



Изменение задним числом цены приобретенных сырья или материалов влияет на базу по налогу на прибыль у покупателя. Ему необходимо пересчитать расходы на покупку, а также стоимость остатков на складе.

# Изменение цен задним числом. Корректировки у покупателя



**Ольга Ястребкова,**  
юрист-эксперт компании «Аудит Классик»



**Анастасия Урванцева,**  
ведущий консультант по бухгалтерскому учету и налогообложению компании «Кузьминых, Евсеев и партнеры»



Экспертиза статьи:  
**Светлана Мягкова,**  
служба Правового консалтинга ГАРАНТ,  
профессиональный бухгалтер-эксперт

**Б**ухгалтер фирмы, применяющей метод оценки по средней стоимости, при списании сырья и материалов в производство может столкнуться с ситуацией, когда цена их приобретения изменилась задним числом. Например, сырье и материалы были отгружены поставщиком по одной цене, а впоследствии по условиям договора стоимость изменили. В таком случае возникает вопрос: нужно ли пересчитывать среднюю цену купленных сырья и материалов для целей расчета налога на прибыль за уже прошедшие периоды?

## С точки зрения Гражданского кодекса

По общему правилу стороны свободны в заключении договора, а его условия они определяют по обоюдному соглашению<sup>1</sup>. Гражданский кодекс устанавливает возможность изменения цены после заключения договора только в случаях и на условиях, предусмотренных договором или законом<sup>2</sup>. Таким образом, в договоре изначально должен быть предусмотрен пункт о возможности пересмотра

цены после подписания договора, в том числе поставщиком в одностороннем порядке. Цена товара (в т. ч. уже поставленного) может быть изменена также соглашением сторон (приложением, дополнением к договору).

При последующем понижении или повышении цены товара меняется база по налогу на прибыль. Законодательство устанавливает, что налоговый учет строится на основании первичных учетных документов<sup>3</sup>. Основным первичным документом для определения размера цены товара является гражданско-правовой договор<sup>4</sup> либо дополнительное соглашение к нему как неотъемлемая часть договора<sup>5</sup>. Это может быть и письмо (уведомление) от поставщика, если возможность одностороннего изменения цены предусмотрена договором.

<sup>1</sup> пп. 1, 4 ст. 421 ГК РФ

<sup>2</sup> п. 2 ст. 424 ГК РФ

<sup>3</sup> ст. 313 НК РФ

<sup>4</sup> письмо Минфина России от 23.06.2010 № 03-07-11/267

<sup>5</sup> п. 2 ст. 434 ГК РФ



Изменение данных первичных документов находит свое отражение в корректировке налогового учета. Фирме нужно пересчитать расходы на покупку сырья и материалов, а также стоимость их остатков на складе. В тех случаях, когда допущенные ошибки (искажения), относящиеся к прошлым периодам, привели к излишней уплате налога, фирма вправе провести перерасчет базы и суммы налога за период, в котором они выявлены<sup>6</sup>. Рассмотрим, как скорректировать налоговую базу в зависимости от понижения или повышения цены.

### Цена понижена

В данном случае речь идет о вознаграждении покупателю, которое корректирует цену ранее поставленного товара (ретроспективная скидка). Наиболее часто ретроскидку предоставляют за приобретение определенного объема товаров, когда общий размер заказов достиг оговоренной суммы. Как правило, подобную льготу устанавливают уже после окончания согласованного сторонами периода. Затем результат обнуляют и начинают новый цикл накопления скидок.

Изменение цены в сторону снижения ведет к уменьшению ранее признанных расходов в налоговом учете покупателя. В результате образуется искажение (завышение) базы по налогу на прибыль за прошлый период, что приводит к недоимке. Поэтому покупатель, получивший такую скидку, не вправе корректировать налоговую базу в периоде внесения изменений в договор поставки (абз. 3 п. 1 ст. 54 НК РФ на такие случаи не распространяется). Это, пожалуй, самая непри-

ятная из возможных корректировок для бухгалтерии в силу ее трудоемкости.

Во-первых, нужно будет получить от поставщика документ, подтверждающий изменение цены ранее отгруженного товара. Из письма Минфина России от 19 декабря 2006 года № 07-05-06/302, где даются рекомендации аудиторам, следует, что изменение цены договора в случаях и на условиях, предусмотренных договором, оформляют в соответствии с обычаями делового оборота кредит-нотами, авизо и другими документами. Однако налоговики посчитали, что оформление скидки кредит-нотами без корректировки ТОРГ-12 является нарушением. Так, они утверждали, что фирма предоставляла скидку или премию покупателю без изменения цены единицы товара, то есть произвела пересмотр суммы задолженности покупателя по договору без внесения изменений в первичные документы<sup>7</sup>. Хотя ранее Управление МНС России по городу Москве высказывало мнение, что скидка с контрактной цены в сторону ее уменьшения может быть оформлена кредит-нотой<sup>8</sup>. Позднее ФНС России также разъяснила, что такое оформление допустимо и не предусматривает обязанности корректировки первичных документов по операциям по сделке в этом случае<sup>9</sup>.

Таким образом, можно заключить, что какого-то определенного документа для данного случая законодательство не предусматривает. Поэтому факт изменения цены может подтвердить любой документ, отражающий волю сторон. Однако в силу того, что меняется цена товара, бухгалтерии поку-

пателя важно, чтобы скидка была прописана не общей суммой, а по каждой позиции приобретенного товара. Если в документе, который составил продавец, не будут детально расписаны новые цены, покупателю придется составлять бухгалтерскую справку. В результате имеем на каждый случай скидки с изменением цены три документа (не считая счетов-фактур).

Для сокращения документооборота лучше разработать документ поставщика таким образом, чтобы он давал исчерпывающую информацию об измененных условиях сделки по каждой товарной позиции. По виду этот документ будет очень схож с ТОРГ-12. По нашему мнению, вместо оформления кредит-ноты, авизо (документов, законодательно не предусмотренных, не имеющих унифицированной формы) поставщик может внести исправления в ТОРГ-12 с указанием даты, основания внесения изменений и подписи лица, внесшего изменения в ранее оформленные документы. При этом исправлять первоначальную ТОРГ-12 законодательство разрешает только в случае выявления ошибки<sup>10</sup>.

Имеет ли место ошибка в данной ситуации — вопрос открытый. Некоторые специалисты считают, что в случае предоставления ретроспективной скидки нельзя

<sup>6</sup> п. 1 ст. 54 НК РФ

<sup>7</sup> пост. ФАС МО от 25.06.2008 № КА-А40/5284-08

<sup>8</sup> письмо УМНС России по г. Москве от 21.03.2002 № 26-12/12839

<sup>9</sup> письмо ФНС России от 01.04.2010 № 3-0-06/63

<sup>10</sup> раздел 4 Положения о документах и документообороте в бухучете, утв. Минфином СССР 29.07.1983 № 105





говорить об ошибке в первичном документе. Но с другой стороны, это можно рассматривать как ошибку, и вот почему. При изменении цены задним числом отгрузочный документ (ТОРГ-12) не соответствует договорным условиям (например, стороны договорились на поставку товара по 10 руб., а в ТОРГ-12 он значится по 5 руб.). Налицо ошибка, под которой понимают несоответствие фактических обстоятельств документальному отражению. Можно также сказать, что это несоответствие данных основного первичного документа (для определения цены товара это, бесспорно, договор, дополнительное соглашение к нему или одностороннее уведомление поставщика) и производного от него документа — ТОРГ-12.

Сильный довод против такого подхода состоит в том, что ТОРГ-12 подтверждает движение товара, а нового движения товара нет. Однако ошибка все же есть, и ее необходимо, на наш взгляд, исправить в том порядке, который предусмотрен Законом о бухучете<sup>11</sup>.

Таким образом, в зависимости от того, какую точку зрения фирма примет как покупатель, можно требовать от поставщика предоставления исправленной

ТОРГ-12 или кредит-ноты, авизо, подтверждающих изменение цены поставленного товара. Поскольку законодателем четко не определен порядок действий в данном случае, по нашему мнению, допустимо любое из перечисленных действий. Что особенно важно, выбор того или иного варианта не влечет изменения правовых последствий.

Во-вторых, покупателю, который, например, согласно учетной политике при определении материальных расходов в целях налогообложения прибыли использует метод оценки сырья и материалов по средней себестоимости<sup>12</sup>, необходимо пересчитать среднюю стоимость реализованного товара в налоговом учете в прошлом периоде<sup>13</sup>. Именно в прошлом, так как после изменения цены у покупателя возникает недоимка по налогу на прибыль и корректировать текущим периодом прямо запрещено Налоговым кодексом. В-третьих, скорректировать бухгалтерский и налоговый учет на сумму изменения цены. В-четвертых, подать уточненную декларацию по налогу на прибыль.

#### Пример

У садового центра на 01.01.2012 на складе находилось 100 орхидей по цене 400 руб. (без учета НДС) за каждую. В I квартале 2012 г. фирма

купила еще 200 орхидей (см. таблицу ниже). Их приобретали у разных поставщиков партиями (цена за 1 шт.):

- 50 шт. по 450 руб.;
- 40 шт. по 380 руб.;
- 60 шт. по 400 руб.;
- 50 шт. по 440 руб.

За I квартал было реализовано 280 орхидей. По итогам квартала садовый центр рассчитал среднюю стоимость одного растения.

Товары оценивают по средней стоимости по каждой их группе (виду) путем деления общей стоимости группы (вида) на количество. Оно складывается из стоимости и количества остатка на начало месяца и товаров, поступивших в течение месяца.

Средняя стоимость одной орхидеи в I квартале составила:

$$123\,700 \text{ руб.} : 300 \text{ шт.} = 412,33 \text{ руб.}$$

Средняя стоимость орхидей, проданных в I квартале, равна:

$$412,33 \text{ руб.} \times 280 \text{ шт.} = 115\,452,4 \text{ руб.}$$

Стоимость остатка товара на 31.03.2012 составила:

$$412,33 \text{ руб.} \times 20 \text{ шт.} = 8246,6 \text{ руб.}$$

В мае у поставщика третьей партии было приобретено еще 60 орхидей. За выбор объема свыше 100 штук он сделал скидку путем изменения цены товара: вместо 400 руб. — 380 руб. за шт. (см. таблицу на с. 64).

Покупатель пересчитал среднюю стоимость цветов.

Средняя стоимость одной орхидеи в I квартале:

$$122\,500 \text{ руб.} : 300 \text{ шт.} = 408,33 \text{ руб.}$$

#### Общая стоимость товара за I квартал

Поступление товара	Количество, шт.	Цена за 1 штуку без НДС, руб.	Общая стоимость товара без НДС, руб.
Остаток на начало месяца	100	400	40 000
1-я партия	50	450	22 500
2-я партия	40	380	15 200
3-я партия	60	400	24 000
4-я партия	50	440	22 000
Итого	300	—	123 700

<sup>11</sup> Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ

<sup>12</sup> п. 8 ст. 254 НК РФ

<sup>13</sup> письмо Минфина России от 20.03.2012 № 03-03-06/1/137



## Общая стоимость товара за I квартал с учетом дополнительной покупки

Поступление товара	Количество, шт.	Цена за 1 штуку без НДС, руб.	Общая стоимость товара без НДС, руб.
Остаток на начало месяца	100	400	40 000
1-я партия	50	450	22 500
2-я партия	40	380	15 200
3-я партия	60	380	22 800
4-я партия	50	440	22 000
Итого	300	—	122 500

Средняя стоимость орхидей, проданных в I квартале:

$$408,33 \text{ руб.} \times 280 \text{ шт.} = \\ = 114\,332,4 \text{ руб.}$$

Стоимость остатка товара на 31.03.2012 составила:

$$408,33 \text{ руб.} \times 20 \text{ шт.} = 8166,6 \text{ руб.}$$

В результате база по налогу на прибыль в I квартале завышена на сумму:

$$114\,332,4 - 115\,452,4 = 1120 \text{ руб.}$$

Следовательно, есть недоимка в размере:

$$1120 \text{ руб.} \times 20\% = 224 \text{ руб.}$$

В Налоговом кодексе указаны ситуации, при которых пени не начисляют<sup>14</sup>. Поскольку увеличение суммы налога на прибыль в результате изменения стоимости товаров к ним не относят, покупатель от уплаты пеней не освобожден. Если недоимка и пени уплачены до подачи «уточненки»<sup>15</sup>, то инспекторы не вправе привлечь фирму к ответственности<sup>16</sup>.

### Цена повышена

В предусмотренных договором случаях согласованная сторонами цена поставки товара может увеличиваться. Например, когда покупатель не выполнил предусмотренный объем поставок товара за предыдущий период, допускал неоднократные нарушения сроков

оплаты и т. д. Все эти условия в каждом случае индивидуальны и определяются исключительно соглашением сторон.

При повышении цены по договору купли-продажи у покупателя возникает переплата по налогу на прибыль за прошлый период. Он может воспользоваться положениями абзаца 3 пункта 1 статьи 54 Налогового кодекса и учесть расходы в текущем периоде. Минфин России рекомендует отражать сумму выявленного расхода в составе соответствующей группы (вида) затрат (расходы на оплату труда, амортизация, материальные расходы и т. д.) периода, в котором выявлена ошибка (искажение)<sup>17</sup>.

Таким образом, у покупателя в случае повышения цены за товар, купленный в прошлом периоде, будет меньше проблем, чем при ее снижении. Покупатель получит документ, который обосновывает изменение цены, но налоговый учет сможет скорректировать текущим периодом, не меняя данные прошлых деклараций по налогу на прибыль. Отметим, что у поставщика возникает обратная ситуация — занижение налоговой базы в прошлом периоде, неуплата налога на сумму разницы цен и обязанность подать «уточненку» и уплатить пени. ■

### Мнение



**Василий Десятов,**  
ведущий методолог  
по налоговому учету  
отдела налогового  
администрирования  
компании «Русская  
Телефонная Компания»

### Вносим корректировки в учет

В случае изменения цены единицы товара (в сторону снижения) задним числом покупатель на основании соглашения об уменьшении стоимости товара должен внести корректировки в данные налогового и бухгалтерского учета о стоимости приобретенных ценностей. Также скорректировать можно стоимость незавершенного производства, если на дату пересмотра цены сырье и материалы уже переданы в производство, но не признаны в составе материальных расходов.

Вносить исправления в декларацию по налогу на прибыль необходимо в отношении тех периодов, в которых на дату соглашения об уменьшении стоимости ценностей материалы и сырье уже были признаны в составе материальных расходов. Ведь именно в этих периодах произошло искажение величины базы по налогу на прибыль.

На практике учетные системы не всегда позволяют определить период признания в составе материальных расходов конкретной партии сырья и материалов. В таких случаях фирма вправе отразить разницу в цене в составе расходов на дату соглашения об изменении стоимости, так как невозможно определить период искажения налоговой базы (ст. 54 НК РФ). ■

<sup>14</sup> п. 3 ст. 75 НК РФ

<sup>15</sup> п. 4 ст. 81 НК РФ

<sup>16</sup> п. 1 ст. 122 НК РФ

<sup>17</sup> письма Минфина России от 13.04.2010 № 03-03-06/1/261, от 18.03.2010 № 03-03-06/1/148