

Реализация товаров в обмен на подарочные сертификаты в рамках проведения рекламной акции

Алла ПУЗЫРЕВСКАЯ,
ЭКОНОМИСТ

Рекламная акция — это проводимое в целях стимулирования реализации товаров (работ, услуг) мероприятие, в процессе которого все его участники, выполнившие условия, установленные проводящей это мероприятие организацией или индивидуальным предпринимателем, а также представительством иностранной организации, получают одинаковые подарки (п. 4 Положения о проведении рекламных игр на территории Республики Беларусь, утвержденного Указом Президента Республики Беларусь от 30.01.2003 № 51). Порядок проведения таких рекламных акций на территории Республики Беларусь законодательно не установлен. Поэтому решение о проведении рекламной акции принимается юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями, осуществляющими розничную торговлю (далее — розничные организации), самостоятельно, оформляется внутренними документами с соблюдением норм действующего законодательства.

Основной целью проведения рекламной акции является привлечение внимания потенциальных потребителей к розничной организации (организатору акции), формирование или поддержание интереса к ней, стимулирование реализации ее товаров, продвижение на рынке и т.п.

Условиями участия в рекламной акции, определенными ее организатором, могут быть:

- приобретение рекламируемых или других товаров на определенную сумму (в определенном количестве и объеме);
- посещение торгового объекта в определенные дни (часы) и т.п.

За выполнение потребителями условий участия в рекламной акции ее организатор может предоставлять подарки (призы), одним из которых являются подарочные сертификаты торгового объекта, бесплатно выдаваемые потребителям в рамках проведения рекламной акции при приобретении ими рекламируемых товаров (других товаров) на определенную сумму.

Порядок и условия реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) по подарочному сертификату определены Положением о порядке и условиях реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) по подарочному сертификату или иному подобному документу, утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 22.12.2018 № 935 (далее — Положение № 935).

Подарочный сертификат — это документ, в том числе в электронном (цифровом) виде или ином доступном для использования потребителем виде, удостоверяющий право лица, предъявившего такой документ (лиц, если такой документ предполагает его использование несколькими лицами), на получение товара (выполнение работы, оказание услуги), указанного в таком документе, и (или) на получение товаров (выполнение работ, оказание услуг) на сумму, эквивалентную сумме денежных средств, указанных в таком документе (п. 2 Положения № 935).

Информация, которая должна доводиться до потребителя на подарочном сертификате либо иным способом передаваться ему вместе с сертификатом, определена п. 3 Положения № 935. Такая информация должна содержать наименование товаров (работ, услуг) или групп товаров, право на получение которых удостоверяется подарочным сертификатом (при наличии), а также номинальную цену подарочного сертификата в белорусских рублях, определяющую сумму денежных средств, на которую потребитель имеет право получить товары (работы, услуги).

Оплата разницы между номинальной ценой сертификата и ценой товара либо суммарной ценой товаров на момент передачи

его (их) потребителю по подарочному сертификату не осуществляется, и выдача сдачи по такому сертификату не производится. В случае если общая стоимость товаров, получаемых потребителем по подарочному сертификату, в котором наименование товаров не указано, окажется меньше номинальной цены подарочного сертификата, продавец обязан обеспечить потребителю возможность получения товаров (работ, услуг) на оставшуюся сумму в течение срока действия подарочного сертификата (п. 6 Положения № 935).

Пример

Розничная организация «А», расположенная на территории Минска, приобретает у юридических лиц промышленные товары отечественного и иностранного производства и осуществляет их продажу через собственные торговые объекты, расположенные на территории Минска.

В соответствии с приказом руководителя организации в период с 12 по 14 апреля 2019 г. проводится рекламная акция. По условиям акции покупатели, совершившие покупку бытовой техники в торговом объекте организации «А» в период с 12 по 14 апреля 2019 г. на сумму, превышающую 200 руб., получают бесплатно подарочный сертификат номинальной стоимостью (по цене) 20 руб. на приобретение (получение) товаров или групп товаров, реализуемых в этом же торговом объекте в период с 15 по 28 апреля 2019 г., на сумму, эквивалентную сумме денежных средств, указанных в сертификате.

При этом товары, реализуемые в обмен на подарочные сертификаты, не подлежат возврату и (или) обмену на аналогичные товары.

Для выполнения условий рекламной акции организация «А» заказала изготовление:

- 45 бланков (карт) подарочных сертификатов номинальной стоимостью 20 руб. с целью их выдачи потребителям бесплатно в рамках ее проведения, стоимость изготовления которых составила 24 руб., в том числе налог на добавленную стоимость (далее — НДС) — 4 руб.;
- 20 плакатов с информацией о проведении рекламной акции стоимостью изготовления 36 руб., в том числе НДС — 6 руб.;

- 200 рекламных листовок стоимостью изготовления 30 руб., в том числе НДС — 5 руб.

Бланки (карты) подарочных сертификатов в количестве 45 единиц и рекламные материалы (рекламные плакаты в количестве 20 единиц и рекламные листовки в количестве 200 единиц) оприходованы на склад организации «А» по стоимости их изготовления.

Руководителем организации «А» издан соответствующий приказ о проведении рекламной акции. Условия рекламной акции размещены на сайте организации «А», рекламных плакатах и листовках.

Материально ответственным лицом за проведение рекламной акции, составление сметы и отчета о полном расходовании средств и других материальных ценностей, использованных в ходе ее проведения, назначена заведующая секцией промышленных товаров.

Рекламные материалы (рекламные плакаты в количестве 20 единиц и рекламные листовки в количестве 200 единиц) и бланки подарочных сертификатов (в количестве 45 единиц) переданы в торговый объект организации «А» по ТН под отчет заведующей секцией промышленных товаров. Для информирования покупателей о проведении рекламной акции плакаты расклеены в торговом объекте организации «А», листовки распространены на улице неопределенному кругу лиц.

В дни проведения рекламной акции все подарочные сертификаты (в количестве 45 единиц) переданы покупателям, выполнившим условия данной рекламной акции. В эти дни 45 покупателей, получивших эти сертификаты, обменяли их на товары на сумму 900 руб. (45 подарочных сертификатов × 20 руб.). Согласно учетной политике организации «А» стоимость товаров, передаваемых в обмен на подарочные сертификаты, используемые при проведении рекламных акций, переводится в состав рекламных материалов. Стоимость указанных товаров определяется исходя из продажных (розничных) цен. Торговая надбавка, применяемая при реализации рекламируемых товаров, установлена в размере 30%, ставка НДС — 20%.

Анализ ситуации:

1. После проведения рекламной акции материально ответственным лицом (заведующей секцией промышленных товаров) составляется отчет о ее проведении. Форма такого отчета нор-

мами действующего законодательства не установлена. В связи с этим организация разрабатывает ее самостоятельно. Отчет о проведении акции подписывается лицом, ответственным за его составление.

В отчете о проведении рекламной акции отражается следующая информация:

- наименование рекламной акции;
- общие сведения об организаторе рекламной акции (наименование, учетный номер плательщика, наименование регистрационного органа, дата регистрации, юридический и почтовый адреса);
- цель, место и сроки проведения рекламной акции (даты начала и окончания);
- общие сведения о лице, ответственном за нее (Ф.И.О., должность);
- порядок и условия проведения рекламной акции;
- круг потребителей — участников акции;
- информация о товарах, участвовавших в акции, их торговой марке, производителе (импортере), характеристиках и др.;
- перечень рекламной информации, способы и средства информирования покупателей о проведении рекламной акции;
- стоимость рекламных материалов (рекламных плакатов и рекламных листовок) и других материальных ценностей (бланков подарочных сертификатов, переданных бесплатно в качестве подарков (призов) участникам рекламной акции, выполнившим установленные условия);
- стоимость товаров, реализованных в торговом объекте организации «А» в период с 15 по 28 апреля 2019 г., которые были выданы в обмен на подарочные сертификаты;
- отчет о передаче бланков подарочных сертификатов и товаров покупателям в ходе проведения рекламной акции, с приложением к нему погашенных бланков подарочных сертификатов;
- смета расходов на проведение рекламной акции;
- иные сведения по усмотрению организатора.

Следует учитывать, что форма акта на списание материальных ценностей, использованных в ходе проведения рекламной акции, разрабатывается и утверждается организацией самостоятельно (п. 2 и п. 4 ст. 10 Закона Республики Беларусь от 12.07.2013 № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности», далее — Закон № 57-3).

Услуги, оказанные организации при проведении рекламной акции, отражаются в отчете на основании актов выполненных работ (оказанных услуг).

К расходам на проведение рекламной акции относятся:

- стоимость товаров, выданных в обмен на подарочные сертификаты;
- стоимость рекламных материалов (рекламных плакатов в количестве 20 единиц и рекламных листовок в количестве 200 единиц) и других материальных ценностей (подарочных сертификатов в количестве 45 единиц), использованных в ходе проведения рекламной акции;
- заработная плата работников, участвовавших в проведении рекламной акции, с учетом обязательных отчислений;
- стоимость услуг, оказанных сторонними организациями (транспортных, по изготовлению рекламного ролика и др.) в ходе проведения рекламной акции;
- другие расходы.

Стоимость товаров, рекламных материалов и других материальных ценностей, использованных в ходе проведения рекламной акции, а также иные расходы, связанные с ней, списываются в бухгалтерском учете на сч. 44 «Расходы на реализацию» и после отнесения их в состав расходов по текущей деятельности (субсч. 90-6 «Расходы на реализацию») учитываются при налогообложении прибыли в составе затрат (п. 35 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50, далее — Инструкция № 50).

В случае если рекламные материалы и другие материальные ценности, выделенные на проведение рекламной акции, не использованы в ходе ее проведения, такие ценности возвращаются материально ответственному лицу (заведующей секцией промышленных товаров) на склад по документам, аналогичным тем, по которым они выдавались.

2. В отношении товаров (бытовой техники), приобретенных покупателями во время рекламной акции за плату (в том числе со скидкой), действуют правила розничной купли-продажи. Договор купли-продажи считается заключенным с момента выдачи продавцом покупателю кассового или товарного чека либо иного

документа, подтверждающего оплату товаров. По отношению к приобретенным товарам применяется законодательство о защите прав потребителей (ст. 462 и 463 Гражданского кодекса Республики Беларусь, далее — ГК).

Товары, реализованные в торговом объекте организации «А» в период с 15 по 28 апреля 2019 г. в обмен на подарочные сертификаты, по мнению автора, являются призами (подарками), переданными покупателям бесплатно в рамках проведения рекламной акции. В отношении таких товаров не применяются правила розничной купли-продажи, в частности, они не подлежат возврату в магазин с получением назад денег, а также обмену на аналогичные товары. Поскольку эти товары не приобретаются покупателями, то при их передаче не оформляется документ, подтверждающий их приобретение (товарный чек и иной аналогичный документ) (ст. 1 Закона Республики Беларусь от 09.01.2002 № 90-З «О защите прав потребителей»). Эта информация включена в условия рекламной акции и указана в рекламных материалах.

В то же время нужно учитывать, что если вследствие недостатков подаренной вещи причинен вред жизни, здоровью или имуществу потребителя, то такой вред подлежит возмещению в установленном законодательством порядке (п. 1 ст. 933 ГК).

3. Вручение подарка (подарочного сертификата) при проведении рекламной акции — это договор, предусматривающий обязательное выполнение определенного условия (покупки бытовой техники на сумму, превышающую 200 руб.). Чтобы получить подарок (подарочный сертификат), потребитель (одаряемый) должен выполнить встречное обязательное условие — приобрести рекламируемый товар на установленную сумму у продавца. Если потребитель отказывается от приобретения товара на такую сумму, подарок не вручается, а если после приобретения товара потребитель в силу определенных причин возвращает приобретенный по акции товар, то он обязан вернуть и полученный подарок (подарочный сертификат).

Особенности бухгалтерского учета

Бланки (карты) подарочных сертификатов, рекламных листовок и плакатов, изготовленные с привлечением сторонней орга-

низации, принимаются к учету по их фактической себестоимости (в сумме фактических затрат на их изготовление). Указанные бланки учитываются на сч. 10 «Материалы» на отдельно выделенном субсчете (или субсчетах) (п. 6, 7 и 9 Инструкции по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.11.2010 № 133, п. 3, 16 Инструкции № 50).

Сумма налога на добавленную стоимость, предъявленная сторонней организацией (изготовителем подарочных сертификатов, рекламных листовок и плакатов), принимается к вычету (п. 1.1, 4, 5.1 ст. 132 Налогового кодекса Республики Беларусь, далее — НК).

В случае если стоимость приобретенного товара ниже номинала подарочного сертификата и при этом разница покупателю не возвращается (сертификат изымается и не может быть доотоварен), то данная разница (остаток неиспользованной суммы) увеличивает налоговую базу по НДС.

Стоимость бланков (карт) подарочных сертификатов включается в состав расходов на реализацию товаров (работ, услуг) (п. 12 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 № 102, п. 35 Инструкции № 50). При исчислении налога на прибыль такие расходы учитываются при определении налогооблагаемой прибыли (п. 1 ст. 169, п. 1 ст. 170 НК).

Списание стоимости бланков (карт) подарочных сертификатов, не являющихся бланками с определенной степенью защиты, со сч. 10 «Материалы» производится в порядке, установленном учетной политикой организации (например, на основании отчета о проведении рекламной акции, акта на списание рекламных материалов).

Полагаем, что при бесплатной передаче подарочных сертификатов, вручаемых за выполнение определенного условия (покупки бытовой техники на сумму, превышающую 200 руб.), возникает условное обязательство. Такое обязательство в бухгалтерском учете не отражается, а раскрывается в примечаниях к бухгалтерской отчетности (п. 36 и 37 Инструкции по бухгалтерскому учету «Резервы, условные обязательства и условные активы», утвержденной

постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 28.12.2005 № 168, ст. 15 Закона № 57-3).

Если бланки (карты) подарочных сертификатов являются бланками с определенной степенью защиты, списание их стоимости со сч. 10 «Материалы» производится в момент их выдачи подотчетному лицу (п. 23 Инструкции о порядке использования и бухгалтерского учета бланков строгой отчетности, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 18.12.2008 № 196, далее — Инструкция № 196). Со сч. 006 «Бланки документов с определенной степенью защиты» они списываются на основании акта на списание использованных бланков строгой отчетности (п. 14 Инструкции № 196).

Бланки подарочных сертификатов, используемые при проведении рекламной акции, не признаются в организации «А» бланками с определенной степенью защиты.

Подарочные сертификаты, имеющие определенные элементы защиты от подделки (водяные знаки, защитные краски, специальные покрытия, защитные голограммы и т.д.), а также идентификационный номер, который наносится при их изготовлении, признаются бланками с определенной степенью защиты (бланками строгой отчетности) (ч. 2 п. 2, абз. 8 ч. 2, п. 21.2 Положения об основных требованиях, предъявляемых к уровню защищенности бланков строгой отчетности, а также специальным материалам для защиты их от подделки, утвержденного постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 01.03.2002 № 29; п. 3.2 постановления Совета Министров Республики Беларусь от 22.12.2001 № 1846 «О некоторых вопросах изготовления и использования бланков ценных бумаг и документов с определенной степенью защиты, а также документов с определенной степенью защиты» (далее — Постановление № 1846)).

Такие бланки проходят экспертизу на соответствие требованиям, предъявляемым к уровню защищенности от подделки, и регистрируются в Государственном реестре бланков ценных бумаг и документов с определенной степенью защиты, а также документов с определенной степенью защиты (п. 3.1 Постановления № 1846). Помимо сч. 10 «Материалы», их учет ведется

на забалансовом сч. 006 «Бланки документов с определенной степенью защиты» по номинальной стоимости или в условной оценке в порядке, предусмотренном законодательством. Аналитический учет подарочных сертификатов на сч. 10 «Материалы» и 006 «Бланки документов с определенной степенью защиты» ведется по их видам, местам хранения и выдачи (п. 16, 84 Инструкции № 50).

Бланки (карты) подарочных сертификатов, признанные бланками с определенной степенью защиты, изготавливаются с разрешения, на условиях и в организациях, определенных Министерством финансов Республики Беларусь (п. 3.4 Постановления № 1846). Подарочные сертификаты, которые не признаются бланками с определенной степенью защиты, можно изготовить самостоятельно или заказать у другой организации.

В рамках рекламной акции держатели подарочных сертификатов имеют право обменивать их на товары на сумму, которая равна номиналу подарочного сертификата. В зависимости от условий рекламной акции это могут быть определенные товары или все товары, имеющиеся в продаже.

В рассматриваемом случае держатели подарочных сертификатов выбирают товары в розничной сети. В связи с этим целесообразно закрепить в условиях рекламной акции, что стоимость товаров, передаваемых в обмен на подарочные сертификаты, определяется исходя из продажных (розничных) цен.

Поскольку подарочные сертификаты передаются участникам рекламной акции бесплатно, то, по мнению автора, передача товаров в обмен на них не приводит к образованию доходов организации и не является реализацией товаров. Стоимость товаров, выданных в обмен на эти сертификаты, признается расходами на рекламу и списывается в состав расходов на реализацию товаров. Основанием служат документы, определенные условиями рекламной акции (отчеты о проведении рекламной акции, акты на списание товаров и т.д.).

Необходимо учитывать, что в состав расходов на реализацию товаров списывается только стоимость приобретения этих товаров. Если товары учитываются в бухгалтерском учете по розничным ценам, то при их списании следует отсторнировать торговую надбавку и НДС, включенные в розничную цену (п. 33 Инструкции № 50).

Передача рекламных материалов работникам, ответственным за проведение рекламной акции, оформляется:

- ТН или ТНН — при перемещении внутри организации между местами хранения, расположенными по разным адресам (например, со склада в магазин);

- накладной на внутреннее перемещение или другим первичным учетным документом, разработанным в организации, — при перемещении между ответственными лицами в пределах одного здания.

Отражение в бухгалтерском учете стоимости рекламных материалов и бланков (карт) подарочных сертификатов, изготовленных с привлечением сторонней организации и выданных в обмен на подарочные сертификаты в рамках проведения рекламной акции, приведено далее.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Значение (расчет) на единицу измерения, руб.
1	2	3	4	5
С 12 по 14 апреля 2019 г.				
1	Перечислены денежные средства за изготовление бланков подарочных сертификатов, рекламных плакатов и листовок	60	51	90 (24 + 36 + 30)
2	Поступили на склад бланки подарочных сертификатов, рекламных плакатов и листовок по стоимости изготовления (без НДС)	10-13	60	75 (90 – 15)
3	Отражена сумма «входного» НДС, предъявленного к оплате (справочно)	18	60	15
4	Принята к вычету сумма «входного» НДС, предъявленная к оплате, на основании ЭСЧФ	68-2	18	15

1	2	3	4	5
С 15 по 28 апреля 2019 г.				
5	Переданы рекламные плакаты и листовки для распространения (без НДС)	10-13	10-13	55 (36 + 30 – 11)
6	Переданы бланки подарочных сертификатов в торговый объект (без НДС)	10-13	10-13	20
7	Списана на расходы по реализации (на основании отчета) стоимость: <ul style="list-style-type: none"> • рекламных плакатов и листовок 	44	10-13	55
	<ul style="list-style-type: none"> • бланков подарочных сертификатов 	44	10-13	20
8	Отражен НДС, учитываемый при формировании розничных цен на товары, переданные в обмен на подарочные сертификаты по рекламной акции, методом «красное сторно» (45 × 20)	41-2	42-2	150 (900 × 20 / / (100 + 20))
9	Отражена торговая надбавка, учитываемая при формировании розничных цен на товары, переданные в обмен на подарочные сертификаты по рекламной акции, методом «красное сторно»	41-2	42-1	173,08 ((900 – 150) × 30 / / (100 + 30))
10	Списана стоимость товаров, переданных в обмен на подарочные сертификаты по рекламной акции, на расходы по реализации (на основании отчета)	44	41-2	576,92 (900 – 150 – 173,08)
11	Списаны расходы на реализацию (без учета иных расходов)	90-6	44	651,92 (55 + 20 + 576,92)

Для отражения информации об элементах розничной цены (суммы НДС, учитываемой при установлении розничной цены, суммы торговой надбавки, взимаемой при осуществлении розничной торговли) и списания стоимости рекламных плакатов и листовок на расходы по реализации организацией «А» открыты субсчета:

- 42-1 «Торговая надбавка»;
- 42-2 «НДС в цене товара»;
- 10-13 «Рекламные материалы».

Таким образом, стоимость бланков подарочных сертификатов, переданных бесплатно участникам рекламной акции, и стоимость товаров, переданных в обмен на эти сертификаты, признаются расходами на рекламу, относятся в бухгалтерском учете в состав расходов на реализацию товаров и учитываются при налогообложении прибыли, если:

- условия рекламной акции направлены на привлечение внимания к рекламодателю и (или) рекламируемым товарам, формирование и поддержание интереса к ним и (или) их продвижение на рынке;

- информация о рекламной акции распространена в любой форме с помощью любых средств;

- рекламная акция оформлена надлежащим образом и соблюдены все ее условия.

В завершение следует отметить, что к отношениям, связанным с реализацией товаров по подарочным сертификатам, применяется законодательство о защите прав потребителей (п. 9 Положения № 935). При этом продавец (организация «А») не вправе устанавливать условия реализации товаров по подарочным сертификатам, сокращающие сроки действия сертификата, влияющие на возможность его использования в течение срока его действия, а также обуславливающие получение потребителем товаров совершением каких-либо действий (п. 4 Положения № 935).