

ОБЛІК СПИСАННЯ ТОВАРНОЇ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНІСТІ

Товарна дебіторська заборгованість, порівняно з грошовою, має свої особливості обліку, адже створення резерву сумнівних боргів для неї не передбачено.

Товарна безнадійна дебіторська заборгованість — безнадійна дебіторська заборгованість за перерахованою оплатою за товари (роботи, послуги).

Резерв сумнівних боргів створюють лише для тієї поточної дебіторської заборгованості, яка є фінансовим активом (окрім придбанної заборгованості й заборгованості, призначеної для продажу). Таке правило чітко передбачено П(С)БО 10. А це означає, що резерв сумнівних боргів можна сформувати лише для грошової заборгованості.

Фінансовий актив — грошові кошти та їх еквіваленти; контракт, що надає право отримати грошові кошти чи інший фінансовий актив від іншого підприємства; контракт, що надає право обмінятися фінансовими інструментами з іншим підприємством на потенційно вигідних умовах; інструмент власного капіталу іншого підприємства (п. 4 П(С)БО 13).

У разі якщо дебіторська заборгованість є товарною, то згідно з бухгалтерськими правилами резерв сумнівних боргів для неї не розраховується. Це означає, що в разі визнання заборгованості безнадійною вона списується з балансу з відображенням у складніших операційних витрат (п. 11 П(С)БО 10). А саме — за Дт 944 «Сумнівні та безнадійні борги». У випадку списання заборгованості за перерахованою передоплатою кореспонденція буде такою: Дт 944 Кт 371 «Розрахунки за виданими авансами».

Водночас суму такої заборгованості потрібно відобразити на позабалансовому субрахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість». На ньому така сума обліковуватиметься протягом 3-х років із дати списання (а зі спливом строку позовної давності спишеться за Кт 071) або до її погашення боржником (якщо таке погашення відбудеться до спливу строку позовної давності). В останньому випадку потрібно буде зробити такі проводки: Дт 30 (31) Кт 716 «Відшкодування раніше списаних активів» і Кт 071 (Інструкція № 291).

Із 01.01.2015 р. об'єктом обкладення податком на прибуток є прибуток, який визначається шляхом коригування фінрезультату до оподаткування, визначеного згідно з П(С)БО чи МСФЗ, на різниці, що виникають відповідно до положень р. III ПКУ (пп. 134.1.1 ПКУ). При цьому різниці можуть не застосовувати ті платники, у яких бухгалтерський прибуток за останній рік не перевищує 20 млн грн.

Одними з таких різниць, на які коригується фінрезультат до оподаткування підприємства, є різниці, що виникають під час формування резервів (забезпечень), зокрема — резерв сумнівних боргів (п. 139.2 ПКУ). За 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, яка не відповідає ознакам, визначеним у пп. 14.1.11 ПКУ, понад суму резерву сумнівних боргів.
- Фінрезультат до оподаткування зменшують:
- на суму коригування (зменшення) резерву сумнівних боргів, на яку збільшився фінрезультат до оподаткування згідно з П(С)БО чи МСФЗ.

Як бачимо, у частині списання дебіторки ПКУ передбачає коригування фінрезультату до оподаткування лише у випадку, коли на її суму нараховувався резерв сумнівних боргів та якщо дебіторська заборгованість не відповідає ознакам, визначеним у пп. 14.1.11 ПКУ.

Водночас зауважимо: згідно з п. 7 П(С)БО 10, поточна дебіторська заборгованість, яка є фінансовим активом (окрім придбанної 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.

Однак товарна заборгованість — заборгованість за виданими авансами, у рахунок яких мали бути поставлені товари, згідно з п. 4 П(С)БО 12, не є фінансовим активом. Отже, на таку заборгованість у бухгалтерському резерві сумнівних боргів не нараховується, а під час її списання відразу визнаються витрати. Тобто при списанні товарної дебіторської заборгованості коригувати бухгалтерський фінрезультат на різниці, передбачені п. 139.2 ПКУ, не потрібно.

Таким чином, як списання безнадійної дебіторки за виданими авансами відобразиться в бухгалтерському, вплине на бухгалтерський фінрезультат, так воно позначиться й на базі обкладення податком на прибуток. Тобто витрати від списання безнадійної дебіторки за виданими авансами врахуються в об'єкті обкладення податком на прибуток у частині бухгалтерського фінрезультату.