

Елена ЖУКОВА, аудитор, адвокат



ДИСКОНТИРОВАНИЕ КРЕДИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ СКВОЗЬ ПРИЗМУ СУДЕБНЫХ РЕШЕНИЙ

Суть проблемы

В последнее время в налоговых спорах появилась очень интересная тема – дисконтирование обязательств. Теперь эта тема, как говорят, в тренде, ведь налоговики по всей стране «дисконтируют» направо и налево все, что попадется на глаза.

Почему так? Потому что именно такую рекомендацию главным управлениям ГФС в областях и Офису крупных налогоплательщиков «спустили» с Львовской площади, 8 письмом от 18.06.18 г. № 18311/7/99-99-14-03-17 (далее – Письмо № 18311). Все последующее дисконтирование, которое осуществляется и осуществляется налоговиками на местах, – это «творческое применение» примера,

который был приведен в приложении 4 к Письму № 18311 (далее – пример 4). Но в этом примере не все так однозначно, как считают налоговики. И эта неоднозначность является причиной того, что на сегодня судебная практика складывается в пользу налогоплательщиков.

Что же там такое в примере 4? А в примере 4 вышестоящие налоговики учат своих коллег, как нужно прорабатывать и документировать факты «нарушения», связанного с бухучетом долгосрочной кредиторской задолженности. А именно с необходимостью ее дисконтирования.

Для четкого понимания ситуации и определения проблемы приведем цитату из примера 4.



«...В ходе проверки ООО «И» установлено, что во исполнение условий договоров и в счет оплаты за поставленный товар ООО «И» в пользу ООО «Х» были выписаны простые векселя от 23.06.15 г. на сумму 2 000 000 грн. со сроком погашения на 23.06.25 г., от 22.07.15 г. на сумму 2 738 880 грн. со сроком погашения на 21.07.25 г., от 12.09.16 г. на сумму 1 694 503,60 грн. со сроком погашения 12.09.19 г.

По состоянию на 30.06.17 г. задолженность по вышеуказанным векселям учитывается на бухгалтерском счете 621 «Краткосрочные векселя выданные» в общей сумме 6 433 383,60 грн., но должна учитываться на бухгалтерском счете 551 «Долгосрочные векселя выданные в национальной валюте», ведь по состоянию на 30.06.17 г. вышеуказанные векселя являются непогашенными и не предъявлены к уплате.

Исходя из вышеуказанного, все вышеприведенные векселя на дату выписки 23.06.15 г. и 22.07.15 г. являются долгосрочными, в связи с указанием в них срока предъявления 23.06.25 г. и 21.07.25 г.

По состоянию на 30.06.17 г. вышеприведенные векселя не предъявлены к уплате и не погашены, поэтому существует кредиторская задолженность со сроком возникновения более чем 12 календарных месяцев по взаимоотношениям с ООО «Х», относительно составления и предъявления векселей к уплате. А потому кредиторская задолженность по вышеуказанным выданным долгосрочным векселям должна учитываться на счете 685 «Расчеты с другими кредиторами».

В п. 4 Положения (стандарта) бухгалтерского учета (далее – П(С)БУ 11 «Обязательство») указано следующее:

«Текущие обязательства – обязательства, которые будут погашены в течение операционного цикла предприятия или должны быть погашены в течение двенадцати месяцев, начиная с даты баланса.

То есть обязательства, срок выполнения которых наступает в течение 12 календарных месяцев, являются долгосрочными.

Долгосрочные обязательства – все обязательства, которые не являются текущими».

Согласно п. 10 П(С)БУ 11 долгосрочные обязательства, на которые начисляются проценты, отражаются в балансе по их настоящей стоимости.

В соответствии с п. 4 П(С)БУ 11 настоящая стоимость – дисконтированная сумма будущих платежей...».

Таким образом, по мнению налоговиков, выданный вексель со сроком предъявления к оплате больше года, должен быть квалифицирован как долгосрочное обязательство, которое должно отражаться по настоящей стоимости (дисконтированная сумма будущих платежей).

При этом ООО «И», в соответствии с учетной политикой, использует П(С)БУ.

Приведем еще одну развернутую цитату из примера 4.



«...Пунктом 30 П(С)БУ 13 «Финансовые инструменты» предусмотрено, что на каждую следующую после признания дату баланса финансовые **активы** оцениваются по их справедливой стоимости, кроме:

- дебиторской задолженности, которая не предназначена для перепродажи;
- финансовых инвестиций, которые содержатся предприятием до их погашения;
- финансовых активов, справедливую стоимость которых невозможно достоверно определить;
- финансовых инвестиций и других финансовых активов, относительно которых не применяется оценка по справедливой стоимости.

На каждую следующую после признания дату баланса финансовые обязательства оцениваются по амортизированной себестоимости, кроме финансовых обязательств, предназначенных для перепродажи, и обязательств по производным финансовым инструментам.

Балансовая стоимость финансовых **активов**, относительно которых не применяется оценка по справедливой стоимости, пересматривается относительно возможного уменьшения полезности на каждую дату баланса на основе анализа ожидаемых денежных потоков.

Сумма потерь от уменьшения полезности финансового **актива** определяется как разница между его балансовой стоимостью и настоящей стоимостью ожидаемых денежных потоков, дисконтированных по текущей рыночной ставке процента на подобный актив, с признанием этой разницы прочими расходами отчетного периода.

В соответствии с П(С)БУ 12 «Финансовые инвестиции»:

«Амортизированная себестоимость финансовой инвестиции – себестоимость финансовой инвестиции с учетом частичного ее списания в результате уменьшения полезности, которая увеличена (уменьшена) на сумму накопленной амортизации дисконта (премии).

Эффективная ставка процента – ставка процента, которая определяется делением суммы годового процента и дисконта (или разницы годового процента и премии) на среднюю величину себестоимости инвестиции (или обязательства) и стоимости ее погашения.

Метод эффективной ставки процента – метод начисления амортизации дисконта или премии, по которому сумма амортизации определяется как разница между доходом по фиксированной ставке процента и произведением эффективной ставки и амортизированной стоимости на начало периода, за который начисляется процент».

Финансовые инвестиции изначально оцениваются и отражаются в бухгалтерском учете по себестоимости.

Сумма увеличения или уменьшения балансовой стоимости финансовых инвестиций на дату баланса (кроме инвестиций, которые учитываются по методу участия в капитале) на дату баланса отражаются по справедливой стоимости.

Сумма увеличения или уменьшения балансовой стоимости финансовых инвестиций на дату баланса (кроме инвестиций, которые учитываются по методу участия в капитале) отражается в составе других доходов или других расходов соответственно.

Финансовые инвестиции, которые содержатся предприятием до их погашения, отражаются на дату баланса по амортизированной стоимости финансовых инвестиций.

Разница между себестоимостью и стоимостью погашения финансовых инвестиций (дисконт или премия при приобретении) амортизируется инвестором в течение периода с даты приобретения до даты их погашения по методу эффективной ставки процента.

Согласно П(С)БУ 28 «Уменьшение полезности активов» настоящая стоимость будущих чистых денежных поступлений от актива определяется применением соответствующей ставки дисконта к будущим денежным потокам от непрерывного использования **актива** и его продажи (списания) в конце срока полезного использования (эксплуатации). Будущие денежные потоки от **актива** определяются, исходя из финансовых планов предприятия на период не более пяти лет. Если у предприятия есть опыт определения суммы ожидаемого возмещения актива и имеются расчеты, которые свидетельствуют о достоверности оценки будущих денежных потоков, то такая оценка может определяться на основании финансовых планов предприятия, охватывающих период более пяти лет.

Ставка дисконта базируется на рыночной ставке процента (до вычета налога), который используется в операциях с аналогичными активами. При отсутствии рыночной ставки процента ставка дисконта базируется на ставке процента на возможные займы предприятия или рассчитывается по методу средневзвешенной стоимости капитала предприятия.

При определении ставки дисконта учитываются риски, кроме рисков, которые были учтены при определении будущих денежных потоков...»

Как видим, вывод относительно необходимости дисконтирования кредиторской задолженности (которая по сути является **обязательством**) делается на основании анализа финансовых **активов**, финансовых инвестиций (которые по сути являются активами). Но такая позиция ГФС является противоречивой. И, по мнению автора, полностью нивелирует все последующие аргументы налоговиков, которые приведены в примере 4.

Таким образом, по мнению налоговиков, в бухучете ООО «И» должны быть рассчитаны суммы амортизации дисконта по векселям и финансовый доход от дисконтирования такой кредиторской задолженности. Поскольку ООО «И» такое дисконтирование не проводило, то налоговики зафиксировали следующие нарушения:

- «к составу «Других финансовых доходов» строка 2220 Отчета о финансовых результатах не отнесена сумма финансового дохода от дисконтирования кредиторской задолженности 4 650 066 грн., в т. ч.:
- в состав «Других расходов» строка 2270 Отчета о финансовых результатах не включены финансовые расходы (амортизация дисконта) на общую сумму 46 444 грн...»

Но, как показывает судебная практика, подобный подход к ситуации не всегда является правильным... Есть нюансы. Рассмотрим подробнее ниже.

Кредиторская задолженность по простым беспроцентным векселям

Постановление Киевского апелляционного административного суда от 18.09.18 г. по делу № 826/14449/17, ЕГРСР, рег. № 76576368.

Ситуация

Предприятие решило купить ценные бумаги (далее – ЦБ). И в счет их оплаты выписало в октябре 2015 года в пользу продавца таких ЦБ простые векселя – со сроком погашения «По предъявлению». По содержанию этих простых векселей уплата процентов по ним не предусматривалась.

Кредиторская задолженность по вышеуказанному простому векселю была признана предприятием текущими обязательствами в соответствии с П(С)БУ 11 «Обязательства» по следующим мотивам:

- в соответствии со ст. 34, 77 Унифицированного закона о переводных и простых векселях, который является приложением I к Женевской конвенции 1930 года (далее – Унифицированный закон) простые векселя должны были быть предъявлены к оплате в течение года со дня их выписки, а потому денежные обязательства по таким векселям считаются краткосрочными. Хотя в бухучете предприятие ошибочно отражало такие векселя на субсчете 511 «Долгосрочные векселя выданные»;
- по таким векселям не предусматривалось начисления процентов.

Беспроцентные обязательства по простым векселям предприятие, руководствуясь п. 29 П(С)БУ 13 «Финансовые инструменты», первоначально оценило по фактической себестоимости (то есть сумме долга по договору купли-продажи ЦБ, на которую были выданы простые вексели). В дальнейшем на каждую дату баланса предприятие – в соответствии с п. 31 П(С)БУ 13 – определяло амортизированную себестоимость беспроцентного обязательства по векселям. При этом поскольку выписанные в пользу продавца ЦБ векселя соответствуют сумме денежного обязательства по договору купли-продажи ЦБ, общая сумма номиналов векселей равняется сумме долга. Поэтому никакого дисконта или премии по обязательствам по векселям не возникло.

Обратите внимание! Таким образом, амортизированная себестоимость беспроцентного обязательства по векселям равняется фактической себестоимости этого обязательства, которая,

в свою очередь, включает дисконт (разницу), сумма которого входит в состав доходов.

На начало налоговой проверки в 2017 году векселя погашены не были. Во время такой проверки контролирующий орган квалифицировал имеющуюся кредиторскую задолженность по векселям как «долгосрочные обязательства» и осуществил ее дисконтирование путем вычета разницы (дисконта) между будущей и настоящей стоимостью обязательства с применением П(С)БУ 13, 12 «Финансовые инвестиции» и 28 «Уменьшение полезности активов».

В итоге предприятию в бухучете был доначислен финансовый доход, возникший из-за дисконтирования задолженности, а также, соответственно, налог на прибыль.

Предприятие не согласилось с выводами контролирующего органа и обратилось в суд.

Анализ судебного постановления

В решении суда указывается, что в первую очередь необходимо учесть специальное вексельное законодательство. А именно: Женевскую конвенцию 1930 года, которой введен Унифицированный закон; Женевскую конвенцию 1930 года об урегулировании некоторых коллизий законов о переводных векселях и простых векселях; Женевскую конвенцию 1930 года о гербовом сборе относительно переводных векселей и простых векселей; Закон от 06.07.99 г. № 826-XIV «О присоединении Украины к Женевской конвенции 1930 года, которой введен Унифицированный закон о переводных векселях и простых векселях»; Закон от 05.04.01 г. № 2374-III «Об обращении векселей в Украине»; Закон от 23.02.06 г. № 3480-IV «О ценных бумагах и фондовой бирже».

Так, в случае если в простом векселе не указан срок платежа, он считается подлежащим оплате по предъявлению. При этом вексель должен быть предъявлен для платежа в течение одного года с даты его составления.

В ситуации, которая рассматривалась судом, простые векселя были выданы в 2015 году, и на них была сделана надпись «По предъявлению». То есть этот вексель должен был быть предъявлен в срок менее одного года с даты составления. Поэтому задолженность по векселю следует квалифицировать как краткосрочную текущую задолженность (но совсем не как долгосрочную). Таким образом, даже если предъявление векселя не произошло в течение двух лет, то **это должна была быть только просроченная краткосрочная задолженность** (но никак не долгосрочная).

Важно также, что по таким векселям не предусматривалось начисление и уплата процентов.

Почему «беспроцентность» выданных векселей так принципиальна? Объясним ниже.

Согласно П(С)БУ 11 обязательства подразделяются на долгосрочные и текущие.

Текущие обязательства – это обязательства, которые будут погашены в течение операционного цикла предприятия или должны быть погашены в течение двенадцати месяцев, начиная с даты баланса.

Текущие обязательства отражаются в балансе по **сумме погашения**. Сумма погашения – это недисконтированная сумма денежных средств или их эквивалентов, которая, как ожидается, будет уплачена для погашения обязательства в процессе обычной деятельности предприятия.

А долгосрочные обязательства – это все обязательства, которые не являются текущими.

Долгосрочные обязательства, **на которые начисляются проценты**, отражаются в балансе по их **настоящей стоимости**. Определение настоящей стоимости зависит от условий и вида обязательства. Настоящая стоимость – это **дисконтированная** сумма будущих платежей (за вычетом суммы ожидаемого возмещения), которая, как ожидается, понадобится для погашения обязательства в процессе обычной деятельности предприятия.

Таким образом, оценка обязательств по настоящей стоимости (дисконтированной сумме будущих платежей) требуется только при наличии двух условий:

- обязательства должны быть долгосрочными;
- на них должны начисляться проценты.



То есть, идея налоговиков относительно применения дисконтированной суммы будущих платежей в данном случае перечеркивается краткосрочностью и беспроцентностью вышеуказанных векселей.

Исходя из вышеприведенного, суд пришел к обоснованному выводу, что обязательства, которые возникли по простым векселям истца, выписанным в октябре 2015 года (на погашение задолженности по оплате товара, то есть ЦБ, по договору купли-продажи), по своей сути относятся к текущим обязательствам. Такие обязательства в бухучете плательщика отражаются не по на-

стоящей стоимости, а **по сумме погашения**. При этом то обстоятельство, что обязательства по этим векселям ошибочно отражались предприятием на субсчете 511, предназначенном для выданных долгосрочных векселей, не изменяет суть самих векселей и возникших по ним обязательств.

В то же время в понимании П(С)БУ 13 обязательства истца по векселям относятся также и к финансовым инструментам, а именно – к финансовым обязательствам.

На каждую следующую после признания дату баланса финансовые обязательства оцениваются по амортизированной себестоимости (кроме финансовых обязательств, предназначенных для перепродажи, и обязательств по производным финансовым инструментам).

Таким образом, порядок оценки финансовых инструментов в виде финансовых обязательств и отражения ее результатов в бухгалтерском учете определен в П(С)БУ 13. А именно: на каждую следующую после признания дату баланса финансовые обязательства оцениваются по амортизированной себестоимости. При этом **П(С)БУ 13 не содержит определения амортизированной себестоимости финансового обязательства или ссылок на определение этого понятия в других нормативно-правовых актах**.

Но контролирующий орган в своих выводах ссылается на определение термина **«амортизированная себестоимость финансовой инвестиции»** в п. 3 П(С)БУ 12. Это себестоимость финансовой инвестиции с учетом частичного ее списания в результате уменьшения полезности, которая увеличена (уменьшена) на сумму накопленной амортизации дисконта (премии). Кроме того, **формулу дисконтирования задолженности по векселям** проверяющие определили на основании п. 11 и 14 П(С)БУ 28 «Уменьшение полезности активов».

Однако суд признал:

- **безосновательность** ссылок контролирующего органа на пункты П(С)БУ 28 для определения формулы дисконтирования обязательств по векселям. Ведь в соответствии с п. 1 П(С)БУ 28 правила этого стандарта применяются для формирования в бухучете именно информации об уменьшении полезности **активов**, а не обязательств;
- **отсутствие** у контролирующего органа оснований для применения П(С)БУ 12. Кроме того, суд указал на то, что даже если допустить возможность применения порядка определения амортизированной себестоимости фининвестиций для целей определения амортизированной

себестоимости финансового обязательства, то разница между себестоимостью (номинальной стоимостью) векселей истца и договорной стоимостью погашения его обязательства по договору купли-продажи ЦБ – все равно отсутствует. Ведь, как указывалось выше, в силу п. 12 П(С)БУ 11 текущие обязательства отражаются в балансе по сумме погашения.

Выводы суда

Выводы акта проверки о занижении истцом финансового результата в результате ошибочного бухучета кредиторской задолженности по простым беспроцентным векселям опровергаются нормами действующего законодательства и имеющимися материалами дела. Поэтому коллегия судей апелляционной инстанции поддерживает вывод Окружного административного суда г. Киева о безосновательности и необоснованности выводов такого акта проверки о нарушении истцом норм пп. 134.1.1 НК.



На заметку! Аналогичные выводы в подобной ситуации сделал, например, и Окружной административный суд г. Киева (решение от 08.10.18 г. по делу № 826/1509/18, ЕГРСР, регистр. № 77044866).

Кредиторская задолженность по возвратной финансовой помощи

Решение Окружного административного суда г. Киева от 23.08.18 г. по делу № 826/9136/17, ЕГРСР, рег. № 76796518.

Ситуация

Заемщик – плательщик налога на прибыль в июне 2016 года получил от заимодавца денежные средства в соответствии с условиями договора о предоставлении возвратной финансовой помощи (далее – ВФП). Сумма ВФП выдана на 3 года.

По состоянию на 31.12.16 г. кредиторская задолженность по ВФП учитывалась у заемщика на счете 55 «Прочие долгосрочные обязательства». Заемщик ведет учет по правилам П(С)БУ.

Налоговой проверкой установлено, в частности, нарушение заимодавцем требований пп. 134.1.1 НК, что привело к занижению суммы налога на прибыль. При этом в акте проверки указано, что **в соответствии с положениями МСФО 9** за-

емщик на дату возникновения кредиторской задолженности должен был определить справедливую стоимость своего обязательства, а сумму дисконта (разницу между будущей и настоящей стоимостью обязательства) – включить в доход в момент получения займа и включать в расходы в процессе амортизации такого дисконта в течение срока пользования займом.

Анализ судебного решения

Суд определил, что ВФП соответствует определению понятия «финансовый инструмент» из п. 4 П(С)БУ 13. А именно – это контракт, который одновременно приводит к возникновению: (увеличению) финансового актива – у одного предприятия и финансового обязательства или инструмента собственного капитала – у другого.



Таким образом, полученная ВФП – это финансовое обязательство, поскольку ее погашение в будущем требует выплаты средств.

Согласно п. 29 П(С)БУ 13 заемщик должен первоначально оценить финансовые обязательства (займ) и отразить их в учете по фактической себестоимости. Эта сумма состоит из справедливой стоимости обязательств (суммы займа) и расходов, которые непосредственно связаны с приобретением финансового инструмента.

На каждую следующую после признания дату баланса финансовые обязательства оцениваются по амортизированной себестоимости (кроме финансовых обязательств, предназначенных для перепродажи, и обязательств по производным финансовым инструментам) (п. 31 П(С)БУ 13).

В то же время суд отметил, что **П(С)БУ 13 не предусматривает порядок определения справедливой стоимости и не рассматривает методологию учета относительно краткосрочных и долгосрочных финансовых обязательств.**

Выводы суда

Национальными стандартами (положениями) бухучета, а также документами органов, на которые возложено регулирование вопросов методологии бухучета и финансовой отчетности, не установлена методология определения справедливой и амортизированной стоимости финансовых обязательств. Также отсутствуют какие-либо разъяснения контролирующих органов или практика такого дисконтирования. Поэтому **предприятие не**

обязано определять методологию оценки финансовых обязательств самостоятельно. А ГФС не имеет права определять эту методику и давать указания налогоплательщику относительно такой методики.

Кроме того, суд считает, что **определение национальных стандартов бухучета**, приведенное в ст. 1 Закона от 16.07.99 г. № 996-XIV (далее – Закон № 996), **не позволяет применить международные стандарты учета в случае отсутствия методов ведения учета в национальных стандартах.** А следовательно, ссылка контроли-

рующего органа на международные стандарты в случае, когда предприятие ведет учет по национальным стандартам, является неправомерным и не соответствует положениям Закона № 996.

Выводы акта проверки о занижении налога на прибыль в результате неправильного отражения в бухучете кредиторской задолженности опровергаются нормами действующего законодательства и имеющимися материалами дела. Поэтому выводы акта проверки о нарушении истцом норм пп. 134.1.1 НК суд считает безосновательными и необоснованными.

ВЫВОДЫ



Как видим, судебная практика относительно дисконтирования долгосрочного займа постепенно складывается. Суды принимают решение в пользу налогоплательщиков. И эти судебные решения основываются на следующих положениях:

- дисконтированию подлежат только долгосрочные процентные обязательства;
- правила П(С)БУ 12 и П(С)БУ 28, на которые опираются во время проверок налоговой, не должны применяться для учета долгосрочных беспроцентных обязательств, потому что такие правила предназначены для учета активов;
- предприятия, которые ведут бухучет согласно П(С)БУ, не должны применять международные стандарты учета в случае отсутствия соответствующих методов учета в национальных стандартах. А потому ссылка контролирующего органа на международные стандарты в случае, если предприятие применяет П(С)БУ, является неправомерной и противоречит Закону № 996.



**ПИСЬМО Государственной фискальной службы Украины
от 18.06.18 г. № 18311/7/99-99-14-03-03-17**

О ПРОВЕРКАХ ОТДЕЛЬНЫХ ВОПРОСОВ УЧЕТА ДЕБИТОРСКОЙ И КРЕДИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ

Государственная фискальная служба Украины в целях повышения качества контрольно-проверочных мероприятий, распространения лучшего опыта выявления и разрушения схем уклонения от налогообложения, качественного документирования фактов нарушений направляет примеры проработки рискованных операций во время проверок отдельных вопросов учета дебиторской и кредиторской задолженности и документирования фактов нарушений в материалах этих проверок (добавляются) и сообщает следующее.

1. При проведении проверок устанавливаются случаи, когда налогоплательщики занижают другие доходы, а именно, в состав дохода не включают безнадежную кредиторскую задолженность.

Кредиторская задолженность предприятия – это сумма его долга другим лицам, которые относительно этого предприятия называются кредиторами.

Методологические принципы формирования в бухгалтерском учете информации о кредиторской задолженности и ее раскрытия в финансовой отчетности определяет Положение (стандарт) бухгалтерского учета 11 «Обязательство», утвержденное приказом Министерства финансов Украины от 31 января 2000 года № 20 <...> (далее – П(С)БУ 11 «Обязательство»).

В соответствии с п. 5 П(С)БУ 11 «Обязательство» если на дату баланса ранее признанное обяза-

тельство не подлежит погашению, то его сумма включается в состав дохода отчетного периода.

Согласно Инструкции № 291 такая задолженность в бухгалтерском учете списывается на субсчет 717 «Доход от списания кредиторской задолженности» (Дт 63 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты по другим операциям» Кт 717). Если впоследствии задолженность все-таки будет погашена, ее возобновляют на балансе записью сторно по дебету счета учета задолженности 63 и кредиту субсчета 717, если задолженность погашается в том же году, в котором она списывалась и признавалась доходом, или счета 44 «Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)», если такая задолженность погашается в будущем году.

Согласно пп. 135.5.4 п. 135.5 ст. 135 Кодекса (в редакции, которая действовала до 31.12.14 г.) при определении объекта налогообложения в составе других доходов учитываются суммы безвозвратной финансовой помощи, полученной налогоплательщиком в отчетном налоговом периоде, безнадёжной кредиторской задолженности.

На сегодня, как уже указывалось, объектом обложения налогом на прибыль является прибыль, определенная путем корректировки (увеличения или уменьшения) финансового результата до налогообложения (прибыли или убытка), определенного в финансовой отчетности предприятия, на разницы, возникающие в соответствии с положениями Кодекса.

Стоимость списанной кредиторской задолженности включается в состав финансового результата (увеличивает такой результат), определенного в финансовой отчетности, и включается в объект обложения налогом на прибыль.

Исходя из приведенного, в целях исследования вопроса списания кредиторской задолженности необходимо исследовать условия контрактов и дополнительных соглашений к ним, данные аналитического учета бухгалтерских счетов 63 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчетов 717 «Доход от списания кредиторской задолженности», показатели строки 01 «Доход от любой деятельности (за вычетом косвенных налогов)», определенный по правилам бухгалтерского учета» Декларации по налогу на прибыль предприятий и наличие на забалансовых счетах безнадёжной кредиторской задолженности.

Пример проработки и документирования указанного факта нарушения при проведении проверки ООО «П» приведен в приложении 10 к письму. Сумма денежных обязательств, определенная по

установленному нарушению, уплачена в полном объеме.

2. При проведении проверок устанавливаются случаи, когда налогоплательщики занижают доходы, а именно, в состав дохода не включают курсовые разницы, возникающие по дебиторской задолженности по договорам в валютном эквиваленте.

В соответствии с п. 7 Положения (стандарта) бухгалтерского учета 15 «Доход», утвержденного приказом Министерства финансов Украины от 29 ноября 1999 года № 290 <...>, курсовые разницы включаются в состав дохода.

Согласно п. 4 Положения (стандарта) бухгалтерского учета 21 «Влияние изменений валютных курсов», утвержденного приказом Министерства финансов Украины № 193 от 10 августа 2000 года <...> (далее – П(С)БУ 21 «Влияние изменений валютных курсов»), монетарные статьи – это статьи баланса о денежных средствах, а также о таких активах и обязательствах, которые будут получены или оплачены в фиксированной (или определенной) сумме денег или их эквивалентов.

Также операция в иностранной валюте – хозяйственная операция, стоимость которой определена в иностранной валюте или которая требует расчетов в иностранной валюте.

В соответствии с п. 7 и п. 8 П(С)БУ 21 «Влияние изменений валютных курсов» монетарные статьи в иностранной валюте отражаются с использованием валютного курса на конец дня даты баланса. Определение курсовых разниц по монетарным статьям в иностранной валюте проводится на дату баланса, а также на дату осуществления хозяйственной операции в ее пределах или по всей статье (в соответствии с учетной политикой).

Таким образом, при проведении проверки учета дебиторской задолженности по договорам в валютном эквиваленте необходимо исследовать вопрос правильности включения курсовых разниц в состав дохода, если официальный курс гривни к соответствующей иностранной валюте на дату расчета курсовой разницы изменился по сравнению с курсом на дату предыдущей оценки этой дебиторской задолженности. С этой целью необходимо рассмотреть условия договоров и дополнительные соглашения к ним, данные аналитического учета бухгалтерских счетов 3772 «Рас-



ОТ РЕДАКЦИИ

10 Приложения к письму публикуются в оригинале.

четы с другими дебиторами», 714 «Доход от операционной курсовой разницы», 79 «Финансовые результаты», Декларации по налогу на прибыль предприятий.

Пример проработки и документирования указанного факта нарушения при проведении проверки ООО «Н» приведен в приложении 2 к письму. Установленное нарушение поддержано судом. Сумма денежных обязательств, определенная по установленному нарушению, уплачена в полном объеме.

3. При проведении проверок налогоплательщиков целесообразно исследовать вопрос отражения в финансовом результате до налогообложения начисленных процентов по кредитным договорам, заключенным с нерезидентами (строка 3.1.1 приложения PI к строке 03 PI Налоговой декларации по налогу на прибыль предприятий).

В соответствии с Положением (стандартом) бухгалтерского учета 31 «Финансовые расходы», утвержденным приказом Министерства финансов Украины от 28 апреля 2006 года № 415 <...> (далее – П(С)БУ 31), финансовыми считаются расходы на проценты и другие расходы предприятия, связанные с заимствованиями. Такие расходы субъектами малого предпринимательства признаются расходами того отчетного периода, в котором они были начислены (признаны обязательствами). Другие юридические лица признают финансовые расходы в том отчетном периоде, в котором они были начислены (признаны обязательствами), за исключением капитализируемых финансовых расходов.

Согласно пункту 140.2 статьи 140 Кодекса для налогоплательщика, у которого сумма долговых обязательств, определенных в пункте 140.1 данной статьи, возникших по операциям со связанными лицами – нерезидентами, превышает сумму собственного капитала более чем в 3,5 раза (для финансовых учреждений и компаний, занимающихся исключительно лизинговой деятельностью, – более чем в 10 раз). Финансовый результат до налогообложения увеличивается на сумму превышения начисленных в бухгалтерском учете процентов по кредитам, займам и другим долговым обязательствам, возникшим по операциям со связанными лицами – нерезидентами, над 50 процентами суммы финансового результата до налогообложения, финансовых расходов и суммы амортизационных отчислений по данным финансовой отчетности отчетного налогового периода, в котором осуществляется начисление таких процентов.

Сумма долговых обязательств, возникших по операциям со связанными лицами – нерезидентами,

и собственного капитала для целей данного пункта определяется как среднее арифметическое значений долговых обязательств, возникших по операциям со связанными лицами – нерезидентами, и собственного капитала на начало и конец отчетного налогового периода с учетом процентов, указанных в пункте 140.3 данной статьи.

В соответствии с пунктом 140.3 статьи 140 Кодекса проценты, превышающие сумму ограничения, определенного пунктом 140.2 данной статьи, которые увеличили финансовый результат до налогообложения, уменьшают финансовый результат до налогообложения будущих отчетных налоговых периодов в сумме, уменьшенной ежегодно на 5 процентов от суммы процентов, оставшихся не учтенными в уменьшение финансового результата до налогообложения, с учетом ограничений, установленных пунктом 140.2 данной статьи.

Для целей пункта 140.1 статьи 140 Кодекса под долговыми обязательствами следует понимать обязательства по любым кредитам, займам, депозитам, операциям РЕПО, обязательства по договорам финансового лизинга и другим заимствованиям независимо от их юридического оформления.

С учетом приведенного при расчете суммы превышения в соответствии с пунктом 140.2 статьи 140 Кодекса учитывается вся сумма начисленных в бухгалтерском учете процентов в пользу связанных лиц – нерезидентов независимо от того, отражены ли такие проценты при формировании финансового результата до налогообложения согласно правилам бухгалтерского учета.

Позиция ГФС относительно корректировки финансового результата при осуществлении операций с долговыми обязательствами со связанными лицами – нерезидентами отражена также в письме ГФС от 27.04.16 г. № 9491/6/99-99-19-02-02-15.

В связи с этим, при исследовании вопроса правомерности формирования строки 3.1.1 приложения PI к строке 03 PI Налоговой декларации по налогу на прибыль предприятий, необходимо исследовать финансовую отчетность предприятия, данные главной книги, регистры синтетического и аналитического учета по бухгалтерским субсчетам 502 «Долгосрочные кредиты банков в иностранной валюте», 951 «Проценты за кредит», 312 «Текущие счета в иностранной валюте», 684 «Расчеты по начисленным процентам», банковские выписки по валютным счетам, заключенные кредитные договоры и дополнительные соглашения к ним.

Пример проработки и документирования указанного факта нарушения при проведении проверки

ПАО «III» приведен в приложении 3 к письму. Установленное нарушение не обжаловалось налогоплательщиком.

4. При проведении проверок налогоплательщиков целесообразно исследовать вопросы отражения финансового дохода от дисконтирования долгосрочной кредиторской задолженности в момент ее возникновения и осуществления амортизации дисконта в течение срока использования на каждую следующую дату баланса.

В соответствии с п. 4 П(С)БУ 11 «Обязательство» долгосрочные обязательства – все обязательства, которые не являются текущими обязательствами.

Согласно п. 10 П(С)БУ 11 «Обязательство» долгосрочные обязательства, на которые начисляются проценты, отражаются в балансе по настоящей стоимости.

Настоящая стоимость – дисконтированная сумма будущих платежей (п. 4 П(С)БУ 11 «Обязательство»).

Пунктом 3 Положения (стандарта) бухгалтерского учета 12 «Финансовые инвестиции», утвержденного приказом Министерства финансов Украины от 26 апреля 2000 года № 91 <...> (далее – П(С)БУ 12 «Финансовые инвестиции»), определены термины:

Амортизированная себестоимость финансовой инвестиции – себестоимость финансовой инвестиции с учетом частичного ее списания в результате уменьшения полезности, которая увеличена (уменьшена) на сумму накопленной амортизации дисконта (премии).

Эффективная ставка процента – ставка процента, который определяется делением суммы годового процента и дисконта (или разницы годового процента и премии) на среднюю величину себестоимости инвестиции (или обязательства) и стоимости ее погашения.

Метод эффективной ставки процента – метод начисления амортизации дисконта или премии, по которому сумма амортизации определяется как разница между доходом по фиксированной ставке процента и произведением эффективной ставки и амортизированной стоимости на начало периода, за который начисляется процент.

В пункте 4 П(С)БУ 12 «Финансовые инвестиции» указано, что финансовые инвестиции первоначально оцениваются и отражаются в бухгалтерском учете по себестоимости.

Финансовые инвестиции (кроме инвестиций, которые содержатся предприятием до их погашения или учитываются по методу участия в капитале) на дату баланса отражаются по справедливой стоимости.

Сумма увеличения или уменьшения балансовой стоимости финансовых инвестиций на дату баланса (кроме инвестиций, которые учитываются по методу участия в капитале) отражается в составе других доходов или других расходов соответственно (пункт 8 П(С)БУ 12 «Финансовые инвестиции»).

Финансовые инвестиции, которые содержатся предприятием до их погашения, отражаются на дату баланса по амортизированной себестоимости финансовых инвестиций.

Разница между себестоимостью и стоимостью погашения финансовых инвестиций (дисконт или премия при приобретении) амортизируется инвестором в течение периода с даты приобретения до даты их погашения по методу эффективной ставки процента (пункт 10 П(С)БУ 12 «Финансовые инвестиции»).

В соответствии с п. 11 Положения (стандарта) бухгалтерского учета 28 «Уменьшение полезности активов», утвержденного приказом Министерства финансов Украины от 24 декабря 2004 года № 817 <...> (далее – П(С)БУ 28), настоящая стоимость будущих чистых денежных поступлений от актива определяется применением соответствующей ставки дисконта к будущим денежным потокам от непрерывного использования актива и его продажи (списания) в конце срока полезного использования (эксплуатации). Будущие денежные потоки от актива определяются, исходя из финансовых планов предприятия на период не более пяти лет. Если у предприятия есть опыт определения суммы ожидаемого возмещения актива и имеются расчеты, которые свидетельствуют о достоверности оценки будущих денежных потоков, то такая оценка может определяться на основании финансовых планов предприятия, которые охватывают период более пяти лет.

Согласно п. 14 П(С)БУ 28 ставка дисконта базируется на рыночной ставке процента (до вычета налога), который используется в операциях с аналогичными активами. При отсутствии рыночной ставки процента ставка дисконта базируется на ставке процента на возможные займы предприятия или рассчитывается по методу средневзвешенной стоимости капитала предприятия.

При определении ставки дисконта учитываются риски, кроме рисков, которые были учтены при определении будущих денежных потоков.

В соответствии с п. 10 П(С)У 12 сумма амортизации дисконта или премии начисляется одновременно с начислением процента (дохода от финансовых инвестиций), подлежащего получению, и отражается в составе других финансовых доходов или других финансовых расходов с одновременным увеличением или уменьшением балансовой стоимости финансовых инвестиций соответственно.

Дисконтирование определяется по формуле

$$PV = FV : (1 + i)^n,$$

где **FV** – будущая стоимость;

PV – настоящая стоимость;

i – ставка дисконтирования (средняя годовая учетная ставка рефинансирования НБУ);

n – срок (число периодов).

С учетом вышеприведенного при проведении проверки необходимо исследовать вопрос отражения дохода от дисконтирования кредиторской задолженности в момент ее возникновения и проведения амортизации дисконта в течение срока пользования на каждую следующую дату баланса. С этой целью необходимо проанализировать показатели строк 2220 «Прочие финансовые доходы» и 2270 «Прочие расходы» Отчета о финансовых результатах (форма № 2), показав-

тели строки 01 «Доход от любой деятельности (за вычетом косвенных налогов), определенный по правилам бухгалтерского учета» Декларации по налогу на прибыль предприятий, данные аналитического учета бухгалтерских счетов 73 «Прочие финансовые доходы», 97 «Прочие расходы», субсчетов 792 «Результаты финансовых операций», 685 «Расчеты с другими кредиторами».

Пример проработки и документирования указанного факта нарушения при проведении проверки ЧАО «И» приведен в приложении 4 к письму. Установленное нарушение поддержано в административном порядке.

С учетом вышеизложенного сообщаем о необходимости рассмотрения приведенных в письме примеров при проведении учебы работников и обеспечения сбора качественной доказательной базы в ходе проверок налогоплательщиков с последующим отражением в материалах проверок.

**Директор Департамента аудита
Н. РУБАН**

Ред. Выделено по тексту редакцией.

P

Полезные бонусы для подписчиков группы компаний «Баланс»:

1. БЕСПЛАТНАЯ КОНСУЛЬТАЦИОННАЯ ЛИНИЯ.

Получите конкретный устный ответ по телефону **(056) 370-44-25**, (график работы линии см. в изданиях)

или напишите на электронную почту **otvet@balance.ua** и мы перезвоним вам.



2. ЖИВОЕ ОБЩЕНИЕ.

Ежемесячно проводятся семинары-практикумы в регионах.

3. ЭЛЕКТРОННАЯ ВЕРСИЯ ИЗДАНИЯ В ПОДАРОК.

При подписке на 12 месяцев Вы получаете электронную версию издания (БСБ).



Мы делаем все, чтобы ваша жизнь стала легче!

**Приклад опрацювання та документування факту порушення
при проведенні перевірки ТОВ «П»**

Проведеною перевіркою встановлено заниження задекларованого суб'єктом господарювання показника у рядку 03 «Інші доходи» Податкової декларації з податку на прибуток підприємства за 2014 рік на суму 6128114грн., а саме:

В ході проведення перевірки встановлено наявність кредиторської заборгованості по рахунку 632 "Розрахунки з іноземними поставачальними" станом на 01.01.2014 в сумі 2743251,62 грн. (400 125,00 Євро), яка неоплачена на кінець перевіряемого періоду 30.09.2016 року. Кредиторська заборгованість в бухгалтерському обліку не перераховувалась на курс Євро на дату балансу, і відображена по курсу на момент отримання товару.

Для встановлення фактичних обставин виникнення даної заборгованості до перевірки надано контракт № 04.12.13 від 13.12.2004 року. Згідно даного контракту встановлено наступне:

Н (Великобританія) – Продавець, в особі директора _____ продає та здійснює поставку лінії для виготовлення паперових прямокутних пакетів Тріумф 2Б для ТОВ «П» Покупець, в особі директора _____.

Загальна вартість контракту 400125,00 Євро.(п.2.1 Контракту)

Покупець здійснює оплату протягом 90 днів з моменту отримання товару (п. 2.3 Контракту).

Країна відправлення – Германія. Відвантаження товару здійснює М, Германія (п.4.5 Контракту).

Всі спори та суперечки, які виникають у зв'язку з виконанням даного контракту, підлягають передачі на розгляд та остаточне вирішення в Міжнародний комерційний арбітражний суд при Торгово-промисловій палаті (п. 9.1 Контракту). При виконанні контракту сторони керуються матеріальним та процесуальним правом України (п.10.1 Контракту).

Всі зміни і доповнення до даного контракту дійсні тільки у випадку їх оформлення в письмовій формі і підписання уповноваженими на те представникам сторін (п.10.2 Договору).

Ні одна із сторін не має права передавати права, обов'язки, а також і іншу комерційну інформацію по даному контракту ні повністю ні частково третім особам, за виключенням тих випадків по яким є письмова згода сторін. (п.10.3 Контракту).

Даний договір діє з 13.12.2004р. до 12.12.2005р. (11.1 Контракту).

Даний контракт набирає законної сили з моменту підписання його сторонами і діє до повного виконання.(11.2 Контракту).

Згідно додаткової угоди № 1 від 14.06.2004р. сторони домовились внести зміни до контракту, а саме оплата здійснюється протягом трьох років з моменту отримання Товару покупцем. Контракт діє з 13.12.2004р. по 31.12.2007р. Перевіркою не можливо встановити яким чином додаткова угода укладена 14.06.2004р. ще до укладення основного контракту 13.12.2004р.

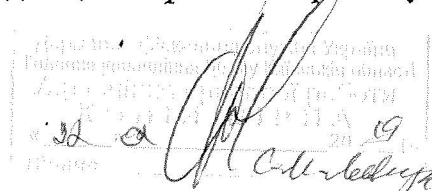
Згідно додаткової угоди № 2 від 30.12.2007р. сторони домовились внести зміни до контракту, а саме:

- оплата здійснюється протягом 6 (шести) років з дня отримання товару покупцем. Контракт діє з 13.12.2004р. до 01.10.2010р.

Згідно, інформаційно-аналітичної системи "Податковий блок" встановлене наступне:

- 22.04.2005р. згідно ВМД № 102611 - ТОВ «П» імпортувало лінію для виготовлення паперових одношарових пакетів з прямокутним днищем марки Triumph-2B у Н. (Джерсі

12.12.19



вартістю 400 125,00 Євро на виконання контракту №04.12.13 від 13.12.2004р. Станом на момент перевірки даний основний засіб знаходиться на балансі ТОВ «П» та обліковується на рахунку 104 "Машини та обладнання" балансовою вартістю – 3 055 236,06 грн. За період з 01.01.2014р. по 30.09.2016р. амортизаційні відрахування нараховувались в бухгалтерському обліку (Дт131 Кт 104 – 284489,28 грн. (2014р.), 284489,28 грн. (2015р.), 71122,51 грн. (1 квартал 2016р.), проте не включені до витратної частини декларацій з податку на прибуток за перевіряє мий період.

До перевірки надано Договір заміни сторони у зобов'язанні №2312/09-1 від 23.12.2009р.(м.Київ), згідно якого встановлено наступне:

Н (Великобританія) - острів Джерсі) - Первісний кредитор, в особі директора _____ та **І (Панама) - Новий кредитор**, в особі директора та президента _____, згідно статті 512 Цивільного кодексу України, Первісний кредитор передає Новому кредитору всі права та обов'язки, належні Первісному кредитору, а Новий кредитор приймає всі права та обов'язки належні Первісному кредитору, котрі виникли у нього згідно контракту № 04.12.13 від 13.12.2004р. між Первісним кредитором та ТОВ /Україна/ - Боржник.

За передані права та обов'язки за Основним договором Новий кредитор сплачує первісному кредитору суму у розмірі 400 125,00 Євро(п.2.1 договору).

Новий кредитор зобов'язується протягом 90 банківських днів після отримання вимоги від первісного кредитора про оплату Договору перерахувати платіжним дорученням на поточний рахунок Первісного кредитора грошову суму, визначену у п. 2.1 Договору.(п.2.2 Договору).

Даний договір набирає чинності з моменту його підписання та діє до 23.12.2014р., але в частині виконання зобов'язань до повного їх виконання сторонами за цим договором.

Відповідно, до перевірки надано додаткову угоду №3 від 01.10.2010р. про продовження дії контракту №04.12.13 від 13.12.2004р.(м.Київ), згідно якого встановлено наступне:

І/Панама/ Продавець, в особі директора та президента _____, з однієї сторони та ТОВ - Покупець, в особі директора _____ внесли зміни до контракту № 04.12.13 від 13.12.2004р. шляхом викладення пунктів 2.3. та 11.1 контракту в наступній редакції:

2.3 Покупець здійснює оплату через банківську установу на розрахунковий рахунок Продавця протягом 20 років від дня отримання Товару Покупцем.

11.1. Даний контракт діє з 13 грудня 2004р. до 23 грудня 2024р.

Всі інші умови контракту залишаються без змін і сторони підтверджують по ним свої зобов'язання.

Дана угода заключна всупереч вимогам п.10.3 Контракту № 04.12.13 від 13.12.2004р., в якому передбачено заборону передачі прав та обов'язків третім особам по даному контракту.

Пп.72.1.6. п. 72.1 ст.72 ПКУ передбачено, що для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючого органу використовується:

- інша інформація, оприлюднена як така, що підлягає оприлюдненню відповідно до законодавства та/або добровільно чи за запитом надана контролюючому органу в установленому законом порядку.

П. 74.3 ст. 74 ПКУ встановлено, що зібрана податкова інформація та результати її опрацювання використовуються для виконання покладених на контролюючі органи функцій та завдань, а також центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, для формування та реалізації єдиної державної податкової та митної політики.

Враховуючи вищевикладене, згідно інтернет ресурсу <https://www.jerseyfsc.org> – сайт Державних фінансових послуг острову Джерсі встановлено, що Н (Джерсі) реєстраційний номер 83000, зареєстровано 19.04.2002р. та припинено як юридичну особу 01.10.2008р. (посилання <https://www.jerseyfsc.org/registry/> ...).

22 08 19
C. Chelobiyuk

Враховуючи той факт, що підприємство Н ліквідовано 01.10.2008р., а Договір заміни сторони у зобов'язанні №2312/09-1 заключено 23.12.2009р. між вже ліквідованим на той момент підприємством - Н та J. Таким чином, Новий кредитор - J/Панама/ не міг фактично перерахувати для Первісного кредитора - Н суму зазначену у п.2.1 договору – 400125,00 Євро.

Для набрання договором юридичної сили він має відповідати загальним вимогам, передбаченим ст. 203 ЦК України, дотримання яких є обов'язковою умовою чинності будь якого-правочину:

1. Зміст правочину не може суперечити цьому Кодексу, іншим актам цивільного законодавства, а також інтересам держави і суспільства, його моральним засадам.

2. Особа, яка вчиняє правочин, повинна мати необхідний обсяг цивільної дієздатності.

3. Волевиявлення учасника правочину має бути вільним і відповідати його внутрішній волі.

4. Правочин має вчинятися у формі, встановленій законом.

5. Правочин має бути спрямований на реальне настання правових наслідків, що обумовлені ним.

6. Правочин, що вчиняється батьками (усиновлювачами), не може суперечити правам та інтересам їхніх малолітніх, неповнолітніх чи непрацездатних дітей.

Згідно зі ст. 215 ЦК України, відсутність у момент вчинення правочину вимог його чинності, передбачених частинами 1-3,5,6 ст. 203 ЦК України, є підставою його недійсності.

Таким чином, при з'ясуванні всіх обставин перевіркою не можливо взяти до уваги чинність договору заміни сторони у зобов'язанні №2312/09-1 від 23.12.2009р.(м.Київ), так як не відповідає чинному законодавству України.

Постановою Національного банку України від 04.12.2015р. №863 "Про врегулювання ситуації на грошово-кредитному та валютному ринках України", запроваджено такі заходи щодо діяльності банків та фінансових установ:

15) уповноваженому банку заборонити здійснювати за дорученням клієнта-резидента купівлю іноземної валюти/перерахування коштів у гривнях на користь нерезидента через кореспондентський рахунок банку-нерезидента в гривнях, відкритий в уповноваженому банку, якщо така купівля іноземної валюти/таке перерахування коштів у гривнях здійснюється з метою проведення розрахунків за імпорту продукції, митне оформлення якої було проведено до 01 січня 2014 року включно, за зовнішньоекономічним договором, за яким відбулася заміна боржника та/або кредитора у зобов'язанні.

Резиденти виконують такі зобов'язання за рахунок власних (не куплених, не залучених у формі кредиту, позики) коштів в іноземній валюті.

Враховуючи відсутність, експортних операцій чи інших операцій, що передбачають отримання валютних коштів, ТОВ «П» не мав та не має можливості та законних підстав провести оплату по переведеному боргу як для J (Панама) так і для Н (Джерсі), у зв'язку з заборонаю викладеною в Постанові НБУ від 04.12.2015р. № 863.

Підсумовуючи вищевикладене, законним кредитором по імпорту операції з ввезення обладнання в 2005 році, залишається Н (Великобританія, Джерсі).

Відповідно, для визначення строку позовної давності за зовнішньо - економічним контрактом, потрібно брати до уваги вимоги декількох нормативних актів, а саме: Конвенцію ООН про позовну давність у міжнародній купівлі-продажі товарів 1974 року (далі – Конвенція); розд. 19 Цивільного кодексу (далі – ЦК) – для тих випадків, коли сторони зовнішньоекономічного контракту керуються законодавством України.

Конвенція поширюється на зовнішньоекономічні контракти, якщо сторони знаходяться у країнах, які її ратифікували (ст. 3 Конвенції). В Україні Конвенція діє з 01.04.94р. (постанова Верховної Ради від 14.07.93 р. № 3382-ХІІ «Про ратифікацію Конвенції

22.02.19
[Signature]

про позовну давність у міжнародній купівлі-продажу товарів 1974 року»). Для Джерсі дана Конвенція не є діючим договором так як Джерсі не є учасником даної Конвенції.

Статтею 35 Закону України від 23.06.05 р. № 2709-IV «Про міжнародне приватне право», визначено, що позовна давність визначається правом, яке застосовується для визначення прав та обов'язків учасників відповідних відносин.

Таким чином, враховуючи той факт, що ТОВ та Н (Джерсі) в контракті на поставку № 04.12.13 від 13.12.2004р. погодили, що виконання контракту керується законодавством України та відповідно до статті 35 Закону України від 23.06.05 р. № 2709-IV «Про міжнародне приватне право», термін позовної давності по Контракту № 04.12.13 від 13.12.2004р. регулюється законодавством України.

Статтею 257 передбачено що, загальна позовна давність встановлюється тривалістю у три роки.

Статтею 259 встановлено, що позовна давність, встановлена законом, може бути збільшено за домовленістю сторін. Договір про збільшення позовної давності укладається у письмовій формі. Позовна давність, встановлена законом, не може бути скорочена за домовленістю сторін.

Згідно зі ст. 261 ЦК перебіг строку позовної давності починається з моменту, коли особа дізналася або повинна була дізнатися про порушення свого права або про особу, яка порушила його право.

За зобов'язаннями з визначеним строком виконання перебіг позовної давності починається зі спливу строку зобов'язання.

Згідно, із ст. 262 ЦК заміна сторін у зобов'язанні не змінює порядку обчислення та перебігу позовної давності.

У додатковій угоді № 2 від 30.12.2007р. встановлено що, оплата здійснюється протягом 6 (шести) років з дня отримання товару покупцем. Товар отримано 22.04.2005р., тому ТОВ повинно було провести оплату не пізніше 22.04.2011р.(6 років).

Таким чином, враховуючи вищевказані положення Цивільного кодексу України, термін позовної давності становить три роки та розпочинається з моменту спливу строку виконання, а саме дата отримання товару 22.04.2005р. та граничний термін оплати згідно договору 22.04.2011р. Таким чином, 22.04.2014р. сплив термін позовної давності по Контракту №04.12.13 від 13.12.2004р.

Підпунктом «а» пп. 14.1.11 п. 14.1 ст. 14 розд. I Податкового кодексу України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI, із змінами і доповненнями (далі – ПКУ), визначено, що безнадійна заборгованість, зокрема – це заборгованість за зобов'язаннями, щодо яких минув строк позовної давності.

Сума заборгованості одного платника податку перед іншим платником податку, що не стягнута після закінчення строку позовної давності, є безповоротною фінансовою допомогою (пп.14.1.257 п.14.1 ст.14 ПКУ).

Згідно з абз. 15 п. 3 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 7 лютого 2013 року № 73, із змінами і доповненнями, зобов'язання – заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди. Відповідно до п. 5 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» від 31 січня 2000 року № 20, зі змінами і доповненнями, якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду. Таким чином, якщо резидент не розраховується за придбані товари, то при списанні безнадійної кредиторської заборгованості у бухгалтерському обліку сума заборгованості перед нерезидентом включається до складу доходів та враховується при визначенні фінансового результату до оподаткування відповідно до правил бухгалтерського обліку. Поряд з цим, слід зазначити,

Державна податкова адміністрація в м. Києві
 Голова управління
 [Підпис]
 21.04.19

що статтею 36 ПКУ визначено, що платники податку зобов'язані самостійно декларувати свої податкові зобов'язання та визначати відповідність проведення ними операцій.

Згідно з пп.135.5.4 п.135.5 ст.135 ПКУ при визначенні об'єкта оподаткування у складі інших доходів враховуються суми безповоротної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному податковому періоді, безнадійної кредиторської заборгованості, крім випадків, коли операції з надання/отримання безповоротної фінансової допомоги проводяться між платником податку та його відокремленими підрозділами, які не мають статусу юридичної особи.

Отже, підприємством на дату 22.04.2014р. потрібно було списати безнадійну кредиторську заборгованість по неоплачених товарах, отриманих від Н (Джерсі) в сумі 6 128 114,44 грн. (400 125,00Євро*15,3155грн.) та відобразити в бухгалтерському обліку Дт 717 Кт791 – 6 128 114,44грн.

Таким чином, ТОВ «П» в порушення пп.135.5.4 п.135.5 ст.135 Податкового кодексу України занижено інші доходи за 2014р. в сумі 6128114грн.»

22

С.М. Левченко

Приклад опрацювання та документування факту порушення при проведенні перевірки ТОВ «Н»

В ході перевірки було встановлено, що 23.05.2014 року ТОВ «Н» заключило з ТОВ «О-г» угоду про переведення боргу по Договору позики №1/09/z від 22.09.2006 року, у якій йдеться про наступне:

ТОВ «О-г» - «Первісний Боржник», ТОВ «Н» - «Новий Боржник» та ТТ ЛТД - «Кредитор». Первісний Боржник не має фінансової можливості своєчасно погасити існуючий борг перед Кредитором по Договору позики №1/09/z від 22.09.2006 року, Новий Боржник готовий прийняти на себе борг Первісного Боржника по вищевказаному договору. Кредитор не заперечує щодо заміни сторони по Договору позики шляхом переведення боргу. Сума боргу, який переводиться на Нового Боржника становить 519000,0 Євро, та сума нарахованих % - 18989,85 Євро.

Товариством для перевірки було надано договір позики ТОВ «ТОВ «О-г» з «ТТ ЛТД» № 1/09/z від 22.09.06р. про отримання позики в сумі 3000000,00 Євро для ведення фінансово-господарської діяльності.

Розмір процентів за користування кредитом складає 0,5% річних. Проценти сплачуються в момент повернення позики. Повернення позики – 30.09.2016 р.

Реєстрація договору позики від 22.09.2006 р. № 1/09/z було проведено Головним управлінням Національного Банку України по м. Києву і Київській області та надано Реєстраційне свідоцтво № 5966 від 05.10.2006 р.

Угодою про переведення боргу б/н від 23.05.2014 та додатковою угодою № 6 від 27.05.2014 змінено позичальника з ТОВ «ТОВ «О-г»» на ТОВ «Н». Сума боргу, що перейшла на ТОВ «Н» становить 519000,00 Євро - сума займу, сума відсотків що нарахована за фактичне користування позикою на момент підписання угод та сума відсотків які будуть нараховані з 01.01.2014 на дату повернення займа з розрахунку 0,5% річних. Додатковою угодою від 22.07.14р. до угоди від 23.05.2014р. про переведення боргу за договором від 22.09.2006 № 1/09/z сума боргу становить 537989, 85 Євро, в тому числі: 519000,00 Євро – заборгованість щодо повернення позики, 18989,85 Євро – заборгованість щодо сплати відсотків за користування позикою. Крім того, угодою визначено розмір компенсації за прийняття Новим Боржником боргу Первісного Боржника перед Кредитором по Договору позики №1/09/z від 22.09.2006 року, яка становить 8 487 083,10 грн., що еквівалентно 537989,85 Євро (сумі переведеного боргу), виходячи з курсу НБУ – 15,775545 грн./1Євро. Строк виплати Компенсації: до 02.08.2014 року. Первісний Боржник сплачує Новому Боржнику суму Компенсації у безготівковій формі, одним або декількома платежами до закінчення строку. Допускається проведення розрахунків між Сторонами шляхом зарахування зустрічних грошових вимог, що має бути оформлено відповідною угодою. Відповідно до п. 5 Додаткової угоди від 22.07.2014 року до Угоди від 23.05.2014 року про переведення боргу за Договором позики №1/09/z від 22.09.2006 року, у випадку, якщо на дату проведення розрахунків між Первісним Боржником та Новим Боржником встановлений НБУ курс Євро до Гривні зміниться порівняно із вищезазначеним, розміром Компенсації підлягає відповідному перерахунку.

Додатковою угодою від 06.08.2014 року до Додаткової угоди від 22.07.2014 року, якою змінено строки виплати компенсації Первинним Боржником на користь Нового Боржника до 31.12.2017 року.

В перевіряемому періоді повернення позики товариством не проводилось, а також нарахування та виплата відсотків за користування позикою також не проводилась.

На кінець перевіряемого періоду станом на 31.12.2015 у ТОВ «Н» перед нерезидентом «ТТ ЛТД » рахується 519000,00 Євро – заборгованість щодо повернення позики та 18989,85 Євро – заборгованість щодо сплати відсотків за користування позикою.

22.2
Галицький

Додатковою угодою від 22.07.2014 року визначено розмір компенсації в сумі 8 487 083,10 грн., та визначено грошовий еквівалент в розмірі 537989,85 Євро (сумі переведеного боргу), виходячи з курсу НБУ – 15,775545 грн./Євро. Крім того, зазначено що у випадку, якщо на дату проведення розрахунків між Первісним Боржником та Новим Боржником встановлений НБУ курс Євро до Гривні зміниться порівняно із вищезазначеним, розміром Компенсації підлягає відповідному перерахунку. Тобто Сторонами визначено валюту заборгованості.

Відповідно до п. 2 ст. 524 Цивільного Кодексу України, сторони можуть визначити грошовий еквівалент зобов'язання в іноземній валюті. Крім того, згідно ч. 2 ст. 533 ЦКУ, якщо у зобов'язанні визначено грошовий еквівалент в іноземній валюті, сума, що підлягає сплаті у гривнях, визначається за офіційним курсом відповідної валюти на день платежу, якщо інший порядок не встановлений договором або законом чи іншими нормативними – правовим актом. Отже, умови договору суперечать чинному законодавству.

Таким чином, операції, що здійснюються в іноземній валюті, під час первісного визначення відображаються у валютній звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції (дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат). У певних випадках після первісного визначення об'єктів обліку підприємство має визначити курсові різниці згідно з п. 4 ПБО 21 «Вплив змін валютних курсів», оскільки дана стаття балансу є монетарною.

06.08.2014 року ТОВ «Н» уклало угоду про припинення зобов'язань зарахування зустрічних вимог з ТОВ «О-г», якою Сторони підтверджують, що на дату підписання цієї Угоди вони мають наступні зустрічні грошові вимоги, строк виконання по яких настав :

1. ТОВ «О-г» до ТОВ «Н» на загальну суму **2 924 470,40 грн.** (2103000,0 грн. - за Договором про відступлення права вимоги (цесії) за Договором позики (поворотної фінансової допомоги, 295000,0 грн. - за Договором про відступлення права вимоги (цесії) за пред'явленими векселями № ЦВ 07/14 від 01.07.2014 року., обліковується на бухгалтерському рахунку 341 «Короткострокові векселя отримані в національній валюті», 149200,0 грн. - щодо оплати вартості комплекту дробарного обладнання за Договором купівлі – продажу №01-14/03/14 від 14.03.2014 року, обліковується заборгованість на бухгалтерському рахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», 28800,0 грн. - щодо оплати вартості дробарки, центр обіжної ПДСУ за Договором купівлі – продажу №02-14/03/14 від 14.03.2014 року, обліковується заборгованість на бухгалтерському рахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», 348470,40 грн. - за Договором оренди комплекту дробарного обладнання від 02.04.2012 року.(обліковується заборгованість на бухгалтерському рахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»)

2. ТОВ «Н» до ТОВ «О-г» на загальну суму **8 487 083,0 грн.** згідно Додаткової угоди №6 від 27.05.2014 року до Договору позики №1/09/z від 22.09.2006 року, угоди від 23.05.2014 року про переведення боргу за Договором позики, Додаткової угоди від 22.07.2014 року до Угоди від 23.05.2014 року про переведення боргу за Договором позики.

Сторони домовились про припинення зобов'язання ТОВ «Н» до ТОВ «О-г» на суму 2 924 470,40 грн.; та зарахування зобов'язання ТОВ «О-г» до ТОВ «Н» на таку ж суму.

З моменту підписання Угоди заборгованість ТОВ «О-г» перед ТОВ «Н» складає **5 562 612,0 грн.** По бухгалтерському обліку дана заборгованість обліковується на рахунку 3772 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Таким чином, дебіторська заборгованість, є зобов'язанням. Згідно з п. 4 ПБО 21 «Вплив змін валютних курсів», затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 193 від 10.08.2000 року, *монетарні статті – це статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів.*

Також, операція в іноземній валюті - господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті.

22.08.14
С.А. Лебун

Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату балансу, а також на дату здійснення господарської операції в її межах або за всією статтею (відповідно до облікової політики).

Додатково Угодою від 22.07.2014 року визначено, що перерахунок здійснюватиметься при погашенні заборгованості, але даний пункт угоди суперечить чинному законодавству, оскільки згідно п. 7 ПБО 21 монетарні статті в іноземній валюті перераховуються на кожну дату балансу. Відповідно до п.3 ПБО 6 «Виявлення помилок і зміни у фінансових звітах», дата балансу – дата, на яку складено баланс підприємства.

Станом на 01.01.2015 року (дата попередньої оцінки - дата здійснення господарської операції в межах її обсягу) курс НБУ становив 15,775545 грн. за 100,0 євро., а станом на 31.12.2015 року курс НБУ становив 26,223129 грн. за 100,0 євро., тому позитивне значення курсових різниць за 2015 рік становитиме 3 683 920,93 грн.

Курсова різниця за дебіторською заборгованістю включається до доходів, якщо офіційний курс гривні до відповідної іноземної валюти на дату розрахунку курсової різниці зменшився порівняно з курсом на дату попередньої оцінки цієї дебіторської заборгованості.

Разом з тим, у п. 7 ПБО 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 290 від 29.11.1999 року, зазначено, що до складу інших операційних доходів включаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема: дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття тощо.

Також, до складу інших доходів, зокрема, включаються дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

Враховуючи вищевикладене та в порушення ПСБО 15 «Дохід» товариством занижено доходи за 2015 рік на суму 3 683 921,0 грн.

Дані порушення виявлені на підставі наданих для перевірки первинних бухгалтерських документів та облікових регістрів: договорів на здійснення фінансово-господарської діяльності, контрактів, ВМД, специфікацій, накладних на реалізацію, податкових накладних, рахунків-фактур, банківських виписок, платіжних доручень, журналів-ордерів та відомостей по рахунках 104 «Машини і обладнання», 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 28 «Товари», 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші грошові кошти», 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями та замовниками», 362 «Розрахунки з іноземними покупцями та замовниками», 701 «Дохід від реалізації готової продукції», 702 «Дохід від реалізації товарів», 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг», 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти», 712 «Дохід від реалізації інших оботних активів», 714 «Дохід від операційної курсової різниці», 732 «Відсотки одержані», 746 «Інші доходи від звичайної діяльності», 79 «Фінансові результати», а також Головної книги.

Пояснення щодо заниження доходу в результаті не відображення позитивного значення курсових різниць у зв'язку із здійсненням операції з переведенням боргу від ТОВ «Н» не надавались.

21.01.19
Секретар

Приклад опрацювання та документування факту порушення при проведенні перевірки ПАТ «Ш»

В ході проведення перевірки ПАТ «Ш» встановлено порушення вимог пункту 140.2 статті 140 Податкового кодексу України, згідно з яким платником занижено позитивне значення різниць, які виникають відповідно до Податкового кодексу України за рахунок не збільшення фінансового результату до оподаткування на суму нарахованих відсотків за кредитним договором, укладеним з нерезидентом.

Так, на підставі даних головної книги, реєстрів синтетичного та аналітичного обліку по бухгалтерським субрахункам 502 „Довгострокові кредити банків в іноземній валюті”, дебету субрахунка 951 „Відсотки за кредит” та кредиту субрахунка 312 „Поточні рахунки в іноземній валюті”, кредиту субрахунка 684 „Розрахунки за нарахованими відсотками», банківських виписок по валютному рахунку встановлено, що між ПАТ „Ш” та „А”, США, укладено кредитний договір від 19.02.2014 року, згідно якого ПАТ „Ш” виступає в якості Позичальника, „Н”, Швейцарія - в якості Гаранта та „А”, США виступає в якості Кредитодавця.

Згідно „Переліку Умов” кредитного договору (п.8), сукупна частка фінансування складає 7 278 358,00 дол. США, маржа складає 2,66% (п.11 договору). Відсотки за користування ПАТ „Ш” кредитом склали 4 859,9 тис.грн. (2 184,5 тис.грн. за січень 2015 року та 2 675,4 тис.грн. за липень 2015 року). Станом на 31.12.2015 заборгованість по субрахунку 502 „Довгострокові кредити банків в іноземній валюті” складає 145 008,0 тис.грн. Розмір статутного капіталу ПАТ „Ш” сформовано в сумі 97,2 тис.грн.

Відповідно до пункту 140.2 статті 140 Кодексу, для платника податку, у якого сума боргових зобов'язань, що виникли за операціями з пов'язаними особами – нерезидентами, перевищує суму власного капіталу більш ніж в 3,5 рази (для фінансових установ та компаній, що займаються виключно лізинговою діяльністю, – більш ніж в 10 разів), фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму перевищення нарахованих у бухгалтерському обліку процентів за кредитами, позиками та іншими борговими зобов'язаннями над 50 відсотками суми фінансового результату до оподаткування, фінансових витрат та суми амортизаційних відрахувань за даними фінансової звітності звітного податкового періоду, в якому здійснюється нарахування таких процентів.

Так, сума збільшення фінансового результату до оподаткування (в цілях застосування норм п.140.2 ст.140 Податкового Кодексу) розраховується за формулою: $C \text{ збільш} = \text{СП} - (\text{ФРО} + \text{ФВ} + \text{АВ}) / 2$, де

C збільш ФР – сума, на яку збільшується фінансовий результат до оподаткування;

СП – сума процентів за кредитами, позиками та іншими борговими зобов'язаннями, нарахованих у бухгалтерському обліку платника податку;

ФРО – фінансовий результат до оподаткування за даними фінансової звітності звітного податкового періоду, в якому здійснюється нарахування таких процентів;

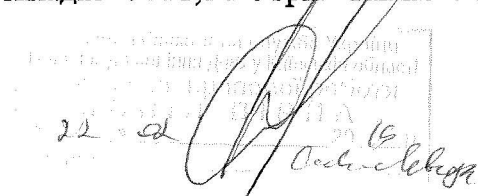
ФВ – фінансові витрати за даними фінансової звітності звітного податкового періоду, в якому здійснюється нарахування таких процентів;

АВ – сума амортизаційних відрахувань за даними фінансової звітності звітного податкового періоду, в якому здійснюється нарахування таких процентів.

В той же час, у разі якщо сумарне значення показників фінансового результату до оподаткування, фінансових витрат та суми амортизаційних відрахувань має від'ємне значення (в тому числі за рахунок від'ємного значення фінансового результату), то фінансовий результат коригується на всю суму нарахованих процентів за такою позикою.

Згідно звіту про фінансовий результат ПАТ „Ш” за 2015 рік, фінансовий результат до оподаткування складає „-” 33037, тис.грн. (збиток), фінансові витрати складають 18 604,0 тис.грн., сума амортизаційних відрахувань складає 4 951,0 тис.грн. Таким чином,

22.02.2016



фінансовий результат коригується на всю суму нарахованих процентів за такою позикою, тобто на суму 4 859,9 тис.грн. (сума відсотків по кредиту відповідно даних дебету субрахунка 951 «Відсотки за кредит»).

Проте згідно даних рядка 3.1.1 додатку РІ до Податкової декларації з податку на прибуток підприємства за 2015 рік, платником проведено збільшення фінансового результату до оподаткування лише на частину нарахованих у бухгалтерському обліку відсотків за кредитом, а саме на 2 675,4 тис.грн.

4 859,9 тис.грн.(загальна сума відсотків по кредиту відповідно даних дебету субрахунка 951 «Відсотки за кредит») - 2 675,4 тис.грн. (данні рядка 3.1.1 додатку РІ до Податкової декларації з податку на прибуток підприємства) = 2 184,5 тис.грн.

За результатами зазначеного порушення підприємству зменшено від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток на суму 2 184,5 тис.грн. (згідно декларації з податку на прибуток об'єкт оподаткування за результатами діяльності підприємства у 2015 році склав „-“ 23 229,9 тис.грн.).

Державний фінансовий інспектор
Тернопільської області
Згідно з актом перевірки
№ 12/19
С.М.Степанюк

**Приклад опрацювання та документування факту порушення
при проведенні перевірки ТОВ «І»**

В ході перевірки ТОВ «І» встановлено, що на виконання умов договорів та в рахунок оплати за поставлений товар ТОВ «І» на користь ТОВ «Х» було виписано прості векселі від 23.06.2015 на суму 2 000 000 грн. зі строком погашення на 23.06.2025, від 22.07.2015 на суму 2 738 880 грн. зі строком погашення на 21.07.2025, від 12.09.2016 на суму 1 694 503,60 грн. зі строком погашення на 12.09.2019.

Станом на 30.06.2017 заборгованість по вищевказаним векселям обліковується на бухгалтерському рахунку 621 «Короткострокові векселі видані» в загальній сумі 6 433 383,6 грн., але мають обліковуватися на бухгалтерському рахунку 511 «Довгострокові векселі видані в національній валюті», адже станом на 30.06.2017 року вищевказані векселі є не погашеними та не пред'явлені до сплати.

Виходячи з вищезазначеного, всі вищенаведені векселі на дату виписки 23.06.2015 та 22.07.2015 є довгостроковими, у зв'язку із зазначенням в них строку пред'явлення 23.06.2025 року та 21.07.2025 року.

Станом на 30.06.2017 вищенаведені векселі не пред'явлені до сплати та не погашені, тому існує кредиторська заборгованість з терміном виникнення більш ніж 12 календарних місяців по взаємовідносинах з ТОВ «Х», стосовно складання та пред'явлення векселів до сплати, а тому кредиторська заборгованість за вищевказаними виданими довгостроковими векселями має обліковуватися на рахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Згідно з п. 4 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку (далі - П(С)БО) №11 «Зобов'язання» зазначено наступне:

«Поточні зобов'язання - зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу.

Тобто, зобов'язання строк виконання яких настає протягом 12 календарних місяців, є короткостроковими.

Довгострокові зобов'язання - всі зобов'язання, які не є поточними».

Згідно з п. 10 П(С)БО 11 довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в балансі за їх теперішньою вартістю.

Відповідно до п. 4 П(С)БО 11 теперішня вартість – дисконтована сума майбутніх платежів.

З урахуванням вищевикладеного та беручи до уваги, що не змінюється суть та строки зобов'язань по векселях, оскільки статтею 4 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-ХІV (далі – Закон № 996) визначено, що бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на таких основних принципах: превалювання сутності над формою.

Крім того, відповідно до п. 5 П(С)БО 11 «Зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення. Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду».

Відповідно до облікової політики, підприємство для здійснення господарської діяльності використовує Національні положення (стандарту) бухгалтерського обліку.

Згідно з П(С)БО 13 «Фінансові інструменти», фінансовий інструмент - контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу в іншого.

Відповідно до п. 29 П(С)БО 13, фінансові інструменти первісно оцінюються та відображаються за їх фактичною собівартістю, яка складається із справедливої вартості

Головний бухгалтер
Директор
Кор
22.09.2017
С.С.С.С.С.

активів, зобов'язань або інструментів власного капіталу, наданих або отриманих в обмін на відповідний фінансовий інструмент, і витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням або вибуттям фінансового інструмента (комісійні, обов'язкові збори та платежі при передачі цінних паперів тощо).

Фінансове зобов'язання - контрактне зобов'язання:

а) передати грошові кошти або інший фінансовий актив іншому підприємству;

б) обмінятися фінансовими інструментами з іншим підприємством на потенційно невідповідних умовах.

Пункт 30 П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» передбачено, що на кожному наступному після визнання дати балансу фінансові активи оцінюються за їх справедливою вартістю, крім:

- дебіторської заборгованості, що не призначена для перепродажу;
- фінансових інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення;
- фінансових активів, справедливую вартість яких неможливо достовірно визначити;
- фінансових інвестицій та інших фінансових активів, щодо яких не застосовується оцінка за справедливою вартістю.

На кожному наступному після визнання дати балансу фінансові зобов'язання оцінюються за амортизованою собівартістю, крім фінансових зобов'язань, призначених для перепродажу, і зобов'язань за похідними фінансовими інструментами.

Балансова вартість фінансових активів, щодо яких не застосовується оцінка за справедливою вартістю, переглядається щодо можливого зменшення корисності на кожному даті балансу на основі аналізу очікуваних грошових потоків.

Сума втрат від зменшення корисності фінансового активу визначається як різниця між його балансовою вартістю та теперішньою вартістю очікуваних грошових потоків, дисконтованих за поточною ринковою ставкою відсотка на подібний фінансовий актив, з визнанням цієї різниці іншими витратами звітного періоду.

Відповідно до П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»:

«Амортизована собівартість фінансової інвестиції - собівартість фінансової інвестиції з рахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії).

Ефективна ставка відсотка - ставка відсотка, що визначається діленням суми річного відсотка та дисконту (або різниці річного відсотка та премії) на середню величину собівартості інвестиції (або зобов'язання) та вартості її погашення.

Метод ефективної ставки відсотка - метод нарахування амортизації дисконту або премії, за яким сума амортизації визначається як різниця між доходом за фіксованою ставкою відсотка і добутком ефективної ставки та амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховується відсоток.»

Фінансові інвестиції первісно оцінюються та відображаються у бухгалтерському обліку за собівартістю.

Фінансові інвестиції (крім інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення або обліковуються за методом участі в капіталі) на дату балансу відображаються за справедливою вартістю.

Сума збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на дату балансу (крім інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі) відображається у складі інших доходів або інших витрат відповідно.

Фінансові інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення, відображаються на дату балансу за амортизованою собівартістю фінансових інвестицій.

Різниця між собівартістю та вартістю погашення фінансових інвестицій (дисконт або премія при придбанні) амортизується інвестором протягом періоду з дати придбання до дати їх погашення за методом ефективної ставки відсотка.

Згідно ПСБО 28 «Зменшення корисності активів» теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу визначається застосуванням відповідної ставки

Голова управління
Управління
копії
[Підпис]

дисконту до майбутніх грошових потоків від безперервного використання активу та його продажу (списання) наприкінці строку корисного використання (експлуатації). Майбутні грошові потоки від активу визначаються, виходячи з фінансових планів підприємства на період не більше п'яти років. Якщо в підприємства є досвід визначення суми очікуваного відшкодування активу і наявні розрахунки, що свідчать про достовірність оцінки майбутніх грошових потоків, то така оцінка може визначатися на підставі фінансових планів підприємства, які охоплюють період більше п'яти років.

Ставка дисконту базується на ринковій ставці відсотка (до вирахування податку), що використовується в операціях з аналогічними активами. За відсутності ринкової ставки відсотка ставка дисконту базується на ставці відсотка на можливі позики підприємства або розраховується за методом середньозваженої вартості капіталу підприємства.

При визначенні ставки дисконту враховуються ризики, крім ризиків, що були враховані при визначенні майбутніх грошових потоків.

Отже, на дату виникнення кредиторської заборгованості боржник має визначити теперішню (справедливу) вартість свого зобов'язання. Сума дисконту (різниця між майбутньою та теперішньою вартістю зобов'язання) включається до доходу в момент отримання позики і до витрат – в процесі амортизації такого дисконту протягом строку користування позикою.

Сума амортизації дисконту або премії нараховується одночасно з нарахуванням відсотка (доходу від фінансових інвестицій), що підлягає отриманню, та відображається у складі інших фінансових доходів або інших фінансових витрат з одночасним збільшенням або зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій відповідно

Операція дисконтування зводиться до формули:

$PV = FV / (1 + i)^n$, де

FV – майбутня вартість;

PV – теперішня вартість;

i – ставка дисконтування (середня річна облікова ставка рефінансування НБУ);

n – строк (число періодів).

Розрахунок амортизації дисконту по векселях виданих 23.06.2015 року:

$PV = 2000000 / (1 + 0,22)^{10} = 37482,94$ грн.

Розрахунок амортизації дисконту по векселях виданих 22.07.2015 року:

$PV = 2738880 / (1 + 0,22)^{10} = 51330,64$ грн.

Виходячи з викладеного, ТОВ «І» не визначило та не відобразило фінансовий дохід від дисконтування кредиторської заборгованості в момент виникнення заборгованості в загальному розмірі 4650066 грн. та не здійснювало амортизацію дисконту протягом строку користування на кожну наступну дату балансу.

Таким чином, на порушення пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Податкового кодексу України від 02.10.2010 № 2755-VI зі змінами та доповненнями, встановлено заниження показника у рядку 01 Декларації «Дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку» за період з 01.01.2015 по 30.06.2017 всього у сумі 4 650 066 грн.

Перевіркою задекларованих платником податків та встановлених у ході проведення перевірки показників Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма № 2) встановлено, що:

- до складу «Інші фінансові доходи» рядок 2220 Звіту про фінансові результати не віднесено суму фінансового доходу від дисконтування кредиторської заборгованості 4 650 066 грн., в т.ч.:

- до складу «Інших витрати» рядок 2270 Звіту про фінансові результати, не включено фінансові витрат (амортизація дисконту) на загальну суму 46 444 грн.

Державний фінансовий контроль України
Головне управління державного фінансового контролю
Управління перевірок
Харківська область
«22» 02 2019
Лідрис: Седіч Л. В.