

На дослідження потрібно надати такі документи: акт проведеної ревізії або звіт аудитора (зазначаються реквізити акту ревізії або звіту аудитора); наказ про облікову політику, або витяг з наказу щодо порядку надання в оренду майна (назва підприємства, організації); дозволи вищестоящої організації або розпорядника майна про надання в оренду нерухомого майна; додаткові угоди щодо зарахування оплати за оренду за рахунок ремонтів орендованого майна; експертну оцінку майна, переданого в оренду (Звіт про оцінку майна); договори оренди (найму) майна; акт приймання – передачі майна в оренду; акт приймання-передачі майна з оренди; акти наданих послуг; документи, що підтверджують право орендодавця на розпорядження нерухомістю; первинні документи щодо підтвердження взаєморозрахунків між орендодавцем та орендарем; розшифровку з підтверджуючими первинними документами щодо наявності заборгованості; документи щодо повноважень посадової особи на право підписання орендного договору (Статут підприємства (або виписку з нього), де має бути вказано повноваження підписанта при підписанні орендного договору, або довіреність на підпис); акти звірок укладені між орендарем та орендодавцем; документи про своєчасність сплати (перерахування) частки орендної плати орендарем або орендодавцем до державного бюджету.

Отже, окреслені основні підходи, застосування яких під час проведення економічних досліджень з питань повноти отримання доходів орендодавцями та держбюджетом, сприятимуть проведенню повнішого експертного дослідження та отриманню більш обґрунтованих експертних висновків, які є джерелом доказів під час розслідування злочинів щодо недоотриманих доходів від оренди державного майна, що кваліфікується матеріальною шкодою (збитком).

Список використаних джерел:

1. Методика розрахунку орендної плати за державне майно та пропорції її розподілу : постанова Кабінету Міністрів України від 04.10.1995 № 786. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/786-95-%D0%BF> (дата звернення: 28.02.2019).
2. Про оренду державного та комунального майна : закон України від 10.04.1995 № 2269-хІІ. *Голос України*. 1992. 02 черв. (№ 30). С. 416.
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-ХІV. *Урядовий кур'єр*. 1999. 01 верес. (№ 33). С. 71.
4. Дараган В. В., Єфімов В. В., Северин С. В., Шиян А. Г. Порядок і особливості документування та досудового розслідування кримінальних правопорушень у бюджетній сфері : навч. посіб. Дніпро : ДДУВС, 2016. 39 с.
5. Фінансова система України : збірник наук. праць. Острого : Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2009. 486 с.
6. Оренда державної нерухомості: облік та оподаткування : збірник стат. Мукачеве, 2016. С. 926–932.

УДК: 343.98

*Козуб С. О., завідувач сектору Харківського НДІСЕ,
e-mail: Skozub78@ukr.net*

ДО ПИТАННЯ ПРОВЕДЕННЯ СУДОВИХ ЕКСПЕРТИЗ З ПИТАНЬ СПИСАННЯ БЕЗНАДІЙНОЇ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

Вивчення питання порядку визначення доходів відносно заборгованості, за якою минув строк давності та, відповідно, документального підтвердження заниження доходів при проведенні судових економічних експертиз є актуальним, оскільки в аспекті змін чинного законодавства України з оподаткування зазначене питання раніш не розглядалось, а при проведенні податкових перевірок уповноваженими органами ДФС складаються акти перевірок із донарахування сум податків.

При цьому виникає необхідність у проведенні експертних досліджень з питань документального підтвердження донарахованих сум податків за матеріалами податкових перевірок.

Згідно з пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), об'єктом оподаткування податком на прибуток є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень цього Кодексу.

Одними з таких різниць, на які коригується фінансовий результат до оподаткування підприємства, є різниці, що виникають під час формування резервів (забезпечень), зокрема, – резерв сумнівних боргів (п. 139.2 ПКУ).

Згідно з пп. 139.2.1 ПКУ, фінансовий результат до оподаткування **збільшують**:

- на суму витрат на формування резерву сумнівних боргів відповідно до національних П(С)БО чи МСФЗ;

- на суму витрат від списання дебіторської заборгованості понад суму резерву сумнівних боргів.

- Фінансовий результат до оподаткування **зменшують**:

- на суму коригування (зменшення) резерву сумнівних боргів, на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування згідно з П(С)БО чи МСФЗ;

- на суму списаної дебіторської заборгованості (у т.ч. за рахунок створеного резерву сумнівних боргів), яка відповідає ознакам, визначеним пп. 14.1.11 ПКУ.

Виходячи з наведеного, коригування фінансового результату до оподаткування базується на резерві сумнівних боргів. Тому коригування з п. 139.2 ПКУ стосуються винятково дебіторської заборгованості, на яку створюється резерв сумнівних боргів у бухгалтерському обліку.

Однак треба зазначити, що згідно з п. 7 П(С)БО 10, поточна дебіторська заборгованість, яка є фінансовим активом (окрім придбаної заборгованості й заборгованості, призначеної для продажу), включається до підсумку балансу **за чистою реалізаційною вартістю**. Для визначення чистої реалізаційної вартості на дату балансу обчислюється величина резерву сумнівних боргів.

При цьому треба зазначити, що товарна заборгованість – заборгованість за виданими авансами, у рахунок яких мали бути поставлені товари, згідно з п. 4 П(С)БО 12 затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 26 квітня 2000 № 91 (далі П(С)БО 12), не є фінансовим активом, та на таку заборгованість у бухгалтерському обліку резерв сумнівних боргів не нараховується, а під час її списання відразу визнаються витрати.

Враховуючи вищевикладене, у разі списання дебіторської заборгованості, яка відповідає/не відповідає ознакам, установленим пп. 14.1.11 ПКУ щодо якої не створено резерв сумнівних боргів, **фінансовий результат до оподаткування згідно з пп. 139.2.1 ПКУ підлягає збільшенню на суму списаної заборгованості**.

Водночас зменшення фінансового результату, згідно з пп. 139.2.2 ПКУ, здійснюється лише на суму дебіторської заборгованості, яка відповідає ознакам пп. 14.1.11 ПКУ, чинним на дату її списання, незалежно від того, чи створено резерв сумнівних боргів за такою заборгованістю.

У разі відсутності майна у боржника – фізичної або юридичної особи для повного погашення заборгованості визнання такої заборгованості безнадійною згідно з пп. «е» пп. 14.1.11 п. 14.1 ст. 14 ПКУ можливе за умови, що здійснені виконавцем відповідно до Закону № 1404 Закон України від 02 червня 2016 № 1404–VIII «Про виконавче провадження» (далі – Закон № 1404) заходи щодо розшуку такого майна виявилися безрезультатними, а інше майно у боржника – відсутнє, що підтверджується постановою державного виконавця про повернення виконавчого документа у порядку і на умовах, визначених Законом № 1404.

Крім того, заборгованість визнаватиметься безнадійною за умови відповідності такої заборгованості одній з ознак, наведених у пп. 14.1.11 п. 14.1 ст. 14 ПКУ.

З моменту набрання чинності рішення суду про визнання банкрутом постачальника дебіторська заборгованість за ним набуває статусу безнадійної і підлягає списанню як у податковому обліку (виконуються норми пп. «з» пп. 14.1.11 ПКУ), так і в бухгалтерському обліку (існує 100-відсоткова впевненість про неповернення грошей / невиконання товарних зобов'язань).

Зокрема, відповідно до п.5 П(С)БО 11 «Зобов'язання», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 січня 2000 № 20 (далі П(С)БО 11), якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду, та в момент списання безнадійної кредиторської заборгованості за отриманими авансами в бухгалтерському обліку буде визнано дохід.

До того ж варто зауважити, що під час списання безнадійної дебіторської заборгованості підприємство визнає витрати на загальну суму такої заборгованості за

даними бухгалтерського обліку, тобто з урахуванням податку на додану вартість, у разі якщо за договором ПДВ є складовою суми авансу за товар.

Щодо податкових наслідків у частині ПДВ, то треба зазначити, що за фактом визнання дебіторської заборгованості безнадійною така заборгованість підлягає списанню з урахуванням ПДВ, по вартості оплаченого товару/послуги (з ПДВ).

Тобто відповідно до п. 198.3 ПКУ за даних умов платником податків втрачається право на податковий кредит за такими товарами/послугами.

Зважаючи на викладене вище, необхідно відкоригувати суму податкового кредиту, сформованого при попередній оплаті непоставлених товарів/послуг.

Враховуючи вказане, відповідні коригування безнадійної заборгованості підлягають відображенню у декларації з податку на прибуток платників податків, та вказаний методичний підхід доречно використовувати при проведенні відповідних економічних досліджень за матеріалами податкових перевірок.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України № 2755–VI від 02.12.2010. *Голос України* від 04.12.2010 № 229–230.
2. П(С)БО 10 : наказ Міністерства фінансів України від 08.10.1999 № 237. *Офіційний вісник України*, 1999, № 43 (12.11.99). Ст. 2166.
3. Про виконавче провадження : закон України від 2 червня 2016 року № 1404–VIII. *Урядовий кур'єр*, від 20.07.2016 № 134.
4. Щодо віднесення банком заборгованості до категорії «безнадійна» : лист ДФС від 09.03.2017 р. № 4774/6/99–99–15–02–02–15. *Бизнес – Бухгалтерія. Право. Налоги. Консультації*, 2017, 04 № 16.
5. П(С)БО 11: наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2000 № 20. *Офіційний вісник України*, 2000, № 7 (03.03.2000). Ст. 288.