

ПРИЛОЖЕНИЕ P1: налоговые разницы в бухгалтерских деталях

Ирина ГОЛОШЕВИЧ, Ирина ГУБИНА,
Елена КУШИНА, редакторы,
Ирина НАЗАРБАЕВА, консультант
по бухгалтерскому учету и налогообложению

Приложение P1 без преувеличения является самым важным приложением в составе новой формы декларации по налогу на прибыль предприятий. Достаточно налогоплательщикам посмотреть на **строку 03** этого приложения, чтобы расстаться с тенью малейших сомнений. В этой строке — венец кропотливой работы налогоплательщиков с разностями: результат алгебраического суммирования ВСЕХ корректировок на разницы. Полученное положительное или отрицательное значение с соответствующим знаком (+, -) переносится в **строку 03 P1** основной части декларации.

Впрочем, приложение P1 построено таким образом, что бухгалтерам не придется особо задумываться над знаком итогового значения, поскольку в структуре приложения знак разницы «+» или «-» определяется местом ее расположения:

слева в приложении приводятся суммы разниц, итог которых подводится в **строке 01** «Усього різниць, на які збільшується фінансовий результат»;

справа — суммы разниц, итог которых подводится в **строке 02** «Усього різниць, на які зменшується фінансовий результат».

Следовательно, бухгалтерам нужно сосредоточиться на самих разностях, установить их сумму и аккуратно перенести в предусмотренную приложением ячейку, а заложенный алгоритм автоматически определит итоговое значение с соответствующим знаком.

Для каждой разности, предусмотренной положениями **НКУ**, в приложении P1 отведено личное «жилище» — отдельная строка с кодовым обозначением. Код строки — это удобно, с его помощью налогоплательщики без особого труда найдут нужную ячейку. Поэтому приведенное далее описание приложения P1 — это описание отдельных его строк, причем в последовательности, зафиксированной в самой форме¹⁾.

Структура приложения P1 позаимствована из Налогового кодекса, в разделах I–III этого приложения приведены суммы разниц, возникающих при осуществлении операций с объектами, описанными в статьях 138–141, в разделе IV — прочие разности (это своего рода сборная солянка). Здесь приведены разности, неожиданно «всплывающие» в разделе I и II самого **НКУ**, «переходные» разности из подраздела 4 раздела XX **НКУ** и некоторые разности, «порожденные» правилами раздела III. Искать логику или закономерность не стоит — пустая трата времени. Поэтому, приняв уже зафиксированную в приложении P1 последовательность, отправимся в путь...

Фрагмент

Різниці, на які збільшується фінансовий результат			Різниці, на які зменшується фінансовий результат		
код	назва різниці	сума	код	назва різниці	сума
1. Різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів (стаття 138 розділу III Податкового кодексу України)					

В названии первого раздела приложения P1 сказано, что в нем приводятся разности, возникающие при начислении амортизации необоротных активов. Впрочем, необоротные активы — понятие весьма емкое, поэтому, обратившись к ст.138 **НКУ**, уточним: речь идет об основных средствах и нематериальных активах, и налогоплательщику нужно вникнуть в классификационные тонкости обоих учетов, чтобы нащупать грани отличий, порождающие искомые разности.

Итак, в бухгалтерском учете класс необоротных активов включает материальные необоротные активы и нематериальные активы. Представители обоих классов присутствуют и в налоговом учете. Классификационные группы приведены в пп.138.3.3 и

¹⁾См. также: Голошевич И. Приложение P1 к декларации по налогу на прибыль: все разности в одном «флаконе» // Бухгалтерия. — 2015. — № 51. — С.7–12 (прим. ред.).

пп.138.3.4 ст.138 **НКУ**. И, надо отметить, «наполняемость» групп в налоговом учете, в основном, совпадает с тем, как это делается в бухгалтерском учете. При сопоставлении налоговых групп с описанием счетов бухгалтерского учета, на которых **Инструкция № 291** рекомендует накапливать информацию об основных средствах и прочих необоротных активах, видна тождественность в подходах.

В таком случае продолжает волновать вопрос, для чего в пп.14.1.138 ст.14 **НКУ** существует отдельное определение термина «основные средства», причем в формулировке, отличающейся от бухгалтерского прототипа. Заметим, что поиск ответа не даст ощутимого результата. Видимо, оставляя **Законом № 71** (с некоторыми изменениями) определение термина в **НКУ**, законодатель подчеркнул таким образом, что учет основных средств для целей исчисления налога на прибыль —

это отдельный налоговый учет⁽²⁾. И точка. Не станем возражать, а лишь подчеркнем, что ведение отдельного налогового учета необоротных активов вполне оправданно и поможет избежать лишних действий.

К тому же, в налоговом описании объектов, численных к необоротным активам, так и остались незамеченными два объекта: необоротные активы для продажи и инвестиционная недвижимость.

Необоротные активы для продажи, видимо, остались вне поля зрения законодателя в силу того, что в бухгалтерской классификации это оборотные активы и на них не начисляется амортизация. Но... Эти объекты были амортизируемыми до момента их переклассификации, а значит, отсутствие налоговых норм порождает вопросы.

Инвестиционная недвижимость – такой же специфический объект, как и биологические активы, а особенность, которая их объединяет, заключается в том, что они могут учитываться по справедливой стоимости без начисления амортизации или по первоначальной стоимости с начислением амортизации. Сомнений в том, что амортизируемые биологические активы учитываются в налоговом учете по тем же правилам, что и другие объекты основных средств,

в принципе, нет. В пп.138.3.3 ст.138 **НКУ** долгосрочные биологические активы отнесены к группе 16.

А амортизируемая инвестиционная недвижимость чем хуже? Предупреждая возмущение налогоплательщиков, отметим, что **НКУ** не создает ни одного препятствия. Инвестиционная недвижимость, на стоимость которой начисляется амортизация согласно **ПБУ-32**, – полноценный объект основных средств в налоговом учете, соответствующий группе 3. И хотя, похоже, налоговики придерживаются такой же позиции (письмо от 11.12.2015 г. № 26445/6/99-99-19-02-02-15⁽³⁾), четкие нормы в **НКУ**, согласитесь, были бы не лишними.

Непроизводственные основные средства – не существующий объект бухгалтерского учета, но вполне определенный в налоговом учете. Запрет на отражение амортизации в налоговом учете, а также на ремонты и улучшения такого объекта создает разницы⁽⁴⁾. В ст.138 **НКУ** есть еще две причины, порождающие разницы, их необходимо также учитывать при начислении налоговой амортизации⁽⁵⁾. А этот показатель подробно расшифровывается по группам в приложении АМ⁽⁶⁾. При описании приложения РІ остановимся на технологии проведения «необоротных» корректировок.

Фрагмент			
Код	Назва різниці	Значення різниці (+, -)	Норма ПКУ
1.1.1	Сума нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності	+	П. 138.1 ст. 138

В **строке 1.1.1** приводится сумма начисленной амортизации в бухгалтерском учете, причем в точном соответствии с правилами ПБУ. Информация о соответствующих суммах накапливается на счете **13**, и, как известно, в Плане счетов она представлена в следующем порядке: **131** «Износ основных средств», **132** «Износ прочих необоротных материальных активов», **133** «Накопленная амортизация нематериальных активов», **134** «Накопленная амортизация долгосрочных биологических активов», **135** «Износ инвестиционной недвижимости».

Сумма, начисленная по **Кт 13** (по Кт указанных суб-счетов) в течение 2015 года, переносится в рассматриваемую строку без соотнесения с тем, были ли соответствующие суммы признаны в расходах отчетного года. Несправедливо? Конечно, ведь показатель данной строки увеличивает финансовый результат до налогообложения, и те суммы, которые не были учтены в **Форме № 2** (**№ 2-м**), окажут влияние на объект налогообложения, и, возможно, станут единственным источником для исчисления налога на прибыль. Но, к сожалению, преодолеть несправедливость обращением к нормам **НКУ** не очень получается. Ведь формулировка п.138.1 ст.138 **НКУ** крайне лаконична, она требу-

ет от налогоплательщика увеличить финрезультат до налогообложения на сумму начисленной амортизации в бухгалтерском учете, которая отражается по **Кт 13**.

К тому же, налоговики стали активно вникать в тонкости бухгалтерского учета, причем как национального, так и международного. Результаты не заставили себя долго ждать. В появляющихся письмах все чаще можно встретить особое мнение представителей **ГФС** по вопросам, не входящим в их компетенцию. Но это нисколько не сдерживает уважаемых специалистов налогового ведомства. Так, в письме от ▶

⁽²⁾См. также: Назарбаева И. Необоротные активы // Налог на прибыль: что осталось от налогового учета: Сборник систематизированного законодательства. – 2015. – Вып.6. – С.156–167 (прим. ред.).

⁽³⁾См. по адресу: <http://www.buhgalteria.com.ua/News/26445.html> (прим. ред.).

⁽⁴⁾Подробнее см.: Назарбаева И. Непроизводственные основные средства: разницы – не помеха // Бухгалтерия. – 2015. – № 46. – С.30–35 (прим. ред.).

⁽⁵⁾См. также: Голошевич И. Необоротные материальные активы: трансформация учета // Бухгалтерия. – 2015. – № 47. – С.7–11 (прим. ред.).

⁽⁶⁾См. статью И.Голошевич на с.66 данного спецвыпуска (прим. ред.).

05.11.2015 г. № 23598/6/99-99-19-02-02-15⁽⁷⁾ ГФС, процитировав **МСБУ 16**, безапелляционно заявляет, что амортизация производственных основных средств, которые находятся на капитальном ремонте или консервации, не начисляется. С таким же утверждением, не стесняясь, она выпускает письмо от 02.06.2015 г. № 11385/6/99-99-19-02-02-15⁽⁸⁾, но с комментарием к национальным стандартам. Выводы, сделанные в этих письмах, не могут быть правильными, ведь бухгалтерский учет основывается на намерениях, а те, в свою очередь, на профессиональных суждениях. Но, похоже, эти категории принятия учетных решений налоговикам еще не ведомы... Хотя цитаты в письмах приводятся с прилежностью.

Так, например, МГУ ГФС – Центральный офис по ОКП в письме от 18.11.2015 г. № 25655/10/28-10-06-11 цитирует параграф 55 **МСБУ 16**: «Амортизация актива начинается, когда он становится пригодным для использования, а прекращается на одну из двух дат, которая происходит раньше: на дату, с которой актив классифицируется как предназначенный для продажи, или на дату, с которой прекращается признание актива». Но ведь все ясно сказано в **МСБУ 16**. И в другом письме (от 03.11.2015 г. № 24527/10/28-10-06-11⁽⁹⁾) у МГУ ГФС – Центрального офиса по ОКП хватает честности сказать об этом открыто. Цитируя все тот же параграф 55 **МСБУ 16**, ведомство делает вывод: «амортизация не прекращается, если актив не используется или он выбывает из активного использования, пока актив не будет самортизирован полностью». Однако в письме от 27.11.2015 г. № 26114/10/28-10-06-11⁽¹⁰⁾ МГУ ГФС – Центральный офис по ОКП все же в точности вторит ГФС. А ГФС в упомянутом ранее разъяснении отрицает очевидное, устанавливая новые правила бухгалтерского учета.

Еще одна ситуация, но уже классификационного характера. ГФС в письмах от 04.08.2015 г. № 16335/6/

99-99-19-02-02-15⁽¹¹⁾, от 28.10.2015 г. № 22780/6/99-95-42-03-15⁽¹²⁾, от 21.10.2015 г. № 22220/6/99-95-42-03-15⁽¹³⁾, от 28.10.2015 г. № 22778/6/99-95-42-03-15⁽¹⁴⁾, от 05.11.2015 г. № 23622/6/99-99-19-03-02-15 считает, что улучшения арендованного объекта основных средств, приводящие к увеличению экономических выгод, в бухгалтерском учете следует капитализировать. Такой вывод возражений не вызывает, ведь он следует из положений **ПБУ-14**. Но очевидными рекомендациями консультации не исчерпываются. ГФС в своих изысканиях классифицирует объект «как капитальные инвестиции в создание (строительство) прочих необоротных материальных активов», и, как следствие, причисляет его к группе 9 с минимально допустимым сроком полезного использования 12 лет. Но ведь это лишь возможный, а не единственный вариант.

Инструкцией № 291 рекомендовано «завершенные капитальные инвестиции в объекты операционной аренды» учитывать на субсчете **117** «Прочие необоротные материальные активы». Но это всего лишь рекомендация. На практике достаточно часто можно встретить другую модель, обоснованную профессиональными суждениями. В частности, улучшения арендованного здания учитываются как отдельный объект на субсчете **103** «Здания и сооружения», а улучшения арендованного транспортного средства – на субсчете **105** «Транспортные средства». И это тоже правильно. Но в контексте изложенного мнения ГФС налогоплательщики могут оказаться в затруднительном положении. Что им делать: проводить изменение первичной классификации или признавать разницу, порождающую корректировку для налогового учета? В любом случае, принятое решение должно отразиться на показателе **строки 1.2.1** этого же приложения.

Что касается **строки 1.1.1**, то в ней приводятся данные бухгалтерского учета независимо от того, что говорят налоговики.

Фрагмент

Код	Назва різниці	Значення різниці (+, -)	Норма ПКУ
1.2.1 AM	Сума розрахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до пункту 138.3 статті 138 розділу III Податкового кодексу України	-	П.138.2 ст.138

В **строке 1.2.1 AM** приводится сумма амортизации, численная по правилам налогового учета. Показатель этой

строки переносится из приложения AM, соответственно, принцип расчета этого показателя, как, впрочем, и сложности, с которыми уже сталкиваются налогоплательщики, подробно описаны в отдельном материале этого спецвыпуска⁽¹⁵⁾. Здесь хотелось бы еще раз обратить внимание на то, что налоговая амортизация – это показатель налогового учета. Теоретически налоговая амортизация может совпадать с бухгалтерской, но на практике, как правило, эти сум-

⁽⁷⁾См.: <http://www.buhgalteria.com.ua/News/23598.html> (прим. ред.).

⁽⁸⁾См.: <http://www.buhgalteria.com.ua/News/11385.html> (прим. ред.).

⁽⁹⁾Опубликовано: Бухгалтерия. – 2015. – № 50. – С.41 (прим. ред.).

⁽¹⁰⁾См.: <http://www.buhgalteria.com.ua/News/26114.html> (прим. ред.).

⁽¹¹⁾Опубликовано: Бухгалтерия. – 2015. – № 41. – С.72 (прим. ред.).

⁽¹²⁾См.: <http://www.buhgalteria.com.ua/News/22780.html> (прим. ред.).

⁽¹³⁾См.: <http://www.buhgalteria.com.ua/News/22220.html> (прим. ред.).

⁽¹⁴⁾См.: <http://www.buhgalteria.com.ua/News/22778.html> (прим. ред.).

⁽¹⁵⁾См. статью И.Голошевич на с.66 данного спецвыпуска (прим. ред.).

мы отличаются в силу ряда ограничений, установленных налоговым законодательством. В связи с этим налоговая амортизация рассчитывается в отдельных ведомостях, не являющихся регистрами бухгалтерского учета. В таких ведомостях приводится балансовая стоимость основных средств по состоянию на 31.12.2014 г. и отражается первоначальная стоимость вновь приобретенных объектов. Затем, калькулируя действия бухгалтерского учета, бухгалтеры производят с этой стоимостью соответствующие «манипуляции»: увеличивают на капитализируемые расходы

(финансовые расходы, капитальные улучшения, и, возможно, даже суммы переоценок¹⁶⁾), на эту измененную в бухгалтерском порядке стоимость и начисляется налоговая амортизация. В такой ведомости также приводятся группы основных средств и нематериальных активов, а после начисления налоговой амортизации рассчитывается их остаточная стоимость на конец периода. Вся эта информация, безусловно, понадобится при заполнении приложения АМ, итоговый показатель которого из **строки 1.2.1** переносится в рассматриваемую строку.

Фрагмент			
Код	Назва різниці	Значення різниці (+, -)	Норма ПКУ
1.1.2	Сума уцінки та витрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів, включених до витрат звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності	+	П.138.1 ст.138

Как известно, в бухгалтерском учете необоротные активы на дату баланса оцениваются по одной из двух моделей оценки: по исторической себестоимости с начислением амортизации и обязательным тестом на уменьшение полезности или по переоценочной стоимости.

При проведении переоценки пересматривается первоначальная стоимость, а также сумма износа, как следствие, изменяется остаточная стоимость, и, соответственно, сумма амортизации. При выполнении уценки соответствующие суммы списываются в расходы при условии, если ранее не были проведены дооценки с отнесением сумм дооценок на собственный капитал (счет **41** «Капитал в дооценках») или если сумма уценки превышает суммы ранее проведенных дооценок. Необходимая информация о «расходных» уценках в бухгалтерском учете накапливается на субсчете **975** «Уценка необоротных активов и финансовых инвестиций». Суммы потерь от умень-

шения полезности отражаются на субсчете **972** «Потери от уменьшения полезности активов». Данные, начисленные по **Дт 975 (Дт 972)** в течение 2015 года, придется перенести в **строку 1.1.2** приложения.

Таким образом, объект налогообложения рассчитывается так, как будто никаких уценок в бухгалтерском учете не проводилось, но при условии, что для целей налогового учета балансовая стоимость основных средств останется неизменной (без учета осуществленных в бухгалтерском учете уценок). В этом случае уценка, сразу признанная в расходах, будет постепенно уменьшать объект налогообложения в течение периода эксплуатации объекта основных средств. Если на сумму уценки, выполненной в бухгалтерском учете, соответствующим образом уменьшить балансовую стоимость необоротных активов для начисления налоговой амортизации, то такие суммы окажутся на какое-то время потерянными для налогового учета, пока не будет проведена дооценка.

Фрагмент			
Код	Назва різниці	Значення різниці (+, -)	Норма ПКУ
1.2.2	Сума дооцінки та вигід від відновлення корисності основних засобів або нематеріальних активів в межах попередньо віднесених до витрат уцінки та витрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності	-	П.138.2 ст.138

Дооценка необоротных активов в бухгалтерском учете возникает вследствие увеличения справедливой стоимости активов, при восстановлении полезности активов отражаются выгоды от такого восстановления. Однако бухгалтерские последствия зависят от конкретной процедуры.

В частности, выгоды от восстановления полезности необоротного актива всегда отражаются в до-

ходах, поскольку сумма выгод не может превышать сумму ранее отраженных потерь от уменьшения полезности. Информация о таких суммах накапливается на субсчете **742** «Доход от восстановления по»

¹⁶⁾См. по этому поводу письмо МГУ ГФС – Центрального офиса по ОКП от 04.12.2015 г. № 26508/10/28-10-06-11, опубликованное на с.70 этого спецвыпуска (прим. ред.).

СПЕЦВЫПУСК: ПРИЛОЖЕНИЕ РІ

лезности активов». Сумма дооценки по процедуре переоценки необоротных активов отражается на субсчете **746** «Прочие доходы».

Таким образом, для отражения суммы разницы в рассматриваемой строке бухгалтерам следует апеллировать к данным вышеуказанных счетов бухгалтерского учета. При этом суммы дооценки, отражаемые на счетах собственного капитала (счет **41** «Капитал в дооценках»), в расчете такой разницы не участвуют.

Кроме того, склоняемся к мнению, что суммы проведенной дооценки не должны отражаться на балансовой стоимости необоротных активов при начислении налоговой амортизации. Впрочем, МГУ ГФС – Центральный офис по ОКП считает иначе: в его письме от 04.12.2015 г. № 26508/10/28-10-06-11⁽¹⁷⁾ указано, что «дооценка основных средств может включаться в стоимость основных средств и амортизироваться для целей налогового учета».

Фрагмент			
Код	Назва різниці	Значення різниці (+, -)	Норма ПКУ
1.1.3	Сума залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта	+	П.138.1 ст.138

В **строке 1.1.3** приводится остаточная стоимость необоротных активов, числящаяся в бухгалтерском

учете на момент выбытия (ликвидации и продажи) указанных объектов учета.

Фрагмент			
Код	Назва різниці	Значення різниці (+, -)	Норма ПКУ
1.2.3	Сума залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної з урахуванням положень статті 138 розділу III Податкового кодексу України, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта	-	П.138.2 ст.138

В **строке 1.2.3** приводится остаточная стоимость необоротных активов, числящаяся в налоговом учете на момент выбытия (ликвидации и продажи) указанных объектов учета. Такая стоимость определяется с учетом ограничений, установленных ст.138 **НКУ**, подробно о которых – в статье о приложении АМ. Здесь бы хотелось обратить внимание на письмо МГУ ГФС – Центрального офиса по ОКП от 04.12.2015 г. № 26522/10/28-10-06-11⁽¹⁸⁾. В нем указано, что при реализации непроеизводственных основных средств остаточная стоимость таких объектов для целей налогового учета приравнивается к первоначальной стоимости, определенной по бухгалтерским правилам. Это означает, что при выбытии непроеизводственных основных средств в разнице, уменьшающей финрезультат, должны быть учтены: стоимость приобретения (расходы, связанные с приобретением и доведением объекта до состояния, пригодного для использования), а также все капитализируемые по правилам бухгалтерского учета расходы в

течение всей жизни такого объекта на предприятии. Конечно, это письмо важно, ведь в **НКУ** в этом вопросе – законодательная прореха.

Разницы, возникающие при формировании резервов (обеспечений)

Раздел 2 приложения РІ предназначен для отражения разниц, генерируемых при начислении резервов (обеспечений). Как подсказывает сама форма, нормативная подоплека этих разниц изложена в ст.139, 141 **НКУ**.

Первый подраздел раздела 2 приложения РІ называется «Забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (пункт 139.1 статті 139 розділу III Податкового кодексу України)». Однако положения ст.139 **НКУ** крайне скупы, источником соответствующих сумм в этой части послужат исключительно данные бухгалтерского учета. В одних случаях достаточно будет лишь обращения к оборотам по бухгалтерским счетам, но в других – придется вникать в аналитическую составляющую этих сумм, о чем подробнее – при описании группы строк, объединенных шапкой раздела 2 приложения РІ. ▶

⁽¹⁷⁾См.: <http://www.buhgalteria.com.ua/News/26508.html> (прим. ред.).

⁽¹⁸⁾См.: <http://www.buhgalteria.com.ua/News/26522.html> (прим. ред.).

Фрагмент			
Код	Назва різниці	Значення різниці (+, -)	Норма ПКУ
2.1.1	Сума витрат на формування резервів та забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечень на відпустки працівникам та інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, та резервів, визначених пунктами 139.2–139.3 статті 139 розділу III Податкового кодексу України) відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності	+	Пп.139.1.1 ст.139
2.2.1	Сума витрат (крім оплати відпусток працівникам та інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, та резервів, визначених пунктами 139.2–139.3 статті 139 розділу III Податкового кодексу України), які відшкодовані за рахунок резервів та забезпечень, сформованих відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності	-	Пп.139.1.2 ст.139

Ети строки, як ниточка с иглой, тесно связаны, поэтому их описание целесообразно приводит одновременно.

Итак, в **строке 2.1.1** отражается разница, состоящая из сумм, начисленных по **Кт** следующих субсчетов бухгалтерского учета:

- ◆ **473** «Обеспечение гарантийных обязательств»;
- ◆ **474** «Обеспечение прочих расходов и платежей».

В перечне субсчетов упомянуты не все виды обеспечения, начисляемых на счете **47** «Обеспечения предстоящих расходов и платежей», и это, конечно, не случайно. **НКУ** (пп.139.1.1 и пп.139.1.2 ст.139) к исключениям относит обеспечения на отпуска работников и другие выплаты, связанные с оплатой труда, а также резерв сомнительных долгов, поскольку для них установлены отдельные правила – иные, нежели для разниц, приводимых в **строках 2.1.1** и **2.2.1**.

По доброй воле законодателя обеспечения, не попавшие в исключения, будут оказывать влияние на объект налогообложения, но только в периоде, когда налогоплательщик осуществляет фактические расходы на мероприятия, под которые создавались обеспечения. Таким образом, разница, отражаемая в **строке 2.1.1**, носит исключительно временный характер. В периоде начисления обеспечения по **Кт** субсчетов **473, 474** соответствующая сумма увеличит финрезультат путем отражения в **строке 2.1.1**. И если указанные обеспечения не будут подвергнуты бухгалтерским корректировкам (см. описание к

строке 2.2.2), то в **строке 2.2.1** (показатель, который уменьшает финрезультат) появятся суммы фактических расходов в периоде их осуществления, под которые были зарезервированы обеспечения.

Справедливость сделанного вывода не вызывает ни малейших сомнений в отношении обеспечения, суммы которых при начислении признаются расходами периода. В частности, обеспечения гарантийных обязательств отражаются записью бухгалтерского учета **Дт 93 Кт 473**. А при начислении обеспечения по **Кт 474** соответствующие суммы вполне могут списываться в **Дт счетов 15, 23, 28, 91**, то есть в периоде начисления обеспечения соответствующие суммы не влияют на финрезультат и как в случае с амортизацией, вполне могут самостоятельно становиться источником объекта налогообложения. А такие последствия нежелательны. Вместе с тем, по мнению авторов, у налогоплательщиков есть за что зацепиться в **НКУ**, чтобы избежать «нерасходной» корректировки: в пп.139.1.1 ст.139 **НКУ** предлагается провести корректировку «на сумму расходов на формирование резервов...». Из чего можно попытаться выстроить такую последовательность: нет расходов, влияющих на финрезультат в бухгалтерском учете, соответственно, нет и увеличивающей финрезультат корректировки. Но в этом случае нужно проводить уже аналитическую работу с оборотами по **Кт 474**, чтобы в окончательном варианте определить сумму разницы.

Фрагмент			
Код	Назва різниці	Значення різниці (+, -)	Норма ПКУ
2.2.2	Сума коригування (зменшення) резервів та забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечень на відпустки працівникам та інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, та резервів, визначених пунктами 139.2–139.3 статті 139 розділу III Податкового кодексу України), на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності	-	Пп.139.1.2 ст.139

В **строке 2.2.2** приводятся суммы, корректирующие ранее проведенные корректировки. Как было указано выше, одновременно с начислением обеспечения в отдельных случаях признаются расходы отчетного периода (это утверждение верно в отношении сумм обеспечения гарантийных обязательств).

Так вот, в бухгалтерском учете такой резерв может быть уменьшен, причем по старинке бухгалтеры предпочитают использовать метод «сторно», хотя он и не предусмотрен действующими правилами бухучета. С точки зрения методологии, более обоснованным является метод обратной записи. Примените ▶

СПЕЦВЫПУСК: ПРИЛОЖЕНИЕ РІ

тельно к обеспечению гарантийных обязательств бухгалтерская запись выглядит в этом случае следующим образом: **Дт 474 Кт 719**.

Но какой бы метод не использовался на конкретном предприятии, главное – в сути происходящего: производится корректировка ранее начисленного обеспечения и она влияет на финрезультат в сторону его увеличения. Сумма такой корректировки должна быть перенесена в **строку 2.2.2**, чтобы исключить ее влияние на объект налогообложения.

Следующий подраздел раздела 2 приложения РІ, заслуживающий особого внимания при заполнении этого приложения, называется «Резерв сумнівних боргів (пункт 139.2 статті 139 розділу III Податкового кодексу України)». Как видно из названия этого подраздела, группа отражаемых в нем разниц возникает из операций, связанных с созданием и использованием резерва сомнительных долгов. Как уже было отмечено, для этих операций установлены особые правила, и они тоже описаны в ст.139 **НКУ**.

Фрагмент

Код	Назва різниці	Значення різниці (+, -)	Норма ПКУ
2.1.2	Сума витрат на формування резерву сумнівних боргів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності	+	Пп.139.2.1 ст.139

В **строке 2.1.2** указывается сумма резерва сомнительных долгов, начисленного в течение отчетного года. Источником разницы в данном случае является бухгалтерская запись **Дт 944 Кт 38**. При отра-

жении в названной строке соответствующих сумм увеличится финрезультат, а значит, влияние этих сумм на финрезультат не скажется на объекте налогообложения.

Фрагмент

Код	Назва різниці	Значення різниці (+, -)	Норма ПКУ
2.2.3	Сума коригування (зменшення) резерву сумнівних боргів, на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності	-	Пп.139.2.2 ст.139

В **строке 2.2.3** приводятся бухгалтерские корректировки резерва сомнительных долгов, источником сумм разниц являются следующие проводки: **Дт 944 Кт 38** (методом «сторно») или **Дт 38 Кт 719** (методом обратной записи).

Фрагмент

Код	Назва різниці	Значення різниці (+, -)	Норма ПКУ
2.1.3	Сума витрат від списання дебіторської заборгованості, яка не відповідає ознакам, визначеним підпунктом 14.1.11 пункту 14.1 статті 14 розділу I Податкового кодексу України, понад суму резерву сумнівних боргів	+	Пп.139.2.1 ст.139

Строка 2.1.3, пожалуй, самая интересная из строк, в которых приводятся разницы, связанные с резервом сомнительных долгов. В ней указываются суммы задолженностей, признанных безнадежными, но в размерах, превышающих суммы самого резерва, и при условии, что безнадежные задолженности вписываются в критерии таковых с точки зрения пп.14.1.11 ст.14 **НКУ**. Такие условия приводят к малоутешительным выводам:

- ♦ суммы резервов сомнительных долгов не участвуют в расчете объекта налогообложения (такие суммы не уменьшают его значение);

- ♦ суммы безнадежных задолженностей, списанных за счет резерва, точно так же, как и сам резерв, не участвуют в расчете объекта налогообложения (точнее, не уменьшают его значение);

- ♦ суммы признанных безнадежных задолженностей (в контексте пп.14.1.11 ст.14 **НКУ**) в размере, пре-

вышающем резерв сомнительных долгов, учитываются при расчете объекта налогообложения (то есть суммы бухгалтерской записи **Дт 944 Кт 361** не создают разницу, увеличивающую финрезультат).

Заметим, что к таким же выводам приходят и налоговые службы в ряде писем (МГУ ГФС – Центральный офис по ОКП от 01.12.2015 г. № 26240/10/28-10-06-11⁽¹⁹⁾, ГФС от 22.12.2015 г. № 27433/6/99-99-19-02-02-15⁽²⁰⁾, от 29.10.2015 г. № 22910/6/99-99-19-02-02-15⁽²¹⁾), хотя положения пп.139.2 ст.139 **НКУ** и производят весьма странное впечатление.

Описание **строк 2.1.4–2.2.7** не приводится. ►

⁽¹⁹⁾Опубликовано: Бухгалтерия. – 2016. – № 1. – С.50–56 (прим. ред.).

⁽²⁰⁾См.: <http://www.buhgalteria.com.ua/News/27433.html> (прим. ред.).

⁽²¹⁾См.: <http://www.buhgalteria.com.ua/News/26240.html> (прим. ред.).

Разницы, возникающие при осуществлении финансовых операций

Следующая группа разниц (раздел 3 приложения P1) называется разницами, возникающими при осуществлении финансовых операций. Они самые

разношерстные, поэтому объединение этих разниц в данном разделе можно объяснить только тем, что они описаны в ст.140 НКУ. Разработчики формы приложения просто процитировали эту статью, рассортировав разницы на те, которые увеличивают, и те, которые уменьшают финансовый результат до налогообложения.

Фрагмент			
Код рядка	Назва різниці	Значення різниці (+, -)	Норма ПКУ
3.1.1	Сума 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	+	П.140.2 ст.140

Строка 3.1.1 призвана реализовать так называемые правила «тонкой капитализации»⁽²²⁾, установленные НКУ. В ней предусмотрена корректировка расходов по процентам по долговым обязательствам⁽²³⁾.

Корректировка происходит только в том случае, если «сумма долговых обязательств... 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)» (п.140.2 ст.140 НКУ). К долговым обязательствам относят следующие: по любым кредитам, займам, депозитам, операциям РЕПО, по договорам финансового лизинга, по другим заимствованиям независимо от их юридического оформ-

ления (п.140.1 ст.140 НКУ). А состав лиц, которые считаются связанными, очерчен в пп.14.1.159 ст.14 НКУ. В этом подпункте в качестве одного из критериев «связанности» юридических лиц указан такой же критерий превышения суммы долговых обязательств одного юридического лица перед другим юридическим лицом над суммой собственного капитала первого.

Сумма долговых обязательств и сумма собственного капитала для целей п.140.2 ст.140 НКУ определяется как среднее арифметическое значений долговых обязательств и собственного капитала на начало и конец отчетного налогового периода с учетом процентов, указанных в п.140.3 ст.140 Кодекса.

В виде формулы этот критерий можно представить следующим образом:

Среднее арифметическое долговых обязательств перед нерезидентами – связанными лицами

: Среднее арифметическое собственного капитала

> 3,5
(10)

При этом:

♦ среднее арифметическое долговых обязательств = (суммарное сальдо по кредиту счетов, на которых учитываются непогашенные долговые обязательства перед нерезидентами – связанными лицами (с учетом начисленных процентов) на начало отчетного периода + суммарное сальдо по кредиту счетов, на которых учитываются непогашенные долговые обязательства перед нерезидентами – связанными лицами (с учетом начисленных процентов) на конец отчетного периода) : 2. Если ориентироваться на Баланс, то эту формулу можно представить так: (сумма показателей строк 1510, 1515, 1600, 1610, 1690 Баланса (Отчета о финансовом положении) в части задолженности перед нерезидентами – связанными лицами на начало отчетного периода (графа 3) + + сумма показателей этих же строк в части задолженности перед нерезидентами – связанными лицами на конец отчетного периода (графа 4)) : 2;

♦ среднее арифметическое собственного капитала = ((показатель строки 1495 «Всего по разделу I»

Баланса (Отчета о финансовом положении) на начало периода (графа 3) + показатель этой же строки на конец периода (графа 4)) : 2.

К сожалению, из п.140.2 ст.140 Кодекса непонятно, как в формуле показать проценты, указанные в п.140.3 ст.140 НКУ (это остаток не зачтенных в предыдущих отчетных периодах процентов, уменьшенных на 5% ежегодно). Если, к примеру, на такие проценты увеличить показатель среднего арифметического долговых обязательств перед нерезидентами – связанными лицами, это выглядит логичным. Однако, если включить данный показатель в расчет среднего арифметического собственного капи- ▶

⁽²²⁾Под такими правилами (англ. «thin capitalization») в международной практике понимаются правила, направленные на борьбу с налоговыми злоупотреблениями, связанными со скрытым распределением дивидендов под видом выплаты процентов между аффилированными лицами (прим. ред.).

⁽²³⁾См. также: Карпова В. Проценты по займам от «связанных» нерезидентов: проблемные корректировки финрезультата // Бухгалтерия. – 2015. – № 50. – С.25–28 (прим. ред.).

СПЕЦВЫПУСК: ПРИЛОЖЕНИЕ P1

тала, неравенство объяснить сложнее (хотя упоминание о таких процентах идет в **НКУ** сразу после упоминания среднего арифметического собственного капитала), но оно будет более благоприятным для налогоплательщика.

Расчет суммы разницы, которая отражается в **строке 3.1.1** приложения, осуществляется по следующей формуле (эта формула, в частности, приведена в разъяснении, размещенном в Общедоступном информационно-справочном ресурсе (ЗИР), категория 102.08.01):

$$\text{Сумма разницы} = \text{Начисленные проценты по долговым обязательствам} - 0,5 \times \left(\text{Финансовый результат до налогообложения} + \text{Финансовые расходы} + \text{Сумма амортизационных отчислений} \right)$$

Половина (то есть 50%) суммы финансового результата до налогообложения, финансовых расходов и амортизационных отчислений считается ограничением, установленным в п.140.2 ст.140 **НКУ**. В этой формуле все показатели определяются исходя из бухгалтерского учета и финансовой отчетности, составленной за отчетный период:

- ♦ начисленные проценты по долговым обязательствам в бухгалтерском учете равны обороту **Дт 792 Кт 95**, в финансовой отчетности — показателю строки 1690 «Прочие текущие обязательства» (графа 4) Баланса (Отчета о финансовом положении) или графы 4 строки 540 Примечаний (форма № 5) в части обязательств по процентам перед нерезидентами — связанными лицами. Правда, в **НКУ** не уточнено, перед кем должны возникнуть начисленные проценты по долговым обязательствам (кредитам, займам и т.п.), подпадающие под ограничение: только перед нерезидентами — связанными лицами или перед всеми займодателями, в том числе другими нерезидентами и резидентами. Однако из письма ГФС от 05.10.2015 г. № 21052/6/99-99-19-02-02-15⁽²⁴⁾ следует, что эти проценты должны возникнуть только по долговым обязательствам перед нерезидентами — связанными лицами. Это кажется вполне логичным;
- ♦ финансовый результат до налогообложения равен показателю строки 2290 (2295) Отчета о финансовых результатах (Отчета о совокупном доходе);
- ♦ финансовые расходы — весь оборот **Дт 792 Кт 95** или показатель строки 2250 (графа 3) Отчета о финансовых результатах (Отчета о совокупном доходе). Заметим, что ГФС в письме от 05.10.2015 г. № 21052/6/99-99-19-02-02-15 признала: имеются в виду финансовые расходы, которые повлияли на финансовый результат до налогообложения и не включены в себестоимость квалификационных активов;
- ♦ сумма амортизационных отчислений — оборот **Дт «расходных» счетов Кт 13**.

К сожалению, законодатель (как это часто быва-

ет) «забыл» о том, что финансовый результат до налогообложения может быть отрицательным. Поэтому, если 0,5 этой величины (увеличенной на финансовые расходы и амортизационные отчисления) окажется больше, нежели начисленные проценты, финансовый результат до налогообложения (если действовать строго по формуле) придется увеличить на сумму, превышающую саму сумму процентов! И если законодатель не спохватится или хотя бы налоговики не издадут лояльное разъяснение, эту ситуацию придется регулировать на судебном уровне — сумма своеобразного «штрафа» не может многократно превышать потери от нарушения установленных правил. По сути, должно быть сформулировано правило, что если результат расчета по формуле будет именно таким, то финансовый результат до налогообложения просто увеличивается на всю сумму процентов.

ПРИМЕР

В отчетном периоде:

- ♦ *долговые обязательства перед нерезидентами — связанными лицами составили 10800000 грн. (на начало отчетного периода) и 20000000 грн. (на конец отчетного периода);*
 - ♦ *собственный капитал был равен 1000000 грн. (на начало отчетного периода) и 1400000 грн. (на конец отчетного периода).*
- Начисленные проценты по обязательствам перед нерезидентами — связанными лицами составили 100000 грн., финансовый результат до налогообложения был убыточным и составил 105000 грн., финансовые расходы — 120000 грн., амортизация — 60000 грн. Остатка не зачитанных в 2014 году процентов не было.*

Поскольку $((10800000 \text{ грн.} + 20000000 \text{ грн.}) : 2) : ((1000000 \text{ грн.} + 1400000 \text{ грн.}) : 2) = 12,8 > 3,5$, то рассчитывается сумма разницы, на которую нужно увеличить финансовый результат до налогообложения.

Такая сумма равна 62500 грн. $(100000 \text{ грн.} - 0,5 \times (-105000 \text{ грн.} + 120000 \text{ грн.} + 60000 \text{ грн.}))$.

Фрагмент			
Код рядка	Назва різниці	Значення різниці (+, -)	Норма ПКУ
3.1.5	Сума втрат від інвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства, розрахованих за методом участі в капіталі або методом пропорційної консолідації	+	Пп.140.5.3 ст.140

⁽²⁴⁾Опубликовано: Бухгалтерия. — 2015. — № 50. — С.48 (прим. ред.).

Сумма, которая отражается в **строке 3.1.5** приложения РІ, нужна для исключения влияния потерь от финансовых инвестиций, которые учитываются инвестором по методу участия в капитале или по методу пропорциональной консолидации (если доля инвестора показывается как отдельная статья в его финансовой отчетности).

Напомним, что по методу участия в капитале сумма, которая является долей инвестора в чистой прибыли (убытке) объекта инвестирования за отчетный период, увеличивает (уменьшает) балансовую стоимость финансовой инвестиции и одновременно включается в состав дохода (потерь) от участия в капитале (п.12 **ПБУ-12**). Эти доход или убытки, в сущности, носят виртуальный характер, а реализоваться они могут (да и то неясно, в какой части) только в случае продажи финансовой инвестиции самому объекту инвестирования или третьему лицу либо возврата инвестору доли уставного капитала объекта инвестирования с полагающимися при этом выплатами.

Для заполнения **строки 3.1.5** приложения РІ нужно взять оборот **Дт 792 Кт 96** (счет **96** так и называется «Потери от участия в капитале», а субсчета, которые **Инструкция № 291** рекомендует открыть на этом счете, называются по виду объекта инвестирования – ассо-

циированные, дочерние и совместные предприятия). Информацию для заполнения этой строки также можно получить из строки 2255 Отчета о финансовых результатах (Отчета о совокупном доходе). Эта сумма будет считаться разницей, которая увеличивает финансовый результат до налогообложения.

Вот какая нелюбовь у законодателя к оценкам разного рода! Например, по акциям, первоначальная стоимость которых составляла 100000 грн., признаны потери от участия в капитале в сумме 15000 грн. (то есть новая балансовая стоимость составила 85000 грн.). Акции были проданы за 120000 грн. с прибылью 35000 грн. (120000 грн. - 85000 грн.). Финансовый результат от всех операций, определенный по правилам бухгалтерского учета, равен 20000 грн. (-15000 грн. + 35000 грн.). Он увеличивается на сумму потерь от участия в капитале 15000 грн. (**строка 3.1.5**), уменьшается на 35000 грн. (**строка 4.2.3**), а затем увеличивается на 35000 грн. (**строка 4.1.3 ЦП** (допустим, что других операций с ценными бумагами не было)). Объект налогообложения составил 35000 грн. Если бы потери от участия в капитале не были отражены в бухгалтерском учете, объект налогообложения был бы равен 20000 грн. ((120000 грн. - 100000 грн.) - 20000 грн. + 20000 грн.).

Фрагмент			
Код рядка	Назва різниці	Значення різниці (+, -)	Норма ПКУ
3.1.6	Сума 30 відсотків вартості товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг, придбаних у неприбуткових організацій, крім випадків, коли сума вартості товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг, придбаних у таких організацій, сукупно протягом звітного (податкового) року не перевищує 50 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 01 січня звітного (податкового) року, та крім бюджетних установ. У разі якщо сума операцій перевищує 50 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 01 січня звітного (податкового) року, коригування фінансового результату до оподаткування проводиться на всю суму операцій	+	Пп.140.5.4 ст.140

Разница, сумма которой отражается в **строке 3.1.6**, связана с приобретением товаров (в том числе необоротных активов), работ и услуг у неприбыльных организаций. Однако, как определить сумму этой разницы, неясно ни при первом прочтении этой нормы, ни при последующих. Так что без разъяснений официальных инстанций точно не обойтись.

Поэтому хорошую службу может сослужить разъяснение, размещенное в Общедоступном информационно-справочном ресурсе (ЗІР), категория 102.08.06. В нем налоговики указывают на такой принцип налогового законодательства, как презумпция правомочности решений налогоплательщика (пп.4.1.4 ст.4 **НКУ**). Учитывая эту норму, налоговики рекомендуют применять пп.140.5.4 ст.140 **НКУ** следующим образом:

♦ если сумма операций по приобретению у неприбыльных организаций товаров (работ, услуг) не превышает 50 размеров минимальной заработной платы, установленной законом на 1 января отчетного года, а также если это приобретение состоялось у бюджетного учреждения, разницы, коррек-

тирующей финансовый результат до налогообложения, не возникает;

♦ если сумма таких операций превышает установленную границу (50 размеров минимальной заработной платы, определенной законом на 1 января отчетного (налогового) года), разница будет. Ее сумма равна 30% всей стоимости товаров, работ и услуг, приобретенных у неприбыльных организаций в течение года.

Сумма разницы рассчитывается исходя из оборота **Дт «расходных» счетов Кт 63**.

ПРИМЕР

В течение 2015 года налогоплательщик приобрел у одной неприбыльной организации товары на сумму 55000 грн., а у другой – услуги на сумму 30000 грн.

В **строку 3.1.6** приложения РІ такой налогоплательщик запишет сумму в размере 7230 грн. (((55000 грн. + 30000 грн.) - 60900 грн.) × 0,3), где 60900 грн. – 50 размеров минимальной заработной платы, установленной на 1 января 2015 года (1218 грн.).

Код ряд-ка	Назва різниці	Значення різниці (+, -)	Норма ПКУ
3.1.7	Сума 30 відсотків вартості товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг, придбаних у нерезидентів, що зареєстровані у державах (на територіях), зазначених у підпункті 39.2.1.2 пункту 39.2 статті 39 розділу I Податкового кодексу України	+	Пп.140.5.4 ст.140

В этой строке указывают 30% стоимости товаров (работ, услуг), приобретенных у нерезидентов из низконалоговых юрисдикций. Берется контрактная стоимость товаров (работ, услуг) независимо от того, будут отражены бухгалтерские расходы в отчетном (налоговом) периоде или нет (письмо ГФС от 17.12.2015 г. № 27017/6/99-99-19-02-02-15). Перечень государств (территорий), которые отвечают критериям, установленным пп.39.2.1.2 ст.39 **НКУ**, в 2015 году переутверждался трижды. В на-

стоящее время действует Перечень государств (территорий), соответствующих критериям, установленным подпунктом 39.2.1.2 подпункта 39.2.1 пункта 39.2 статьи 39 Налогового кодекса Украины, утвержденный распоряжением КМУ от 16.09.2015 г. № 977-р. Реквизиты ранее действовавших распоряжений см. в письме ГФС от 10.11.2015 г. № 23918/6/99-99-19-02-02-15⁽²⁵⁾. Применяется тот документ, который действовал на дату осуществления операции.

Код ряд-ка	Назва різниці	Значення різниці (+, -)	Норма ПКУ
3.1.8	Сума витрат по нарахуванню роялті	+	Пп.140.5.5–140.5.7 ст.140

В отличие от большинства других строк приложения P1, **строка 3.1.8** не содержит подробного описания показателя, а лишь называет его и дает ссылку на соответствующие нормы **НКУ**. Проанализировав указанные нормы, можно понять, кто и почему должен обратить внимание на эту строку. Хотя, как минимум, два вывода можно сделать, и не заглядывая в Кодекс.

Во-первых, показатель в **строке 3.1.8** может быть лишь у тех плательщиков налога на прибыль, которые осуществляют расходы на выплату роялти. Поскольку определение термина роялти есть в **НКУ** (пп.14.1.225 ст.14), в бухгалтерском законодательстве (п.4 **ПБУ-15**), а также в большинстве международных договоров об избежании двойного налогообложения, ГФС в ответе на вопрос б письма от 18.08.2015 г. № 30644/7/99-99-19-02-02-17⁽²⁶⁾ объяснила, что приоритет имеют международные договоры. В то же время, если платеж отвечает бухгалтерскому определению, но не отвечает налоговому, для целей налогообложения такой платеж не считается роялти, и, соответственно, плательщик налога не формирует разницы для корректировки финансового результата (см. ответ на вопрос 7 в том же письме).

Во-вторых, строка размещена в левой части приложения P1. Рядом, в правой части, стоят отметки «X», то есть там не может быть показателя. А это означает, что некоторые суммы роялти при определенных условиях могут увеличивать финансовый результат до налогообложения, но ни при каких обстоятельствах не могут его уменьшать. Следовательно, **строка 3.1.8** имеет ограничительный характер, или, как говорили до 2015 года, она не позволяет определенным суммам попасть в налоговые расходы.

Из содержания пп.140.5.5–140.5.7 ст.140 **НКУ** следует, что ограничение может распространяться:

- ♦ или на всю сумму роялти, начисленную в отчетном периоде (пп.140.5.7);
- ♦ или на часть этой суммы, определенную расчетным путем (пп.140.5.5–140.5.6⁽²⁷⁾).

А зависит это от того, в чью пользу выплачиваются роялти.

Полное ограничение применяется тогда, когда роялти выплачиваются конкретным категориям резидентов, в частности плательщикам единого налога, или нерезидентов, в частности нерезидентам, зарегистрированным в государствах (на территориях), указанных в пп.39.2.1.2 ст.39 **НКУ** (о том, как в 2015 году устанавливался перечень таких государств (территорий), см. выше). Полный перечень категорий лиц приведен непосредственно в самом пп.140.5.7.

В пп.140.5.5 и 140.5.6 указано, что они применяются при выплате роялти нерезидентам, без какого-либо уточнения. Следовательно, если речь идет о выплате роялти нерезиденту, необходимо применять метод исключения. Если нерезидент относится к катего-

⁽²⁵⁾Опубликовано: Бухгалтерия. – 2015. – № 49. – С.64 (прим. ред.).

⁽²⁶⁾Опубликовано: Бухгалтерия. – 2015. – № 39. – С.22–26 (прим. ред.).

⁽²⁷⁾Подпункты 140.5.5 и 140.5.6 почти идентичные. Единственное отличие – это упоминание во втором из них о субъектах хозяйствования, осуществляющих деятельность в сфере телевидения и радиовещания в соответствии с Законом Украины «О телевидении и радиовещании». Исходя из этого, можно сделать вывод, что эти субъекты не обязаны применять ограничение в части выплаты роялти, предусмотренное пп.140.5.6 ст.140 **НКУ** (прим. авт.).

рии, упомянутой в пп.140.5.7, то вся сумма роялти попадает в **строку 3.1.8**. В иных случаях ограничение

будет касаться части роялти, которую следует считать по формуле, описанной в пп.140.5.5 и 140.5.6:

$$\text{Сумма превышения} = \text{Сумма расходов на выплату роялти за текущий период} - \left(\text{Сумма доходов от роялти за текущий период} + \text{Чистый доход от реализации продукции (товаров, работ, услуг) по данным финансовой отчетности за год, предшествующий отчетному} \times 4\% \right)$$

В этом случае в **строку 3.1.8** попадет сумма превышения.

Расчет по другой формуле предусмотрен для банков. Им необходимо сумму расходов на выплату роялти за текущий (отчетный) год сравнить с суммой, составляющей 4% «дохода от операционной деятельности (за вычетом налога на добавленную стоимость) за год, предшествующий отчетному». Положительный

результат и является суммой корректировки, то есть показателем **строки 3.1.8** приложения РІ.

Во всех трех подпунктах Кодекса, касающихся **строки 3.1.8**, содержится одинаковая по смыслу оговорка, позволяющая избежать корректировки сумм роялти. Это возможно, если плательщик налога на прибыль сможет доказать, что «сумма роялти соответствует уровню обычных цен»⁽²⁸⁾.

Фрагмент			
Код рядка	Назва різниці	Значення різниці (+, -)	Норма ПКУ
3.1.9	Сума коштів або вартість товарів, виконаних робіт, наданих послуг, безоплатно перерахованих (переданих) протягом звітного (податкового) року неприбутковим організаціям, які на дату перерахування коштів, передачі товарів, робіт, послуг відповідали умовам, визначеним пунктом 133.4 статті 133 розділу III Податкового кодексу України, у розмірі, що перевищує 4 відсотки оподаткованого прибутку попереднього звітного року	+	Пп.140.5.9 ст.140

При заполнении **строки 3.1.9** нужно учитывать, что документом, подтверждающим статус неприбыльности, является Решение о внесении организации (учреждения) в Реестр неприбыльных организаций (учреждений), выданное контролирующим органом ГФС по ее местонахождению с присвоением соответствующего признака неприбыльности. Документами, подтверждающими статус бюджетного учреждения, могут быть: положение об органе, учреждении или организации; устав органа, учреждения или организации, решение о его создании; справка (из-

влечение) из ЕГРПОУ; письмо высшего контролирующего органа, учреждения или организации и т.п. Об этом указано в письме Межрегионального ГУ ГФС – Центрального офиса по обслуживанию крупных плательщиков от 12.11.2015 г. № 25273/10/28-10-06-11.

Обращаем внимание, что денежные средства, а также стоимость товаров (работ, услуг), бесплатно перечисленные (переданные) обычным предприятиям, корректировку финансового результата до налогообложения не предусматривают.

Фрагмент			
Код рядка	Назва різниці	Значення різниці (+, -)	Норма ПКУ
3.2.1	Сума процентів у сумі, зменшеній щорічно на 5 відсотків, яка збільшила фінансовий результат до оподаткування минулих періодів	-	П.140.3 ст.140

В **строке 3.2.1** приложения должна указываться разница, предусмотренная в п.140.3 ст.140 **НКУ**. В этом пункте установлено следующее: «проценты, превышающие сумму ограничения, определенного пунктом 140.2 этой статьи, которые увеличили финансовый результат до налогообложения, уменьшают финансовый результат до налогообложения будущих отчетных налоговых периодов в сумме, уменьшенной ежегодно на 5 процентов до полного ее погашения с учетом ограничений, установленных пунктом 140.2 этой статьи».

Кроме того, следует учитывать п.20 подразд.4 разд.ХХ **НКУ**. Согласно этому пункту расходы на уплату процентов, соответствовавшие требованиям п.141.1 ст.141 р.ІІІ **НКУ** в редакции, действовавшей до 1 января 2015 года, но не отнесенные к составу налого-

вых расходов согласно п.141.2 ст.141 р.ІІІ в той же редакции, «подлежат учету при определении финансового результата до налогообложения будущих отчетных налоговых периодов с 1 января 2015 года с учетом ограничения, предусмотренного пунктом 140.3 статьи 140 раздела III настоящего Кодекса».

Конечно, что ни норма, то – очередная загадка. Скажем, непонятно:

- ♦ как согласно п.140.3 ст.140 происходит ежегодный учет суммы процентов, превысивших ограничение, в динамике;

⁽²⁸⁾ См., например, письмо ГФС от 29.10.2015 г. № 22907/6/99-99-19-02-02-15. Опубликовано: Бухгалтерия. – 2015. – № 49. – С.67–68 (прим. ред.).

СПЕЦВЫПУСК: ПРИЛОЖЕНИЕ ПІ

♦ что в п.140.3 ст.140 значат слова «с учетом ограничений, установленных пунктом 140.2 этой статьи» (о каких ограничениях — во множественном числе — идет речь);

♦ почему в формулировке п.20 подразд.4 разд.ХХ указано, что не учтенные до 1 января 2015 года суммы процентов должны быть учтены «при определении финансового результата до налогообложения будущих отчетных налоговых периодов» (определение финансового результата до налогообложения происходит по правилам бухгалтерского, а не налогового учета) и т.д.

ГФС разъяснять эти нормы пока не очень-то спешит (к примеру, в письме Межрегионального ГУ ФС — Центрального офиса по обслуживанию крупных плательщиков от 29.10.2015 г. № 24338/10/28-10-06-11⁽²⁹⁾ они просто процитированы, а из упомянутого выше письма ФС от 05.10.2015 г. № 21052/6/99-99-19-02-02-15 следуют лишь косвенные выводы).

По мнению автора, при заполнении приложения ПІ к декларации за 2015 год налогоплательщику нужно:

♦ вспомнить о той сумме процентов по долговым обязательствам перед нерезидентами, которая до 1 января 2015 года не попала в состав налоговых расходов из-за действовавших тогда ограничений;

♦ уменьшить эту сумму на 5%;

♦ определить, можно ли найденную (то есть

уменьшенную на 5%) сумму или ее часть оставить в составе финансового результата до налогообложения, если бы она была начислена в текущем отчетном периоде (см. описание **строки 3.1.1** к приложению ПІ);

♦ определенную таким образом величину (это будет или вся найденная сумма, или ее часть) считать показателем, который следует проставить в **строке 3.2.1** приложения ПІ к декларации за 2015 год.

Например, по состоянию на 1 января 2015 года остаток не включенных в состав налоговых расходов процентов равен 40000 грн. По результатам 2015 года сумма начисленных процентов по долговым обязательствам перед нерезидентами — связанными лицами составила 50000 грн., финансовый результат до налогообложения — 100000 грн., финансовые расходы — 56000 грн., амортизация — 10000 грн. В декларации за 2015 год финансовый результат до налогообложения можно было бы уменьшить на 38000 грн. (40000 грн. - 40000 грн. × 0,05). Однако не вся эта сумма «вписывается» в ограничение, определенное в п.140.2 ст.140 **НКУ**, поскольку: (50000 грн. + 38000 грн.) - 0,5 × (100000 грн. + 56000 грн. + 10000 грн.) = 5000 грн. То есть финансовый результат до налогообложения можно уменьшить на 33000 грн. (38000 грн. - 5000 грн.).

Фрагмент

Код рядка	Назва різниці	Значення різниці (+, -)	Норма ПКУ
3.2.2	Сума нарахованих доходів від участі в капіталі інших платників податку на прибуток підприємств	-	Пп. 140.4.1 ст. 140

В **строке 3.2.2** указывается сумма начисленных доходов, признанных по методу участия в капитале (см. описание **строки 3.1.5**). Однако не все из таких доходов могут уменьшить финансовый результат до налогообложения путем их отражения в **строке 3.2.2**. Для этого юридическое лицо, которое является объектом инвестирования, должно быть:

♦ либо плательщиком налога на прибыль;

♦ либо плательщиком единого налога четвертой группы.

Если же объект инвестирования является плательщиком налога третьей группы, то инвестор, составляющий приложение ПІ, воспользоваться правом уменьшения финансового результата до налогообложения на сумму дохода от участия в капитале не сможет.

При этом важно обратить внимание на следующее. Хотя в наименовании **строки 3.2.2** упоминаются лишь плательщики налога на прибыль, это ничего не значит. Декларация была утверждена в прошлом году, когда пп.140.4.1 ст.140 **НКУ** содержал иные нормы, нежели действуют сейчас (в этом пункте было определено, что финансовый результат до налогообложения уменьшается «на сумму начислен-

ных доходов от участия в капитале [только] других плательщиков налога на прибыль предприятий»).

С 1 января 2016 года пп.140.4.1 ст.140 **НКУ** в новой редакции изложил **Закон № 909**. Она дает возможность плательщикам налога на прибыль уменьшать финансовый результат до налогообложения также на сумму начисленных доходов от участия в капитале плательщиков единого налога четвертой группы. А в силу п.40 подразд.4 разд.ХХ Кодекса такое право дано и при расчете объекта налогообложения в 2015 году⁽³⁰⁾.

Соответствующую информацию можно определить исходя из оборота **Дт 72 Кт 792** (счет **72** так и называется «Доход от участия в капитале»). Она отражается в строке 2200 Отчета о финансовых результатах (Отчета о совокупном доходе).

Можно сказать, что эта разница на руку налогоплательщику. Например, по акциям, первоначальная стоимость которых составляла 100000 грн., признан доход от участия в капитале в сумме 15000 грн. (то есть но- ▶

⁽²⁹⁾Опубликовано: Бухгалтерия. — 2015. — № 50. — С.49 (прим. ред.).

⁽³⁰⁾См. также письмо ФС от 18.01.2016 г. № 1626/7/99-99-19-02-02-17 (прим. ред.).

вая балансовая стоимость акций составила 115000 грн.). Акции были проданы за 120000 грн. с прибылью 5000 грн. (120000 грн. - 115000 грн.). Финансовый результат от всех операций, определенный по правилам бухгалтерского учета, равен 20000 грн. (15000 грн. + 5000 грн.). Он уменьшается на сумму доходов от участия в капитале – 15000 грн. (**строка 3.2.2**), уменьша-

ется на 5000 грн. (**строка 4.2.3**), а затем увеличивается на 5000 грн. (**строка 4.1.3 ЦП**, допустим, что других операций с ценными бумагами не было). Объект налогообложения составил 5000 грн. Если бы доход от участия в капитале не был отражен в бухгалтерском учете, объект налогообложения был бы равен 20000 грн. ((120000 грн. - 100000 грн.) - 20000 грн. + 20000 грн.).

Фрагмент			
Код рядка	Назва різниці	Значення різниці (+, -)	Норма ПКУ
3.2.3	Сума дивідендів, яка підлягає виплаті на користь платника від інших платників податку на прибуток	-	Пп.140.4.1 ст.140

Разница, сумма которой отражается в **строке 3.2.3**, позволяет уменьшить финансовый результат до налогообложения на дивиденды, начисленные в пользу инвестора объектом инвестирования. Причем пп.140.4.1 ст.140 **НКУ** изложил в новой редакции **Закон № 909**. В соответствии с этой редакцией финансовый результат до налогообложения плательщика налога на прибыль уменьшается «на сумму начисленных доходов в виде дивидендов, которые подлежат выплате в его пользу от других налогоплательщиков, уплачивающих авансовые взносы по налогу на прибыль при выплате дивидендов» (не только от плательщиков налога на прибыль). Этим уточнением законодатель, с одной стороны, оказал услугу инвесторам, а с другой – «подыграл» налоговикам, которые всегда пытались заставить единоналожников уплачивать авансовый взнос по налогу, к которому они не имеют никакого отношения. (Например, в письме от 12.08.2015 г. № 17056/6/99-99-15-03-01-15 ГФС пишет: «юридические лица, которые применяют упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, в том числе сельскохозяйственные товаропроизводители, при принятии решений о выплате дивидендов своим акционерам (собственникам), обязаны начислить и внести в бюджет авансовый взнос по налогу на при-

быль при выплате дивидендов в порядке, определенном п.57.1¹ ст.57 **НКУ**».)

Согласно п.40 подразд.4 разд.ХХ Кодекса право на уменьшение финансового результата до налогообложения по новым правилам дано плательщикам налога на прибыль при расчете объекта налогообложения в 2015 году. Поэтому в **строке 3.2.3** найдут отражение любые дивиденды, начисленные плательщиками «дивидендных» авансовых взносов в 2015 году (неважно, за какой период эти дивиденды начислены). В соответствии с п.57.1¹ ст.57 **НКУ** такой авансовый взнос при выполнении указанных в этом пункте условий начисляется и уплачивается при принятии решения о выплате дивидендов эмитентом корпоративных прав. При этом неважно, был ли этот авансовый взнос реально уплачен.

Информацию для заполнения **строки 3.2.3** можно получить, проанализировав оборот **Дт 731 Кт 792** в части начисленных дивидендов от налогоплательщиков, уплачивающих «дивидендные» авансовые взносы. Кроме того, такие суммы дивидендов отражаются в строке 2220 «Прочие финансовые доходы» Отчета о финансовых результатах (Отчета о совокупном доходе) и в строке 530 Примечаний по форме № 5.

Фрагмент			
Код рядка	Назва різниці	Значення різниці (+, -)	Норма ПКУ
3.2.4	Сума від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років	-	Пп.140.4.2 ст.140 ПКУ

Строку 3.2.4 заполняют все плательщики налога на прибыль, независимо от того, какой они получили годовой доход, определенный по правилам бухгалтерского учета (не превышающий 20 млн грн. или превышающий эту сумму). Если налогоплательщик превысил указанную стоимостную планку, он будет корректировать финансовый результат до налогообложения на все разницы, определенные **НКУ**, а если нет, то сможет реализовать свое право на учет налоговых убытков прошлых лет, установлен-

ное пп.134.1.1 ст.134 **НКУ**, даже если он принял решение о непроведении корректировок⁽³¹⁾.

Финансовый результат до налогообложения – показатель строки 2290 или 2295 Отчета о финансовых результатах (Отчета о совокупном доходе). А значит, в бухгалтерском учете по ито-

⁽³¹⁾Подробнее см.: Папырина О. Бухгалтерский или налоговый убыток? // Налог на прибыль: что осталось от налогового учета: Сборник систематизированного законодательства. – 2015. – Вып.6. – С.125 (прим. ред.).

СПЕЦВЫПУСК: ПРИЛОЖЕНИЕ P1

гам года может быть получен убыток. Дальнейшая бухгалтерская «судьба» этого убытка на формирование объекта налогообложения влияния не оказывает. Но в результате корректировки финансового результата на разницу, сумма которой указана в **строке 3.2.4**, увеличивается абсолютное значение отрицательного объекта налогообложения.

При заполнении этой строки нужно также принимать во внимание следующее. Можно учесть старые убытки, возникшие за налоговые периоды до 2015 года (п.3 подразд.4 разд.III **НКУ**). Эти убытки учитываются полностью или частично в зависимости от дохода налогоплательщика за 2011 год:

- ♦ если такой доход составлял 1 млн грн. и более, в 2012 году сумму убытков по состоянию на 1 января 2012 года нужно было разбить на четыре равные части и учитывать их в размере 25% в 2012, 2013, 2014 и 2015 годах. То есть в 2015 году могут погаситься 25% старых убытков. Если такого погашения не произошло, сумма убытков переносится на 2016 год и далее;

- ♦ если такой доход составлял менее 1 млн грн., старые убытки учитываются в 2012–2015 годах и далее до полного погашения.

Кроме того, даже налоговики признали, что убыт-

ки от деятельности, подлежащей патентованию, возникшие в предыдущих отчетных периодах, уменьшают финансовый результат до налогообложения в соответствии с пп.140.4.2 ст.140 **НКУ** в виде разницы. Об этом указано в письме ГФС от 15.01.2016 г. № 666/6/99-95-42-03-15, письмах Межрегионального ГУ ГФС – Центрального офиса по обслуживанию крупных плательщиков от 15.12.2015 г. № 27128/10/28-10-06-11, от 04.12.2015 г. № 26519/10/28-10-06-11, от 30.11.2015 г. № 26146/10/28-10-06-11⁽³²⁾.

По мнению автора, налогоплательщики, не проводящие корректировок, могут в этой строке учесть убытки от осуществления «ценнобумажных» операций (это будет сумма убытков от операций с биржевыми и внебиржевыми ценными бумагами, образовавшихся по состоянию на 1 января 2015 года). Однако нужно иметь в виду, что ГФС не желает, чтобы такие убытки учитывались (разъяснение, размещенное в Общедоступном информационно-справочном ресурсе (ЗІР), категория 102.08.03).

Прочие разницы

В разделе 4 приложения P1 «Прочие разницы» отражаются разницы, возникающие согласно ст.141 **НКУ**. Рассмотрим, в частности, те из них, которые описаны в п.141.2 этой статьи.

Фрагмент

Код рядка	Назва різниці	Значення різниці (+, -)	Норма ПКУ
4.1.3 ЦП	Сума позитивного загального фінансового результату від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів (загальна сума прибутків від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів перевищує загальну суму збитків від таких операцій з урахуванням суми від'ємного фінансового результату від таких операцій, не врахованого у попередніх податкових періодах)	+	Пп.141.2.5 ст.141

В эту строку переносится значение показателя **строки 4.1.3 ЦП** из приложения ЦП⁽³³⁾.

Фрагмент

Код рядка	Назва різниці	Значення різниці (+,-)	Норма ПКУ
4.1.4	Сума уцінки цінних паперів (крім державних цінних паперів або облігацій місцевих позик), інвестиційної нерухомості і біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю, відображених у складі фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, що перевищує суму раніше проведеної дооцінки таких активів	+	Пп.141.2.1 ст.141

Сумма разницы, которая отражается в **строке 4.1.4**, направлена на исключение влияния на объект налогообложения сумм уценки активов, которые учитываются по справедливой стоимости. Эта сумма, как сказано в пп.141.2.1 ст.141 **НКУ**, равна сумме уценки этих активов, «отраженных в составе финансового результата до налогообложения налогового (отчетного) периода... превышающей сумму ранее проведенной дооценки таких активов».

Обращаем внимание, что оценка на дату баланса ценных бумаг, инвестиционной недвижимости и биологических активов непосредственно влияет на финансовый результат (увеличивает расходы и/или доходы). По мнению автора, за▶

⁽³²⁾Опубликовано: Бухгалтерия. – 2015. – № 52. – С.72–73 (прим. ред.).

⁽³³⁾О формировании этого показателя см. статью, опубликованную на с.71 данного номера (прим. ред.).

конодатель имел в виду то, что для определения разницы нужно брать сумму, которая повлияла на финансовый результат отчетного периода в сторону его уменьшения. Например, если в прошлом году актив был дооценен на сумму 20000 грн. и эта сумма попала в капитал в дооценках, а в этом году он уценен на сумму 34000 грн., то финансовый результат этого года окончательно уменьшился на 14000 грн. (20000 грн. - 34000 грн.). Именно эту сумму, по мнению автора, нужно отразить в данной строке. Однако в письме ГФС от 20.11.2015 г. № 24727/6/99-99-19-02-02-15⁽³⁴⁾ установлено, что «стоимость дооценки... ценных бумаг, проведенная в 2014 году, не учитывается, то есть финансовый результат до налогообложения за 2015 год подлежит увеличению на всю сумму уценки, проведенной в 2015 году». Но этот вывод не всегда верен.

Поэтому сумма, нужная для заполнения **строки 4.1.4**, равна разнице между оборотом **Дт 791 Кт 940** и оборотом **Дт 710 Кт 791** (если оцениваются активы, связанные с операционной деятельностью), или оборотом **Дт 793 Кт 970** и оборотом **Дт 740 Кт 793** (если оцениваются активы, связанные с инвестиционной деятельностью). В качестве разницы отражается только положительная величина, рассчитанная таким образом. Если сумма уценки не превышает сумму дооценки, разница не возникает (см. также письмо ГФС от 20.11.2015 г. № 24727/6/99-99-19-02-02-15).

Заметим, что эта разница отражается в декларации независимо от того, проданы в этом отчетном периоде активы, оцениваемые по справедливой стоимости, или нет (по этому поводу можно обратиться внимание на указанное выше письмо ГФС).

Сумма дооценки разниц не генерирует!

Фрагмент

Код рядка	Назва різниці	Значення різниці (+, -)	Норма ПКУ
4.1.5	Сума від'ємного фінансового результату від продажу або іншого відчуження цінних паперів, відображеного у складі фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності	+	Пп.141.2.1 ст.141

В этой строке отражается сумма отрицательного общего финансового результата от продажи ценных бумаг. Тем самым финансовый результат до налогообложения «очищается» от «ценнобумажного» финансового результата⁽³⁵⁾. Так подготавливается почва для увеличения финансового результата до налогообложения на разницу, сумма которой отражена в строке **4.1.3 ЦП**.

В бухгалтерском учете сумма разницы составляет разницу между оборотом **Дт 741 Кт 793** и оборотом **Дт 793 Кт 971** (принимается во внимание только отрицательный результат). Также это отрицательная разница между показателем графы 3 и графы 4 по строке 570 Примечаний по форме № 5 (по операциям продажи ценных бумаг).

Фрагмент

Код рядка	Назва різниці	Значення різниці (+,-)	Норма ПКУ
4.2.3	Сума позитивного фінансового результату від продажу або іншого відчуження цінних паперів, відображеного у складі фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності	-	Пп.141.2.2 ст.141

В **строке 4.2.3** показывается сумма положительного общего финансового результата от продажи ценных бумаг. Уменьшение финансового результата от всех операций на эту сумму приводит к тому, что из этого финансового результата удаляются все «следы» операций по продаже названных активов⁽³⁶⁾.

Эту сумму можно найти как оборот **Дт 741 Кт 793** - оборот **Дт 793 Кт 971** (учитывается только положительный результат). Также это положитель-

ная разница между показателем графы 3 и графы 4 по строке 570 Примечаний по форме № 5 (по операциям продажи ценных бумаг).

⁽³⁴⁾ См.: <http://www.buhgalteria.com.ua/news/24727.html> (прим. ред.).

⁽³⁵⁾ См. также статью, опубликованную на с.71 данного номера (прим. ред.).

⁽³⁶⁾ См. сноску 35 (прим. ред.).

Разницы, предусмотренные разделом II Налогового кодекса Украины

Данный раздел в приложении представлен всего одной строкой – 4.1.8, которая отражает корректировку, предусмотренные ст.123¹ НКУ.

Фрагмент			
Код рядка	Назва різниці	Значення різниці (+, -)	Норма ПКУ
4.1.8	Сума сплачених платежів, внесків, премій за договором довгострокового страхування життя чи договором страхування в межах недержавного пенсійного забезпечення	+	Ст.123 ¹

Это относительно новая норма Кодекса, которая появилась благодаря Закону Украины от 28.12.2014 г. № 71-VIII и вступила в силу с 1 января 2015 года. Корректировка на разницу может возникнуть у тех плательщиков налога на прибыль, которые заключили договоры и осуществляют платежи (взносы, премии) по договорам долгосрочного страхования жизни или договорам страхования в рамках негосударственного пенсионного обеспечения.

Определение параметров данных договоров приведено в **НКУ**, значит, действие рассматриваемой нормы Кодекса актуально для следующих договоров:

- ♦ договор долгосрочного страхования жизни – «договор страхования жизни сроком на пять и более лет, предусматривающий страховую выплату одновременно или в виде аннуитета, если застрахованное лицо дожило до истечения срока действия договора страхования или события, предусмотренного в договоре страхования, или достигло возраста, определенного договором» (пп.14.1.52 ст.14 **НКУ**);

- ♦ договор страхования дополнительной пенсии – договор, «предусматривающий обязанность страховщика по осуществлению страховой выплаты (выплат) и/или выплат в виде аннуитета при достижении застрахованным лицом пенсионного возраста, определенного по заявлению застрахованного лица в договоре страхования в соответствии с законодательством с учетом того, что такой пенсионный возраст не может быть более чем на 10 лет меньше пенсионного возраста, который дает право на пенсию по общеобязательному государственному пенсионному страхованию» (пп.14.1.52² ст.14 **НКУ**).

При этом как корректировка, предусмотренная вторым разделом **НКУ**, данная норма будет касаться всех плательщиков налога на прибыль⁽³⁷⁾: как тех, кто показал объем дохода по **строке 01** декларации 20 млн грн. и выше, так и их «маленьких» коллег.

Однако формулировка строки не вполне точно отражает смысл нормы ст.123¹, поскольку данная корректировка возникает лишь в строго определенных случаях, когда нормы заключенных договоров нарушены, а не во всех случаях уплаты соответствующих платежей, взносов и премий по рассматриваемым договорам. Об этом говорит название ст.123¹ – «Нарушение требований к договорам долгосрочного страхования жизни или договорам страхования в рам-

ках негосударственного пенсионного обеспечения, в частности, страхования дополнительной пенсии».

Следовательно, алгоритм действий налогоплательщика при заполнении данной строки таков. При заключении договора и уплате установленных платежей их сумма относится на бухгалтерские расходы. При этом выбор вида расходов зависит от учетной политики предприятия, но в целом должен вписываться в требования **ПБУ-26**. Это могут быть как основные счета учета расходов на заработную плату работников, так и общие «прочие» расходные счета (**Дт 949** или **979**). Если на протяжении отчетного периода не происходит никаких дополнительных действий, кроме уплаты предусмотренных договором взносов, данная строка декларации не заполняется.

Если же в отчетном периоде, в котором уплачены платежи, было нарушение условий договора, то налогоплательщик, отразивший в бухгалтерском учете расходы по этим платежам, обязан увеличить финансовый результат до налогообложения отчетного периода:

- ♦ «на сумму таких предварительно уплаченных платежей, взносов, премий»;

- ♦ на сумму начисленной «пени в размере 120 процентов учетной ставки Национального банка Украины, действовавшей на конец отчетного периода, в котором произошло расторжение договора или такой договор перестал соответствовать требованиям, предусмотренным настоящим Кодексом».

Таким образом, в **строке 4.1.8** отражается сумма из двух составляющих: платежи, отнесенные на бухгалтерские расходы, и сумма пени. «Чистый» результат после данной корректировки – это фактически увеличение налогооблагаемой прибыли на сумму пени, поскольку влияние суммы страховых платежей на финансовый результат нивелируется (они отражаются в **строке 02** декларации в составе финансового результата и в **строке 4.1.8** приложения P1).

Под нарушением условий договора, которые приводят к корректировкам, Кодекс понимает следующие причины. Первая – это расторжение договора в течение первых пяти лет его действия по каким-либо причинам, кроме исключений (см. далее), до истечения минимального срока его действия или до

⁽³⁷⁾О том, проводить ли такого рода корректировки «малодоходным» налогоплательщикам, см. также в статье И.Голошевич на с.23 данного спецвыпуска (прим. ред.).

наступления соответствующего страхового случая, установленного Кодексом или другим законодательством. Следствием такого расторжения договора должна стать:

- ◆ частичная страховая выплата;
- ◆ выплата выкупной суммы;
- ◆ полное прекращение обязательств страховщика по такому договору перед налогоплательщиком.

Вторая — нарушение других требований, установленных Кодексом к таким договорам.

Третья причина — нарушение требований к договорам добровольного медицинского страхования. Их определение приведено также в пп.14.1.52¹ ст.14 НКУ. И хотя в названии ст.123¹ такие договоры не упомянуты, в «штрафных» причинах, обязывающих налогоплательщика проводить такие корректировки,

указаны и нарушения договоров добровольного медицинского страхования.

Исключения, которые не входят в перечень данных нарушений, следующие. Если страхователем по данным договорам выступает работодатель, то корректировка не выполняется в следующих случаях:

- ◆ когда договор предусматривает смену страхователя (работодателя) на нового страхователя, который может быть либо новым работодателем, либо застрахованным лицом, при увольнении застрахованного лица;
- ◆ когда договор предусматривает смену страховщика на нового страховщика.

При этом такая замена страхователя (страховщика) должна подтверждаться трехсторонним соглашением между страхователем (страховщиком), новым страхователем (страховщиком) и застрахованным лицом.

Разницы, предусмотренные Переходными положениями НКУ

Фрагмент			
Код рядка	Назва різниці	Значення різниці (+, -)	Норма ПКУ
4.1.12	Сума заборгованості (її частини), попередньо віднесеної платником до зменшення доходу згідно з підпунктом 159.1.1 пункту 159.1 статті 159 розділу III Податкового кодексу України у редакції, що діяла до 01 січня 2015 року	+	Пп.1.1 п.17 підрозд.4 розд.ХХ

Данная строка декларации предусмотрена Переходными положениями НКУ и касается урегулирования сомнительной задолженности в тех случаях, когда операции по урегулированию начались до 1 января 2015 года. Она представляет собой одну из процедур урегулирования, описанную в п.17 подраздела 4 раздела ХХ НКУ.

Поскольку речь идет о строке, иллюстрирующей Переходные положения Кодекса, она может быть заполнена при наличии соответствующих операций как плательщиками, осуществляющими корректировки финансового результата на налоговые различия согласно р.III НКУ, так и теми предприятиями, которые «не дотянули» до обязательных корректировок из-за своего объема доходов.

Если предприятие начало урегулирование сомнительной задолженности согласно ст.159 Кодекса в старой редакции, то завершить такие операции и отразить их в налоговом учете нужно по тем же правилам, которые действовали до 1 января 2015 года, о чем указано теперь в п.17 подраздела 4 раздела ХХ НКУ. Напомним, о каких процедурах идет речь.

Данные нормы касаются как покупателей, так и продавцов товаров, работ, услуг. Инициатором налоговых процедур по урегулированию сомнительной задолженности до 1 января 2015 года был продавец. Именно ему пп.159.1.1 ст.159 НКУ давал право уменьшать налогооблагаемый доход на сумму неполученной оплаты с одновременным уменьшением расходов в сумме себестоимости в налоговом периоде, когда покупатель задерживал оплату таких

товаров, работ, услуг без согласования с продавцом. Действия покупателя в налоговом учете зависели от того, какие шаги предпринимал продавец. Воспользоваться своим правом на уменьшение налоговых доходов и расходов продавец мог, если совершал в отчетном периоде одно из следующих действий:

- ◆ обращался с иском в суд. Предметом иска могло быть требование о взыскании задолженности, возбуждение дела о банкротстве покупателя или о взыскании заложенного им имущества;
- ◆ обращался к нотариусу с просьбой о совершении исполнительной надписи о взыскании задолженности или взыскании заложенного имущества и нотариус такую надпись совершал.

В зависимости от того, как суд интерпретировал заявление (иск) продавца, и от того, погашал ли покупатель задолженность в процессе судебного разбирательства, нормы НКУ предусматривали дальнейшие корректировки для налоговых доходов и налоговых расходов покупателя и продавца. Эти корректировки в п.17 подраздела 4 раздела ХХ НКУ были переведены на «язык» корректировок налоговых различий для тех ситуаций, которые наступили уже после 1 января 2015 года и закреплены в соответствующих строках приложения P1:

- ◆ строки 4.1.12, 4.1.13 и 4.1.14 — увеличивающие финансовый результат до налогообложения покупателя и (или) продавца;
- ◆ строки 4.2.7, 4.2.8 и 4.2.9 — уменьшающие финансовый результат до налогообложения покупателя и (или) продавца.

СПЕЦВЫПУСК: ПРИЛОЖЕНИЕ P1

В свою очередь, **строка 4.1.12** предназначена для продавца, который осуществил до 1 января 2015 года первую процедуру в рамках урегулирования задолженности: отнес сомнительную сумму на уменьше-

ние налогового дохода по результатам прошлых отчетных периодов. Сумма, отраженная в данной строке, как следует из пп.1.1 п.17 подраздела 4 раздела XX, формируется следующим образом (см. табл.1).

Таблица 1. Особенности заполнения строки 4.1.12

№ п/п	Кто заполняет	В каких случаях	Сумма
1	Продавец	Если суд не удовлетворяет иск (заявление), удовлетворяет его частично или не принимает иск (заявление) к производству (рассмотрению). Суд удовлетворяет иск (заявление) покупателя о признании недействительными требований о погашении этой задолженности или ее части (кроме прекращения судом производства по делу полностью или частично, в связи с погашением покупателем задолженности или ее части после подачи продавцом иска (заявления))	Сумма задолженности (ее части), предварительно отнесенной им в уменьшение дохода согласно пп.159.1.1 ст.159 НКУ в редакции, действовавшей до 1 января 2015 года
2	Продавец	Возникновение дополнительного налогового обязательства в связи с наступлением обстоятельств, указанных в стр.1 этой табл.	Пеня*, начисленная из расчета 120% учетной ставки НБУ на сумму дополнительного налогового обязательства на день его возникновения**

**Пеня не начисляется на задолженность (ее часть), списанную или рассроченную вследствие заключения мирового соглашения в соответствии с законодательством по вопросам банкротства, начиная с даты заключения такого мирового соглашения.*
***Период, за который рассчитывается пеня: с первого дня налогового периода, следующего за периодом, в течение которого произошло уменьшение дохода и расходов согласно пп.159.1.1 ст.159 НКУ в редакции, действовавшей до 1 января 2015 года*

Одновременно с корректировкой финансового результата по **строке 4.1.12** согласно пп.«а» пп.1.1 п.17 подраздела 4 раздела XX НКУ продавец должен сделать корректировку себестоимости (ее пропорцио-

нальной части) товаров, работ, услуг, предварительно отнесенной в уменьшение налоговых расходов согласно старой редакции ст.159 НКУ, и отразить ее в **строке 4.2.7** приложения P1.

Фрагмент

Код рядка	Назва різниці	Значення різниці (+, -)	Норма ПКУ
4.1.13	Сума заборгованості, визнана судом чи за виконавчим написом нотаріуса	+	П.17 підрозд.4 розд.XX

В отличие от других строк приложения P1, посвященных данному вопросу (4.1.12, 4.1.14, 4.2.7, 4.2.8, 4.2.9), **строка 4.1.13** не содержит ссылки на конкретную норму п.17 подраздела 4 раздела XX, однако, исходя из содержания, предназначается для за-

полнения покупателем, участвующим в процедуре урегулирования сомнительной задолженности (см. последний абзац пп.1.1 п.17 подраздела 4 раздела XX НКУ), начатой до 1 января 2015 года.

Характеристика ее заполнения приведена в табл.2.

Таблица 2. Особенности заполнения строки 4.1.13

№ п/п	Кто заполняет	В каких случаях	Сумма
1	Покупатель	В случае признания задолженности судом или совершения исполнительной надписи нотариусом в периоде, на который приходится день вступления в законную силу решения суда о признании (взыскании) такой задолженности (ее части) или совершения нотариусом исполнительной надписи	Стоимость задолженности, признанная судом или по исполнительной надписи нотариуса

Фрагмент

Код рядка	Назва різниці	Значення різниці (+, -)	Норма ПКУ
4.1.14	Сума заборгованості (її частина), погашена покупцем	+	Абзац другий пп.1.2 п.17 підрозд.4 розд.XX

Данная строка – одна из группы строк приложения P1 к декларации, регулирующей переходные операции с сомнительной задолженностью, начатые до

1 января 2015 года. Она предусмотрена Переходными положениями НКУ.

Сумма, отражаемая в ней, конкретизирована: она про-

писана для ситуации, о которой идет речь в абзаце втором пп.1.2 п.17 подраздела 4 раздела XX НКУ. Как и корректировка строка 4.1.13, она представляет собой увеличение финансового результата до налогообложения.

Такое увеличение финансового результата, при наличии соответствующих операций, проводят все налогоплательщики: как те, которые осуществляют корректировки финансового результата на налоговые разницы согласно р.III НКУ, так и те, которые «не дотянули» до обязательных корректировок из-за своего объема доходов.

Строку заполняет продавец, который до 1 января 2015 года уменьшил сумму своего налогового дохода отчетного периода на стоимость отгруженных товаров, выполненных работ, предоставленных услуг согласно требованиям пп.159.1.1 ст.159 Кодекса. Делается это в том случае, когда после 1 января 2015

года он получает от своего покупателя оплату признанной задолженности или ее части либо по процедуре принудительного взыскания, либо перечисленную покупателем самостоятельно.

Если указанное событие имеет место, то строка 4.1.14 – не единственная, которая должна проиллюстрировать произошедшие корректировки в налоговом учете продавца в отчетном периоде. Так, согласно абзацу второму пп.1.2 п.17 подраздела 4 раздела XX НКУ вместе с ними продавец должен уменьшить финансовый результат до налогообложения на себестоимость этих товаров, работ, услуг (или часть себестоимости, приходящуюся на часть погашенной задолженности, рассчитанной пропорционально). А значит, «в комплекте» со строкой 4.1.14 приложения РІ обязательно должна быть заполнена строка 4.2.9 этого приложения.

Фрагмент			
Код рядка	Назва різниці	Значення різниці (+, -)	Норма ПКУ
4.2.7	Сума собівартості (її частини, визначеної пропорційно сумі заборгованості, включеної до доходу відповідно до пункту 17 підрозділу 4 розділу XX Податкового кодексу України) товарів, робіт, послуг, за якими виникла така заборгованість, попередньо віднесена платником до зменшення витрат відповідно до пункту 159.1 статті 159 розділу III Податкового кодексу України у редакції, що діяла до 01 січня 2015 року	-	Пп.1.1 п.17 підрозд.4 розд.XX

Данная строка предназначена для «парной» корректировки финансового результата продавца, который начал процедуру урегулирования сомнительной задолженности до 1 января 2015 года. Она не является самостоятельной корректировкой, а обязательно сопутствует заполнению стро-

ки 4.1.12 приложения РІ. В ней отражается сумма себестоимости товаров, работ, услуг (или ее пропорциональная часть), задолженность по которым была предварительно отнесена на уменьшение налоговых расходов согласно старой редакции Кодекса⁽³⁸⁾.

Фрагмент			
Код рядка	Назва різниці	Значення різниці (+, -)	Норма ПКУ
4.2.8	Сума погашеної платником – покупцем заборгованості (її частини)	-	Абзац перший пп. 1.2 п.17 підрозд.4 розд.XX

Данная строка предназначена для плательщиков налога – покупателей, которые до 1 января 2015 года не погасили своевременно свою задолженность перед продавцами товаров, работ, услуг и были вовлечены ими в процедуру урегулирования сомнительной задолженности согласно ст.159 НКУ в редакции, действовавшей до 1 января 2015 года.

Эту строку заполняют те покупатели, которые:

- ♦ до 1 января 2015 года уменьшили свои налоговые расходы на сумму непогашенной задолженности (ее части) согласно процедуре взыскания, начатой продавцом в соответствии с пп.159.1.2 ст.159 НКУ;
- ♦ после 1 января 2015 года погасили такую при-

знанную задолженность (либо самостоятельно, либо по процедуре принудительного взыскания).

В этом случае Кодекс дает покупателю право уменьшить финансовый результат до налогообложения на сумму погашенной задолженности (ее части) по результатам налогового периода, на который приходится такое погашение. Это право реализуется покупателем через заполнение рассматриваемой строки 4.2.8 приложения РІ и доступно как «большим», так и «маленьким» плательщикам налога на прибыль.

⁽³⁸⁾Подробнее об этом см. в описании строки 4.1.12 (прим. ред.).

Фрагмент			
Код рядка	Назва різниці	Значення різниці (+, -)	Норма ПКУ
4.2.9	Сума собівартості (її частини, визначеної пропорційно сумі погашеної заборгованості) товарів, робіт, послуг	-	Абзац другий пп. 1.2 п. 17 підрозд. 4 розд. XX

Данная строка, как было отмечено выше, это строка, которую заполняет продавец, участвующий в процедуре урегулирования сомнительной задолженности, начатой им до 1 января 2015 года по правилам действующей на тот момент редакции ст.159 **НКУ**. В ней отражается сумма себестои-

мости (или ее пропорциональная часть), которая соответствует откорректированной сумме задолженности (ее части), погашенной покупателем. Эта строка заполняется продавцами одновременно с корректировкой по **строке 4.1.14** приложения РІ⁽³⁹⁾.

Фрагмент			
Код рядка	Назва різниці	Значення різниці (+,)	Норма ПКУ
4.1.15	Сума коштів, що надійшла на банківський рахунок або в касу платника податку після 01 січня 2015 року	+	Абзац перший п. 18 підрозд. 4 розд. XX

В **строке 4.1.15** налогоплательщики приводят сумму денежных средств, поступившую на их банковский счет или в кассу после 1 января 2015 года в погашение дебиторской задолженности по операциям, доход по которым до указанной даты отражался в налоговом учете по «кассе». Поэтому источником для получения информации служит оборот **Дт 30 (31) Кт 36 (374, 377)**.

В этой строке, в частности, указывается соответствующая сумма лицами, которые перешли из единого налогоплательщиков в ряды плательщиков налога на прибыль и не обложили единым налогом соответствующую сумму (хотя из норм Кодекса это прямо не следует, авторы понимают, что «выпадение» из-под налогообложения некоторых доходов налоговики так просто не пропустят).

Фрагмент			
Код рядка	Назва різниці	Значення різниці (+, -)	Норма ПКУ
4.2.10	Сума коштів, що була перерахована на банківський рахунок або в касу контрагента платника податку після 01 січня 2015 року	-	Абзац другий п. 18 підрозд. 4 розд. XX

В эту строку вписывается сумма денежных средств, которые были перечислены налогоплательщиками в погашение кредиторской задолженности, возникшей по операциям, налоговые расходы по которым до 1 января 2015 года определялись по «кассе». Источником для определения соответствующих сумм служит оборот **Дт 685 Кт 30 (31)**.

Важно, что в этой строке можно также отразить сумму возвращенной финансовой помощи, полученной на-

логоплательщиком до 1 января 2015 года от лиц, которые не являются плательщиками налога на прибыль, и включенной в состав доходов при определении объекта обложения налогом на прибыль до указанной даты. Но при этом нужно иметь в виду, что поступать так рекомендуют налоговики (см., в частности, письмо ►

⁽³⁹⁾Подробнее об этом см. в описании строки 4.1.14 (прим. ред.).

ГФС от 18.06.2015 г. № 12810/6/99-99-19-02-02-15⁽⁴⁰⁾, направленное в адрес конкретного налогоплательщика). Однако ни в новой редакции раздела III НКУ, ни в Переходных положениях не найти правил, в которых

бы прямо описывались налоговые последствия такого возврата. Поэтому читателям нужно воспользоваться ситуацией и получить индивидуальную налоговую консультацию по данному вопросу для себя⁽⁴¹⁾.

Фрагмент

Код рядка	Назва різниці	Значення різниці (+, -)	Норма ПКУ
4.2.12	Витрати на оплату відпусток працівникам та інші виплати, пов'язані з оплатою праці, які відшкодовані після 01 січня 2015 року за рахунок резервів та забезпечень, сформованих до 01 січня 2015 року відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, у випадку, якщо такі витрати не були враховані при визначенні об'єкта оподаткування до 01 січня 2015 року	-	П.24 підрозд.4 розд.ХХ

В строке 4.2.12 найдет отражение еще одна «переходная» операция. Речь в данном случае идет о п.24 подраздела 4 раздела ХХ НКУ – о «трудо-вых» обеспечениях, попавших в исключения. Как следует из пп.139.1.1 и пп.139.1.2 ст.139 НКУ, общее правило переноса сумм обеспечения из периода их начисления в период их использования не распространяется на «обеспечения на отпуска работникам и прочие выплаты, связанные с оплатой труда» и на расходы «на оплату отпусков работникам и прочие выплаты, связанные с оплатой труда». В контексте положений указанных подпунктов, судя по всему, имеются в виду следующие виды обеспечения:

- 471 «Обеспечение выплат отпусков»;
- 472 «Дополнительное пенсионное обеспечение»;
- 477 «Обеспечение материального поощрения»;
- 474 «Обеспечение прочих расходов и платежей»

(в суммах обеспечения, созданных для возмещения предстоящих (будущих) «прочих выплат, связанных с оплатой труда»).

Суммы, начисленные по Кт этих счетов (независимо от того, в Дт какого счета такие суммы будут списаны – в Дт 23 или Дт 90), не приводят к возникновению разниц. В том порядке, как предписано в бухгалтерском учете, эти суммы будут учитываться при формировании финансового результата. Для исчисления объекта налогообложения НКУ не предусмотрены корректировки на разницы.

Вместе с тем, у налогоплательщиков вполне обо-

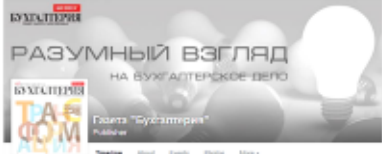
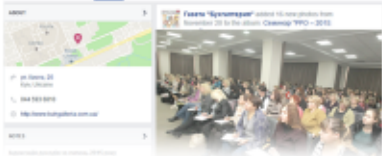
снованно на 31.12.2014 г. могут «зависнуть» суммы переходящих обеспечений. Причем, в предшествующих периодах из соображений осторожности некоторые налогоплательщики не решались такие суммы включать в налоговые расходы, они ждали периода использования обеспечения, показывая в налоговом учете фактически начисленные расходы. Соответственно, на стыке новой и старой редакций раздела III НКУ суммы переходящих «трудо-вых» обеспечений оказались и не там, и не там, то есть не отражены ранее в налоговых расходах. Сейчас по правилам бухгалтерского учета у таких расходов нет шансов оказать влияние на финансовый результат.

Попытка урегулировать эту ситуацию предпринята в п.24 подраздела 4 раздела ХХ НКУ, однако она не очень удачная. Ведь в указанном пункте идет речь о возможности налогоплательщика дополнительно увеличить расходы, что в принципе невозможно. Впрочем, надо отдать должное ГФС. В письме от 22.12.2015 г. № 27433/6/99-99-19-02-02-15⁽⁴²⁾ она говорит о разнице, на которую уменьшается финансовый результат, чем однозначно преодолевает проблему формулировки п.24 подраздела 4 раздела ХХ НКУ. ■

⁽⁴⁰⁾Опубликовано: Бухгалтерия. – 2015. – № 32. – С.59 (прим. ред.).

⁽⁴¹⁾См.: Голошевич И. [Комментарий к письму ГФС от 18.06.2015 г. № 12810/6/99-99-19-02-02-15] // Там же. – С.60 (прим. ред.).

⁽⁴²⁾См.: <http://www.buhgalteria.com.ua/News/27433.html> (прим. ред.).

СТРАНИЦА ГАЗЕТЫ В FACEBOOK

НОВОСТИ
ФОТОРЕПОРТАЖИ
ОБСУЖДЕНИЯ
МЕРОПРИЯТИЯ
АКЦИИ

