

Сливка Я.В.

РОЗВИТОК МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: КОРИГУВАННЯ ЦІНИ У ПРОЦЕСІ ПРОДАЖУ

Запозичення зарубіжного досвіду без узгодження з реаліями вітчизняної економіки та нормативного регулювання нівелюють позитивний ефект та дискредитують нововведення. Коригування ціни у процесі продажу вимагає систематизації діючої методики бухгалтерського обліку, коригування торгової націнки та балансової вартості об'єктів продажу. Важливим є питання уточнення економічної сутності запозичених методів коригування ціни в процесі продажу, що в реаліях вітчизняної економіки ототожнюють зі звичними поняттями, що веде до порушення документування та накладання штрафних санкцій з боку податкових органів за неправомірне завищення витрат до оподаткування та зниження доходів до оподаткування. Діюча методика облікового відображення коригування ціни в процесі продажу базується на практичному досвіді, що вимагає систематизації та подальшого удосконалення.

Ключові слова: бухгалтерський облік, дебіторська заборгованість, знижка, уцінка, ціна продажу, звичайна ціна, дохід від реалізації, собівартість реалізації.

Постановка проблеми. Ведення бухгалтерського обліку в умовах інформаційної економіки все більше потребує прогностичних даних. Певною мірою цього вже досягнуто, до прикладу, розподіл дебіторської заборгованості на довгострокову, короткострокову, сумнівну та безнадійну. Одним з поширених методів коригування даних бухгалтерського обліку, зокрема наслідків операцій за розрахунками з покупцями та замовниками виступає надання знижки. Інформація про надані знижки суттєво впливає на розмір поточної та сумнівної дебіторської заборгованості. Метою надання знижки виступає стимулювання збуту, що веде до зменшення товарних запасів підприємства чи розмірів дебіторської заборгованості та збільшення надходжень грошових коштів.

Головна мета бухгалтерського обліку полягає у наданні інформації про фінансовий стан підприємства для прийняття управлінських рішень. В сучасних ринкових умовах зростає кількість випадків, коли дані бухгалтерського обліку вимагають коригування через непередбачувані дії покупців (надання знижки, компенсація витрат на гарантійне обслуговування, уцінка), що зумовило проблему дослідження методики бухгалтерського обліку коригування ціни в процесі продажу.

Аналіз попередніх досліджень і публікацій.

Серед вітчизняних та зарубіжних науковців, що досліджували питання знижок та їх відображення в бухгалтерському обліку, слід відзначити: Ф.Ф. Бутинця [1], Д.В. Ломотько [5], О.В. Малихіна [8], Г. Муса [6], М.Д. Ромася [8]. Автори розглядали вітчизняний та зарубіжний досвід окремих випадків коригування ціни, що враховує багаторічну історію узгодження розвитку економіки окремих країн, нормативного регулювання та теорії бухгалтерського обліку.

Формування цілей статті. Метою дослідження є окреслення причин накладання штрафних санкцій на підприємства щодо завищення витрат до оподаткування та зниження доходу до оподаткування, порушення антимонопольного законодавства, що зумовлено пору-

шеннями чинного законодавства у питаннях відображення ціни продажу в системі рахунків бухгалтерського обліку та її подальшого коригування.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Яскравим прикладом коригування ціни продажу виступає надання знижки. Діюча методика бухгалтерського обліку коригування ціни продажу методом надання знижки передбачає врахування лише моменту надання знижки: до чи після реалізації товару. У практичному застосуванні така методика розрахунку веде до неузгодженості даних щодо операцій за розрахунками з покупцями та замовниками, зокрема надання знижки до реалізації продукції та в наступних звітних періодах.

Для визначення об'єкта оподаткування в бухгалтерському обліку використовують термін “звичайні ціни”. Якщо звичайна ціна не може бути визначена з використанням норм Податкового кодексу України, то для доказів обґрунтування її рівня застосовуються правила, визначені національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, а також національними стандартами з питань оцінки майна та майнових прав. З метою оподаткування терміни “справедлива вартість”, “ринкова вартість” та “чиста вартість реалізації”, які використовуються в національних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку та національних стандартах з питань оцінки майна і майнових прав, прирівнюються до терміну “звичайна ціна”, визначеного Податковим кодексом України.

Обґрунтування рівня звичайних цін вимагає врахування не тільки цін на однорідні та ідентичні товари, але й особливостей маркетингової політики підприємства, врахування якості, терміну придатності та інших умов щодо продажу не тільки окремого виду, але й окремої партії товару. Виникає необхідність у документально затвердженому обґрунтуванні встановлених цін. Наприклад, наказ про надання знижки, маркетинговий план продажів з врахуванням особливостей ринку, фіксований прейскурант тощо.

Для обліку реалізації, відповідно до Інструкції про застосування плану рахунків [4], передбачено рахунки 70 “Доходи від реалізації” та 90 “Собівартість реалізації”. Як наслідок, відображення реалізації готової продукції в бухгалтерському обліку передбачає дві її оцінки [4, ст.174]:

© Сливка Ярослава Василівна, к.е.н., завідувач кафедри обліку і аудиту та фінансів Карпатського інституту підприємництва Відкритого міжнародного університету розвитку людини „Україна”, e-mail: iacia@inbox.ru

– первісна вартість (за дебетом рахунку 90 “Собівартість реалізованої готової продукції”);

– оцінка, що визначається за домовленістю сторін (за кредитом рахунку 70 “Дохід від реалізації готової продукції”).

Слід відмітити, що оцінка за первісною вартістю залежить від обраної на підприємстві облікової політики, яка затверджується Наказом керівника “Про облікову політику”. Натомість оцінка, що визначається за домовленістю сторін, визначена безпосередньо в договорі купівлі-продажу чи вказана в накладній, якщо договір укладено в усній формі або не містить ціни реалізації продукції.

Відповідно до Інструкції з використання Плану рахунків бухгалтерського обліку активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій передбачено субрахунок 285 “Торгова націнка”, яку зазвичай використовують в торгових підприємствах. Відповідно до Інструкції з використання плану рахунків на субрахунку 285 “Торгова націнка” підприємства роздрібною торгівлі при веденні обліку товарів за продажними цінами відображають торгові націнки на товари, тобто різницю між покупною та продажною (роздрібною) вартістю товарів. За кредитом субрахунку 285 відображається збільшення суми торгових націнок, за дебетом – зменшення (списання). Списання за розрахунками суми торгової націнки на реалізовані товари відображається за дебетом субрахунку 285 і кредитом субрахунку 282 або способом сторно, або зворотною кореспонденцією цих рахунків. У звітність включається згорнуте за всіма субрахунками сальдо рахунку 28 [4].

Використовують й інший спосіб відображення списання торгової націнки. Він передбачає методом сторно відображення по дебету 90 та кредитом 285 частину торгової націнки, що припадає на реалізовану продукцію [2, с.91].

Однак, на згаданих вище рахунках узагальнюються сукупні витрати і доходи в той час як дані про ціну одиниці продукції відображаються лише в розрахунку бухгалтерії (розрахунок ціни реалізації продукції) та вказується у видаткових накладних, приймально-здавальних актах, договорі, прейскурантах підприємства тощо.

З метою збільшення очікуваного прибутку підприємство використовує регулювання встановлених цін методом надання різноманітних знижок. Оскільки бухгалтерський облік повинен достовірно відображати всі господарські операції підприємства, то цінова політика підприємства матиме вплив на відображення в обліку собівартості реалізованої готової продукції та товарів, а також на очікуваний та фактичний дохід.

Розглянемо більш детально методику облікового відображення знижки у продавця та покупця, в залежності від моменту надання знижки: до чи після реалізації об'єкта продажу.

1. Надання знижки до моменту реалізації

У покупця. Діюча методика відображення наданих знижок в бухгалтерському обліку у покупця знижки або взагалі не містить, або передбачає сторнування попередньо нарахованої заборгованості.

У продавця передбачає коригування нарахованої раніше торгової націнки. Якщо підпри-

ємство не використовує 285 рахунок, то надана знижка не буде відображатися в обліку, оскільки на рахунках не було відображено очікуваного доходу.

Реалізація товарів зі знижками, які надаються під час їх купівлі, оформляється аналогічно до звичайної реалізації товарів [2, с.93].

II. Надання знижки після реалізації товару

У продавця. Використовують субрахунок 704 “Вирахування з доходу”. В даному випадку доречно навести приклад з міжнародної практики відображення наданих знижок в обліку. Виділяють два методи обліку торговельних знижок: валовий і чистий.

У покупця. Отримання знижки передбачає отримання відкоригованих податкових накладних, накладних, рахунку, товаросупровідних документів, тобто всіх первинних документів, де було вказано суму товару без наданої знижки. Після цього здійснюють коригування собівартості отриманої продукції, кредиторської заборгованості та податкового кредиту методом червоного сторно на суму знижки.

Ф.Ф.Бутинець, І.В.Жиглей, І.В.Замула пропонують складати “Акт перегляду цін на відвантажені товари”, форма якого законодавчо не затверджена [2, с.93]. Це виступатиме обґрунтуванням зміни ціни реалізації продукції, але не сприяє підвищенню рівня контролю за розмірами отриманих знижок.

Відображення інформації про надані та отримані знижки ускладнює відсутність чітко розробленої класифікації, що буде враховувати надання усіх різновидів знижок, застосовуваних на практиці. Так декорт (зниження ціни товару за умови дострокової її оплати або в разі постачання товару нижчої якості чи іншого зразка, ніж було передбачено угодою) [3, с.120] та сконто (надаються покупцю у випадку оплати праці вартості товару до настання строку платежу) [2, с.92] чи рабат (зниження продавцем ціни товару в разі закупівлі її великими партіями; знижка, яку брокер надає страхувальникові, зменшуючи свої комісійні (брокерські) [3, с.371], здійснюють відмінний вплив на дані бухгалтерського обліку, мають різну ймовірність надання та методи розрахунку.

Для відображення знижок в обліку запропоновано класифікацію знижок за їх направленістю:

1. Знижки, що понижують собівартість одиниці продукції (знижки надані до чи в момент реалізації визначених обсягів продукції, сезонні знижки та ін.).

2. Знижки, направлені на зменшення дебіторської заборгованості контрагента (знижки за придбання певного обсягу за певний період, сконто та ін.).

3. Знижки як винагорода покупцю за довготривалу співпрацю (програми лояльності, знижки збутовим організаціям, безкоштовно передані товари, собівартість продукції, передані за символічну ціну тощо).

Економічна сутність поняття “знижка” вимагає трактування останнього у значенні витрат на стимулювання збуту продукції, що обґрунтовує доцільність використання рах. 93 “Витрати на збут”.

Запропонований методичний підхід до облікового відображення витрат, пов'язаних з наданням знижки, наведений у табл. 1.

Таблиця 1. Запропонований методичний підхід до облікового відображення витрат, пов'язаних з наданням знижки

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Знижки, надані з одиниці продукції			
1	Відображено надану знижку	93.5.1 "Знижки з одиниці продукції"	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"
2	Відображено зменшення доходу від продажу внаслідок надання знижки	702 "Дохід від реалізації товарів"	93.5.1 "Знижки з одиниці продукції" ¹
3	Сторно: зменшено податкове зобов'язання з ПДВ в розмірі наданої знижки	702 "Дохід від реалізації товарів"	641 "Розрахунки за податками"
4	Відображено собівартість товару	902 "Собівартість реалізованих товарів"	281 "Товари на складі"
З використанням субрахунку 285 "Торгова націнка"			
1	Відображено в складі витрат на збут надану знижку в межах попередньо нарахованої торгової націнки	93.5.1 "Знижки з одиниці продукції"	282 "Товари в торгівлі"
2	Відображено зменшення торгової націнки в розмірі наданої знижки	285 "Торгова націнка"	93.5.1 "Знижки з одиниці продукції"
3	Відображено у складі інших витрат операційної діяльності частину знижки, що перевищує розмір попередньо нарахованої торгової націнки	946 "Витрати від знецінення запасів"	93.5.1 "Знижки з одиниці продукції"
Знижки, направлені на зменшення дебіторської заборгованості			
1	Відображено зменшення дебіторської заборгованості в розмірі наданої знижки	93.5.2 "Знижки з дебіторської заборгованості"	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"
2	Відображено надану знижку у складі витрат звітного періоду	949 "Інші витрати операційної діяльності"	93.5.2 "Знижки з дебіторської заборгованості"
3	Відображено зменшення дебіторської заборгованості в розмірі наданої знижки	93.5.2 "Знижки з дебіторської заборгованості"	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"
Знижки за довготривалу співпрацю			
1	Надано знижку за довготривалу співпрацю	93.5.3 "Знижки за довготривалу співпрацю"	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"
2	Відображено надану знижку у складі інших витрат операційної діяльності	949 "Інші витрати операційної діяльності"	93.5.3 "Знижки за довготривалу співпрацю"

¹ Запропоновані аналітичні рахунки зазначено курсивом

За даними табл. 1 отримані знижки, надані з одиниці продукції, одразу списуються на зменшення балансової вартості отриманих товарів, однак згрупована інформація на окремому субрахунку в розрізі видів знижок підвищує достовірність даних бухгалтерського обліку, зокрема у випадках отримання комбінованих знижок.

Отримана знижка, направлена на зменшення дебіторської заборгованості та як винагорода за довготривалу співпрацю, виступає обґрунтуванням зменшення кредиторської заборгованості в першому випадку та безоплатного отримання активів у другому. В обох випадках отримані знижки відображаються у складі фінансових результатів у періоді їх отримання, незалежно від моменту придбання товару, та підлягають оподаткуванню податком на прибуток.

Запропонована методика відображення наданих/отриманих знижок покликана попередити елемент недобросовісної конкуренції, коли підприємство навмисно завищує ціни з подальшим наданням знижок визначеному колу контрагентів. Альтернативним варіантом буде застосування уцінки, а не знижки. В будь-якому випадку, продавець самостійно встановлює ціни реалізації в межах 20% від звичайної ціни.

Використання запропонованої методики дозволяє відображати надані/отримані знижки, незалежно від

їх виду та звітного періоду, в якому вони були отримані.

Недоліком виступає відсутність інформації про очікуване надання знижки. Подібну інформацію можливо отримати на основі маркетингових досліджень попиту на продукцію підприємства, оцінки можливості кожного контрагента використати знижку та очікуваної винагороди покупцям, яку підприємство, за результатами звітного періоду, планує надати. Проте така інформація не знаходить відображення на рахунках бухгалтерського обліку, а її отримання потребує додаткових витрат на проведення відповідних маркетингових досліджень.

Іншим випадком відображення інформації про можливе використання знижки є віднесення частини дебіторської заборгованості, що відповідає сумі очікуваного надання знижки, до сумнівної заборгованості. Це можливо лише у випадку надання знижки, спрямованої на зменшення дебіторської заборгованості.

Підставою для надання знижок, їх розміру виступає наказ або положення керівника про надання знижки. Це може бути як положення (про маркетингову політику, цінову політику, надання знижки, проведення акції), так і наказ керівника. На підприємстві може існувати як окремо перелік встановлених цін на продукцію підприємства з підписом керівника (прайс-лист) та наказ керівника про надання знижок, так і єди-

ний документ, що поєднує в собі перелік встановлених цін, умови і розміри знижок.

Дані про надання постійних знижок доцільно наводити у наказі керівника “Про облікову політику”, вказувати рахунки для обліку знижок, умови надання, умови віднесення суми очікуваної знижки до сумнівної заборгованості.

У випадку надання тимчасових знижок необхідним є оформлення додаткового документа, в якому слід відмітити наступне: мета заходу; асортимент товарів, що беруть участь в акції; період надання знижок; розмір та умови надання знижок; порядок оформлення цінників; правила програмування знижок при застосуванні касових апаратів; порядок проведення оголошення про надання знижок.

У випадку надання знижки на одиницю продукції, відповідно до Положення «Про порядок уцінки і реалізації продукції, що залежала, з групи товарів широкого вжитку і продукції виробничо-технічного призначення» [7] слід проводити перемаркування. Для цього на ціннику повинно бути вказано дві ціни: до і після надання знижки.

Реалізація товарів зі знижками, що надаються під час їх купівлі, передбачає здійснення додаткових відміток у чеку. З цією метою підприємство роздрібної торгівлі повинне програмувати свої касові апарати з врахуванням кількох величин роздрібних цін на один вид товару. Можливий також випадок, коли ціна товару програмується в касовому апараті за звичайною ціною, а реалізація здійснюється за цінами зі знижками у момент продажу при використанні дисконтних карток.

Якщо умовою для надання знижки є певна сума закупівлі покупцем будь-якого набору товарів, то знижка надається не за кожен одиницю товару, а щодо загальної суми покупки. За таких умов нема потреби додатково програмувати касовий апарат на різні ціни для одного товару.

Документом, що засвідчує факт отримання знижки, виступає довідка підприємства, що надає знижку, надана на основі наказу про надання знижок та виконання умов отримання знижок. Іншим випадком є відображення інформації про можливість чи отримання знижки у накладній, податковій накладній, рахунку, договорі.

Відображення наданих та отриманих знижок на рахунках бухгалтерського обліку доцільно проводити відповідно до їх класифікації за направленістю, підтвердженням виступають відмітки в первинних документах, що засвідчують їх реалізацію, та супроводжуватись від-

повідними внутрішніми документами керівника з метою обґрунтування невідбірковості умов надання знижки.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Одночасне дотримання норм чинного законодавства щодо обґрунтування встановлення ціни продажу, єдиної для всіх контрагентів, наявність обмежень щодо її зміни та одночасне врахування впливу попиту та пропозиції, що забезпечує конкурентоспроможність продукції. Поєднанням вище наведених підходів виступає коригування ціни продажу методом надання знижки, що передбачає рівні умови придбання товару зі знижкою, відповідне документальне обґрунтування коригування чи визначення податкового кредиту та зобов'язань, що виступає обґрунтуванням перед податковими органами щодо визначення розміру бази оподаткування. Використання відмінної термінології для цілей маркетингу (“акційна ціна”, “знижка”), оподаткування (“звичайна ціна”), бухгалтерського обліку (“виробнича собівартість”, “собівартість реалізації”, “дохід від реалізації”, “витрати на збут”) вимагає розробки методики бухгалтерського обліку коригування ціни продажу (“дохід від реалізації”) шляхом надання знижки відповідно до розробленої класифікації знижок. Групування витрат за напрямом зменшення собівартості продажу одиниці продукції, зменшення дебіторської заборгованості, винагорода за довготривалу співпрацю дозволить порівняти понесені витрати від їх надання та отриманий результат (збільшення прибутку в довгостроковому періоді, збільшення ліквідності підприємства, оборотності активів тощо).

Підставою для відображення наданих знижок в обліку виступає наказ керівника “Про облікову політику” (надання знижки на постійній основі), “Про проведення акції з наданням знижки”, касовий чек, що засвідчує надану знижку, договір, у випадку надання знижки з одиниці продукції – відкориговані податкова накладна, накладна, рахунок.

Для відображення знижок в бухгалтерському обліку пропонується додатково ввести до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій рахунки 93 “Знижки надані” та 71 “Знижки отримані” із відповідними субрахунками: знижки з одиниці продукції, знижки, направлені на зменшення заборгованості, знижки за довгострокову співпрацю.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підруч. для студ. вузів спец. 7.050106 “Облік і аудит” /Ф.Ф. Бутинець /Вид. 2-е. доп. і перероб. – Житомир: ЖТІ, 2000. – 640 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Особливості бухгалтерського обліку в торгівлі: підруч. для студ. ВНЗ спец. „Облік і аудит” /Ф.Ф. Бутинець, І.В. Жиглей, І.В. Замула /за ред., д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця; 3-є вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП. „Рута”, 2007. – 280 с.
3. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник /А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – Львів: Вид-во Нац. університету «Львівська політехніка», 2005. – 714с.
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій. Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG4186.html
5. Ломотько Д.В. Удосконалення технології перевезення вантажів на залізницях України в умовах ринку транспортних послуг: Автореф. дис... канд. техн. наук /Д.В. Ломотько; Харк. держ. акад. залізн. транспорту. – Х., 2000. – 19 с.
6. Мус Г. Бухгалтерський облік основні – завдання – розв'язання /Г. Мус, Р. Ханшманн; пер. з нім. С. Лобачової. – К.: КНЕУ, 2000. – 368 с.
7. Положення „Про порядок уцінки і реалізації продукції, що залежала, з групи товарів широкого вжитку і продукції виробничо-технічного призначення”, затверджено наказом Мінекономіки і Мінфіну від 10 вересня 1996 р. № 120/190
8. Ромась М.Д. Система знижок і надбавок при страхуванні від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання /М.Д. Ромась, О.В. Малихін // Пробл. охорони праці в Україні: зб. наук. пр. – 2006. – Вип. 11. – С. 43-50.

Одержано 15.09.2014 р.