

*Н. М. Кругла,  
к.е.н., доцент,  
ДВНЗ «Криворізький національний університет»,  
директор ТОВ АФ «Форум»,  
м. Кривий Ріг, Україна*

## **ОБЛІК ОПОДАТКУВАННЯ ПРОЦЕНТІВ ЗА БОРГОВИМИ ЗОБОВ'ЯЗАННЯМИ, ЯКІ ВИНИКАЮТЬ ПРИ ЗДІЙСНЕННІ ОПЕРАЦІЙ З ПОВ'ЯЗАНИМИ ОСОБАМИ-НЕРЕЗИДЕНТАМИ**

Згідно з п. 140.2 ст. 140 ПКУ для платника податку, у якого сума боргових зобов'язань, визначених в п. 140.1 ст. 140 ПКУ, що **виникли за операціями з пов'язаними особами - нерезидентами**, перевищує суму власного капіталу більш ніж в 3,5 рази, фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму перевищення нарахованих у бухгалтерському обліку процентів за кредитами, позиками та іншими борговими зобов'язаннями над 50 відсотками суми фінансового результату до оподаткування, фінансових витрат та суми амортизаційних відрахувань за даними фінансової звітності звітного податкового періоду, в якому здійснюється нарахування таких процентів. Сума боргових зобов'язань і власного капіталу **визначається як середнє арифметичне значення** боргових зобов'язань і власного капіталу на початок та кінець звітного податкового періоду.

Суми капіталізованих витрат не враховуються для визначення необхідності здійснювати коригування фінансового результату до оподаткування відповідно до п.140.2.ПКУ, тому що сума таких відсотків включається до собівартості кваліфікаційного активу (згідно з п. 3 П(С)БО 31);

Формула для розрахунку податкової різниці:

$$\text{ПР} = \text{П} - (\text{ФРО} + \text{ФВ} + \text{АВ}) / 2,$$

де **ПР** – податкова різниця, на яку збільшується фінансовий результат до оподаткування;

**П** – проценти за кредитами, позиками та іншими борговими зобов'язаннями, нарахованих у бухгалтерському обліку платника податку;

**ФРО** – фінансовий результат до оподаткування за даними фінансової звітності;

**ФВ** – фінансові витрати за даними фінансової звітності;

**АВ** – сума амортизаційних відрахувань за даними фінансової звітності.

Розглянемо коригування на прикладі даних наведених в таблиці.

Дані таблиці свідчать про необхідність коригування фінансового результату до оподаткування у всіх чотирьох роках.

Дані фінансової звітності підприємства «А» за 4 роки, тис. грн.

	1 рік		2 рік		3 рік		4 рік	
	Поча-ток року	Кінець року	Поча-ток року	Кінець року	Поча-ток року	Кінець року	Поча-ток року	Кінець року
Боргові зобов'язання, в т.ч. капіталізовані витрати	1000	37000	37000	18000	18000	10000	10000	2000
	–	2000		3000		–	–	–
Власний капітал	4500	5500	5500	3000	3000	1000	1000	(2500)
Необхідність коригування	$(1000+37000-2000)/2:(4500+5500)/2=7,2$		$(37000+18000-3000)/2:(5500+3000)/2 = 6,1$		$(18000+10000)/2:(3000+1000)/2 = 7,0$		Власний капітал має від'ємне значення – коригуємо	
ФРО		400		250		(2000)		100
П		3000		2900		600		1400
ФВ		3200		3500		700		1600
АВ		1200	–	1250		1200		1300

*Перший рік:*

Визначимо суму коригування (збільшення фінансового результату до оподаткування):  $3000 - (400+3200 + 1200)/2 = 600$  тис. грн.

Проценти, які перевищують суму обмеження, визначеного пунктом 140.2 ПКУ, які збільшили фінансовий результат до оподаткування, зменшують фінансовий результат до оподаткування майбутніх звітних податкових періодів у сумі, зменшеній щорічно на 5 відсотків до повного її погашення з урахуванням обмежень, встановлених пункту 140.2 ПКУ).

Таким чином, ми маємо право зменшити свій фінансовий результат до оподаткування в другому році на 570 тис. грн.  $(600 - 600*5\%)$

*Другий рік:*

Визначимо суму коригування (збільшення фінансового результату до оподаткування):  $2900 - (250+3500 + 1250)/2 = 400$  тис. грн.

Враховуючи вимоги п.140.2, розрахуємо суму на яку ми зможемо зменшити фінансовий результат до оподаткування в третьому році:

$$(400 - 400*5\%)+(570-570*5\%)= 921,5 \text{ тис. грн.}$$

*Третій рік:* фінансовий результат до оподаткування – збиток.

Якщо від'ємне значення фінансового результату до оподаткування вище над сумою фінансових витрат та амортизаційних відрахувань, а в нашому прикладі так і є  $(-2000+1200+700)$ , то фінансовий результат коригується на всю суму нарахованих процентів тобто на 600 тис. грн.

Розрахуємо суму на яку ми зможемо зменшити фінансовий результат до оподаткування в четвертому році:  $600-5\% + 921,5-5\%= 1445,43$  тис. грн.

*Четвертий рік:* власний капітал має від'ємне значення, тому середнє арифметичне значення боргових зобов'язань вважається вище середнє арифметичного значення власного капіталу в 3,5 рази, а показник фінансового результату до оподаткування підлягає коригуванню.

Визначимо суму коригування:  $1400 - (100 + 1600 + 1300)/2 = -100$  тис. грн.

Результат має від'ємне значення, тому ми маємо право зменшити свій фінансовий результат на 100 тис. грн. за рахунок минулих років.

Резерв зменшення фінансового результату до оподаткування на наступні податкові періоди  $(1445,43 - 100) - (1445,43 - 100) * 5\% = 1278,16$  тис. грн.

Сума що залишилась непогашеною переноситиметься на зменшення фінансових результатів до оподаткування на наступні податкові періоди до повного її врахування в зменшення (зі щорічним зменшенням на 5%).

Залишок сум процентів минулих періодів у розмірі 5 відсотків, в подальшому не враховується, платник податку щорічно втрачає по 5 відсотків, оскільки не має права в майбутніх звітних періодах їх враховувати.

*М. В. Куцинська,  
к.е.н., доцент кафедри економіки  
промисловості та організації виробництва,  
ДВНЗ «Український державний хіміко-технологічний університет»,  
м. Дніпро, Україна*

## **ВИКОРИСТАННЯ ІНСТРУМЕНТАРІЮ НЕЧІТКОЇ ЛОГІКИ ДЛЯ ОЦІНКИ АУДИТОРСЬКОГО РИЗИКУ ТА ЙОГО СКЛАДОВИХ**

Важливим етапом планування процесу аудиту є оцінка аудиторського ризику та його складових. Загальновідомо, що значення аудиторського ризику та його складових впливають на процес визначення конкретних аудиторських процедур, зокрема, на кількість та масштаб таких процедур, а також на обсяги аудиторської вибірки.

На сьогоднішній день існує велика кількість методик та підходів, використання яких дозволяє здійснити кількісну та якісну оцінку аудиторського ризику та його складових. Однак, більшість з них є достатньо суб'єктивними. Отже, існує необхідність та потреба розгляду питань щодо підвищення здатності існуючих моделей до оцінки аудиторського ризику та його складових з урахуванням сучасних умов функціонування української економіки та вимог, що висуваються до інформаційно-аналітичного забезпечення задачі, що розглядається.

Найбільшого розповсюдження за теперішніх умов функціонування суб'єктів господарювання при формуванні інформаційно-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень набувають моделі, які базуються на використанні нечітких множин. Такі моделі є найбільш гнучкими та їхнє використання піднімає точність прогнозування на якісно новий рівень.

Результати проведеного аналізу точності визначення складових аудиторського ризику та аудиторського ризику загалом з використанням класичних