

Налог на прибыль и обеспечения:

«корректировочные» правила и некоторые исключения

Ирина ГОЛОШЕВИЧ, редактор

Обеспечения предстоящих расходов — это «обязательства с неопределенными суммой или временем погашения на дату баланса». Это определение содержится в п.4 ПБУ-11. Начисление обеспечений на предприятии должно проводиться в обязательном порядке, независимо от размера дохода и организационно-правовой формы этого предприятия. Необходимые предписания по созданию обеспечений на предприятии можно найти в п.13—18 названного стандарта. Только лишь «нулевикам» разрешено не создавать обеспечения. Об этом прямо сказано в п.8 ПБУ-25.

Начиная с 1 января 2015 года бухгалтерские правила создания обеспечений (и те, которые непосредственно описаны в ПБУ-11, и те, которые определяются учетной политикой) теперь оказывают влияние на объект обложения налогом на прибыль. А это может послужить стимулом для пересмотра порядка начисления обеспечений, традиционно сложившегося в бухгалтерском учете конкретного предприятия.

В какой мере возникнет необходимость внесения соответствующих коррективов, зависит, конечно же, от требований налогового законодательства. Но и знание простых правил начисления обеспечений, их использования и проведения корректировок в бухгалтерском учете тоже не будет лишним. Поэтому прежде — о бухгалтерских прописных истинах.

Обеспечения по-бухгалтерски

Как уже было отмечено, основные моменты создания обеспечений описаны в п.13—18 ПБУ-11. В частности, в п.13 перечислены обеспечения, которые «создаются для возмещения предстоящих (будущих) операционных расходов на:

- ♦ выплату отпусков работникам;
- ♦ дополнительное пенсионное обеспечение;
- ♦ выполнение гарантийных обязательств;
- ♦ реструктуризацию, выполнение обязательств при прекращении деятельности;
- ♦ выполнение обязательств по обременительным контрактам и т.д.».

На то, что список может быть продолжен, указывает сокращение «и т.д.». А значит, могут быть и другие виды обеспечений. И уже в Инструкции № 291 видим соответствующие воплощение норм «бухучетного» стандарта. К счету 47 «Обеспечения предстоящих расходов и платежей» рекомендовано открывать следующие субсчета:

- ♦ 471 «Обеспечение выплат отпусков»;
- ♦ 472 «Дополнительное пенсионное обеспечение»;
- ♦ 473 «Обеспечение гарантийных обязательств»;
- ♦ 474 «Обеспечение прочих расходов и платежей»;

- ♦ 475 «Обеспечение призового фонда (резерв выплат)»;
- ♦ 476 «Резерв на выплату джек-пота, не обеспеченного оплатой участия в лотерее»;
- ♦ 477 «Обеспечение материального поощрения»;
- ♦ 478 «Обеспечение восстановления земельных участков».

Но и этот список, очевидно, не исключительный, учетной политикой могут быть установлены другие виды будущих расходов, под которые требуется заранее зарезервировать определенные средства, а также методика и порядок их оценки (порядок начисления конкретного вида обеспечения). Правда, свобода допускается в части, не противоречащей некоторым установкам ПБУ-11. Так, в п.14 установлены причинно-следственные связи между будущими расходами и необходимостью создания резерва прямо сейчас: «обеспечение создается при возникновении вследствие прошлых событий обязательства, погашение которого вероятно приведет к уменьшению ресурсов, воплощающих в себе экономические выгоды, и его оценка может быть расчетно определена». А в п.17 ограничивается сфера его использования: «обеспечение используется для возмещения только тех расходов, для покрытия которых оно было создано». Кроме того, на каждую дату баланса остаток обеспечения пересматривается и, при необходимости, корректируется (увеличивается или уменьшается). А в случае отсутствия вероятности использования обеспечения сумма такого обеспечения сторнируется.

На простом примере продемонстрируем отражение в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с обеспечением.

ПРИМЕР Для выполнения гарантийных обязательств на предприятии резервируются соответствующие суммы. Опытным путем за последние пять лет установлено, что готовая продукция с дефектом, выявленным после продажи, составляет 0,02% от общего объема реализации. С претензией к качеству изделия покупатель может обратиться в течение 2 лет. Обеспечение для выполнения гарантийных обязательств ежемесячно начисляется в размере 0,02% от суммы дохода, признанного при реализации готовой продукции (с учетом НДС).

За 12 месяцев 2015 года было начислено обеспечение на сумму 230000 грн. В течение этого же года расходы на выполнение гарантийных обязательств составили 75000 грн. По состоянию на 31 декабря 2015 года остаток обеспечения корректируется на «зарезервированные» на два года суммы, по которым так и не поступили претензии. Предположим, на 31 декабря 2015 года размер такой суммы составил 35000 грн.

В таблице 1 продемонстрируем бухгалтерский учет описанных в примере хозяйственных операций.

Таблица. Бухгалтерский учет обеспечения на выполнение гарантийных обязательств

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, грн.
1	Начислено обеспечение предстоящих расходов в целом за год	93	473	230000
2	Использовано обеспечение на выполнение гарантийных обязательств	473	20, 65,	75000
			66, 377	
			26	
3	Отражена корректировка обеспечения	473	719	35000

Обеспечения в налоговом законодательстве

С 1 января 2015 года раздел III НКУ изложен в новой редакции. С этого момента от налогового учета по налогу на прибыль осталось лишь название налога и механическое действие расчета обязательства по этому налогу («объект налогообложения» × «ставка налога»).

В остальном определение объекта налогообложения качественно изменилось: теперь за основу принимается финансовый результат до налогообложения (бухгалтерская прибыль или бухгалтерский убыток без расходов по налогу на прибыль). При условии, что предприятие имеет доход, превышающий 20 млн грн.⁽¹⁾, этот показатель в обязательном порядке корректируется на разницы.

Корректировки на разницы проводятся далеко не по всем хозяйственным операциям, а лишь по некоторым. Примечательно, что к ним причислены и обеспечения. Разницам, которые возникают при формировании резервов (обеспечений), посвящена ст.139 НКУ. Интересующие нас положения пп.139.1.1—139.1.2 ст.139 процитированы далее.



Статья 139 НКУ (извлечение)

139.1. Обеспечения для возмещения предстоящих (будущих) расходов

139.1.1. Финансовый результат до налогообложения увеличивается:

на сумму расходов на формирование резервов и обеспечений для возмещения предстоящих (будущих) расходов (кроме обеспечений на отпуска работникам и другие выплаты, связанные с оплатой труда, и резервов, определенных пунктами 139.2—139.3 этой статьи) в соответствии с нацио-

нальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета или международными стандартами финансовой отчетности.

139.1.2. Финансовый результат до налогообложения уменьшается:

на сумму расходов (кроме оплаты отпусков работникам и другие выплаты, связанные с оплатой труда, и резервов, определенных пунктами 139.2—139.3 этой статьи), которые возмещены за счет резервов и обеспечений, сформированных в соответствии с национальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета или международными стандартами финансовой отчетности;

на сумму корректировки (уменьшения) резервов и обеспечений для возмещения предстоящих (будущих) расходов (кроме обеспечений на отпуска работникам и другие выплаты, связанные с оплатой труда, и резервов, определенных пунктами 139.2—139.3 этой статьи), на которую увеличился финансовый результат до налогообложения в соответствии с национальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета или международными стандартами финансовой отчетности.

Механизм корректировок на разницы будет восприниматься лучше, если составить формулу, особенно, если в качестве ее составляющих использовать коды бухгалтерских счетов. А для этого напомним, что финансовые результаты отражаются на одноименном счете 79. По кредиту этого счета проводятся суммы в порядке закрытия счетов доходов, по дебету — суммы в порядке закрытия счетов расходов. Соответственно, проводка Дт 79 Кт 44 указывает на то, что в отчетном периоде получена прибыль, а проводка Дт 44 Кт 79 — на то, что получен убыток. Правда, эти проводки — результирующие, а значит, уже с учетом расходов по налогу на прибыль. Поэтому данные значения не могут приниматься в качестве исходного показателя.

Впрочем, при составлении финансовой отчетности (в том числе — промежуточной) предприятия с «полноформатной» отчетностью формируют показатель строки 2290 (прибыль) или строки 2295 (убыток) формы № 2 «Отчет о финансовых результатах (Отчет о совокупном доходе)» с одноименным названием «Финансовый результат до налогообложения». С учетом этой информации формула проведения корректировок на разницы (при условии, что в формуле используются те обороты по счету 47, которые не являются исключением согласно пп.139.1.1—139.1.2 ст.139 НКУ) может выглядеть следующим образом:

$$\text{Объект налогообложения} = \text{Финансовый результат до налогообложения (строка 2290 или строка 2295 формы № 2)} + \text{Оборот Кт 47} - \text{Оборот Дт 47}$$

Оборот по Дт 47 включает и суммы использования обеспечений, и суммы корректировок, как

это продемонстрировано в таблице ранее. Вместе с тем также следует обратить внимание на то, что ►

⁽¹⁾Подробнее об этом см. в статье И.Голошевич на с.10 данного номера (прим. ред.).

в отдельных случаях начисление обеспечения не сопровождается признанием расходов, а соответствующие суммы включаются в первоначальную стоимость объектов основных средств. Значит, такие суммы повлияют на финансовый результат до налогообложения **не в периоде начисления обеспечения, а в периоде начисления амортизации** объектов основных средств или их продажи.

В связи с этим вполне закономерен вопрос: в каком из периодов следует проводить корректировку — в периоде начисления обеспечения или в периоде влияния этих сумм на финансовый результат? Веское слово в этом вопросе, конечно же, скажет главный методолог бухгалтерского и налогового учета — Минфин или, в крайнем случае, ГФС, которая с 1 января 2015 года вправе проверять ведение бухгалтерского учета.

Однако сейчас в нашем распоряжении лишь положения НКУ, и при буквальном прочтении условие влияния на финансовый результат установлено лишь в абзаце втором пп.139.1.2 ст.139 НКУ. Получается, основные корректировки на разницы (пп.139.1.1 и абзац первый пп.139.1.2 ст.139) проводятся независимо от того, оказалась ли сумма начисленного обеспечения влияние на финансовый результат или нет. Поэтому в формуле использован оборот по Кт 47, а не, скажем, оборот по кредиту указанного счета в корреспонденции со счетом бухгалтерского учета 93 «Расходы на сбыт».

Таким образом, формула осуществления корректировок на разницы применима ко всем видам обеспечений, но, надо отметить, без исключений здесь также не обошлось. К исключениям отнесены резервы сомнительных долгов, обеспечения на выплаты отпусков работникам, а также резервы, созданные банками и небанковскими финансовыми учреждениями. Для этих видов резервов есть свои правила.

С особенными корректировками или вовсе без них

По отношению к резерву сомнительных долгов в НКУ установлена дискриминация — на сумму самого резерва выполняется корректировка, увеличивающая налогооблагаемую прибыль, а в корректировках, уменьшающих налогооблагаемую прибыль (то есть в пп.139.2.2 ст.139 НКУ) места для суммы безнадежной задолженности почему-то не нашлось⁽²⁾.

Другое исключение — обеспечение отпусков работников. К ним законодатель проявил лояльность. Но чтобы это понять, необходимо заглянуть в Переходные положения (см. цитату).

⁽²⁾ Подробнее об этом см. в статье О.Папыриной на с.39 данного номера (прим. ред.).



Пункт 24 подраздела 4 раздела XX НКУ

24. В состав расходов включаются расходы на оплату отпусков работникам и другие выплаты, связанные с оплатой труда, возмещенные после 1 января 2015 года за счет резервов и обеспечений, сформированных до 1 января 2015 года в соответствии с национальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета или международными стандартами финансовой отчетности, в случае, если такие расходы не были учтены при определении объекта налогообложения до 1 января 2015 года.

Итак, в пп.139.1.1 и пп.139.1.2 ст.139 НКУ обеспечение расходов на оплату отпусков работникам исключается из общего правила проведения корректировок, то есть по этому виду обеспечений корректировки не проводятся. А положения п.24 подраздела 4 раздела XX НКУ полностью освобождают от сомнений. Они непосредственно указывают на то, что суммы обеспечения расходов на оплату отпусков, включенные в бухгалтерские расходы, не увеличивают финансовый результат до налогообложения при определении базы налогообложения.

Вместе с тем в условиях действия старой редакции раздела III НКУ включение в налоговые расходы сумм обеспечений не было столь очевидным. И поэтому до 1 января 2015 года в налоговом учете предприятий имели право на существование два совершенно противоположных подхода:

- ♦ **вариант 1** — суммы обеспечений включаются в налоговые расходы в периоде их начисления;
- ♦ **вариант 2** — в налоговые расходы включаются только суммы, начисленные к выплате отпускных работникам.

И, что замечательно, правомерность обоих вариантов (исходя из предпочтений налогоплательщика) подтверждена в п.24 подраздела 4 раздела XX НКУ. Ведь им разрешено отражать в 2015 году в расходах суммы отпускных, начисленных за счет обеспечения «в случае, если такие расходы не были учтены при определении объекта налогообложения до 1 января 2015 года». Таким образом, впервые на уровне закона подтверждена презумпция правомерности решений налогоплательщика.

Правда, если предметно рассматривать сказанное в разделе XX «Переходные положения» НКУ, нельзя не увидеть досадное упущение в формулировках. В п.24 подраздела 4 этого раздела речь идет о расходах (!): «в состав расходов включаются расходы на оплату отпусков», в то время как в разделе III НКУ предметом регулирования с 1 января 2015 года более не выступают доходы и расходы (как уже неоднократно было сказано, главная роль отведена корректировкам на разницы). Поэтому формально в разделе III попросту нет показателя, к которому можно применить правило Переходных положений.

Что ж, будем надеяться, что разумный подход восторжествует над фискальной логикой, а значит, в «налогово-прибыльном» учете будут еще и «переходные» корректировки на разницы. На сумму расходов на отпускные, начисленные за счет резерва, следует признать разницу, и на ее сумму уменьшить объект налогообложения по результатам 2015 года. ■