

*Консультація-інтерв'ю з Бондарем Валерієм
Петровичем*

**АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ГОЛОВНОГО
БУХГАЛТЕРА ТОРГІВЕЛЬНОГО
ПІДПРИЄМСТВА**

*Бондар В.П. – професор, д.е.н., керуючий партнер
міжнародної аудиторської компанії HLB Ukraine
www.hlb.com.ua, office@hlb.com.ua*

Питання головного бухгалтера торговельного підприємства:

Який порядок обліку основних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів, призначених для продажу, в наступній ситуації: у нас є рекламні стенди, які знаходяться у наших дилерів в зонах проведення АТО і тимчасово окупованій території (АР Крим, Луганська та Донецька області), та були передані за Актами прийому-передачі. Плата за оренду хоч і незначна, але оплату ми не отримували, акти в бухгалтерському обліку не проводили, рахунки-фактури не виставляли. Дані рекламні стенди необхідно списати з балансу, але отримати їх неможливо, хоча вони мають значну вартість.

Питання: як правильно оформити операцію зі списання з обліку ОЗ/МНМА (в нашому випадку стенди амортизуються за прямолінійним методом, деякі вже амортизовані повністю)?

Відповідь:

Бухгалтерський облік

Згідно з п. 5 П(С)БО № 7 «Основні засоби», такі об'єкти як стенди класифікуються як інші необоротні матеріальні активи у складі основних засобів. Це дозволяє зробити висновок, що П(С)БО № 7 відносить МНМА до однієї з груп основних засобів, а точніше – до інших необоротних матеріальних активів.

Списання повністю амортизованих стендів можна здійснити за результатами проведеної інвентаризації, якщо інвентаризаційною комісією вони визнаються непридатними для подальшого використання.

При цьому, згідно з п. 8 Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань підприємства, що знаходяться на тимчасово окупованій території та/або на території проведення антитерористичної операції (або їх структурні підрозділи (відокремлене майно) перебувають на зазначених територіях), проводять інвентаризацію у випадках, обов'язкових для її проведення, тоді, коли стане можливим забезпечити безпечний та безперешкодний доступ уповноважених осіб до активів, первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку, в яких відображені зобов'язання та власний капітал цих підприємств.

Зазначені підприємства зобов'язані провести

інвентаризацію станом на 01 число місяця, що настає за місяцем, у якому зникли перешкоди доступу до активів, первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку, та відобразити результати інвентаризації в бухгалтерському обліку відповідного звітного періоду.

Згідно з позицією Мінфіну, викладеною в Листі щодо обліку об'єктів, що знаходяться на території проведення антитерористичної операції, об'єкти, які перебувають на тимчасово окупованій території та/або території проведення антитерористичної операції, мають обліковуватись у складі активів підприємства до проведення інвентаризації. Їх списання можливе тільки за результатами інвентаризації. Одночасно підприємство має визнати суми витрат від зменшення корисності щодо відповідних об'єктів.

Підприємством прийнята політика щодо оформлення операцій з МНМА документами, передбаченими для обліку основних засобів.

Тому результати роботи комісії відображаються у документах, затверджених Наказом про затвердження типових форм первинного обліку, зокрема: Акт списання основних засобів; Інвентарна картка обліку основних засобів; Опис інвентарних карток з обліку основних засобів, Інвентарний список основних засобів.

В бухгалтерському обліку при списанні об'єкта різниця між його первісною вартістю і нарахованою амортизацією відноситься на витрати звітного періоду, в якому відбулося таке вибуття, і відображається на субрахунку 976 «Списання необоротних активів».

При цьому за об'єктами, що знаходяться на невідконтрольних територіях, існують зовнішні ознаки знецінення.

Знецінення активу відображається згідно з нормами п. 31 П(С)БО № 7: втрати від зменшення корисності об'єктів основних засобів включаються до складу витрат звітного періоду зі збільшенням у балансі суми зносу основних засобів.

При цьому щодо майна, яке знаходиться на невідконтрольних територіях, ознаки знецінення з'явилися в 2014 р., тому у 2016 р. його знецінення має відображатись із застосуванням рахунку 44 «Прибутки (збитки) попередніх років», як виправлення помилки, допущеної в попередніх періодах.

Втрати від зменшення корисності визнаються через амортизацію: Дт 44 (замість 972) - Кт 132.

Якщо за окремими об'єктами є підстави щодо прийняття рішення про списання, то в обліку операції відображаються наступним чином:

– вибуття стендів зі 100% зносом відображається бухгалтерським записом: Дт 132 – Кт 112;

– якщо вартість амортизації не досягла 100% вартості об'єктів, крім зазначеного проведення, на суму перевищення первинної вартості над нарахованою амортизацією, робиться додатковий

запис: Дт 976 - Кт 112.

Податковий облік

Податок на прибуток

На відміну від бухгалтерського обліку, згідно з пп. 14.1.138 Податкового кодексу, матеріальні активи, вартість яких не перевищує 6 000,00 грн., не відносяться до основних засобів. Таким чином, МНМА, які за правилами бухгалтерського обліку є основними засобами, за правилами податкового обліку не визнаються такими.

Відповідно до ст. 138 ПКУ, платники податку на прибуток **мають коригувати фінансовий результат на різниці**, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів. Але таке коригування стосується амортизації виключно основних засобів або нематеріальних активів. Оскільки МНМА не належать до основних засобів для цілей ПКУ, то різниці, які визначаються згідно зі ст. 138 ПКУ, за такими активами у платника не виникають.

Такої ж думки дотримуються податківці (Листи щодо права коригування фінансового результату до оподаткування на суму нарахованої амортизації на малоцінні необоротні матеріальні активи, щодо податкового обліку амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів).

Тобто в декларації з податку на прибуток списання стендів не відображається в додатку РІ та не впливає суму податку на прибуток.

Податок на додану вартість

Якщо під час придбання стендів Підприємство скористалося правом на податковий кредит, то при їх списанні раніше встановленого терміну їх використання, згідно з пп. «г» п. 198.5 ПКУ, повинно **здійснити нарахування податкових зобов'язань з ПДВ, виходячи з балансової (залишкової) вартості**, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції, а за товарами – виходячи з вартості їх придбання.

Платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання виходячи з бази оподаткування, визначеної відповідно до п. 189.1 ст. 189 ПКУ, та скласти не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду і зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних в терміни, встановлені цим Кодексом для такої реєстрації, зведену податкову накладну за товарами/послугами, необоротними активами (для товарів/послуг, необоротних активів, придбаних або виготовлених до 1 липня 2015 р., – якщо під час такого придбання або виготовлення суми податку були включені до складу податкового кредиту), у випадку якщо такі товари/послуги, необоротні активи призначаються для їх використання або починають використо-вуватися в операціях, що не є господарською діяльністю платника податку.

Як вже зазначалось згідно пп. 14.1.138 ПКУ, МНМА не визнають основними засобами. Таким чином, якщо платник податку списує з балансу (ліквідує) об'єкт, який має **балансову (залишкову)**

вартість, то існує ризик того, що на підставі п. 198.5 ПКУ податківці наполягатимуть на необхідності нарахування за наслідками такої операції податкового зобов'язання з ПДВ з вартості їх придбання.

При цьому у випадку 100% амортизації МНМА вони фактично використовуються у господарській діяльності, тому, на нашу думку, відсутні підстави для визнання списання «невиробничим» використанням активів та для нараховування зобов'язань з ПДВ.

Питання 2: умовами договору передбачена орендна плата раз на рік, згідно з виставленим рахунком. Рахунки не виставлялись, оплата не надходила. Чи потрібно донараховувати орендну плату за умовами договору за 2014-2016 рр.? Як бути з орендною платою Орендарів з невідконтрольних територій?

Відповідь 2: відповідно до п. 1 ст. 284 Господарського кодексу, суттєвими умовами договору оренди є, зокрема: об'єкт оренди; строк, на який укладається договір оренди; орендна плата; порядок використання амортизаційних відрахувань; відновлення орендованого майна та умови його повернення або викупу.

Таким чином, термін оренди та, відповідно, орендна плата повинна нараховуватись з дати акту передачі в оренду та припинятись з дати акту повернення майна.

Дохід від операційної оренди, згідно п. 17 П(С)БО 14 «Оренда», визнається іншим операційним доходом від повідного звітного періоду на прямолінійній основі протягом строку оренди.

Законом України про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні та НП(С)БО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», визначені принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, зокрема, принцип обачності – застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні **запобігати заниженню зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів та доходів підприємства**.

Таким чином, нарахування доходу від надання в оренду майна на невідконтрольних територіях не відповідає принципам ведення бухгалтерського обліку та звітності.

Відповідно до п. 5 та п. 6 П(С)БО № 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», виправлення помилок, які відносяться до попередніх періодів, вимагає повторного відображення відповідної порівняльної інформації у фінансовій звітності шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року, якщо такі помилки впливають на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку).

Таким чином, у Підприємства є підстави нарахувати дохід з оренди за поточний рік в грудні 2016 р. За 2014-2015 рр. дохід в бухгалтерському обліку нараховується по рахунку 44 «Прибутки (збитки) попередніх років».

Підприємствам на невідконтрольних територіях рахунки не виставляються та дохід не визнається за весь період.

Податковий облік

Загальні положення уточнення податкових зобов'язань

Положення п. 50.1 ПКУ передбачають два способи виправлення помилок у декларації:

1) надання уточнюючого розрахунку зі сплатою недоплати та штрафу в розмірі **3%** від такої суми до подання такого уточнюючого розрахунку;

2) відображення суми недоплати у складі декларації, яка подається за податковий період, наступний за періодом, в якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання, збільшеної на суму штрафу у розмірі **5%** від такої суми.

Разом з тим помилки з ПДВ можна виправити тільки першим способом, шляхом подання уточнюючого розрахунку. Це впливає з п. 1 розділу IV Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість, на що звертають увагу й податківці (див. запитання-відповідь з розділу 101.23 ресурсу **База податкових знань** («ЗІР»)).

Одним уточнюючим розрахунком можна виправити помилки лише одного звітного періоду.

Уточнюючий розрахунок до декларації, в якій платник податків самостійно виявив помилки, надають **за формою, встановленою на дату його подання** (п. 1 розділу VI Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість, п. 50.1 ПКУ).

На жаль, форма нової декларації суттєво відрізняється від попередніх, тому повного зіставлення рядків досягти не вдасться. При поданні уточнюючого розрахунку доведеться «підбирати» рядки, які найбільше підходять за змістом. Жодних рекомендацій щодо такої відповідності контролери не дають.

Суму нарахованого штрафу відображають у гр. 6 р. 18.3 «сума штрафу, нарахована платником самостійно у зв'язку з виправленням помилки» уточнюючого розрахунку.

Штраф у розмірі 3% необхідно сплатити до подання уточнюючого розрахунку (п. 50.1 ПКУ).

В іншому випадку, згідно з п. 120.2 ПКУ, до платника податків буде застосовано штраф у розмірі 5% від суми самостійно нарахованого заниження податкового зобов'язання (недоплати).

Суму нарахованої пені в уточнюючому розрахунку не показують. Згідно з загальними правилами пп. 129.1.2 ПКУ, нарахування пені **розпочинається** у день настання строку погашення податкового зобов'язання, нарахованого платником податків у випадку виявлення його заниження на суму такого заниження і за весь період заниження.

Податок на додану вартість

Передача майна за договором оперативної оренди від орендодавця орендарю та повернення орендодавцю майна, яке попередньо було передане в оперативну оренду, не є об'єктом оподаткування ПДВ (пп. 196.1.2 п. 196.1 ст. 196 ПКУ). При цьому **надання права на користування майном за договорами оперативного лізингу** (оренди) у податковому обліку належить до операцій з продажу

послуг та виникає незалежно від наявності оплати за таку послугу.

Таким чином, майно, передане в оперативну оренду, не тотожне продажу чи поставці такого майна з метою нарахування зобов'язань з ПДВ.

Враховуючи це, у орендодавців, згідно з п. 187.1 ст. 187 ПКУ, датою виникнення податкових зобов'язань з постачання послуг вважається дата, коли відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

– або дата зарахування коштів від покупця на банківський рахунок платника податку як оплата послуг;

– або дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

У день виникнення податкових зобов'язань продавець повинен виписати у двох примірниках податкову накладну (п. 201.4 ст. 201 ПКУ).

За порушення термінів реєстрації податкових накладних п. 120-1.1 ст. 120-1 ПКУ передбачені штрафи у наступних розмірах:

– **10 відсотків** від суми ПДВ у разі порушення терміну реєстрації до 15 календарних днів;

– **20 відсотків** від суми ПДВ у разі порушення терміну реєстрації від 16 до 30 календарних днів;

– **30 відсотків** від суми ПДВ у разі порушення терміну реєстрації від 31 до 60 календарних днів;

– **40 відсотків** від суми ПДВ у разі порушення терміну реєстрації на 61 і більше календарних днів.

Також необхідно зауважити, що відсутність з вини платника реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН протягом 180 календарних днів з дати їх складання тягне за собою накладення штрафу в розмірі **50 відсотків** від зазначеної в них суми ПДВ.

Податкові зобов'язання за умовами договору виникають щорічно, тому Підприємством в порушення умов договору не виписані своєчасно документи на постачання послуг оренди.

При цьому штраф за несвоєчасну реєстрацію податкової накладної нараховується і при самостійному виправленні.

Таким чином, за 2014-2015 рр. за несвоєчасне оформлення документів та визначення податкових зобов'язань з ПДВ штрафні санкції застосовуються у будь-якому випадку, за максимальне затримання – до 50% суми ПДВ.

Є можливість при «самонарахуванні» лише зменшити штраф з 25% до 3%, та зменшити суму пені до дати самостійної сплати.

Податок на прибуток

Обидва шляхи виправлення помилок реалізовані і в новій формі декларації:

1) або поданням уточнюючого розрахунку, роль якого грає сама декларація. У такому випадку в декларації платник податків зазначає вірні показники, які за правилами оподаткування, які діяли у періоді, в якому знайдена помилка, що повинні відображатися в декларації за такий період. А в рядках 27-39 декларації зазначаються суми різниці (збільшення або зменшення) суми податкового зобов'язання, що виникли в результаті помилки, а у випадку

збільшення податкового зобов'язання, суми штрафу та пені. Додатки до такого уточнюючого розрахунку заповнюються тільки ті, до яких необхідно внести зміни, якщо такі додатки були складені відразу правильно (або ж вони не подавалися у звітному періоді, в якому вносяться поправки), складати програми до уточнюючого розрахунку не потрібно. Не подається в такому разі і додаток ВП;

2) або у звітній декларації за той період, в якому помилка була виявлена. У такому випадку платник податків обов'язково заповнює додаток ВП до декларації: саме в цьому додатку наводяться правильні дані і відповідна різниця в сумі податкового зобов'язання, штрафи та пеня. Ці показники з додатку ВП переносяться до рядка 27-39 декларації. За кожен період, що уточнюється, подається окремий уточнюючий розрахунок.

За зниження податкових зобов'язань з податку на прибуток за підсумками діяльності у 2015 р. Підприємству може загрозувати фінансова відповідальність лише у вигляді пені (п. 5 підрозділу I розділу XX ПКУ).

Таким чином, штраф у розмірі 25% та пені від суми заниженого податку на прибуток може бути застосований лише за 2014 р.

За 2015 р. необхідно лише подати уточнення показників з нарахуванням пені.

HLB UKRAINE LLC

Audit Company

+38 044 569 19 00

www.hlb.com.ua

office@hlb.com.ua