

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКА АКАДЕМІЯ НАРОДНОГО ГОСПОДАРСТВА

*Серія «Бібліотечка  
менеджера»*

**М. Р. Лучко**

**Деякі аспекти уникнення  
зайвого оподаткування**

Тернопіль  
“Економічна думка”  
1999

Лучко М. Р. Деякі аспекти уникнення зайвого оподаткування. — Тернопіль:  
Економічна думка. — 1999. — 43 с.

Розглянуто питання зменшення оподаткування в рамках чинного  
законодавства. На підставі наявного досвіду роботи аудиторської фірми «Тер-  
Аудит» визначено шляхи уникнення зайвого оподаткування. Проаналізовано  
типові помилки в бухгалтерському обліку та податкових розрахунках.

Рецензенти: д. е. н., проф. Андрушків Б. М.  
д. е. н., проф. Штефанч Д. А.

Редактор Світлана Стецюк  
Коректор Лілія Жегестовська

«Краще мало, але добре».  
(Козьма Прутков)

Розглянемо практичні аспекти уникнення  
зайвого оподаткування в рамках чинного  
законодавства України. Усі нищепереховані  
числові приклади мають умовний характер і не  
можуть бути використані як офіційні.

### 1. Переваги позик перед оплатою праці з метою оподаткування на числових прикладах

1. Нараховуємо зарплату 85 грн. Додаємо 42,5% нарахувань — 36,13  
грн. Утримуємо із зарплати прибутковий податок — 6,8 грн., соцстрах —  
(1% + 0,5%) — 1,28 грн. Отже, затрачено на виплату заробітної плати —  
121,13 грн. Економія із зарплати податку на прибуток — 36,34 грн. Таким  
чином, у загальному буде витрачено на виплату заробітної плати 84,79  
грн. Людина ж отримає фактично 76,92 грн. (85-6,8-1,28). Розрахуємо ефект  
виплати:

$$\frac{76,92 \text{ грн.}}{85 \text{ грн.}} \cdot 100 \% = 90,5 \%$$

2. Тепер про споживчі позики, передбачені Статутом чи колективним  
договором. Виплачуємо 85 грн., ефект виплати 100%. До речі, звільнення  
працівника із неповерненням ним отриманих споживчих позик не тягне за  
собою виникнення податкових зобов'язань («Вісник податкової служби»,  
№ 21/98, С. 16-17).

### II. Шляхи уникнення від застосування фінансових санкцій за порушення касових операцій

1. Пропонуємо укладати договори позики, передбачені Статутом чи колективним  
суми і на визначений термін. Несвоєчасне повернення суми позики не  
збільшує ліміту каси.

2. Якщо на підприємстві є неповернуті підзвітні суми, слід здійснити їх  
повернення в касу з оформленням прихідного ордера і в того ж дня видати ту  
ж суму під звіт іншому працівникові з оформленням видаткового ордера чи  
на підставі оформленого договору позики.

**Розрахунок доцільності використання спрощеної системи оподаткування на умовних числових прикладах (на базі даних бухгалтерської звітності підприємства)**

№ пп	Показники	Сума, грн.			Примітка
		Варіант I (прибутки)	Варіант II (прибутки)	Варіант III (убитки)	
1.	Вручка від реалізації, в т.ч. ПДВ	34374,00	45000,00	119000,00	
	Витрати, в т.ч.:	5729,00	7300,00	19830,00	Дт 62 Кт 46
	1) зарплата;	18966,00	31277,70	100500,00	Дт 46 Кт 20
	2) нарахування на зарплату (збір по Пенсійного фонду, Фонду соцістраху, Фонду Чорнобілля);	3192,00	7407,50	9800,00	Дт 20 Кт 70
	3) інші податки (комунальний, дорож. збір, збір до іннофонду тощо);	1737,00	3296,30	4459,00	Дт 20 Кт 69/1, 2, 68
	4) інші витрати, аморти. відрахування.	722,0	960,00	1115,00	Дт 20 Кт 65/1, 2, 68
3.	Прибуток	13315,00	19613,90	85126,00	
4.	Податок на прибуток	9679,00	6222,30	1330,00	Дт 46 Кт 80
5.	Чистий прибуток	2904,00	1866,70	-	Дт 81 Кт 68/1
6.	Загальна сума податків, крім ПДВ	6773,00	4355,60	-	
7.	Репабелізація	5363,00	6449,00	5574,00	р. 2.2 + р. 2.3 + р. 4
8.	Сланий податок 6%	51%	19,9%	-	р. 3 / р. 2
9.	Зниження податкового тиску (економія)	2062,00	2700,00	7140,00	р. 1 x 0,06
		3301,00	3749,00	1566,00	р. 6 - р. 8

Слід зазначити, що перехід до спрощеної системи вигідний лише для високорентабельних підприємств, що працюють з високим відсотком націнки. Згідно з п. 8 Указу Президента України "Про деякі зміни в оподаткуванні" від 07.08.1998 р. № 857/98, встановлено, що у випадку, якщо основні виробничі фонди або основні невиробничі фонди ліквідуються за самостійним рішенням платника податку чи безкоштовно передаються особі, незарєстрованій як платник податку, така ліквідація, безкоштовна передача розглядається для цілей оподаткування як продаж таких основних фондів за звичайними цінами, що діють на момент такого продажу, а для основних фондів групи I - за звичайними цінами, але не меншими від балансової (залишкової вартості).

Звертаємо увагу, що цей пункт стосується виключно ПДВ, його не слід застосовувати при визначенні податку на прибуток.

Звичайною ціною об'єкта, що ліквідується, є ціна його можливої реалізації, котру повинні визначити спеціалісти.

У бухгалтерському обліку суми податкового зобов'язання по ПДВ,

нараховані на звичайну ціну об'єкта, що ліквідується, відображають такими записами:

- для основних виробничих фондів:

Дт 81 - Кт 68;

- для основних невиробничих фондів:

Дт 46 - Кт 68.

Дане положення діє з 01.10.1998 р.

У зв'язку з актуальністю договорів комісії та їх податковими перевагами перед договорами купівлі-продажу пропонуємо наступні проводки щодо реалізації комісійних товарів у комісіонера після 01.10.1998 р.

Перша подія - відвантаження комісійного товару.

№	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума
1	Оприбуткування отриманих від комітента товарів (з ПДВ)	002	-	120,0
2	Відвантаження товару покупцеві	-	002	120,0
3	Відображення дебіторської заборгованості покупця та кредиторської заборгованості комітенту за товар	62	76	120,0
4	Нарахування податкових зобов'язань по ПДВ з товару	67/2	68	20,0
5	Отримання грошей від покупця за товар	51	62	120,0
6	Відображення реалізації комісійної винагороди	76	46	6,0
7	Нарахування податкових зобов'язань із ПДВ з комісійної винагороди	46	68	1,0
8	Оплата комітентом за реалізований товар	76	51	114,0
9	Відображення податкового кредиту по ПДВ	68	67/2	20,0

Особливність оподаткування комісійних операцій полягає в тому, що, згідно з п. 4.7 Закону "Про податок на додану вартість", податковий кредит у комісіонера виникає лише в момент розрахунку з комітентом за отриманими товарами, тобто в момент списання коштів в оплату заборгованості чи в момент надання іншої компенсації. Саме в цей момент комітент випишує податкову накладну на всю вартість товару.

Що стосується валових доходів комісіонера, то вони виникають тільки із сум комісійної винагороди (при отриманні оплати від покупця). Валові витрати та валові доходи на вартість товарів не виникають.

У зв'язку із певними труднощами у відображенні в бухгалтерії операцій з основними засобами розглянемо кілька прикладів складання проводок з їх реалізації.

I. Реалізація основних засобів I-ої групи.  
Вихідні умови:

- первісна вартість будови – 24000,0 грн.
  - знос будови – 15000,0 грн.
1. Прибуткова реалізація

Зміст операції	Бух. проводка	Сума, грн.
1. Відображаємо виручку від реалізації з ПДВ будови	Дт 76 – Кт 46	36000,0
2. Списуємо первісну вартість будови	Дт 46 – Кт 01	24000,0
3. Списуємо знос будови	Дт 02 – Кт 46	15000,0
4. Нараховуємо ПДВ	Дт 46 – Кт 68	6000,0
5. Визначаємо фін. результат (прибуток, у податковому обліку включаються до валових доходів)	Дт 46 – Кт 80	21000,0

2. Збиткова реалізація

Зміст операції	Бух. проводка	Сума, грн.
1. Відображаємо виручку від реалізації з ПДВ будови	Дт 76 – Кт 46	6000,0
2. Списуємо первісну вартість будови	Дт 46 – Кт 01	24000,0
3. Списуємо знос будови	Дт 02 – Кт 46	15000,0
4. Нараховуємо ПДВ	Дт 46 – Кт 68	1000,0
5. Визначаємо фін. результат (збитки, у податковому обліку включаються до валових витрат)	Дт 80 – Кт 46	4000,0

II. Реалізація основних засобів II-ої (III-ої) групи.  
Вихідні умови:

- первісна вартість одиниці ОЗ, що реалізується – 12000,0 грн.
- первісна вартість групи, відобр. на субрах. 01/2(01/4) на момент реалізації ОЗ – 28000,0 грн.
- знос групи, відобр. на субрах. 02/2 (02/4) на момент реалізації ОЗ – 12000,0 грн.

Довідково: залишкова вартість групи становить 28000,0 – 12000,0 = 16000,0 (грн.).

1. Виручка перевищує вартість групи

Зміст операції	Бух. проводка	Сума, грн.
1. Відображаємо виручку від реалізації з ПДВ	Дт 76 – Кт 46	24000,0
2. Списуємо первісну вартість об'єкта, що реалізується	Дт 46 – Кт 01	12000,0
3. Додатково субрах. 02/2 (02/4) до вартості 01/2 (01/4), що залишилася після попередньої проводки субрах. *	Дт 46 – Кт 02	4000,0
4. Нараховуємо ПДВ	Дт 46 – Кт 68	6000,0
5. Визначаємо фін. результат (прибуток, із включенням даної суми до валового доходу у податк. обліку) **	Дт 46 – Кт 80	2000,0

\* Для визначення суми, яку необхідно відобразити проводкою Дт 46 – Кт 02, потрібно з первісної вартості групи відняти знос групи та первісну вартість об'єкта, що реалізується: 28000,0 – 12000,0 – 12000,0 = 4000,0 (грн.).

\*\* З суми виручки без ПДВ (18000,0 грн.) віднімаємо залишкову вартість групи (16000,0 грн.).

2. Виручка не перевищує вартість групи

Зміст операції	Бух. проводка	Сума, грн.
1. Відображаємо виручку від реалізації з ПДВ	Дт 76 – Кт 46	9000,0
2. Списуємо первісну вартість об'єкта, що реалізується	Дт 46 – Кт 01	12000,0
3. Відображаємо перевиншення первісної вартості об'єкта, що реалізується, над виручкою без ПДВ	Дт 02 – Кт 46	4500,0
4. Нараховуємо ПДВ	Дт 46 – Кт 68	1500,0

У даному випадку як прибуток від реалізації, так і валові доходи відсутні.

Сплатя збору до Фонду Чорнобиля за грудень 1998 р. здійснюється не пізніше 28 грудня, виходячи з фактичних сум фонду оплати праці за листопад з подальшим перерахунком за підсумками року.

При оплаті відвантаженої продукції, виконаних робіт (послуг) бюджетними коштами продовжує діяти касовий метод, згідно з пп. 7.3.5 Закону України "Про податок на додану вартість" від 03.04.1997 р., а відповідні суми ПДВ у одноразовий перерахунок не включаються ("Вісник податкової служби України" №21/98, – С. 18).

Головною умовою застосування даного положення як для визначення податкових зобов'язань по ПДВ, так і для визначення валових доходів (пп. 1.3.5 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22.05.1997 р.)



є підтвердження надходження коштів за відвантажену продукцію, виконані роботи (послуги) з бюджетного рахунку розпорядника бюджетних коштів.

Для уникнення суперечок з податковими органами у договорах повинні бути чітко визначені положення, що продукція (роботи, послуги) оплачуються за рахунок коштів місцевого бюджету, й оплата буде проведена з відповідного рахунку (Докладніше див. "Всє про бухгалтерський облік" № 116/98. – С. 15-16).

Особи, які вперше реєструються як платники ПДВ, тобто всі новостворені підприємства та інші суб'єкти підприємницької діяльності можуть обрати, згідно з п. 11 Указу Президента "Про деякі зміни в оподаткуванні" від 07.08.1997 р. № 857/98, спосіб визначення податкових зобов'язань і податкового кредиту по оплаті (1). Для цього такі платники під час реєстрації повинні подати відповідні документи до податкового органу. Зазначений спосіб застосовується з моменту реєстрації і не може бути змінений до закінчення першого повного календарного року, наступного за роком, у якому була здійснена реєстрація. На завершення доламо, що новостворені підприємства повинні подавати органам ДПА податкові декларації по ПДВ за скороченою формою (див. "Супутник бухгалтера" за № 3/98. – С. 1-2).

Складним, неординарним і особливо актуальним є питання трансформації договорів купівлі-продажу в бартерні (звичайно до 01.10.1998 р.). Своєю думкою стосовно даного питання в листі від 27.12.1998 р. № 15602/15-1118/08-93 висловила ДПА в Харківській області.

"Що стосується дати виникнення податкових зобов'язань і дати виникнення права на податковий кредит за податком на додану вартість у випадку, коли змінюються умови першопочаткового договору купівлі-продажу (в зв'язку з відсутністю коштів у покупця замість передбачених договором розрахунків за придбаний товар в грошовій формі вони фактично здійснюються шляхом заліку взаємної заборгованості), то вона визначається з урахуванням фактично здійснених розрахунків.

Проведення розрахунків між підприємствами шляхом заліку взаємної заборгованості згідно з Законом України "Про внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" відноситься до бартерних операцій.

Згідно з підпунктом 7.3.3 пункту 7.3 статті 7 Закону України "Про податок на додану вартість", датою виникнення податкових зобов'язань при здійсненні бартерних (товарообмінних) операцій вважається будь-яка подія, що настає раніше: або дата відвантаження платником податку товарів, або дата оприбуткування товарів. У даному випадку податкові зобов'язання і право на податковий кредит виникають, коли прийнято рішення про залік взаємної заборгованості, – в момент підписання акту звірки" ("Бухгалтер", №24/98).

На нашу думку, якщо в договорі купівлі-продажу передбачено можливість альтернативних форм проведення розрахунків (включаючи бартер), у податкових органів немає жодних підстав стверджувати про початкову "бартерність" укладених договорів купівлі-продажу.

Перед складанням декларації про прибуток підприємства за 1998 рік досить часто виникають питання стосовно відображення у податковому обліку доходів та витрат, не врахованих у попередніх звітних періодах. Другим, не менш важливим питанням, в першу чергу для уникнення фінансових та штрафних санкцій з боку податкових органів, є питання правильності дотримання всіх вимог Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" та Закону України "Про податок на додану вартість" при виявленні помилок в обчисленні згаданих податків<sup>1</sup>.

Отже, платнику, що виявив помилки в обчисленні податку на прибуток (занижений об'єкт оподаткування) у попередніх звітних періодах, необхідно провести наступні дії:

- самостійно сплатити суму заниженого податку;
- відобразити цю операцію у р. 8.6 додатку "Е" до декларації у складі валових доходів, не врахованих у попередніх звітних періодах;
- обов'язково сплатити пеню (навіть при збитках за підсумками роботи за звітний рік) у розмірі 120% облікової ставки НБУ, що діє на момент сплати, нараховану на повну суму недоїмки за весь її термін.

Тільки виконання всіх вищезазначених умов як щодо податку на прибуток, так і ПДВ не дає права застосовувати до платника податку фінансові та штрафні санкції органами ДПА.

У випадку виявлення помилок при обчисленні ПДВ застосовують аналогічний алгоритм, при цьому обов'язковим є подання додатку № 2 (Розрахунок коригування) до декларації по ПДВ.

У разі виявлення у звітному податковому періоді:

- сум витрат, не врахованих у минулих податкових періодах, коригування відбувається у рядку 23 декларації про прибуток;
- сум податкового кредиту по ПДВ, не врахованих у минулих податкових періодах, коригування проводиться шляхом подання додатку № 2 до декларації по ПДВ.

<sup>1</sup> Слід пам'ятати, що в податковому обліку із податку на прибуток підлягають відображенню тільки ті помилки, що були допущені у періоді, пов'язані з господарською діяльністю підприємства після 01.07.1997 р.

Помилки, виявлені до цього періоду, повинні бути відображені в уточненій декларації й уточненому розрахунку із податку на прибуток за I-е півріччя 1997 р. за формами, передбаченими Правилами застосування Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 27.06.1995 р. № 247/95-ВР. При виявленні помилок в обчисленні ПДВ до 01.10.1997 р. слід спробувати подати уточнену декларацію за вересень 1997 р., однак наслідки важко передбачити.

Не слід забувати, що при переплаті за особовим рахунком, що перекриває суми недоїмки, пеню не нараховують.

На закінчення зауважимо, що порядком складання податкової звітності з податку на прибуток та з ПДВ не передбачає подання уточнених декларацій. Тому всі коригування щодо об'єкта та бази оподаткування необхідно відобразити у відповідній декларації наступного звітного періоду ("Вісник податкової служби України" – 1998. – № 11. – С. 15).

Разом з тим, бухгалтер, який повідомлений про початок перевірки, до терміну подання декларації про прибуток та декларації з ПДВ за наступний звітний період повинен письмово повідомити податковий орган про виявлені помилки.<sup>2</sup>

### **Обчислення валових доходів**

• Товари, передані (отримані) на відповідальне зберігання, не включають до складу валових доходів (п. 1.24, п. 7.9.1 Закону, Лист ДПАУ від 12.05.1998 р. № 5497/10/15-2117). Оформлення реалізованих товарів, як переданих на відповідальне зберігання, дозволяє відтягувати строки виникнення валових доходів у підприємства-продавця до моменту фактичної реалізації товарів підприємством-покупцем іншої особи.

• Кошти або майно, отримані платником податку в зв'язку з їх залученням на підставі договорів лізингу (оренди), комісії, консигнації, довірчого управління, згідно з іншими договорами, що не передбачають передачі права власності на таке майно, не включають до складу валових доходів (п. 7.9.1 Закону, Лист ДПАУ від 12.05.1998 р. № 5497/10/15-2117).

• Валові доходи при реалізації основних засобів виникають лише у випадках:

1) перевищення виручки від продажу над балансовою вартістю окремих об'єктів основних засобів групи 1 (п. 8.4.3 Закону, р. 3.1 додатку "В" декларації);

2) перевищення вартості продажу основних засобів груп 2 і 3 понад балансову вартість відповідної групи (на практиці майже не зустрічається) (п. 8.44 Закону, р. 3.2 додатку "В" декларації).

• Суми ПДВ, що відшкодовують з бюджету, не включаються до складу валових доходів (п. 4.2.4 Закону, "Одеське деловое новости" – 1998. – № 2).

До 01.07.1997 р. дані суми підлягали оподаткуванню податком на прибуток у складі результатів від позареалізаційних операцій.

<sup>2</sup> Таким повідомленням згідно п. 7 Інструкції "Про порядок застосування і стягнення фінансових санкцій органами державної податкової служби" від 20.04.1995 р. № 28 може бути також уточнена податкова декларація.

• Кредиторську заборгованість, з якої минув термін позовної давності, включають у відповідному періоді до складу валових доходів (п. 12.3.1 Закону, р. 4.3 додатку "Г" декларації).

• Безоплатно отримані товари (роботи, послуги) від неплатників податку на прибуток (фізичних осіб, громадян-підприємців тощо) не включають до складу валових доходів (п. 4.1.6, 1.2.3 Закону, листи ДПАУ, що стосуються даного питання у період до 01.07.1997 р., та можуть бути застосовані платником податку в умовах дії нового Закону (Лист від 18.12.1995 р. № 05-215/11-6033, Лист від 24.07.1996 р. № 14-212/11-4755).

• Позитивну (додатна) різницю від перерахунку дебіторської заборгованості, що виражена в іноземній валюті, та негативну (від'ємну) різницю від перерахунку кредиторської заборгованості, що виражена в іноземній валюті, яка перебувала на обліку на кінець звітного періоду, та балансової вартості іноземної валюти або заборгованості, включають до валового доходу (п. 7.3.3, 7.3.6 Закону, р. 2.4, 2.5 додатку "Б" декларації).

### **Обчислення валових витрат**

До складу валових витрат включають:

• суми будь-яких витрат, сплачених (нарахованих) протягом звітного періоду у зв'язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем продукції (робіт, послуг) (п. 5.2.1 Закону). Головне, щоб дані витрати були пов'язані із господарською діяльністю (Лист ДПАУ від 03.04.98 р. № 3357/11/15-2116);

• балансові збитки, що виникли за результатами господарської діяльності з 01.01.1997 р. по 01.07.1997 р. (р. 16 старої форми декларації про прибуток), (п. 22.2 Закону, р. 18 додатку "Ж" декларації);

• витрати на поточний і капітальний ремонт, реконструкцію, модернізацію, технічне переозброєння, інші види поліпшень основних засобів (Дт 26, 44 – Кт 03, 33) (п. 3.1 "Рекомендації з бухгалтерського обліку валових доходів і валових витрат" від 04.08.1997 р. № 168) не більше 5% сукупної балансової вартості груп основних засобів за станом на 01.01.1998 р. У 1997 р. ця норма становила 2,5% сукупної балансової вартості основних засобів за станом на 01.07.1997 р. (п. 8.7.1 Закону, р. 24 декларації);

• амортизаційні відрахування на поліпшення орендованих основних засобів (п. 8.8.1, Закону, Лист ДПАУ від 11.05.1998 р. № 4837/11/15-1116), безоплатно отриманих основних засобів (п. 8.3.1 Закону, Лист Комітету ВРУ від 11.05.1998 р. № 06-10/309), основних засобів, отриманих як внесок у статутний фонд (п. 8.3.1 Закону, Лист ДПАУ від 12.08.1998 р. № 956/10/22-2217) (р. 34.1-34.3 додатку "М" декларації);

• рекламні витрати без обмежень, крім представницьких витрат, які відносять на валові витрати у межах 2% оподатковуваного прибутку за попередній звітний квартал (1) (п. 5.4.4 Закону, р. 18 додатку "Ж" декларації);

• сума коштів або вартість майна, добровільно перерахованих (переданих) до неприбуткових організацій у межах 4% оподатковуваного прибутку за 1997 р. (п. 5.2.2 Закону, Лист ДПАУ від 03.06.1998 р. № 5904/11/15-2116, р. 15 декларації);

• суми заборгованості, за якими минув строк позовної давності (п. 5.2.8 Закону, Лист ДПАУ від 16.11.1998 р. № 12344/11/15-2116, р. 18 додатку "Ж" декларації);

• негативна (від'ємна) різниця від перерахунку лебгаторської заборгованості, що виражена в іноземній валюті, та позитивна (додатна) різниця від перерахунку кредиторської заборгованості, що виражена в іноземній валюті, що перебувала на обліку на кінець звітного періоду, та балансовою вартістю іноземної валюти або заборгованості (п. 7.3.3, 7.3.6 Закону, р. 29.9, 29.10 додатку "З" декларації).

У зв'язку із черговими змінами до "Інструкції про порядок заповнення форм річного бухгалтерського звіту підприємства" (див. "Супутник бухгалтера" - 1998. - № 5. - С. 1) та наближенням термінів здачі бухгалтерської звітності, звертаємо Вашу увагу на важливі моменти, пов'язані із складанням та поданням бухгалтерського звіту за 1998 рік.

• Термін подання бухгалтерського звіту до органів державної статистики - 15 лютого 1999 р. (п. 77 "Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні" № 250).

• Податкові органи не мають права вимагати здавання бухгалтерських звітів та балансів (п. 16.4 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств").

• Перед складанням річної бухгалтерської звітності обов'язковим є проведення інвентаризації майна, коштів та фінансових зобов'язань<sup>3</sup> (п. 20 "Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні" № 250, п. 1.10 Інструкції про порядок заповнення форм річного бухгалтерського звіту підприємства (далі - Інструкції)).

• Кожне підприємство (за винятком малих), крім бухгалтерського звіту, повинно подати пояснювальну записку, в якій зазначають основні фактори,

<sup>3</sup> Довідкова інформація: згідно зі ст. 234-1; 164-2 Кодексу про адміністративні правопорушення за несвоєчасне або недоброякісне проведення інвентаризації грошових коштів і матеріальних цінностей органами Державної контролю-ревізійної служби України надано право притягувати до адміністративної відповідальності посадових осіб підприємства у вигляді накладання штрафу у розмірі від 8 до 15 НМДГ.

що вплинули на господарські та фінансові результати і майновий стан (п. 1.16 Інструкції). У поясненнях до звіту всі підприємства наводять курс, за яким при складанні річного звіту був здійснений перерахунок активів і пасивів в іноземній валюті у грошову одиницю, що діє на території України. Якщо підприємство намагається у наступному році змінити хоча б один з варіантів обліку господарських операцій (нарахування резервів, зносу МШП, оцінки товарів в оптовій ланці), який застосовували на підприємстві, це також вказують у пояснювальній записці.

• Збір у Пенсійний фонд із операцій з продажу ювелірних виробів із золота (крім обручок), платини і дорогоцінного каміння відображають проводкою Дт 46 Кт 69. Цим підтверджують те, що моментом виникнення зобов'язань із сплати цього збору є відвантаження згаданих виробів (п. 3.6 Інструкції).

• Суму податку на землю, що зайнята під забудову, відносять до капітальних вкладень (Дт 33) (п. 2.5 Інструкції). Це означає, що його доведеться амортизувати, а не відносити на валові витрати. Однак, якщо капітальні вкладення вже освоєні, то в подальшому нарахування цього податку піде в Дт 20 (а не в Дт 33) і, відповідно, на валові витрати.

• Значні зміни пов'язані з акцизним збором. Для ведення розрахунків з акцизного збору введений додатковий субрахунок до рахунку 67 "Податкові розрахунки" - 67/3 "З акцизного збору" (п. 3.4 Інструкції). Проводкам з акцизного збору із застосуванням субрахунку 67/3 був присвячений матеріал у "Супутнику Бухгалтера" (1999. - № 7. - С. 2).

• Для правильного відображення джерел придбання основних засобів<sup>4</sup> підприємство повинно порівняти вартість основних засобів (без ПДВ чи з ПДВ, якщо цей податок підлягає включенню у вартість основних засобів) із сальдо рах. 86 (для державних підприємств) чи з невикористаною частиною амортизаційних відрахувань (для недержавних підприємств) на дату придбання основних засобів. При цьому використовують дані гр. 6 р. 900 довідкового розділу ф. № 1 "Баланс підприємства" з урахуванням змін, що сталися від звітної дати до дати придбання основних засобів (п. 2.56 Інструкції).

У частині джерел придбання:

а) "державники" роблять проводки: Дт 86 Кт 93;

Дт 93 Кт 33;

б) "недержавники" проводки не роблять, але в аналітиці відображають суму використаної нарахованої амортизації на придбання основних засобів (кажучи умовно, зменшують у "спеціальному зошиті" нагромаджений Кт рах. 02).

<sup>4</sup> Питання відображення джерел придбання основних засобів виникає не в одного з бухгалтерів, чим і викликане висвітлення даної проблеми у цьому номері.



При складанні звітності ці суми відображають у гр. 5 р. 900 ф. № 1. Лише у випадку недостатності амортизаційних відрахувань на різницю (або на всю суму – якщо амортизаційні відрахування використані) роблять проводку:

- а) “пержавники” – Дт 81 (87, 98) Кт 93
  - б) “недержавники” – Дт 81 (87, 98) Кт 88,  
субрахунок “Фонд використання на капітальні вкладення та придбання нематеріальних активів прибутку”.
- Для відображення джерел у вигляді прибутку (фондів) не обов’язкова їх наявність, оскільки за підсумками року перевитрата фондів чи прибутку повноное загальні збитки (п. 2.31, 2.43 Інструкції).

- У випадку перегляду умов договорів з резидентами на поставлену продукцію (роботи, послуги) для зменшення сум зобов’язань за домовленістю сторін, на підставі підписаного сторонами документа, в якому зафіксована згода на зменшення зобов’язань за раніше відвантажену продукцію (роботи, послуги), суму зменшення зобов’язань підприємствами-кредиторами способом сторно відображають за дебетом рах. 62 “Розрахунки з покупцями та замовниками” та кредитом рах. 46 “Реалізація”. Підприємства-дебітори на підставі цієї ж згоди-документа суму зменшення зобов’язань способом сторно відображають за дебетом рах. 80 “Прибутки і збитки” і кредитом рах. 60 “Розрахунки з постачальниками”.

Показники виручки від реалізації та фінансових результатів у бухгалтерській звітності відображають у тому періоді, в якому проведені у реєстрах бухгалтерського обліку записи щодо зменшення зобов’язань (Наказ Мініну України “Про відображення в обліку та звітності результатів перегляду умов договору” від 22.07.1996 р. № 18-4103).

- Повернуті (зараховані) у звітному періоді платежі з бюджету, які в минулому році були сплачені (стягнуті) за рахунок чистого прибутку, відображають за дебетом рах. 51 (68) та кредитом рахунку 98.
- Усі переключення звітних даних, що підлягають виправленню (п. 1.13 Інструкції), поділяють на дві частини:

- а) допущені у поточному році та виявлені у поточному році до затвердження річного звіту;
- б) допущені в минулих роках, але виявлені в поточному році.

Стововно помилок поточного року Інструкція вказує просто: такі неправильні записи виключають (сторнують) та замінюють правильними у тому місяці, у якому вони виявлені, але не пізніше звіту за грудень 1998 р.

Наприклад: у листопаді 1998 р. виявлено, що оплата в березні за харчування

працівників відображена записом Дт 26 Кт 51, а потрібно Дт 81 (87) Кт 51. У цьому випадку у реєстрах за листопад 1998 р. перший запис сторнується, а другий (правильний) вноситься.

Підставою буде бухгалтерська довідка (п. 4.2 “Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку”).

Звертаємо увагу: виправлення вносяться у звіги за той період, у якому були виявлені переключення, а не в якому вони були допущені, тобто звіги минулих років не змінюються.

Наприклад, якщо у 1998 р. перевіряється 1997 р. і виявлені помилки, то вони повинні виправлятися у реєстрах та вноситися у звіт за 1998 р.

Таким чином, при виявленні переключень витрат виробництва (обігу) минулого року, вони відображаються як фінансовий результат минулих років, виявлений у звітному році.<sup>5</sup> Для цього використовуються рах. 80 у кореспонденції з рахунками обліку, за якими допущені переключення.

Розглянемо два випадки:

1) Кт 80. Поняття “переключення витрат” податкова інспекція трактує як їх завищення в обліку та звітності (деклараціях). Наприклад, виявлено завищене списання на виробництво паливно-мастильних матеріалів: Дт 20 Кт 06. Отже, на Кт 80 повинна надійти зайво списана сума з того рахунку, елемент затрат з якого був “перевищений”, тобто з рах. 06: Дт 06 Кт 80. Аналогічно будуть “працювати” інші рахунки елементів затрат: 05, 07, 08... Затратні рахунки (20, 44) при цьому не “грають”.

2) Дт 80. Витрати занижені через недостатнє списання (врахування) затрат.

До таких операцій проявляють інтерес, в першу чергу, засновники та директори.

Отже, враховуємо не списані раніше товарно-матеріальні цінності, знос основних засобів, нематеріальних активів, МШП та ін. на Дт 80 Кт 02, 05, 13... Затратні рахунки тут також не “грають”.

Визначений у першому та другому випадках фінансовий результат (прибуток, збиток) у розгорнутому вигляді відображається у р. 085 ф. № 2 (п. 3.9 Інструкції).

<sup>5</sup> Про це говорить також п. 74 “Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні” № 230, Лист ГДПІ від 11.11.1996 р. № 18-112/11-693, Лист ДПДУ від 05.02.1997 р. – № 23-21/10-873 (“Вісник податкової служби України № 1/97. – С. 9).



## Основні помилки та порушення при нарахуванні податку на прибуток та ПДВ

Пропонуємо огляд типових помилок, що були виявлені аудиторською фірмою "Тер Аудит" при проведенні перевірок стану бухгалтерського та податкового обліку підприємств за період з 01.07.97 р. по 31.12.98 р. Гадаємо, наведена інформація буде корисною всім.

### ПОДАТОК НА ПРИБУТОК

#### Недоліки, пов'язані з обчисленням валових доходів

- Типовою помилкою при обчисленні валових доходів є неправильне визначення дати їх збільшення при розрахунках у межах бартерних операцій. На практиці, більшість бухгалтерів не застосовують правило першої події, тобто якщо першою подією є отримання товарів (робіт, послуг), їх вартість не включається до складу валових доходів, а навпаки – включається до складу валових витрат, що призводить до заниження сум оподаткованого прибутку. Тому радимо вести окремий облік бартерних операцій (якщо ж ви звичайно впевнені, що закриття даних операцій буде проводитись зустрічною поставкою і ви не оформляєте ці операції договорами купівлі-продажу з подальшою їх трансформацією у бартерні).<sup>6</sup>

- Більшість підприємств не включають до складу валових доходів доходи від надання інших послуг (реалізація путівок на бази відпочинку, плата за квартири та комунальні послуги, виручка ідалень, буфетів тощо).

- При складанні податкової декларації про прибуток підприємства до складу валових доходів не включають суми орендної плати, що належить отримати згідно з укладеними договорами, за якими не надійшла оплата.

- При визначенні валових доходів за вирахуванням ПДВ сума ПДВ визначалась умовно у розмірі 1/6 від загальної величини виручки від продажу, хоча до її складу були включені обороти з продажу товарів (робіт, послуг) на експорт, за зовнішньоекономічним бартером, що підлягає по ПДВ, в зв'язку з чим у деклараціях про прибуток були занижені суми валових доходів.

- До складу валових доходів не включались суми коштів, отриманих від покупців (замовників) понад суми, враховані у складі виручки, та призначені на виробничий та соціальний розвиток підприємства (наприклад, "бонус" по тарі, отримана безповоротна фінансова допомога).

- При відвантаженні на сторону та своїм працівникам (в рахунок зарплати та безоплатно) товарно-матеріальних цінностей, наданих послуг, бартерному

<sup>6</sup> Дане питання висвітлене у "Смутинику бухгалтера" № 6/98. – С. 2.

обміні дані операції не відображались на рахунку 46 "Реалізація" та не включались до складу валових доходів. У бухгалтерському обліку дані операції неправомірно відображались проводками:

Д-т 60 (76), К-т 05 (41,20)  
Д-т 81 (87), К-т 05 (41,20)

#### Слід було відображати:

Д-т 62 (76,60), К-т 46  
Д-т 81 (87), К-т 46  
Д-т 46, Кт 05 (41,20)

- При реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) у рамках бартерних операцій пов'язаним особам при безоплатній передачі не застосовувались звичайні ціни, що мають бути не менші середніх цін, встановлених при реалізації усім іншим покупцям та замовникам.

- При обчисленні валових доходів підприємства не включали до їх складу отримані після 01.07.97 р. аванси за товари (роботи, послуги), що підлягають відвантаженню (кредитове сальдо на кінець звітного періоду за рахунками 62, 76; за бартерними операціях за рахунком 60). В окремих випадках суми отриманих авансів включались до складу валових доходів із ПДВ (за даними бухгалтерського обліку), що призводило, навпаки, до завищення сум валових доходів.

- До складу валових доходів не включались суми простроченої кредиторської заборгованості (додаток "Г" до декларації про прибуток, р.4.3.).

- При реалізації основних засобів підприємства включали до складу валових доходів весь оборот за кредитом рахунку 46 "Реалізація", а не фінансовий результат від реалізації (для I-ої групи основних засобів) та суму перевищення вартості продажу понад балансову вартість відповідної групи (для II-ої та III-ої груп основних засобів).

- Підприємства не здійснювали перерахунок дебіторської та кредиторської заборгованості в іноземній валюті, що перебувала на обліку на кінець звітного періоду та балансової вартості іноземної валюти на цю ж дату. Це призводило до викривлення даних податкового обліку, оскільки на суми додатної різниці від перерахунку дебіторської заборгованості та від'ємної різниці від перерахунку кредиторської заборгованості повинні бути збільшені валові доходи підприємства.

- Підприємства зайво включали до складу валових доходів суми ПДВ, що були відшкодовані з бюджету, не звертаючи увагу на п.4.2 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств".

• При заповненні додатку "А" до декларації про прибуток до валових доходів не включені суми виручки за товари, отримані від покупців, що були відвантажені до 01.07.97 р. (при касовому методі відображення виручки від реалізації до 01.07.97 р.), які за даними бухгалтерського обліку були відображені за кредитом рахунку 46.

• У валові доходи не були включені отримані штрафи, пені, неустойки, що за даними бухгалтерського обліку, були відображені у складі прибутку.

#### ПОДАТОК НА ПРИБУТОК

*Недоліки, пов'язані з обчисленням валових витрат та амортизаційних відрахувань<sup>7</sup>*

• При складанні додатку "Ж" до декларації про прибуток були збільшені валові витрати в зв'язку з тим, що прихід ТМЦ був розрахований на підставі даних загального обороту за дебетом рахунку 05, 06, 12, включаючи внутрішні обороти за цими рахунками, тобто Дт 12 Кт 05, Дт 06 Кт 05, Дт 05 Кт 41, що не передбачено чинним законодавством.

• При складанні декларації про прибуток підприємства включали до валових витрат витрати на поліпшення основних засобів у межах 5% сукупної балансової вартості основних засобів (п.24 декларації) з одночасним відображенням даних витрат у додатку "Ж" до декларації.

Траплялись випадки, коли сума витрат на поліпшення основних засобів у межах 5% додатково включалась до вартості основних засобів (Дт 01 Кт 03), з наступним нарахуванням амортизації. Проходило, як кажуть, "здвоєння" витрат.

Крім того, окремі підприємства для визначення граничного розміру затрат на поліпшення основних засобів виходили не із залишкової вартості основних засобів, а використовували їх первісну вартість.

Слід звернути увагу й на те, що за друге півріччя 1997 р. граничний розмір витрат на будь-які ремонти основних засобів становив лише 2,5%, оскільки Закон вступив у дію з 01.07.97 р.<sup>8</sup>

• При розрахунках приросту (убутку) балансової вартості ТМЦ, згідно з п.5.9 Закону про податок на прибуток, не завжди правильно визначається об'єкт розрахунку. Досить часто в розрахунках бере участь субрахунок 12/2 "МШП в експлуатації", хоча предмети, що є в експлуатації, не повинні брати участь у розрахунку. Залишки готової продукції та незавершеного

<sup>7</sup> Початок див. "Сукупник бухгалтера" №4(11)/99 с.3.

<sup>8</sup> Див. також Фоменко Е.А. К нам пришел налоговый инспектор. - Одесса. 1998. - с.438. Дайджест "Бизнес-Куняк" №154-98 с.3.

виробництва повинні брати участь у розрахунку тільки в частині матеріальних витрат<sup>9</sup>, а не в загальній сумі.

Також не повинні брати участь у перерахунку приросту (убутку) згідно п.5.9 суми ТМЦ, отриманих у рамках бартерних операцій, у випадку, коли отримання товарів є першою подією.

• Більшість підприємств не здійснили, відповідно до вимог Наказу Міністерства України "Про включення до складу валових витрат" від 26.02.98 р. №43, включення до валових витрат у першому кварталі 1998 року перехідних залишків станом на 01.07.97 р. за такими балансовими рахунками:

1) рахунок 12/2 (різниця між рахунком 12 та 13 (знос МШП)) — підлягає віднесенню на валові витрати остаточною вартістю МШП;

2) рахунок 20, 21, 23, 44 (незавершене виробництво) — підлягає віднесенню на валові витрати нематеріальна складова;

3) рахунок 31 (витрати майбутніх періодів) — підлягає віднесенню на валові витрати, крім суми плати за торговий патент;

4) рахунок 40 (готова продукція) — підлягає віднесенню на валові витрати нематеріальна складова за відвантаженою продукцією з 01.07.97 по 01.04.98 р. — у першому кварталі 1998 року; за відвантаженою продукцією після 01.04.98 р. — за датою відвантаження.

• При заповненні у декларації даних про придбання ПММ не була виключена вартість ПММ, використаних для потреб легкового автотранспорту.

• До валових витрат були включені кошти, перераховані до 01.07.97 р. постачальникам у вигляді авансу за товари, що підлягають отриманню, котрі не були отримані на кінець періоду, що перевірявся.

• До валових витрат були віднесені витрати капітального характеру (транспортні витрати за доставку основних засобів, витрати на їх спорудження). Дані витрати слід було обліковувати на рахунку 33 "Капітальні вкладення", з наступним списанням у Д-т рахунку 01 "Основні засоби".

• Товарно-матеріальні цінності, що були списані на будівництво (Д-т рахунку 33), на власні невиробничі потреби (Д-т рахунку 81), за убутком згідно з п.5.9 Закону, були неправомірно віднесені до валових витрат.

• Їх вартість слід було включати, навпаки, до валових доходів як ТМЦ, використаних на інші потреби.

• До валових витрат підприємства були включені витрати на придбання нематеріальних активів (права користування земельною ділянкою, плата за встановлення телефону, мережі "Інтернет" тощо).

<sup>9</sup> Порядком такого розрахунку передбачений п.2.3 "Порядку ведення обліку приросту (убутку)" від 11.06.98 р. № 124.

## ОСНОВНІ ЗАСОБИ

- Постійно виникають питання про те, що відноситься до виробничих, а що — до невиробничих основних засобів. А це змушує нас частково нагадати п/п 8.1.4 Закону про прибуток:

“Під терміном “невиробничі засоби” потрібно розуміти активи, що не використовуються у господарській діяльності платника податку. До таких невиробничих засобів належать:

капітальні активи (або їх структурні компоненти), що підпадають під визначення групи 1 основних засобів згідно з підпунктом 8.2.2 даної статті, включаючи орендовані; капітальні активи, що підпадають під визначення груп 2 і 3 основних засобів згідно з підпунктом 8.2.2 даної статті, що є невід’ємною частиною, розташовані або використовуються для забезпечення діяльності невиробничих засобів, котрі підпадають під визначення групи 1 основних засобів або вилучених з місяця здійснення господарської діяльності платника податку і переданих в безоплатне користування особам, які не є платниками даного податку”.

Таким чином, меблі, кондиціонери, холодильники, телевізори і т.п., що є в офісі (у виробничих приміщеннях), відповідно до норм Закону, є основними виробничими засобами. До невиробничих належать лазні, спортзали, дитячі табори, бази відпочинку та інші аналогічні структурні підрозділи підприємств, а також всі основні засоби, що є у даних приміщеннях.

- При досягненні основними засобами групи 1 балансової (залишкової) вартості менше 100 неоподатковуваних мінімумів ця (залишкова) вартість об’єкта включається до складу валових витрат в податковому обліку. У бухгалтерському ж обліку ця сума списується на витрати провідкою Дт 20 (44) Кт 02 — це випливає із сукупності пунктів 3.3 і 4.1 Рекомендацій по бухгалтерському обліку валових витрат і валових доходів, затверджених наказом Мініфіну від 04.08.97 р. № 168. Очевидно, аналогічно провідку потрібно робити у випадку придбання основних засобів групи 1 вартістю менше 100 неоподатковуваних мінімумів (наприклад, торгового кіоску), хоча прямої вказівки для таких випадків у Законі немає.

## ДИВІДЕНДИ

- З дивідендів, нарахованих за попередні роки, але не сплачених до 01.01.98 р., в момент їх виплати прибутковий податок не нараховується (при умові виплати до/або одночасно із виплатою таких дивідендів податку на прибуток, нарахованого у відповідності з п. 7.8.2 Закону “Про оподаткування прибутку підприємств”).

Ця пільга є в Законі України від 13.02.98 р. №129/98-ВР, який вніс зміни в Декрет Кабінету Міністрів України “Про прибутковий податок з громадян”. У згаданому Законі говориться про те, що вона (в даному випадку — пільга

на дивіденди) застосовується до доходів, отриманих з 01.01.98 р. А доходу у вигляді дивідендів у засновників (учасників) у даному випадку виникають не на дату нарахування (Дт 81 Кт 75), а на дату виплати (Дт 75 Кт 50).

Оскільки виплати відбуваються вже при дії нового Закону про оподаткування прибутку, необхідно утримати (Дт 75 Кт 68) і перерахувати до бюджету податок на дивіденди, не дивлячись на той факт, що ці дивіденди були нараховані до 01.07.97 р. (до вступу в силу нової редакції Закону про прибуток). Адаже, згідно із п.2.2.2 Закону про прибуток, його норми застосовують “починаючи з доходів і витрат, отриманих і проведених з 1 липня 1997 року”, а оскільки дивіденди були до цього терміну тільки нараховані, а виплата (отримання доходу) відбувається вже після 01.07.97 р., на такі виплати розповсюджується дія п.7.8.2 Закону про прибуток. Тобто, необхідно за рахунок нарахованих сум утримати 30% податку на прибуток. (Однак для підприємства цей податок не “пропаде”, а зменшить суму податку на прибуток за підсумками поточного кварталу або наступних, якщо поточний буде збитковим).

Таким чином, засновники (учасники) зможуть отримати “на руки” тільки 70% від нарахованих сум (подарувавши 30% у вигляді податку рідному підприємству), але без утримання з них прибуткового податку.

## ВІДРЯДЖЕННЯ

- Якщо працівник за кордоном витратив власні кошти в іноземній валюті, то заборгованість погашається у гривнях за курсом Національного банку України на день погашення (виплати) грошей. При цьому добові виплатують просто з розрахунку 76 грн. без перерахунку в інвалюту.
- Якщо на закордонне відрядження був виданий аванс у доларах, то для авансового розрахунку добові беруться у розмірі 40 доларів (як 76 грн. : 1,9), при умові, що рахунки на оплату вартості проживання у готелі не включають витрати на харчування.

Якщо витрати на харчування включаються у вартість проживання, то добові приймаються до звіту відповідно:

- при одноразовому харчуванні — 31,57 дол. (60 грн. : 1,9);
- при дворазовому харчуванні — 22,63 дол. (43 : 1,9);
- при триразовому харчуванні — 12,21 дол. (27 : 1,9).

Якщо на закордонне відрядження був виданий аванс в іншій валюті, то вищевказані доларові цифри перераховуються у валюту за курсом Національного банку України долара до цієї валюти на дату видачі авансу (незалежно від того, був виданий аванс у валюті країни відрядження чи в іншій валюті).



## ЕКСПОРТ

• При відвантаженні на експорт товару (коли відвантаження — перша полія) валові доходи, як правило, виникають у момент передачі вантажу перевізнику, а не у момент оформлення експортної ВМД. І хоча у додатку до Положення з бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті датою реалізації товарів за іноземну валюту вважається дата митного оформлення, потрібно звернути увагу на п.4 цього Положення, в якому говориться, що в додатку наведені дані, на які з метою бухгалтерського обліку здійснюється перерахунок в грошову одиницю України. Тобто при відвантаженні на експорт Дт 62 Кт 46 валові доходи виникають у момент фактичного відвантаження. Але проводка робиться на суму, виходячи із курсу НБУ на дату оформлення ВМД. Валові ж доходи визначаються, виходячи з курсу НБУ на день відвантаження.

## ДОГОВІР КОМІСІЇ

• При відвантаженні товарів на комісію залишок товарів на кінець кварталу, який береться для розрахунку згідно із п.5.9 Закону про прибуток, не зменшується. На це вказує п. 2.1 Порядку перерахунку згідно із п.5.9: перше, відомості про залишки заповнюють на підставі даних бухгалтерського обліку, а товари, відвантажені на комісію, залишаються на 41-му рахунку; по-друге, у Порядку не сказано, що в залишки для перерахунку беруться тільки ті власні товарно-матеріальні цінності, які є на своїх складах (місях зберігання).

## ПАТЕНТУВАННЯ

• Якщо зарплата видається натуроплатою, то торговий патент придбавати не потрібно, оскільки, згідно ст.3 Закону "Про патентування деяких видів підприємницької діяльності", патентується тільки та торгова діяльність, що здійснюється за готівку у пунктах продажу товару, а тут готівка не проходить.

## ПРИБУТКОВИЙ ПОДАТОК З ГРОМАДЯН

• Якщо громадянин звільняється в першій половині місяця, тобто пропрацювавши в цьому місяці менше 15 календарних днів, то прибутковий податок з виплачуваних у цьому місяці доходів (заробіток за відпрацьовані дні, компенсація за невикористану відпустку та інші оподатковувані доходи) утримується без застосування неоподаткованого мінімуму та пільг на дітей.

При цьому бухгалтерія повинна скласти кінцевий розрахунок за відпрацьований період і видати довідку за ф. №3 про суми сукупного доходу, нарахованого у поточному році, і утримані суми податку. У довідці нарахування і утримання останнього місяця вказують окремо.

Громадянин зобов'язаний представити дану довідку в бухгалтерію за новим місцем роботи. Пільги з неоподаткованого мінімуму і на дітей повинні бути представлені працівнику за новим місцем його роботи, якщо кількість відпрацьованих днів на попередньому і новому місці роботи в місяці звільнення перевищує 15 календарних днів.

Оскільки вираховування податку на основному місці роботи протягом року здійснюється із сум місячного сукупного оподаткованого доходу за шкалою, бухгалтерія на новому місці роботи для розрахунку прибуткового податку повинна додати обидва нарахування в цьому місяці (на новому та попередньому місцях роботи) і застосувати до отриманої суми шкалу. Потім відняти від отриманого таким чином прибуткового прибуткового податок, утриманий за попереднім місцем роботи, а позитивний залишок доутримати проводкою Дт 70 Кт 68.

Такий же порядок використовують у випадку, коли працівник на попередньому місці роботи пропрацював більше 15 календарних днів у місяці звільнення, з тією лише різницею, що у даному випадку при утриманні прибуткового податку за цей місяць буде враховано застосування пільги з неоподаткованого мінімуму і на дітей з попереднього місяця роботи (див. п.9 Інструкції ГДПУ №12 про прибутковий податок з громадян).

## АКТИ ЗАКУПКИ

• Звертаємо увагу підприємств, які проводять закупки у населення, на необхідність складання акту закупки з вказанням паспортних даних громадянина-продавця, а також утримання прибуткового податку.

Акт закупки необхідний для підтвердження витрачання і правомірності списання підзвітних сум (або виплат з каси), а паспортні дані потрібні для направлення довідки за формою №2 (додаток №2 до Інструкції про прибутковий податок з громадян) у податкову інспекцію за місцем проживання громадянина. При утриманні прибуткового податку необхідно враховувати таку особливість: придбаваючи щось вартістю 100 грн., ви виплачуєте на руки громадянину тільки 80 грн. (в акті закупки вказується: ціна 100 грн.(!), до виплати на руки — 80 грн.), оскільки "недоплачені" 20 грн. — це сума 20%-го прибуткового податку, який ви утримали з громадянина. Якщо ж ви виплатите йому на руки всі 100 грн., вказані в закупівельному акті, тобто без утримання із суми закупки прибуткового податку, то вам доведеться вносити податок за рахунок власного прибутку, при цьому сама сума податку також стане прибутком громадянина і потрапить під оподаткування.

Приклад розрахунку загальної суми прибуткового податку (п/п):  
 $20 + 4 + 0,8 + 0,167 + \dots = 25$



(п/п з 20) (п/п з 4) (п/п з 0,8)

(що можна отримати і через пропорцію:  
 $20\% \text{ від } (100-20)\% = x\% \text{ від } 100\%; x = 25$ ).

Таким чином, при виплаті 100 грн. на руки прибутковий податок, що сплачується за рахунок коштів підприємства, становитиме вже не 20, а 25 грн. Наочніше показати, що застосування ставки прибуткового буде у даному випадку не “зсередины”, а “зверху”, можна наступним чином: щоб видати громадянину “чистими” на руки 100, необхідно було б нарахувати 125 (тобто прибутковий буде  $125 \times 20\% = 25$ ).

Приклади відображення згаданих операцій у бухгалтерському обліку (товари закуповуються через підзвітну особу):

I. Закупівельний акт на 100, сплачено — 80:

Дт 71 Кт 50 — 80

Дт 05 (41) Кт 76 — 100

Дт 76 Кт 71 — 80

Дт 76 Кт 68 (п/п) — 20

за здачею

авансового звіту

II. Закупочний акт на 100, сплачено — 100 (прибутковий податок при виплаті не утримано):

Дт 71 Кт 50 — 100

Дт 05 (41) Кт 76 — 100

Дт 76 Кт 71 — 100

Дт 81 Кт 68 (п/п) — 25

за здачею

авансового звіту

I варіант: валові витрати — 100, реальні витрати — 100.

II варіант: валові витрати — 100, реальні витрати — 125.

*Сьогодні у багатьох підприємств виникають ситуації одночасної наявності кредиторських і дебіторських заборгованостей.*

Розглянемо варіант, коли дебітори — такі ж підприємства, як і ваше, а кредиторська заборгованість у вас — перед бюджетом.

Ви (недоїмщик) винні бюджету, а на вашому розрахунковому рахунку — 0. Пунктом 29 “б” Інструкції Міністерства фінансів України від 21.01.93 р. №8-93 “Про стягнення невнесених вчасно податків і неподаткових платежів” (із змінами та доповненнями) вам надається можливість одночасно вирішити два питання: зняти із свого боржника його (перед вами) заборгованість (з допомогою своєї податкової інспекції), котра піде на погашення вашої заборгованості перед бюджетом.

Для цього необхідно звернутися в свою податкову інспекцію з проханням про стягнення недоїмки на суми, що підлягають отриманню недоїмщиком від його дебіторів. При цьому, якщо сума недоїмки перевищує дебіторську заборгованість, то буде стягнена вся заборгованість, якщо ж навпаки — то у

межах заборгованості недоїмщика перед бюджетом. Підставою для звернення стягнення на рахунки дебіторів недоїмщика є бухгалтерська звітність недоїмщика, що випливає із бухгалтерських записів, і котру вони визнають правильною.

Тобто ви звертаєтесь у свою податкову інспекцію з відповідним листом і необхідною первинною документацією, яка підтверджує факт і суму дебіторської заборгованості. Згідно із п.2.1 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку (№88 від 24.05.95 р.), первинні документи — це письмові свідоцтва, що фіксують і підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження і дозволи адміністрації (власника) на їх проведення.

При зверненні стягнення на рахунки дебіторів недоїмщика податкова інспекція вказує в інкасовому дорученні (розпорядженні) суму дебіторської заборгованості, номер і дату одного із первинних документів.

У всіх випадках інкасові розпорядження податкової інспекції про стягнення сум з дебіторів недоїмщика подають у банк за місцем перебування недоїмщика. При цьому стягнуті суми проходять поза його розрахунковим рахунком і переводяться безпосередньо у бюджет або відповідні фонди.

Про надходження сум дебіторської заборгованості на погашення недоїмки податкова інспекція письмово повідомляє недоїмщика не пізніше наступного дня після отримання документів, що підтверджують зарахування цих сум. Отримавши це повідомлення, бухгалтерія недоїмщика повинна скласти відповідні бухгалтерські проводки (залежно від суті дебіторської заборгованості):

1. Якщо постачальнику була перерахована певна сума (Дт 60 Кт 51), а умови договору не виконуються, причому перед бюджетом існує заборгованість.

Звертаєтесь у податкову інспекцію, відбувається вищеописаний процес, і по отриманню від неї письмового повідомлення про погашення недоїмки бухгалтер робить наступний запис: Дт 68 Кт 60.

2. Якщо із замовником підписаний акт про виконані роботи чи проведені відвантаження товару, але оплата не надходить, причому перед бюджетом існує заборгованість за іншими операціями.

При проведенні заліку дебіторської заборгованості в погашення недоїмки у даному випадку обов'язково потрібно показати реалізацію, що супроводжується нарахуванням нових сум податків, котрі також необхідно сплатити в бюджет.

Нагадаємо, що облік реалізації ведуть за відвантаженням:

Дт	Кт	Підстава
46	20	акт про виконані роботи
46	41	накладна на відвантаження
62	46	--/--
46	68/ПДВ	--/--
46	80	--/--
68	62	Повідомлення податкової інспекції

І останнє. Розглянутий варіант повернення дебіторської заборгованості ефективний тільки з платоспроможним дебітором. Тому, якщо ви не впевнені в платоспроможності вашого боржника, своєчасно покладіть у банк, на картотеку свої платіжні доручення на суму недоїмки, щоб не сплачувати штрафних санкцій! Хоча пеню сплачувати все одно доведеться.

### **Податковий облік при здійсненні операцій за договорами комісії**

Часто одне підприємство передає іншому товар на реалізацію за договорами комісії. Така форма торгівлі має переваги для обох сторін, які беруть участь у господарській операції: власника товару звільняють від пошуку покупця, а посередник має можливість здійснювати господарську діяльність, не застосовуючи значних сум оборотних засобів для закупки продукції для її подальшої реалізації.

Під договором комісії, згідно із ст. 395 Цивільного Кодексу України, розуміють договір, відповідно до якого одна сторона (комісіонер) зобов'язується за дорученням іншої сторони (комітента) за винагороду здійснити одну або кілька операцій від свого імені і за дорученням комітента. Одна із особливостей даного договору — право власності на товар переходить, комісіонер не придбаває його у комітента, він тільки певний час володіє товаром до передачі його в розпорядження кінцевого покупця. Власником переданих на комісію товарів залишається комітент. Після прийняття товару від комітента комісіонер зобов'язаний забезпечити його зберігання, а у випадку втрати або псування — відшкодувати клієнту збитки. За посередництвом комісіонер отримує комісійну винагороду, передбачену угодою сторін (як правило, певний процент від суми угоди). Крім того, комісіонер має право на відшкодування витрат на зберігання товарів, прийнятих на комісію. Договір комісії повинен бути укладений у письмовій формі. Прийняті на комісію товари відображають на позабалансовому рахунку

002 "Товарно-матеріальні цінності, прийняті на відповідальне зберігання" у сумі, визначеній угодою сторін.

Згідно із пп. 7.9.1 п. 7.9 ст. 7 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22.05.97 р. № 283 (із врахуванням змін і доповнень) у валовий прибуток не включаються кошти, залучені у зв'язку з отриманням платником податку на підставі договорів комісії і консигнації майна, а також відповідно до інших цивільно-правових договорів, які не передбачають передачу права власності на таке майно. У зв'язку з цим валовим доходом комісіонера є комісійна винагорода. У відношенні нарахування і сплати податку на додану вартість необхідно керуватись п. 4.7 ст. 4 Закону України "Про податок на додану вартість" від 03.04.97 р. № 168/97-Вр.

Якщо платник податку продає товари, отримані на підставі договорів комісії, що зобов'язують його продавати від імені й за дорученням іншої особи (комітента) без передачі права власності на такі товари, базою оподаткування є реалізаційну вартість товарів. Датою збільшення податкових зобов'язань комісіонера є дата, яка належить до податкового періоду, протягом якого відбувається якась подія (п. 7.3 ст. 7); або дата зарахування коштів від отримувача (замовника) на банківський рахунок платника податку у вигляді оплати товарів, які підлягають продажу; або дата відвантаження товарів.

Датою збільшення податкового кредиту комісіонера є дата перерахування коштів на користь комітента або надання останньому інших видів компенсації вартості вказаних товарів. При цьому датою збільшення податкових зобов'язань є дата отримання коштів або інших видів компенсації вартості товарів від комісіонера.

Питання відображення у бухгалтерському обліку операцій за договорами комісії буде приєвчено матеріал у наступному номері.

### **Оборотні засоби**

В обліковій практиці дуже часто зустрічається об'єкт бухгалтерського обліку — "оборотні засоби". На жаль, чинне законодавство не закріпило його визначення і тому його трактування в бухгалтерському обліку неоднозначне.

На нашу думку, найповніше враховує визначення оборотних засобів лист ГДП України від 25 березня 1996 року № 14-212/10-2172. Згідно з ним, оборотні засоби — сукупність грошових коштів, авансованих підприємством для формування оборотних виробничих фондів і фондів обігу, що забезпечують безперервний процес виробничо-господарської діяльності.

До оборотних виробничих фондів відносять виробничі запаси, незавершене виробництво, витрати майбутніх періодів, а до фондів обігу — готову

продукцію, товари відвантажені, але не оплачені, грошові засоби на рахунках в банку і в касі.

### **Збір до Інноваційного фонду, дорожній збір**

Якщо виробниче підприємство виконало роботи, отримало за них бартером товарно-матеріальні цінності та продало їх, то в такому випадку, на нашу думку, збір до інноваційного фонду та дорожні роботи воно повинно нараховувати як торговельне підприємство, оскільки ці операції не вступляють виробничими. Тобто, дорожній збір нараховують у розмірі 0,06% товарообороту без ПДВ, збір до інноваційного фонду – від націнки за реалізовані товарно-матеріальні цінності за мінусом ПДВ. Якщо товарно-матеріальні цінності реалізовані без націнки, збір до інноваційного фонду не нараховується.

### **Безоплатне отримання основних засобів, МШП, товарно-матеріальних цінностей**

- Безоплатне отримання основних засобів 2-ої та 3-ої груп проводиться за вартістю, що вказана у документі, й підтверджує факт прийомки-передачі таких фондів, а у бухгалтерському обліку відображається проводкою  
Дт 01 Кт 88.

Нарахування зносу за такими об'єктами відображається наступним чином:  
Дт 81 Кт 02.

Оскільки амортизації підлягають тільки витрати на придбання основних засобів, амортизація на безоплатно отримані основні засоби не нараховується.

При безоплатному отриманні товарів (робіт, послуг) їх вартість включається до складу валових доходів згідно із п/п 4.1.6 Закону "Про оподаткування прибутку підприємств". Отже, всі безоплатно отримані основні засоби, МШП, товарно-матеріальні цінності збільшують валові доходи підприємства.

Розглянемо приклад відображення у бухгалтерському обліку безоплатно отриманих МШП.

Дт 12 Кт 88 — оприбуткування МШП;

Дт 12/2 Кт 12/1 — передача в експлуатацію;

Дт 81 Кт 13 — нарахований 100% знос;

Дт 13 Кт 12/1 — списання МШП за непридатністю.

Безоплатно отримані товарно-матеріальні цінності відображаються наступною проводкою:

Дт 05 (41) Кт 88

### **Легковий автотранспорт**

Часто виникають питання стосовно віднесення будь-якого легкового авто до певної категорії, особливо це стосується легкового автотранспорту.

Практика свідчить, що податкова інспекція не завжди правомірно підходить до вирішення цього питання.

У зв'язку з цим невеличка інформація.

Підставою віднесення транспортних засобів до тієї чи іншої категорії (автомобілі легкові, вантажні та ін.) є запис у технічному паспорті (технічному талоні) транспортного засобу.

Довідково повідомляємо наступне.

На всій території СНД діє єдина система позначення автотранспортних засобів (АТЗ), згідно з НО 270-66 (нормалі галузевої), затвердженої Мінавтопромом СРСР у 1966 році.<sup>10</sup>

Цей документ кожній моделі присвоюють індекс, що складається з кількох цифр.

Перша цифра означає клас АТЗ: за робочим об'ємом двигуна — для легкових автомобілів; за габаритною довжиною — для автобусів; за повною масою — для вантажних автомобілів, причепів чи напівприцепів.

Друга цифра вказує на тип АТЗ: легковий автомобіль позначається цифрою 1, автобус — 2, вантажний автомобіль або пікап — 3, тягач — 4, самоскид — 5, цистерна — 6, фургон — 7.

### **Інтернет**

Підприємство підключилось до мережі Internet, у зв'язку з чим виникають питання відображення у бухгалтерському та податковому обліку витрат, пов'язаних із підключенням (встановленням) до такої мережі, та фактичних витрат за користування даною мережею.

Згідно із п. 49 Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 03.04.93 р. №250 (із змінами і доповненнями) придбання права користування мережею Internet належать до нематеріальних активів. Нематеріальні активи у балансі підприємства відображають у сумі витрат на придбання. Вартість нематеріальних активів погашається поступовим віднесенням витрат на їх придбання на зменшення скоригованого доходу платника податку у межах норм амортизаційних відрахувань, визначених, виходячи із встановленого

<sup>10</sup> На території України діють ті ж норми – згідно з додатками до Норм витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті, затверджених наказом Мінітрансу від 10.02.98 р. – № 43.



терміну їх використання (ст.8 нової редакції Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22.05.97 р. №283/97-ВР).

Витрати у вигляді абонплати за користування мережею Internet відносяться на валові витрати платника податку відповідно до пп 5.2.1 п.5.2 ст.5 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" у редакції від 22.05.97 р. №283/97-ВР як сума будь-яких витрат, сплачених (нарахованих) протягом звітного періоду в зв'язку із здійсненням господарської діяльності.

### ***Встановлення телефону***

На нашу думку, витрати на встановлення телефону (оформлення телефонного номера) слід відображати як нематеріальні активи (за дебетом рахунку 04). При встановленні телефонного номера підприємство платить підприємству зв'язку за право користування цим номером. Отож, таке право цілком підпадає під визначення нематеріального активу, згідно з п.16 Вказівок щодо організації бухгалтерського обліку в Україні та п.1.2 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств". Виходячи з цього, витрати на встановлення телефону обліковуються як нематеріальні активи та підлягають амортизації за лінійним методом (рівними частинами протягом терміну користування, що встановлює платник податку самостійно, виходячи з терміну корисного використання такого нематеріального активу, але не більше 10-ти років безперервної експлуатації.<sup>11</sup>

### ***Оренда телефону***

Підприємство орендує у свого працівника мобільний телефон для здійснення господарської діяльності. Виникає питання відображення витрат у вигляді плати за телефонні розмови та абонплати у валових витратах.

Згідно з п.1.18 нової редакції Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22.05.97 №283/97-ВР (із змінами від 18.11.87 р. та 30.12.97 р.), лізингова (орендна) операція – це господарська операція фізичної або юридичної особи (орендодавця), що передбачає передачу основних фондів у користування іншим фізичним або юридичним особам (орендарам) під процент і на певний термін.

До складу валових витрат орендаря дозволяється включати будь-які витрати, пов'язані з виплатою чи нарахуванням процентів за борговими зобов'язаннями, у тому числі й орендної плати (пп 5.5.1 п.5.1 ст.5 вихованого Закону).

Що стосується витрат у вигляді абонплати і витрат за фактично здійснені

<sup>11</sup> Тобто, термін такого використання може бути як один, так і два або більше років.

телефонні переговори, то вони можуть бути включені до валових витрат орендаря, згідно з пп 5.2.2 п.5.2 ст.5 даного Закону, при умові, що ці витрати підтвержені відповідними розрахунковими, платіжними та іншими документами, котрі засвідчують приналежність цих витрат саме орендарю, а не фізичній особі. Це можливо лише за умови переформулення договорів на надання цих послуг саме орендарю з умовами, що надають ці послуги.

Одночасно повідомляємо, що згідно ст.62 Цивільного кодексу керівник підприємства від імені юридичної особи (орендаря) не має права заключати договори з фізичною особою — керівником підприємства<sup>12</sup>.

### ***Внески у статутний фонд товарно-матеріальних цінностей та валові витрати***

Питання виникнення валових витрат за товари, що надходять платнику податку як внесок до статутного фонду, піднімалось не раз у різних економічних виданнях, зокрема й на сторінках нашого тижневика<sup>13</sup>. З огляду на це, пропонуємо вам таку точку зору на цю проблему, висловлену фахівцями АФ "Контракти-Аудит"<sup>14</sup>, котру цілком поділяємо і ми.

Пунктом 4.2.5 Закону "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22.05.97 р. №283/97-ВР встановлено, що не включаються до складу валового доходу суми коштів або вартість майна, що надходять платнику податку у вигляді прямих інвестицій або реінвестицій у корпоративні права, емітовані таким платником податку.

Пунктом 1.28.2 Закону "Про оподаткування прибутку підприємств" визначено, що пряма інвестиція — це господарська операція, що передбачає внесення коштів або майна до статутного фонду юридичної особи в обмін на корпоративні права, емітовані такою юридичною особою, а, згідно з п.1.8 Закону, корпоративні права — це право власності на частку (пай) у статутному фонді (капіталі) юридичної особи, включаючи права на управління, отримання відповідної частки прибутку такої юридичної особи, а також частки активів у разі ліквідації підприємства.

Таким чином, законом визначено, що внесок до статутного фонду у вигляді коштів або товарів є прямою інвестицією і не включається до валового доходу платника податку.

Щодо включення отриманих товарів (як внеску до статутного фонду) до валових витрат, то Законом України "Про внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22.05.97 р. №283/97-ВР

<sup>12</sup> По застутнику обмежень немає.

<sup>13</sup> Див. "Супутник бухгалтера" №6/13-99 с.2.

<sup>14</sup> "Галицькі контракти" №7/98 с.168.



передбачено (п. 5.3.7 ст. 5.3), що не включається до валових витрат “здійснення прямих інвестицій”.

Однак Законом “Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 18.11.97 р. №639/97-ВР з п. 5.3.7 статті 5.3 слова “здійснення прямих інвестицій” було вилучено, тобто заборона включення прямих інвестицій до валових витрат була знята.

Виходячи з наведеного, можна зробити висновок, що отримані товари як внесок до статутного фонду включаються до валових витрат із наступним коригуванням таких витрат відповідно до приросту або убутку товарів за звітний квартал (п. 5.9 Закону).

### ***Віднесення дебіторської заборгованості до валових витрат***

Неодноразово саме це питання виникає у бухгалтерів.

Ми хотіли б сказати такої думки: згідно із п. 5.2.8 Закону про прибуток до валових витрат можна включити суму дебіторської заборгованості, за якою у звітному періоді минув термін позовної давності. Тобто, немає значення, коли утворилася ця заборгованість, вона могла з’явитися у 1995–1996 рр., а термін позовної давності за нею минає лише зараз. Хоча у чисельних консультаціях фахівці податкових інспекцій відстоюють іншу точку зору, котра полягає у тому, що до валових витрат можна віднести лише ту дебіторську заборгованість, яка виникла після 01.07.97 р., але вони не звертають увагу на один найважливіший момент: головне не те, коли виникла ця заборгованість, а те, коли вона стала безнадійною. А це виникає вже після 01.07.97 р. Всі вищенаведені аргументи підтверджує Лист ДПАУ від 16.11.98 р. №12344/11-15-2/116, де чітко вказано, що “кредитор може віднести суму непогашеної дебіторської заборгованості на валові витрати на підставі п/п 5.2.8 ст. 5 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”, якщо закінчився термін позовної давності незалежно від того, які заходи здійснював чи не здійснював кредитор для повернення боргу”.

### ***Списання основних фондів***

Відповідно до п. 6 Указу Президента України “Про деякі зміни в оподаткуванні” №857/98 від 07.08.98 р., у випадку ліквідації основних виробничих або невиробничих фондів за самостійним рішенням платника податку або при безоплатній передачі особи, не зареєстрованій як платник податків, а також у випадку переведення основних фондів до невиробничих фондів така ліквідація, безоплатна передача або переведення для цілей

оподаткування розглядаються як продаж таких основних виробничих фондів або невиробничих фондів за звичайними цінами, діючими на момент продажу, а для основних фондів групи 1 – за звичайними цінами, але не меншими їх балансової вартості.

Ці правила не діють, якщо основні виробничі або невиробничі фонди ліквідуються у зв’язку з їх знищенням або руйнуванням внаслідок обставин непереборної сили.

Таким чином, ліквідація, безоплатна передача або переведення основних фондів до невиробничих фондів прирівнюються до продажу і, згідно пп. 3.1.1 п. 3.1 ст. 3 Закону України “Про податок на додану вартість” №168/97-ВР від 03.04.97 р. (із змінами і доповненнями), є об’єктом оподаткування податком на додану вартість.

Порядок списання і виводу з експлуатації не повністю замортованих основних фондів викладений у п. 8.4 ст. 8 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” №283/97-ВР від 22.05.97 р. (із змінами і доповненнями).

## ***ПДВ***

Приділимо увагу проблемі відображення у бухгалтерському обліку ввізного (імпортного) ПДВ.

І. ПДВ сплачує імпортер на рахунок митниці безпосередньо при розмітненні імпортованих товарів (умовно — “імпортний” ПДВ).

### ***Відображення “митного” ПДВ у бухгалтерському обліку***

Дт 67/1 Кт 68 – нарахування податку;

Дт 68 Кт 51 – сплата ПДВ на рахунок митниці<sup>15</sup>;

Дт 68 Кт 67/1 – включення “митного” ПДВ у податковий кредит.

Як бачимо, в даній ситуації в бухгалтерському обліку виникає два дебети 68-го рахунку (перший — при оплаті, другий — при включенні ПДВ до податкового кредиту) і один кредит (нарахування податкового зобов’язання). Тому рекомендуємо не проводити у бухгалтерському обліку нарахування податкового зобов’язання, а відобразити всі операції (тим більше, що на практиці вони відбуваються майже одночасно) однією-єдиною проводкою: Дт 68 Кт 51 – при оплаті ПДВ.

Таким чином, цей дебет 68 “в одній особі” буде відображати не тільки

<sup>15</sup> Якщо оплата проводиться через митного брокера або ПДВ сплачується до ввозу (наприклад, при імпорті підкапізних товарів), то сума ПДВ повинна проводитись через 76 рахунок.

сплата, й включення суми сплаченого "митного" ПДВ до податкового кредиту. Логічність такої (єдиної) проводки обумовлена ще й тим, що у декларації про ПДВ податкове зобов'язання (Дт 67/1 Кт 68) за таким "митним" ПДВ не відображається взагалі, як і його сплата (Дт 68 Кт 51).

**II. Сплата ввізного ПДВ** проводиться з відстрочкою з видачею митниці податкового векселя (умовно — "вексельний" ПДВ).

#### **Відображення операцій, пов'язаних із "вексельним" ПДВ у бухгалтерському обліку<sup>16</sup>**

- 1) Дт 67/1 Кт 66 – видача митниці податкового векселя на суму ПДВ;
- 2) Дт 66 Кт 68 – включення "вексельного" ПДВ у податкові зобов'язання у період, на який припадає дата погашення векселя;
- 3) Дт 68 Кт 51 – сплата ПДВ за векселем;
- 4) Дт 68 Кт 67/1 – включення ПДВ у податковий кредит у місяці, наступному за місяцем погашення (оплати) векселя.

Якщо вексель буде оплачений достроково (до дати, коли він підлягає погашенню), то проводки 2, 3 і 4 повинні складатись одночасно в місяці дострокової сплати суми ПДВ за векселем.

Відмітимо, що при відображенні операцій з "вексельним" ПДВ так само, як і з "митним", зберігається співвідношення: два дебетні — один кредит.

#### **III. Сплата ПДВ при імпорті послуг.**

ПДВ сплачений при імпорті послуг.

#### **Відображення у бухгалтерському обліку**

Якщо першою подією буде передоплата нерезиденту за роботи-послуги:

- 1) Дт 60 Кт 52 (51) – відправлені гроші;
- 2) Дт 67/1 Кт 68 – включення ПДВ (згідно з п. 7.3.6 Закону) у податкові зобов'язання;
- 3) Дт 68 Кт 51 – сплата ПДВ<sup>17</sup>;
- 4) Дт 68 Кт 67/1 – виникло право на податковий кредит в місяці сплати (заліку) ПДВ.

Якщо першою подією буде підписання акту виконаних послуг, то зміниться тільки послідовність проводок: 3, 4 і 1. Крім того, спочатку буде проводка Дт 20 (44) Кт 60 – на вартість послуг нерезидента, якщо вони підуть до валових витрат. Якщо ж послуги у валові витрати не потрапляють, то правомірність віднесення ПДВ до складу податкового кредиту – під дуже великим сумнівом.

<sup>16</sup> Порядок відображення регламентований п. 6 Інструкції з бухгалтерського обліку ПДВ, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 01.07.97 р. № 141, із змінами і доповненнями.

<sup>17</sup> Якщо сплата буде проведена не грошима, а шляхом заліку зобов'язання по ПДВ (з імпортованих послуг) з сумами податкового кредиту за іншими операціями звітного місяця, то дана проводка, на нашу думку, не складається.

У такому випадку ПДВ (як і самі послуги) піде в традиційному обліку з 81-го рахунку, а в податковому — не відіб'ється.

• У зв'язку з тим, що п/п 5.5.4 Закону "Про оподаткування прибутку підприємств" відносить до складу валових витрат витрати платника податку на проведення рекламних заходів, часто виникає запитання: чи може підприємство включити у валові витрати витрати на виготовлення (спорушення) дорогих рекламних щитів або вивісок?

Якщо рекламний щит коштує більше 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян і строк його служби перевищує один рік, його потрібно обліковувати як основний засіб на рахунку 01 у складі 3-ї групи. При цьому зменшення оподаткованого прибутку буде відбуватись шляхом зменшення валових доходів на суму амортизаційних відрахувань. Той факт, що щит виконує рекламні функції, вказує на його зв'язок з господарською діяльністю підприємства.

Такий підхід (не "миттєвого" зменшення прибутку, а шляхом амортизації витрат на виготовлення рекламного щита) практикується ще з минулої редакції Закону про прибуток. У Правилах застосування Закону також вказувалось (підпункт "з" пункту 25), що до витрат підприємства на рекламу відносяться витрати на "виготовлення стендів, муляжів, рекламних щитів, вказівників і т.п. (у сумі амортизації, зносу за вказаним інвентарем)".

• Звертаємо вашу увагу на те, що "Положення про порядок реєстрації отримання резидентами кредитів у іноземній валюті від іноземних кредиторів" (затверджено Постановою Правління НБУ від 07.05.97 р. № 144 із змінами від 18.08.98 р. № 321) розповсюджується лише на ті кредити, які отримуються від нерезидентів у іноземній валюті в безготівковій формі. Саме такі кредити і підлягають реєстрації в обласному управлінні НБУ.

У п. 5 Положення сказано:

"Національний банк України не здійснює реєстрацію таких операцій, як одержання резидентом від нерезидента (компанії, фірми) кредиту у формі відстрочки платежу за реалізовани товари, виконані роботи, надані послуги. Вказані операції регулюються чинним законодавством України, зовнішньоекономічними контрактами і міжнародними угодами".

Таким чином, сплата відсотків за товарним кредитом не потребує реєстрації договору в НБУ і не обмежується ставкою максимальної прибутковості.

Реєстрація контракту й індивідуальна ліцензія НБУ не потрібні і при виплаті лізингового платежу, у тому числі суми, що сплачується лізингодавцю як відсоток за залучений ним кредит для придбання майна за договором лізингу (п. 2 ст. 16 Закону "Про лізинг").

Відсотки за фінансовим лізингом є складовою частиною лізингового платежу, тому їх виплата є оплатою послуг, наданих лізингодавцем лізингоотримувачу, а не сплатою відсотків за фінансовим кредитом.

Відповідно до п/п "А" п.4 ст.5 Декрету КМУ "Про систему валютного регулювання і валютного контролю" платежі в іноземній валюті у виконання зобов'язань з оплати продукції, послуг, робіт, прав інтелектуальної власності та інших майнових прав не потребують отримання індивідуальної ліцензії НБУ.

- Про нараховання на компенсацію за невикористану відпустку.

Перелік видів оплати праці та інших виплат, на які не нараховується збір на обов'язкове державне пенсійне страхування, затверджений Постановою КМУ від 18.05.98 р. № 697, включає компенсацію за невикористану відпустку (п.2 Переліку).

Оскільки Перелік можна застосовувати не тільки до збору в Пенсійний фонд, а й до збору на обов'язкове соціальне страхування, багато хто зробив висновок, що на що компенсацію нараховувався лише збір у Фонд Чорнобиля (нагадаємо, що компенсація за невикористану відпустку входить у фонд додаткової заробітної плати – п. 2.2.3 Інструкції зі статистики заробітної плати №323).

Звертаємо вашу увагу на фразу "до цих витрат не відносяться <...> витрати, що не враховуються при розрахунку середньомісячної заробітної плати для призначення пенсій, перелік яких затверджується Кабінетом Міністрів України", що обмежує об'єкт обладання зборами в Пенсійний фонд і на соцстрах. Вказаний текст міститься в Законах "Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування" і "Про збір на обов'язкове соціальне страхування", і в тому, і в іншому – у п. 1 ст.2. А це значить, що поширюється це обмеження тільки на платників, визначених пунктами 1 і 2 статті 1 кожного зі згаданих Законів, і не поширюється на фізичних осіб, указаних у пункті 4 статті 1.

Підсумок: на компенсацію за невикористану відпустку нараховувався збір у Фонд Чорнобиля (10%), утримується 1% у Пенсійний фонд, 0, 5% на безробіття і, зрозуміло, прибутковий податок.

• Звертаємо увагу на те, що при бартері актуальним для ПДВ є момент "відвантаження послуги" (не при бартері ПДВ залежить тільки від моменту оплати). Так ось, момент цей для ПДВ визначається (на відміну від Закону про прибуток) не моментом фактичної передачі результатів робіт, а (згідно з п/п 7.3.4 і 7.5.3 Законом про ПДВ) — оформленням документа, який засвідчує факт виконання (отримання) робіт (послуг).

Тобто, якщо для валових доходів при бартері на оренту достатньо просто закінчення місяця, то для кредиту 68 по ПДВ повинен бути акт. Якщо оренда — зустрічна подія, то після закінчення місяця виникають валові витрати, а за актом — Дт 68/1.

- Окремі особи, виявивши нестачу або псування товарно-матеріальних

цінностей, яку не слід списувати на винну особу, спочатку проводять значну уцінку таких товарно-матеріальних цінностей (при цьому бажано керуватись "Положенням про порядок уцінки і реалізації продукції, що залежала, із групи товарів широкого вжитку і продукції виробничого призначення", затвердженим Наказом Мінекономіки і Мінфіну України від 10.09.96 р. №120/190, із змінами і доповненнями, внесеними наказом від 18.11.96 р. №151/243), і тільки потім "виявляють" нестачу (або псування). Виграш подвійний:

– по-перше, не дуже постраждає близька підприємству людина;

– по-друге, є можливість зменшити платежі до бюджету.

• Часто ми стикаємося із ситуацією, коли Державна податкова адміністрація України і Комітет Верховної Ради України з питань фінансів і банківської діяльності мають різні думки з одного і того ж питання.

У зв'язку з цим наші бухгалтери цікавляться, хто із цих органів має право тлумачити закони і чий листи мають юридичну силу.

У зв'язку з цим роз'яснюємо, що відповідно до п.2 ст.150 Конституції України офіційне тлумачення Конституції і законів України належить до компетенції Конституційного Суду України.

Тому юридична сила листів Комітету Верховної Ради і Державної податкової адміністрації України приблизно однакова: ці органи обидва мають право неофіційного тлумачення законів.

Згідно з п.3 ст.14 Закону України "Про постійні комісії Верховної Ради України" від 04.04.95 р. №116/95-ВР

"постійні комісії у межах своєї компетенції мають право у своїх рішеннях давати роз'яснення відносно застосування положень діючих законів України. Пояснення постійних комісій не мають статусу офіційного тлумачення і не можуть змінювати встановлені діючим законом норми".

Згідно ж п.4 ст.8 Закону "Про державну податкову службу в Україні" (в редакції Закону від 05.02.98 р. №83/98-ВР) Державна податкова адміністрація України

"роз'яснює через засоби масової інформації порядок застосування законодавчих та інших нормативно-правових актів про податки, інші платежі".

У спірних ситуаціях ми віддаємо деяку перевагу роз'ясненням Комітету Верховної Ради України з питань фінансів та банківської діяльності, оскільки ця думка (хоч і неофіційна) профільного Комітету Верховної Ради України — людей, які приймали безпосередню участь у створенні, редагуванні, прийнятті та змінах податкових законів. Тому їм краще за інших відомо, який зміст вкладається, наприклад, в норми Закону "Про податок на додану вартість" або "Про оподаткування прибутку підприємств".

- У термінах Закону "Про оподаткування прибутку підприємств" кредиторська заборгованість після закінчення терміну позовної давності є



“безповоротною фінансовою допомогою” (п. 1.22) і включається у валовий дохід (податкового періоду закінчення терміну) відповідно до п. 4.1.6 як дохід від позареалізаційних операцій. Крім того, ніхто не відміняв п. 63 Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні від 03.04.93 р. № 250:

“63. Суми кредиторської заборгованості між підприємствами недержавної форми власності, за якими термін позовної давності закінчився, підлягають віднесенню на результати фінансово-господарської діяльності у наступному місяці після закінчення терміну позовної давності.

У всіх інших випадках суми кредиторської заборгованості, а також суми депонентської заборгованості, за якими термін позовної давності закінчився, підлягають перерахуванню підприємствами і установами у відповідний бюджет не пізніше 10 числа наступного місяця після закінчення терміну позовної давності. За несвочасне перерахування у бюджет стягується пеня у розмірі 0,3 процента від цих сум за кожний прострочений день.”

Картина виходить дуже неприваблива, оскільки якщо у державного підприємства або боржника державного підприємства закінчиться строк позовної давності за кредиторською заборгованістю, то її сума повинна потрапити й у валовий дохід, і в Державний бюджет, тобто підприємство фактично віддає Батьківщині 130% від суми заборгованості. У зв'язку з цим рекомендуємо відсувати у таких договорах терміни виконання зобов'язань і не забувати про те, що багато державних підприємств протягом останніх трьох років акціонувались, тому, перш ніж робити подарунки Батьківщині — поцікавтеся статусом свого “колишнього державного” кредитора.

• Відповідно до Положення про порядок реалізації і ведення бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних із продажем товарів, оприбуткування імпортих товарів відбувається “за митною вартістю, включаючи митні витрати”. Деяких бентежить слово “включаючи”. Але, перше, сама собою митна вартість не включає митних витрат, а, по-друге, у першопочатковому варіанті Положення (в редакції Наказу Міністерства Фінансів України від 05.07.93 р. №14-401) були лише слова “по митній вартості”, і тільки при внесенні у Положення змін (листом Міністерства фінансів від 10.12.93 р. №18-4170) до цих слів додали “включаючи...”.

Таким чином, мова тут йде про те, що при оприбуткуванні імпортих товарів на 41-й рахунок до митної вартості необхідно додати митні витрати (митний тариф, мито, виклик митника та ін).

Крім того, в рахунок 41 входить і акцизний збір, хоча про те, що акциз йде в 41 рахунок, прямо ніде мова не йде. Описано вказано на це вказують норми старої експортно-імпоротної 44-ої Інструкції з ПДВ і те, що “імпорти” акциз не входить у витрати обігу в торгівлі (див. Типове положення про склад витрат обігу і порядку їх планування і розподілу в торговельній діяльності від 18.03.96

р. №334), зате поряд з товарами включається у валові витрати і в принципі повинен у складі балансової вартості товарів (як складова 41 рахунку) брати участь у перерахунку за п.5.9 Закону “Про оподаткування прибутку підприємств”.

Однак бухгалтерський і податковий облік — речі різні, тому для ряттування акцизу від п.5.9 рекомендуємо суму “імпортного” акцизу відносити на рахунок 44, а не на 41, щоб, включивши цю суму у валові витрати, згідно з п/п 5.2.5 Закону про прибуток, спати спокійно. Хоча і при такому підході є свій мінус: сума, яка раніше була у 41 рахунок акцизом, тепер стане фактично торговельною націнкою, тобто штучно збільшиться база для нарахування внесків до Державного інноваційного фонду.

### Облік сигналізації

На нашу думку, витрати підприємства на встановлення сигналізації в орендованому приміщенні включенню у валові витрати (принаймі, цілком) не підлягають. Проте й у визначення окремого інвентарного об'єкта основних засобів (див. п. 10 Інструкції з бухгалтерського обліку балансової вартості груп основних фондів) витрати на встановлення охоронної сигналізації не вписуються. До того ж у “Віснику податкової служби України” №12/97 на с.13-14 мала місце консультація, автори якої віднесли витрати на встановлення сигналізації до різновиду поліпшень основних фондів.

Ми, у принципі, теж схилиємося до такої думки. Тому в даному випадку варто керуватися нормами пунктів 8.7 і 8.8 Закону про прибуток, відповідно до котрих ці витрати (за відрахуванням ПДВ, якщо він іде в податковий кредит) повинні збільшити балансову вартість 1-ої групи основних засобів орендаря й амортизувати за нормами для 1-ої групи (1,25% у квартал). Крім того, відповідно до листа Комітету ВР із питань фінансів і банківської діяльності від 11.05.98 р. №06-10/309 (який не заперечує податківці) ці витрати в сумі, що не перевищує 5% балансової вартості власних основних засобів орендаря, можуть бути включені у валові витрати. (Аналогічний підхід припустимий і при обладнанні сигналізацією власних помешкань.)

У бухгалтерії зазначені витрати відображаються:

Дт 33, Дт 68/ПДВ, Кт 60;

Дт 20 (44), Кт 33 — у межах 5% балансової вартості власних ОФ;

Дт 01/1 (субрахунок “Витрати на поліпшення (найменування об'єкта оренди ОЗ)”, Кт 33.

Після закінчення договору оренди, якщо орендодавець не буде відшкодовувати орендарю недоамортизовану частину витрат на сигналізацію, орендар відокремлює ці поліпшення (сигналізацію) від об'єкта оренди



(помешкання) і в недоамортизованій сумі оприбутковує їх на рахунок 07 (05, 08) проводкою:

Дт 07 (05,08), Кт 01/1 (субрахунок "Витрати на поліпшення (найменування об'єкта оренди ОЗ)"),

з врахуванням того, що перед цим на амортизовану частину було виконано Дт 02, Кт 01/1 (субрахунок "Витрати на поліпшення (найменування об'єкта оренди ОЗ)").

Хоча в такому випадку, мабуть, податківці будуть стверджувати, що таке відділення треба відбивати як ліквідацію (нехай і часткову) цього унікального основного засобу — "поліпшення об'єкта оренди". І проводки повинні бути:

Дт 46, Кт 01 — на всю початкову вартість;

Дт 02, Кт 46 — знос;

Дт 80, Кт 46;

Дт 07 (05), Кт 80.

Тим самим вони підводять цю операцію під ПДВ із звичайної ціни за ст. 8 Указу №857:

Дт 81, Кт 68/ПДВ. ("Бухгалтерская газета" №18/99)

### ***Збільшення статутного фонду***

Якщо один із засновників ТОВ зробив додатковий внесок у статутний фонд без внесення змін в засновницькі документи, то ці кошти, відповідно до ст. 469 ЦК, є безпідставно придбаними і підлягають поверненню. Тому правильно включити їх до складу безповоротної фінансової допомоги, як це радить робити "Вісник податкової служби України" №15/99 (с.5). ТОВ відображає цю суму проводкою

Дт 51 (05, 07, 50), Кт 76.

Принаймні, саме такий підхід необхідно відстоювати при перевірці. А ще краще — не допускати подібних проблем.

### ***Приріст, убуток товарно-матеріальних цінностей***

При перерахунку за п. 5.9 Закону "Про оприбуткування прибутку підприємств" необхідно пам'ятати про те, що включається до балансової вартості матеріальних ресурсів. Згідно з п. 51 Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в Україні

"фактична собівартість матеріальних ресурсів визначається, виходячи із витрат на їх придбання, включаючи сплату процентів за придбання в кредит, настаній, постачальницьких ресурсів, націнки (надбавки), комісійної винагороди, сплаченої постачальницькими та зовнішньоекономічними організаціями, вартість послуг товарних бірж, митні збори, витрати на транспортування, зберігання і доставки, які здійснюються сторонніми організаціями".

### ***Готівковий обіг***

У ст. 1 Указу Президента від 04.03.98 р. №167/96 "Про заходи по підвищенню відповідальності за розрахунки з бюджетами і державними цільовими фондами" під податковою заборгованістю розуміють суми не сплачених у встановлені терміни податків, зборів і т.п. Відомо, що податки в бухгалтерському обліку нараховуються в одному місяці, а терміни їх сплати припадають, як правило, на інший. Тому може те не звертати уваги на свій к-т 68, поки не наступлять терміни сплати податків. Тобто при прострочених боргах бюджету ви не втрачаєте право платити зарплату з виручки.

З урахуванням нових штрафів, пов'язаних із готівкою (Указ Президента від 12.06.95 р. №436/95 із змінами, внесеними Указом від 11.05.99 р. №491/99, див. "Супутник бухгалтера" №19 на с. 1-2), не варто видавати готівку під звіт (на господарські потреби або відрядження), якщо підзвітна особа не прозвітувалася за раніше виданими їй сумами (не має значення, чи видавалися вони на господарські потреби, чи на відрядження, тобто чи змінилася мета видачі).

Якщо дуже треба збільшити підзвітну суму, є зміст прийняти назад раніше видану і відразу видати суму більшу. І стежте за термінами повернення.

### ***Податок на прибуток***

Якщо у вас є переплата, то не забувайте щорічно (а за податком з прибутку — раз у три роки) подавати заяви про зарахування сум переплати у рахунок майбутніх платежів. Інакше, якщо 1 січня нового року податкова виявить суму переплати, що без усякої заяви "висить" більше року (для прибутку — більше трьох років) на особовому рахунку, можете з цими грошима попроситися і взагалі забути про те, що у вас була переплата. Була, і загула.

### ***Комісія***

На нашу думку, одне і те ж підприємство не має права виступати комісіонером за договором комісії на купівлю і комісіонером за договором комісії на продаж щодо того ж товару. Пояснимо, чому.

Відповідно до частини першої ст.395 Цивільного кодексу України, "за договором комісії одна сторона (комісіонер) зобов'язується за дорученням іншої сторони (комітента) за винагороду учинити одну або декілька угод від свого імені за рахунок комітента".

Таким чином, за договором комісії на продаж ви зобов'язані від свого імені укласти договір (тобто здійснити операцію) купівлі-продажу, вигулаючи в ньому у ролі продавця, а за договором комісії на купівлю ви зобов'язані від

свого імені укласти договір (тобто здійснити операцію) купівлі-продажу, виступаючи в ньому в ролі покупця.

Якщо ж мова йде про один і той же товар, то ви повинні укласти договір купівлі-продажу цього товару самі із собою: як продавець (в інтересах підприємства А) і як покупець (в інтересах підприємства Б).

Але, як ви розумієте, укласти договір із самим собою (тобто при збігу боржника і кредитора в одній особі) — неможливо. («Бухгалтерська газета» №21/99).

### *Податковий кредит за основними фондами, не введеними в експлуатацію*

Останнім часом почастішали випадки появи усних консультацій окремих високопоставлених працівників ДПАУ, в яких стверджується, що право на податковий кредит за основними виробничими фондами виникає не раніше їх введення в експлуатацію. З'ясуємо, наскільки це відповідає дійсності. Відповідно до п.л. 7.4.1 Закону України «Про податок на додану вартість» суми ПДВ, сплачені (нараховані) у звітному періоді у зв'язку з придбанням (спорудженням) основних фондів, що підлягають амортизації, включаються до складу податкового кредиту такого звітного періоду незалежно від термінів введення в експлуатацію основних фондів. Як бачимо, цей підпункт дає вичерпну відповідь на провокаційні заяви фахівців ДПАУ. Що ж стосується аргументації ДПАУ щодо неможливості визначити виробничу приналежність основного засобу на етапі його спорудження, то, певно, тільки у страшний момент можна уявити, що споруджуваний сталеливарний цех буде в подальшому використовуватися як база відпочинку для працівників підприємства». («Податки та бухгалтерський облік» №23/99).

Серія «Бібліотечка мепеджера»

Лучко Михайло Романович

ДЕЯКІ АСПЕКТИ УНИКНЕННЯ ЗАЙВОГО ОПОДАТКУВАННЯ

Підл. до друку 5.09.1999 р. Вид № 61. Підір офсетній  
Друк офсетний. Обл.- вид. арк. 2.7. Тираж 150 прим.

Видавництво ТАНГ «Економічна думка»  
46000 м. Тернопіль, вул. Львівська, 11.