

СОСТАВЛЕНИЕ ТЦО-ДОКУМЕНТАЦИИ: ЭЛЕМЕНТЫ СЕГМЕНТИРОВАНИЯ

Елена ЖУКОВА, аудитор, адвокат

Пик интереса бухгалтеров к теме ТЦО прошел, отшумев вместе с майскими праздниками. Все дружно сдали отчет о контролируемых операциях и немного успокоились. Передышка...

Тем не менее, тема остается актуальной. Уже хотя бы потому, что ТЦО-документацию вовремя (март – апрель 2016 года) сделали не все, и сейчас «опоздавшие» осторожно приглядываются к «документальной» теме. Хотя ее и «отодвинули», но делать-то все равно нужно. В связи с этим автор планирует в ближайшее время написать несколько статей, в которых будут даны практические рекомендации по поводу того, как же ее, непонятную и сложную, сделать.

Итак, начнем. Сегодня речь пойдет об элементах сегментирования.

Отчет о контролируемых операциях: выбор метода и ошибка в отчете

Как это может быть, покажем на примере.

ПРИМЕР

ООО «Альфа» – молокозавод. Он выпускает разнообразную продукцию: сухое молоко, сливочное масло, сыр. Сыр «Лазурь» экспортируется, в том числе, в Молдову – страну из «списка Кабмина» (низконалоговая юрисдикция). Это и есть контролируемая операция, по которой предприятию нужно отчитаться и составить ТЦО-документацию.

Кроме того, предприятие получает другие доходы. Оно имеет здание, которое сдает в аренду. Также у предприятия есть столовая, гостиница и спортивный комплекс. Они также приносят доход. Небольшой доход предприятие получает и от транспортного подразделения – проводятся грузоперевозки.

Показатели отчета о финансовых результатах ООО «Альфа» за 2015 год приведены в табл.1.

Как видим, деятельность предприятия разноплановая. Среди общего дохода, равного 371115 тыс. грн., «затерялся» сравнительно небольшой доход от контролируемой операции по продаже сыра «Лазурь» в «низконалоговую» Молдову. Размер этого дохода составил 7815 тыс. грн. Все стоимостные критерии (свыше 50 млн грн. «общего оборота» и 5 млн грн. при продажах «низконалоговому» контрагенту) выполняются. Следовательно, предприятию нужно сдавать отчет о контролируемых операциях и состав-

Таблица 1. Показатели отчета о финансовых результатах ООО «Альфа» за 2015 год

| Статья | Код строки | Сумма, тыс. грн. |
|---|------------|------------------|
| Чистый доход от реализации продукции (товаров, работ, услуг) | 2000 | 371115 |
| Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг) | 2050 | (285102) |
| Валовая прибыль | 2090 | 86013 |
| Прочие операционные доходы | 2120 | 60105 |
| Административные расходы | 2130 | (17180) |
| Расходы на сбыт | 2150 | (24015) |
| Прочие операционные расходы | 2180 | (55233) |
| Финансовый результат от операционной деятельности | 2190 | 49690 |
| Прочие финансовые доходы | 2220 | 145 |
| Финансовый результат до налогообложения | 2350 | 49835 |

лять ТЦО-документацию. Отчет предприятие представило, к составлению ТЦО-документации еще даже не приступало.

ООО «Альфа», прорабатывая варианты составления ТЦО-документации (а точнее, «пробуя на зуб» бланк отчета по контролируемым операциям), пришло к выводу, что ему подходит метод «затраты плюс». Это вполне логично: предприятие является производителем продукции (сыр), в договоре с контрагентом из Молдовы оно выступает в качестве продавца. Руководство ОЭСР в подобных случаях рекомендует рассмотреть именно метод «затраты плюс» (естественно, если метод сравнительной неконтролируемой цены уже был рассмотрен и аргументированно не принят к использованию).

Итак, ООО «Альфа» показало в отчете о контролируемых операциях следующие данные:

- ♦ применяемый метод – «затраты плюс»;
- ♦ применяемый вид рентабельности – валовая рентабельность себестоимости.

Не вызвало также особых проблем и определение показателя рентабельности. ООО «Альфа» определило валовую прибыль (показатель был взят из отчета о финрезультатах), то есть 86013 тыс. грн., а потом разделило ее на себестоимость реализованной продукции, то есть на 285102 тыс. грн.

Получился показатель рентабельности, который и был отражен в отчете – 30,17%. Число хорошее! ООО «Альфа» решило, что с такой рентабельностью ему ТЦО-доначисления не страшны!

Увы, ООО «Альфа» допустило ошибку... Почему? Давайте разбираться. ►

Суть ошибки

Как уже было сказано, предприятие занимается разными видами деятельности. Как обычно, при разноплановой деятельности есть виды деятельности, которые приносят очень высокую прибыль, а есть и те, прибыль от которых поменьше. Некоторые виды деятельности вообще убыточны.

Проведем аналогию с рабочей столовой. В себестоимости блюд такой столовой учтена только стоимость продуктов, а затраты на все остальное (то есть зарплата персонала, вода-электричество-отопление, амортизация оборудования и т.п.) списываются на другие статьи расходов. То есть блюда реализуются по заниженной себестоимости. Рабочие сыты и довольны, что хорошо сказывается на производственном процессе. Получается, что «убыточная» столовая занизила общую рентабельность предприятия. Следовательно, если отбросить финансовые показатели столовой, то оставшаяся рентабельность предприятия (рентабельность всей деятельности за исключением деятельности столовой) будет немножечко выше...

Бухгалтер ООО «Альфа» (он оказался в подобной ситуации) подумал: как же здорово! Никакого дополнительного ТЦО-налога доначислять не нужно, потому что мы о-го-го какие прибыльные!

В целом – да. Но ведь нужно проанализировать не всю деятельность предприятия, а исключительно контролируруемую операцию. Именно ее рентабельность следует принимать во внимание. А как ее определить?

Вспомним стандарты бухучета

Для того чтобы вычленили финансовые показатели контролируемой операции, отделив ее от деятельности, целесообразно воспользоваться нормами ПБУ-29⁽¹⁾. Именно в этом стандарте описывается хозяйственный сегмент – отделяемая часть деятельности предприятия по производству и/или продаже определенного вида (или группы) продукции (товаров, работ, услуг), которая отличается от других:

- ♦ видом продукции (товаров, работ, услуг);

- ♦ способом получения дохода (способом распространения продукции, товаров, работ, услуг);
- ♦ характером производственного процесса;
- ♦ характерными для этой деятельности рисками;
- ♦ категорией покупателей.

Приведем еще маленькую цитату из этого стандарта, которая нам понадобится для ТЦО-целей.

Пункт 18 ПБУ-29

Доходами отчетного сегмента признается часть доходов предприятия от продажи внешним покупателям и по внутрихозяйственным расчетам, получение которых обеспечено обычной деятельностью хозяйственного или географического сегмента и которые непосредственно могут быть отнесены (или определены путем распределения на обособленной и последовательной основе) к отчетному сегменту, за вычетом налога на добавленную стоимость, акцизного сбора, других сборов и вычетов из дохода (сборы, скидки, возврат товаров и т.п.).

Расходами отчетного сегмента признается часть расходов предприятия, которые связаны с обычной деятельностью хозяйственного или географического сегмента и непосредственно могут быть отнесены (или определены путем распределения на обособленной и последовательной основе) к отчетному сегменту.

Собственно, этой цитаты нам будет достаточно. Ведь что мы хотим определить? Валовую рентабельность себестоимости для конкретной контролируемой операции. Это значит, что нам нужно выделить сегмент – «часть деятельности ООО «Альфа» по производству сыра «Лазурь» и продаже данного сыра контрагенту-покупателю из Молдовы». Разложим финансовый отчет предприятия (для анализа нам хватит нескольких строк – 2000, 2050, 2090 Отчета о финансовых результатах) по различным видам деятельности/продукции (табл.2).

Таблица 2. Отчет о финансовых результатах ООО «Альфа» за 2015 год в разрезе видов деятельности и продукции

| Статья | Код строки | Сумма, тыс. грн. | | | | | | |
|---|------------|------------------|-------------------------|-----------------|--------------|--------|------------------------------------|---------------------|
| | | Всего | Производство, тыс. грн. | | | Аренда | Столовая, гостиница, спорткомплекс | Транспортные услуги |
| | | | сухое молоко | сливочное масло | сыр «Лазурь» | | | |
| Чистый доход от реализации продукции (товаров, работ, услуг) | 2000 | 371115 | 157279 | 156234 | 45000 | 2134 | 4832 | 5636 |
| Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг) | 2050 | (285102) | (99012) | (141206) | (35212) | (1813) | (4603) | (3256) |
| Валовая прибыль | 2090 | 86013 | 58267 | 15028 | 9788 | 321 | 229 | 2380 |

⁽¹⁾Положение (стандарт) бухгалтерского учета 29 «Финансовая отчетность по сегментам», утвержденное приказом МФУ от 19.05.2005 г. № 412. Опубликовано: Бухгалтерский учет. Хрестоматия (часть 1): Сборник систематизированного законодательства. – 2014. – Вып.1. – С.159–169 (прим. ред.).

Итак, мы выделили данные (доход, затраты) по производству сыра «Лазурь» и даже можем просчитать валовую рентабельность себестоимости. Она будет равна 27,8% (9788 тыс. грн. : 35212 тыс. грн.).

Как видим, показатель валовой рентабельности (только по сыру) несколько меньше, чем общий показатель рентабельности (по всем видам деятельности предприятия). Но можем ли мы эту цифру ставить в отчет о контролируемых операциях и отражать в ТЦО-документации?

Давайте подумаем. Рассчитанная нами рентабельность – это валовая рентабельность по всем продажам сыра. Но ведь цены могут отличаться, например, для «внутренних» покупателей и для экспорта. Поэтому (для целей ТЦО) нам нужно «сузить» сегмент, выделив из него исключительно продажи «низконалоговому» молдавскому покупателю (нашу контролируемую операцию).

Так что придется считать дальше. Всего было произведено и реализовано 235 тонн сыра «Лазурь». Таким образом, себестоимость 1 тонны сыра составила:

$$35212 \text{ тыс. грн.} : 235 \text{ т} = 149,84 \text{ тыс. грн.}$$

Покупателю из Молдовы была продана 51 тонна сыра. Значит, себестоимость реализованного в ходе контролируемой операции сыра составила:

$$149,84 \text{ тыс. грн.} \times 51 \text{ т} = 7641,84 \text{ тыс. грн.}$$

Доход, как мы помним, равен 7815 тыс. грн. Следовательно, валовая рентабельность себестоимости контролируемой операции будет равна:

$$(7815 \text{ тыс. грн.} - 7641,84 \text{ тыс. грн.}) : 7641,84 \text{ тыс. грн.} = 2,27\%$$

Именно такую валовую рентабельность себестоимости (а вовсе не 30,17%!!) ООО «Альфа» должно отразить в отчете о контролируемых операциях.

Согласитесь, это существенно меняет дело! С подобным уровнем валовой рентабельности себестоимости ООО «Альфа» наверняка вынуждено будет доначислить дополнительный ТЦО-налог.

Поэтому первый практический вывод следующий: при расчете показателей рентабельности контролируемой операции необходимо выделить финансовые показатели (доход, себестоимость, прибыль) по сегменту «контролируемая операция». Данные рентабельности по такому сегменту могут значительно отличаться от «общей» рентабельности предприятия. ■

ДЛЯ СПРАВКИ

Государственная фискальная служба Украины

Письмо

от 08.04.2016 г. № 7861/6/99-99-19-02-02-15

Государственная фискальная служба Украины рассмотрела письмо о признании операции контролируемой при переходе права собственности на товар после исключения государства из перечня государств (территорий), утвержденного распоряжением Кабинета Министров Украины, и, руководствуясь ст.52 Налогового кодекса Украины (далее – Кодекс), сообщает.

В соответствии с пп.39.2.1.2 пп.39.2.1 п.39.2 ст.39 Кодекса для целей начисления налога на прибыль предприятий контролируемые являются хозяйственные операции, влияющие на объект налогообложения налогоплательщика, одной из сторон которых является нерезидент, зарегистрированный в государстве (на территории), которое включено в перечень государств (территорий), утвержденный Кабинетом Министров Украины.

Объектом обложения налогом на прибыль является прибыль с источником происхождения из Украины и за ее пределами, которая определяется путем корректировки (увеличения или уменьшения) финансового результата до налогообложения (прибыли или убытка), определенного в финансовой отчетности предприятия в соответствии с национальными положениями (стан-

При предварительной оплате товара ТЦО-правила не применяются

дартами) бухгалтерского учета или международными стандартами финансовой отчетности, на разницы, возникающие в соответствии с положениями раздела III «Налог на прибыль предприятий» Кодекса (пп.134.1.1 п.134.1 ст.134 Кодекса).

Согласно пп.9.2 п.9 Положения (стандарта) бухгалтерского учета 16 «Расходы», утвержденного приказом Министров финансов Украины от 31.12.99 г. № 318, не признается расходами и не включается в отчет о финансовых результатах предварительная (авансовая) оплата запасов, работ, услуг.

Так, предварительная оплата товара не является расходами и не влияет на объект налогообложения.

Таким образом, если предварительная оплата товара была осуществлена в период нахождения государства (территории), в котором зарегистрирован нерезидент, в перечне государств (территорий), утвержденном распоряжением Кабинета Министров Украины, а переход права собственности на товар от нерезидента произошел после исключения государства, резидентом которого он является, из перечня, то такая операция не учитывается при определении стоимостного критерия (5 млн грн.) контролируемых операций. ■