



ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
(ДФС)

Лабінскага н.п., 8, м. Кіш-53, МСН 04655, тел.: (044) 272-51-59, факс: (044) 272-05-41
www.sfs.gov.ua; e-mail: kabinin_dac@sfs.gov.ua, gromada@sfs.gov.ua Код ЄДРНОУ 39292197

Ni

In 1982

445

Головні управління ДФС у областях,
Херсонській області, Автономній
Республіці Крим та м. Севастополі,
м. Києві та Офіс великих платників
податків ДФС

Про перевірки окремих питань обліку дебіторської та кредиторської заборгованості

Державна фіскальна служба України з метою підвищення якості контрольно-перевірочних заходів, поширення кращого досвіду виявлення та руйнування схем ухилення від оподаткування, якісного документування фактів порушень направляє приклади опрацювання ризикових операцій під час перевірок окремих питань обліку дебіторської і кредиторської заборгованості та документування фактів порушень у матеріалах цих перевірок (додаток 5), і повідомляє таке.

1. При проведенні перевірок встановлюються випадки, коли платники податку занижують інші доходи, а саме, до складу доходу не включають безнадійну кредиторську заборгованість.

Кредиторська заборгованість підприємства — це сума його боргу іншим особам, які стосовно цього підприємства називаються кредиторами.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про кредиторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності визначено Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 січня 2000 року № 20, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 11 лютого 2000 року за № 85/4306, із змінами і доповненнями (далі – П(С)БО 11 «Зобов'язання»).

Відповідно до п. 5 П(С)БО 11 «Зобов'язання», якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду.

Згідно з Інструкцією № 291 така заборгованість у бухгалтерському обліку списується на субрахунок 717 «Дохід від списання кредиторської

К державна фискальна служба України
83017799-99-14-03-03-17 від 18.06.2018



Received 12 July 2018; accepted 18 July 2018



заборгованості» (Дт 63 «Розрахунки з поставальниками та підрядниками», 68 «Розрахунки за іншими операціями» Кт 717). Якщо згодом заборгованість все-таки буде погашено, її поповнюють на балансі записом сторно за дебетом рахунку обліку заборгованості 63 і кредитом субрахунку 717, якщо заборгованість погашається в тому самому році, в якому вона сформувалася і визнавалася доходом, чи рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», якщо така заборгованість погашається в наступному році.

Згідно з пп.135.5.4 п.135.5 ст.135 Кодексу (у редакції що діяла до 31.12.2014) при визначенні об'єкта оподаткування у складі інших доходів враховуються суми безповоротної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному податковому періоді, безнадійної кредиторської заборгованості.

На сьогодні, як уже зазначалось, об'єктом оподаткування податком на прибуток є прибуток, визначений шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства, на різниці, які виникають відповідно до положень Кодексу.

Вартість списаної кредиторської заборгованості включається до складу фінансового результату (збільшує такий результат), визначеного у фінансовій звітності та включається до об'єкта оподаткування податком на прибуток.

Виходячи з наведеного, з метою дослідження питання списання кредиторської заборгованості необхідно дослідити умови контрактів та додаткових угод до них, дані аналітичного обліку бухгалтерських рахунків 63 «Розрахунки з поставальниками та підрядниками», субрахунків 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості», показники рядку 01 «Дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку» Декларації з податку на прибуток підприємств та наявність на позабалансових рахунках безнадійної кредиторської заборгованості.

Приклад опрацювання та документування зазначеного факту порушення при проведенні перевірки ТОВ «П» наведено в додатку 1 до листа. Сума грошових зобов'язань, визначена по встановленому порушенню, списана в повному обсязі.

2. При проведенні перевірок встановлюються випадки, коли платники податку занижують доходи, а саме, до складу доходу не включають курсові різниці, які виникають за дебіторською заборгованістю по договорах у валютному еквіваленті.

Відповідно до п. 7 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року № 290, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 14 грудня 1999 року за № 860/4153 (із змінами і доповненнями), курсіві різниці включаються до складу доходу.

Згідно з п. 4 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 193 від 10 серпня 2000 року, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 17 серпня 2000 року за № 515/4736, із змінами і доповненнями (далі - П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»), монетарні статті - це статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів.

Також, операція в іноземній валюті - господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті.

Відповідно до п. 7 та п. 8 П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», монетарні статті в іноземній валюті відображаються з використанням валютного курсу на кінець дня дати балансу. Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату балансу, а також на дату здійснення господарської операції в її межах або за всією статтею (відповідно до облікової політики).

Таким чином, при проведенні перевірки обліку дебіторської заборгованості по договорах у валютному еквіваленті необхідно дослідити питання правильності включення курсових різниць до складу доходу, якщо офіційний курс гривні до відповідної іноземної валюти на дату розрахунку курсової різниці змінився порівняно з курсом на дату попередньої оцінки цієї дебіторської заборгованості. З цією метою необхідно розглянути умови договорів та додаткові угоди до них, дані аналітичного обліку бухгалтерських рахунків 3772 «Розрахунки з іншими дебіторами», 714 «Дохід від операційної курсової різниці», 79 «Фінансові результати», Декларації з податку на прибуток підприємств.

Приклад оформлення та документування зазначеного факту порушення при проведенні перевірки ТОВ «Н» наведено в додатку 2 до акта. Встановлене порушення підтримано судом. Сума грошових зобов'язань, визначена по встановленому порушенню, сплачена в повному обсязі.

3. При проведенні перевірок платників податків доцільно дослідити питання відображення у фінансовому результаті до оподаткування нарахованих відсотків за кредитними договорами, укладеними з нерезидентами (рядок 3.1.1 додатку РІ до рядка 03 РІ Податкової декларації з податку на прибуток підприємств).

Відповідно до Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28 квітня 2006 року № 415, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 26 травня 2006 року за № 610/12484 (далі - П(С)БО № 31), фінансовими вважаються витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями. Такі витрати суб'єктами малого підприємництва визнаються витратами того звітного періоду, у якому вони були нараховані (визнані зобов'язаннями). Інші юридичні особи визнають фінансові витрати у тому

звітному періоді, у якому вони були нараховані (визнані зобов'язаннями), за виключенням фінансових витрат, що капіталізуються.

Згідно з пунктом 140.2 статті 140 Кодексу, для платника податку, у якого сума боргових зобов'язань, визначених в пункті 140.1 цієї статті, що виникли за операціями з пов'язаними особами - нерезидентами, перевищує суму власного капіталу більш ніж в 3,5 рази (для фінансових установ та компаній, що займаються виключно лізинговою діяльністю, більш ніж в 10 разів), фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму перевищення нарахованих у бухгалтерському обліку процентів за кредитами, позиками та іншими борговими зобов'язаннями, що виникли за операціями з пов'язаними особами - нерезидентами, 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.

Сума боргових зобов'язань, що виникли за операціями з пов'язаними особами - нерезидентами, та власного капіталу для цілей цього пункту визначається як середнє арифметичне значень боргових зобов'язань, що виникли за операціями з пов'язаними особами - нерезидентами, та власного капіталу на початок та кінець звітного податкового періоду з урахуванням процентів, зазначених у пункті 140.3 цієї статті.

Відповідно до пункту 140.3 статті 140 Кодексу проценти, які перевищують суму обмеження, визначеного пунктом 140.2 цієї статті, які збільшили фінансовий результат до оподаткування, зменшують фінансовий результат до оподаткування майбутніх звітних податкових періодів у сумі, зменшеній щорічно на 5 відсотків від суми процентів, що залишилися не врахованими у зменшення фінансового результату до оподаткування, з урахуванням обмежень, встановлених пунктом 140.2 цієї статті.

Для цілей пункту 140.1 статті 140 Кодексу під борговими зобов'язаннями слід розуміти зобов'язання за будь-якими кредитами, позиками, депозитами, операціями РЕПО, зобов'язання за договорами фінансового лізингу та іншими запозиченнями незалежно від їх юридичного оформлення.

Враховуючи наведене, при розрахунку суми перевищення відповідно до пункту 140.2 статті 140 Кодексу враховується вся сума нарахованих у бухгалтерському обліку процентів на користь пов'язаних осіб-нерезидентів незалежно від того, чи відображені такі проценти при формуванні фінансового результату до оподаткування згідно з правилами бухгалтерського обліку.

Позиція ДФС щодо коригування фінансового результату при здійсненні операцій з борговими зобов'язаннями з пов'язаними особами-нерезидентами відображена також у листі ДФС від 27.04.2016 № 9491/6/99-99-19-02-02-15.

У зв'язку з цим, при дослідженні питання правомірності формування рядка 3.1.1 додатку РІ до рядка 03 РІ Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, необхідно дослідити фінансову звітність підприємства, дані головної книги, реєстри синтетичного та аналітичного обліку по бухгалтерських субрахунках 502 «Довгострокові кредити банків в іноземній

валюті», 951 «Відсотки за кредит», 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті», 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками», банківські виписки по валютних рахунках, укладені кредитні договори та додаткові угоди до них.

Приклад опрацювання та документування зазначеного факту порушення при проведенні перевірки ПАТ «Ш» наведено в додатку 3 до листа. Встановлене порушення не оскаржувалось платником податків.

4. При проведенні перевірок платників податків доцільно дослідити питання відображення фінансового доходу від дисконтування довгострокової кредиторської заборгованості в момент її виникнення та здійснення амортизації дисконту протягом строку користування на кожну наступну дату балансу.

Відповідно до п.4 П(С)БО 11 «Зобов'язання», довгострокові зобов'язання – всі зобов'язання, які не є поточними зобов'язаннями.

Згідно з п.10 П(С)БО 11 «Зобов'язання», довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в балансі за теперішньою вартістю.

Теперішня вартість – дисконтована сума майбутніх платежів (п.4 П(С)БО 11 «Зобов'язання»).

Пунктом 3 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 26 квітня 2000 року № 91, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 17 травня 2000 року за № 284/4505, із змінами та доповненнями (далі - П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»), визначено терміни:

Амортизована собівартість фінансової інвестиції - собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії).

Ефективна ставка відсотка - ставка відсотка, що визначається діленням суми річного відсотка та дисконту (або різниці річного відсотка та премії) на середню величину собівартості інвестиції (або зобов'язання) та вартості її погашення.

Метод ефективної ставки відсотка - метод нарахування амортизації дисконту або премії, за яким сума амортизації визначається як різниця між доходом за фіксованою ставкою відсотка і добутком ефективної ставки та амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховується відсоток.

У пункті 4 П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» зазначено, що фінансові інвестиції первісно оцінюються та відображаються у бухгалтерському обліку за собівартістю.

Фінансові інвестиції (крім інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення або обліковуються за методом участі в капіталі) на дату балансу відображаються за справедливою вартістю.

Сума збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на дату балансу (крім інвестицій, що обліковуються за методом

участі в капіталі) відображається у складі інших доходів або інших витрат відповідно (пункт 8 П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»).

Фінансові інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення, відображаються на дату балансу за амортизованою собівартістю фінансових інвестицій.

Різниця між собівартістю та вартістю погашення фінансових інвестицій (дисконт або премія при придбанні) амортизується інвестором протягом періоду з дати придбання до дати їх погашення за методом ефективної ставки відсотка (пункт 10 П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»).

Відповідно до п. 11 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2004 року № 817, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 13 січня 2005 року за № 35/10315, із змінами і доповненнями (далі - П(С)БО 28), теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу визначається застосуванням відповідної ставки дисконту до майбутніх грошових потоків від безперервного використання активу та його продажу (списання) наприкінці строку корисного використання (експлуатації). Майбутні грошові потоки від активу визначаються, виходячи з фінансових планів підприємства на період не більше п'яти років. Якщо в підприємства є досвід визначення суми очікуваного відшкодування активу і наявні розрахунки, що свідчать про достовірність оцінки майбутніх грошових потоків, то така оцінка може визначатися на підставі фінансових планів підприємства, які охоплюють період більше п'яти років.

Згідно з п. 14 П(С)БО 28, ставка дисконту базується на ринковій ставці відсотка (до вирахування податку), що використовується в операціях з аналогічними активами. За відсутності ринкової ставки відсотка ставка дисконту базується на ставці відсотка на можливі позики підприємства або розраховується за методом середньозваженої вартості капіталу підприємства.

При визначенні ставки дисконту враховуються ризики, крім ризиків, що були враховані при визначенні майбутніх грошових потоків.

Відповідно до п. 10 П(С)БО 12, сума амортизації дисконту або премії нараховується одночасно з нарахуванням відсотка (доходу від фінансових інвестицій), що підлягає отриманню, та відображається у складі інших фінансових доходів або інших фінансових витрат з одночасним збільшенням або зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій відповідно.

Дисконтування визначається за формулою:

$PV = FV / (1 + i)^n$, де

FV -- майбутня вартість;

PV -- теперішня вартість;

i -- ставка дисконтування (середня річна облікова ставка рефінансування НБУ);

n -- строк (число періодів).

Враховуючи вищенаведене, при проведенні перевірки необхідно дослідити питання відображення доходу від дисконтування кредиторської

заборгованості в момент її виникнення та проведення амортизації дисконту протягом строку користування на кожну наступну дату балансу. З цією метою необхідно проаналізувати показники рядків 2220 «Інші фінансові доходи» та 2270 «Інші витрати» Звіту про фінансові результати (форма № 2), показники рядку 01 «Дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку» Декларації з податку на прибуток підприємств, дані аналітичного обліку бухгалтерських рахунків 73 «Інші фінансові доходи», 97 «Інші витрати», субрахунків 792 «Результати фінансових операцій», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Приклад опрацювання та документування зазначеного факту порушення при проведенні перевірки ПРАТ «І» наведено в додатку 4 до листа. Встановлене порушення підтримано в адміністративному порядку.

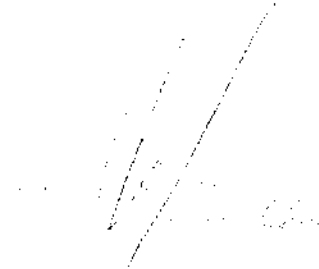
Враховуючи вищевикладене, повідомляємо про необхідність розгляду наведених у листі прикладів при проведенні навчань працівників та забезпечення збору якісної доказової бази в ході перевірок платників податків з подальшим відображенням в матеріалах перевірок.

Додаток на 13 арк. в 1 прим.

Директор Департаменту аудиту



Н.І. Рубан



В ході проведення перевірки встановлено наявність кредиторської заборгованості по рахунку 632 "Розрахунки з іноземними поставачальними" станом на 01.01.2014 в сумі 2743251,62 грн. (400 125,00 Євро), яка неоплачена на кінець перевіряемого періоду 30.09.2016 року. Кредиторська заборгованість в бухгалтерському обліку не перераховувалась на курс Євро на дату балансу, і відображена по курсу на момент отримання товару.

Н (Великобританія) – Продавець, в особі директора _____ продає та здійснює поставку ліній для виготовлення паперових прямокутних пакетів Триумф 2Б для ТОВ «П»
Покупець, в особі директора _____

Загальна вартість контракту 400125,00 Євро.(п.2.1 Контракту)
Покупець здійснює оплату протягом 90 днів з моменту отримання товару (п. 2.3 Контракту).

Контракту). Країна відправлення – Німеччина. Відвантаження товару здійснює М, Німеччина (п.4.5 Контракту).

Всі спори та суперечки, які виникають у зв'язку з виконанням даного контракту, підлягають передачі на розгляд та остаточне вирішення в Міжнародний комерційний арбітражний суд при Торгово-промисловій палаті (п. 9.1 Контракту). При виконанні контракту сторони керуються матеріальним та процесуальним правом України (п.10.1 Контракту).

Всі зміни і доповнення до даного контракту дійсні тільки у випадку їх оформлення в письмовій формі і підписання уповноваженими на те представникам сторін (п.10.2 Договору).

Ні одна із сторін не має права передавати права, обов'язки, а також і іншу комерційну інформацію по даному контракту ні повністю ні частково третім особам, за виключенням тих випадків по яким є письмова згода сторін. (п.10.3 Контракту).

Даний договір діє з 13.12.2004р. до 12.12.2005р. (11.1 Контракту).
Даний контракт набирає законної сили з моменту підписання його сторонами і діє до
повного виконання.(11.2 Контракту).

Згідно додаткової угоди № 1 від 14.06.2004р. сторони домовились внести зміни до контракту, а саме оплата здійснюється протягом трьох років з моменту отримання Товару покупцем. Контракт діє з 13.12.2004р. по 31.12.2007р. Перевіркою не можливо встановити яким чином додаткова угода укладена 14.06.2004р. ще до укладення основного контракту 13.12.2004р.

Згідно додаткової угоди № 2 від 30.12.2007р. сторони домовились внести зміни до контракту, а саме:

Контракт діє з 13.12.2004р. до 01.10.2010р.

Контракт діє з 13.12.2004р. до 01.10.2010р.
Згідно, інформаційно-аналітичної системи "Податковий блок" встановлено наступне:

наступне:
- 22.04.2005р. згідно ВМД № 102611 - ТОВ «П» імпортувало лінію для виготовлення паперових однопарових пакетів з прямокутним днищем марки Triumph-2В у Н (Джерсі

52 a *[Signature]* 19
C. H. Hastings

вартістю 400 125,00 Євро на виконання контракту №04.12.13 від 13.12.2004р. Станом на момент перевірки даний основний засіб знаходиться на балансі ТОВ «П» та обліковується на рахунку 104 "Машина та обладнання" балансовою вартістю – 3 055 236,06 грн. За період з 01.01.2014р. по 30.09.2016р. амортизаційні відрахування нараховувались в бухгалтерському обліку (Дт131 Кт 104 – 284489,28 грн. (2014р.), 284489,28 грн. (2015р.), 71122,51 грн. (1 квартал 2016р.), проте не включені до витратної частини декларацій з податку на прибуток за перевіряє мий період.

До перевірки надано Договір заміни сторони у зобов'язанні №2312/09-1 від 23.12.2009р.(м.Київ), згідно якого встановлено наступне:

Н (Великобританія) - острів Джерсі - Первісний кредитор, в особі директора _____ та **І (Панама)** - Новий кредитор, в особі директора та президента _____, згідно статті 512 Цивільного кодексу України, Первісний кредитор передає Новому кредитору всі права та обов'язки, належні Первісному кредитору, а Новий кредитор приймає всі права та обов'язки належні Первісному кредитору, котрі виникли у нього згідно контракту № 04.12.13 від 13.12.2004р. між Первісним кредитором та ТОВ /Україна/ - Боржник.

За передані права та обов'язки за Основним договором Новий кредитор сплачує первісному кредитору суму у розмірі 400 125,00 Євро(п.2.1 договору).

Новий кредитор зобов'язується протягом 90 банківських днів після отримання вимоги від первісного кредитора про оплату Договору перерахувати платіжним дорученням на поточний рахунок Первісного кредитора грошову суму, визначену у п. 2.1 Договору.(п.2.2 Договору).

Даний договір набирає чинності з моменту його підписання та діє до 23.12.2014р., але в частині виконання зобов'язань до повного їх виконання сторонами за цим договором.

Відповідно, до перевірки надано додаткову угоду №3 від 01.10.2010р. про продовження дії контракту №04.12.13 від 13.12.2004р.(м.Київ), згідно якого встановлено наступне:

І/Панама/ Продавець, в особі директора та президента _____, з однієї сторони та ТОВ - Покупець, в особі директора _____ внесли зміни до контракту № 04.12.13 від 13.12.2004р. шляхом викладення пунктів 2.3. та 11.1 контракту в наступній редакції:

2.3 Покупець здійснює оплату через банківську установу на розрахунковий рахунок Продавця протягом 20 років від дня отримання Товару Покупцем.

11.1. Даний контракт діє з 13 грудня 2004р. до 23 грудня 2024р.

Всі інші умови контракту залишаються без змін і сторони підтверджують по ним свої зобов'язання.

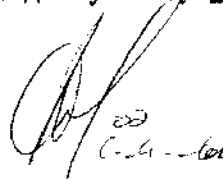
Дана угода заключна всупереч вимогам п.10.3 Контракту № 04.12.13 від 13.12.2004р., в якому передбачено заборону передачі прав та обов'язків третім особам по даному контракту.

Пп.72.1.6. п. 72.1 ст.72 ПКУ передбачено, що для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючого органу використовується:

- інша інформація, оприлюднена як така, що підлягає оприлюдненню відповідно до законодавства та/або добровільно чи за запитом надана контролюючому органу в установленому законом порядку.

ІІ. 74.3 ст. 74 ПКУ встановлено, що зібрана податкова інформація та результати її опрацювання використовуються для виконання покладених на контролюючі органи функцій та завдань, а також центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, для формування та реалізації єдиної державної податкової та митної політики.

Враховуючи вищевикладене, згідно інтернет ресурсу <https://www.jerseyfsc.org> – сайт Державних фінансових послуг острову Джерсі встановлено, що Н (Джерсі) реєстраційний номер 83000, зареєстровано 19.04.2002р. та припинено як юридичну особу 01.10.2008р. (посилання <https://www.jerseyfsc.org/registry/> ...).

92  10
С.А. - 10/10/16

Враховуючи той факт, що підприємство Н ліквідовано 01.10.2008р., а Договір заміни сторони у зобов'язанні №2312/09-1 заключено 23.12.2009р. між вже ліквідованим на той момент підприємством - Н та J. Таким чином, Новий кредитор - J/Панама/ не міг фактично перерахувати для Первісного кредитора - Н суму зазначену у п.2.1 договору – 400125,00 Євро.

Для набрання договором юридичної сили він має відповідати загальним вимогам, передбаченим ст. 203 ЦК України, дотримання яких є обов'язковою умовою чинності будь якого-правочину:

1. Зміст правочину не може суперечити цьому Кодексу, іншим актам цивільного законодавства, а також інтересам держави і суспільства, його моральним засадам.

2. Особа, яка вчиняє правочин, повинна мати необхідний обсяг цивільної дієздатності.

3. Волевиявлення учасника правочину має бути вільним і відповідати його внутрішній волі.

4. Правочин має вчинятися у формі, встановленій законом.

5. Правочин має бути спрямований на реальне настання правових наслідків, що обумовлені ним.

6. Правочин, що вчиняється батьками (усиновлювачами), не може суперечити правам та інтересам їхніх малолітніх, неповнолітніх чи непрацездатних дітей.

Згідно зі ст. 215 ЦК України, відсутність у момент вчинення правочину вимог його чинності, передбачених частинами 1-3,5,6 ст. 203 ЦК України, є підставою його недійсності.

Таким чином, при з'ясуванні всіх обставин перевіркою не можливо взяти до уваги чинність договору заміни сторони у зобов'язанні №2312/09-1 від 23.12.2009р.(м.Київ), так як не відповідає чинному законодавству України.

Постановою Національного банку України від 04.12.2015р. №863 "Про врегулювання ситуації на грошово-кредитному та валютному ринках України", запроваджено такі заходи щодо діяльності банків та фінансових установ:

15) уповноваженому банку заборонити здійснювати за дорученням клієнта-резидента купівлю іноземної валюти/перерахування коштів у гривнях на користь нерезидента через кореспондентський рахунок банку-нерезидента в гривнях, відкритий в уповноваженому банку, якщо така купівля іноземної валюти/таке перерахування коштів у гривнях здійснюється з метою проведення розрахунків за імпорту продукції, митне оформлення якої було проведено до 01 січня 2014 року включно, за зовнішньоекономічним договором, за яким відбулася заміна боржника та/або кредитора у зобов'язанні.

Резиденти виконують такі зобов'язання за рахунок власних (не куплених, не залучених у формі кредиту, позики) коштів в іноземній валюті.

Враховуючи відсутність, експортних операцій чи інших операцій, що передбачають отримання валютних коштів, ТОВ «ІВ» не мав та не має можливості та законних підстав провести оплату по переведеному боргу як для J (Панама) так і для Н (Джерсі), у зв'язку з заборонаю викладеною в Постанові НБУ від 04.12.2015р. № 863.

Підсумовуючи вищевикладене, законним кредитором по імпортній операції з ввезення обладнання в 2005 році, залишається Н (Великобританія, Джерсі).

Відповідно, для визначення строку позовної давності за зовнішньо - економічним контрактом, потрібно брати до уваги вимоги декількох нормативних актів, а саме: Конвенцію ООН про позовну давність у міжнародній купівлі-продажі товарів 1974 року (далі – Конвенція); розд. 19 Цивільного кодексу (далі – ЦК) – для тих випадків, коли сторони зовнішньоекономічного контракту керуються законодавством України.

Конвенція поширюється на зовнішньоекономічні контракти, якщо сторони знаходяться у країнах, які її ратифікували (ст. 3 Конвенції). В Україні Конвенція діє з 01.04.94р. (постанова Верховної Ради від 14.07.93 р. № 3382-III «Про ратифікацію Конвенції

про позовну давність у міжнародній купівлі-продажу товарів 1974 року»). Для Джерсі дана Конвенція не є діючим договором так як Джерсі не є учасником даної Конвенції.

Статтею 35 Закону України від 23.06.05 р. № 2709-IV «Про міжнародне приватне право», визначено, що позовна давність визначається правом, яке застосовується для визначення прав та обов'язків учасників відповідних відносин.

Таким чином, враховуючи той факт, що ТОВ та Н (Джерсі) в контракті на поставку № 04.12.13 від 13.12.2004р. погодили, що виконання контракту керується законодавством України та відповідно до статті 35 Закону України від 23.06.05 р. № 2709-IV «Про міжнародне приватне право», термін позовної давності по Контракту № 04.12.13 від 13.12.2004р. регулюється законодавством України.

Статтею 257 передбачено що, загальна позовна давність встановлюється тривалістю у три роки.

Статтею 259 встановлено, що позовна давність, встановлена законом, може бути збільшено за домовленістю сторін. Договір про збільшення позовної давності укладається у письмовій формі. Позовна давність, встановлена законом, не може бути скорочена за домовленістю сторін.

Згідно зі ст. 261 ЦК перебіг строку позовної давності починається з моменту, коли особа дізналася або повинна була дізнатися про порушення свого права або про особу, яка порушила його право.

За зобов'язаннями з визначенням строком виконання перебіг позовної давності починається зі спливу строку зобов'язання.

Згідно, із ст. 262 ЦК заміна сторін у зобов'язанні не змінює порядку обчислення та перебігу позовної давності.

У додатковій угоді № 2 від 30.12.2007р. встановлено що, оплата здійснюється протягом 6 (шести) років з дня отримання товару покупцем. Товар отримано 22.04.2005р., тому ТОВ повинно було провести оплату не пізніше 22.04.2011р. (6 років).

Таким чином, враховуючи вищевикладені положення Цивільного кодексу України, термін позовної давності становить три роки та розпочинається з моменту спливу строку виконання, а саме дата отримання товару 22.04.2005р. та граничний термін оплати згідно договору 22.04.2011р. Таким чином, 22.04.2014р. сплив термін позовної давності по Контракту №04.12.13 від 13.12.2004р.

Підпунктом «а» пп. 14.1.11 п. 14.1 ст. 14 розд. I Податкового кодексу України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI, із змінами і доповненнями (далі – ПКУ), визначено, що безнадійна заборгованість, зокрема – це заборгованість за зобов'язаннями, щодо яких минув строк позовної давності.

Сума заборгованості одного платника податку перед іншим платником податку, що не стягнута після закінчення строку позовної давності, є безповоротною фінансовою допомогою (пп. 14.1.257 п. 14.1 ст. 14 ПКУ).

Згідно з абз. 15 п. 3 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 7 лютого 2013 року № 73, із змінами і доповненнями, зобов'язання – заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди. Відповідно до п. 5 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» від 31 січня 2000 року № 20, із змінами і доповненнями, якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду. Таким чином, якщо резидент не розраховується за придбані товари, то при списанні безнадійної кредиторської заборгованості у бухгалтерському обліку сума заборгованості перед нерезидентом включається до складу доходів та враховується при визначенні фінансового результату до оподаткування відповідно до правил бухгалтерського обліку. Поряд з цим, слід зазначити,

21.08.19
С.М. Лобчук

що статтею 36 ПКУ визначено, що платники податку зобов'язані самостійно декларувати свої податкові зобов'язання та визначати відповідність проведення ними операцій.

Згідно з пп.135.5.4 п.135.5 ст.135 ПКУ при визначенні об'єкта оподаткування у складі інших доходів враховуються суми безповоротної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному податковому періоді, безнадійної кредиторської заборгованості, крім випадків, коли операції з надання/отримання безповоротної фінансової допомоги проводяться між платником податку та його відокремленими підрозділами, які не мають статусу юридичної особи.

Отже, підприємством на дату 22.04.2014р. потрібно було списати безнадійну кредиторську заборгованість по неоплачених товарах, отриманих від Н (Джерсі) в сумі 6 128 114,44 грн. (400 125,00Євро*15,3155грн.) та відобразити в бухгалтерському обліку Дт 717 Кт 791 – 6 128 114,44грн.

Таким чином, ТОВ «П» в порушення пп.135.5.4 п.135.5 ст.135 Податкового кодексу України занижено інші доходи за 2014р. в сумі 6128114грн.»

22
С. Л. Лавренко

**Приклад опрацювання та документування факту порушення
при проведенні перевірки ТОВ «Н»**

В ході перевірки було встановлено, що 23.05.2014 року ТОВ «Н» заключило з ТОВ «О-г» угоду про переведення боргу по Договору позики №1/09/z від 22.09.2006 року, у якій йдеться про наступне:

ТОВ «О-г» - «Первісний Боржник», ТОВ «Н» - «Новий Боржник» та ТТ ЛТД - «Кредитор». Первісний Боржник не має фінансової можливості своєчасно погасити існуючий борг перед Кредитором по Договору позики №1/09/z від 22.09.2006 року, Новий Боржник готовий прийняти на себе борг Первісного Боржника по вищевказаному договору. Кредитор не заперечує щодо заміни сторони по Договору позики шляхом переведення боргу. Сума боргу, який переводиться на Нового Боржника становить 519000,0 Євро, та сума нарахованих % - 18989,85 Євро.

Товариством для перевірки було надано договір позики ТОВ «ТОВ «О-г» з «ТТ ЛТД» № 1/09/z від 22.09.06р. про отримання позики в сумі 3000000,00 Євро для ведення фінансово-господарської діяльності.

Розмір процентів за користування кредитом складає 0,5% річних. Проценти сплачуються в момент повернення позики. Повернення позики - 30.09.2016 р.

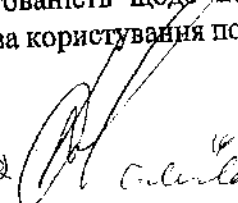
Реєстрація договору позики від 22.09.2006 р. № 1/09/z було проведено Головним управлінням Національного Банку України по м. Києву і Київській області та надано Реєстраційне свідоцтво № 5966 від 05.10.2006 р.

Угодою про переведення боргу б/н від 23.05.2014 та додатковою угодою № 6 від 27.05.2014 змінено позичальника з ТОВ «ТОВ «О-г» на ТОВ «Н». Сума боргу, що перейшла на ТОВ «Н» становить 519000,00 Євро - сума займу, сума відсотків що нарахована за фактичне користування позикою на момент підписання угод та сума відсотків які будуть нараховані з 01.01.2014 на дату повернення займа з розрахунку 0,5% річних. Додатковою угодою від 22.07.14р. до угоди від 23.05.2014р. про переведення боргу за договором від 22.09.2006 № 1/09/z сума боргу становить 537989,85 Євро, в тому числі: 519000,00 Євро - заборгованість щодо повернення позики, 18989,85 Євро - заборгованість щодо сплати відсотків за користування позикою. Крім того, угодою визначено розмір компенсації за прийняття Новим Боржником боргу Первісного Боржника перед Кредитором по Договору позики №1/09/z від 22.09.2006 року, яка становить 8487083,10 грн., що еквівалентно 537989,85 Євро (сумі переведеного боргу), виходячи з курсу НБУ - 15,775545 грн./1Євро. Строк виплати Компенсації: до 02.08.2014 року. Первісний Боржник сплачує Новому Боржнику суму Компенсації у безготівковій формі, одним або декількома платежами до закінчення строку. Допускається проведення розрахунків між Сторонами шляхом зарахування зустрічних грошових вимог, що має бути оформлено відповідною угодою. Відповідно до п. 5 Додаткової угоди від 22.07.2014 року до Угоди від 23.05.2014 року про переведення боргу за Договором позики №1/09/z від 22.09.2006 року, у випадку, якщо на дату проведення розрахунків між Первісним Боржником та Новим Боржником встановлений НБУ курс Євро до Гривні зміниться порівняно із вищезазначеним, розміром Компенсації підлягає відповідному перерахунку.

Додатковою угодою від 06.08.2014 року до Додаткової угоди від 22.07.2014 року, якою змінено строки виплати компенсації Первинним Боржником на користь Нового Боржника до 31.12.2017 року.

В перевіряемому періоді повернення позики товариством не проводилось, а також нарахування та виплата відсотків за користування позикою також не проводилась.

На кінець перевіряемого періоду станом на 31.12.2015 у ТОВ «Н» перед нерезидентом «ТТ ЛТД» рахується 519000,00 Євро - заборгованість щодо повернення позики та 18989,85 Євро - заборгованість щодо сплати відсотків за користування позикою.

23.2  Г. С. Савченко

Додатковою угодою від 22.07.2014 року визначено розмір компенсації в сумі 8 487 083,10 грн., та визначено грошовий еквівалент в розмірі 537989,85 Євро (сумі переведеного боргу), виходячи з курсу НБУ – 15,775545 грн./Євро. Крім того, зазначено що у випадку, якщо на дату проведення розрахунків між Первісним Боржником та Новим Боржником встановлений НБУ курс Євро до Гривні зміниться порівняно із вищезазначеним, розміром Компенсації підлягає відповідному перерахунку. **Тобто Сторонами визначено валюту заборгованості.**

Відповідно до п. 2 ст. 524 Цивільного Кодексу України, сторони можуть визначити грошовий еквівалент зобов'язання в іноземній валюті. Крім того, згідно ч. 2 ст. 533 ЦКУ, якщо у зобов'язанні визначено грошовий еквівалент в іноземній валюті, сума, що підлягає сплаті у гривнях, визначається за офіційним курсом відповідної валюти на день платежу, якщо інший порядок не встановлений договором або законом чи іншими нормативно-правовим актом. Отже, умови договору суперечать чинному законодавству.

Таким чином, операції, що здійснюються в іноземній валюті, під час первісного визначення відображаються у валютній звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції (дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат). У певних випадках після первісного визначення об'єктів обліку підприємство має визначити курсові різниці згідно з п. 4 ПБО 21 «Вплив змін валютних курсів», оскільки дана стаття балансу є монетарною.

06.08.2014 року ТОВ «Н» уклало угоду про припинення зобов'язань зарахування зустрічних вимог з ТОВ «О-г», якою Сторони підтверджують, що на дату підписання цієї Угоди вони мають наступні зустрічні грошові вимоги, строк виконання по яких настав:

1. ТОВ «О-г» до ТОВ «Н» на загальну суму 2 924 470,40 грн. (2103000,0 грн. - за Договором про відступлення права вимоги (цесії) за Договором позики (поворотної фінансової допомоги, 295000,0 грн. - за Договором про відступлення права вимоги (цесії) за пред'явленими векселями № ЦВ 07/14 від 01.07.2014 року, обліковується на бухгалтерському рахунку 341 «Короткострокові векселя отримані в національній валюті», 149200,0 грн. - щодо оплати вартості комплексу дробарного обладнання за Договором купівлі – продажу №01-14/03/14 від 14.03.2014 року, обліковується заборгованість на бухгалтерському рахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», 28800,0 грн. - щодо оплати вартості дробарки, центр обіжної ПДСУ за Договором купівлі – продажу №02-14/03/14 від 14.03.2014 року, обліковується заборгованість на бухгалтерському рахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», 348470,40 грн. - за Договором оренди комплексу дробарного обладнання від 02.04.2012 року (обліковується заборгованість на бухгалтерському рахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»)

2. ТОВ «Н» до ТОВ «О-г» на загальну суму 8 487 083,0 грн. згідно Додаткової угоди №6 від 27.05.2014 року до Договору позики №1/09/z від 22.09.2006 року, угоди від 23.05.2014 року про переведення боргу за Договором позики, Додаткової угоди від 22.07.2014 року до Угоди від 23.05.2014 року про переведення боргу за Договором позики.

Сторони домовились про припинення зобов'язання ТОВ «Н» до ТОВ «О-г» на суму 2 924 470,40 грн., та зарахування зобов'язання ТОВ «О-г» до ТОВ «Н» на таку ж суму.

З моменту підписання Угоди заборгованість ТОВ «О-г» перед ТОВ «Н» складає 5 562 612,0 грн. По бухгалтерському обліку дана заборгованість обліковується на рахунку 3772 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Таким чином, дебіторська заборгованість, є зобов'язанням. Згідно з п. 4 ПБО 21 «Вплив змін валютних курсів», затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 193 від 10.08.2000 року, монетарні статті – це статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів.

Також, операція в іноземній валюті - господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті.

С. А. Лебедєв

Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату балансу, а також на дату здійснення господарської операції в її межах або за всією статтею (відповідно до облікової політики).

Додатковою Угодою від 22.07.2014 року визначено, що перерахунок здійснюватиметься при погашенні заборгованості, але даний пункт угоди суперечить чинному законодавству, оскільки згідно п. 7 ПБО 21 монетарні статті в іноземній валюті перераховуються на кожну дату балансу. Відповідно до п.3 ПБО 6 «Виявлення помилок і зміни у фінансових звітах», дата балансу – дата, на яку складено баланс підприємства.

Станом на 01.01.2015 року (дата попередньої оцінки - дата здійснення господарської операції в межах її обсягу) курс НБУ становив 15,775545 грн. за 100,0 євро., а станом на 31.12.2015 року курс НБУ становив 26,223129 грн. за 100,0 євро., тому позитивне значення курсових різниць за 2015 рік становитиме 3 683 920,93 грн.

Курсова різниця за дебіторською заборгованістю включається до доходів, якщо офіційний курс гривні до відповідної іноземної валюти на дату розрахунку курсової різниці зменшився порівняно з курсом на дату попередньої оцінки цієї дебіторської заборгованості.

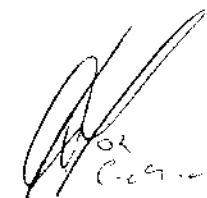
Разом з тим, у п. 7 ПБО 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 290 від 29.11.1999 року, зазначено, що до складу інших операційних доходів включаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема: дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття тощо.

Також, до складу інших доходів, зокрема, включаються дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

Враховуючи вищевикладене та в порушення ПСБО 15 «Дохід» товариством занижено доходи за 2015 рік на суму 3 683 921,0 грн.

Дані порушення виявлені на підставі наданих для перевірки первинних бухгалтерських документів та облікових регістрів: договорів на здійснення фінансово-господарської діяльності, контрактів, ВМД, специфікацій, накладних на реалізацію, податкових накладних, рахунків-фактур, банківських виписок, платіжних доручень, журналів-ордерів та відомостей по рахунках 104 «Машини і обладнання», 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 28 «Товари», 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші грошові кошти», 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями та замовниками», 362 «Розрахунки з іноземними покупцями та замовниками», 701 «Дохід від реалізації готової продукції», 702 «Дохід від реалізації товарів», 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг», 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти», 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів», 714 «Дохід від операційної курсової різниці», 732 «Відсотки одержані», 746 «Інші доходи від звичайної діяльності», 79 «Фінансові результати», а також Головної книги.

Пояснення щодо заниження доходу в результаті не відображення позитивного значення курсових різниць у зв'язку із здійсненням операції з переведенням боргу від ТОВ «Н» не надавались.

92  19
С.С.С. - 16.07.14

**Приклад опрацювання та документування факту порушення
при проведенні перевірки ПАТ «Ш»**

В ході проведення перевірки ПАТ «Ш» встановлено порушення вимог пункту 140.2 статті 140 Податкового кодексу України, згідно з яким платником занижено позитивне значення різниць, які виникають відповідно до Податкового кодексу України за рахунок не збільшення фінансового результату до оподаткування на суму нарахованих відсотків за кредитним договором, укладеним з нерезидентом.

Так, на підставі даних головної книги, реєстрів синтетичного та аналітичного обліку по бухгалтерським субрахункам 502 „Довгострокові кредити банків в іноземній валюті”, дебету субрахунка 951 „Відсотки за кредит” та кредиту субрахунка 312 „Поточні рахунки в іноземній валюті”, кредиту субрахунка 684 „Розрахунки за нарахованими відсотками”, банківських виписок по валютному рахунку встановлено, що між ПАТ „Ш” та „А”, США, укладено кредитний договір від 19.02.2014 року, згідно якого ПАТ „Ш” виступає в якості Позичальника, „Н”, Швейцарія - в якості Гаранта та „А”, США виступає в якості Кредитодавця.

Згідно „Переліку Умов” кредитного договору (п.8), сукупна частка фінансування складає 7 278 358,00 дол. США, маржа складає 2,66% (п.11 договору). Відсотки за користування ПАТ „Ш” кредитом склали 4 859,9 тис.грн. (2 184,5 тис.грн. за січень 2015 року та 2 675,4 тис.грн. за липень 2015 року). Станом на 31.12.2015 заборгованість по субрахунку 502 „Довгострокові кредити банків в іноземній валюті” складає 145 008,0 тис.грн. Розмір статутного капіталу ПАТ „Ш” сформовано в сумі 97,2 тис.грн.

Відповідно до пункту 140.2 статті 140 Кодексу, для платника податку, у якого сума боргових зобов'язань, що виникли за операціями з пов'язаними особами – нерезидентами, перевищує суму власного капіталу більш ніж в 3,5 рази (для фінансових установ та компаній, що займаються виключно лізинговою діяльністю, – більш ніж в 10 разів), фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму 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.

Так, сума збільшення фінансового результату до оподаткування (в цілях застосування норм п.140.2 ст.140 Податкового Кодексу) розраховується за формулою: $S_{зб\ddot{u}л\ddot{u}ш} = СП - (ФРО + ФВ + АВ) / 2$, де

С зб\ddot{u}л\ddot{u}ш ФР – сума, на яку збільшується фінансовий результат до оподаткування;

СП – сума процентів за кредитами, позиками та іншими борговими зобов'язаннями, нарахованих у бухгалтерському обліку платника податку;

ФРО – фінансовий результат до оподаткування за даними фінансової звітності звітного податкового періоду, в якому здійснюється нарахування таких процентів;

ФВ – фінансові витрати за даними фінансової звітності звітного податкового періоду, в якому здійснюється нарахування таких процентів;

АВ – сума амортизаційних відрахувань за даними фінансової звітності звітного податкового періоду, в якому здійснюється нарахування таких процентів.

В той же час, у разі якщо сумарне значення показників фінансового результату до оподаткування, фінансових витрат та суми амортизаційних відрахувань має від'ємне значення (в тому числі за рахунок від'ємного значення фінансового результату), то фінансовий результат коригується на всю суму нарахованих процентів за такою позикою.

Згідно звіту про фінансовий результат ПАТ „Ш” за 2015 рік, фінансовий результат до оподаткування складає „-” 33037, тис.грн. (збиток), фінансові витрати складають 18 604,0 тис.грн., сума амортизаційних відрахувань складає 4 951,0 тис.грн. Таким чином,

21. 02. 2016
Олег С. Свєтлов

фінансовий результат коригується на всю суму нарахованих процентів за такою позикою, тобто на суму 4 859,9 тис.грн. (сума відсотків по кредиту відповідно даних дебету субрахунка 951 «Відсотки за кредит»).

Проте згідно даних рядка 3.1.1 додатку РІ до Податкової декларації з податку на прибуток підприємства за 2015 рік, платником проведено збільшення фінансового результату до оподаткування лише на частину нарахованих у бухгалтерському обліку відсотків за кредитом, а саме на 2 675,4 тис.грн.

4 859,9 тис.грн.(загальна сума відсотків по кредиту відповідно даних дебету субрахунка 951 «Відсотки за кредит») - 2 675,4 тис.грн. (данні рядка 3.1.1 додатку РІ до Податкової декларації з податку на прибуток підприємства) = 2 184,5 тис.грн.

За результатами зазначеного порушення підприємству зменшено від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток на суму 2 184,5 тис.грн. (згідно декларації з податку на прибуток об'єкт оподаткування за результатами діяльності підприємства у 2015 році склав „-" 23 229,9 тис.грн.).

52  19
С. М. Левченко

Приклад опрацювання та документування факту порушення при проведенні перевірки ТОВ «І»

В ході перевірки ТОВ «І» встановлено, що на виконання умов договорів та в рахунок оплати за поставлений товар ТОВ «І» на користь ТОВ «Х» було виписано прості векселі від 23.06.2015 на суму 2 000 000 грн. зі строком погашення на 23.06.2025, від 22.07.2015 на суму 2 738 880 грн. зі строком погашення на 21.07.2025, від 12.09.2016 на суму 1 694 503,60 грн. зі строком погашення на 12.09.2019.

Станом на 30.06.2017 заборгованість по вищевказаним векселям обліковується на бухгалтерському рахунку 621 «Короткострокові векселі видані» в загальній сумі 6 433 383,6 грн., але мають обліковуватися на бухгалтерському рахунку 511 «Довгострокові векселі видані в національній валюті», адже станом на 30.06.2017 року вищевказані векселі є не погашеними та не пред'явлені до сплати.

Виходячи з вищезазначеного, всі вищевказані векселі на дату виписки 23.06.2015 та 22.07.2015 є довгостроковими, у зв'язку із зазначенням в них строку пред'явлення 23.06.2025 року та 21.07.2025 року.

Станом на 30.06.2017 вищевказані векселі не пред'явлені до сплати та не погашені, тому існує кредиторська заборгованість з терміном виникнення більш ніж 12 календарних місяців по взаємовідносинах з ТОВ «Х», стосовно складання та пред'явлення векселів до сплати, а тому кредиторська заборгованість за вищевказаними виданими довгостроковими векселями має обліковуватися на рахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Згідно з п. 4 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку (далі - П(С)БО) №11 «Зобов'язання» зазначено наступне:

«Поточні зобов'язання - зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу.

Тобто, зобов'язання строк виконання яких настає протягом 12 календарних місяців, є короткостроковими.

Довгострокові зобов'язання - всі зобов'язання, які не є поточними».

Згідно з п. 10 П(С)БО 11 довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в балансі за їх теперішньою вартістю.

Відповідно до п. 4 П(С)БО 11 теперішня вартість – дисконтована сума майбутніх платежів.

З урахуванням вищевикладеного та беручи до уваги, що не змінюється суть та строки зобов'язань по векселях, оскільки статтею 4 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV (далі – Закон № 996) визначено, що бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на таких основних принципах: превалювання сутності над формою.

Крім того, відповідно до п. 5 П(С)БО 11 «Зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення. Якщо на дату балансу раніше визнає зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду».

Відповідно до облікової політики, підприємство для здійснення господарської діяльності використовує Національні положення (стандарту) бухгалтерського обліку.

Згідно з П(С)БО 13 «Фінансові інструменти», фінансовий інструмент - контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу в іншого.

Відповідно до п. 29 П(С)БО 13, фінансові інструменти первісно оцінюються та відображаються за їх фактичною собівартістю, яка складається із справедливої вартості

21.08.2019
[Підпис]

активів, зобов'язань або інструментів власного капіталу, наданих або отриманих в обмін на відповідний фінансовий інструмент, і витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням або вибуттям фінансового інструмента (комісійні, обов'язкові збори та платежі при передачі цінних паперів тощо).

Фінансове зобов'язання - контрактне зобов'язання:

а) передати грошові кошти або інший фінансовий актив іншому підприємству;

б) обмінятися фінансовими інструментами з іншим підприємством на потенційно не вигідних умовах.

Пункт 30 П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» передбачено, що на кожну наступну після визнання дати балансу фінансові активи оцінюються за їх справедливою вартістю, крім:

- дебіторської заборгованості, що не призначена для перепродажу;
- фінансових інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення;
- фінансових активів, справедливую вартість яких неможливо достовірно визначити;
- фінансових інвестицій та інших фінансових активів, щодо яких не застосовується

оцінка за справедливою вартістю.

На кожну наступну після визнання дати балансу фінансові зобов'язання оцінюються за амортизованою собівартістю, крім фінансових зобов'язань, призначених для перепродажу, і зобов'язань за похідними фінансовими інструментами.

Балансова вартість фінансових активів, щодо яких не застосовується оцінка за справедливою вартістю, переглядається щодо можливого зменшення корисності на кожну дату балансу на основі аналізу очікуваних грошових потоків.

Сума втрат від зменшення корисності фінансового активу визначається як різниця між його балансовою вартістю та теперішньою вартістю очікуваних грошових потоків, дисконтованих за поточною ринковою ставкою відсотка на подібний фінансовий актив, з визнанням цієї різниці іншими витратами звітного періоду.

Відповідно до П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»:

«Амортизована собівартість фінансової інвестиції - собівартість фінансової інвестиції з рахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії).

Ефективна ставка відсотка - ставка відсотка, що визначається діленням суми річного відсотка та дисконту (або різниці річного відсотка та премії) на середню величину собівартості інвестиції (або зобов'язання) та вартості її погашення.

Метод ефективної ставки відсотка - метод нарахування амортизації дисконту або премії, за яким сума амортизації визначається як різниця між доходом за фіксованою ставкою відсотка і добутком ефективної ставки та амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховується відсоток».

Фінансові інвестиції первісно оцінюються та відображаються у бухгалтерському обліку за собівартістю.

Фінансові інвестиції (крім інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення або обліковуються за методом участі в капіталі) на дату балансу відображаються за справедливою вартістю.

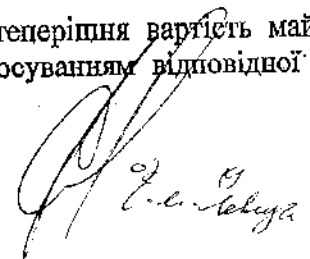
Сума збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на дату балансу (крім інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі) відображається у складі інших доходів або інших витрат відповідно.

Фінансові інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення, відображаються на дату балансу за амортизованою собівартістю фінансових інвестицій.

Різниця між собівартістю та вартістю погашення фінансових інвестицій (дисконт або премія при придбанні) амортизується інвестором протягом періоду з дати придбання до дати їх погашення за методом ефективної ставки відсотка.

Згідно ПСБО 28 «Зменшення корисності активів» теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу визначається застосуванням відповідної ставки

42.



дисконту до майбутніх грошових потоків від безперервного використання активу та його продажу (списання) наприкінці строку корисного використання (експлуатації). Майбутні грошові потоки від активу визначаються, виходячи з фінансових планів підприємства на період не більше п'яти років. Якщо в підприємства є досвід визначення суми очікуваного відшкодування активу і наявні розрахунки, що свідчать про достовірність оцінки майбутніх грошових потоків, то така оцінка може визначатися на підставі фінансових планів підприємства, які охоплюють період більше п'яти років.

Ставка дисконту базується на ринковій ставці відсотка (до вирахування податку), що використовується в операціях з аналогічними активами. За відсутності ринкової ставки відсотка ставка дисконту базується на ставці відсотка на можливі позики підприємства або розраховується за методом середньозваженої вартості капіталу підприємства.

При визначенні ставки дисконту враховуються ризики, крім ризиків, що були враховані при визначенні майбутніх грошових потоків.

Отже, на дату виникнення кредиторської заборгованості боржник має визначити теперішню (справедливу) вартість свого зобов'язання. Сума дисконту (різниця між майбутньою та теперішньою вартістю зобов'язання) включається до доходу в момент отримання позики і до витрат – в процесі амортизації такого дисконту протягом строку користування позикою.

Сума амортизації дисконту або премії нараховується одночасно з нарахуванням відсотка (доходу від фінансових інвестицій), що підлягає отриманню, та відображається у складі інших фінансових доходів або інших фінансових витрат з одночасним збільшенням або зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій відповідно

Операція дисконтування зводиться до формули:

$PV = FV / (1 + i)^n$, де

FV – майбутня вартість;

PV – теперішня вартість;

i – ставка дисконтування (середня річна облікова ставка рефінансування НБУ);

n – строк (число періодів).

Розрахунок амортизації дисконту по векселях виданих 23.06.2015 року:

$PV = 2000000 / (1 + 0,22)^{10} = 37482,94$ грн.

Розрахунок амортизації дисконту по векселях виданих 22.07.2015 року:

$PV = 2738880 / (1 + 0,22)^{10} = 51330,64$ грн.

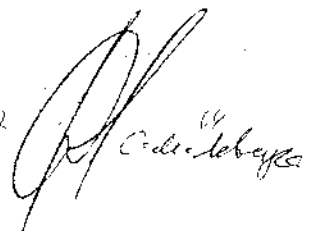
Виходячи з викладеного, ТОВ «І» не визначило та не відобразило фінансовий дохід від дисконтування кредиторської заборгованості в момент виникнення заборгованості в загальному розмірі 4650066 грн. та не здійснювало амортизацію дисконту протягом строку користування на кожну наступну дату балансу.

Таким чином, на порушення пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Податкового кодексу України від 02.10.2010 № 2755-VI зі змінами та доповненнями, встановлено заниження показника у рядку 01 Декларації «Дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку» за період з 01.01.2015 по 30.06.2017 всього у сумі 4 650 066 грн.

Перевіркою задекларованих платником податків та встановлених у ході проведення перевірки показників Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма № 2) встановлено, що:

- до складу «Інші фінансові доходи» рядок 2220 Звіту про фінансові результати не віднесено суму фінансового доходу від дисконтування кредиторської заборгованості 4 650 066 грн., в т.ч.:

- до складу «Інших витрати» рядок 2270 Звіту про фінансові результати, не включено фінансові витрат (амортизація дисконту) на загальну суму 46 444 грн.

30.02.16

 С.В. Лавренко