

Последствия изменения цены договора в учете

И. В. Евстратова,
эксперт ООО "Атлант-право"

Что должен сделать бухгалтер, если директор приносит ему соглашение с поставщиком об уменьшении цены закупки товаров, которые компания приобрела в прошлом квартале? Как отразить такую скидку в учете?

По общим нормам Гражданского кодекса РФ исполнение договора оплачивается по цене, установленной соглашением сторон. При этом изменение цены после заключения договора допускается в случаях и на условиях, предусмотренных договором, законом либо в установленном законом порядке (ст. 424 ГК РФ).

Таким образом, возможность корректировки цены и условия корректировки необходимо предусмотреть в договоре, заключенном сторонами (либо дополнительном соглашении к договору). Целесообразно также заранее установить "регламент" действий сторон.

Допуская возможность изменения цены договора, законодательство не регламентирует данную процедуру определенными временными рамками. Следовательно, предоставить скидку своему покупателю продавец товара может в любой момент — как при самой отгрузке, так и уже на отгруженный товар.

При изменении договора обязательства сторон сохраняются в измененном виде — с момента заключения соглашения сторон об изменении договора либо с момента вступления в законную силу решения суда, если условия изменяются в судебном порядке (ст. 453 ГК РФ).

Стороны обязаны исполнять обязательства, взятые на себя в соответствии с заключенным договором (ст. 309 ГК РФ). Причем надлежащее исполнение прекращает обязательство (ст. 407, 408 ГК РФ).

Если заключенный сторонами договор уже исполнен ими, соответствующие обязательства прекращаются. В этой ситуации вносить изменения в условия договора нельзя (информационное письмо Президиума ВАС РФ от 13.11.97 № 21, постановление АС Восточно-Сибирского округа от 07.06.16 по делу № А19-14163/2015).

Не противоречащее законодательству изменение цены после передачи товара покупателю может произойти по разным причинам. Одна из них — пересмотр цены по соглашению сторон. Если обязательства по договору еще не исполнены полностью (например, покупатель не рассчитался полностью с продавцом), стороны вправе изменить стоимость товара, если это прямо не запрещено договором. Более распространенный вариант — ретроскидки, изначально предусмотренные условиями заключенного договора и меняющие цену уже реализованных товаров.

Возможно и одностороннее изменение цены, но только если это прямо предусмотрено договором или законом (например, пересмотр арендной платы арендодателем).

Цена также может быть скорректирована по решению суда. Это довольно типичная ситуация для строительной отрасли. Стоимость может корректироваться, например, в связи с уточнением объема фактически выполненных подрядчиком работ.

Если обязательства по договору еще не исполнены полностью (например, покупатель не рассчитался полностью с продавцом), стороны вправе изменить стоимость товара, если это прямо не запрещено договором

Чтобы показатели бухгалтерской отчетности были достоверны, предоставленные скидки нужно отразить правильно, не искажая структуру Отчета о финансовых результатах

Отметим, что отражение в учете различно для случаев, когда цена меняется по взаимному согласию сторон и когда в этом заинтересована только одна сторона и решение принимает суд, поэтому мы рассмотрим их отдельно.

Ретроскидки при приобретении МПЗ

Поскольку товары являются частью МПЗ, все ниже сказанное применимо и к тем, и к другим.

В соответствии с п. 5 ПБУ 5/01 МПЗ принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, которая складывается из фактических затрат на их приобретение. Фактическая себестоимость МПЗ, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством.

Таким образом, себестоимость МПЗ определяется на дату их принятия к учету. При этом ПБУ 5/01 не содержит положений, регламентирующих корректировку стоимости МПЗ, принятых к учету, в случае изменения оценки затрат на их приобретение.

В то же время величина учитываемых организацией расходов должна определяться с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (п. 6.5 ПБУ 10/99). Этот же подход следует из п. 225 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов.

Для того чтобы показатели бухгалтерской отчетности были достоверны, предоставленные скидки нужно отразить правильно, не искажая структуру Отчета о финансовых результатах.

Если скидки, предоставленные покупателю непосредственно при продаже товара,

не вызывают вопросов ни в отношении документального оформления, ни в части отражения в учете, то скидки, сделанные продавцом на уже реализованный ранее товар (ретроскидки), влекут множество вопросов, связанных как с отражением в учете, так и с налогообложением.

Сегодня можно встретить несколько подходов к отражению ретроскидок в учете.

Подход 1. Расходы на приобретение МПЗ не корректируются, а полученная скидка включается в состав прочих доходов

Обосновывается этот вариант нормой п. 12 ПБУ 5/01 о запрете изменения фактической себестоимости МПЗ. Встречается также позиция, когда скидка рассматривается как аналог частичного прощения долга покупателя. Применение такого подхода приводит, на наш взгляд, к искажению сути показателей Отчета о финансовых результатах, поэтому подробно мы его не рассматриваем.

Подход 2. По факту предоставления ретроскидки в учете корректируется себестоимость МПЗ (либо себестоимость продаж, если соответствующие МПЗ уже проданы)

Данный подход также строится на норме п. 12 ПБУ 5/01, однако акцент делается на том, что изменение не допускается, *кроме случаев, установленных законодательством*. Сторонники данного варианта рассматривают возможность изменения цены договора, предусмотренную нормами п. 2 ст. 424 ГК РФ, как именно такой случай.

Корректировка при отражении ретроскидки в учете зависит от того, в каком отчетном периоде она предоставлена, и где на этот момент учитываются соответствующие МПЗ. Если скидка относится к тому же отчетному периоду, в котором были приобретены МПЗ и они все еще находятся на

Налог на добавленную стоимость, принятый к вычету с первоначальной стоимости товаров, покупатель при предоставлении ему скидки должен восстановить к уплате в бюджет в части, приходящейся на уменьшение стоимости приобретенных товаров

складе организации, то корректировка их себестоимости отражается сторнировочными записями:

Д-т сч. 10 "Материалы" (41 "Товары"),

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

СТОРНО на величину ретроскидки (без НДС),

скорректирована себестоимость приобретения МПЗ;

Д-т сч. 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям",

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

СТОРНО на величину НДС, приходящегося на сумму ретроскидки, скорректирован НДС, приходящийся на скидку;

Д-т сч. 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям",

К-т сч. 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсч. 2 "НДС"

на величину НДС, приходящегося на сумму ретроскидки, восстановлен НДС.

Если ретроскидка начислена в следующем отчетном году и товар уже реализован, корректировка отражается через признание прочих доходов (как доходов прошлых лет, выявленных в отчетном году), при этом записи по уточнению непосредственно себестоимости МПЗ не производятся:

Д-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками",

К-т сч. 91 "Прочие доходы и расходы", субсч. 1 "Прочие доходы"

на величину ретроскидки (включая НДС),

отражено предоставление скидки за прошлый отчетный год;

Д-т сч. 91 "Прочие доходы и расходы", субсч. 2 "Прочие расходы",

К-т сч. 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсч. 2 "НДС"

на величину НДС, приходящегося на сумму ретроскидки, восстановлен НДС.

Полагаем, что вариант с корректировкой себестоимости продаж текущего года рекомендовать нельзя, поскольку к текущей реализации эта скидка не относится, кроме того, возможна ситуация, когда текущая реализация отсутствует.

Подход 3. Отражение в учете зависит от вероятности выполнения покупателем условий предоставления ретроскидки

В Рекомендациях аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2014 год (приложение к письму от 06.02.15 № 07-04-06/5027) Минфин России со ссылкой на ПБУ 10/99 разъяснил, что если договором предусмотрено предоставление скидки продавцом, то покупатель признает расходы по такому договору в сумме за вычетом предусмотренной договором скидки. Исключение из этого правила — случай, когда покупатель не способен (или не намерен) соблюдать условия получения скидки. Такой подход схож с положениями п. 11 МСФО (IAS) 2 "Запасы".

Иначе говоря, приобретаемые товары сразу принимаются к учету по покупной стоимости за вычетом будущей скидки. Если покупатель выполнит условия получения скидки, то корректировки в учете не производятся. Если скидка не будет получена, в учете отражается корректировка стоимости МПЗ.

Заметим, что данный подход вступает в противоречие с нормами Закона о бухгалтерском учете, который запрещает отражение в учете не имевших места фактов хозяйственной жизни. Кроме того, стоимость МПЗ, отраженная в первичных документах, не будет соответствовать учетной стоимости.

Восстановление налога осуществляется в том квартале, на который приходится наиболее ранняя из дат: день получения первичных документов об изменении стоимости или день получения корректировочного счета-фактуры на уменьшение стоимости

В связи с этим буквальное следование рекомендациям Минфина России и принятие МПЗ на учет по цене с учетом будущих скидок, по нашему мнению, нарушает положения действующих нормативных актов, а также требования своевременности и осмотрительности (п. 6 ПБУ 1/2008).

Подход 4. Сумма скидки до момента ее фактического предоставления определяется в размере оценочной величины с учетом вероятности ее получения

Еще один вариант отражения ретроскидок предложен в Рекомендациях Р-79/2017-ОК ТОРГ "Учет преференций, получаемых от поставщиков" (Фонд "Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета "Бухгалтерский методологический центр", утверждены БМЦ 01.03.17). Решение, предложенное в рекомендациях, сводится к тому, что ретроскидки, предоставляемые поставщиками, уменьшают себестоимость приобретаемых товаров, но не напрямую и с оценкой вероятности ее получения.

Если вероятность получения ретроскидки высока, а ее получение контролируется покупателем и оценка скидки может быть произведена на основании практического опыта организации, то сумма скидки признается в стоимости запасов. Разница между оценочной и фактической величиной скидки (при ее возникновении) включается в себестоимость запасов в том отчетном периоде, в котором фактическая величина скидки была определена.

Практически такая схема реализуется с применением для учета ретроскидок счета 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей", где сумма скидки отражается как отрицательная величина и только в тот момент, когда организация признает вероятность ее получения высокой и может оценить сумму скидки. Списа-

ние этих сумм со счета 16 осуществляется по мере реализации или иного выбытия соответствующих МПЗ. При этом сами МПЗ принимаются на счет 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" в оценке исходя из информации первичных документов.

Отметим также, что вероятность получения и сумму скидки БМЦ рекомендует оценивать по состоянию на отчетную дату. Рассмотрим этот вариант на примере.

В бухгалтерской отчетности себестоимость МПЗ отражается с учетом сумм, отраженных на счете 16, таким образом, выполняется требование Минфина России об учете скидок в себестоимости МПЗ.

Какой из перечисленных вариантов выбрать бухгалтеру, зависит от задач, которые ставятся перед ним. Так, на наш взгляд, небольшие компании, отчетность которых не подлежит обязательному аудиту, могут руководствоваться принципом рациональности (п. 7.2 ПБУ 1/2008) и отражать предоставленные ретроскидки только по факту их начисления (способ, рассмотренный в подходе 2). Если же отчетность подлежит аудиту, особенно по МСФО, целесообразно рассмотреть вариант с оценкой вероятности получения скидки и использованием счетов 15 и 16 (п. 7.1 ПБУ 1/2008).

Отметим, что независимо от того, какой вариант выбран, его нужно отразить в учетной политике компании.

Что касается налогообложения при предоставлении ретроскидок, то тут ситуация, с нашей точки зрения, проще, чем с бухгалтерским учетом. НДС, принятый к вычету с первоначальной стоимости товаров, покупатель при предоставлении ему скидки должен восстановить к уплате в бюджет в части, приходящейся на уменьшение стоимости приобретенных товаров (подп. 4 п. 3 ст. 170 НК РФ). Восстановле-

ПРИМЕР

Поставщик предоставляет покупателю скидку на офисную бумагу 10 % при достижении объема закупок 200 000 руб. В течение квартала бумаги было закуплено по полной стоимости на 180 000 руб., при этом часть из нее продана покупателям (стоимость приобретения этой бумаги составила 100 000 руб.), а часть использована на собственные нужды (себестоимость израсходованной бумаги – 50 000 руб.). Для простоты примера предположим, что поставщик применяет УСН и не предъявляет НДС. Компания составляет промежуточную бухгалтерскую отчетность (по состоянию на конец каждого квартала).

Производятся следующие учетные записи:

Д-т сч. 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей",

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

180 000 руб.

закуплена офисная бумага у поставщика (по стоимости, указанной в первичных документах);

Д-т сч. 41 "Товары",

К-т сч. 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей"

180 000 руб.

приобретенная бумага отражена в качестве товаров для перепродажи;

Д-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками",

К-т сч. 51 "Расчетные счета"

180 000 руб.

стоимость приобретенной бумаги оплачена поставщику;

Д-т сч. 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей",

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

–18 000 руб.

по состоянию на конец квартала отражена оценочная величина ретроскидки в соответствии с условиями заключенного с поставщиком договора;

Д-т сч. 90 "Продажи", субсч. 2 "Себестоимость продаж",

К-т сч. 41 "Товары"

100 000 руб.

списана себестоимость реализованной бумаги;

Д-т сч. 90 "Продажи", субсч. 2 "Себестоимость продаж",

К-т сч. 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей"

–10 000 руб.

отражена часть ретроскидки, относящаяся на реализованную офисную бумагу;

Д-т сч. 44 "Расходы на продажу",

К-т сч. 41 "Товары"

50 000 руб.

списана себестоимость бумаги, израсходованной на собственные нужды;

Д-т сч. 90 "Продажи", субсч. 2 "Себестоимость продаж",

К-т сч. 44 "Расходы на продажу"

50 000 руб.

признаны коммерческие расходы;

Д-т сч. 90 "Продажи", субсч. 2 "Себестоимость продаж",

К-т сч. 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей"

–5 000 руб.

отражена часть ретроскидки, относящаяся на израсходованную бумагу ■

Шансы компании доказать проверяющим, что предоставление скидки в текущем периоде не влечет корректировки налоговой базы прошлых периодов, поскольку не является ошибкой, невелики

ние налога осуществляется в том квартале, на который приходится наиболее ранняя из дат: день получения первичных документов об изменении стоимости или день получения корректировочного счета-фактуры на уменьшение стоимости.

В Книге продаж покупатель регистрирует наиболее ранний по времени получения документ: корректировочный счет-фактуру или первичный документ об изменении стоимости.

В налоговом учете, если МПЗ еще не списаны в производство, а товар не продан, и их стоимость не повлияла на налоговую базу, на величину ретроскидки (без НДС) корректируется их налоговая себестоимость (в том порядке, который предусмотрен учетной политикой и используемым программным обеспечением).

Если МПЗ уже использованы в производстве, а товары проданы, Минфин России рекомендует провести корректировку ранее признанной налоговой базы и представить уточненные декларации (письма от 22.05.15 № 03-03-06/1/29540, 16.01.12 № 03-03-06/1/13). Аналогичный подход Минфин России предлагает использовать и продавцам (письма от 14.02.17 № 03-07-09/8251, 07.10.16 № 03-03-06/1/58514).

С тем, что уменьшение стоимости приобретенных товаров в результате изменения цены влечет за собой корректировку данных налогового учета о стоимости приобретенных товаров, согласна и ФНС России (письмо от 17.10.14 № ММВ-20-15/86@): если приобретенные товары уже были реализованы, нужно скорректировать базу по налогу на прибыль за налоговый период признания расходов.

Для переданных в производство МПЗ необходимо пересчитать (скорректировать) стоимость списания МПЗ в соответствии принятым компанией методом (в частности, при использовании оценки по средней стои-

мости) начиная с периода оприходования до момента списания (письма ФНС России от 17.10.14 № ММВ-20-15/86@, Минфина России от 20.03.12 № 03-03-06/1/137).

Поскольку контролирующие органы весьма последовательны в своей позиции, шансы компании доказать проверяющим, что предоставление скидки в текущем периоде не влечет корректировки налоговой базы прошлых периодов, поскольку не является ошибкой, на наш взгляд, невелики.

Разовые скидки при приобретении МПЗ

Если стороны по взаимному соглашению пересмотрели цену договора и снизили цену уже проданного товара, отражение такой разовой скидки в бухгалтерском и налоговом учете схоже с отражением ретроскидок, за тем исключением, что покупатель не может заранее предусмотреть скидку и соответственно отразит ее в учете уже по факту начисления (подход 2).

Для НДС и налога на прибыль ситуация аналогична ретроскидкам. Покупатель восстанавливает ранее принятый им к вычету НДС (на основании наиболее раннего по времени получения документа — корректировочного счета-фактуры или первичного документа об изменении стоимости). В налоговом учете пересматривается себестоимость приобретенных со скидкой МПЗ и при необходимости корректируется налоговая база и подаются уточненные декларации ■

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая; [принят Государственной Думой 5 августа 2000 г., № 117-ФЗ, с изменениями и дополнениями].
2. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ // Собрание законодательства РФ. — 2011. — № 50. Ст. 7344.
3. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 9 июня 2001 г. № 44н // Российская газета. — 2001. — № 140, 25 июля.