціни та державні регульовані ціни. Відповідно до частини першої ст. 11 Закону [1] вільні ціни встановлюються суб'єктами господарювання самостійно за згодою сторін на усі види продукції (товари), крім тих, щодо яких здійснюється державне регулювання.

Сучасні умови ведення бізнесу супроводжуються великою кількістю проблем, зокрема нестача обігових коштів, високі ставки податків, недосконалість системи управління підприємством у конкурентному середовищі, обмеження фінансування підприємницької діяльності позиковими коштами і т.д. Щоб підвищити прибутковість і дохідність своєї діяльності, значна частина суб'єктів господарювання вдається до використання такого інструменту управління як знижки. Застосування знижок дає можливість отримати додатковий дохід, прискорює обіг оборотних коштів, зменшує ризик неплатежів контрагентів, сприяє залученню нових покупців, збільшенню обсягів реалізації продукції.

Тлумачення поняття „знижки” сьогодні можна зустріти різне. Відповідно до чинного законодавства під знижкою (знижувальним коефіцієнтом) розуміють зменшення ціни продукції виробником під час її реалізації [1, п.6 ст. 1]. В економічній літературі для позначення знижки використовують слова іноземного походження „бонус” (bonus), „дисконт” (discount), при цьому у буквальному перекладі bonus розуміється як „премія, нагорода, приз”, а discount

– „знижка”. І останнє розглядають як зменшення ціни на продукції (товар, послугу) з урахуванням стану ринку чи умов контракту. Тому розмір знижок залежить від виду укладеної угоди, обсягу реалізації продукції або інших умов. Зазвичай ціна на реалізовану продукцію в договорі встановлюється за домовленістю сторін. При цьому її розмір, встановлений у договорі, може бути змінено, у тому числі у бік зменшення. Законність зміни ціни після укладання договору визначено частиною другою ст. 632 Цивільного кодексу України. Однак умови, за яких покупцеві буде надано знижку, слід обов’язково передбачити і зазначити у тексті угоди.

Основною метою надання знижок є:

- залучення до певної торговельної марки, до товаровиробника;
- згладжування падіння сезонного попиту на ринку реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) у період низької купівельної активності;
- скорочення до мінімально можливого рівня запасів готової продукції, схильних до впливу моди, або продукції, яка не має активного попиту, або ж продукції зі строком зберігання (придатності, реалізації), що закінчується;
- реалізація дослідних моделей і зразків продукції з метою ознайомлення з ними споживачів.

Таким чином, знижки, як правило, пов’язані з формуванням стійкого попиту на певну продукцію, яка реалізується, підкоренням ринку, стимулюванням постійних покупців або з бажанням виробника у стислі строки позбавитися від продукції, що не має достатнього попиту.

Наявність оперативної інформації стосовно наданих знижок забезпечує своєчасні управлінські рішення. Відображення облікової інформації про доходи та надані знижки часто буває некоректно оформленим, що зумовлює викривлення реальних даних, і, як наслідок, прийняття неефективних рішень. При цьому важлива правильна класифікації наданих знижок.

Так, Ф. Ф. Бутинець пропонує таку класифікацію знижок:

- знижка за кількість товару, що купується, надається покупцю, який закупив обумовлену положенням про знижки партію товару;

- передсвяткові знижки надаються покупцям у випадку закупівлі товарів у передсвяткові та святкові дні;
- сезонні знижки надаються покупцям у разі сезонного розпродажу товарів, а також у випадку сезонних закупівель товарів покупцями;
- знижка за придбання товару понад обумовлену суму надається покупцю у випадку, якщо сума купівлі її перевищує обумовлену суму;
- спеціальні знижки надаються покупцям, у яких продавець найбільш зацікавлений;
- конфіденційні знижки надаються на підставі усної домовленості між сторонами;
- бонусні знижки надаються постійним покупцям, якщо вони за певний період часу закупають обумовлену кількість товарів;
- знижки сконто надаються покупцю у випадку оплати вартості товару до настання строку платежу [2].

У свою чергу Н. Білова зазначає, що найчастіше покупці зустрічаються з наступними видами знижок (рис. 1).

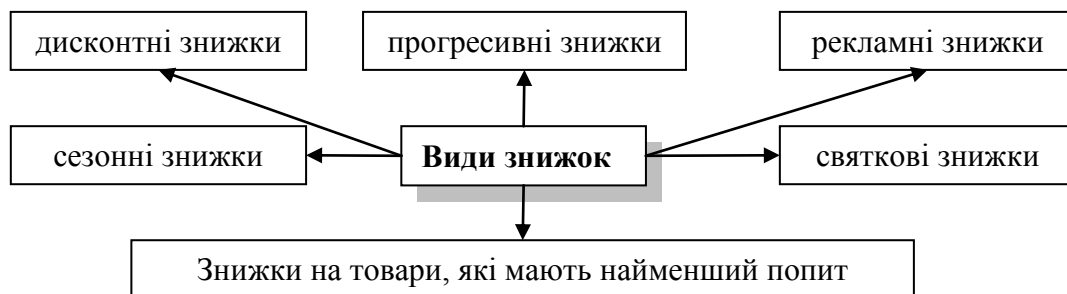


Рис. 1. Класифікація знижок за Н. Білова [3, с.19]

Для цілей бухгалтерського обліку, на думку Н.М.Грабової, слід розглядати класифікацію знижок залежно від моменту реалізації продукції та надання знижки до чи після реалізації. При цьому надана знижка до моменту реалізації в обліку формування доходів не відображається [4].

Згідно з ч. 4 ст. 15 Закону про захист прав споживачів використання понять „знижки” чи „знижена ціна” або інших аналогічних їм понять дозволяється тільки з дотриманням таких умов:

– якщо вони застосовуються до продукції, що реалізується безпосередньо суб'єктом господарювання;

– якщо такого роду знижка або зменшення ціни надаються протягом певного та обмеженого періоду часу;

– якщо ціна продукції нижча за її звичайну ціну [5].

У тій же статті зазначено, що після публічного повідомлення щодо початку застосування знижок або зменшення ціни до споживачів повинна доводитися інформація про ціну продукції, яка була встановлена до початку проведення відповідного розпродажу, застосування знижок або зменшення ціни, а також – про ціну цієї ж продукції, встановлену після їх початку.

Знижки, які надаються покупцям, мають бути документально обґрунтованими, що убезпечить підприємство від порушення законодавства та спорів із податковими органами. Так, надання знижок покупцям на продукцію (товари, роботи, послуги) має здійснюватися на підставі відповідного розпорядчого документа. Це може бути Положення про маркетингову політику підприємства або Положення про знижки. Саме у цих документах обґрунтовуються розмір цін та знижок, які застосовуються підприємством (з урахуванням розміру партії реалізованої продукції, строків поставки, умов оплати та інших чинників), а також економічна значущість та ефективність маркетингових і рекламних заходів та акцій, що проводяться.

Рішення щодо надання знижок та проведення розпродажів можна підкріпити наказом керівника про проведення акції, де бажано зазначити: мету заходу, що проводиться; перелік видів продукції, які беруть участь в акції; період надання знижок; розмір знижок та умови їх надання тощо.

Порядок відображення нарахованих знижок у бухгалтерському та податковому обліку підприємства-продавця залежить від того, чи це:

– знижки, виплачені за певні дії покупця в інтересах продавця, і котрі розглядаються як надання послуг;

– знижки, не пов'язані з наданням послуг.

Знижки, котрі для цілей обчислення податків кваліфікуються як винагорода за надані покупцем послуги, можуть надаватися за маркетингові, рекламні послуги тощо. Тобто, по суті, покупець за винагороду виконує в інтересах продавця конкретні дії, в результаті яких привертається увага відвідувачів споживачів до продукції продавця.

Відповідно до підп. 14.1.108 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, до маркетингових послуг належать, у тому числі: послуги з розміщення продукції платника податку в місцях продажу...[6]. Раніше Державна податкова адміністрація України надавала особливого значення словосполученню „продукція платника податку”, маючи на увазі, що платник податку повинен бути власником цієї продукції, для того щоб мати можливість відносити подібні послуги на витрати. Але з прийняттям узагальнюючої податкової консультації, затвердженої наказом ДПАУ „Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо віднесення витрат на оплату маркетингових та рекламних послуг до складу витрат” від 15.02.2012 р. № 123, ситуація змінилася, подібні непорозуміння не виникають.

Отже, подібні заходи слід розглядати окремо від суті договору поставки і враховувати їх як надання послуг. Тобто для покупця товару це буде дохід від надання маркетингових послуг, а саме дохід від операційної діяльності, а продавець товару понесе витрати на подібні послуги [6, ст. 135; 138]. Головне не забувати про первинні документи і про всяк випадок закріпити подібні заходи наказом по підприємству із зазначенням причини і цілей таких витрат.

Податком на додану вартість надані послуги оподатковуються на загальних підставах за загальною ставкою [6, ст. 185-186]. При їх реалізації покупець повинен виставити продавцеві відповідний рахунок-фактуру. Виникають податкові зобов'язання за правилом першої події. Суму пред'явленого по послугах ПДВ продавець може включити до складу податкового кредиту [6, ст. 198]. Обов'язковою умовою є наявність податкової накладної.

При удосконаленні облікового забезпечення формування доходів на підприємстві, на наш погляд, знижки, не пов'язані з наданням послуг, слід

класифікувати за наступними видами, що у свою чергу допоможе розкрити специфіку відображення їх обліку:

- знижки, які надаються до реалізації продукції;
- знижки, які надаються після реалізації продукції.

Знижки, які надаються до продажу продукції, в свою чергу, слід поділяти на ті, що надаються при розпродажі сезонних, неліквідних видів продукції, та ті, що надаються контрагентам при виконанні певних договірних умов, як наприклад, обсяг придбання, термін співпраці тощо.

Знижки, що надаються після реалізації продукції, знаходять своє відображення в обліку внаслідок виконання термінів прискореної оплати. Такі знижки впроваджуються тоді, коли підприємство стимулює своїх покупців за рахунок дострокових розрахунків за продану продукцію, що сприяє оборотності обігових коштів та запобігає виникненню простроченої заборгованості.

Така градація має важливе значення для управлінців і потребує облікового відображення, яке забезпечується коректністю використання відповідних рахунків бухгалтерського обліку та відкриттям аналітичних рахунків.

Якщо знижки надаються до реалізації або у момент продажу продукції, то вони не відображаються на рахунках бухгалтерського обліку, а підприємство-продавець відображає виручку від продажу товарів за Кт рахунку 702 „Дохід від реалізації товарів” уже з урахуванням наданих знижок.

У податковому обліку операції з реалізації продукції зі знижкою відображаються також як звичайна реалізація. Тобто у підприємства-продавця виникають доходи від операційної діяльності, витрати операційної діяльності, податкові зобов'язання по податку на додану вартість.

Дохід від операційної діяльності відповідно визнається в розмірі договірної (контрактної) вартості, але не менше ніж сума компенсації, отримана в будь-якій формі, в тому числі при зменшенні зобов'язань, та, зокрема, включає доходи від реалізації продукції, виконаних робіт, наданих послуг [б, ст. 135]. Зазначимо, що згідно з ПКУ дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар.

Крім того, розмір доходу при продажу товарів зі знижкою, що надається до чи в момент продажу, залежить від статусу покупця.

У випадку оподаткування операцій із пов'язаними особами дохід, отриманий платником податку від продажу товарів (виконання робіт, надання послуг) пов'язаним особам, визначається відповідно до договірних цін, але не менших від звичайних цін на таку продукцію, роботи, послуги, що діяли на дату такого продажу, у разі якщо договірна ціна на таку продукцію (роботи, послуги) відрізняється більше ніж на 20% від звичайної ціни на таку продукцію (роботи, послуги). Це розповсюджується також на випадки оподаткування операцій з особами, які не є платниками податку на прибуток або сплачують податок за іншими ставками, ніж платник податку на прибуток.

У випадку, коли продукція зі знижкою реалізується звичайному платнику податків, доходом вважається фактично отримана сума коштів, з урахуванням знижки.

Витрати операційної діяльності, які враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, включають собівартість реалізованої продукції, виконаних робіт, наданих послуг та інші витрати. Такі витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації такої продукції, виконаних робіт, наданих послуг [6, ст. 138].

У частині оподаткування податком на додану вартість застосовуються такі норми законодавства: база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається, виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, але не нижче звичайних цін, визначених відповідно до ст. 39 цього Кодексу, з урахуванням загальнодержавних податків та зборів [6, ст. 188].

До складу договірної (контрактної) вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних та нематеріальних активів, що передаються платнику податку безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу у зв'язку з компенсацією вартості товарів. Пунктом 12 Порядку заповнення податкової накладної від 01.11.2011 р. № 1379 зокрема визначено, що до розділу I податкової накладної вносяться дані у розрізі номенклатури

постачання товарів/послуг. Враховуючи, що база оподаткування операцій з постачання продукції визначається, виходячи з їхньої договірної (контрактної) вартості, але не нижче від звичайних цін, то у разі якщо продавцем-платником ПДВ при постачанні продукції (товарів) покупцю надається знижка (за умови, що вартість такої продукції з урахуванням такої знижки не є нижчою за звичайні ціни), то база оподаткування і, відповідно, вартість таких товарів буде меншою на суму такої знижки. Звертаємо увагу, знижки, які надаються продавцем при постачанні продукції покупцю, окремо у податковій накладній не зазначаються. У розділі І податкової накладної з заповненням відповідних граф підлягає відображенню кінцева вартість продукції з урахуванням надбавок та/або знижок, наданих продавцем [6, ст. 201].

У разі якщо вартість продукції з урахуванням наданої знижки буде меншою за звичайні ціни, то база оподаткування та податкові зобов'язання визначаються, виходячи зі звичайних цін на таку продукцію. І в цьому випадку платник податку виписує дві податкові накладні: одну – виходячи з фактичної ціни на продукцію, другу – на суму перевищення звичайної ціни над фактичною. У податковій накладній, яка виписана на суму перевищення звичайної ціни над фактичною, робиться позначка відповідно до п. 8 Порядку № 1379 та зазначається тип причини: 01 – Виписана на суму перевищення звичайної ціни над фактичною. Така податкова накладна покупцю не надається; усі примірники таких податкових накладних зберігаються у продавця.

У свою чергу, у разі перевищення бази оподаткування над фактичною ціною продажу продукції нарахована сума податкового зобов'язання з ПДВ із суми такого перевищення відноситься до складу інших витрат поточного періоду та відображається за Дт субрахунку 949 „Інші витрати операційної діяльності”.

Для покупця знижки, отримані в момент продажу продукції, в обліку ніяк не відображаються. Продукція оприбутковується за загальними правилами за ціною продавця (тобто з урахуванням знижки).

Зауважимо, у випадку коли знижка є індивідуальною та розповсюджується на конкретного платника податку (фізичну особу), сума

такої знижки стає об'єктом оподаткування податком на доходи фізичних осіб, тобто включається до складу загального місячного (річного) оподатковуваного доходу фізичної особи у вигляді вартості безоплатно отриманої продукції, визначеної за правилами звичайної ціни [6, ст. 164].

У випадку коли знижка розповсюджується на будь-якого покупця (не є індивідуальною), то підстав для включення суми знижки в оподаткований дохід фізичної особи немає.

Відображення в обліку операцій реалізації продукції із знижкою після дати продажу здійснюється відповідно до Інструкції № 291. Такі суми знижок підлягають вирахуванню з доходу та відображаються за Дт субрахунку 704 „Вирахування з доходу”. При наданні знижки одночасно зменшується з дебіторська заборгованість покупця, що відображається записом за Дт субрахунку 704 у кореспонденції з Кт, наприклад, субрахунку 361 „Розрахунки з вітчизняними покупцями”. За Кт субрахунку 704 відображається списання дебетових оборотів на рахунок 79 „Фінансові результати”.

Для цілей оподаткування знижка, яка надається покупцю після продажу продукції, вважається зміною суми компенсації його вартості. У момент продажу продукції підприємство-продавець дохід та податкові зобов'язання з ПДВ визнає у повному розмірі.

У свою чергу, в місяці надання знижки продавцем зменшується дохід [6, ст. 140] та при умові, що покупець є платником ПДВ, – податкові зобов'язання з ПДВ [6, ст.192]. Крім того, виписується коригування до податкової накладної, яке слід зареєструвати у Єдиному реєстрі податкових накладних у визначених ПКУ випадках. Згідно з п. 18 Порядку № 1379 постачальник продукції виписує розрахунок коригування кількісних і вартісних показників за формою, згідно з додатком 2 до податкової накладної.

Відповідно до встановленої форми розрахунку коригування продавець-платник ПДВ при його заповненні у разі одночасного зміни кількості товару та його вартості вказує: дату коригування; причину коригування; номенклатуру продукції у, кількість і вартість якого коригується; код продукції згідно з УКТ

ЗЕД (для підакцизних товарів та товарів, ввезених на митну територію України); одиницю виміру; у графі 6 – значення зі знаком «-» / «+», на яке зменшується/збільшується кількість (обсяг) продукції, вказане в графі податкової накладної 6, до якої виписується цей розрахунок коригування; ціну продукції, зазначену в графі такої податкової накладної 7; у графі 8 – значення зі знаком «-» / «+», на яке зменшується/збільшується ціна товару, вказане в графі такої податкової накладної 7; кількість (об'єм, обсяг) продукції (товару)/послуги, вказану у рядку 6 такої податкової накладної та зменшену/збільшену на значення графі 6 цього розрахунку коригування; в графах 10 (11, 12) – значення зі знаком «-»/«+», на яке зменшуються / збільшуються обсяги поставки без урахування ПДВ. При заповненні графі 10 цього розрахунку коригування в останньому його рядку вказується сума ПДВ зі знаком «-» / «+», на яку коригуються податкові зобов'язання та податковий кредит. Слід пам'ятати, що продавцю не вдасться зменшити свої податкові зобов'язання „в разі зміни суми компенсації вартості товарів, наданих особам, що не були платниками цього податку на дату такого постачання” [6, ст. 192].

Так само зменшення податкових зобов'язань з ПДВ у разі продажу неплатникам ПДВ можливе тільки при поверненні раніше поставленої продукції у власність постачальника з наданням отримувачу повної грошової компенсації їхньої вартості, у тому числі при перегляді цін, пов'язаних з гарантійною заміною продукції або низькоякісної продукції відповідно до закону або договору. Так що продавцям треба бути дуже обережними у вищезазначених випадках.

Покупець, у випадку надання знижки після продажу продукції, при отриманні оприбутковує продукцію у повній сумі. Коригується вартість отриманої продукції на суму знижки за фактом її отримання. У разі якщо після продажу продукції, виконання робіт, надання послуг здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їх вартості, в тому числі перерахунок у випадках повернення проданої продукції чи права власності на таку продукцію (результати робіт, послуг) продавцю, платник податку-продавець та платник

податку-покупець здійснюють відповідний перерахунок доходів або витрат (балансової вартості основних засобів) у звітному періоді, в якому сталася така зміна суми компенсації [6, ст. 140].

Що стосується ПДВ, то дії покупця (платника ПДВ) підпорядковуються нормам п. 192.1 ст. 192 ПКУ. Якщо після постачання продукції (товарів) / послуг здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їхньої вартості, включаючи наступний за постачанням перегляд цін, перерахунок у випадках повернення продукції (товарів)/послуг особі, яка їх надала, або при поверненні постачальником суми попередньої оплати продукції (товарів)/послуг, суми податкових зобов'язань та податкового кредиту постачальника та отримувача підлягають відповідному коригуванню. У випадку, коли покупець не є платником ПДВ, норми п. 192.1 ст. 192 ПКУ на нього не розповсюджуються.

Слід зауважити, що велика кількість проблем обліку доходів підприємства створює передумови для зменшення рівня контрольної системи в цілому. Одним із напрямків в системі комплексу вирішення зазначеної проблеми є створення на підприємстві деталізації обліково-інформаційного забезпечення, що дозволить забезпечити ефективність і якість обліково-контрольної системи підприємства в цілому.

Таким чином, удосконалення обліково-аналітичного забезпечення формування доходів підприємства в аспекті деталізації інформації про види і обсяги наданих знижок є необхідним напрямком як в обліковій системі, так і в системі управління підприємства в цілому, що в свою чергу створює сприятливі умови для розвитку і підвищення прибутковості підприємств. Визначення основних чинників та вирішення проблемних питань формування доходів та фінансових результатів багато в чому вплине на зміцнення економічного стану підприємства.

Література

1. Закон України „Про ціни та ціноутворення” / Відомості Верховної Ради (ВВР). – 2013. – № 19-20 (зі змінами і доповненнями)

- [Електронний ресурс]. – Режим доступу :
<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/5007-17>
2. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік в торгівлі : [підручник для студ. вузів спец. 7.050106 „Облік і аудит”] / Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малюга. – 2-ге вид. переробл. і доповн. – Житомир : ПП „Рута”, 2010. – 576 с.
 3. Білова Н. Знижки та розпродажі: правила відображення в обліку / Н. Білова // Податки та бухгалтерський облік. – 2009. – № 87. – С. 19 - 22.
 4. Грабова Н. М. Бухгалтерський облік у торгівлі : [навч. посібн.] / Н. М. Грабова, В. М. Добровський. – К. : А.С.К., 2011. – 800 с.
 5. Закон України „Про захист прав споживачів” / Відомості Верховної Ради УРСР (ВВР). – 1991. – № 30 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу :
<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1023-12>
 6. Податковий кодекс України / Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2011. – № 13-14, № 15-16, № 17 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу :
<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>