

Проскура К.П.,
д.е.н., професор кафедри аудиту,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»
Салова Н.А.,
старший викладач кафедри аудиту,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ, ЗА ЯКИМИ НА ДАТУ ЗВІТУВАННЯ ВІДСУТНІ ПЕРВИННІ ДОКУМЕНТИ

Досить поширеною у вітчизняній обліковій практиці є ситуація, коли оформлення первинних документів запізнюється в часі.

Відповідно до вимог Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995р. № 88 (далі – Положення № 88), господарські операції відображаються у бухгалтерському обліку методом їх суцільного і безперервного документування. Записи в облікових регістрах проводяться на підставі первинних документів. Таким чином, відображення будь-якої господарської операції в регістрах бухгалтерського обліку без відповідного первинного документу є неможливим.

У 2017 році Положення № 88 доповнено такою нормою: якщо правилами документообігу підприємства передбачена можливість відображення господарської операції, щодо якої на момент закінчення складання облікових регістрів бухгалтерського обліку за звітний період від контрагента у терміни, встановлені законодавством, не отримано первинного документу, підставою для перенесення інформації про таку господарську операцію до облікових регістрів бухгалтерського обліку є, належним чином, оформлений внутрішній первинний документ (акт), складений посадовою особою, відповідальною за приймання-відпуск товарно-матеріальних цінностей, робіт і послуг. Господарські операції, що наведені у внутрішньому первинному документі (акті), оцінюються в порядку, визначеному НП(С)БО або МСФЗ.

Статтею 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (далі – ЗУ № 996-XIV) визначено, що господарська операція – це дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів і зобов'язань, власному капіталі підприємства. Господарські операції повинні бути відображені в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

Розглянемо конкретний випадок, коли відсутній первинний документ з продажу товарів або робіт, послуг, що підтверджує отримання доходу підприємством. Підприємство складає фінансову звітність і веде облік у відповідності до концептуальної основи МСФЗ. Які облікові та податкові наслідки може мати така ситуація?

Відповідно до Концептуальної основи фінансової звітності дохід – це збільшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді надходження чи збільшення корисності активів або у вигляді зменшення зобов'язань, результатом чого є збільшення власного капіталу, за винятком збільшення, пов'язаного з внесками учасників

Визнання доходу за операціями з продажу товарів і надання послуг регулює Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» (далі – МСБО 18).

Пунктом 14 МСБО 18 визначено, що дохід від продажу товарів має визнаватися в разі задоволення всіх наведених далі умов:

а) суб'єкт господарювання передав покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на товар;

б) за суб'єктом господарювання не залишається ані подальша участь управлінського персоналу у формі, яка, як правило, пов'язана з володінням, ані ефективний контроль за проданими товарами;

в) суму доходу можна достовірно оцінити;

г) ймовірно, що до суб'єкту господарювання надійдуть економічні вигоди, пов'язані з операцією; і

г) витрати, які були або будуть понесені у зв'язку з операцією, можна достовірно оцінити.

Оцінка моменту, на який суб'єкт господарювання передає покупцеві суттєві ризики і винагороди щодо володіння, вимагає вивчення обставин операції.

У більшості випадків передача ризиків і винагород щодо володіння збігається з передачею юридичного права власності або з передачею у володіння покупця. Якщо в суб'єкта господарювання залишаються суттєві ризики щодо володіння, операція не розглядається як продаж і дохід не визнається. Суб'єкт господарювання може зберігати за собою суттєвий ризик щодо володіння за різних умов та підстав.

Пункт 17 МСБО 18 визначає, якщо в суб'єкта господарювання залишається тільки незначний ризик щодо володіння, операція вважається продажем і дохід визнається. Аналогічний підхід визначений МСБО 18 і до доходу від надання послуг.

Відповідно ст. 4 ЗУ № 996-XIV принципами бухгалтерського обліку, зокрема, є принцип обачності (застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань і витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства), повного висвітлення та нарахування та відповідність доходів і витрат (для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів).

Отже, вважаємо, якщо після відвантаження товару покупцю матимуть місце критерії для визнання доходів, то навіть без наявності оформленого первинного документу під час перевірки контролюючим органом буде визнаний дохід, адже матиме місце здійснена господарська операція.