

Послепродажные пакетные услуги в розничной торговле: особенности бухучета и налогообложения

Рассмотрим актуальные вопросы бухучета и налогообложения операций, связанных с оказанием торговыми организациями послепродажных пакетных услуг по техническому обслуживанию и ремонту проданных покупателям сложнотехнических товаров по договорам, предусматривающим неоднократное обращение покупателей за соответствующими услугами. Особое внимание уделим вопросам признания выручки от реализации пакетных услуг, списания затрат, связанных с оказанием услуг, а также формирования и налогообложения внереализационных доходов, обусловленных необращением покупателей за предоставляемыми им в соответствии с договорами услугами.

В последнее время многие крупные торговые сети существенно диверсифицируют свою работу, дополняя ее традиционную часть – торговлю – целым спектром видов деятельности, в частности, оказанием послепродажных услуг в отношении реализуемых ими товаров. В рассматриваемом нами случае речь идет об оказании торговой организацией услуг, связанных с техническим обслуживанием и ремонтом проданных покупателям сложнотехнических товаров (телевизоры, холодильники, кофемашины, посудомоечные машины и т.п.). Как правило, схема организации такого обслуживания реализуется следующим образом.

Торговая организация (далее – ТО) заключает договоры с покупателями на послепродажное обслуживание приобретаемых товаров в течение определенного времени после покупки. За предоставляемый пакет услуг, вне зависимости от количества обращений, покупатель вносит предоплату в заранее оговоренной договором сумме.

На практике же возникают следующие проблемные вопросы.

Вопрос 1. На какую дату (какие даты) в бухучете ТО должно производиться отражение предоплаты в составе выручки от реализации услуг, которыми клиент воспользовался:

- а) при однократном обращении клиента в течение срока действия конкретного пакета;
- б) при неоднократном обращении клиента в течение срока действия конкретного пакета?

Вопрос 2. Каким образом производить списание затрат ТО, обусловленных обращением клиента за оказанием ему услуг в рамках конкретного пакета, если клиент обращался к организации неоднократно?

Вопрос 3. Каким образом следует категорировать предоплату за предусмотренные конкретным пакетом услуги, которыми клиент не воспользовался?

Вопрос 4. На какую дату для целей бухучета и налогообложения должен формироваться доход ТО, если клиент не воспользуется предоставляемыми ему услугами в период действия конкретного пакета?

Рассмотрим эти вопросы более детально и применительно к нормам действующего законодательства определим и обоснуем подходы к их решению.

Дата признания выручки от оказания послепродажных пакетных услуг при однократном и неоднократном обращении клиента

При отражении выручки от реализации услуг следует руководствоваться нормами, установленными подп. 1.1.2 п. 1.1 постановления Минфина от 08.08.2018 № 55 «О дате совершения отдельных хозяйственных операций» (далее – постановление № 55), устанавливающего дату совершения хозяйственной операции **при оказании услуги, результат которой не может быть использован заказчиком до завершения оказания услуги** (аналогичный порядок установлен также для целей налогового учета (для НДС – п. 6 ст. 121, для налога на прибыль – п. 8 ст. 168, для подоходного налога с физических лиц – подп. 2.5.2 п. 2.5 ст. 213 Налогового кодекса РБ (НК)):

- а) день завершения оказания услуги (этапа услуги), указанный в первичном учетном документе (ПУД), если указание этой даты в ПУД предусмотрено

но договором, заключенным исполнителем и заказчиком в письменной форме;

б) день завершения приемки услуги, указанный в ПУД, если указание этой даты в ПУД предусмотрено договором, заключенным исполнителем и заказчиком в письменной форме;

в) дата составления ПУД – в случаях, не указанных выше (в п. а) и п. б)).

Очевидно, что в случае однократного обращения за оказанием услуг датой совершения хозяйственной операции для отражения выручки от реализации с учетом норм подп. 1.1.2 п. 1.1 постановления № 55 будет признаваться либо день завершения оказания услуги, либо день завершения ее приемки, указанные в ПУД (при условии, что указание конкретной даты в ПУД предусмотрено договором).

В силу того, что договором оказания услуг, заключенным между ТО и ее клиентом, количество обращений клиента за оказанием ему услуг в рамках конкретного пакета не ограничено, изначально неясно, обратится ли клиент за оговоренными договором услугами, а если обратится, то сколько раз.

Вместе с тем очевидно, что, независимо от количества обращений клиента, выручка от реализации услуг, востребованных в течение срока действия конкретного пакета, будет одной и той же и соответствовать стоимости соответствующего пакета услуг.

Принципиальное значение в данном случае имеет дата отражения оказания пакетных услуг в бухгалтерском учете и их признания для целей налогообложения.

В рассматриваемой ситуации применительно к обозначенным выше вопросам необходимо прежде всего руководствоваться нормами Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утв. постановлением Минфина от 30.09.2011 № 102 (далее – Инструкция № 102).

Согласно п. 18 Инструкции № 102 выручка от оказания услуги признается в бухгалтерском учете при соблюдении следующих условий:

сумма выручки может быть определена;

организацией предполагается получение экономических выгод в результате совершения хозяйственной операции;

степень готовности или завершенность услуги на отчетную дату может быть определена;

- расходы, которые произведены при оказании услуги, и расходы, необходимые для завершения услуги, могут быть определены.

Очевидно, что все названные выше условия признания выручки от оказания услуг применительно к рассматриваемой ситуации имеют место, что подтверждает вывод о необходимости признания выручки ТО по оказанным ею услугам в период действия конкретного пакета в сумме полученной ТО предоплаты за предоставляемые клиенту услуги.

Что касается даты признания этой выручки, возможно использовать одну из дат, оговоренных подп. 1.1.2 п. 1.1 постановления № 55.

При этом избранную организацией дату для отражения в учете всей суммы выручки от реализации конкретного пакета услуг, равной его стоимости, оговоренной договором, целесообразно применять при первичном обращении клиента, а не по окончании отчетного периода.

Такой подход возможен по следующим причинам:

1. Если в качестве даты для признания выручки использовать даты завершения оказания (приемки) услуги при каждом обращении клиента в ТО, то при установлении единой цены на весь пакет услуг потребуются разбивка этой цены и, соответственно, выручки от реализации каждой из востребованных клиентом услуг пакета.

2. При этом непонятно, как категорировать часть предоплаты, приходящейся на период после получения клиентом последней услуги до окончания действия договора;

3. Если бы клиент обращался за оказанием услуг в рамках приобретенного им пакета услуг однократно, выручка от оказания всего пакета отражалась бы именно так, как и предлагается здесь при первичном обращении клиента. В силу того что ТО изначально не знает, как часто клиент будет обращаться к нему за соответствующими услугами, очевидно, что порядок отражения выручки от оказываемых ТО услуг должен быть (при единой цене услуг) также единым: как при однократном, так и при многократных обращениях;

4. Предлагаемый порядок признания выручки от реализации всего пакета услуг при первичном обращении клиента безопасен в части контроля, осуществляемого налоговыми органами. Если при отражении выручки привязываться к дате окончания действия пакета, у налоговых органов может возникнуть вопрос по расчету величины выручки на конкретные отчетные даты (завершение отчетного года, квартала и т.д.).

Таким образом, применительно к рассматриваемой ситуации, при которой количество обращений покупателя в ТО договором не ограничено, можно констатировать следующее: **выручка от реализации оказанных ТО конкретных пакетных услуг конкретному клиенту должна формироваться на основании ПУД, составляемого на дату совершения хозяйственной операции при оказании услуги, определяемую в учетной политике организации как дата завершения оказания (приемки) услуги, востребованной клиентом при первичном обращении в ТО.**

В бухучете выручка от реализации услуг отражается по Д-ту сч.сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и др. и К-ту сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсч. 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг») (п. 22 Инструкции № 102).

Соответственно, ТО при первичном обращении клиента в ТО в рамках конкретного пакета услуг должно показать заявленную стоимость пакета услуг по К-ту сч. 90 (субсч. 90-1).

В силу того что поступившая от покупателя предварительная оплата за оказываемые ТО услуги отражалась как предоплата по К-ту сч. 62, в бухучете оказание пакетной услуги, показанной как выручка от ее реализации при первичном обращении клиента, должна отражаться в учете следующей бухгалтерской записью:

Д-т сч. 62

К-т сч. 90 (субсч. 90-1) – на стоимость конкретного пакета услуг, оговоренную договором, на дату признания выручки от реализации при первичном обращении клиента.

Согласно п. 8 ст. 168 НК, устанавливающей порядок определения прибыли (убытка) от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, «датой отражения выручки от выполнения работ, **оказания услуг** признается дата ее признания в бухгалтерском учете».

Как видим, даты оказания конкретных пакетных услуг, используемые для целей бухучета (подп. 1.1.2 п. 1.1 постановления № 55) и налогового учета (п. 8 ст. 168 НК), совпадают, что в целом подтверждается совместным Разъяснением Минфина и МНС «Об определении даты совершения хозяйственной операции в бухгалтерском и налоговом учете» от 11.04.2019 № 15-1-5/105/2-2-10/00891.

В этой связи для целей налогового учета может использоваться дата признания выручки от реали-

зации, определенная в учетной политике организации с учетом оговоренных выше особенностей.

Списание затрат по пакетным услугам при неоднократном обращении клиента

В соответствии с п. 5 ст. 3 Закона № 57-3 от 12.07.2013 «О бухгалтерском учете и отчетности» (далее – Закон № 57-3) одним из важнейших принципов бухгалтерского учета является «принцип соответствия доходов и расходов», согласно которому «расходы организации отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором признаются связанные с ними доходы (при их наличии)».

Применительно к рассматриваемой ситуации необходимость соблюдения названного принципа обуславливает необходимость «привязки» затрат организации, связанных с оказанием пакетных услуг, к выручке от оказания этих услуг.

Как отмечалось выше, выручку от оказания пакетных услуг возможно показать при первичном обращении клиента. При этом сумма выручки будет соответствовать стоимости конкретного пакета услуг.

На момент отражения выручки затраты, которые возникнут при последующих обращениях клиента, еще не известны. Соответственно, они не могут быть «соотнесены» с отраженной в учете выручкой.

В таком случае в отношении затрат, связанных с услугами, оказываемыми после первичного обращения клиента, необходимо руководствоваться абз. 2 п. 19 Инструкции № 102, согласно которому: **если сумма выручки от выполнения работы, оказания услуги не может быть определена (в рассматриваемой ситуации выручка определена в отношении всего пакета, а не конкретно оказываемых услуг) и не предполагается возмещение затрат (все предполагаемые затраты уже возмещены в форме предоплаты, трансформированной в выручку при первичном обращении клиента), сумма выручки от выполнения работы, оказания услуги не признается (она уже признана ранее в полном объеме), а произведенные затраты признаются расходами отчетного периода.**

Отчетным периодом для затрат, возникающих после первичного обращения клиента и отражения выручки от реализации конкретного пакета услуг, следует признавать конкретный месяц, в котором была оказана каждая последующая за первичным обращением клиента услуга. Доводом в пользу такого вывода служит и норма Закона № 57-3 (п. 5 ст. 3), о которой уже говорилось и со-

гласно которой расходы должны соотноситься с доходами.

В силу того что доходы в отношении последующих услуг применительно к рассматриваемой ситуации не выделяются (*они в полном объеме отражаются при первичном обращении клиента*), все последующие расходы ТО, связанные с оказанием других (кроме первого обращения) услуг, должны признаваться (отражаться в учете) в месяце, когда они были получены.

При таком подходе полученная ТО выручка от оказания услуг в рамках конкретного пакета будет в конечном счете «соотнесена» с расходами на оказание услуг по завершении периода их оказания, оговоренного в заключенном между сторонами договоре.

Формирование и налогообложение дохода по невостребованным пакетным услугам

Если конкретная пакетная услуга в соответствующем временном периоде ее оказания клиентом не была востребована, то **в бухучете** сумма, соответствующая стоимости невостребованной пакетной услуги, перечисленная ТО в составе предоплаты на оказание пакетных услуг, должна показываться как **безвозмездно полученный доход** и соответственно отражаться в составе прочих доходов по текущей деятельности, учитываемых на сч. 90 (субсч. 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности») (п. 13 Инструкции № 102).

В силу того что полученная ТО предоплата должна была отражаться у нее в учете бухгалтерской записью по Д-ту счета учета денежных средств и К-ту сч. 62 (абз. 3 п. 48 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50), трансформацию полученной предоплаты в безвозмездно полученный ТО доход следует отразить записью:

Д-т сч. 62

К-т сч. 90 (субсч. 90-7) – на стоимость пакета услуг конкретного периода, не востребованного клиентом.

Датой для отражения в бухгалтерском учете безвозмездно полученного ТО дохода, обусловленного невостребованностью клиентом предоставленной ему в рамках конкретного пакета услуги, может являться последний день периода, в котором клиент в соответствии с условиями договора мог воспользоваться предоставленной ему конкретной пакетной услугой, но фактически не воспользовался.

Этот вывод основывается на том, что до самого последнего дня периода оказания соответствующей пакетной услуги клиент может обратиться за ее оказанием, что способно привести к возникновению в этом периоде выручки от оказания услуги со всеми вытекающими из этого последствиями.

Указанный порядок учета подлежит отражению в учетной политике организации, как это предусмотрено п. 5 ст. 9 Закона № 57-З, согласно которому «если в отношении конкретных хозяйственных операций, отдельных составляющих активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации в законодательстве Республики Беларусь не установлен порядок их отражения в бухучете и отчетности, такой порядок разрабатывается организацией самостоятельно с применением профессионального суждения исходя из требований, установленных законодательством Республики Беларусь».

Средства предоплаты, перечисленные клиентом за пакетные услуги, которыми он в конкретном отчетном периоде не воспользовался и которые для целей бухгалтерского учета признаются в качестве безвозмездно полученного дохода, **для целей налогообложения признаются внереализационными доходами**. Указанное обусловлено тем, что такие доходы, получаемые ТО, непосредственно не связаны с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав (п. 1 ст. 174 НК).

Согласно п. 2 ст. 174 НК внереализационные доходы определяются на основании документов бухгалтерского и налогового учета. При этом дата отражения внереализационных доходов определяется плательщиком на дату признания доходов в бухгалтерском учете, а в отношении доходов, по которым в п. 3 ст. 174 НК указана дата их отражения, – на дату, указанную в п. 3 данной статьи.

В соответствии с подп. 3.7 п. 3 ст. 174 НК в состав внереализационных доходов включается, в частности, стоимость безвозмездно полученных товаров (работ, услуг), имущественных прав, иных активов, **суммы безвозмездно полученных денежных средств**. При этом к безвозмездно полученным денежным средствам относятся в т.ч. **полученные денежные средства в случае освобождения от обязанности их возврата**.

Согласно абз. 2 подп. 3.7 п. 3 ст. 174 НК такие денежные средства подлежат признанию в качестве дохода на дату освобождения от обязанности их возврата.

Таким образом, если в договоре на оказание пакетных услуг определено, что, если клиент не вос-

РИСУНОК. СТРУКТУРНО-ЛОГИЧЕСКАЯ СХЕМА ОКАЗАНИЯ ПАКЕТНЫХ УСЛУГ, ПРИЗНАНИЯ ВЫРУЧКИ ОТ ИХ РЕАЛИЗАЦИИ, ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПОЛУЧАЕМЫХ ДОХОДОВ



*Оплата за товар, предоплата за услугу

пользовался конкретной пакетной услугой и при этом не может претендовать на возврат исполнителем денежных средств, перечисленных ему в качестве предоплаты, которые приходятся на данную услугу, то в качестве даты для признания дохода ТО может быть установлена дата – последний день периода, в котором клиент в соответствии с условиями договора мог воспользоваться предоставленной ему конкретной пакетной услугой, но фактически не воспользовался.

Таким образом, для целей бухгалтерского и налогового учета дата признания безвозмездно полученного дохода и внереализационного дохода, обусловленных неиспользованием клиентом предоставленных ему пакетных услуг, совпадают.

Структурно-логическая схема оказания пакетных услуг, признания выручки от их реализации,

формирования финансового результата и налогообложения получаемых доходов представлена на рисунке.

Выводы

1. Если количество обращений клиента в ТО в конкретном отчетном периоде договором не ограничено, выручка от реализации оказанных клиенту конкретных пакетных услуг как для целей бухгалтерского, так и для целей налогового учета должна формироваться на основании ПУД, составляемого при первичном обращении клиента на дату совершения хозяйственной операции, определяемую в учетной политике организации с учетом норм подп. 1.1.2 п. 1.1 постановления № 55.

В аналогичном порядке будет отражаться и выручка ТО при однократном обращении клиента.

2. На момент признания выручки от реализации оказанных при первом обращении клиента услуг полученная выручка, равная полной стоимости конкретного пакета услуг, оговоренной в договоре, соотносится с затратами ТО, понесенными при оказании данной услуги.

В силу того что при последующих обращениях клиента дополнительные доходы у ТО не возникают, но при этом ТО несет расходы, обусловленные оказанием в отчетном периоде последующих услуг, такие расходы с учетом норм законодательства подлежат отражению в учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором они возникают при оказании соответствующей услуги.

3. Если согласно условиям договора ТО освобождено от обязанности возврата покупателю полученных от него денежных средств в оплату услуг, которыми он не воспользовался, такие денежные средства признаются ТО для целей бухгалтерского учета доходом от текущей деятельности (безвозмездно полученным доходом), а для целей налогообложения – внереализационным доходом.

Отражение предоплаты в составе прочих доходов от текущей деятельности (как безвозмездно полученного дохода) и ее включение в состав внереализационных доходов в налоговом учете в отношении не востребованных клиентом конкретных пакетных услуг должно производиться на последний день последнего периода, в котором клиент в соответствии с условиями договора мог воспользоваться предоставленной ему конкретной пакетной услугой, но фактически не воспользовался.

СЕРГЕЙ КОРОТАЕВ,

партнер ЗАО «АудитКонсульт»,
доктор экономических наук, профессор, аудитор