

## **Учет отмененных сделок в условиях антикризисного управления субъекта-должника в Украине.**

*Л.Б. Иванова*

*Киевский национальный университет имени Вадима Гетмана*

*В статье рассмотрены правовые аспекты признания сделок недействительными в хозяйственной деятельности предприятий реального сектора экономики. Выделены особенности недействительных сделок в условиях антикризисного управления субъекта-должника. На основе методологических подходов отображения отмененных сделок в бухгалтерском учете в общем порядке предлагается использование смешанного метода с аналитической детализацией счетов для предприятия-должника, осуществляющего деятельность в процедурах банкротства.*

*Ключевые слова: отмененная сделка, бухгалтерское отражение обратной сделки, корректировка налога на добавленную стоимость*

В процессе антикризисного управления субъекта-должника в реальном секторе экономики возникает необходимость увеличения денежного потока. Это, прежде всего, связано с направленностью законодательства о банкротстве в Украине на сохранение имущества должника и восстановление его платежеспособности. Одним из мероприятий по восстановлению платежеспособности в условиях процедур банкротства субъекта-должника, а также в условиях досудебных процедур санации, которые согласно нормам обновленного закона о банкротстве в Украине регулируются нормами данного закона, является отмена невыгодных договоров должника, возврат имущества или денежных средств по данным договорам. В перечень сделок, подлежащих отмене, также включены сделки, совершенные за год до даты объявления процедуры банкротства. [2]. Для отражения последствий отмененных сделок в бухгалтерском учете необходимо формирование нормативно-правового обеспечения, методологического аппарата, которые бы учитывали специфику антикризисного управления.

Необходимо отметить, что в научной литературе проблемы, которые возникают в результате подозрительных и отмененных сделок, освещаются в

научных и практических трудах в основном по вопросам хозяйственного права. Бухгалтерский и налоговый аспект данных вопросов в виду их актуальности представлен не только в научных статьях, но и широко обсуждается в средствах массовой информации [6-9]. Однако, при этом, не затрагивается сфера антикризисного управления субъекта-должника.

Необходимо различать понятия: «признание сделки недействительной» и «расторжение соглашения (договора)». Сделка считается недействительной по основаниям, предусмотренным в ст.ст.48-58 ГК Украины. Настоящая, законная сделка может быть расторгнута по требованию потерпевшей стороны при невыполнении другой стороной (сторонами) своих обязанностей (например, ст.ст.232, 234, 269, 270, 344, 347 ГК Украины).

В общеустановленном порядке, не связанном с антикризисным управлением, подозрительные сделки и их отмена регулируется Гражданским и Хозяйственными кодексами Украины. Согласно их нормам выделяются виды сделок: первые, подозрительные сделки, не требующие доказательств факта недействительности в суде и, вторые, это сделки, отмена которых может осуществляться только по решению суда.

Однако факт подозрительности сделки еще не означает возможность ее отмены без решения судебных органов. Тем не менее, именно по вопросам подозрительных сделок и их отмены в настоящее время возникает много недоразумений, вызванных неправомерным признанием сделки как недействительной органами налоговых органов, а не судебными органами, как это предусматривается в вышеназванных нормах Гражданского кодекса Украины (а также согласно с нормой ч. 1 ст. 215 ГК). Массовая отмена сделок, которая в последние годы буквально обрушилась на предприятия реального сектора экономики Украины, нарушает хозяйственные связи, ухудшает финансовое состояние предприятий, имеет негативные последствия в налоговом учете контрагентов, как продавца, так и покупателя. Это обстоятельство усиливает актуальность изучения данного вопроса в общем порядке. Разрешение подобных проблем в целом для экономики позволяет их

устранению в условиях антикризисного управления субъекта-должника.

Первый вид сделок, подозрительные сделки, получили название в Украине как ничтожные (ст.ст. 46,47, 49, 50 Гражданского кодекса Украины). Их определение дано в письме ГНА Украины от 29.09.2010 г. № 20289/7/16-1617 «Относительно оснований для определения договоров ничтожными».

В данном письме делается ссылка на норму ст. 215 Гражданского кодекса Украины, в соответствии с которой «недействительная сделка, если ее недействительность установлена законом, является ничтожной. В этом случае признание судом такой сделки недействительной не требуется». Вторым аргументом налоговой администрации выступает норма ст. 228, согласно которой «сделка считается нарушающей публичный порядок, если он был направлен на нарушение конституционных прав и свобод человека и гражданина...». Последствиями данной сделки выступает процесс реституции – возвращение каждой из сторон договора всего того, что получено в результате его выполнения.

К таким договорам относятся договора, заключенные с нарушением обязательной нотариальной формы, например, купли-продажи недвижимости, договор залога недвижимости, не удостоверенные нотариально; заключенные с нарушением обязательной простой (не нотариальной) письменной формы, если недействительность такого договора прямо предусмотрена законом; договора по обеспечению исполнения обязательств (поручительство, залог и т.п.); договора, которые нарушают публичный порядок.

К другому типу договоров, тех, что оспариваются в суде, относятся основных 5 видов:

- заключенные под влиянием заблуждения;
- под влиянием тяжелого обстоятельства и на крайне невыгодных условиях, так называемые кабальные договора, которые возникают, например, в условиях большой задолженности субъекта-должника своему контрагенту;
- заклученные под влиянием насилия (физического или психического давления);
- заключенные под влиянием обмана;

- заключенные в результате злонамеренного соглашения представителя одной стороны с другой стороной;

- фиктивные договора (заключенные без намерения создать правовые последствия, обусловленные этим договором). Из вышеперечисленных видов второй, четвертый и пятый случаи имеют отношение не только к общему порядку, но и могут соответствовать договорам, заключенным в условиях антикризисного управления. Более детально такие договора представлены в Законе Украины о банкротстве.

Согласно с нормой ст. 20 Закона о банкротстве сделки, которые могут быть отменены в процедурах антикризисного управления, касаются следующих случаев. Во-первых, когда должник осуществил безвозмездное отчуждение имущества, принял на себя обязательства без соответствующих имущественных действий другой стороны, отказался от собственных имущественных требований. Во втором случае, должник выполнил имущественные обязательства ранее установленного срока. В третьем, должник до возбуждения дела о банкротстве взял на себя обязательства, в результате чего сделался неплатежеспособным.

В четвертом, должник осуществил: 1) отчуждение имущества по ценам ниже рыночных; 2) приобрел имущество по ценам выше рыночных (при условии, что в момент принятия обязательства или вследствие его выполнения имущества стало недостаточным для удовлетворения требований кредиторов). В пятом, должник оплатил кредитору или принял имущество в счет исполнения денежных требований в день, когда сумма требований кредиторов к должнику превышала стоимость имущества. В шестом, должник принял на себя залоговые обязательства для обеспечения выполнения денежных требований. Вышеперечисленные обстоятельства, при выполнении договоров приводят либо к неадекватной (заниженной) дебиторской либо к завышенной кредиторской задолженностям субъекта-должника. Таким образом, четкое определение причин отмены, а также специфичность подобных сделок в условиях антикризисного управления и обязательность решения об отмене в

судебном порядке, выступают отличительными чертами в сравнении с общим порядком.

Несмотря на то, что в правовом аспекте недействительные договора не влекут за собой правовых последствий (кроме случаев фиктивного банкротства или доведения до банкротства), в бухгалтерском учете при признании сделок недействительными согласно требованиям Закона о банкротстве предопределено отражение *операций по возврату имущества или возврату денег*.

Первый важный учетный аспект заключается в том, что операции *по возврату имущества или возврату денег* должны проводиться на основе первичных документов, соответствующих сущностному содержанию данных операций. Формирование нового комплекта первичных документов для обратных сделок обусловлено следующим.

Это, прежде всего, соответствует правилам ведения бухгалтерского учета. Так, согласно с нормами Закона О бухгалтерском учете, хозяйственная операция - «это действие или событие, которое вызывает изменения в структуре активов и обязательств, собственном капитале предприятия» [1]. Применительно к нашему случаю результатом обратных сделок должны быть конвертация дебиторской задолженности в денежные средства или уменьшение обязательств должника.

Прямая хозяйственная операция оформляется первичными документами, информация из которых переносится в учетные регистры, причем часть сведений регистрируется - в контролирующих органах. В п. 2.2. Положения о документальном обеспечении записей в бухгалтерском учете в Украине, указано, что «первичные документы должны быть составлены в момент проведения каждой хозяйственной операции или, если это невозможно, непосредственно после ее завершения»[5].

Следовательно, составление первичного документа (учетного регистра) не является бесследным, прежде всего потому, что бухгалтерская информация должна храниться на предприятии для контрольных процедур. Возврат

первичных документов законодательными нормами ведения бухгалтерского учета не предусмотрен, поэтому нельзя признать недействительным первичный документ, который фиксирует факт осуществления хозяйственной операции на основании недействительного договора. Этот вывод имеет отношение, как к общему порядку, так и к порядку в условиях антикризисного управления. Необходимо также отметить, что в условиях антикризисных процедур субъекта – должника присутствует важный правовой нюанс, усиливающий важность автономного документального оформления обратных сделок. В соответствии с нормой ст. 20 Закона о банкротстве при совершении обратных сделок может измениться первоначальная сумма сделки. Сумма обратной сделки должна отражаться в оценке, соответствующей рыночной на дату ее совершения. Помимо этого, автор статьи предлагает указывать сумму сделки не на дату ее совершения, а на дату признания сделки недействительной.

Следующим важным моментом является бухгалтерское отображение обратных сделок с учетом изменения характера данных операций (табл. 1).

В общем порядке отображение обратных операций выполняется двумя методами: методом красного сторно; или частично при помощи метода сторнирования и специальных счетов, на которых отображается возврат товаров или сумм предоплаты недопоставленных товаров, предусмотренных Инструкцией к Плану счетов бухгалтерского учета в Украине [3]. По нашему мнению, именно второй подход (смешанный) соответствует условиям отмененных сделок в антикризисном управлении (при отражении операций в табл. 1 использован второй подход).

Приведенный пример является одним из случаев, когда сделка признана недействительной, что отражено в норме ст. 20 Закона о банкротстве, при этом имущество возвращено продавцу, предварительно осуществившему прямую сделку, результатом которой явилось ухудшение его финансового состояния.

При отражении обратной сделки, использовался счет «Расчеты по претензиям» с детализацией (субсчетом четвертого порядка), позволяющей отразить ее специфичность, а именно то, что она (сделка) признана судом

недействительной в процедуре банкротства. Соответствующий принцип детализации можно применить и к счету 28 - Товары на складе.

Таблица – 1

Пример отражения в учете незавершенной сделки, признанной недействительной, при условии, что оплата не поступила, а имущество возвращается продавцу

	Содержание операции	Бухгалтерский учет	
		Д-т	К-т
<b>У покупателя</b>			
1	Получен товар	Запасы в товарах (сч. 28) Возмещение налога на добавленную стоимость (сч.641)	Расчеты с поставщиками ( на сумму без НДС) (сч.631) Расчеты с поставщиками (на сумму НДС) (сч.631)
2	Сделка отменена <i>Договор признан недействительным по данной сделке</i> (используем метод красного сторно)	[Расчеты по претензиям] (сч.374.x1)  [ <i>Возмещение налога на добавленную стоимость</i> ] (сч. 641)	[Расчеты с поставщиками на сумму в прямой сделке, включая НДС] (сч. 631)  [ <i>Налоговый кредит</i> ] (сч. 644)
3	Имущество возвращено	Расчеты по претензиям на сумму товара без НДС (сч.374.x1) Расчеты по претензиям на сумму налогового кредита (сч.374.x1)	Запасы в товарах ( сч. 28)  Налоговый кредит (сч. 644)
<b>У продавца</b>			
1	Отгружен товар	Расчеты с покупателями (сч. 361) Отражение чистого дохода (сч. 702)  Себестоимость реализованного товара (сч.902)	Выручка от реализации продукции (сч.702) Начисление обязательства по НДС (сч. 641)  Товары в запасах (сч.28)
2	Сделка отменена <i>Договор признан недействительным по данной сделке</i> (используем метод красного сторно)	[Расчеты по претензиям] (сч.374.x1)  [ <i>Отражение чистого дохода</i> ] (сч. 702)	[Выручка от реализации продукции на сумму с НДС] (сч.702)  [ <i>Начисление обязательства по НДС</i> ] (сч. 641)
3	Имущество возвращено продавцу	Расчеты по претензиям (сч.374.x1) [Себестоимость реализованного товара] (сч.902)	Расчеты с Покупателями (сч. 361) [Товары в запасах] (сч.28.x1)

В налоговом учете корректировка НДС в случае обратных сделок осуществляется в соответствии с нормой ст.192 Налогового кодекса Украины (НКУ) [4]. При условии, что оба контрагента, плательщики НДС, корректировка и ее отображение в бухгалтерском учете приведены в таблице 1.

Для целей налогового учета продавец по дате возврата выписывает расчет корректировки к налоговой накладной, составленной при прямой сделке. Покупатель при прямой сделке отражает налоговый кредит, а затем его корректирует в случае, если соблюдается правило нормы п.198.3 НКУ, а именно, приобретенное имущество используется в дальнейшем в рамках хозяйственной деятельности в налогооблагаемых операциях.

В данном случае могут возникнуть вопросы, которые не отражены в нормах НКУ. Корректировка в декларации по налогу на добавленную стоимость у продавца (в нашем случае у должника), при условии, что покупатель несвоевременно возвращает подписанный расчет корректировки, может привести к несоответствию данных налогового учета - Реестра покупателя и продавца (сравнение которых позволяет осуществить программное обеспечение налоговых служб). В настоящее время по данному поводу не существует нормативного акта. Однако, ранее действующий приказ налоговой администрации от 17.06.2010 г. № 442 (до принятия НКУ) о необходимости одновременного отражения корректировки НДС в декларациях и продавца и покупателя, дает основание для необходимого согласования корректировочных расчетов контрагентов.

Тем не менее, на практике, налоговые органы, аргументируя, что вышеназванный порядок относится только к действительным сделкам, не признают корректировку в налоговой отчетности. В случаях признания сделок недействительными органами налоговых служб, у покупателя - корректируется сумма налогового кредита по налогу на добавленную стоимость (НДС), при этом сумма налогового обязательства НДС у продавца остается прежней. Таким образом, ухудшается финансовое положение и покупателя и продавца.

Поэтому и в процедуре банкротства субъекта-должника, при условии, что сделка признана недействительной, остается невыясненным вопрос, связанный с корректировкой налогового кредита и обязательства по налогу на добавленную стоимость соответственно у покупателя и продавца. Следуя правилам, что применяются на практике в настоящее время, налоговый кредит



у покупателя корректируется (обнуляется), а налоговое обязательство у продавца не корректируется (в табл. 1 выделено курсивом). Данный порядок нарушает один из важных принципов антикризисного управления, направленного на восстановление платежеспособности должника.

Другим вариантом отражения отменённых обычных сделок в бухгалтерском учете в Украине является использование субсчета (704), предназначенного для отражения сумм, подлежащих вычету из дохода. Согласно Инструкции № 291 по дебету субсчета 704 "Вычеты из дохода" учитываются суммы поступлений по договорам комиссии, агентским и другим аналогичным договорам в пользу комитентов, принципалов; суммы предоставленных после даты реализации скидок покупателям, что позволяет данный субсчет использовать для случая пересмотра цены проданного имущества, в частности товарно-материальных ценностей. **Кроме того важно, что по дебету субсчета отображается стоимость возвращенных покупателем продукции и товаров.** По кредиту субсчета 704 отражается списание дебетовых оборотов на счет 79 "Финансовые результаты".

Отражение в бухгалтерском учете пересмотра цены за реализованное раннее имущество (товар) представлено в таблице 2.

Причем в налоговом учете, согласно с нормой ст. 188, базой формирования налога на добавленную стоимость для поставщика вступает договорная цена, но не ниже обычных цен, а для покупателя – исходя из договорной цены, но не выше обычных цен (ст. 198.3). В связи с этим согласно п.17 Порядка заполнения налоговой накладной № 1379 от 01.11.2011г. продавцом выписывается две накладные: одна - на сумму, рассчитанную исходя из фактической цены поставки, вторая - на сумму, рассчитанную исходя из превышения обычной цены над фактической ценой. При пересмотре цены и составлении корректировочного расчета по налогу на добавленную стоимость в общем порядке налоговыми органами рекомендуется составлять дополнительное соглашение о пересмотре цены.

Пересмотр цены за реализованное раннее имущество (товар)  
(покупатель приобрел товар по заведомо завышенным ценам)

п.п.	Содержание хозяйственной операции	Д-т	К-т
	У продавца		
	Сделка признана недействительной судом. Отражена задолженность перед покупателем в связи с пересмотром цен	704.х (сумма задолженность и без НДС)	Расчёты по прочим операциям (сч.685)
	<i>Корректировка сумм налоговых обязательств по НДС пропорционально сумме компенсации (на основании расчета корректировки стоимостных показателей налоговой накладной). Используем метод красного сторно</i>	<i>[704.х] (сумма НДС)</i>	<i>[Расчеты по НДС(сч.641)]</i>
	Перечислено покупателю компенсация в связи с пересмотром цен	Расчёты по прочим операциям (сч.685)	Расчетный счет (сч.311)
	Скорректирован финансовый результат за счет отчислений из дохода	Финансовый результат от операционной деятельности (сч. 79)	Сумма задолженности без НДС (704.х)
	У покупателя (субъекта-должника)		
	Получено от продавца компенсация в связи с пересмотром цены по решению хозяйственного суда.	Расчетный счет (сч.311)	Расчеты с поставщиками (сч.631)
	Откорректирована стоимость полученного от поставщика товара на сумму компенсации. Используем метод красного сторно	[Товары на складе] (сч. 281)	[Расчеты с поставщиками] (сч.631)
	<i>Корректировка сумм налогового кредита по НДС пропорционально сумме компенсации (на основании расчета корректировки стоимостных показателей налоговой накладной). Используем метод красного сторно</i>	<i>[Расчеты по НДС(сч.641)]</i>	<i>[Расчеты с поставщиками] (сч.631)</i>

Перерасчет осуществляется в зависимости от формы расчётов между контрагентами в следующих случаях:

- когда товар отгружен, но покупателем (должником) не оплачен - на дату подписания дополнительного соглашения о пересмотре цены;
- полученного аванса за товар - на дату возвращения разницы между договорной и обычной ценой;
- отгруженного товара и оплаченного покупателем – на дату подписания

дополнительного соглашения.

Данный порядок распространяется на покупателя (субъекта-должника) и продавца в условиях антикризисного управления.

При установлении хозяйственным судом подозрительной сделки, возможен пересмотр цены реализации. Выше было отмечено, что одной из причин отмененных сделок в антикризисном управлении является ситуация, когда покупатель (должник, потенциальный банкрот) с целью укрытия средств от кредиторов, мог приобрести товар по ценам выше рыночных (или в терминологии налогового учета – обычных) цен.

В бухгалтерском учете пересмотр цен в условиях подозрительной сделки, можно отразить при помощи детализации вышеназванного субсчета 704, позволяющего зафиксировать особенность данной операции (табл. 2).

Изменения в налоговом учете определяются исходя из факта признания такой сделки недействительной с последствиями, аналогичными в предыдущем примере.

Таким образом, исходя из вышеизложенного материала, можно сделать следующие выводы.

В условиях антикризисного управления, в частности процедурах банкротства с целью пополнения денежного потока субъекта-должника предусматривается отмена невыгодных контрактов.

Договора и совершенные в соответствии с ними сделки могут быть непризнанными в хозяйственном суде согласно нормам законодательства о банкротстве.

Подозрительные и непризнанные сделки в антикризисном управлении отличаются от сделок подобного рода между контрагентами в общем порядке, а именно относятся к сделкам, требующих их обязательного рассмотрения их в суде.

Обратные сделки по возврату имущества или денежных средств оформляются соответствующими первичными документами.

В случае отмененных сделок, по нашему мнению, можно использовать

конструкції бухгалтерського зображення таких угод в загальному порядку, використовуючи деталізацію рахунку «Розрахунки за претензіями», а також рахунку, який використовується для зображення «Сумм підлягаючих вирахуванню з доходу» з метою рахунку особливостей процедур банкрутства.

При цьому необхідно мати на увазі, що в умовах антикризового управління в податковому рахунку суб'єкта-зобов'язаного при коректурі податку на додану вартість, на наш погляд, можливо, використати норму ст. 192 НКУ, так як інше не має під собою правової основи. По-нашому думку, даний підхід буде сприяти реалізації мети відновлення платіжеспособності зобов'язаного.

### Література.

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 196-14 [Електронний ресурс]: за даними сайту / Верховна Рада України – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2343-12>

2. Зміни до Закону України "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом" № 4212-VI від 22 грудня 2011 року [Електронний ресурс]: за даними сайту : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.2544>

3. Інструкція о застосуванні Плану рахунків бухгалтерського рахунку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291 [Електронний ресурс]: за даними сайту Фактор – Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/info/instrbuh/instr291/>

4. Податковий Кодекс від 2 грудня 2010 року № 2755-VI // Все про бухгалтерський облік. - 2011. - № 1 – 3.

5. Положення о документальному забезпеченні записів в бухгалтерському рахунку. Наказ Міністерства фінансів України № 88 від 24.05. (С змінами, внесеними Наказом № 372 від 07.06.2010, № 1327 від 08.11.2010) [Електронний ресурс]: за даними сайту Ліга : Закон – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/REG704.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG704.html)

6. "Нікчемні угоди" - загроза діловій репутації постачальника - [Електронний ресурс]: – Режим доступу: [http://juryst.com/blog/quot\\_nikchemni\\_ugodi\\_quot\\_zagroza\\_dilovij\\_reputaciji\\_postachalnika\\_chastina\\_1/2012-04-13-58](http://juryst.com/blog/quot_nikchemni_ugodi_quot_zagroza_dilovij_reputaciji_postachalnika_chastina_1/2012-04-13-58)

7. Органи ГНС не мають підстав самостійно визнавати угоди недійсними <http://attorneys.ua/ru/publications/tax-authorities-have-no-grounds-for-recognition-of-the-transactions-null-and-void/>

8. Як уникнути податкового ризику після перевірки //Дебет-Кредит- [Електронний ресурс]: – Режим доступу: <http://kontrakty.ua/article/60508>

9. Які повноваження мають податкові органи - [Електронний ресурс]: за даними сайту Ліга : Закон – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/ShowArticle.aspx?a=5349> **0,6**