№16-

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| \_\_\_\_\_ вересня 2016 року  |

|  |  |
| --- | --- |
|  | **Голові Державної фіскальної** **служби України****Р.М. Насірову** |

 |

*Щодо нарахувань (accruals)*

**Шановний Романе Михайловичу!**

Від імені Ради директорів Американської торгівельної палати в Україні (надалі ­- Палата) та компаній-членів Палати засвідчуємо Вам свою високу повагу та звертаємося до Вас із проханням надати роз’яснення щодо наступних питань.

У грудні 2015 року на підставі бухгалтерських довідок, які визнані обліковою політикою компанії первинним документом для відображення витрат з податку на прибуток та з метою відображення витрат від постачальника нерезидента у бухгалтерському обліку, компанією були проведені витрати на консультаційні послуги шляхом нарахувань (accruals). У січні 2016 року був отриманий від нерезидента та підписаний акт наданих послуг за грудень 2015 року (та відповідно були сторновані нарахування за грудень 2015 року, проведені витрати згідно акту (сума Акту у валюті має незначні коливання в сумі) та в цей момент нараховано податкові зобов’язання з ПДВ.

**У цьому зв’язку, виникають наступні запитання:**

1. Чи правильно було відображено компанією податкове зобов’язання з ПДВ у момент отримання та підписання саме акту наданих послуг у січні 2016 року, а не на момент формування нарахувань (accruals) у грудні 2015 року?

2. Чи вірно був застосований компанією в січні 2016 року той самий курс НБУ в момент сторнування нарахування за грудень 2015 року, що був застосований і в момент нарахувань.

**Обґрунтування щодо першого питання.**

У зазначеній ситуації слід виокремити дві облікові складові господарської операції – це облік податку на прибуток, який пов’язаний у цій ситуації з нарахуваннями (accruals) та облік податку на додану вартість, який ведеться окремо від здійснених нарахувань (accruals).

Відповідно до п.134.1 ст.134 Розділу ІІІ «Податок на прибуток підприємств» Податкового кодексу України від 02.12.2010 № 2755-VI (надалі – ПК України) **об’єктом оподаткування є прибуток** із джерелом походження з України та за її межами, **який визначається шляхом коригування** (збільшення або зменшення) **фінансового результату до оподаткування** (прибутку або збитку), **визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до** національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) або ***міжнародних стандартів фінансової звітності***, ***на різниці, які виникають відповідно до положень цього розділу***.

У зв’язку з цим просимо звернути увагу на лист Міністерства фінансів України від 22.04.2016 №31-11410-06-5/11705 (далі – лист Мінфіну), відповідно до якого Мінфін висловив свою позицію щодо обліку податку на прибуток у разі здійснення нарахувань (accruals), тобто відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності витрат, які не підтверджені первинними документами контрагентів. Листом Мінфіну зазначається, що Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318 (надалі – П(С)БО 16). Відповідно до п.7 П(С)БО 16 витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов’язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Вимоги щодо визнання витрат, визначені П(С)БО16, відповідають вимогам за міжнародними стандартами фінансової звітності**. Визнання витрат в бухгалтерському обліку та їх відображення у фінансовій звітності *не залежить від періоду отримання первинних документів від контрагентів***.

Листом Мінфіну із зазначеної ситуації робиться наступний висновок: таким чином, витрати, щодо яких на момент складання фінансової звітності не отримано первинних документів від контрагентів, визнаються в періоді отримання доходу, для отримання якого вони здійснені, або їх фактичного понесення, якщо витрати неможливо прямо пов’язати з доходом. **При цьому достатнім до моменту отримання первинних документів від контрагента є застосування первинних документів, створених підприємством самостійно у довільній формі з дотриманням вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV щодо обов’язкових реквізитів первинного документа**.

При отриманні первинних документів після складання та затвердження фінансової звітності фактична сума витрат, зазначена у таких документах, може відрізнятися від розрахункової суми, попередньо визнаної у періоді їх виникнення. Зазначені розбіжності не є підставою для коригування попередньо визнаної суми витрат, крім випадку, якщо така різниця є помилкою та суттєво впливає на фінансову звітність попередніх звітних періодів.

З вищезазначеного випливає, що ані в Розділі ІІІ ПК України, ані в листі Мінфіну нічого не зазначається про окремий облік з ПДВ при здійсненні нарахувань, адже вищезгадані П(С)БО застосовуються виключно для визначення фінансового результату з податку на прибуток на підставі бухгалтерського обліку. І цей фінансовий результат визначається за відсутності первинних документів, яким в даному випадку є акт надання послуг.

У свою чергу, **ПК України встановлює вимоги щодо податкового обліку з ПДВ**, який регламентовано Розділом V «Податок на додану вартість» ПК України.

Відповідно до п.187.1 ст.187 ПК України датою виникнення податкових зобов’язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг за готівку – дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

б) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

Як зазначено у п.187.8 ст.187 ПК України датою виникнення податкових зобов’язань за операціями з постачання послуг нерезидентами, місцем надання яких є митна територія України, є дата списання коштів з банківського рахунка платника податку в оплату послуг **або дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг нерезидентом, залежно від того, яка з подій відбулася раніше**.

Додатково норми ПК України отримують своє підтвердження в п.4.1 наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість» від 01.07.1997 №141, відповідно до якого при отриманні послуг, що постачаються нерезидентом, на дату списання коштів з банківського рахунку платника податку для оплати послуг або **на дату оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг нерезидентом**, залежно від події, що відбулася раніше, сума податкових зобов’язань з отриманих від нерезидента послуг відображається за кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками», аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість», і дебетом субрахунку 644 «Податковий кредит».

Така позиція підтримана також і листами ДФС від 27.11.2015 №25331/6/99-99-19-03-02-15 та від 26.01.2016 №1260/10/26-15-11-01-18 відповідно до яких **платник ПДВ при отриманні на митній території України послуг від нерезидента *на дату, визначену п.187.8 ст.187 ПК України***, зобов’язаний нарахувати податкові зобов’язання з ПДВ, скласти податкову накладну, включити цю податкову накладну до складу податкових зобов’язань того звітного періоду, на який припадає дата виникнення податкових зобов’язань з ПДВ за такими операціями, та зареєструвати її в ЄРПН. Така, зареєстрована в ЄРПН, податкова накладна (складена без порушень порядку заповнення обов’язкових реквізитів) є підставою для віднесення сум податку до податкового кредиту.

Таким чином, ***саме акт наданих послуг засвідчує факт постачання послуг нерезидентом, що є підставою складення податкової накладної та відповідного відображення податкових зобов’язань з ПДВ, а не бухгалтерська довідка, на підставі якої здійснюються нарахування (accruals) відповідно до П(С)БО, що має вплив виключно на визначення фінансового результату з податку на прибуток***. ПК України не передбачає права платника податку на нарахування ані податкових зобов’язань, ані податкового кредиту з ПДВ на підставі іншій, аніж первинний документ обліку, яким підтверджується факт оплати (платіжне доручення) або факт отримання послуг (акт).

Отже, ***нарахування податкових зобов’язань чи податкового кредиту з ПДВ на підставі здійснення нарахувань (accruals) витрат в бухгалтерському обліку, що підтверджуються бухгалтерською довідкою, не відповідає та суперечить нормам податкового законодавства*** і тому це питання необхідно привести у відповідність до чинного законодавства.

**Обґрунтування щодо другого питання.**

Міністерство фінансів України в листі від 22.04.2016 №31-11410-06-5/11705 «Щодо особливостей відображення в бухгалтерському обліку витрат» зазначило, що Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (надалі – Закон) визначено принципи, на яких ґрунтуються бухгалтерський облік та фінансова звітність. Згідно з принципом нарахування та відповідності доходів і витрат для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 №318 (далі - П(С)БО 16).

Вимоги щодо визнання витрат, визначені П(С)БО 16, відповідають вимогам за міжнародними стандартами фінансової звітності. Визнання витрат в бухгалтерському обліку та їх відображення у фінансовій звітності не залежить від періоду отримання первинних документів від контрагентів. Зокрема, підприємства повинні відображати витрати у фінансовій звітності в періоді отримання доходів, для яких вони здійснені, або їх фактичного понесення, якщо витрати неможливо пов’язати з доходом. При цьому відповідно до пункту 6 П(С)БО 16 витрати відображаються в сумі, яка є достовірно оціненою.

Під достовірною оцінкою суми витрат слід розуміти максимально точну, неупереджену розрахункову суму витрат. Розрахункова сума витрат має ґрунтуватися на актуальній, доступній та надійній інформації.

До джерел такої інформації можуть відноситись умови договорів; статистична інформація по витратах підприємства за попередні періоди; інформація про зміни тарифних ставок; інші джерела, визначені підприємством.

Оскільки підходи до визначення розрахункової суми витрат, щодо яких на момент складання фінансової звітності не отримано первинних документів від контрагентів, не врегульовано нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку, підприємства можуть самостійно визначати методику такої оцінки, яку доцільно включати до розпорядчого документа про облікову політику підприємства разом з переліком відповідальних осіб та строків подання ними відповідної інформації.

Враховуючи зазначене, для визнання витрат, щодо яких на момент складання фінансової звітності не отримано первинних документів від контрагентів, відповідальною особою складається та передається до бухгалтерської служби документ (наприклад, бухгалтерська довідка) із зазначенням розрахункової суми витрат.

При отриманні первинних документів від контрагентів (після складання та затвердження фінансової звітності) фактична сума витрат, зазначена у таких первинних документах, може відрізнятися від розрахункової суми, попередньо визнаної у періоді їх виникнення. Мінфін зазначає, що зазначені розбіжності не є підставою для коригування попередньо визнаної суми витрат попереднього звітного періоду (у тому числі методом «червоного сторно»), крім випадку, якщо така різниця є помилкою та суттєво впливає на фінансову звітність попередніх звітних періодів. **Тобто й зміна курсу гривні до іноземної валюти (валюти зобов’язання) також не є підставою коригування витрат**. Різниця має бути визнана у складі витрат періоду, коли виникли підстави для уточнення суми, наприклад, були фактично одержані первинні документи від контрагента.

Отже, при застосуванні вказаного порядку нарахування та відображення витрат йдеться про різниці, що виникають в результаті оцінки таких витрат на підставі розрахункових величин, оформлених бухгалтерською довідкою, та первинних документів.

Відповідно до п.3 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 21 (МСБО 21) «Вплив змін валютних курсів» цей Стандарт слід застосовувати:

а) в обліку операцій та залишків в іноземних валютах, за винятком операцій з тими похідними інструментами та залишків за ними, на які поширюється сфера застосування МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»;

б) при переведенні результатів та фінансового стану закордонних господарських одиниць, включених до фінансової звітності суб'єкта господарювання шляхом консолідації або методом участі в капіталі;

в) при переведенні результатів та фінансового стану суб'єкта господарювання у валюту подання.

При цьому п.8 цього Стандарту передбачено, що курсова різниця – це різниця, яка є наслідком переведення визначеної кількості одиниць однієї валюти в іншу валюту за різними валютними курсами.

Таким чином, сфера застосування курсової різниці істотно відрізняється від сфери застосування різниць, що виникають в результаті оцінки таких витрат на підставі розрахункових величин, оформлених бухгалтерською довідкою, та первинних документів. У нашому випадку йдеться про застосування другого виду різниць, а не курсових різниць.

Отже, з викладеного вище випливає висновок: ***до суми витрат, виражених в іноземній валюті, має застосовуватися курс іноземної валюти на момент відображення таких витрат на підставі первинної бухгалтерської довідки***. ***У разі виправлення в наступних періодах розрахунку щодо розміру витрат у валюті складається довідка на коригування, в якій має застосовуватися курс іноземної валюти, встановлений на момент складання первинної довідки, а не на момент коригування чи виправлення. А в момент отримання первинних документів має застосовуватися курс іноземної валюти на дату отримання таких первинних документів.***

Заздалегідь дякуємо за розгляд та надання відповіді.

У разі виникнення додаткових запитань з приводу положень листа, просимо уповноважити відповідальну особу, яка б могла зв’язатися з нами за телефоном 490-58-00 або електронною поштою oprokhorovych@chamber.ua, контактна особа – Олександр Прохорович, менеджер Палати з питань стратегічного розвитку (оподаткування та митна політика).

**З глибокою повагою та найкращими побажаннями,**

**Президент Андрій Гундер**