

Матеріал підготовлено спеціально для ЛІГА:ЗАКОН
Група компаній «КЕЙНАС»
E-mail: info@keynas.com
<http://www.keynas.com>
Тел.: (044) 220-02-30; 220-02-31, (067) 464-35-95

В якій сумі визначаються витрати по цінним паперам для цілей податку на прибуток, якщо вартість цінних паперів підлягала переоцінці?

Нагадаємо, що [розділом III ПКУ](#) передбачені спеціальні різниці для операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів.

Так, [підпунктами 141.2.1 та 141.2.2 ПКУ](#) встановлено, що:

– фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму 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;

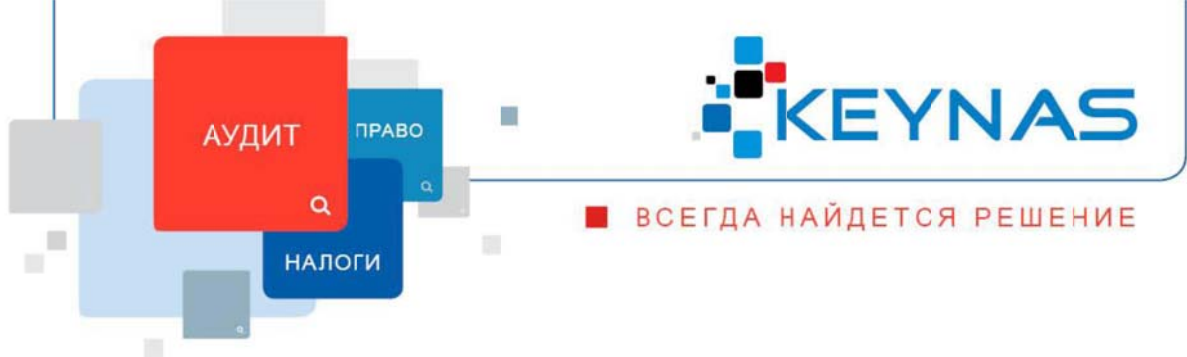
– фінансовий результат до оподаткування зменшується на суму позитивного фінансового результату від продажу або іншого відчуження цінних паперів, відображеного у складі фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Зазначені вище різниці призначені для виключення із показників декларації з податку на прибуток «бухгалтерського» фінансового результату від операцій з цінними паперами.

Після цього в декларацію, а саме в додаток ЦП, потрібно включити показники, які обчислені за правилами відокремленого обліку фінансового результату за операціями з продажу або іншого відчуження цінних паперів. Правила такого відокремленого обліку встановлені [підпунктами 141.2.3 – 141.2.5 ПКУ](#). Вони полягають в наступному:

– платники податку окремо визначають загальний фінансовий результат за операціями з продажу або іншого відчуження цінних паперів звітного періоду відповідно до національних або міжнародних стандартів фінансової звітності;

– якщо за результатами звітного періоду отримано від'ємний загальний фінансовий результат від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів (загальна сума збитків від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів з урахуванням суми від'ємного фінансового результату від таких операцій та/або від'ємного загального результату переоцінки цінних паперів, не врахованих у попередніх податкових періодах, перевищує загальну суму прибутків від таких операцій), сума такого від'ємного значення загального фінансового результату за операціями з продажу або іншого відчуження цінних паперів зменшує загальний фінансовий результат від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів наступних податкових (звітних) періодів, що наступають за податковим (звітним) періодом виникнення зазначеного від'ємного значення фінансового результату;



– якщо за результатами звітнього періоду платником податку отримано позитивний загальний фінансовий результат 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 та/або від'ємного загального результату переоцінки цінних паперів, не врахованих у попередніх податкових періодах), сума позитивного загального фінансового результату від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів збільшує фінансовий результат до оподаткування податкового (звітнього) періоду платника податку.

На перший погляд, відокремлений облік зводиться лише до того, щоб не допустити впливу збитку від операцій з цінними паперами на показники від інших видів діяльності платника податку на прибуток, а врахувати ці збитки в майбутніх операціях з цінними паперами.

Проте, ми не згадали про ще одну різницю, яка, власне, і призводить до появи питання, винесеного в заголовок. Так, [підпункт 141.2.1 ПКУ](#) передбачає збільшення фінансового результату до оподаткування на суму **від'ємного** загального результату переоцінки цінних паперів (загальна сума уцінок цінних паперів перевищує загальну суму їх дооцінок за податковий (звітний) період) (крім державних цінних паперів або облігацій місцевих позик), відображеного у складі фінансового результату до оподаткування податкового (звітнього) періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

При цьому аналогічної різниці для зменшення фінансового результату на суму позитивного значення переоцінок цінних паперів ПКУ не передбачає.

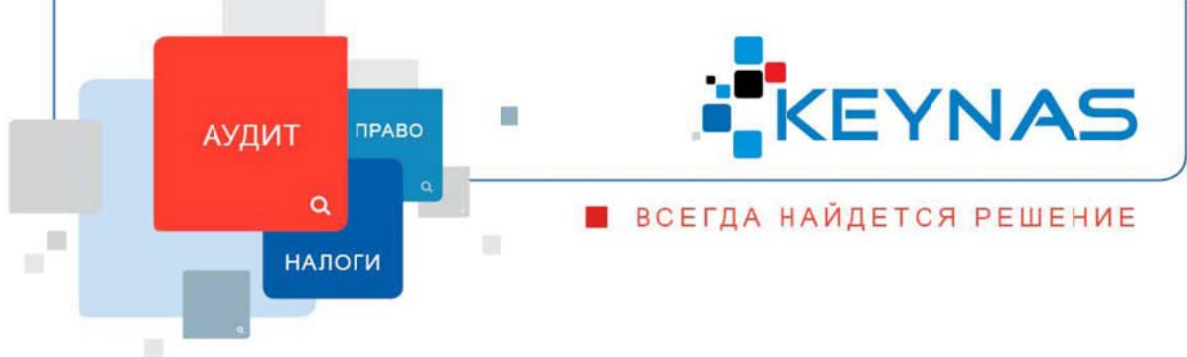
Також ні ПКУ, ні форма додатку ЦП до декларації не конкретизують, яку саме вартість цінних паперів потрібно брати для розрахунку витрат, пов'язаних з придбанням цінних паперів (з урахуванням проведеної переоцінки чи без).

Розглянемо на декількох прикладах до чого це призводить.

Приклад 1.	
В 1-му кварталі підприємство придбало з метою подальшого продажу пакет цінних паперів за 100 тис. грн. На кінець 1-го кварталу підприємство уцінило пакет цінних паперів на 20 тис. грн. до 80 тис. грн. В 2-му кварталі підприємство продало даний пакет цінних паперів за 95 тис. грн.	

В бухгалтерському обліку операції відображені наступним чином:

№ з/п	Зміст операції	Дт	Кт	Сума
1	Придбано цінні папери	352	685	100000
2	Відображено уцінку	975	352	20000
3	Продано цінні папери	377	741	95000
4	Списано собівартість проданих цінних паперів	971	352	80000



В бухгалтерському обліку загальний фінансовий результат від комплексу даних операцій становить збиток 5000 грн.:

- доходи від продажу цінних паперів 95000 грн.;
- втрати від уцінки цінних паперів 20000 грн.;
- собівартість реалізованих цінних паперів 80000 грн.

Однак в податковому обліку проведена в кінці 1-го кварталу уцінка в сумі 20000 грн. повинна збільшити фінансовий результат, то ж формально внаслідок даних операцій підприємство за правилами відокремленого обліку, замість збитку 5000 грн., отримує прибуток 15000 грн.:

- доходи від продажу цінних паперів 95000;
- собівартість реалізованих цінних паперів 80000.

Такий результат сформується, якщо витрати по операціям з цінними паперами брати за бухгалтерським проведенням Дт 971 Кт 352, тобто з урахуванням проведеної переоцінки.

Якщо б витрати в даному випадку було враховано в сумі вартості придбання цінних паперів (100000 грн. за бухгалтерським проведенням Дт 352 Кт 685), тобто без врахування переоцінки, то фінансовий результат за даними відокремленого обліку було б визначено правильно – збиток 5000 грн.:

- доходи від продажу цінних паперів 95000 грн.;
- витрати на придбання цінних паперів 100000 грн.

Протилежні наслідки виникатимуть у випадку дооцінки цінних паперів.

Приклад 2.	
В 1-му кварталі підприємство придбало з метою подальшого продажу пакет цінних паперів за 100 тис. грн. На кінець 1-го кварталу підприємство дооцінило пакет цінних паперів на 20 тис. грн. до 120 тис. грн. В 2-му кварталі підприємство продало даний пакет цінних паперів за 95 тис. грн.	

В бухгалтерському обліку операції відображені наступним чином:

№ з/п	Зміст операції	Дт	Кт	Сума
1	Придбано цінні папери	352	685	100000
2	Відображено дооцінку	352	740	20000



3	Продано цінні папери	377	741	95000
4	Списано собівартість проданих цінних паперів	971	352	120000

В бухгалтерському обліку загальний фінансовий результат від комплексу даних операцій становить збиток 5000 грн.:

- доходи від продажу цінних паперів 95000 грн.;
- доходи від дооцінки цінних паперів 20000 грн.;
- собівартість реалізованих цінних паперів 120000 грн.

Такий же результат і в податковому обліку, оскільки дооцінка не коригувала фінансовий результат (потрапила в доходи), а собівартість цінних паперів (бухгалтерське проведення Дт 971 Кт 352) сформувала витрати в сумі, яка враховує проведену дооцінку цінних паперів.

Якщо б витрати в даному випадку було враховано в сумі вартості придбання цінних паперів (100000 грн. за бухгалтерським проведенням Дт 352 Кт 685), тобто без врахування дооцінки, то загальний об'єкт оподаткування податком на прибуток в підсумку було б завищено, адже збиток від операцій з цінними паперами становив би 5000 грн. (95000 – 100000), але до доходів потрапила б сума дооцінки цінних паперів в 1-му кварталі (20000 грн.).

Як бачимо, в нормах ПКУ існує певна прогалина, яка призводить до додаткового податкового навантаження на платників податку, які здійснюють операції з цінними паперами. То ж законодавцям необхідно усунути існуюче протиріччя. На думку автора, це можна зробити одним із наступних способів:

- виключити норму щодо необхідності збільшення фінансового результату на суму від'ємного загального результату переоцінки цінних паперів (найбільш простий та доречний варіант);

або

- встановити, що результати будь-якої переоцінки цінних паперів (як уцінки, так і дооцінки) не враховуються для цілей податкового обліку, а витрати у разі продажу цінних паперів формуються виходячи з вартості їх придбання без врахування проведених переоцінок (складний в практичній реалізації варіант, оскільки потребує додаткового аналітичного обліку в розрізі придбаних пакетів цінних паперів).

Сергій Кучеренко

Консультант, Група компаній «Кейнас»

Дата підготовки 11.07.2017

© ТОВ «Інформаційно-аналітичний центр «ЛІГА», 2017

© ТОВ «ЛІГА ЗАКОН», 2017