

Міністерство освіти і науки, молоді та спорту України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту

Кафедра аудиту, ревізії та контролінгу

Навчально-методичний посібник

з проведення «Тренінгу зі спеціальності»
спеціальності 7.3050901 ; 8.3050901 «Облік і аудит»
спеціалізації «Ревізія і контроль»

*Затверджено на засіданні
кафедри аудиту, ревізії та
контролінгу
Протокол № 1
від 30 серпня 2011 р.*

Тернопіль – 2012

Навчально-методичний посібник «Тренінгу зі спеціальності» для студентів V курсу денної форми навчання спеціальності 8.050106 «Облік і аудит» / Серединська В.М., Боїла Л.І., Саченко С.І. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – с.

Рецензенти: Я.Д.Крупка, д.е.н., проф.

М.С.Пушкар, д.е.н., проф.

ЗМІСТ

Вступ	5
1. Опис дисципліни «Тренінг зі спеціальності»	6
2. Графік проходження тренінгу зі спеціальності.....	8
3. Перелік завдань, які необхідно виконати під час тренінгу.....	9
4. Оформлення результатів та захист тренінгу.....	11
5. Вихідні дані для розв'язування завдання з тренінгу.....	12
6 Виправлення помилок у фінансовій звітності	18
7 Податкова звітність	21
7.1 Декларація з податку на прибуток	21
7.1.1. <i>Реквізити декларації. Склад додатків. Алгоритм розрахунку податкових зобов'язань</i>	21
7.1.2 Пояснення порядку заповненню додатків декларації	37
7.1.2.1 <i>Додаток ІД</i>	37
7.1.2.2 <i>Додаток СВ</i>	54
7.1.2.3 <i>Додаток ЗВ</i>	62
7.1.2.4 <i>Додаток АВ</i>	72
7.1.2.5 <i>Додаток ВЗ</i>	82
7.1.2.6 <i>Додаток ІВ</i>	92
7.1.3 Зв'язок рядків та додатків декларації	115
7.2 Виправлення помилок	169
7.2.1 <i>Виправлення помилок через уточнюючу декларацію</i>	169
7.2.2 <i>Виправлення помилок через складання додатку ВП</i>	171
7.3 Декларація з податку на додану вартість	175
7.3.1 <i>Порядок заповнення бюджетної декларації по рядках</i>	175
7.3.1.1 <i>Податкові зобов'язання</i>	176
7.3.1.2 <i>Податковий кредит</i>	177
7.3.1.3 <i>Розрахунки з бюджетом за звітний період</i>	180
7.4. Виправлення помилок	181
7.4.1 <i>Випадки, у яких слід виправляти помилки в звітності із податку на додану вартість</i>	181
7.4.2 <i>Способи виправлення помилок</i>	183
7.4.3 <i>Оформлення уточнюючого розрахунку з ПДВ та приклади його заповнення</i>	184
Рекомендована література	200

Вступ

Ринкова трансформація економіки України, наслідком якої є кардинальні зміни в зовнішньому середовищі вітчизняних підприємств, вимагають посилення практичної спрямованості підготовки фахівців з обліку і контролю. При високому рівні теоретичних знань випускники не володіють достатнім рівнем практичних навичок облікової та контрольної-аналітичної роботи. Оптимальним способом вирішення вказаної проблеми є проведення практичних тренінгів, що моделюють діяльність реального підприємства. Їх проведення дозволить студентам набути практичного досвіду роботи ще у навчальному закладі.

Одним із найбільш важливих особливостей курсу є створення у студентів узагальненої думки про результати роботи підприємства в конкретній ситуації, якій сприяє наявність числового наскрізного прикладу.

Виконання на практичних заняттях під керівництвом викладача та самостійно запропонованого комплексу завдань дозволить студенту оволодіти методичним інструментарієм облікової та контрольної-аналітичної роботи, методами виявлення факторів і причин зміни показників діяльності підприємства, відшукуванням шляхів підвищення ефективності з метою забезпечення інтенсивного шляху розвитку. Тому ця дисципліна відноситься до спеціальних економічних дисциплін, які формують фаховий рівень майбутніх економістів.

**СТРУКТУРА РОБОЧОЇ ПРОГРАМИ НАВЧАЛЬНОЇ
ДИСЦИПЛІНИ “Тренінг зі спеціальності”**

1. ОПИС ДИСЦИПЛІНИ «ТРЕНІНГ ЗІ СПЕЦІАЛЬНОСТІ»

Дисципліна – Тренінг зі спеціальності	Галузь знань, напрям підготовки, професійна орієнтація, освітньо- кваліфікаційних рівень	Характеристика навчальної дисципліни
Кількість кредитів ECTS - 3	Напрямок підготовки 0305 „Економіка та підприємництво”	Вибіркова дисципліна циклу дисциплін професійної підготовки
Кількість залікових модулів - 1	Спеціальність 7.03050901 8.03050901 “Облік і аудит” Фахове спрямування «Ревізія і контроль»	Рік підготовки: <i>Денна – 5</i> Семестр: <i>Денна – II</i>
Кількість змістових модулів - 2	Освітньо-кваліфікаційний рівень - магістр	Лекції : <i>Денна-</i> Практичні заняття: <i>Денна – 18 год.</i>
Загальна кількість годин ДФН -54 год.		Самостійна робота: <i>Денна – 36 год.</i> Індивідуальна робота (ІНДЗ) –
Денна форма навчання Тижневих годин II семестр - 18 год., з них аудиторних – 18 год.		Вид підсумкового контролю – захист звіту

2. МЕТА І ЗАВДАННЯ ДИСЦИПЛІНИ, ЇЇ МІСЦЕ В НАВЧАЛЬНОМУ ПРОЦЕСІ

2.1 Мета викладання дисципліни

Курс «Тренінг зі спеціальності» полягає у виконанні комплексного завдання, що моделює обліково-контрольну діяльність реального підприємства. Це сприяє посиленню практичної спрямованості у підготовці фахівців за освітньо-кваліфікаційними рівнями «спеціаліст» і «магістр». Проведення тренінгу дозволяє:

- забезпечити практичне засвоєння теоретичних знань, отриманих у процесі вивчення обліково-контрольних дисциплін;
- виробити у студентів навички комп'ютерної обробки первинної облікової інформації, формування облікових регістрів, фінансової та податкової звітності, методів їх перевірки;
- забезпечити виконання студентами функціональних обов'язків облікових і контрольних служб модельованого підприємства протягом звітного періоду;
- інтегрувати теоретичні знання й практичні навички у єдиний комплекс і привести їх у відповідність з поточними потребами ринку праці.

2.2 Завдання вивчення дисципліни

Головним завданням дисципліни «Тренінг зі спеціальності» є вироблення у студентів практичних навиків з організації облікового і контрольного процесу, складання фінансової та податкової звітності автоматизованим способом, формування необхідної інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, проведення аудиту фінансової звітності.

У результаті вивчення дисципліни студенти повинні :

- вміти відображати здійснені господарські операції мовою облікових проведення;
- вміти проводити необхідні облікові, контрольні і аналітичні розрахунки за допомогою спеціального програмного забезпечення;

- отримати навички самостійного формування облікових регістрів, фінансової та податкової звітності автоматизованим способом;
- виявляти і виправляти помилки, допущені у попередніх звітних періодах, вносити зміни у фінансову та податкову звітність;
- формувати інформаційну систему для підготовки і прийняття обґрунтованих управлінських рішень;
- виконувати в кожній конкретній ситуації комплекс методів для проведення контрольних заходів, аналізувати діяльність підприємств;
- отримати навички самостійної роботи з інструктивним матеріалом; періодичними виданнями; навчальною літературою.

2.3 Графік проходження тренінгу зі спеціальності

Графік проходження тренінгу зі спеціальності (год.)

№ з/п	Види робіт	Практичні заняття	Самостійна робота
1	Тема 1. Формування інформації про підприємство, внесення залишків за рахунками на початок звітного періоду, складання журналу фактів господарської діяльності за звітний період.	4	6
2	Тема 2. Підготовка декларації з податку на додану вартість та декларації з податку на прибуток.	3	6
3	Тема 3. Формування та аудит фінансової звітності господарюючого суб'єкта.	4	8
4	Тема 4. Виявлення і виправлення помилок, допущених у попередніх звітних періодах у фінансовій та податковій звітності.	3	8
5	Тема 5. Фінансовий аналіз показників звітності підприємства.	4	8
Разом		18	36

3. ЗАВДАННЯ, ЯКІ ПОВИННІ ВИКОНАТИ СТУДЕНТИ ПІД ЧАС ПРОХОДЖЕННЯ ТРЕНІНГУ З СПЕЦІАЛЬНОСТІ

Студентам надається інформаційна база «1С:Підприємство» ТОВ «Тоскар», яка включає: оборотно-сальдову відомість та розшифровку залишків за рахунками станом на 31.09.201__ р.; сформовані в автоматизованому режимі господарські операції за період з 01.10.1__ р. по 05.12.1__ р.

Завдання:

3.1. На підставі журналу фактів господарської діяльності ТОВ «Тоскар» студентам необхідно сформувати автоматизованим способом форми первинних документів до господарських операцій за 07.12.1__ р. – 31.12.1__ р.

3.2. Сформувати автоматизованим способом оборотно-сальдову відомість та оборотно-сальдову відомість по рахунку за наведеними формами:

ТОВ «Тоскар»

Оборотно-сальдова відомість за 2011 р.

Рахунок Код	Сальдо на початок періоду		Обороти за період		Сальдо на кінець періоду	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит

Оборотно-сальдова відомість по рахунку

_____ за 2011 р.

Субконто	Сальдо на початок періоду		Обороти за період		Сальдо на кінець періоду	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Разом розгорнуте						
Разом						

3.3. На підставі облікових даних необхідно сформувати:

- Податкову декларацію з податку на додану вартість;
- Декларацію з податку на прибуток підприємства;
- Звіт про суми нарахованого ЄСВ;
- Фінансову звітність за 201__ рік.

3.4. Потрібно дати аналітичну оцінку діяльності ТОВ «Госкар» за такими напрямками:

3.4.1 Оцінка складу, структури та динаміки активів та джерел їх фінансування;

3.4.2 Оцінка ліквідності, діяльності та рентабельності, а саме, розрахувати:

показники ліквідності:

– коефіцієнт загальної (поточної) ліквідності; коефіцієнт проміжної ліквідності;

– коефіцієнт абсолютної ліквідності;

показники ділової активності:

– коефіцієнт оборотності активів;

– коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості;

– коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості;

– коефіцієнт оборотності виробничих запасів.

коефіцієнти рентабельності:

– рентабельність продукції підприємства;

– рентабельність активів;

– рентабельність реалізації;

– рентабельність власного капіталу.

3.4.3 На основі розрахунку вищеназваних коефіцієнтів оформити аналітичний висновок.

3.5. Внести зміни у фінансову і податкову звітність за результатами аудиторської перевірки за 201__ рік.

4. ОФОРМЛЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА ЗАХИСТ ТРЕНІНГУ

Результати проходження тренінгу оформляються у вигляді додатку до звіту про стажування, до якого студент додає роздруковані на основі даних наскрізної задачі: журнал реєстрації господарських операцій; оборотно-сальдову відомість за синтетичними рахунками та субрахунками; реєстри обліку, складені в автоматичному режимі; форми фінансової звітності; проводить та описує результати проведеного аналізу діяльності досліджуваного підприємства.

Захист матеріалів тренінгу проводиться перед комісією випускової кафедри одночасно із захистом звіту зі стажування з виставленням диференційованої оцінки:

за результатами проходження та оформлення матеріалів тренінгу – 30 балів;

за результатами проходження та оформлення стажування – 30 балів;

за сам захист матеріалів тренінгу і стажування – 40 балів.

5. ВИХІДНІ ДАНІ

Товариство з обмеженою відповідальністю «Тоскар» є виробничо-торгівельним підприємством, займається пошиттям одягу та роздрібною торгівлею. Підприємство зареєстроване Тернопільською міською Радою 12 серпня 2011 р. і є платником податку на прибуток на загальних підставах.

**5.1 РЕЄСТР ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ ТОВ «ТОСКАР»
з 05.12.1__ р. по 31.12.1__ р.**

За період з 07.12.1__ р. по 31.12.1__ р. на підприємстві "Тоскар" відбулись наступні операції:

1.	07.12	Накладна № 0002258	Отримано від ТОВ "Віолекс" товари: (без ПДВ) 1. Крем для рук – 800 шт. по 1,50 грн.; 2. Косметичний набір – 112 шт. по 25,00 грн.; 3. Косметичка – 150 шт. по 40 грн.	?
2.	07.12	Витрати на придбання	Списано додаткові витрати на перевезення товарів ТОВ «Галтранс», отриманих за накладною № 0002258 від 07.12.11р. (без ПДВ)	80,00
3.	07.12	ЗКП	Отримано ПН від фірми "Віолекс"	12000,00
4.	08.12	Видаткова накладна №4	Відвантажено Фірмі " Віолекс" готову продукцію (без ПДВ) 1. Костюм чоловічий – 15 шт. по 620,00 грн.; 2. Літній сарафан – 21 шт. по 810,00 грн.	31572,00
5.	08.12	Податкова накладна № 4	Виписана ПН фірмі " Віолекс "	?
6.	09.12	Накладна № 986	Оприбутковано від фірми " Віолекс" товар: (без ПДВ) Косметичка – 125 шт. по 40 грн.	?
7.	09.12	Витрати на придбання	Списано додаткові витрати на перевезення товарів ТОВ «Галтранс», отриманих за накладною № 986 від 09.12.11р. (без ПДВ)	80,00
8.	09.12	ЗКП	Проведено отриману ПН від фірми "Віолекс"	?
9.	11.12	Платіжне доручення Банківська виписка	Оплачено ТОВ «Віолекс» за отриманий товар згідно накладної № 0002258 від 07.12.11р.	?

10.	11.12	Банківська виписка	Надійшли кошти від ТОВ "Спектр" згідно акту виконаних робіт від 23.12.11р.	594,00
11.	13.12	Банківська виписка	Надійшли кошти від ТОВ «Віолекс» за відвантажену продукцію згідно накладної № 4 від 8.12.11р.	?
12.	15.12	Переміщення	Передано зі складу основного в торгову точку: 1. Крем для рук – 400 шт. по 20 грн. (накладна від 07.12.11р.) 2. Косметичний набір – 90 шт. по 95 грн. (накладна від 13.10.11р.) 3. Косметичка – 80 шт. по 190 грн. (накладна від 13. 10.11р.), де 68 шт. по накладній від 13. 10.11 р., а 12 шт. по накладній від 07.12.11р. В торговій точці товар обліковується в сумарній вартості.	?
13.	17.12	Платіжні доручення Банківська виписка	Погашена заборгованість перед бюджетом з ПДФО станом на 01.12.11р. Погашена заборгованість перед ПФ за ЄСВ станом на 01.12.11р.	?
14.	18.12	Банківська виписка, ПКО	Отримано з банку кошти на виплату заробітної плати	9850,00
15.	18.12	Платіжна відомість ВКО	Виплачено з/п за листопад 2011 р.	?
16.	18.12	ВКО	Виплачено заборгованість по заробітній платі Шевченку І.С.	20,00
17.	18.12	ВКО	Виплачено заборгованість по заробітній платі Макарчук І.І.	45,00
18.	18.12	Рахунок-фактура № 356	Отримано рахунок від ТОВ «Барвінок» за поставку пальт жіночих – 100 шт. по ціні 520 грн. без ПДВ.	?
19.	18.12	Накладна № 6 ЗКП	Оприбутковано товари від ТОВ «Барвінок» згідно рахунку- фактури № 356	?

20.	18.12	Витрати на придбання	Списано додаткові витрати на перевезення товарів ТОВ «Галтранс», отриманих за накладною № 6 від 18.12.11р	1113,33
21.	18.12	Переміщення	Передано з складу в торгову точку всі жіночі пальта, отримані по накладній № 6 від 18.12.11р. по ціні 1850 грн.	185000,00
22.	19.12	Роздрібна накладна	Продано у роздріб в торговій точці ПП Корсар товар в асортименті, отриманий по накладній від 18.12.11р.	185000,00
23.	19.12	Податкова накладна в роздрібній торгівлі	Сформовано в кінці дня податкову накладну	?
24.	19.12	ПКО	Оприбутковано в касу магазину виручку від реалізації пальт жіночих.	185000,00
25.	19.12	ВКО	Здано виручку від реалізації пальт жіночих в банк.	185000,00
26.	21.12	Переміщення	Повернуто з магазину на склад : - 10 косметичних наборів; - 20 косметичок переданих 11.11.11р.	
27.	22.12	Калькуляція	Списано матеріали у виробництво: 1. Стрічка оздоблювальна – 50 м; 2. Нитки шовкові – 25 м; 3. Тканина "Фантазія" – 20 м.	?
28.	22.12	Рахунок фактура № 6	Виписано РФ ТОВ "Квазар" отримана за накладною від 13.10.11р. (без ПДВ) Косметичок – 12 шт. по 135,00 грн. по накладній від 9.12.11 р.	?
29.	23.12	Роздрібна накладна Податкова накладна	ПП Корсар закуплено в торговій точці товари. Виписано податкову накладну в роздрібній торгівлі.	21000,00
30.	23.12	ПКО	Оприбутковано в касу магазину виручку від реалізації товарів в торговій точці.	21000,00
31.	23.12	ВКО	Здано виручку в банк з каси магазину	20000,00

32.	23.12	Розхідна накладна № 6	ТОВ "Квазар" виписано видаткову накладну згідно РФ від 22.12.11 р.	?
33.	23.12	Податкова накладна	Виписано податкову накладну ТОВ "Квазар"	?
34.	23.12	Банківська виписка	Надійшли грошові кошти на р/р від ТОВ "Квазар" згідно рахунку від 22.12.11р.	?
35.	26.12	Розхідна накладна № 8 Податкова накладна	Виписано видаткову накладну ТОВ "Спектр" на: - Костюм чоловічий – 5 шт. по ціні 620,00 грн. - Літній сарафан – 9 шт. по 810,00 грн. Виписано податкову накладну ТОВ "Спектр".	?
36.	27.12	Рахунок – фактура № 00987	Отримано рахунок-фактуру від ТОВ «Віолекс» без ПДВ: 1. Записна книжка «Summer» – 40 шт. х 40.00 грн.; 2. Фоторамка – 20 шт. х 20.00 грн.; 3. Дитячий набір для малювання – 20 шт. х 45.00 грн.; 4. Фотоальбом – 100 шт. х 50.00 грн.	?
37.	27.12	Платіжне доручення, банківська виписка	Проведено по банківській виписці: 1. Надійшла повна оплата за продукцію по накладній від 26.12.11р. (ТОВ "Спектр"); 2. Перераховано аванс за товари ТОВ «Віолекс» згідно РФ 00987 від 27.12.11 р.	?
38.	27.12	Податкова накладна	Отримано податкову накладну від ТОВ «Віолекс».	?
39.	28.12	Прихідна накладна № 00987	Оприбутковано на склад товар від ТОВ «Віолекс».	?

40.	28.12	Переміщення	Передано товари з головного складу в магазин за наступними роздрібними цінами (ціна з ПДВ): 1. Записна книжка «Summer» – 40 шт. x 105.00 грн.; 2. Фоторамка – 20 шт. x 80.00 грн.; 3. Дитячий набір для малювання – 20 шт. x 120.00 грн.; 4. Фотоальбом – 100 шт. x 95.00 грн.	?
41.	29.12	Роздрібна накладна, Податкова накладна	Продано з магазину товар (ціна з ПДВ): 1. Записна книжка «Summer» – 20 шт. x 105.00 грн.; 2. Фоторамка – 5 шт. x 80.00 грн.; 3. Дитячий набір для малювання – 12 шт. x 120,00 грн.	?
42.	29.12	ПКО	Оприбуткована виручка від реалізації в касу магазину.	?
43.	29.12	ВКО	Передано гроші з каси магазину здача виручки в банк.	?
44.	30.12	Роздрібна накладна, податкова накладна	Продано товар в торговій точці на суму 10000 грн. Сформовано в кінці дня податкову накладну.	
45.	30.12	ПКО нарахований	Оприбутковано в касу магазину гроші від реалізації.	10000,00
46.	30.12	ВКО	Здано виручку від реалізації з каси магазину в банк	10000,00
47.	31.12	Розрахункова відомість	Нараховано заробітну плату за березень місяць	?
48.	31.12	Торгова націнка	Визначено середній процент реалізованої націнки	
49.	31.12	Переоцінка валюти	Проведена повна переоцінка валюти підприємства за синтетичними і аналітичними рахунками. Курс долара на 31.12.11р. складає 799 грн. за 100 дол.	
50.	31.12	Нарахування зносу	Нараховано знос на необоротні активи.	

51.	31.12	Фінансові результати	Проведено закриття витрат 9 класу рахунків і визначено фінансовий результат.	
52.	31.12	Звіти	Формування квартальних звітів.	

Помилки у фінансовому обліку ТОВ «Тоскар» виявлені обліковим персоналом та незалежним аудитором

1. У грудні 201__ року головний бухгалтер виявив, що підприємство в листопаді 201__ року помилково віднесло до адміністративних витрат вартість придбаного кондиціонера «LG», оприбуткувавши його як МШП.

В обліку були зроблені такі облікові проведення:

- Дт 22 Кт 631

- Дт 92 Кт 22

Дт 791 Кт 92 на суму 6800 грн.

Кондиціонер не введено в експлуатацію. Оплата проведена в грудні 2010 року.

Підприємство спрацювало з прибутком.

2. У січні 2012 р. аудиторською фірмою було здійснено перевірку фінансової звітності ТОВ «Тоскар» за період з 01.01.201__ р по 31.12.201__ р. і встановлено такі порушення:

ТОВ «Тоскар» понесло витрати на оренду основних засобів загальновиробничого призначення 10050 грн. в т.ч. ПДВ – 1675 грн. за актом приймання – передачі послуг від 5.12.1__ р. Проте під час відображення кореспонденції рахунків бухгалтер помилився в сумі і відніс до загальновиробничих витрат 1050 грн. замість 10050 грн.

Необхідно виправити виявлені порушення та відкоригувати показники звітності, на які вплинули допущені помилки.

6. виправлення помилок у фінансовій звітності

Порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності визначається Положенням (стандартом) обліку 6 „Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”. Це Положення визначає порядок коригування фінансової звітності або розкриття інформації у примітках при виправленні помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх періодах; змінах в облікових оцінках і обліковій політиці; розкритті інформації про події, які відбуваються після дати Балансу.

Датою балансу є дата, на яку складений баланс підприємства. Такою датою є останній день звітного періоду. Події після дати Балансу — це події, які можуть відбуватися між датою балансу та датою затвердження керівництвом фінансової звітності, підготовленої до оприлюднення і які вплинули або можуть вплинути на фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства. Події після дати Балансу можуть призвести до позитивних чи негативних результатів і вимагати коригування певних статей або розкриття інформації про ці події у Примітках до фінансової звітності. Залежно від того, які події відбулися після дати Балансу, може виникнути потреба в коригуванні активів і зобов'язань або можливий перерозподіл інформації про такі події у Примітках до фінансової звітності. Приблизний перелік подій після дати Балансу додається до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 „Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”.

Помилки минулих років умовно можна поділити на:

- 1. Помилки, які позначилися на нерозподіленому прибутку і, відповідно, викривили показники фінансової звітності.**
- 2. Помилки, які не вплинули на нерозподілений прибуток, проте викривили показники фінансової звітності.**

Розглянемо порядок виправлення помилок, які позначилися на нерозподіленому прибутку і, відповідно, викривили показники фінансової звітності.

Такі помилки виправляють, коригуючи сальдо нерозподіленого прибутку на початок року. Коригування проводять навіть тоді, коли відсутнє сальдо нерозподіленого прибутку, тобто якщо підприємство спрацювало із збитками або на нуль. Однак, щоб позбутися помилки одного коригуючого облікового проведення замало. Розглянемо алгоритм дій.

Необхідно:

- 1. Окреслити суть помилки та її суму.**
- 2. Встановити рівень суттєвості помилки.**

П(С)БО 6 чітко не розмежовує поняття суттєвих і не суттєвих помилок. Поріг суттєвості за різними статтями можна прописати у наказі про облікову політику. Виправляючи несуттєві помилки в обліку, дозволено виправлені фін звіти повторно не оприлюднювати (п.23.3 П(С) БО 6).

- 3. Визначити кумулятивний вплив помилки та коригувальне облікове проведення.**

Кумулятивний вплив помилки – це загальний вплив допущеної помилки на дані бух обліку за час існування – від періоду виникнення до виявлення. А для цього треба розібратися, на що вона вплинула і в якій сумі

Наприклад, неправильно визначена первісна вартість основного засобу позначається на показниках фін звітності як періоду оприбуткування (невірно відображена сума на рах 15, потім 10), так і в подальших періодах при нарахуванні амортизації і спотворенні рахунків обліку витрат 23,91,92,93 і фінансових результатів. Як підсумок спотворена фінансова звітність.

Трапляється, що кумулятивний вплив помилки на початок звітного періоду встановити не можливо. В таких випадках МСБО 8 рекомендує виправляти її перспективно, тобто перерахувати порівняльну інформацію з першої можливої дати. В П(С)БО 6 про це нічого не йдеться.

При виправленні помилок минулих років коригують сальдо рахунку 44 (п.4 П(С)БО 6) у кореспонденції з відповідними рахунками класу 1-6 (залежно від суті помилки і її впливу).

4. Оформити Бухгалтерську довідку. Це роблять у місяці виявлення помилки. У ній зазначають

- зміст, суму та кореспонденцію рахунків, якою виправляють помилку;
- причину помилки, посилання на документ й облікові реєстр, у яких її допущено.

Довідку підписує працівник, який її склав, та після перевірки – головний бухгалтер.

5. Заповнити нові виправлену фін звітність за попередній рік, у якому допущено помилку. На ній рекомендовано зробити позначку «Виправлений». Таку звітність надають зацікавленим користувачам.

6. Відобразити у примітках до звітності у примітках до фін звітності складеної за результатами року:

- Зміст і суму помилки;
- Статті фін звітності минулих років, обчислені з метою повторного подання порівняльної інформації;
- Факт або недоцільність повторного оприлюднення виправленої фін звітності.

Помилки, що не вплинули на фінансовий результат

Такі помилки не потребують коригування сальдо рах.44. Для їх виправлення необхідно:

1. Сформулювати суть помилки, суму та з'ясувати на чому вона позначилася. За суттю можна помилки поділити на:

- неточності в облікових проведеннях;
- При правильних облікових проведеннях та сум за ними неправильне рознесення за статтями звітності;
- Описи у фін звітності;
- Викривлення в не облікових, а даних щодо прибутковості акцій, звітності за сегментами

2. Визначити, чи суттєва помилка.

Несуттєві помилки викорінюють, зважаючи на доцільність їхнього виправлення та характер огріху. У будь-якому разі виправлену фін звітність, що раніше містила несуттєві помилки, можна не оприлюднювати. Тоді про це зазначають у примітках до річної звітності (п. 20.3 П(С)БО 6

3. Сформувати бухгалтерську довідку.

У ній наводять зміст помилки, її причину, суму та кореспонденцію рахунків, якою її прибирають, посилання на док документи та облікові регістри, у яких її допущено. Однак у нашій ситуації про кореспонденцію, яка б викорінювала огріх, не йдеться, адже помилка не зачепила результати на **рахунку 44**. Тож коригувальних проводок тут не буде. Довідку підписує працівник, який її склав, і після перевірки — головний бухгалтер.

7. ПОДАТКОВА ЗВІТНІСТЬ

7.1 ДЕКЛАРАЦІЯ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

7.1.1 Реквізити декларації.

Звітна декларація – це стандартна форма поточної звітності для підприємств .

Консолідована декларація – форма поточної звітності для підприємств, що мають філії і перейшли на сплату консолідованого податку та сплачують податок до бюджетів територіальних громад за місцезнаходженням філій, а також до бюджету територіальної громади за своїм місцезнаходженням.

Звітна нова декларація складається після письмової пропозиції податкового органу, якщо раніше подана декларація ним не визнається як податкова. Податкова декларація може бути невизнана контролюючим органом як податкова декларація у разі відсутності основних реквізитів. В даному випадку платник податку може подати нову декларацію зі сплатою штрафу або оскаржити таке рішення в порядку апеляційного узгодження.

Уточнююча - форма податкової декларації з податку на прибуток підприємства з врахуванням самостійно виявлених та виправлених помилок платниками за попередні звітні податкові періоди.

Податкова декларація складається з заголовної частини, основної частини, службової частини і 17-ти додатків.

Між окремими додатками є перехресні посилання: у деяких додатках використовують елементи, які спочатку відображають (розраховують) в інших додатках. Тобто показники можуть потрапляти з одного додатку в інший і лише потім – у складі його підсумку - до відповідного рядка основної частини Декларації.

Тому спочатку треба заповнити додатки, показники, яких потрібні для складання інших додатків, а потім основну частину декларації.

Перелік додатків:

1. **Додаток ІД** – “Інші доходи”.
2. **Додаток СБ** – “Суми врегулювання сумнівної і безнадійної заборгованості” .
3. **Додаток ЦП**- “Розрахунок фінансових результатів від операцій з торгівлі цінними паперами, деривативами та іншими, ніж цінні папери корпоративними правами”.
4. **Додаток СВ** - “Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг) “.
5. **Додаток АМ** - “ Інформація щодо нарахованої амортизації Інформація щодо методів амортизації. Сума витрат на ремонт та поліпшення основних засобів відповідно до пункту 146.12 статті 146 розділу III Податкового кодексу України“.
6. **Додаток АК** – “Амортизація витрат, пов’язаних з видобуванням корисних копалин. Витрати на реконструкцію, модернізацію та інші поліпшення свердловин відповідно до пункту 148.5 статті 148 розділу III Податкового кодексу України“.

7. **Додаток ВО** - "Розрахунок витрат при здійсненні операцій з нерезидентом, що має офшорний статус".
8. **Додаток ЗВ** - "Загальновиробничі витрати".
9. **Додаток АВ**- "Адміністративні витрати".
10. **Додаток ВЗ** – "Витрати на збут".
11. **Додаток ІВ** - "Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати";
12. **Додаток ТП** – "Розрахунок податку на прибуток, отриманий від діяльності, що підлягає патентуванню";
13. **Додаток ПЗ** – "Розрахунок прибутку, що звільняється від оподаткування. Підстави для застосування пільги".
14. **Додаток ЗП** - "Зменшення нарахованої суми податку; Розрахунок податку, що сплачується за місцезнаходженням відокремленого підрозділу"
15. **Додаток ПН** - "Розрахунок (звіт) податкових зобов'язань нерезидентів, якими отримано доходи із джерелом їх походження з України. Розрахунок прибутку від операцій з безпроцентними (дисконтними) облігаціями чи казначейськими зобов'язаннями (рядок 16 таблиці 1)
16. **Додаток АД** – "Розрахунок авансового внеску з податку на прибуток на суму виплачених дивідендів "
17. **Додаток ВП**- "Розрахунок податкових зобов'язань за період, у якому виявлено помилку "

Зміни:

Наказом від 28.09.2011р. №1213 "Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства" (надалі - наказ №1213) Міністерство фінансів України визнало таким, що втратив чинність, наказ Державної податкової адміністрації України від 28.02.2011р. №114 "Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства" (надалі - наказ №114).

Наказ №1213 офіційно оприлюднено 18.11.2011 року. Відповідно до пункту 46.6 Податкового кодексу України, нова форма декларації набирає

чинності для складання звітності з податкового періоду, що настає за податковим періодом, у якому відбулося її оприлюднення. Тому за новою формою потрібно буде звітувати тільки починаючи зі звіту за I квартал 2012 року.

Наказом №1213 скасовано ряд додатків до Податкової декларації з податку на прибуток, а також внесено ряд змін до деяких додатків, що будуть надаватись до Декларації. Сама форма Податкової декларації залишилась незміненою.

Основна податкова звітність не буде містити наступних додатків:

СВ "Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг)";

ЗВ "Загальновиробничі витрати";

АВ "Адміністративні витрати";

АК "Розрахунок амортизації витрат, пов'язаних із видобуванням корисних копалин".

Внесені зміни до деяких додатків до Податкової декларації, а саме:

Додаток ІД доповнено рядком 03.21 ЦП "Прибуток за операціями з деривативами (похідними інструментами)";

В додатку ЦП "Розрахунок фінансових результатів від операцій з торгівлі цінними паперами, деривативами та іншими, ніж цінні папери корпоративними правами" в окремому таблицю виділено рядок 4 "прибуток (+) або збиток (-) від операцій з деривативами";

З додатка ІВ "Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати" вилучено рядок 06.5.28 А "Амортизація необоротних активів, що надані в операційну оренду". Також, з додатків ІД "Інші доходи" та ІВ "Інші витрати" вилучено детальні розшифровки сум і назв, що були зазначені у рядках 03.27 та 05.1.16 відповідно.

Додатки АМ і АК об'єднані в один додаток АМ. В таблиці 1 цього додатка відображається нарахована амортизація основних засобів, нематеріальних активів та витрат, пов'язаних з видобутком корисних копалин в

загальній сумі без розподілу по групах і видах амортизації. Витрати на поліпшення основних засобів визначається в загальній сумі без їх розподілу на витрати, що відносяться до загальновиробничих, адміністративних та інших витрат. В таблиці 3 відображається витрати на поліпшення свердловин, а таблиця 1 додатка АК взагалі вилучена.

Додаток АД "Розрахунок авансового внеску з податку на прибуток на суму виплачених дивідендів" замінено на додаток АВ без зміни його форми. В цьому додатку як і в додатку АД незрозумілим є рядок 3, в якому відображається сума перевищення виплачених над отриманими материнською компанією дивідендами у попередньому році і її врахування у рядку 4 на зменшення суми дивідендів, з якої має бути сплачено авансовий внесок у звітному податковому періоді. Такий порядок перенесення суми перевищення виплачених над отриманими материнською компанією дивідендів за попередній рік для визначення суми авансового внеску при виплаті дивідендів у звітному періоді Податковим кодексом України не передбачений.

Склад додатків нової податкової декларації:

1. **Додаток ІД** – “Інші доходи”.
2. **Додаток СБ** – “Суми врегулювання сумнівної та безнадійної заборгованості”.
3. **Додаток ЦП** “Розрахунок фінансових результатів від операцій з торгівлі цінними паперами та іншими, ніж цінні папери, корпоративними правами. Розрахунок фінансових результатів за операціями з деривативами (похідними інструментами)”.
4. **Додаток ІВ** Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати”
5. **Додаток АМ** “Нарахована амортизація за звітний період. Витрати на ремонт та поліпшення основних засобів відповідно до пункту 146.12 статті 146 розділу III Податкового кодексу України. Витрати на реконструкцію” модернізацію та інші поліпшення свердловин відповідно до пункту 148.5 статті 148 розділу III Податкового кодексу України.

6. **Додаток ВО** “Розрахунок витрат при здійсненні операцій з нерезидентом, що має офшорний статус”.

7. **Додаток ТП** “Розрахунок податку на прибуток, отриманий від діяльності, що підлягає патентуванню”.

8. **Додаток ПЗ** “Розрахунок прибутку, що звільняється від оподаткування. Підстави для застосування пільги».

9. **Додаток ЗП** “Зменшення нарахованої суми податку. Розрахунок податку, що сплачується за місцезнаходженням відокремленого підрозділу”.

10. **Додаток ПН** - “Розрахунок (звіт) податкових зобов’язань нерезидентів, якими отримано доходи із джерелом їх походження з України”

11. **Додаток АВ** “Розрахунок авансового внеску з податку на прибуток на суму виплачених дивідендів”.

12. **Додаток ВП-** “Розрахунок податкових зобов’язань за період, у якому виявлено помилку”.

Реквізити Заголовної частини декларації

1. **Тип документа.** Декларація може бути звітною, звітною новою, консолідованою або уточнюючою.

2. **Звітний (податковий) період, за який подають декларацію.** Декларацію в межах поточного року складають наростаючим підсумком початку року: квартал, півріччя, три квартали, рік.

3. **Звітний (податковий період), що уточнюють (для уточнюючого розрахунку).** Для цього реквізиту є місце в «шапці» декларації, крім того формується додаток ВП «Розрахунок податкових зобов’язань за період, у якому виявлено помилку (ки).

4. **Повне найменування платника податків згідно з реєстраційними документами.** Це повна назва та організаційно-правова форма підприємства. Назва повинна відповідати запису в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців.

5. **Податковий номер, код платника податків згідно з Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України (веде**

Держкомстат України). Код виду економічної діяльності з довідки ЄДРПОУ (з довідки, яку видає Держкомстат).

6. Місце знаходження платника податків - офіційна адреса, яку містить ЄДРПОУ

7. П.І.П, та реєстраційні номери (ідентифікаційні номери із Державного реєстру фізосіб) керівника і головного бухгалтера.

8. Відмітка про звітування за спеціальним режимом (Рядок 9). Заповнюють лише ті платники, які відповідають одній із ознак, наведених у рядку.

Основна частина Декларації.

1 блок – рядки 01- 22. Відображають наростаючим підсумком податкові зобов'язання звітного (податкового) періоду (ряд.14) та податок на прибуток за останній календарний квартал такого періоду (тобто суму до сплати).

2 і 3 блок. Самостійне виправлення помилки . Рядки цих блоків заповнюють у разі самостійного виправлення помилки як через уточнюючу, так і через поточну декларацію.

При виправленні помилок минулого звітного періоду за допомогою **поточної Декларації**, платник також заповнює та подає **додаток ВП "Розрахунок податкових зобов'язань за період, у якому виявлено помилку(ки)"**. Обравши такий варіант виправлення, за кожний звітний (податковий) період, у якому виявили помилку (помилки), подають окремий додаток ВП. Тобто **скільки звітних періодів буде виправлятися через поточну декларацію, стільки додатків ВП і потрібно до неї скласти.**

У додатку ВП до декларації платник відображає **правильні** показники за податковий період, який уточнює. Потім він порівнює їх із відповідними рядками Декларації, яку уточнює, та визначає суму збільшення (зменшення) податкового зобов'язання, пені та штрафу. Дані про збільшення або зменшення податкових зобов'язань, самоштраф від недоплати та пеню зі згаданих додатків ВП переносять до відповідних рядків другого та/ або третього блоку основної частини поточної Декларації.

Якщо помилки виправляють через уточнюючу Декларацію, то додатка ВП не заповнюють. Правильні значення доходів, витрат, об'єкта оподаткування, податку на прибуток зазначають у такій Декларації. Порівнявши податкове зобов'язання такої Декларації та Декларації, яку уточнюють, визначають суму збільшення (зменшення) податкового зобов'язання, пені та штрафу, їх фіксують у рядках 23 — 27 уточнючої декларації.

Формою Декларації також передбачено спеціальний рядок "Наявність додатків". У ньому позначкою "х" відмічають подані додатки. Але в клітинці, яка відповідає додатку ВП, такого знака не ставлять. Туди вписують кількість складених додатків ВП (1,2, 3 тощо).

АЛГОРИТМ РОЗРАХУНКУ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

Він складається з таких етапів.

1. Розраховуємо об'єкт оподаткування від усіх видів діяльності (рядок 07 Декларації) ($OO_{\text{заг}}$).
2. Обчислюємо:
 - об'єкт оподаткування від діяльності, що підлягає патентуванню (рядок 08 Декларації, додаток ТП) ($ОО_{\text{пат}}$);
 - податок на прибуток від патентованої діяльності, зменшений на вартість торгових патентів (рядок 12 ТП Декларації, додаток ТП) ($ПЗ_{\text{пат}}$).
3. Розраховуємо податок на прибуток від діяльності, що не підлягає патентуванню (рядок 11 Декларації) ($ПЗ_{\text{непат}}$).
4. Визначаємо податок на прибуток за звітний (податковий) період (рядок 14 Декларації) ($ПЗ_{\text{заг}}$).
5. Знаходимо податок на прибуток, нарахований за результатами останнього календарного кварталу (звітного) податкового періоду (рядок 16 Декларації).
6. Декларуємо податок на репатріацію за останній календарний квартал звітного

періоду(рядок 19 Декларації).

7. Декларуємо авансовий внесок при виплаті дивідендів за останній календарний квартал звітнього періоду (рядок 22 Декларації).

Розглянемо кожен крок детально.

1. Розрахунок об'єкта оподаткування від усіх видів діяльності (рядок 07 Декларації) (ОО_{заг}).

Це показник, через який знаходимо податкові зобов'язання з податку на прибуток. Механізм його обрахунку описано в ст. 134 ПКУ та втілено в рядках 01—07 Декларації. Згідно з пп. 134.1.1 ПКУ об'єкт оподаткування(прибуток із джерелом походження з України та за її межами) обчислюють так:

доходи звітнього податкового періоду (ст 135— 137 ПКУ) - собівартість реалізованих товарів (виконаних робіт, наданих послуг) та інші витрати такого періоду (ст. ст. 138—143 ПКУ). За формою декларації це рядок 07 = (рядок 01 - рядок 04).

Рядок 01 – «Доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування» =

Рядок 02 «Дохід від операційної діяльності» (дохід від реалізації продукції, включаючи продаж за інвалюту, за бартером, неплатникам податку на прибуток) формується за даними аналітичного обліку рахунку 70 «Доходи від реалізації»;

+

ряд.03 – «Інші доходи» формується на основі додатку ІД (рядок 03.27). Перелік доходів відображено в п.135.5 ПКУ, зокрема сюди потрапляють доходи від оренди активів - ряд. 03.7 додатка ІД; суми поворотної фін допомоги, отриманої у звітному періоді - ряд 03.12. дод. ІД; доходи від виконання довгострокових договорів - ряд.03.16 дод. ІД; доходи від продажу ОЗ – ряд.03.17 та 03.18 дод.ІД; додатне значення курсових різниць – ряд.03.19 дод. ІД і т.п.)

ряд.04 «Витрати, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування». Цей показник за класифікацію п.138.1 ПКУ =

ряд. 05 «Витрати операційної діяльності (у т.ч. собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг) (ряд.05.1, додаток СВ);

+

ряд.06 «Інші витрати» (який є сумою показників рядків 06.1-06.6,отриманих з різних додатків).

Таким чином, показники рядка 04. Безпосередньо формуються на підставі 5-ти додатків (СВ, ЗВ, АВ, ВЗ, ІВ). Деякі з них, у свою чергу, заповнюються на основі даних, взятих з інших додатків.

Фінансові витрати (рядок 06.4) – до цього рядка згідно пп.138.10.5 ПКУ віднесено витрати на нарахування процентів за користування кредитами та позиками, за випущеними облігаціями та фінорендою) та інші витрати підприємства в межах норм, встановлених ПКУ, пов'язані з запозиченнями (крім фін витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів за П(С)БО). Апроценти, які поропляють до витрат з обмеженнями, передбаченими п.142.1 ПКУ, виділено в окремий **рядок 06.04.1.** Це обмеження стосується платника, 50 та більше відсотків статутного капіталу (акцій, інших корпоративних прав) якого перебуває у власності або управління нерезидента, котрий нараховує проценти за кредитами, позиками та іншими борговими зобов'язаннями на користь таких нерезидентів. Заповнити цей рядок допоможе аналітика та облікові регістри за **рахунком 95 «Фінансові витрати»**

Розрахунок 2 :

- **об'єкта оподаткування від діяльності, що підлягає патентуванню (ряд.08, додаток ТП) (ООпат);**
- **податку на прибуток від патентованої діяльності, зменшеного на вартість торгових патентів (ряд. 12 ТП Декларації, додаток ТП (ПЗпат).**

Він стосується платників, які проводять один або кілька видів підприємницької діяльності, що підлягає патентуванню за XII ПКУ. А саме:

- а) торговельну діяльність у пунктах продажу товарів;

б) діяльність з надання платних побутових послуг за переліком, визначеним КМУ;

в) торгівлю валютними цінностями в пунктах обміну іновалюти;

г) діяльність у сфері розваг.

Такі платники зобов'язані окремо визначати податок від кожного виду патентованої діяльності та податок від іншої діяльності. Для цього ведуть окремий облік доходів, триманих від діяльності, що підлягає оподаткуванню, та витрат, пов'язаних із такою діяльністю (з врахуванням від'ємного значення об'єкта оподаткування минулого року).

Податок на прибуток від патентованої діяльності підлягає сплаті до бюджету в сумі, яку визначають за загальними правилами р.ІІІ ПКУ та зменшують на вартість придбаних торгових патентів на право провадження такого виду діяльності (п.152.1 ПКУ).

Платник визначає **ОО пат.** та **ПЗ пат.** за кожним видом патентованої діяльності в спеціальному **додатку ТП** до Декларації. Там він накопичує доходи, собівартість придбаних (виготовлених) і реалізованих товарів (робіт, послуг) та інші витрати (у т.ч. від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього звітного (податкового) періоду) за кожним видом такої діяльності. Там само фіксують вартість придбаних платником торгових патентів на здійснення відповідної діяльності, дія **яких припадає на звітний (податковий) період** (рядки А5, Б5, В5 та Г5). Зафіксувавши податок від патентованої діяльності в рядку 12 Декларації, його доведеться віддати бюджету, навіть якщо загалом підприємство у звітному періоді виявиться збитковим (тобто коли збиток від іншої діяльності перекриє прибуток від патентованої). Адже цей патентний податок збільшує податкові зобов'язання, які відображають у рядках 14 та 16 Декларації.

З додатка ТП загальний об'єкт оподаткування від усіх видів патентованої діяльності (прибуток " + " або збиток "-") (ООпат) потрапляє до **рядка 08**, а податок на прибуток від такої діяльності, зменшений на вартість торгових патентів (ПЗ_{пат}), — до **рядка 12** Декларації.

Розрахунок 3

Визначаємо податок на прибуток від діяльності, що не підлягає патентуванню (рядок 11 Декларації) (ПЗ_{неп.}).

Для цього від об'єкта оподаткування від усіх видів діяльності ($OO_{\text{заг}}$), визначеного на етапі 1 (рядок 07 Декларації), віднімаємо об'єкт оподаткування від діяльності, що підлягає патентуванню ($OO_{\text{пат}}$) (рядок 08 ТП Декларації).

За діючою формою Декларації доходи та витрати за звільненими від оподаткування видами діяльності потрапляють в рядки 01—06 Декларації та відповідні додатки. Тобто в підсумку результат пільгової діяльності позначиться на ($OO_{\text{заг}}$) рядок 07 Декларації.

Відповідно, щоб обчислити податок на прибуток, такий вплив потрібно виокремити з $OO_{\text{заг}}$ результат (прибуток або збиток) від пільгових видів діяльності. Для цього платники-пільговики заповнюють **додаток ПЗ до рядка 09 Декларації**. У ньому вони обчислюють результат (прибуток або збиток) від усіх видів діяльності, звільнених від оподаткування ($OO_{\text{зв}}$). При цьому окремо виділяють підсумок (прибуток або збиток) за кожним із пільгових видів діяльності.

Підсумок додатка ПЗ переносять до **рядка 09 ПЗ "Прибуток, звільнений від оподаткування, або збиток від діяльності, прибуток від якої звільняється від оподаткування"** Декларації.

Цю величину (як і $OO_{\text{пат}}$) також віднімають від $OO_{\text{заг}}$. Якщо в підсумку отримали прибуток, до нього застосовують чинну ставку оподаткування з рядка 10 Декларації та отримують **податок на прибуток від діяльності, що не підлягає патентуванню (ПЗ_{непат.})**. Його й фіксують у рядку 11 Декларації.

Алгоритм для його розрахунку має такий вигляд:

1) $OO_{\text{заг}}$ (рядок 07) – $OO_{\text{зв}}$ (рядок 08) – $OO_{\text{пат}}$ (ряд.09) = $OO_{\text{непат.}}$ (результат від діяльності, що не підлягає патентуванню). Якщо отримано додатну величину, тобто прибуток, переходимо до дії 2.

2) $ПЗ_{\text{непат.}} = OO_{\text{непат.}} \times \text{ставку оподаткування, \%} : 100$

Отримний показник ($PZ_{\text{непат}}$) знаходить своє місце в **рядку 11 Декларації**. Далі визначаємо загальний податок на прибуток за звітний період ($PZ_{\text{заг}}$).

Розрахунок 4.

Обчислюємо податок на прибуток за звітний (податковий) період (рядок 14 Декларації) $PZ_{\text{заг}}$

$PZ_{\text{заг}} = PZ_{\text{незап}}$ (рядок 11) = $PZ_{\text{пат}}$ (рядок 12 ТП) – зменшення нарахованої суми податку (рядок 13 ЗП Декларації)

З формули випливає: щоб розрахувати податок на прибуток за звітний (податковий) період ($PZ_{\text{заг}}$), не вистачає лише одного показника — зменшення нарахованої суми податку: його фіксують у рядку 13 ЗП Декларації.

Щоб знайти цю величину, потрібно заповнити **додаток ЗП** до рядка 13 Декларації.

Показники, які за ПКУ зменшують нараховану у звітному періоді суму податку, зібрані в **таблиці 1 додатка ЗП**. Їх потрібно знати напам'ять:

- сума податку на прибуток з іноземних джерел, сплаченого суб'єктами господарювання за кордоном, яку зараховують під час сплати ними податку в Україні (у розмірі, який не перевищує суми податку, що підлягає сплаті таким платником протягом такого звітного (податкового) періоду) (рядок 13.1 таблиці 1 додатка ЗП);

- сума податку, нарахованого платником податку на прибуток (при консолідованій сплаті) за місцезнаходженням його відокремлених підрозділів (рядок 13.2 таблиці 1 додатка ЗП). Цей показник обчислюють у **таблиці 2** цього самого додатка "Розрахунок податку, що сплачується за місцезнаходженням відокремленого підрозділу". З рядка 13.2 графи 5 таблиці 2 додатка ЗП його переносять до рядка 13.2 таблиці 1 цього самого додатка;

- сума сплачених авансових внесків привиплаті дивідендів (прирівняних до них платежів), що відноситься на зменшення нарахованої

суми податку в поточному звітному (податковому) періоді (рядок 13.5.1 таблиці 1 додатка ЗП).

Розрахунок 5 .

Знаходимо податок на прибуток, нарахований за результатами останнього календарного кварталу (звітнього) податкового періоду (рядок 16 Декларації).

Від податку на прибуток, розрахованого наростаючим підсумком за звітний (податковий) період (рядок 14), віднімають податок на прибуток за попередній звітний (податковий) період поточного року (з урахуванням уточнень) (рядок 15 Декларації, до нього переносимо значення рядка 14 Декларації за попередній звітний (податковий) період поточного року).

Таким чином, отримуємо суму, яку потрібно сплатити до бюджету за останній календарний квартал звітнього періоду.

Податок до сплати фіксують у рядку 16 Декларації зі знаком "+". Так буває не завжди. Може бути, що наростаючим підсумком за звітний період нарахували податку менше, ніж за попередній період цього самого року (тобто $\text{рядок } 14 < \text{рядка } 15 \text{ Декларації}$). Тоді в рядку 16 буде сума зі знаком "-", що свідчить про переплату податку через його розрахунок наростаючим підсумком.

Розрахунок 6.

Декларуємо податок на репатріацію.

Все зводиться до визначення в **рядку 19** Декларації суми податків, які утримують при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам, нарахованої за **останній календарний квартал звітнього** (податкового періоду).

Для цього від суми податків, які утримують при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам за звітний (податковий) період (**рядок 17ПН**), віднімають суму податків, які утримують при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам за результатами попереднього звітнього (податкового) періоду **поточного року** з врахуванням уточнень (**рядок 18**) Декларації, до нього

переносимо значення рядка 17 Декларації за попередній звітний (податковий) період поточного року.

Однак необхідно вказати, що **сплата податку на репатріацію до бюджету не прив'язана до його декларування**. Такий податок утримують та сплачують **до бюджету** під час виплати нерезиденту або уповноваженій ним особі (крім постійного представництва нерезидента в Україні) доходу з джерелом його походження з України.

Податок на репатріацію, який утримують при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам за **звітний (податковий) період**, розшифровують у **додатку ПН** до рядка 17 Декларації. Він містить:

- **таблицю 1** "Розрахунок (звіт) податкових зобов'язань нерезидентів, якими отримано доходи із джерелом їх походження з України";
- **таблицю 2** "Розрахунок прибутку від операцій з безпроцентними (дисконтними) облігаціями чи казначейськими зобов'язаннями (рядок 16 таблиці 1)". **Цей додаток заповнюють окремо за кожним нерезидентом, якому в звітному періоді виплачували доходи.**

У таблиці 1 зазначають: — суми виплачуваних нерезиденту доходів за їх видами; ставку податку (% за ПКУ); ставку за міжнародним договором; суму податку.

Додатків ПН буде рівно стільки, скільком нерезидентам протягом звітного періоду виплачували доходи з джерелом їх походження з України (див. ст. 160 ПКУ). До рядка 17 Декларації переносимо значення графи 6 рядка 20 таблиці 1 додатка ПН, але у випадку, якщо він один. Якщо їх декілька, такі значення доведеться просумувати. Ця сума й потрапить до рядка 17 Декларації.

Розрахунок 7 .

Декларуємо авансовий внесок при виплаті дивідендів.

У **рядку 20** АД Декларації відображають суму авансового внеску при виплаті дивідендів, що має бути сплачена у звітному (податковому) періоді за місцезнаходженням юрособи. Її обчислюють у **додатку АД до Декларації**.

У рядку 21 — суму авансового внеску при виплаті дивідендів, що мала бути сплачена в попередньому звітному податковому) періоді поточного року за місцем знаходження юридичної особи з урахуванням уточнень. Сюди записують показник рядка 20 Декларації за попередній звітний (податковий) період поточного року.

У рядку 22 – суму авансового внеску при виплаті дивідендів, нараховану за результатами останнього календарного кварталу звітного (податкового) періоду, що має бути сплачена за місцезнаходженням юридичної особи. Це різниця між рядком 20 та рядком 21 Декларації.

Зазначимо, що сплата авансового внеску (як і податку на репатріацію) не прив'язана до його декларування. Авансовий внесок вносять до бюджету бюджету до/або з виплатою дивідендів. Відповідно за фактом сплати авансового внеску в особовому рахунку виникає переплата. Потім декларуємо (нараховуємо) його - і переплата закривається.

Цей податок, який сплачують як материнські компанії, так і компанії, які не мають дочірних (підконтрольних підприємств).

Рядок 20 Декларації розраховують у рядку 5 додатку АД. А в його рядку 5.1 виділяють авансовий внесок, що має бути сплачений за місцезнаходження юрособи. Саме цю суму переносять до рядка 20 Декларації.

7.1.2 ПОЯСНЕННЯ ПО ЗАПОВНЕННЮ ДОДАТКІВ ДЕКЛАРАЦІЇ

7.1.2.1 Заповнення додатка ІД до рядка 03 Декларації

Доходи від реалізації товарів (робіт, послуг) (від операційної діяльності), визнані у звітному періоді, відображають у рядку 02 Декларації. А от усі інші податкові доходи записують до її рядка 03 ІД і розшифровують у додатку ІД.

Перелік інших доходів містить п. 135.5 ПКУ а дату визнання — ст. 137 та інші норми ПКУ.

Заповнити додаток ІД певною мірою допоможуть дані бухобліку за рахунками 71 "Інший операційний дохід", 73 " Інші фінансові доходи", 74

"Інші доходи" та 75 "Надзвичайні доходи", враховуючи спеціальні правила визначення доходів, закладені у ПКУ.

По-перше, треба врахувати відмінності в датах визнання інших доходів у податковому обліку за ПКУ та в бухобліку за П(С)БО 15 "Дохід".

По-друге, не всі податкові доходи відображаються на доходних рахунках бухобліку. Наприклад, суто податковими показниками залишаються проценти, умовно нараховані на суму поворотної фіндопомоги, що залишилась неповерненою) на кінець звітного періоду, запп. 14.1.257 та пп. 135.5.4 ПКУ (рядок **03.10.1** додатка ІД);

- суми врегулювання сумнівної заборгованості за ст. 159 ПКУ (рядок **03.11 СБ** додатка ІД);

— суми поворотної фіндопомоги, отриманої у звітному періоді від неплатника податку на прибуток або пільговика та неповерненої на кінець такого періоду, яка збільшує інший дохід за пп. 135.5.5 ПКУ (рядок **03.12** додатка ІД).

По-третє, за деякими операціями — наприклад, продаж основних засобів (далі — ОЗ) та нематактивів (далі — НА), цінних паперів (далі — ЦП) -до податкового доходу потрапляє **прибуток (рядок 03.17 та 03.20 ЦП додатка ІД)**. У бухобліку ж такі операції відображають у розгорнутому вигляді.

По-четверте, у низці випадків (наприклад, продаж ОЗ, див. п. 146.14 ПКУ) дохід визначають з урахуванням звичайних цін, що жодним чином не впливає на бухоблік.

Треба зазначити, що для формування цього додатку, крім суми доходів відображених на рухунках бух обліку необхідно використати журнал господарських операцій та проаналізувати всі іншодоходні господарські операції звітного періоду та розсортувати їх по рядках ІД.

7.1.2.2 Заповнення додатку СБ до рядка 05.1 Декларації Правила складання:

1. У додатку відображають:

✓ собівартість придбаних та реалізованих товарів. Формують її за п.138.6 відповідно ціни придбання з врахуванням ввізного мита й витрат на доставку та доведення до стану придатного для продажу;

✓ собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг. Це актуально лише для виробничих підприємств. Правила її обчислення зібрані в п.138.8 ПКУ. Така собівартість складається лише з прямих витрат прями матеріальні витрати, витрати на оплату праці, амортизація виробничих ОЗ та НА, безпосередньо пов'язаних із виробництвом, вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом, інші прями витрати (зокрема, на придбання електроенергії). Загальновиробничі витрати не враховуються. Однак існує законопроект, яким передбачено включати загальновиробничі витрати до податкової собівартості за правила бухобліку .

✓ Інші відмінності між податковою і бух собівартістю в газеті «Все про бух облік» № 18 за 2011 р.

2. Показують витрати, що формують податкову собівартість у період визнання доходу від реалізації товарів, робіт, послуг (п.138.4 ПКУ). Дохід від реалізації товарів визнають за датою переходу покупцеві права власності на товари, а дохід від надання послуг та виконання робіт – за датою складання акта чи іншого документа, який підтверджує виконання робіт або надання послуг (п.137.1 ПКУ).

3. Додаток передбачає відображати матеріальну, амортизаційну, зарплатну складову реалізованої продукції. Отримати її з даних бух обліку не вдається. Як вихід, варто відводити окремі субрахунки для «збирання» податкової собівартості в розрізі складових (див. газету «Все про бух облік» № 66 за 2011 рік стр.41).

4. Оскільки офіційного порядку заповнення декларації немає, як і її додатка СВ, якісь хиби у віднесенні сум у певні рядки в межах самого додатку не повинні нести негативні наслідки для підприємства.

7.1.2.3 Заповнення додатка ЗВ до рядка 06.1 Декларації

Додаток присвячено загальновиробничим витратам, перелік яких наведено в пп. 138.10.1 ПКУ Його складові практично повторюють п. 15 П(С)БО 16 "Витрати". Тому, заповнюючи додаток ЗВ, платники податку на прибуток можуть користуватися даними, відображеними за **дебетом** рахунку 91" Загальновиробничі витрати". Водночас це не повинно перетворюватись у сліпе перенесення сум із названого рахунку до одного з рядків додатка ЗВ. Адже,

по-перше, не всі операції, які пов'язані з обслуговуванням виробництва, відносять до загальновиробничих за нормами ПКУ;

по-друге, податковий облік включає різноманітні обмеження розміру витрат, яких немає в бухобліку.

Разом із цим можна зазначити, що помилки в рознесенні загальновиробничих витрат між рядками додатка ЗВ не вплинуть на розмір об'єкта оподаткування податком на прибуток. На сьогодні пильно стежити треба за розмежуванням витрат між тими, що йдуть у собівартість, і витратами періоду.

Розглянемо заповнені додатка детальніше в таблиці.

7.1.2.4 ДОДАТОК АВ

Адміністративні витрати деталізовано в Додатку АВ. Підсумковий результат відображають у рядку **06.2** даного Додатка й переносять до рядка **06.2** загальної частини Декларації. Склад адміністративних витрат для податкових цілей визначено в пп. 138.10.2 ПКУ Багато в чому принципи їх класифікації за ПКУ збігаються з бухгалтерськими, наведеними в п. 18 П(С)БО 16 "Витрати". У бухобліку, як відомо, їх відображають за Дт **92**. По суті, і в податковому, і в бухгалтерському обліку це загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством.

Але є й відмінності. Наприклад, витрати на інтернет-послуги, що широко використовуються для загальногосподарських потреб, у бухобліку потраплять до складу адмінвитрат. Але в податковому їх місце в інших операційних витратах згідно з абз. "в" пп. 138.10.4 ПКУ Тому їх показують у рядку **06.5.40** Додатку ІВ. Є ще один вид витрат, які в бухобліку визнаються в складі адмінвитрат — нарахування податків і зборів. Відповідно до абз. "в" пп. 138.10.4 ПКУ це не адміністративні, а інші операційні витрати, які показують у рядку **06.5.13** Додатка ІВ. Тому, перш ніж визначати будь-які схожі на адмінвитрати суми в Додатку АВ необхідно ознайомитися з переліком Додатка ІВ, у який включають ще один підвид податкових затрат – інші витрати звичайної діяльності. Багато витрат, які належать до адміністративних, обмежують або зовсім не враховують в податковому обліку. Тому будь-які з них необхідно привести у відповідність до вимог п.п. 138.2, 138.3 ст.ст 139,140 та інших норм ПКУ. Склад адмінвитрат, які не враховують у податковому обліку опубліковано в газеті «Все про бухгалтерський облік», № 45 за 2011р., стр.4.

7.1.2.5 Заповнення додатку ВЗ до рядка 06.3 Декларації

Додаток ВЗ "Витрати на збут" є детальною розшифрованою номенклатурою витрат на збут (тобто витрат, пов'язаних із реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг), які загальною сумою відображають в однойменному рядку **06.3 ВЗ основної частини Декларації**. Перелік витрат на збут для податково-прибуткових цілей наведено в пп. 138.10.3 ПКУ. Він багато в чому повторює склад витрат на збут, визначений п. 19 П(С)БО 16 "Витрати". Тому для заповнення додатка ВЗ необхідна аналітика та облікові регістри за **дебетом** рахунку 93 "Витрати на збут". Вимога про те, що дані податкового обліку необхідно формувати на підставі відомостей бух обліку, прямо закріплено в п.44.2 ПКУ. Однак треба обов'язково зважати на спецправила, установлені р. III ПКУ. Адже ПКУ встановлено безліч обмежень на витрати, яких немає в бухобліку. Так, наприклад, пп. 139.1.13 ПКУ встановлено, що

затрати, понесені на придбання в нерезидента робіт (послуг) із консалтингу, маркетингу, реклами, дозволено включати до податкових витрат на збут з урахуванням певних обмежень. А витрати на купівлю робіт (послуг) із консалтингу, маркетингу, реклами в нерезидентів, які мають офшорний статус, витрати, понесені у зв'язку із придбанням матеріальних і нематеріальних активів у фізичної особи - підприємця, що сплачує єдиний податок (крім витрат, понесених у зв'язку із придбанням робіт, послуг у фізичної особи - платника єдиного податку, яка здійснює діяльність у сфері інформатизації узагалі не враховують у податковому обліку.

7.1.2.6 Заповнення додатка ІВ до рядка 06.5 Декларації

У додатку ІВ "Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати" до рядка 06.5 ІВ Декларації розкривають інформацію про інші операційні витрати та інші витрати звичайної діяльності. Тобто в додатку ІВ фіксують усі ті затрати, що не потрапили до собівартості придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (додаток СВ), загальновиробничих (додаток ЗВ), адміністративних (додаток АВ), збутових витрат (додаток ВЗ) та фінвитрат (ряд. 06.4 основної частини Декларації).

Основними джерелами для заповнення додатка стануть дані рахунків 94" **Інші витрати операційної діяльності"** та 97 "Інші витрати". Однак, зважаючи на суттєві відмінності між податковим та бухгалтерським обліком, у додатку ІВ можуть опинитися суми, які в бухобліку зафіксовані за дебетом рахунків 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93" Витрати на збут" та 99" Надзвичайні витрати". Крім того, деяких" податкових" витрат серед бухгалтерських не буде взагалі. Наприклад, поворотну фіндопомогу, що була включена в податкові доходи за пп. 135.5.5 ПКУ при їх поверненні відображають у податкових витратах у ряд. 06.5.35 додатка ІВ. А от у бухобліку ця операція не зачепить жодного "витратного" рахунку. Не слід забувати й про "податкові" ліміти на витрати які в бухобліку не діють

7.1.3 ЗВ'ЯЗОК РЯДКІВ ТА ДОДАТКІВ ДЕКЛАРАЦІЇ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

<i>Рядок 03 ІД "Інші доходи" Декларації = рядок 03 додатка ІД</i>		
<i>Рядок додатка ІД, який заповнюють на підставі даних з Іншого додатка</i>	<i>Показник, який переносимо у відповідний рядок додатка ІД</i>	
	<i>Дода ток</i>	<i>Рядок</i>
	<i>СБ</i>	<i>03.11 "Коригування суми доходів (+, -)"</i>
<i>заборгованості (+, -)"</i>		<i>(якщо додатків СБ кілька, то беруть суму значень цих рядків)</i>

03.20 ЦП "Прибуток від операцій з торгівлі цінними паперами, деривативами та іншими, ніж цінні папери корпоративними правами"	ЦП	03.20 "Прибуток від операцій з торгівлі цінними паперами, деривативами та іншими, ніж цінні папери корпоративними правами, у тому числі (сума позитивних значень рядків 1 — 7)"
---	----	---

Рядок 03ІД Декларації

Рядок 05.1 СВ Декларації

Рядок 05.1 СВ "Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг)" Декларації = рядок 05.1 додатка СВ		
Рядок додатка СВ, який заповнюють на підставі даних з	Показник, який переносимо у відповідний рядок додатка СВ	
	Додаток	Показник
05.1.3 АМ "Амортизація виробничих основних засобів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг	АМ	таблиця 1, рядок А15, графа 6 (амортизація основних засобів (далі — ОЗ) та інших необоротних активів, що включають до собівартості (далі — с/в) реалізованих товарів (робіт, послуг))

05.1.4 АМ "Амортизація нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг"	АМ	таблиця 1, рядок Н7, графа 6 (амортизація нематактивів у с/в реалізованих товарів (робіт, послуг))
05.1.5 АК "Амортизація витрат, пов'язаних з видобутком корисних копалин"	АК	таблиця 1, рядок К, графа 6 (амортизація витрат, пов'язаних із видобутком корисних копалин, у с/в реалізованих товарів (робіт, послуг))
05.1.6 АК "Сума витрат на реконструкцію, модернізацію та інші поліпшення свердловин відповідно до пункту 148.5 статті 148 розділу III ПКУ"	АК	таблиця 2, рядок Р, графа 7 (витрати на поліпшення свердловин у складі с/в реалізованих товарів (робіт, послуг))
05.1.10 ВО "85% вартості товарів (робіт, послуг), придбаних у нерезидентів, що мають офшорний статус"	ВО*	рядок 05. 1.10 (сума рядків 1 — п графи 5 додатків ВО, що є витратами на офшорні придбання, які потрапляють до с/в реалізованих товарів (робіт, послуг)) Додаток ВО подають виключно за підсумками звітного (податкового) року.

Рядок 06.1 ЗВ Декларації

Рядок 06.1 ЗВ "Загальновиробничі витрати" Декларації рядок 06.1 додатка ЗВ		
Рядок додатка ЗВ, який заповнюють на підставі даних з іншого додатка	Показник, який переносимо у відповідний рядок додатка ЗВ	
	Дод	Показник
06.1.2 АМ "Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення	АМ	таблиця 1, рядок А15, графа 7 (амортизація ОЗ та інших необоротних активів, що включається до загальновиробничих витрат)

06.1.3 АМ "Амортизація нематеріальних активів загальнопромислового (цехового, дільничного, лінійного)"	АМ	таблиця 1, рядок Н7, графа 7 (амортизація нематеріальних активів у загальнопромислових витратах)
06.1.4 АК "Амортизація витрат, пов'язаних із видобутком корисних копалин"	АК	таблиця 1, рядок К, графа 7 (амортизації витрат, пов'язаних із видобутком корисних копалин, у загальнопромислових витратах)
06.1.5.1 АК "витрати на реконструк., модернізацію та інші поліпшення свердловин відповідно до пункту 148.5"	АК	таблиця 2, рядок Р, графа 8 (витрати на поліпшення свердловин у складі загальнопромислових витрат)
06.1.5.2 АМ "витрати на ремонт та поліпшення об'єктів основних засобів відповідно до пункту 146.12 статті 146 розділу III Податкового кодексу України"	АМ	таблиця 3, рядок 1, графа 6 (витрати на ремонти та поліпшення ОЗ у загальнопромислових витратах)

Рядок 06.2 АВ Декларації

Рядок 06.2 АВ "Адміністративні витрати" Декларації = рядок 06.2 додатка АВ		
Рядок додатка АВ, який заповнюють на підставі даних з	Показник, який переносимо у відповідний рядок додатка АВ	
	Додат	Показник
06.2.3.1 АМ "амортизація основних засобів загальногосподарського використання"	АМ	таблиця 1, рядок А15, графа 8 (амортизація ОЗ та інших необоротних активів, що включається до адмінвитрат)
06.2.3.2 АМ "витрати на ремонт та поліпшення об'єктів основних засобів відповідно до пункту 146.12 статті 146 розділу III Податкового кодексу України"	АМ	таблиця 3, рядок 1, графа 7 (витрати на ремонт та поліпшення ОЗ, що потрапляють до адмінвитрат)
06.2.6 АМ "Амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання"	АМ	таблиця 1, рядок Н7, графа 8 (амортизація нематеріальних активів, що потрапляє до адмінвитрат)

Рядок 06.3 ВЗ Декларації

Рядок 06.3 ВЗ "Витрати на збут" Декларації = рядок 06.3 додатка ВЗ

<i>Рядок додатка В3, який заповнюють на підставі даних з іншого додатка</i>	<i>Показник, який переносимо у відповідний рядок додатка В3</i>	
	<i>Додат</i>	<i>Показник</i>
06.3.9.1 <i>АМ "амортизація основних засобів"</i>	АМ	<i>таблиця 1, рядок А15, графа 9 (амортизація ОЗ та інших необоротних активів у витратах на збут)</i>
06.3.9.2 <i>АМ "Витрати на ремонт та поліпшення об'єктів основних засобів відповідно до пункту 146.12 статті 146 розділу III ПКУ"</i>	АМ	<i>таблиця 3, рядок 1, графа 8 (витрати на ремонт та поліпшення ОЗ у витратах на збут)</i>
06.3. 10 <i>АМ "Амортизація нематеріальних активів"</i>	АМ	<i>таблиця 1, рядок Н7, графа 9 (амортизація нематактивів у витратах на збут)</i>

Рядок 06.5 ІВ Декларації

Рядок 06.5 ІВ "Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати" Декларації = рядок 06.5 додатка ІВ		
<i>Рядок додатка ІВ, який заповнюють на підставі даних з</i>	<i>Показник, який переносимо у відповідний рядок додатка ІВ</i>	
	<i>Додаток</i>	<i>Показник</i>
06.5.24 <i>СБ "Суми врегулювання сумнівної (безнадійної) заборгованості (+, -)"</i>	СБ	<i>рядок 06.5.24 "Коригування суми витрат (+, -)" (якщо додатків СБ кілька, то беруть суму значень цих рядків)</i>
06.5.27 <i>АМ "Амортизація тимчасової податкової різниці, яка виникла за результатами інвентаризації основних засобів станом на 01.04.2011"</i>	АМ	<i>таблиця 1, рядок Т1, графа 4 (амортизація тимчасової різниці, яка виникла в результаті інвентаризації ОЗ станом на 01.04. 11 р.)</i>
06.5.28 <i>АМ "Амортизація необоротних активів, що надані в оперативну оренду"</i>	АМ	<i>таблиця 1, рядок А15, графа 10 (амортизація необоротних активів, переданих в оперативну оренду)</i>
06.5.38 <i>ВО "85% вартості товарів (робіт, послуг), придбаних у нерезидентів, що мають офшорний статус"</i>	ВО	<i>рядок 06.5.38 (сума рядків 1 — п графі 6 додатків ВО, що є витратами на офшорні придбання, які йдуть до інших витрат)</i>

<p>06.5.39 АМ "Сума витрат на ремонт та поліпшення необоротних активів, що надані в оперативну оренду відповідно до пункту 146.12 статті 146 розділу III ПКУ"</p>	<p>АМ</p>	<p>таблиця 3, рядок 1, графа 9 (витрати на ремонт та поліпшення ОЗ в інших операційних витратах)</p>
--	------------------	--

Рядок 08 ТП Декларації

Рядок 08 ТП "Об'єкт оподаткування від діяльності, що підлягає патентуванню (+, -)" Декларації = рядок 08 додатка ТП Про розрахунок цього показника читайте в газеті "Все про бухгалтерський облік" № 65 за 2011 рік, стор. 23

Рядок 09 ПЗ Декларації

Рядок 09 ПЗ "Прибуток, звільнений від оподаткування, або збиток від діяльності, прибуток від якої звільняється від оподаткування (+, -)" Декларації = рядок 09 таблиці 1 додатка ПЗ

Рядок 12 ТП Декларації

Рядок 12 ТП "Податок на прибуток від діяльності, що підлягає патентуванню, зменшений на вартість торгових патентів" Декларації = рядок 12 додатка ТП
Про розрахунок цього показника читайте в газеті "Все про бухгалтерський облік" № 65 за 2011 рік, стор. 23

Рядок 13 ЗП Декларації

Рядок 13 ЗП "Зменшення нарахованої суми податку" Декларації = рядок 13 додатка ЗП

Рядок 17 ПН1 Декларації

Рядок 17 ПН "Сума податків, які утримуються при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам за звітний (податковий) період" Декларації = значення графи 6 рядка 20 таблиці 1 додатка ПН

Цей додаток заповнюють окремо за кожним нерезидентом, якому виплачують доходи

Рядок 20 АД Декларації

Рядок 20 АД "Сума авансового внеску при виплаті дивідендів, що має бути сплачена у звітному (податковому) періоді за місце знаходженням юридичної особи" Декларації = рядок 5.1 додатка АД

Рядки 23 — 26, 28—31 Декларації

Це рядки другого блоку "Самостійне виправлення помилок" (рядки 23—27) та третього блоку "Самостійне виправлення помилок з податку на прибуток, який утримується при виплаті доходів (прибутків) нерезидентів" (рядки 28—32) Декларації. Їх заповнюють у разі самостійного виправлення помилок як через уточнюючу, так і через поточну декларацію (ст. 50 ПКУ). У відповідних рядках фіксують збільшення або зменшення податкових зобов'язань, самоштраф від недоплати та пеню за пп. 129.1.2 ПКУ.

Якщо помилок минулого звітного періоду позбуваються за допомогою поточної Декларації, платник також заповнює й подає додаток ВП "Розрахунок податкових зобов'язань за період, у якому виявлено помилку(ки)". Обравши такий варіант виправлення, за кожний звітний (податковий) період, у якому виявили помилку (помилки), подають окремий додаток ВП. Тобто скільки звітних періодів будуть виправляти через поточну деку, стільки додатків ВП і потрібно до неї скласти. Дані про збільшення або зменшення податкових зобов'язань, самоштраф від недоплати та пеню зі згаданих додатків ВП переносять до зазначених рядків другого та/або третього блоку основної частини поточної Декларації.

Зв'язок показників АМ з іншими додатками (Додаток АМ не потрапляє зразу до основної частини декларації, а потрапляє до витратних додатків, а потім в складі їх підсумків – до основної частини Декларації)

Показник додатка АМ				Куди потрапляє	
назва (скорочена)	табл	рядок	граф	додаток	номер
Амортизація ОЗ та інших необоротних активів у собівартості реалізованих (товарів, робіт, послуг)	1	A15	6	СВ	05.1.3

Амортизація ОЗ та інших необоротних активів у загальновиробничих витратах	1	A15	7	ЗВ	06.1.2
Амортизація ОЗ та інших необоротних активів у адмінвитратах	1	A15	8	АВ	06.2.3.1
Амортизація ОЗ та інших необоротних активів у витратах на збут	1	A15	9	ВЗ	06.3.9.1
Амортизація ОЗ та інших необоротних активів в інших витратах	1	A15	10	ІВ	06.5.28
Амортизація нематактивів у собівартості реалізованих (товарів, робіт, послуг)	1	H7	6	СВ	05.1.4
Амортизація нематактивів у загальновиробничих витратах	1	H7	7	ЗВ	06.1.3
Амортизація нематактивів в адмінвитратах	1	H7	8	АВ	06.2.6
Амортизація нематактивів у витратах на збут	1	H7	9	ВЗ	06.3.10
Витрати на ремонт/поліпшення ОЗ у загальновиробничих витратах	3	1	6	ЗВ	06.1.5.2
Витрати на ремонт/поліпшення ОЗ в адмінвитратах	3	1	7	АВ	06.2.3.2
Витрати на ремонт/поліпшення ОЗ у витратах на збут	3	1	8	ВЗ	06.3.9.2
Витрати на ремонт/поліпшення ОЗ в інших витратах	3	1	9	ІВ	06.5.39
Амортизація тимчасової різниці, яка виникла в результаті інвентаризації ОЗ станом на 01.04.11 р.	1	T1	4	ІВ	06.5.27

Рядки додатків до Декларації, до яких необхідно складати розшифровки в довільній формі

Додаток	Код та назва рядка
ІД	03.27 "Інші доходи"
СВ	05.1.16 "Інші прямі витрати"
АК	Рядок 2 таблиці 1 (витрати, пов'язані з видобутком корисних копалин із нафтогазових свердловин)

ЗВ	06.1.13 "Інші загальновиробничі витрати; нестачі незавершеного виробництва, нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах у межах норм природного убутку згідно із затвердженими галузевими міністерствами та погодженими Міністерством фінансів України нормативами"
АВ	06.2.12 "Інші витрати загальногосподарського призначення"
ВЗ	06.3.15 "Інші витрати, пов'язані зі збутом товарів, виконанням робіт, наданням послуг"
ІВ	06.5.37 "Інші витрати господарської діяльності, до яких не розділом III Податкового кодексу України прямо встановлено обмежень щодо віднесення до складу витрат"

7.2 ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК В ПОДАТКОВІЙ ДЕКЛАРАЦІЇ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

7.2.1 виправлення помилок через уточнюючу декларацію

У випадку завищення податкових зобов'язань виправляти помилку у поточній декларації можна за будь-який період після помилкового, а у випадку заниження – лише у поточній декларації за податковий період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження ПЗ.

При виправленні помилки необхідно враховувати:

1. Згідно п. 50.1 ПКУ Платник податку може самостійно виправляти помилки через уточнюючий розрахунок до податкової декларації або виправляти помилку поточною декларацією.

2. Строк давності помилок

ДПС має право самостійно визначити суму зобов'язань платника у випадках, визначених ПКУ не пізніше закінчення **1095** дня, що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації (якщо надано пізніше — за днем її фактичного подання) та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом. Якщо протягом цього строку контролери в ході перевірки не визначали суму зобов'язань, платник вільний від такого зобов'язання, і податківці не оскаржать у суді дані такої декларації (п. 102.1 ПКУ).

3. Обов'язок виправити самостійно виявлені помилки поширюється тільки на ті звітні періоди, строк давності за якими ще не минув

4. За допомогою однієї уточнюючої декларації (УД) можна виправити помилки одного звітного періоду. Згідно п. 50.1 ПКУ помилки, які містяться в раніше поданій декларації, виправляють уточнюючим розрахунком до цієї декларації.

5. УД треба подавати за формою, яка діє на момент її надання. Отже, незважаючи на те, яка форма діяла на момент допущення помилки, потрібно застосовувати форму УД, яка діє на дату подачі уточнення. Зараз уточнюючий розрахунок складають за формою Податкової декларації податку на прибуток підприємств, затвердженою наказом № 114, лише з грифом "Уточнююча" (ставлять відмітку в полі 1 декларації). При виправленні помилки через УД додаток ВП не заповнюють. Його складають тільки у випадку виправлення помилок за допомогою поточної декларації.

6. Сплата недоплати, штрафу до подачі УД. За п. 50.1 ПКУ виправляючи помилку за допомогою УД, слід сплатити суму недоплати та штраф у розмірі 3% від такої суми до подання такої УД (тобто можна в той самий день).

Визначаючи суму недоплати за помилками, необхідно врахувати ставку податку, що діяла на момент виникнення такої недоплати, тобто якщо це помилка, наприклад, 4 кварталу 2011 р. — ставку 23%;

7. При самостійному виправленні помилок, які призвели до недоплати, треба нарахувати пеню. Її розраховують за весь період заниження до дати погашення недоплати. (п.п. 129.1.1 та 54.1 ПКУ). Штраф і пеня різні за суттю

8. *Період, який раніше перевіряли контролери, можна уточнювати, але це підстава для на позапланової перевірки (п. 50.3 ПКУ*

9. Під час документальної планової та позапланової виїзної перевірок подавати УД не можна. Причому за будь-який період. На обмеження щодо виправлення помилок можна не зважати, якщо перевірка камеральна чи документальна невиїзна (як планова, так і позапланова). а от подати УД після отримання повідомлення та копії наказу про проведення планової документальної перевірки можна, адже перевірку ще не розпочато.

10. Відповідальність за недотримання умов самовиправлення.

Невиконання платником податків вимог щодо умов самостійного внесення змін до податкової звітності" (п. 120.2 ПКУ) може обернутися штрафом на підприємство від органу ДПС — 5% від суми самостійно нарахованого заниження податкового зобов'язання (недоплати). Тобто фактично він загрожує, лише якщо помилка спричинила недоплату. Цей штраф не має жодного відношення до само штрафів (3%). Але в 2011 році суворість покарання фінсанкціями суттєво пом'якшується завдяки п.п. 6 та 7 підрозділу 10 р. ХХ ПКХ, які установлюють односторонній штраф за порушення податкового законодавства за період із 01.01.11 р. до 30.06.11 р., та табу на штрафи для платників податку на прибуток за періоди з 01.04.11 до кінця 2011 р.

Приклади виправлення помилок:

Приклад. 1. Підприємство не в тому рядку додатка до декларації відобразило суму доходу/ витрат. На підсумковий результат за додатком і, відповідно, за декларацією це не вплинуло. Чи треба виправляти такі помилки?

Нагальної необхідності для цього немає, адже така помилка не занизила й не завищила податкових зобов'язань звітного періоду. Та й про порушення порядку заповнення декларації тут складно говорити, адже як такого затвердженого порядку й немає. Тож можна все залишити на своїх місцях.

Приклад. 2. Підприємство припустилося помилки у витратах II кварталу 2011 р., а саме, відобразило зайві 2000 грн земподатку в рядку 06.5 ІВ (занісши цю суму в рядок 06.5.13 "Суми нарахованих податків та зборів, установлених ПКУ, а також інших обов'язкових платежів, встановлених законодавчими актами"). Виявило цю помилку в липні. Як її позбутися за допомогою УД?

УД слід заповнити так, ніби цієї помилки й не було, тобто з правильними даними в рядку 06.5 ІВ й у додатку ІВ (у його рядку 06.5.13).

Якщо помилка призвела до недоплати, її суму визначають так: позитивне значення (рядок 16 (УД) - рядок 16 Податкової декларації, яка уточнюється) + позитивне значення (рядок 22 (УД) - рядок 22 Податкової декларації, яка уточнюється). Недоплата становить 450 грн. Потрапляє ця сума до рядка 23. У рядках 24, 26 — прочерк.

Сума штрафу 135 грн (450 грн x 3%) іде в рядок 27.

Розрахунок пені:

Нараховують її з дня настання строку погашення заниженого податкового зобов'язання за кожен день періоду несплати (пп. 129.1.2 ПКУ). Виходять із 120%-вої облікової ставки НБУ на день заниження (абз. 2 п. 129.4 ПКУ). Облікову ставку НБУ беруть на день заниження зобов'язань. Суму пені округлюють до другого знака після коми.

Податківці в листі від 03.06.11 р. № 15666/6/16-1517-26 про період заниження для нарахування пені говорять так: "З дня настання строку погашення податкового зобов'язання по день фактичної сплати (включно) суми заниженого податкового зобов'язання".

Припустімо, підприємство сплатило недоплату 22.08.11 р. Тоді пеню треба нарахувати за 34 календарні дні — період із наступного дня після граничної сплати зобов'язання, яке занизили через помилку, тобто з 20.07.11 р. (гранична дата сплати зобов'язань за II квартал 2011 р. — 19.07.11 р.), до дня погашення недоплати — 22.08.11 р. включно.

Облікова ставка НБУ на день заниження — 8,5%.

Формула для розрахунку пені така:

Сума пені = (сума недоплати x кількість календарних днів недоплати x облікова ставка НБУ : 100% x 1,2) : кількість днів у році.

Отож, у нашому випадку вона дорівнює 4,28 грн ((450 x 34 x 8,5% : 100% x 1,2) : 365). Її записують у рядку 25.

Приклад 3. Підприємство в II кварталі 2011 р. показало зайвий дохід у рядку 02 декларації в сумі 5000 грн. Виявило цю помилку в серпні 2011 р. Бажає виправити через УД.

Значить, УД потрібно заповнити так, ніби цієї помилки й не було, тобто з правильними даними в рядку 02.

Помилка не призвела до недоплати, тож штрафу, пені не буде — рядки 23, 24, 25, 27 із прочерками. Наявне завищення податкових зобов'язань II кварталу 2011 р. (від'ємне значення (рядок 16 (УД) - рядок 16 Податкової декларації, яка уточнюється) + від'ємне значення (рядок 22 (УД) - рядок 22 Податкової декларації, яка уточнюється)). І його сума, 1150 грн, потрапляє до рядка 26 УД.

7.2.2 Виправлення помилок через складання додатку ВП

Приклад заповнення додатку ВП – “Виправлення помилки”

Якщо платник податку вирішив виправляти помилки у поточній декларації, то потрібно заповнити додаток ВП.

Правила виправлення помилок у сумах доходів передбачано пп.135.5.12 ПКУ, витрат – п.138.11 ПКУ.

Доходи, не враховані при визначенні доходів будь-яких попередніх звітних періодів, відображаються лише у складі інших доходів (на відміну від витрат, всі доходи коригуються через інші доходи).

Витрати, не враховані під час обчислення витрат звітного періоду, відображаються у складі витрат відповідної групи (собівартість реалізованих товарів (робіт, послуг), адмінвитрат, витрат на збут тощо).

Якщо не враховані витрати стосуються минулих звітних періодів, то вони відображаються у складі інших витрат.

Зайво враховані доходи і витрати відображаються у тому самому порядку, що і невраховані, тільки зі знаком “-”.

За кожен випадок недоплати слід нарахувати і штраф, і пеню (відображаються у рядках 24 та 25 додатка ВП та декларації). За кожен помилковий період подається окремий додаток.

Приклад. Підприємство не відобразило у декларації минулого, наприклад, II кварталу 2011 р. доходи (відсотки) від розміщення на депозит коштів в сумі 1500 грн. У декларації за II-III квартали заповнимо додаток ВП (це буде правильна декларація за II квартал) лише з рядками 23-25, де і ввідображаєтся виправлення помилки.

Заголовній частині додатка необхідно зробити відмітку періоду подання декларації і періоду, за який проводиться виправлення.

Додаток ВП

Код платника податку за
ЄДРПОУ

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Звітний період, в якому виявлено помилку (ки)

1	Звітний рік 2011		I квартал		Півріччя		Три квартали		Рік
				X	II квартал ¹		II-III квартали ¹		II-III квартали ¹

Звітний період, за який виявлено помилку (ки)

2	Звітний рік 2011		I квартал		Півріччя		Три квартали		Рік
					II квартал ¹	X	II-III квартали ¹		II-IV квартали ¹

**Розрахунок податкових зобов'язань за період, у якому виявлено помилку
(ки)²**

ПОКАЗНИКИ	Код рядка	Сума, грн.
1	2	3

Доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування (рядок 02 + рядок 03)	01	251500
Дохід від операційної діяльності (дохід від реалізації товарів (робіт, послуг))	02	250000
Інші доходи	03 ІД	1500
Витрати, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування (рядок 05 + рядок 06)	04	240000
Витрати операційної діяльності, в тому числі:	05	201000
Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг)	05.1 СВ	201000
Інші витрати (сума рядків 06.1 - 06.6)	06	39000
Загальновиробничі витрати	06.1 ЗВ	12000
Адміністративні витрати	06.2 АВ	12000
Витрати на збут	06.3 ВЗ	-
Фінансові витрати відповідно до підпункту 138.10.5 пункту 138.10 статті 138 розділу III Податкового кодексу України, в тому числі:	06.4	-
проценти, що включаються до витрат з урахування обмежень, встановлених пунктом 141.2 статті 141 розділу III Податкового кодексу України	06.4.1	-
Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати	06.5 ІВ	15000
Від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього звітного (податкового) періоду (від'ємне значення рядка 07 Податкової декларації за попередній звітний (податковий) період ³ або від'ємне значення об'єкта оподаткування за I квартал 2011 року)	06.6	-
Об'єкт оподаткування від усіх видів діяльності (рядок 01 – рядок 04) (+,-)	07	11500
Об'єкт оподаткування від діяльності, що підлягає патентуванню (+,-)	08 ТП	-
Прибуток, звільнений від оподаткування, або збиток від діяльності, прибуток від якої звільняється від оподаткування (+,-)	09 ПЗ	-
Ставка податку	10	23
Податок на прибуток від діяльності, що не підлягає патентуванню (рядок 07 – рядок 08 – рядок 09 (при позитивному значенні) x рядок 10/100)	11	2645

Податок на прибуток від діяльності, що підлягає патентуванню, зменшений на вартість торгових патентів	12 ТП	-
Зменшення нарахованої суми податку	13 ЗП	-
Податок на прибуток за звітний (податковий) період (рядок 11 + рядок 12 – рядок 13)	14	2645
Податок на прибуток за результатами попереднього звітного (податкового) періоду поточного року з урахуванням уточнень (рядок 14 Податкової декларації за попередній звітний (податковий) період)	15	-
Податок на прибуток, нарахований за результатами останнього календарного кварталу (звітного) податкового періоду (рядок 14 – рядок 15) (+,-)	16	2645
Сума податків, які утримуються при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам за звітний (податковий) період	17 ПН	-
Сума податків, які утримуються при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам за результатами попереднього звітного (податкового) періоду поточного року з урахуванням уточнень (рядок 17 Податкової декларації за попередній звітний (податковий) період)	18	-
Сума податків, які утримуються при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам, нарахована за результатами останнього календарного кварталу звітного (податкового) періоду (рядок 17 – рядок 18)	19	-
Сума авансового внеску при виплаті дивідендів, що має бути сплачена у звітному (податковому) періоді за місцезнаходженням юридичної особи	20 АД	-
Сума авансового внеску при виплаті дивідендів, що мала бути сплачена у попередньому звітному (податковому) періоді поточного року за місцезнаходженням юридичної особи з урахуванням уточнень (рядок 20 Податкової декларації за попередній звітний (податковий) період)	21	-
Сума авансового внеску при виплаті дивідендів, нарахована за результатами останнього календарного кварталу звітного (податкового) періоду, що має бути сплачена за місцезнаходженням юридичної особи (рядок 20 – рядок 21)	22	-
Збільшення податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду (ів), що уточнюється (ються) (позитивне значення (рядок 16 – рядок 16 Податкової декларації, яка уточнюється) + позитивне значення (рядок 22 – рядок 22 Податкової декларації, яка уточнюється) (переноситься до рядка 23 Податкової декларації (звітної/звітної нової/консолідованої))	23	345

Сума штрафу при відображенні недоплати у складі Податкової декларації, що подається за звітний (податковий) період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання (рядок 23 x 5%) (переноситься до рядка 24 Податкової декларації (звітної/звітної нової/консолідованої))	24	17
Пеня, нарахована на виконання вимог підпункту 129.1.2 пункту 129.1 статті 129 розділу II Податкового кодексу України (переноситься до рядка 25 Податкової декларації (звітної/звітної нової/консолідованої))	25	8*
Зменшення податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду (ів), що уточнюється (ються) (від'ємне значення (рядок 16 – рядок 16 Податкової декларації, яка уточнюється) + від'ємне значення (рядок 22 – рядок 22 Податкової декларації, яка уточнюється) (переноситься до рядка 26 Податкової декларації (звітної/звітної нової/консолідованої))	26	-
.....		

**Пеню нараховано за 90 днів виходячи з облікової ставки НБУ – 7,75%*

7.3 ДЕКЛАРАЦІЯ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРІСТЬ

Декларація з ПДВ може бути:

- **повна (або бюджетна)**;
- **скорочена** — для сільгосппідприємств спецрежимників за ст. 209 ПКУ;
- **спеціальна** — сільськогосподарських підприємств, які відповідають критеріям, визначеним ст. 209 ПКУ, але не обрали спеціального режиму оподаткування діяльності, передбаченого ст. 209, та постачають молоко, худобу, птицю вовну власного виробництва, а також молочні продукти та м'ясопродукти, зроблені у власних переробних цехах (п. 209.18 ПКУ):
- **переробного підприємства**. Такі підприємства зазначають ній операції з реалізації молока, молочної сировини та молочних продуктів, іншої продукції переробки тварин, закуплених у живій вазі.

На випадок виправлення помилок використовуються уточнюючі розрахунки.

7.3.1 ЗАПОВНЮЄМО БЮДЖЕТНУ ДЕКЛАРАЦІЮ ПО РЯДКАХ

Код рядка	Код додатку	Що відображаємо
01		В 011 - Ставиться "X"
		В 012 - Ставиться "X", якщо до закінчення терміну подання

		декларації виявлено помилки, і їх виправляють “Звітною новою“ з уточненими показниками (при цьому штрафні санкції не сплачуються п.50.1 ПКУ).
02		Записують рік і звітний період. Місячний платник –порядковий номер місяця прокреслює, квартальний – кварталу.
03		Тут фіксують дані, лише коли помилки виправляють через поточну декларацію. Якщо помилки цього звітного (податкового) періоду вже виправлялися раніше треба зробити відмітку в 031
04-06		Відображаються індивідуальні дані
07-08		Позначка для підприємств судно та літакобудування
09		Роблять позначку підприємства, які здійснюють операції в рамках угод про розподіл продукції
10		Роблять позначку підприємства інвалідів
Податкові зобов’язання		
1	Д5	Операції на митній території України за основною ставкою, крім імпорту товарів. Тут показують всі операції постачання, що обкладаються 20%. Поставка з цього рядка розписують у Розшифровці контрагентів Д5.
2		Операції, що оподатковуються за нульовою ставкою
2.1		Фіксують операції з експортних поставок товарів (супутніх послуг). Згідно 195.1.1 ПКУ експорт має бути підтверджений ВМД. Інвалютну вартість переходять у грн. за курсом НБУ на дату поставки. Поки нема ВМД, отриманих авансів не показують (п.187.11 ПКУ)
2.2		Показують усі інші операції з 0 ставкою, зокрема: міжнародні перевезення пасажирів, вантажу; послуги з обслуговування повітряних суден, що виконують міжнародні рейси;постачання товарів(послуг), які розташовані в зонах митного контролю і ін.
3	Д6	Операції, що не є об’єктом оподаткування (ст.196 розділу У ПКУ). Тут фіксують не всі операції, а лише операції з постачання товарів (послуг). Тут не буде передачі майна н відповідальне зберігання або в заставу, оперативну оренду. Конкретні види поставок зазначають у таблиці 1 Довідки Д6.
4	Д6	Операції з постачання послуг за межами території України та послуг, місце постачання яких визначено відповідно до п. 186.2,186.3 ст.186 розділу У за межами митної території України. Види операцій фіксують у таблиці 2 Довідки Д6.
5	Д6	Операції, які звільнені від оподаткування (с. 197 розд. УПКУ, підрозділ 2 розділу ХХ ПКУ). Тут фіксують звільнені від ПДВ поставки. В таблиці 3 Додатка Д6 зазначають

		конкретний вид операцій. Наприклад, постачання (передоплата) періодичних видань (п.197.1.25ПКУ).
6		Загальний обсяг постачання (сума значень з 1-го до 5-го рядка колонка А)
6.1		<i>З рядка 6 – загальний обсяг операцій звітного періоду, що є об'єктом оподаткування (ряд.1+ ряд.2.1 + ряд.5) колонки А</i>
7		Послуги, отримані від нерезидента, місце постачання яких визначено на митній території України. Якщо резидент купує послуги у нерезидента, який не має пост представництва в Україні, у деяких випадках він змушений показати податкові зобов'язання (ст.. 190 ПКУ). Така необхідність виникає, коли місце постачання послуг нерезидента - Україна. У періоді, наступному після відображення зобов'язань у ряд.7 декларації податковий кредит відображається в ряд.12.4
8		Коригування податкових зобов'язань (рядок 8.1 (+ чи -) + рядок 8.2 (+ чи -)). Рядки 8.1,8.1.1 формуються за даними додатка Д1. Рядки пов'язані із збільшення і зменшення податкових зобов'язань через зміну умов поставки (ціни) або повернення товару, зміни при поверненні авансів.
8.1	Д1	<i>коригування згідно зі статтею 192 розділу V Кодексу обсягів постачання та податкових зобов'язань. Призначений для коригувань поставок, що обкладаються ПДВ.</i>
8.1.1	Д1	<i>коригування згідно зі статтею 192 розділу V Кодексу обсягів постачання, по яких не нараховувався податок на додану вартість. Призначений для змін щодо пільгових поставок. Цей рядок при заповненні рядка 8 не враховують.</i>
8.2		<i>коригування податкових зобов'язань у зв'язку з нецільовим використанням товарів, ввезених із застосуванням звільнення від податку на додану вартість (стаття 197 розділу V Кодексу, підрозділ 2 розділу XX Кодексу, міжнародні договори (угоди)) (+). Рядок буде заповнено тоді, коли платник скористався пільгами при імпорті товарів, але потім порушив умови їх цільового використання.</i>
9		Усього податкових зобов'язань (сума значень рядків (1 + 7 + 8 (- чи +)) колонки Б)
Податковий кредит		
10	Д5	Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження, створення) з податком на додану вартість на митній території України товарів/послуг та необоротних активів з метою їх використання виключно у межах господарської діяльності платника податку для здійснення операцій, які:
10.1		підлягають оподаткуванню за основною ставкою та нульовою

		ставкою
10.2		не є об'єктом оподаткування (стаття 196 розділу V Кодексу), та /або звільнені від оподаткування (стаття 197 розділу V Кодексу, підрозділ 2 розділу XX Кодексу, міжнародні договори (угоди)), та/або не оподатковуються (постачання послуг за межами митної території України та послуг, місце постачання яких визначено відповідно до пунктів 186.2, 186.3 статті 186 розділу V Кодексу за межами митної території України)
11		Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження, створення) без податку на додану вартість на митній території України товарів/послуг та необоротних активів з метою їх використання у межах господарської діяльності платника податку для здійснення операцій, які:
11.1		підлягають оподаткуванню за основною ставкою та нульовою ставкою
11.2		не є об'єктом оподаткування (стаття 196 розділу V Кодексу), та /або звільнені від оподаткування (стаття 197 розділу V Кодексу, підрозділ 2 розділу XX Кодексу, міжнародні договори (угоди)), та/або не оподатковуються (постачання послуг за межами митної території України та послуг, місце постачання яких визначено відповідно до пунктів 186.2, 186.3 статті 186 розділу V Кодексу за межами митної території України)
12		Імпортовані товари, необоротні активи та отримані від нерезидента на митній території України послуги з метою їх використання у межах господарської діяльності платника податку для здійснення операцій, які оподатковуються за основною ставкою та нульовою ставкою:
12.1		обсяг придбання, податок на додану вартість, сплачений митним органом
12.2		погашені податкові векселі (для підприємств суднобудування)
12.3		обсяг придбання товару, ввезеного із застосуванням звільнення від податку на додану вартість (стаття 197 розділу V Кодексу, підрозділ 2 розділу XX Кодексу, міжнародні договори (угоди))
12.4		послуги, отримані від нерезидента, місце постачання яких знаходиться на митній території України
13		Імпортовані товари, необоротні активи та отримані від нерезидента на митній території України послуги з метою їх використання у межах господарської діяльності платника податку для здійснення операцій, які не є об'єктом оподаткування (стаття 196 розділу V Кодексу, підрозділ 2 розділу XX Кодексу, міжнародні договори (угоди)) та/або не оподатковуються (постачання послуг за межами митної території України та послуг, місце постачання яких визначено відповідно до пунктів 186.2, 186.3 статті 186 розділу V Кодексу)

		за межами митної території України)
13.1		обсяг придбання, податок на додану вартість по якому сплачений митним органом
13.2		обсяг придбання товару, ввезеного із застосуванням звільнення від податку на додану вартість (стаття 197 розділу V Кодексу, підрозділ 2 розділу XX Кодексу, міжнародні договори (угоди))
13.3		послуги, отримані від нерезидента, місце постачання яких знаходиться на митній території України
14		Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження, створення) товарів/послуг та необоротних активів на митній території України, імпорт товарів, необоротних активів та отримання від нерезидента на митній території України послуг, послуг, які не призначаються для їх використання у господарській діяльності
14.1	Д5	з податком на додану вартість
14.2		без податку на додану вартість
15	Д5, Д7	Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження, створення) з податком на додану вартість товарів/послуг та необоротних активів, які частково використовуються в оподатковуваних операціях, а частково в операціях, які не є об'єктом оподаткування (стаття 196 розділу V Кодексу), та /або звільнені від оподаткування (стаття 197 розділу V Кодексу, підрозділ 2 розділу XX Кодексу, міжнародні договори (угоди)), та/або не оподатковуються (постачання послуг за межами митної території України та послуг, місце постачання яких визначено відповідно до пунктів 186.2, 186.3 статті 186 розділу V Кодексу за межами митної території України)
15.1		частина*, що включається до складу податкового кредиту
		ЧВ-значення колонки 5 таблиці 1 Д7
15.2		частина*, що не включається до складу податкового кредиту
16		Коригування податкового кредиту (сума значень рядків (16.1 (+ чи -) + 16.1.2 (+ чи -) + 16.2 + 16.3 + 16.4 (+ чи -))
16.1	Д1	коригування згідно зі статтю 192 розділу V Кодексу обсягів придбання та податкового кредиту, який було включено у рядок 10.1
16.1.1	Д1	коригування згідно зі статтю 192 розділу V Кодексу обсягів придбання, по яких не нараховувався податок на додану вартість
16.1.2	Д1	коригування згідно зі статтю 192 розділу V Кодексу обсягів придбання та податкового кредиту, який було включено у рядок 15.1
16.1.3	Д1	коригування згідно зі статтю 192 розділу V Кодексу обсягів придбання, які було включено у рядок 15.2
16.2		коригування податкового кредиту внаслідок часткового

		використання товарів/послуг, необоротних активів в операціях сільського або переробного виробництва (-)
16.3		коригування податкового кредиту по постачанню сільськогосподарської продукції у митному режимі експорту (переноситься з рядка 12.3 декларації (скороченої)) (+)
16.4	Д7	коригування податкового кредиту у зв'язку з перерахунком частки використання товарів/послуг та/або необоротних активів в оподатковуваних операціях
17		Усього податкового кредиту (сума значень рядків (10.1 + 12.1 + 12.2 + 12.4 + 15.1 + 16 (- чи +)) колонки Б)
Розрахунки з бюджетом за звітний період		
18		Позитивне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (рядок 9 – рядок 17) (позитивне значення)
19		Від'ємне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (рядок 17 – рядок 9) (позитивне значення)
20		Зарахування від'ємного значення різниці поточного звітного (податкового) періоду:
20.1		у зменшення суми податкового боргу з податку на додану вартість
20.2		до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (рядок 19 – рядок 20.1) (значення цього рядка переноситься до рядка 21.1 декларації наступного звітного (податкового) періоду**)
21		Залишок від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду, що включається до складу податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (рядок 21.1 + рядок 21.2 + рядок 21.3):
21.1		значення рядка 20.2 декларації попереднього звітного (податкового) періоду
21.2		значення рядка 24 декларації попереднього звітного (податкового) періоду
21.3		зменшено/збільшено залишок від'ємного значення за результатами перевірки податкового органу
22	Д2	Залишок від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду за вирахуванням суми податку, яка підлягає сплаті до бюджету за підсумками поточного звітного (податкового) періоду (рядок 21 – рядок 18)
23	Д3	Сума, що підлягає бюджетному відшкодуванню (рядок 3 Д3) (рядок 23.1 + рядок 23.2):
23.1	Д4	на рахунок платника у банку

23.2		у зменшення податкових зобов'язань з податку на додану вартість наступних звітних (податкових) періодів
24		Залишок від'ємного значення, який після бюджетного відшкодування включається до складу податкового кредиту наступного податкового періоду (рядок 22 – рядок 23) (значення цього рядка переноситься до рядка 21.2 декларації наступного звітного (податкового) періоду)
25		Сума податку на додану вартість, яка підлягає нарахуванню та сплаті в бюджет за підсумками поточного звітного (податкового) періоду з урахуванням залишку від'ємного значення попереднього звітного періоду (рядок 18 – рядок 21)

7.4 виправлення помилок у звітності із податку на додану вартість

7.4.1 Випадки, у яких слід виправляти помилки в звітності із ПДВ

Перш за все слід зазначити, що п. 50.2 ПКУ забороняє виправляти помилки за період, що перевіряється на дату подання Уточнюючого розрахунку. У випадку, коли виникає необхідність виправлення помилок того звітного періоду, що перевірено контролерами, вони мають право провести позапланову перевірку цього періоду (п. 50.3 ПКУ).

Згідно п. 50.1 ПКУ, виявлена неточність в раніше поданих деклараціях (з огляду на строк давності – 1095 днів), може бути виправлена:

1. Оформленням уточнюючого розрахунку і сплатою суми недоплати й штрафу у розмірі 3% від такої суми (коли вона є).
2. Відображенням уточнених показників в поточній декларації, яку, за наявності недоплати, збільшують на суму штрафу, що становить 5 % від недоплати.

Отже, помилки, пов'язані з недоплатою, дешевше виправляти через уточнюючий розрахунок. Але іноді виникає необхідність відкоригувати неточність саме через поточну декларацію, тим паче, коли помилка не призвела до недоплати. Однак це не завжди можливо, про що буде згадано згодом.

Штрафи. Згідно ПКУ штраф нараховується при виявленні факту «заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів» (п

50.1). Окрім того, як синонім «недоплата» і «заниження податкового зобов'язання» використано в п. 120.2 ПКУ: «заниження податкового зобов'язання (недоплати)».

Виходить, самоштраф доведеться нараховувати на суму заниженого податкового зобов'язання. У пп. 14.1.156 ПКУ податкове зобов'язання розшифровується як *«сума коштів, яку платник податків... повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку й строки, визначені податковим законодавством...»*. Існує ще одне розшифрування «податкового зобов'язання» – пп. 14.1.179 ПКУ, яке написано спеціально для р. V «Податок на додану вартість». Проте цей термін використовувати незручно: за п. 200.1 таке податкове зобов'язання зменшують на податковий кредит. І лише додатна різниця підлягає сплаті до бюджету. Саме вона й буде тим податковим зобов'язанням, при заниженні якого нараховують само штраф.

Слід визначити, де саме в декларації місце такому зобов'язанню. У новій формі декларації з ПДВ, його відображають у ряд. 25 *«Сума податку на додану вартість, яка підлягає нарахуванню та сплаті в бюджет за підсумками поточного звітного (податкового) періоду з урахуванням залишку від'ємного значення попереднього звітного періоду»*. Відтак, це і є те податкове зобов'язання, про яке згадує п. 50.1 ПКУ, і його заниження й стане базою для само штрафу.

Отже, недоплата – це заниження показника ряд. 25 нової декларації (ряд. 27 старої).

Виправлення завищень від'ємного значення. Як вже було зазначено вище, самоштрафи пов'язані з виявленим заниженням податкового зобов'язання, але в обліку можливі й інші ситуації. Наприклад, у декларації завищено від'ємне значення. Якщо воно не призвело надалі до недоплати, то самостійне виправлення такої помилки не коштуватиме жодної копійки.

Водночас, коли подібну неточність знайдуть податківці, санкцій не уникнути. Це одна з новацій ПКУ (п. 123.1): *«накладання на платника*

податків штрафу в розмірі 25 відсотків суми нарахованого податкового зобов'язання, неправомірно заявленої до повернення суми бюджетного відшкодування та/або неправомірно заявленої суми від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість». Поряд із штрафами за недоплату з 01.01.11 р. підвищуватиметься й розмір штрафу за завищення «мінуса». Такі вказівки податкове відомство дало в листі від 14.02.11 р. № 4091/7/23 – 4017/131: «за порушення, вчинені в попередніх періодах, та виявлені після дати набрання чинності Кодексом, не допускається застосування санкцій, що не були передбачені нормативно-правовими актами до 01.01.11 р. (у разі встановлення завищення суми задекларованого від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток, задекларованої суми від'ємного значення ПДВ, а також завищення заявленої до відшкодування з бюджету суми ПДВ, яка на час перевірки не відшкодована)».

7.4.2 Способи виправлення помилок

Пункт 50.1 ПКУ пропонує два способи виправлення помилки:

1. **Через поточну декларацію.** Однак відтепер у ній немає спеціальних рядків для виправлення помилок. Нині, якщо виникне потреба відкоригувати дані саме через поточну декларацію, потрібно буде оформити уточнену як додаток до такої декларації. При цьому сплатити самоштраф і недоплату треба за строком сплати поточних зобов'язань (10 днів після граничного строку подання декларації). Цю новацію підтверджують і податківці в листі № 7273. При цьому, у шапці уточнюючого розрахунку стоятиме відмітка в гр. 1 «додаток до декларації» поля 01. Також слід зробити відмітку у заключній (заповненій платником податків) частині звітної декларації – про надання такого додатку. У полі 02 зазначають період, за який надають поточну звітну декларацію з уточнюючим розрахунком – додатком.

2. **Через окремий уточнюючий розрахунок.** Якщо помилку виправляти саме у такий спосіб, тобто не чекаючи строку подання декларації, то він виступатиме самостійним документом. Відповідно, розплатитися за ним доведеться ще до подання декларації. Примітна ознака «самостійного» уточнюючого розрахунку – відмітка в гр. 2 «самостійний документ» поля 01. У полі 02 – місяць подання розрахунку.

7.4.3 Оформлення уточнюючого розрахунку

Почнемо із шапки уточнюючого розрахунку. У полі 02 слід зафіксувати той звітний період, у якому виявлено помилку. Реквізити в полях із 04 по 10 заповнюємо аналогічно до звітної декларації.

Рядки розділів I, II, III фактично повторюють рядки нової декларації з ПДВ. А ось зі старою збігів не буде. Тому виправлення помилок, допущених у деклараціях старої форми, виявиться доволі трудомістким. Адже переносити до уточнюючого розрахунку з новою нумерацією рядків доведеться показники з декларацій зі старими номерами.

Стовпчики А і Б нової звітної декларації перетворилися на підрядки уточнюючого розрахунку. Незважаючи на назву граф 4 «Показник, який уточнюється» і 5 «Уточнений показник», у їх підрядки треба вписувати всі показники. Такий висновок впливає з п.п. 1, 2 р. IX Порядку № 41 (Порядок заповнення та надання податкової декларації з податку на додану вартість, затверджений наказом ДПАУ від 25.01.11 р. № 41 (надалі - Порядок № 41)): *«У графі 4 відображаються відповідні показники декларації звітного періоду, який виправляється... У графі 5 уточнюючого розрахунку відображаються відповідні показники з урахуванням виправлення».* Тобто незалежно від того, допущено помилку в одному рядку декларації чи в декількох, перенести в гр. 4 треба всі показники декларації, що уточнюється, а у гр. 5 – вивести всі показники, беручи до уваги допущену помилку. У гр. 6 необхідно внести різницю між графами 4 і 5, у ній слід писати АБСОЛЮТНЕ значення (п. 3 р. IX Порядку № 41), тобто показник БЕЗ ЗНАКА.

Отже, уточнюючий розрахунок являтиме собою відразу дві декларації: гр. 4 – неправильну (раніше подану) і гр. 5 – правильну. А в гр. 6 фіксують модулі змін. Ті рядки цієї графи, де значення граф 4 та 5 співпадають, прокреслюють. Якщо виявлено недоплату, то у гр. 6 в р. III, а саме у рядку 26 (його немає у звичайній звітній декларації) показують суму самоштрафу.

Розглянемо конкретні ситуації.

Ситуація 1: у помилковому періоді була сума до сплати до бюджету (ряд. 27 старої декларації).

У даному випадку заповнення уточнюючого розрахунку найпростіше, якщо все відбувається в періоді, що виправляється.

1. Пропущено зобов'язання/завищили кредит, то за підсумками уточнюючого розрахунку вийде недоплата й самоштраф.

2. Проведено зайві зобов'язання/занижено кредит (у сумі, яка не перевищує ПДВ до сплати), то результатом уточнюючого розрахунку стане переплата податку за особовим рахунком.

У обох випадках буде заповнено гр. 6 ряд. 25 БЕЗ ЗНАКА. Але в першому випадку потрібно занести дані до ряд. 26 (штраф 3% від недоплати).

Ситуація 2: заниження/завищення від'ємного ПДВ, що не вплинуло на суму податку до сплати або відшкодування (рядки 23, 25 нової декларації; рядки 25, 27 старої декларації).

Якщо необхідно збільшити/зменшити від'ємний ПДВ у декларації, то само штрафу не буде, оскільки не виникає недоплата.

Почнемо зі зменшення.

Приклад 1. Підприємство виправляє у квітні через уточнюючий розрахунок помилку, допущену в березневій декларації (завищено кредит у ряд. 10.1 на 10 тис. грн.). Показник її ряд. 20.2 – 10 тис. грн. У квітні в підприємства з'явилися зобов'язання 6 тис. грн.

У такому випадку логічно вносити дані уточнюючих розрахунків в ряд. 21 декларації. Адже в ній саме й мають опинитися показники попередніх звітних декларацій, а документ уточнюючого розрахунку – та сама

декларація. Більше того, коригувати результати обліку ПДВ після своїх перевірок податківці наказують через спеціальний ряд. 21.3.

Тому, у нашому прикладі 1 правильно було б зменшити показник ряд. 21.1 звітної (квітневої) декларації, на якому й позначилась помилка – тим паче, що це впливає і з назви самого рядка. І тоді в рядку 25 звітної декларації опинилися б належні до сплати 6 тис. грн.

Виправляючи минулі огріхи, пов'язані з ряд. 20.2, слід подавати один уточнюючий розрахунок, зазначаючи в гр. 6 ряд. 20.2 суми коригування (зрозуміло, при цьому необхідно належно заповнити й графи 4 – 5 цього документа). Далі суму з гр. 6 ряд. 20.2 уточнюючого розрахунку переміщуємо до декларації з ПДВ. І тут важливо розрізняти: поточного періоду чи наступного. Адже загалом у назві зазначеного рядка сказано: дані з нього переносять у ряд. 21.1 декларації наступного звітного періоду. Але з п. 4 р. IX Порядку № 41 виходить: якщо проведені коригування зменшують від'ємний ПДВ, то їх фіксують у декларації поточного періоду. Отже, більш вірним буде останній варіант.

А ось коли коригування призводить до зростання від'ємного ПДВ, то вони, відповідно до загального алгоритму (що впливає з назви рядків), потраплять лише до декларації наступного звітного періоду.

Якщо помилка трапилася не в минулому періоді, а раніше, то дані з хибного ряд. 20.2 уже пройшли через ряд. 21.1, і тепер вони оселилися в ряд. 21.2 звітної декларації. Отже, аби, зменшуючи від'ємне значення, не забиратися в «мінус» у рядках 21.1 або 21.2 (коли в них взагалі не виявиться даних), слід дотримуватися правила з таблиці 1.

Таблиця 1.

Виправлення помилки	Період, у якому допущено помилку	
	Безпосередньо передуючий періоду виправлення	Раніше за попередній період
Зменшення від'ємного	Зменшуємо ряд. 21.1	Зменшуємо ряд. 21.2

значення	поточної декларації	поточної декларації
Збільшення від'ємного значення	Збільшуємо ряд. 21.2 декларації наступного звітного періоду	
Згідно р. IX Порядку № 41 і листом № 7273, будь-які коригування треба врахувати в ряд. 24 звітної декларації		

Розглянемо декілька поширених прикладів.

Приклад 2. підприємство в січні занизило податковий кредит на 300 грн. (не провело податкової накладної). 28 квітня бухгалтер оформлює уточнену, де в гр. 6 ряд. 20.2 фіксує суму 300 грн. Якихось особливих правил її перенесення в Порядку № 41 не визначено. Тому керуємося загальним алгоритмом із назви рядків уточнюючого розрахунку й поточної декларації. Оскільки уточнюючу подають у квітні і звітний період для неї – квітень (це очевидно також з поля 02 шапки уточнюючого розрахунку), то дані з гр. 6 ряд. 20.2 уплинуть лише на травневу (тобто наступного звітного періоду) декларацію, яку подають у червні. Отже, «плюс» 300 грн. завітають до її рядка 21.2.

Приклад 3. Підприємство в березні поточного року не показало постачання на 1200 грн. (у т. ч. ПДВ – 200 грн.). Тобто занизило зобов'язання (200 грн.) у р. I декларації. Заразом у березневій декларації виявився заповненим ряд 20.2 із сумою 300 грн. помилку знайдено наприкінці квітня. I бухгалтер оформив уточнюючий розрахунок (як окрему декларацію), яку подав 27 квітня. Далі в травні бухгалтер склав декларацію за квітень. При цьому її ряд. 21.1, до якого скеровують дані з ряд. 20.2 декларації попереднього періоду (березня) зменшують на 200 грн., виправлених уточнюючим розрахунком. Як результат, у ряд. 21.1 потрапить не 300 грн. із ряд. 20.2 березневої декларації, а лише 100 (300 - 200).

Ситуація 3: від'ємне значення помилкового періоду використано на погашення зобов'язань наступних періодів.

Трапляється, ситуація із заниженням податкових зобов'язань, яку було розглянуто в прикладі 3, не завжди розгортається саме так. Адже в періодах після допущеної помилки сума коригування від'ємного значення могла поглинутися поточними зобов'язаннями (або піти на відшкодування). Що тоді робити, пояснює п. 5 р. IX Порядку № 41: *«У разі виправлення значення рядка 25 чи рядка 23, уточнюючий розрахунок подається за кожний звітний період, у якому значення рядка 24 декларації впливало на значення рядка 25 чи рядка 23»*.

Перед усім у вічі впадає загадка про ряд. 24. З контексту випливає, що йдеться тут про весь від'ємний ПДВ, а не лише той, що оселився в ряд. 24. наприклад, якщо помилково податковий кредит із ряд. 23.1 старої декларації погасив поточне перевищення зобов'язань над кредитом, то він узагалі не торкнувся ряд. 26 (колишній аналог ряд. 24). У такому випадку необхідно заповнити два уточнюючих розрахунки. У першому слід зменшити від'ємне значення (за ряд. 20.2 – використовуючи нову нумерацію в діючих із 01.04.11 р. уточнюючих), а в другому – додати ПДВ до сплати (ряд. 25 за новою нумерацією). Також необхідно вказати суму штрафу.

Отже, якщо від'ємний ПДВ періоду, у якому виявлено неточність, згодом повністю або частково поглинула додатна різниця між зобов'язаннями й кредитом (ряд. 18), то може виникнути потреба в оформленні декількох уточнюючих декларацій. Їх кількість відповідатиме числу наступних звітних періодів, аж до того періоду, у якому сума помилки повністю поглинула кориговане від'ємне значення або перевищила його.

Перед тим як вести мову про кількість уточнюючих декларацій, які необхідно використовувати, слід розглянути приклад 4.

Приклад 4. *Увесь від'ємний ПДВ відшкодуванню не підлягав, а зараховувався в зменшення податкового ПДВ наступних періодів. Вихідні дані наведено в таблиці 2.*

Таблиця 2.

Вихідні дані рядків декларації за грудень – березень

Звітний період	Показники декларації					Непогашений «мінус» звітного періоду
	Ряд. 18	Ряд. 19	Ряд. 20.2	Ряд. 21	Ряд. 24	Ряд. 20.2 + ряд. 24
Грудень	-	7000	7000	-	-	7000
Січень	-	1000	1000	7000	7000	8000
Лютий	3000	-	-	8000	5000	5000
Березень	2100	-	-	5000	2900	2900

Отже, у грудні й січні відобразили від’ємний ПДВ, який не потрапив під відшкодування. Він поглинає додатний ПДВ лютого (3000 грн.) і березня (2100 грн.). У підсумку непогашений «мінус» за даними березня – 2900 грн.

Припустимо, у квітні виявили січневу помилку – не враховано 3500 грн. податкових зобов’язань. Якби все зробили правильно, то в січні у ряд. 18 проставили 2500 грн., а в ряд 24 – 4500 грн. і до бюджету нічого б не платили. Як, утім, і в лютому (ряд. 24 був би 1500 грн. (4500 - 3000)). А ось за результатами березня довелося б віддати бюджету 600 грн. (2100 - 1500). Тому недоїмка – 600 грн. І все через те, що з 8000 грн. податкового кредиту 5100 грн. пішли в зменшення додатного ПДВ лютого й березня.

Таким чином, бухгалтер мусить оформити три уточнюючих декларації: до січневої, лютневої й березневої декларацій.

В уточнюючий розрахунок до січня в гр. 4 розділів I і II переносять дані з декларації з помилкою (січневої). У гр. 5 фіксують усі правильні показники

(з урахуванням виправленої помилки). Різниця вирине в гр. 6. Зупинимося на р. III уточнюючого розрахунку (табл. 3).

Таблиця 3.

Фрагмент уточнюючого розрахунку до декларації за січень

Код рядка	Код додатка	Рядок декларації	Показник, що уточнюється	Уточнений показник	Різниця
18		Позитивне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду	—	2500	2500
19		Від'ємне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду	1000	—	1000
20.1		Зарахування від'ємного значення різниці поточного звітного (податкового) періоду у зменшення суми податкового боргу з податку на додану вартість	—	—	—
20.2		Зарахування від'ємного значення різниці поточного звітного (податкового) періоду до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду	1000	—	1000
21.1		Залишок від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду, що включається до складу податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (ряд. 20.2 декларації попереднього звітного (податкового) періоду)	7000	7000	—
21.2		Залишок від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду, що включається до складу податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (ряд. 24 декларації попереднього звітного (податкового) періоду)	—	—	—
21.3		Зменшено/збільшено залишок від'ємного значення за результатами перевірки	—	—	—

		податкового органу			
22	Д2	Залишок від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду, за вирахуванням суми податку, яка підлягає сплаті до бюджету за підсумками поточного звітного (податкового) періоду (ряд. 21 – ряд. 18)	7000	4500	2500
23.1	Д3, Д4	Сума, що підлягає бюджетному відшкодуванню на рахунок платника у банку	—	—	—
23.2	Д3	Сума, що підлягає бюджетному відшкодуванню у зменшення податкових зобов'язань з податку на додану вартість в наступних звітних (податкових) періодах	—	—	—
24		Залишок від'ємного значення, який після бюджетного відшкодування включається до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (ряд. 22 – ряд. 23.1 – ряд. 23.2)	7000	4500	2500
25		Сума податку на додану вартість, яка підлягає нарахуванню та сплаті в бюджет за підсумками поточного звітного (податкового) періоду, з урахуванням залишку від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду (ряд. 18 – ряд. 21.1 – ряд. 21.2)	—	—	—
26		Сума штрафу, нарахована платником самостійно у зв'язку з виправленням помилки			—

Графа 5 уточнюючого розрахунку – фактично «правильна» декларація за січень. Тобто без помилки перехідний залишок (ряд. 24) скоротився б до 4500 грн. Окрім того, узагалі не було б поточного мінусу (1000 грн. у ряд. 20.2 нової форми). Далі потрібно уточнити показники місяця лютого. Знову до гр. 4 слід перенести дані декларації за лютий, а до гр. 5 – уточнені показники. При цьому розділи I і II уточнюючого розрахунку будуть однаковими, тобто будуть повністю збігатися з відповідними розділами поданої раніше лютневої декларації. Відмінності виявляться лише в р. III (табл. 4).

Таблиця 4.

Фрагмент уточнюючого розрахунку до декларації за лютий

Код рядка	Код додатка	Рядок декларації	Показник, що уточнюється	Уточнений показник	Різниця
18		Позитивне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду	3000	3000	—
21.1		Залишок від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду, що включається до складу податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (ряд. 20.2 декларації попереднього звітного (податкового) періоду)	1000	—	1000
21.2		Залишок від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду, що включається до складу податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (ряд. 24 декларації попереднього звітного (податкового) періоду)	7000	4500	2500
22	Д2	Залишок від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду, за вирахуванням суми податку, яка підлягає сплаті до бюджету за підсумками поточного звітного (податкового) періоду (ряд. 21 – ряд. 18)	5000	1500	3500
24		Залишок від'ємного значення, який після бюджетного відшкодування включається до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (ряд. 22 – ряд. 23.1 – ряд. 23.2)	5000	1500	3500
26		Сума штрафу, нарахована платником самостійно у зв'язку з виправленням помилки			—

Графу 5 уточнюючого розрахунку за лютий слід заповнювати з огляду на проведені коригування в січневому уточнюючому розрахунку:

- немає від'ємної різниці між зобов'язаннями й кредитом січня (ряд. 20.2), то в гр. 5 ряд. 21.1 уточнюючого розрахунку за лютий слід прокреслити;

- зменшився залишок від'ємного значення (ряд. 24), отже у гр. 5 ряд. 21.2 уточнюючого розрахунку за лютий слід показати лише 4500 грн.

Як наслідок, переглянуто й показники рядків 22 і 24. Уся величина допущеної помилки вже очевидна у гр. 6 ряд. 24 декларації.

Далі необхідно уточнити дані за березень (табл. 5).

Таблиця 5.

Фрагмент уточнюючого розрахунку до декларації за березень

Код рядка	Код додатка	Рядок декларації	Показник, що уточнюється	Уточнений показник	Різниця
18		Позитивне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду	2100	2100	—
21.2		Залишок від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду, що включається до складу податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (ряд. 24 декларації попереднього звітного (податкового) періоду)	5000	1500	3500
22	Д2	Залишок від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду, за вирахуванням суми податку, яка підлягає сплаті до бюджету за підсумками поточного звітного (податкового) періоду (ряд. 21 – ряд. 18)	2900	—	2900
24		Залишок від'ємного значення, який після бюджетного відшкодування включається до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (ряд. 22 – ряд. 23.1 – ряд. 23.2)	2900	—	2900

25		Сума податку на додану вартість, яка підлягає нарахуванню та сплаті в бюджет за підсумками поточного звітного (податкового) періоду, з урахуванням залишку від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду (ряд. 18 – ряд. 21.1 – ряд. 21.2)	—	600	600
26		Сума штрафу, нарахована платником самостійно у зв'язку з виправленням помилки			18

Як видно з табл. 5, саме в третьому періоді (березні) помилка вплинула на ряд. 25 декларації, тобто призвела до недоплати 600 грн., а п. 5 р. IX Порядку № 41 вимагає подати уточнюючі розрахунки саме до того періоду, у якому змінився показник ряд. 25.

Приклад 5. Припустимо, виправляти помилку, викладену в прикладі 4, бухгалтер почав не у квітні, а в травні. Тобто тепер йому треба врахувати й квітневі показники – у декларації було заповнено ряд. 18 (перевищення зобов'язань над кредитом) на суму 2800 грн.

У такому випадку треба подати не лише три попередніх уточнюючих розрахунки, а й виправити квітневу декларацію, тобто підготувати до неї уточнюючий розрахунок. Адже в квітневій декларації причаївся ряд. 21.2 із сумою 2900 грн. Після виправлення помилки його там не виявилося б (табл. 6).

Таблиця 6.

Фрагмент уточнюючого розрахунку до декларації за квітень

Код рядка	Код додатка	Рядок декларації	Показник, що уточнюється	Уточнений показник	Різниця
18		Позитивне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду	2800	2800	—
21.2		Залишок від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду, що включається до складу податкового кредиту поточного звітного	2900	—	2900

		(податкового) періоду (ряд. 24 декларації попереднього звітного (податкового) періоду)			
22	Д2	Залишок від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду, за вирахуванням суми податку, яка підлягає сплаті до бюджету за підсумками поточного звітного (податкового) періоду (ряд. 21 – ряд. 18)	100	—	100
24		Залишок від'ємного значення, який після бюджетного відшкодування включається до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (ряд. 22 – ряд. 23.1 – ряд. 23.2)	100	—	100
25		Сума податку на додану вартість, яка підлягає нарахуванню та сплаті в бюджет за підсумками поточного звітного (податкового) періоду, з урахуванням залишку від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду (ряд. 18 – ряд. 21.1 – ряд. 21.2)	—	2800	2800
26		Сума штрафу, нарахована платником самостійно у зв'язку з виправленням помилки			84

Як зрозуміло із таблиць 5 і 6, сума недоплати становила 3400 грн. (600+2800) і загальна сума штрафу – 102 грн. (18 + 84).

Ситуація 4: Від'ємне значення помилкового періоду спрямовано на відшкодування.

У даному випадку піде мова про помилки, що вплинули на відшкодування (ряд. 23). З алгоритму з п. 5 р. IX Порядку № 41 випливає, що виправляти помилку треба також за допомогою кількох уточнюючих розрахунків – поки не буде відкориговано суми відшкодування.

Приклад 5. Підприємство в грудні не показало зобов'язань на 1000 грн. у березні помилку виявлено. У табл. 7 наведено дані рядків декларації за грудень – лютий.

Таблиця 7.

Вихідні дані рядків декларації за грудень – лютий

Звітний період	Показники декларації			
	Ряд.	Ряд.	Ряд.	Ряд.
	20.2	21.1	23.2	25
Грудень	5000	-	-	-
Січень	-	5000	5000	-
Лютий	300	-	-	-

Виправляти помилку доведеться за допомогою двох уточнюючих розрахунків: перший – до грудневої, другий – до січневої декларацій. Адже саме в січні показали відшкодування, якого наша помилка стосується (п. 5 р. IX порядку № 41).

Приклад заповнення р. III уточнюючого розрахунку до декларації за грудень подано у табл. 8.

Таблиця 8.

Фрагмент уточнюючого розрахунку до декларації за грудень

Код рядка	Код додатка	Рядок декларації	Показник, що уточнюється	Уточнений показник	Різниця
20.2		Зарахування від'ємного значення різниці поточного звітного (податкового) періоду до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду	5000	4000	1000
26		Сума штрафу, нарахована платником самостійно у зв'язку з виправленням помилки			—

Далі слід перейти до уточнення декларації за січень (табл. 9).

Таблиця 9.

Фрагмент уточнюючого розрахунку до декларації за січень

Код рядка	Код додатка	Рядок декларації	Показник, що уточнюється	Уточнений показник	Різниця
21.1		Залишок від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду, що включається до складу податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (ряд. 20.2 декларації попереднього звітного (податкового) періоду)	5000	4000	1000
22	Д2	Залишок від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду, за вирахуванням суми податку, яка підлягає сплаті до бюджету за підсумками поточного звітного (податкового) періоду (ряд. 21 – ряд. 18)	5000	4000	1000
23.2	Д3	Сума, що підлягає бюджетному відшкодуванню у зменшення податкових зобов'язань з податку на додану вартість в наступних звітних (податкових) періодах	5000	4000	1000
26		Сума штрафу, нарахована платником самостійно у зв'язку з виправленням помилки			—

Як видно з таблиць уточнення відшкодування (навіть його зменшення) не призвело до недоплати, а значить, і штраф не виникне. Але події можуть розгортатись не завжди відповідного до цього прикладу. Припустимо, що за виправлення помилки бухгалтер взявся у квітні. При цьому в березні виявився заповненим ряд. 25 (ПДВ до сплати) 4600 грн. Однак підприємство нічого до бюджету не перераховувало, оскільки значення декларації за лютий з ряд. 25.2 (відшкодування у рахунок майбутніх платежів) провели за його особовим рахунком і це відшкодування погасило березневі зобов'язання. Тобто фактично підприємство одержало відшкодування.

Уточнювати в березневій декларації нічого – показники в ній відображено правильно. Водночас частина суми до сплати у бюджет виявляється фактично не погашеною. Спричинила це дана помилка. Тобто підприємство недоплатило до бюджету 600 грн. (4600 - 4000). Слід зазначити, що контролери прирівнюватимуть отримане відшкодування до недоплати. А коли так, то на цю суму потрібно нараховувати й самоштраф.

Виявити, чи вплинула помила на відшкодування, допомагає додаток Д2 (довідка про залишок від'ємного значення).

Для цього потрібно:

1. Звернутися до зданого раніше додатку до декларації за останній звітний період: чи є там запис у гр. 2 із зазначенням звітного періоду, у якому допущено помилку.

У листі від 06.08.08 р. № 15844/7/16-1117 податкове відомство пояснювало, що в гр. 2 додатку 2 пишуть саме той період, у якому з'явився ряд. 20.2. Отже, якщо:

1.1. Запису немає, то помилка вплинула на суму відшкодування. Далі потрібно діяти за п. 2.

1.2. Відомості є, то в такому випадку необхідно порівняти показник гр. 5 знайденого рядка з величиною помилки:

1.2.1. Коли остання менше або дорівнює показнику гр. 5, відшкодування не зачепили. Отже, достатньо одного уточнюючого розрахунку до того періоду, у якому допущено помилку (див. вище порядок уточнення від'ємного значення).

1.2.2. Коли помилка перевищує відповідну суму гр. 5 – відшкодування зачепили. Слід перейти до п. 2.

2. Знайти раніше здані додатки 2 (Д2) (до декларацій за попередні роки). Відшукати серед них найсвіжіший із заповненою гр. 4 у рядку помилкового звітного періоду. Саме до цього періоду (включно) слід підготувати уточнюючі розрахунки.

На практиці помилка одного періоду могла одночасно позначитися як на сумі до сплати, так і на відшкодуванні. Тоді доведеться використати обидва алгоритми, викладені в ситуаціях 3 і 4.

Уточнюючи показники рядків, до яких подавали додатки, разом з уточнюючими розрахунками слід прикріпляти й такі додатки (п. 3 р. IV, п. 7 р. IX Порядку № 41). Наприклад, коригуючи від'ємне значення, потрібно використати додаток Д2 до декларації (довідка про залишок від'ємного значення), у якій фіксують лише величину помилки.

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Бухгалтерський облік в Україні: [навч.посібник] / [Хом'як Р.Л., Лемішовський В.І, Мороз А.С., Воськало В.І., Корягін М.В. та ін.]; за ред. Р.Л. Хом'яка, В.І.Лемішовського. - [6-те вид]. – Львів : Національний університет „Львівська політехніка”, (Інформаційно-видавничий цент „Інтелект +” Інституту післядипломної освіти), “Інтелект - Захід, 2007. – 1200с.
2. Верига Ю., Орищенко М., Клименко О. Приклади складання річної звітності підприємства при використанні ручної та автоматизованої форми обліку// Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. - №1.- С.23 -48.
3. Виправлення помилок із податку на прибуток через уточнюючу декларацію // Все про бухгалтерський облік. - № 83. – 12.09.2011.
4. Гура Н., Кащенко О. Порядок заповнення звіту про рух грошових коштів прямим методом // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. - №1. – 2010.-С.25-30.
5. За серпень звітуємо по- новому: Коментар до постанови ПФУ від 23.06.11 № 18-1 // Все про бухгалтерський облік. - №74.- 10.08.2011.
6. Єдиний соціальний внесок // Все про бухгалтерський облік. Спеціальний випуск № 7 від 21.01.2011р.
7. Декларація з прибутку // Все про бухгалтерський облік. Спеціальний випуск № 65 від 15.07.2011р.
8. Декларація з податку на прибуток: крок за кроком// Спеціальний випуск бухгалтерського тижневика “Дебет-Кредит“. – 2011. - № 27.
9. Декларація з прибутку: просто про складне// Все про бухгалтерський облік. - № 71.- 02.08.2011.- С.9-45.
10. Декларація з екологічного податку: Процедура заповнення // Все про бухгалтерський облік.. – 2011. - № 30 . -С. 49-51.
11. Декларація з водного збору: секрети заповнення // Все про бухгалтерський облік.- 2001. - № 34. – С.11-14.
12. Пархоменко. Річна фінансова звітність підприємств // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. - №1. – 2010.-С.3-23.
13. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI /[Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=13&nreg=2755-17>
14. ПДВшні помилки: алгоритм виправлення // Все про бухгалтерський облік. - № 29. – 28.03.2011.
15. Податок на прибуток: серпневі нововведення // Все про бухгалтерський облік. - № 77. – 17.08.2011 р.

16. Собівартість під лупою: заповнюємо додаток СВ // Все про бухгалтерський облік. - № 66. – 18.07.2011.
17. Фінансова звітність: вершина обліку // Все про бухгалтерський облік. Спеціальний випуск № 13 від 05.02.2010р.
18. Чельтер С. Звіт про рух грошових коштів: оновлений механізм заповнення // Все про бухгалтерський облік. - № 2.- 2011.
19. Чельтер С. Правила виправлення помилок// Все про бухгалтерський облік.-№ 8.-24.01.11.-С.11-18.
20. Веб-сторінка «Бібліотеки бухгалтерського обліку» [Електронний ресурс:] Режим доступу // pro_u4ot.info
21. Веб-сторінка журналу «Дебет-кредит» [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/show/2cid06880.html>
22. Веб-сторінка журналу “Бухгалтер”/[Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://ukr.buhgalter.com.ua/articles/778/>
23. Веб-сторінка журналу «Дебет-кредит»/[Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/show/1nid0519.html>
24. Веб-сторінка газети “Все про бух облік”/[Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://www.vobu.com.ua/ukr/guide>