ДОКУМЕНТЫ-ДУБЛЁРЫ – УГРОЗА ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ

А.Ф. ЧЕРНЕНКО, А.В. ШИШКИНА

Южно-Уральский государственный университет (г. Челябинск)

Несмотря на широкое применение, востребованность и многолетний опыт использования коммерческих скидок на практике, законодательное регулирование порядка документального оформления операций со скидками в настоящее время отсутствует. Этот пробел в российском законодательстве ослабляет экономическую безопасность хозяйствующего субъекта, влечет возникновение практических проблем и приводит к различного рода негативным последствиям – налоговым санкциям, разрыву деловых отношений между партнерами, участию в длительных судебных разбирательствах и экономическим потерям.

Целью статьи является представление способа оформления бухгалтерской организационной документации, сопровождающей операции с ретро-скидками, позволяющего участникам сделки значительно повысить уровень экономической безопасности применения указанного вида скидок в практической деятельности.

В статье проведен анализ сложившихся на практике способов организации бухгалтерского документирования операций со скидками, предоставленных на ранее переданные товары (другие активы), в прошлом выполненные работы и оказанные услуги. Исследованы риски последствий создания документов-дублеров, возникающие при применении одного из указанных способов, угрожающие экономической безопасности хозяйствующего субъекта. Описан безопасный способ документального оформления операций с применением ретро-скидок, обуславливающий их отражение в бухгалтерском учете, и предназначенный для широкого круга хозяйствующих субъектов.

Предложен способ оформления бухгалтерской организационной документации при осуществлении операций с ретро-скидками, исключающий создание документов-дублеров, снижающий до минимума риски повторной оплаты скидкополучателем ранее оплаченных им активов (работ, услуг).

Изучение сути судебных разбирательств позволило выявить проблемы, связанные с документированием скидок, негативно влияющие на экономическую безопасность организации, и предложить безопасный способ оформления бухгалтерской документации при осуществлении операций с ретро-скидками, позволяющий участникам коммерческой сделки повысить экономическую безопасность применения в практической деятельности операций со скидками.

Ключевые слова: скидка, документ-дублер, скидкодатель, скидкополучатель, договор, риск, экономическая безопасность.

Использование скидок в практической деятельности ставит перед хозяйствующими субъектами задачи их бухгалтерского и налогового учета, что приводит к необходимости документального оформления операций со скидками. Несмотря на многолетний опыт использования их на практике, в настоящее время «официальное понятие скидки не закреплено ни в одной отрасли российского права» [11]. Также до сих пор не регламентирован

порядок оформления бухгалтерских документов при осуществлении операций со скидками. Это отмечают как официальные источники (например, Письмо ФНС России №3-0-06/63⁵, ФАС Северо-Западного округа №А56-

⁵ Письмо ФНС России от 01.04.2010 № 3-0-06/63. URL: <http://www.garant.ru>.

38100/2007⁶), так и исследователи [2, 6, 9, 13, 14, 15, 16].

Данное обстоятельство приводит к большому числу споров между сотрудниками налоговых служб и налогоплательщиками, и, как следствие, к повышению вероятности доначисления сумм налогов, штрафов и пеней [8]. Кроме того, этот законодательный пробел создает проблемы, требующие разрешения конфликта между скидкодателями и скидкополучателями, появляется вероятность разрыва партнерских взаимоотношений, растет риск возникновения экономических потерь, что в целом отрицательно сказывается на экономической безопасности хозяйствующих субъектов, применяющих скидки в своей деятельности. Поэтому разработка рекомендаций по применению безопасного способа документального оформления операций со скидками, обуславливающего их отражение в бухгалтерском учете, в настоящее время является актуальной задачей.

Порядок оформления документов на этапе непосредственного предоставления скидок контрагенту зависит, прежде всего, от временного критерия предоставления скидки – на ранее переданные активы (выполненные работы, оказанные услуги), на отгружаемые товары (другие виды активов, выполняемые работы и оказываемые услуги) в настоящий краткосрочный период, на будущие отгрузки товаров (других активов, выполнение работ, оказание услуг).

С документальным оформлением скидок, предоставляемых на передаваемые активы, выполняемые работы и оказываемые услуги в текущем или будущем периоде, проблем не возникает. Так как сумма скидки изначально известна, она отражается в первичных документах сразу в момент их оформления и отгрузки товаров (других активов, выполнения работ, оказания услуг), и никаких корректировок документов в будущем не требует.

Сложности вызывает оформление скидки на ранее переданные активы, в прошлом выполненные работы и оказанные услуги. Такую скидку обычно называют ретро-спективной или ретро-скидкой. Поскольку документооборот по операциям со скидками не регламентируется ни одним нормативным актом, и процедура отражения таких скидок в первичных документах также не урегулирована, это позволяет существовать нескольким различным, и даже противоположным, мнениям по поводу правильности документирования таких операций. Таким образом, на практике сложилось четыре подхода к бухгалтерскому документированию операций по предоставлению ретро-скидок.

Первый подход к документальному оформлению ретро-скидок заключается в следующем: изначально выписываются первичные документы, например, накладные на отгрузку товаров, исходя из цены без учета скидки. Затем, когда сумма скидки становится известной, в оформленные ранее первичные документы вносятся исправления в части указания цены на товар (работу, услугу). Такого мнения придерживаются большинство исследователей [3, 4, 7, 10].

Второй подход отличается от первого тем, что изначально оформленные первичные документы с указанием цены товара (работы, услуги) без учета скидки аннулируются, а вместо них составляются другие документы, содержащие информацию о новой цене со скидкой. Так считают [1, 5, 12].

Третий подход заключается в том, что в момент предоставления скидки скидкодатель выставляются кредитовые накладные.

Четвертый подход основан на мнении, что при предоставлении ретро-скидки ни скидкодатель, ни скидкополучатель не должны вносить изменения в оформленные ранее первичные документы, а предоставленную скидку нужно оформить любым двусторонним документом, согласованным скидкодатель и скидкополучатель на предыдущем этапе применения скидки, например, кредит-нотой. Если во вновь составленном документе новые

⁶ Постановление ФАС Северо-Западного округа от 08.08.2008 №А56-38100/2007. URL: <http://www.garant.ru>.

цены, учитывающие сумму скидки, детально не расписаны, скидкополучателю необходимо составить бухгалтерскую справку, в которой должна быть отражена окончательная стоимость каждого товара (работы, услуги). На основании данных такой справки, в связи с полученной скидкой он сможет скорректировать бухгалтерский учет принятых ранее товаров (работ, услуг). Авторы данной статьи считают наиболее обоснованным последний из указанных подходов, аргументируя это следующим.

Поскольку передача товара (других видов активов, выполнение работ и оказание услуг) и предоставление скидки по времени их совершения не совпадают и являются отдельными хозяйственными операциями, то каждая из них, согласно требованиям Федерального закона «О бухгалтерском учете», должна быть оформлена отдельным первичным документом в момент совершения операции или непосредственно после ее окончания. Но в первом и во втором подходах документирования ретроскидки предполагается оформление двух разных операций одним и тем же первичным документом путем его исправления или замены, таким образом, первая по времени проведения операция остается без документального подтверждения. При этом также нарушается допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности, содержащееся в п. 5 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»⁷.

Кроме того, в основе первого подхода лежит исправление первичного документа на основании планового изменения цены объекта договора, что согласно п. 2 ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности»⁸, ошибкой не является, в то время как в первичные документы вносятся исправ-

ления по причине случайно допущенных ошибок.

В основе второго подхода лежит составление новых первичных документов взамен ранее оформленных (далее – документов-дублеров), что с юридической точки зрения может расцениваться как подлог документов, так как действующим законодательством осуществление таких операций не предусмотрено. И в этом случае возникает вопрос: каков порядок ликвидации ранее составленных документов? Кто, в какие сроки и каким образом должен их уничтожить?

Опасность оформления документов-дублеров, используемых во втором подходе, заключается и в том, что одна и та же операция, например поставка товара, подтверждается двумя различными комплектами документов. В данном случае с юридической точки зрения составление документа-дублера может расцениваться как оформление еще одной (второй) отгрузки товара, при этом отгрузка товаров по первой накладной документально не отменена. Таким образом, получается, что по документам было произведено две отгрузки товара с разными ценами и одинаковым количеством, что не соответствует действительности.

Недобросовестная сторона-скидкодатель может обратиться в суд, имея формальное основание для истребования оплаты и по первой, и по второй накладной, так как и в первом, и во втором случае на накладных стоит подпись покупателя, подтверждающая факт получения товара. Арбитражный суд в этом случае, с высокой долей вероятности, встанет на сторону скидкодателя, принуждая скидкополучателя оплатить вновь составленную формальную накладную, поскольку оформление указанного документа-дублера, подписанного обеими сторонами, будет свидетельствовать о факте получения товара скидкополучателем, а совпадение дат и номеров документов может быть обосновано как техническая ошибка.

Отсутствие договора по поводу передачи товара, оформленного документом-дублером,

⁷ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008: приказ Минфина РФ от 06.10.2008 №106н. URL: <http://www.garant.ru>.

⁸ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» ПБУ 22/2010: приказ Минфина РФ от 28.06.2010 №63н. URL: <http://www.garant.ru>.

суд, вероятнее всего, во внимание не примет. Так, например, 19.12.2012 Арбитражным судом Челябинской области по делу № А76-12829/2012⁹ было принято решение, несмотря на отсутствие договора купли-продажи, признать подписанные сторонами накладные, как оферты заключить договор купли-продажи, так как они содержат все существенные условия договора купли-продажи (наименование товара, его количество, цену). Наличие подписанных покупателем накладных, рассценивается судом как согласие на заключение договора купли-продажи товара.

Таким образом, скидкополучателю, подписывая новые первичные документы на ранее поставленную продукцию (и другие активы, выполненные работы, оказанные услуги), остается только надеяться на порядочность и честность партнера-скидкодателя и рассчитывать на то, что он действительно уничтожит ранее оформленный комплект документов. В противном случае резко возрастает риск повторного предъявления к оплате скидкодателем той же самой поставки товара (других активов, выполненных работ, оказанных услуг), но согласно новым документам.

Еще одним препятствием по применению первого и второго подходов для оформления операций со скидками может стать программное обеспечение, используемое хозяйствующими субъектами для ведения бухгалтерского учета, не позволяющее вносить какие-либо исправления и отменять проведенные ранее накладные (и другие первичные документы).

На практике встречается и такой способ оформления ретро-скидок, как составление кредитовых накладных (третий подход). Постановлением ФАС Московского округа №Ф05-1303/2011¹⁰ такой способ признан

законным на основании того, что скидкодатель, руководствуясь требованиями Федерального закона «О бухгалтерском учете», самостоятельно разработал форму кредитовых накладных и утвердил ее в качестве приложения к Учетной политике, а порядок документооборота при предоставлении скидок отражен им в Учетной политике и Приказе «Об утверждении формы кредитовой накладной и счета-фактуры для оформления торговой скидки». Но, несмотря на признание судом правомерности указанного подхода к оформлению ретроспективной скидки, на практике широкого применения этот способ не получил.

Таким образом, учитывая все вышеизложенное, оформление ретро-скидки для целей ее бухгалтерского учета целесообразно осуществлять четвертым способом, во избежание рисков и недостатков, свойственных другим подходам. К тому же рекомендуемый способ менее трудоемок и снижает риск возникновения ошибок в бухгалтерском учете обеих сторон сделки.

Что касается налогового учета ретроспективных скидок, все споры по этому поводу были решены внесением соответствующих изменений в Налоговый кодекс РФ 19.07.2011. Согласно п. 1 ст. 169 НК РФ, при применении ретроспективных скидок необходимо внести изменения в налоговый учет на основании оформленного корректировочного счета-фактуры. Принятое изменение позволило решить проблемы, связанные с правомерностью выставления отрицательных счетов-фактур и правильностью внесения исправлений в ранее оформленные документы.

⁹ Официальный сайт Арбитражного суда Челябинской области. URL: <http://chelarbitr.ru>.

¹⁰ Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 18.03.2011 №Ф05-1303/2011. URL: <http://www.garant.ru>.

Литература

1. Абрамова Э.В. Предоставление скидки в виде уменьшения первоначально установленной цены // *Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии*. 2006. №5. С. 5-7.
2. Аипкин С.М., Богданова Ю.В. Скидки в торговле: особенности учета у продавца и покупателя // *Все для бухгалтера*. 2009. №3. С. 6-11.
3. Акилова Е.В. Учет и налогообложение скидок в издательской деятельности // *Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии*. 2006. №7. С. 7-12.
4. Антонова Е.М. Учет скидок, премий и бонусов // *Бухгалтерский учет*. 2010. №5. С. 13-20.
5. Войко А. Учет и налогообложение ретро-скидок // *Финансовая газета. Региональный выпуск*. 2010. №40. С. 18-22.
6. Горина Г.А. Предоставляются скидки или как обосновать перед налоговыми органами сниженную цену // *Финансовые и бухгалтерские консультации*. 2005. №1. С. 13-19.
7. Евстратова И.В. Скидки, премии, бонусы: учет и налогообложение // *Бухгалтерский учет*. 2012. №8. С. 35-42.
8. Зуйкова Л.П. Актуальные вопросы продаж // *Экономико-правовой бюллетень*. 2010. №12. 126 с.
9. Ильинова Т. Скидки. Бонусы. Премии. Найди десять отличий // *Горячая линия бухгалтера*. 2009. №17-18.
10. Наговицына О.В. Сложности моделирования учета скидок на товары // *Сборники конференций научно-исследовательского центра «Социосфера»*. 2012. №24. С. 15-18.
11. Семенихин В.В. Налог на прибыль организаций, доходы и расходы. М.: РОСБУХ, 2012. 1313 с.
12. Синицына В.А. Покупателя нужно поощрить за приобретенный объем продукции // *Упрощенка*. 2012. №5.
13. Уткина С.А. Расходы организации. Бухгалтерский и налоговый учет. Московская финансово-промышленная академия, 2011. 232 с.
14. Чистякова Г.А. Отдельные аспекты учета скидок в розничной торговле // *Сибирский торгово-экономический журнал*. 2009. №8. С. 52-54.
15. Шапошников А.А., Куликова И.В. Совершенствование методики бухгалтерского учета скидок на предприятии // *Вестник Алтайского государственного аграрного университета*. 2009. №2. С. 76-80.
16. Шишкина А.В. Особенности оформления договора с условием скидки // *Управление инвестициями и инновациями*. 2013. №1. С. 2-5.

Черненко Алексей Федорович – доктор экономических наук, профессор. Южно-Уральский государственный университет. E-mail: 2052@bk.ru.

Шишкина Анна Владимировна - ассистент кафедры финансового менеджмента. Южно-Уральский государственный университет. E-mail: anna-shi74@rambler.ru.

Дата поступления 1 марта 2016 г.

DOI: 10.14529/iimj160110

SUBSTITUTE DOCUMENTS – THE THREAT TO ECONOMIC SAFETY OF THE ORGANIZATION

A.F. CHERNENKO, A.V. SHISHKINA
South-Ural State University (Chelyabinsk)

Despite the wide application, the demand and years of experience in the use of commercial discounts, in practice, legislative regulation of the order of documentary registration of operations with discounts is currently missing. This gap in the Russian legislation, that weakens the economic security of an economic entity, would give rise to practical problems and lead to various negative consequences, including tax penalties, a stop of business relations

between partners, participation in long court proceedings and economic losses.

The purpose of this article is to present a method for processing accounting organizational documents, accompanying the operation with retro-discounts which allow the participants to significantly improve the level of economic security of the use of the specific kind of discounts in practice.

In the article the analysis of ways of organizing accounting documentation of operations with discounts on previously transferred goods (other assets) has been carried out. Risks of the consequences of creating substitute documents have been investigated occurring when using one of these methods that threaten the economic security of a business entity. A safe way of transactions documenting has been described using retro-discounts, causing their reflection in accounting; and which is designed for a wide range of businesses.

A method of preparation of organizational documentation in transactions with retro-discounts has been suggested that prevents the creation of substitute documents, and minimizes the risk of re-payment of previously prepaid assets (works, services) by a discount-receiver.

The study of the essence of trials helped identify the problems associated with the documentation of discounts that have a negative impact on the economic security of the organization and offer a secure method of registration of accounting documents in transactions with retro-discounts, enabling participants of commercial transactions to improve the economic security in using operations with discounts.

Key words: discount, substitute document, discount-provider, discount-receiver, contract, risk, economic security

References

1. Abramova E.V. Granting of the discount as reduction of the originally established price // Book keeping in publishing house and graphic arts industry. 2006. №5. P. 5-7.
2. Aipkin S.M., Bogdanova Yu.V. The discounts in trade: features of the account at the seller and buyer // All for the bookkeeper. 2009. №3. P. 6-11.
3. Akilova E.V. The account and taxation of the discounts in publishing // Book keeping in publishing house and graphic arts industry. 2006. №7. P. 7-12.
4. Antonova E.M. The account of the discounts, premiums and бонусов // Book keeping. 2010. №5. P. 13-20.
5. Voyko A. Accounting and taxation of retro discounts // the Financial newspaper. Regional issue. 2010. №40.
6. Gorina G.A. The discounts are given or how to prove before tax bodies the reduced price // Financial and accounting advices. 2005. №1. P. 13-19.
7. Evstratova I.V. The discounts, premium, бонусы: the account and taxation // Book keeping. 2012. №8. P. 35-42.
8. Zuikova L.P. Urgent questions of sales // the Economics-legal bulletin. 2010. №12. 126 p.
9. Ilyinova T. The discounts. Any bonuses. The premiums. Find ten differences // A Hot line of the bookkeeper. 2009. №17-18.
10. Nagovitsina O.V. Complexities of modeling of the account of the discounts on the goods // the Collections of conferences research center «Sotsiosfera». 2012. №24. P. 15-18.
11. Semenikhin V.V. The tax to profit of organizations, incomes and charges. M.: ROSBUKH, 2012. 1313 p.
12. Sinitsina V.A. It is necessary to encourage the buyer for acquired volume of production // Simplified taxation. 2012. №5.
13. Utkina S.A. The charges of organization. The accounting and tax account. Moscow financial and industrial academy, 2011. 232 p.
14. Chistyakova G.A. Separate aspects of the account of the discounts in retail trade // the Siberian trade and economic journal. 2009. №8. P. 52-54.
15. Shaposhnikov A.A., Kulikova I.V. Perfection of a technique of book keeping of the discounts at the enterprise // the Bulletin of the Altay state agrarian university. 2009. №2. P. 76-80.
16. Shishkina A.V. Features of registration of the contract with a condition of the discount // Investment management and innovation. 2013. №1. P. 2-5.

Chernenko Aleksey Fedorovich – doctor of economic sciences, professor. South Ural state University. E-mail: 2052@bk.ru.

Shishkina Anna Vladimirovna. - assistant of the department of financial management. South Ural state University. E-mail: anna-shi74@rambler.ru.

Received 1 March 2016

ОБРАЗЕЦ ЦИТИРОВАНИЯ

Черненко, А.Ф. Документы-дублиры – угроза экономической безопасности организации. / А.Ф. Черненко, А.В. Шишкина // Журнал Управление инвестициями и инновациями. – 2016. – №1. С.69-75. DOI: 10.14529/iimj160110

FOR CITATION

Chernenko A.F., Shishkina A.V., Substitute documents – the threat to economic safety of the organization. *Investment and innovation management journal*. – 2016. – №1. pp. 69-75. DOI: 10.14529/iimj160110