

## **ВІДОБРАЖЕННЯ НАСЛІДКІВ ФОРС-МАЖОРНИХ ОБСТАВИН В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ТА РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКАМИ І ПЛАТЕЖАМИ**

*В статті розкриті багатосторонні аспекти відображення наслідків форс-мажорних обставин в бухгалтерському обліку. Акцентовано увагу на основних проблемах з розрахунків за податками і платежами, що виникають в умовах обставин непереборної сили*

**Постановка проблеми.** У даний час форс-мажорні обставини виникають у всіх сферах діяльності, але чи всі ситуації можна віднести до обставин непереборної сили? На нашу думку, важливим моментом в обліку договірної процесу є відображення втрат від форс-мажорних обставин або обставин непереборної сили.

**Викладення основного матеріалу.** Багато договорів і практично всі зовнішньоекономічні контракти містять умови, які визначають можливість звільнення від відповідальності за невиконання зобов'язань, дозволяють переносити терміни їх виконання або взагалі сторони звільняються від повного або часткового виконання зобов'язань за договором у разі настання після його підписання не залежних від сторін обставин, що перешкоджають виконанню договору.

Певний набір підстав для звільнення від відповідальності за невиконання або неналежне виконання зобов'язань передбачений як вітчизняним, так і міжнародним законодавством.

Загалом, у вітчизняному законодавстві, окрім відсутності провини, до підстав зі звільнення від відповідальності за невиконання або неналежне виконання зобов'язань віднесені випадки і дії непереборної сили (ст. 617 ЦК України, ст. 218 ГК України) – так звані форс-мажорні обставини.

Зазвичай під терміном “форс-мажор” прийнято розуміти обставини непереборної сили, настання яких виключає виконання контрагентом договірних зобов'язань в повному об'ємі або частково.

Цілком зрозуміло, що перелік обставин непереборної сили не може бути вичерпним, так само як і не може бути обмеженим жодним законодавчим актом. Отже, у вітчизняному законодавстві відсутні загальні вимоги до “форс-мажору” і “обставин непереборної сили” як підстави для мінімізації відповідальності за невиконання зобов'язань.

Саме тому учасникам договірних відносин необхідно дуже зважено відноситися до різних форс-мажорних формулювань, що згадуються в договорах (контрактах), а також враховувати можливі цивільно-правові наслідки, з якими вони можуть зіткнутися в майбутньому.

Ми вже згадували про те, що українське законодавство не містить загальних визначень терміну “форс-мажорні обставини” або “обставин непереборної сили”. Це можна пояснити тим, що дуже складно дати загальне визначення цим термінам в різних галузях економіки.

Згідно ст. 617 ЦК України недотримання зобов'язань контрагентом боржника не може бути форс-мажорною обставиною – випадком, що звільняє від відповідальності. Проте ст. 611 ЦК України дозволяє договором встановити будь-які наслідки порушення зобов'язання, у тому числі і такі наслідки, які виключають

будь-яку відповідальність. Таку суперечність можна назвати унікальною, такою, що міститься тільки в ЦК України, оскільки нічого подібного немає в ГК України або цивільному законодавстві наших сусідів – Росії і Білорусії.

Тому положення ст. 611 ЦК України є підставою не тільки для детальної регламентації в договорі умов форс-мажору, але і для реалізації творчого відношення до наслідків порушення зобов'язань.

Якщо перелік обставин непереборної сили не буде обмежений розумними рамками, то у недобросовісних підприємців залишиться можливість зловживати своїми правами. Навпаки, визначеність, вірогідність передбачення результату розгляду судової суперечки примушуватимуть до належного виконання зобов'язань.

Законодавство України зобов'язує обставини непереборної сили тій стороні, яка не може виконати зобов'язання форс-мажору. У частині другій ст. 218 ГК України визначено, що “якщо інше не передбачено законом або договором, суб'єкт господарювання за порушення господарського зобов'язання несе господарсько-правову відповідальність, якщо не доведе, що належне виконання зобов'язання виявилось неможливим внаслідок дії непереборної сили, тобто надзвичайних і невідворотних обставин за даних умов здійснення господарської діяльності”.

Аналогічно і ст. 617 ЦК України передбачає, що “особа, що порушила зобов'язання, звільняється від відповідальності за порушення зобов'язання, якщо вона доведе, що це порушення відбулося внаслідок випадку або непереборної сили”.

Тобто настання обставин непереборної сили, хоч і допускає відсутність провини контрагента, але не звільняє його від такої провини автоматично. Контрагент, який не може виконати своїх зобов'язань за договором у зв'язку з обставинами непереборної сили, для звільнення себе від відповідальності за таке невиконання повинен довести, що дійсно відбулась обставина, передбачена договором як обставина непереборної сили, і що вона дійсно перебувала поза зоною його контролю і стала на заваді виконанню зобов'язань.

Нині в теорії поширений підхід, пов'язаний з ототожненням понять “Форс-мажор” і “непереборна сила”. У судових рішеннях вказані поняття також часто не розмежовуються. Схоже, що навіть законодавець не бачить між ними відмінності.

Тим часом акти цивільного законодавства, зокрема основоположний – ЦК України, оперують тільки терміном “обставини непереборної сили”.

Також необхідно відзначити, що ситуації, в які можуть потрапити підприємства, дуже (досить) різні, тому описати правила їх поведінки в податковому і бухгалтерському обліку загальними фразами достатньо складно.

Тому розглянемо деякі з таких ситуацій, коли під впливом форс-мажору виявляється чи то дебітор, чи то кредитор, і як в цих випадках врегулювання господарських відносин відображається в обліку обох сторін.

У бухгалтерському обліку подія або операція, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, і не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному подальшому звітному періоді, об'єднані терміном “надзвичайна подія”.

Під визначення даного терміну підпадає будь-яка з можливих форс-мажорних обставин, оскільки в цивільному праві форс-мажор – це саме надзвичайні, непереборні, не залежні від волі і дій учасників угоди обставини, які не можуть бути передбачені, попереджені або усунені.

Для відображення доходів і витрат, пов'язаних з настанням надзвичайних подій, застосовується рахунок 75 “Надзвичайні доходи” і рахунок 99 “Надзвичайні витрати” відповідно.

Згідно з Інструкцією № 291 рахунок 75 має два субрахунки:

- 751 “Відшкодування збитків від надзвичайних подій”;
- 752 “Інші надзвичайні доходи”.

Рахунок 99 поділяється залежно від виду надзвичайної події на наступні субрахунки:

- 991 “Втрати від стихійного лиха”;
- 992 “Втрати від техногенних катастроф і аварій”;
- 993 “Інші надзвичайні витрати”.

До надзвичайних витрат відносяться як прямі втрати, понесені від цих подій, так і інші витрати, направлені, зокрема, на запобігання і ліквідацію наслідків надзвичайних подій.

Обороти по рахунку 75 “Надзвичайні доходи” і рахунку 99 “Надзвичайні витрати” списуються на рахунок 79 “Фінансові результати”, субрахунок 794 “Результат надзвичайних подій”.

Для відображення обставин форс-мажору або непереборної сили в податковому обліку необхідно розділити їх на три види:

- 1) списання товарно-матеріальних цінностей і основних засобів (фондів);
- 2) списання дебіторської заборгованості;
- 3) списання кредиторської заборгованості.

Як правило, всі три види списання по обставинах непереборної сили або форс-мажору взаємопов'язані, але перший вид списання не завжди має місце в цих ситуаціях. А ось другий і третій присутній в обов'язковому порядку у обох сторін договору.

*Списання товарно-матеріальних цінностей, внаслідок обставин непереборної сили*

Списання товарно-матеріальних цінностей в результаті обставин непереборної сили або форс-мажору може мати місце при застосуванні договорів зберігання або посередницьких договорів.

*Приклад 1.* Підприємство “Гвоздика” (поклажодавець) передало на зберігання підприємству “Горизонт” (хранитель) товарно-матеріальні цінності на суму 20000 грн строком на один місяць. За зберігання товарно-матеріальних цінностей передбачена оплата в сумі 1500 грн (в т.ч. ПДВ – 250 грн). Вказана оплата внесена підприємством “Гвоздика” до передачі товарно-матеріальних цінностей на зберігання на поточний рахунок підприємства “Горизонт”.

В результаті обставин непереборної сили вказані товарно-матеріальні цінності у підприємства “Горизонт” були знищені. Отже, підприємство “Горизонт” було позбавлено можливості повернути товарно-матеріальні цінності підприємству “Гвоздика”. Випадок, що наступив, з обставин непереборної сили був обумовлений в договорі, і підприємство “Горизонт” повідомило про нього підприємству “Гвоздика” своєчасно з підтвердженням відповідними документами. Повернення коштів за зберігання товарно-матеріальних цінностей в результаті настання обставин непереборної сили договором зберігання не передбачений.

Особливість операції з передачі майна на зберігання полягає в тому, що в результаті такої операції не відбувається перехід права власності на майно, і в бухгалтерському обліку поклажодавця не відображається заборгованість хранителя.

Вартість переданого майна продовжує перебувати на рахунках бухгалтерського обліку поклажодавця на окремому субрахунку відповідного рахунку обліку активів (матеріалів, сировини, комплектуючих виробів, основних засобів).

В обліку покладавця не відображається дебіторська заборгованість хранителя, яка у разі настання форс-мажорних обставин могла б бути визнана безнадійною і списана відповідно до П(С)БО 10.

Проте це не означає, що в результаті настання обставин непереборної сили вартість майна не може бути відображена у складі витрат покладавця. Адже фізично товарно-матеріальних цінностей немає в наявності, а отже, ні про яке отримання економічних вигод від них не може бути і мови.

Адже, згідно п. 5 П(С)БО 9, запаси визнаються активом, якщо існує вірогідність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням.

Під економічною вигодою за Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні розуміють потенційну можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів. Якщо підприємство-хранитель не може повернути ні передані цінності (або аналогічні їм), ні грошові кошти, то у покладавця не існує вірогідності отримання економічної вигоди від використання переданих на зберігання цінностей.

Таке майно не може бути визнане в бухгалтерському обліку активом, і його вартість повинна бути списана на витрати звітного періоду (в даному випадку – на надзвичайні витрати).

Оскільки немає переходу права власності і немає операції з продажу, то у податковому обліку покладавця не відображаються ні валовий дохід, ні валові витрати, а також не нараховуються податкові зобов'язання з ПДВ.

При цьому вартість переданих цінностей продовжує брати участь у перерахунку згідно механізму, який викладено в п. 5.9 ст. 5 Закону "Про оподаткування прибутку підприємств" (у разі передачі на зберігання запасів).

Разом з тим, невідображення дебіторської заборгованості в бухгалтерському обліку підприємства "Гвоздика" не має відношення до податкового обліку. Адже обов'язок хранителя повернути майно у повній цілісності зафіксований в договорі зберігання. Отримання майна підтверджене актом прийому-передачі або накладної і довіреністю. На підставі цього можна стверджувати, що заборгованість підприємства "Горизонт" перед підприємством "Гвоздика" існує, і до неї цілком можна застосувати одну з ознак безнадійної заборгованості, наведених в п. 1. 25 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств": ...заборгованість, стягнення якої стало неможливим у зв'язку з дією обставин непереборної сили, стихійного лиха (форс-мажору), підтверджених в порядку, передбаченому законодавством".

Отже, до такої заборгованості можна застосувати норми пп. 5.2.8 п. 5.2 ст. 5 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств", тобто визнати її безнадійною і включити у валові витрати за наявності документів, підтверджуючих проведення заходів щодо стягнення заборгованості з хранителя.

Для того, щоб не відбулося подвійного включення вартості знищених товарно-матеріальних цінностей до складу валових витрат (крім списання безнадійної заборгованості мається на увазі ще і розрахунок приросту (убутку) запасів за п. 5.9 ст. 5 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств", необхідно відкорегувати валові витрати, відобразивши вартість списаних запасів в графі 4 "Запаси, використані не в господарській діяльності" таблиці 1 додатку К 1/1 до Декларації з податку на прибуток підприємств.

Порядок відображення в бухгалтерському і податковому обліку покладавця і хранителя списання товарно-матеріальних цінностей в результаті обставин непереборної сили наведено в табл. 1.

**Таблиця 1. Відображення в бухгалтерському і податковому обліку поклажодавця і хранителя списання товарно-матеріальних цінностей в результаті обставин непереборної сили**

№ з/п	Зміст бухгалтерського запису або податкова подія	Сума, грн.	Бухгалтерський облік		ВД	ВВ
			дебет	кредит		
<i>Для підприємства "Гвоздика" (поклажодавця)</i>						
1.	Передоплата послуг зберігання товарно-матеріальних цінностей	1 500	371	311		1250
2.	Відображення суми податкового кредиту з ПДВ, сплаченої у складі передоплати за зберігання (за наявності податкової накладної)	250	641/ПДВ	644		
3.	Передача матеріальних цінностей на зберігання по акту прийому-передачі	15 000	206, 287**	201,281		
4.	Списання вартості матеріальних цінностей на витрати звітного періоду в результаті форс-мажорних обставин	15 000	99	206, 287		15000
5.	Списання вартості послуг зберігання товарно-матеріальних цінностей	1250	99	371		
6.	Списання суми податковому кредиту з ПДВ	250	644	371		
7.	Відображення фінансового результату	16 2501	794	99		
<i>Для підприємства-хранителя</i>						
8.	Отримання передоплати за послуги зберігання товарно-матеріальних	1 500	311	681	1250	
9.	Відображення податкового зобов'язання з ПДВ, отриманого у складі передоплати за зберігання	250	643	641/ПДВ		
10.	Отримання матеріальних цінностей на зберігання	15000	023	–		
11.	Списання вартості матеріальних цінностей, отриманих на зберігання, з забалансового рахунку в результаті обставин непереборної сили	15000	–	023		
12.	Відображення доходу від списання кредиторської заборгованості внаслідок обставин непереборної сили	1500	681	752		
13.	Списання суми податкових зобов'язань з ПДВ	250	99	643		
14.	Відображення фінансового результату	1500	752	794		
		250	794	99		
Примітки. Передача матеріальних цінностей на зберігання не є реалізацією, тому податкові зобов'язання з ПДВ поклажодавця не нараховуються. ** Для обліку товарів на зберіганні доцільно відкрити додатковий субрахунок рахунку обліку товарів, наприклад, 287 "Товари на зберіганні". – Як вже було сказано, у валові витрати включається не вартість втрачених матеріальних цінностей, а сума списаної дебіторської заборгованості (за наявності у поклажодавця всіх необхідних документів, підтверджуючих стягнення заборгованості з хранителя).						

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Таким чином, підсумовуючи вищевикладене, можна зробити висновок, що національне законодавство має ряд прогалин в сфері регулювання бухгалтерського обліку наслідків форс-мажорних обставин, врегулювання яких усуне можливість недобросовісним підприємствам зловживати в даній сфері та забезпечить належне виконання зобов'язань сторонами договірних відносин.