

**Секція:** Проблеми та перспективи сучасного обліку та аудиту

**Шерер Ігор Леонідович**

доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту  
Одеського національного економічного університету  
м. Одеса, Україна

## **ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ Й ОПОДАТКОВУВАННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРІВ У РАМКАХ ПРОГРАМ ЛОЯЛЬНОСТІ**

Складна економічна ситуація на світовому ринку визначає потребу торговельних компаній у побудові виграшних бізнес-стратегій формування й підтримки лояльності клієнтів.

За даними дослідження британської компанії Finaccord 14,5% світового населення (а це 650 млн. чоловік) беруть участь хоча б в одній програмі лояльності, і ці цифри щорічно зростають. Прагнучи до перемоги, компанії запускають непрофільні, невластиві для себе програми лояльності й пропонують клієнтам нові види винагороди [2].

Використання програм лояльності є безумовно актуальним і для роздрібних мереж України.

Типовим прикладом програми лояльності компанії є дисконтна карта, що дає клієнтам певні пільги при покупці товарів. Часто клієнтам надають право на безкоштовне одержання товарів на суму накопичених балів. Підприємства торгівлі застосовують програми лояльності з однієї сторони як елемент маркетингу для успішного просування товарів на ринку й залучення покупців, з інший, - як інструмент одержання додаткових пільг при закупівлі товарів у постачальників.

Однією із проблем, що виникають при продажі товарів зі знижкою, є необхідність визначення звичайних цін, для розрахунку зобов'язань з податку на прибуток, ПДВ і податку з доходів фізичних осіб.

Згідно п. 153.2.3 Податкового кодексу України дохід, отриманий платником податку від продажу товарів (робіт, послуг) особам, які не є платниками податку на прибуток (зокрема фізичним особам), установлюють, спираючись на договірні ціни, але не менш звичайних цін на такі товари (роботи, послуги), що діяли на дату продажу [1].

Звичайна ціна визначається по одному з методів, зазначених у п. 39.2 Податкового кодексу України [1]:

- а) порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу);
- б) ціни перепродажу;
- в) «видатки плюс»;
- г) розподілу прибутку;
- г) чистого прибутку.

При визначенні звичайної ціни використовується інформація про ціни в операціях між незв'язаними особами в порівнянних умовах на відповідному ринку товарів (робіт, послуг).

Умови зізнаються порівнянними, якщо відмінність між такими умовами суттєво не впливає на ціни, які виходять у результаті застосування передбачених Податковим кодексом методів.

Метод порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу) припускає визначення ціни за цінами на ідентичні (а при їхній відсутності — однорідні) товари, які реалізуються не пов'язаному із продавцем особі при звичайних умовах діяльності.

Для визначення звичайної ціни товару використовується інформація про укладені на момент продажу такого товару договори по ідентичних (однорідних) товарах у порівнянних умовах на відповідному ринку товарів. Умови договорів на ринку ідентичних (однорідних) товарів зізнаються порівнянними, якщо відмінність між такими умовами суттєво не впливає на ціну або може бути економічно обґрунтована.

Згідно з методом ціни перепродажу застосовується договірна ціна товарів, визначена при подальшому їхньому продажі покупцем третій особі, за винятком відповідної націнки й видатків, зв'язаних зі збутом.

По методу «видатки плюс» застосовується ціна, що складається із собівартості товарів, яку визначає продавець та відповідної націнки, яка є звичайною для відповідного виду товарів при порівнянних умовах. Мінімальний розмір націнки може бути визначений на законодавчому рівні.

Згідно з методом розподілу прибутку визначається прибуток від операції, який повинен бути розподілений між її учасниками. Такий прибуток розподіляється на економічно обґрунтованій основі, що наближає цей розподіл до розподілу прибутку, який одержали б учасники операцій, якби були незв'язаними особами.

Метод чистого прибутку ґрунтується на порівнянні показників рентабельності операції, які розраховуються на підставі відповідної бази (такий як видатки, обсяг реалізації, активи), з аналогічними показниками рентабельності операцій між незв'язаними особами в порівнянних економічних умовах.

Застосування того або іншого методу оговорюється в обліковій політиці підприємства.

Для товарів, які продають шляхом публічного оголошення умов їх продажу, звичайною визнають ціну, що міститься в цій оголошенні. Публічним оголошенням можна вважати інформацію, розміщену в торговельному залі магазину, у пресі, на радіо й телебаченні, в Інтернеті, що встановлює однакові умов надання знижки для всіх покупців.

Таким чином, якщо привселюдно оголошено про умови надання знижки на товари, те ці знижені ціни вважаються звичайними. Тобто дохід для цілей оподаткування обчислюють виходячи із сум, фактично сплачених покупцями в момент придбання товару.

У відношенні ПДВ ситуація аналогічна. Згідно п. 188.1 Податкового кодексу України, базу оподаткування ПДВ визначають виходячи з

договірних цін, але не нижче звичайних, незалежно від того, кому надається знижка [1]. Таким чином, податкове зобов'язання з ПДВ визначають від вартості товару за мінусом знижки.

Що стосується оподаткування ПДФО, то на підставі п. 164.2.17 Податкового кодексу України в доходи покупця, повинна включатися вартість безкоштовно отриманих товарів, розрахована з урахуванням звичайних цін, а також сума знижки з вартості товарів, яка перевищує звичайну, індивідуально призначену для такого покупця [1]. Таким чином, сума знижки є об'єктом оподаткування ПДФО тільки у випадку якщо така знижка є індивідуальною, наданою конкретному покупцеві – фізичній особі. Якщо ж умови надання знижки поширюються на усіх без винятку покупців, то підстав для включення такої знижки в дохід покупця – фізичної особи немає.

У результаті продажу товару в рамках програми лояльності, сума знижки не перевищує звичайну, тому об'єкта оподаткування ПДФО не виникає.

Реалізація програми лояльності повинна здійснюватися в рамках розробленого на підприємстві положення про знижки, яке повинне містити наступні моменти.

1. Порядок розповсюдження між покупцями дисконтних карт.
2. Порядок інформування покупців про можливості придбання дисконтних карт і про бали, накопичені на момент здійснення покупки.
3. Контроль відповідності особи — власника дисконтної карти й особи, що робить покупку. Необхідність такого контролю встановлюється підприємством за своїм розсудом. При цьому слід враховувати, що його організація вимагає або додаткових витрат (наприклад, виготовлення карток з фотографією її власника), або з незручностями для покупців (у випадку якщо покупець повинен засвідчити свою особу, пред'явивши який-небудь документ).
4. Облік накопичених балів ведеться на особовому рахунку кожного конкретного покупця.

**Приклад.** Підприємство роздрібною торгівлі надає власникам дисконтних карт знижку в розмірі 10% (у межах торговельної націнки) і фіксує здійснені

покупки в балах. При накопиченні 120 балів, що відповідає 1200 грн. здійснених покупок, покупець одержує можливість придбати товар за 1 грн. Собівартість реалізованого товару зі знижкою 10% дорівнює 700 грн. Собівартість товару, реалізованого за 1 грн. дорівнює 20 грн.

Схема відображення операцій по реалізації товару в рамках програми лояльності в бухгалтерському й податковому обліку наведена в табл. 1.

Таблиця 1

Схема відображення в обліку операцій по реалізації товару в роздрібній торгівлі у рамках програми лояльності

№	Зміст бухгалтерського запису	Бухгалтерський облік			Облік для цілей оподаткування	
		дебет	кредит	сума грн.	доходи	витрати
1	Відображено дохід від реалізації товарів	301	702	1200	1000	—
2	Нараховане зобов'язання з ПДВ	702	641	200	—	—
3	Списана собівартість реалізованого товару	902	282	700	—	700
4	Відображена реалізація товарів у рахунок накопичених балів	301	702	1	0,83	—
5	Нараховане зобов'язання з ПДВ	702	641	0,17	—	—
6	Списана собівартість реалізованого товару	902	282	20	—	20
7	Списано чистий дохід від реалізації на фінансовий результат	702	791	1000,83	—	—
8	Списана собівартість реалізованого товару на фінансовий результат	791	902	720	—	—
9	Отримано грошові кошти, в касу від покупця	301	361	1201	—	—

**Список літератури**

1. Податковий кодекс України № 2755-IV від 02.12.2010 г.: електронний ресурс, режим доступу: [http://www.nibu.factor.ua/info/NKU\\_rozd/](http://www.nibu.factor.ua/info/NKU_rozd/)
2. Наумчик Е. Можливості й недоліки різних видів програм лояльності: електронний ресурс, режим доступу: <http://www.marketing.spb.ru>