

Виктория ЯКИМАЩЕНКО, редактор



ОШИБКИ ПРИ РАСЧЕТЕ НАЛОГОВ

Случается, что предприятие в бухучете все сделало правильно, а в налоговом учете допустило ошибку. Неправильное определение суммы какого-либо налога может повлиять не только на расчеты по этому налогу, но и на расходы предприятия, а значит, придется корректировать и бухучет, и налог на прибыль.

В консультации рассмотрим примеры исправления ошибок, допущенных в налоговом учете.

Ошибки в «прибыльной» декларации

ПРИМЕР 1

В марте 2021 года предприятие обнаружило ошибку в декларации по налогу на прибыль (далее – декларация) за 2020 год. А именно: при заполнении приложения П1 была непра-

вильно определена разница в строке 3.1.6.1, что привело к занижению показателей строк 01 и 03 этого приложения на 10 000 грн. За 2020 год предприятие задекларировало прибыль.

Последствия ошибки. Занижение показателя строки 03 приложения П1 повлекло за собой занижение показателей декларации за 2020 год, в частности:

- строк 03 и 04 – на 10 000 грн;
- строк 06, 17 и 19 – на 1 800 грн.

То есть налог на прибыль за 2020 год был недоначислен на 1 800 грн. В результате в бухгалтерском

занижены расходы на прибыль и завышена сумма чистой прибыли.

Отметим, что показатель чистой прибыли имеет важное значение, в частности, для принятия решения о выплате дивидендов участникам предприятия. Поэтому исправлять ошибку придется не только в декларации, но и в бухгалтерском, и в финотчетности за 2020 год.

Исправление в бухгалтерском учете

Для исправления ошибки составляют **бухгалтерскую справку** (см. **образец 1**). Поскольку ошибка повлияла на нераспределенную прибыль прошлого года, при исправлении применяют счет **44**.

ОБРАЗЕЦ 1

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4	5
1	Донараховано податок на прибуток за 2020 рік	44	641	1 800

Исправление в финотчетности

Результаты исправления ошибок в бухгалтерском учете нужно отразить в финотчетности.

Исправление ошибок в финотчетности за I квартал 2021 года

Ошибки прошлого года, которые повлияли на суммы доходов и расходов и/или сальдо счетов

активов и обязательств на начало 2021 года, отражаются в **форме № 1** «Баланс (Отчет о финансовом состоянии)» за I квартал 2021 года путем корректировки соответствующих показателей **графы 3** «На початок звітного періоду».

Как это сделать, покажем в табл. 1. Для наглядности приведем только суммы корректировок в грн, без копеек. Напомним, что в форме № 1 такие суммы будут отражаться в тыс. грн.

Таблица 1. Суммы корректировок показателей графы 3 формы № 1 по состоянию на 31.03.21 г.

(грн)

№ п/п	Наименование статьи	Код строки	Суммы корректировок
1	2	3	4
1	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	-1 800
2	Усього за розділом I	1495	-1 800
3	Поточна кредиторська заборгованість за: – розрахунками з бюджетом	1620	+1 800
4	– у тому числі з податку на прибуток	1621	+1 800
5	Усього за розділом III	1695	+1 800

Внимание! Если предприятие будет повторно подавать (обнародовать) исправленную форму № 1 за 2020 год, вышеприведенные корректировки показателей нужно сделать в **графе 4** данной формы.

Исправление ошибок в финотчетности за 2021 год

В финотчетности, которая будет составляться по итогам 2021 года, исправление ошибок 2020 года, помимо корректировки показателей графы 3 формы № 1 на начало года (см. выше), будет отражено:

- в графе 4 формы № 2;
- строках формы № 4;
- форме № 5 «Примечания к годовой финансовой отчетности».

Форма № 2. В графе 4 формы № 2 за 2021 год приводится сравнительная информация о доходах и расходах за аналогичный период предыдущего года. В данном случае в этой графе нужно отразить правильную информацию с учетом исправлений. То есть откорректированные показатели графы 3 формы № 2 за 2020 год.

Как это сделать, покажем в табл. 2. Для наглядности приведем только суммы корректировок в грн, без копеек. Напомним, что в форме № 2 такие суммы будут отражаться в тыс. грн.

Таблица 2. Суммы корректировок показателей графы 3 формы № 2 за 2020 год (грн)

№ п/п	Наименование статьи	Код строки	Суммы корректировок
1	2	3	4
1	Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	+1 800
2	Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	-1 800
3	Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	-1 800

Внимание! Если предприятие будет повторно подавать (обнародовать) исправленную форму № 2 за 2020 год, вышеприведенные корректировки показателей нужно сделать в графе 3 данной формы.

Форма № 4. В графах 7 и 10 строк 4010, 4095 и 4300 формы № 4 за 2021 год нужно будет отразить сумму корректировки 2 тыс. грн (1 800 грн) со знаком «-».

Форма № 5. В этой форме нужно раскрыть информацию о сути ошибки, ее сумме, а также факт повторного обнародования исправленных финансовых отчетов или нецелесообразность их повторного обнародования (п. 20 НП(С)БУ 6).

Отметим, что типовая **форма № 5**, утвержденная Приказом № 302, не позволяет раскрыть в ней вышеприведенную информацию. Это надо сделать в дополнении к ней, составленном в произвольной форме.

Исправление в налоговой отчетности

Исправить ошибку можно путем подачи уточняющего расчета (далее – УР) либо с помощью приложения ВП, которое подается в составе текущей отчетной декларации (например, декларации за I квартал 2021 года). Какой способ выбрать?

Поскольку в данной ситуации необходимо доначислить налог, обычно такую ошибку стараются исправить побыстрее, чтобы минимизировать сумму пени. Это можно сделать с помощью УР. При этом сумма самоштрафа составит всего

3 % суммы доначисленного обязательства. В то же время такое исправление продлевает срок давности для налоговой проверки согласно п. 102.1 НК.

Срок давности не увеличится, если исправить ошибку с помощью приложения ВП. Но тогда сумма самоштрафа составит 5 % (больше, чем при исправлении через УР).

Однако, в связи с тем что речь идет об ошибке по налогу на прибыль, допущенной во время действия карантина, штрафные санкции и пеня не начисляются (п. 52¹ подразд. 10 разд. XX НК). Поэтому прибыльные ошибки, которые происходят на период карантина, выгоднее исправлять путем подачи приложения ВП (чтобы не «растягивать» срок давности).

Таблицу 1 приложения ВП к декларации за I квартал 2021 года заполняем правильными данными. Для этого показатели ранее поданной декларации за 2020 год увеличиваем:

- строк 03 и 04 – на 10 000 грн;
- строк 06, 17 и 19 – на 1 800 грн.

В строке 26 **таблицы 2 приложения ВП** (и в стр. 26 декларации за I квартал 2021 года) отражаем сумму доначисленного налога – 1 800 грн. Остальные строки таблицы 2 приложения ВП не заполняем.

Отметим, что исправленное **приложение Р1** с приложением ВП не подается. Суть исправлений можно пояснить в специальной таблице «Наявність доповнення» под декларацией.

В то же время в составе декларации вместе с приложением ВП нужно подать дополнительно **приложение Ф3** (финотчетность с правильными данными за исправляемый период). В нашем случае это будет финотчетность за 2020 год, которую нужно заполнить с учетом корректировок. При этом:

- в форме № 1 графа 4 заполняется с учетом корректировок, приведенных в табл. 1;
- форме № 2 показатели графы 3 нужно откорректировать согласно табл. 2;
- форме № 4 в строках 4100 и 4300 надо отразить сумму корректировки 2 тыс. грн (1 800 грн) со знаком «-» в графах 7 и 10;
- форме № 5 нужно привести соответствующую информацию с учетом исправления ошибки.

ПРИМЕР 2

Предприятие при подаче декларации за 2020 год намеренно исказило показатель стро-

ки 02, чтобы не отражать убытки в налоговом учете. Согласно финотчетности, поданной вместе с декларацией, в строках 02 и 04 декларации должен отражаться убыток в сумме 10 000 грн, но по факту в этих строках была указана прибыль в сумме 5 000 грн, а в строках 06, 17 и 19 – налог на прибыль в сумме 900 грн (предприятие в течение года декларировало нулевые показатели прибыли).

В I квартале 2021 года предприятие получило прибыль и решило исправить ошибку с помощью приложения ВП в составе декларации за данный отчетный период.

Исправление в бухучете

Для исправления ошибки составляют **бухгалтерскую справку** (см. **образец 2**). Поскольку ошибка повлияла на нераспределенную прибыль прошлого года, при исправлении применяют счет 44.

ОБРАЗЕЦ 2

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4	5
1	Відкориговано методом «сторно» суму податку на прибуток за 2020 рік	44	641	900

Исправление в финотчетности

Результаты исправления ошибок в бухучете нужно отразить в финотчетности.

Исправление ошибок в финотчетности за I квартал 2021 года

Ошибки прошлого года, которые повлияли на суммы доходов и расходов и/или сальдо сче-

тов активов и обязательств на начало 2021 года, отражаются в **форме № 1** за I квартал 2021 года путем корректировки соответствующих показателей **графы 3** «На початок звітного періоду».

Как это сделать, покажем в табл. 3. Для наглядности приведем только суммы корректировки в грн, без копеек. Напомним, что в форме № 1 такие суммы будут отражаться в тыс. грн.

Таблица 3. Суммы корректировок показателей графы 3 формы № 1 по состоянию на 31.03.21 г.

№ п/п	Наименование статьи	Код строки	Суммы корректировок
1	2	3	4
1	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	+900
2	Усього за розділом I	1495	+900
3	Поточна кредиторська заборгованість за: – розрахунками з бюджетом	1620	-900
4	– у тому числі з податку на прибуток	1621	-900
5	Усього за розділом III	1695	-900

Внимание! Если предприятие будет повторно подавать (обнародовать) исправленную форму № 1 за 2020 год, вышеприведенные корректировки показателей нужно сделать в графе 4 данной формы.

Исправление ошибок в финотчетности за 2021 год

В финотчетности, которая будет составляться по итогам 2021 года, исправление ошибок 2020 года, помимо корректировки показателей графы 3 **формы № 1** на начало года (см. выше), будет отражено:

- в графе 4 формы № 2;

- строках формы № 4;
- форме № 5.

Форма № 2. В графе 4 формы № 2 за 2021 год приводится сравнительная информация о доходах и расходах за аналогичный период предыдущего года. В данном случае в этой графе нужно отразить правильную информацию с учетом исправлений. То есть откорректированные показатели графы 3 формы № 2 за 2020 год.

Как это сделать, покажем в табл. 4. Для наглядности приведем только суммы корректировок в грн, без копеек. Напомним, что в форме № 2 такие суммы будут отражаться в тыс. грн.

Таблица 4. Суммы корректировок показателей графы 3 формы № 2 за 2020 год (грн)

№ п/п	Наименование статьи	Код строки	Суммы корректировок
1	2	3	4
1	Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	-900
2	Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	+900
3	Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	+900

Внимание! Если предприятие будет повторно подавать (обнародовать) исправленную форму № 2 за 2020 год, вышеприведенные корректировки показателей нужно сделать в графе 3 данной формы.

Форма № 4. В графах 7 и 10 строк 4010, 4095 и 4300 формы № 4 за 2021 год нужно будет отразить сумму корректировки 1 тыс. грн (900 грн) со знаком «+».

Форма № 5. В дополнении к форме № 5, составленном в произвольной форме, нужно раскрыть информацию об ошибке, ее сумме, а также факт повторного обнародования исправленных финансовых отчетов или нецелесообразность их повторного обнародования (п. 20 НП(С)БУ 6).

Исправление в налоговой отчетности

Таблицу 1 приложения ВП к декларации за I квартал 2021 года заполняем правильными данными. Для этого показатели ранее поданной декларации за 2020 год уменьшаем:

- строк 02 и 04 – на 15 000 грн;
- строк 06, 17 и 19 – на 900 грн.

В строке 26 **таблицы 2 приложения ВП** (и в стр. 26 декларации за I квартал 2021 года) отражаем сумму переплаты по налогу на прибыль – 900 грн. Остальные строки таблицы 2 приложения ВП не заполняем. В строке 3.2.4 приложения Р1 декларации за I квартал 2021 указываем сумму ущерба 2020 10 000 грн.

Также в составе декларации вместе с приложением ВП нужно подать дополнительно **приложение Ф3** (финотчетность за 2020 год с правильными данными). При этом:

- в форме № 1 графа 4 заполняется с учетом корректировок, приведенных в табл. 3;
- форме № 2 показатели графы 3 нужно откорректировать согласно табл. 4;
- форме № 4 в строках 4100 и 4300 надо отразить сумму корректировки 1 тыс. грн (900 грн) со знаком «+» в графах 7 и 10;
- форме № 5 нужно привести соответствующую информацию с учетом исправления ошибки.

Исправление ошибки по НДС

ПРИМЕР 3

По результатам инвентаризации, проведенной в ноябре 2020 года, предприятие списало на расходы стоимость испорченных запасов проводкой Дт **947** «Недостачи и потери от порчи ценностей» – Кт **281** «Товары» – 10 000 грн. Стоимость приобретения запасов составила 12 000 грн (в т. ч. НДС – 2 000 грн). В периоде их приобретения предприятие признало налоговый кредит по НДС в сумме 2 000 грн на основании налоговой накладной (далее – НН) поставщика. Лицо, виновное в порче запасов, не установлено. Ошибка состояла в том, что при списании запасов предприятие не начислило налоговые обя-

зательства по НДС в связи с тем, что запасы не были использованы в хозяйственности (пп. «г» п. 198.5 НК).

Налоговые обязательства по НДС следовало начислить на основании сводной НН, составленной не позднее 30.11.20 г. и зарегистрированной в Едином реестре налоговых накладных. При начислении НДС-обязательств в учете должна была быть сделана запись Дт **947 (949)** – Кт **641/НДС** – 2 000 грн.

Таким образом, в результате ошибки в 2020 году:

- занижены расходы прочей операционной деятельности на 2 000 грн;

- завышен налог на прибыль на 360 грн (2 000 грн x 18 %);
- занижена сумма НДС-обязательств на 2 000 грн.

Поэтому такую ошибку придется исправлять в бухучете, финотчетности, а также в декларациях по налогу на прибыль и НДС.

Исправление в бухучете

Для исправления ошибки составляют **бухгалтерскую справку** (см. **образец 3**). Поскольку ошибка повлияла на нераспределенную прибыль прошлого года, при исправлении применяют счет 44.

ОБРАЗЕЦ 3

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4	5
1	Донараховано ПДВ на суму запасів, списаних у листопаді 2020 року	44	641/ПДВ	2 000
2	Відкориговано методом «сторно» суму податку на прибуток за 2020 рік	44	641/податок на прибуток	360

Исправление в финотчетности

Результаты исправления ошибок в бухучете нужно отразить в финотчетности.

Исправление ошибок в финотчетности за I квартал 2021 года

Ошибки прошлого года, которые повлияли на суммы доходов и расходов и/или сальдо сче-

тов активов и обязательств на начало 2021 года, отражаются **в форме № 1** за I квартал 2021 года путем корректировки соответствующих показателей графы 3 «На початок звітного періоду».

Для наглядности в табл. 5 приведем только суммы корректировок в грн, без копеек. Напомним, что в форме № 1 такие суммы будут отражаться в тыс. грн.

Таблица 5. Суммы корректировок показателей графы 3 формы № 1 по состоянию на 31.03.21 г.

(грн)

№ п/п	Наименование статьи	Код строки	Суммы корректировок
1	2	3	4
1	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	-1 640
2	Усього за розділом I	1495	-1 640
3	Поточна кредиторська заборгованість за: – розрахунками з бюджетом	1620	+1 640
4	– у тому числі з податку на прибуток	1621	-360
5	Усього за розділом III	1695	+1 640

Внимание! Если предприятие будет повторно подавать (обнародовать) исправленную форму № 1 за 2020 год, вышеприведенные корректировки показателей нужно сделать в графе 4 данной формы.

Исправление ошибок в финотчетности за 2021 год

В финотчетности, которая будет составляться по итогам 2021 года, исправление ошибок 2020 года, помимо корректировки показателей графы 3 **формы № 1** на начало года (см. выше), будет отражено:

- в графе 4 формы № 2;
- строках формы № 4;
- форме № 5.

Форма № 2. В графе 4 формы № 2 за 2021 год приводится сравнительная информация о доходах и расходах за аналогичный период предыдущего года. В данном случае в этой графе нужно отразить правильную информацию с учетом исправлений. То есть откорректированные показатели графы 3 формы № 2 за 2020 год.

Как это сделать, покажем в табл. 6. Для наглядности приведем только суммы корректировок в грн, без копеек. Напомним, что в форме № 2 такие суммы будут отражаться в тыс. грн.

Таблица 6. Суммы корректировок показателей графы 3 формы № 2 за 2020 год (грн)

№ п/п	Наименование статьи	Код строки	Суммы корректировок
1	2	3	4
1	Інші операційні витрати	2180	+2 000
2	Фінансовий результат від операційної діяльності: – прибуток	2190	-2 000
3	Фінансовий результат до оподаткування: – прибуток	2290	-2 000
4	Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	-360
5	Чистий фінансовий результат: – прибуток	2350	-1 640
6	Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	-1 640

Внимание! Если предприятие будет повторно подавать (обнародовать) исправленную форму № 2 за 2020 год, вышеприведенные корректировки показателей нужно сделать в графе 3 данной формы.

Форма № 4. В графах 7 и 10 строк 4010, 4095 и 4300 формы № 4 за 2021 год нужно будет отразить сумму корректировки 2 тыс. грн (1 640 грн) со знаком «-».

Форма № 5. В дополнении к форме № 5, составленном в произвольной форме, следует раскрыть информацию об ошибке, ее сумме, а также факт повторного обнародования исправленных финансовых отчетов или нецелесообразность их повторного обнародования (п. 20 НП(С)БУ 6).

Исправление в налоговой отчетности

Налог на прибыль

Исправлять ошибку можно как с помощью УР, так и с помощью приложения ВП к текущей отчетной декларации (см. выше). Предположим, что предприятие решило исправить ошибку путем подачи УР.

В таком случае **УР за 2020 год** заполняем правильными данными. Для этого показатели ранее поданной декларации за 2020 год уменьшаем:

- строк 02 и 04 – на 2 000 грн;
- строк 06, 17 и 19 – на 360 грн.

В строке 26 УР отражаем сумму переплаты по налогу на прибыль 360 грн со знаком «-». Остальные строки блока «Виправлення помилок» УР не заполняем.

Также в составе УР нужно подать **приложение Ф3** (финотчетность за 2020 год с правильными данными). При этом:

- в форме № 1 графа 4 заполняется с учетом корректировок, приведенных в табл. 5;
- форме № 2 показатели графы 3 нужно откорректировать согласно табл. 6;
- форме № 4 в строках 4100 и 4300 надо отразить сумму корректировки 2 тыс. грн (1 640 грн) со знаком «-» в графах 7 и 10;
- форме № 5 нужно привести соответствующую информацию с учетом исправления ошибки.

НДС

Как исправить ошибку по НДС? В случае использования запасов в нехозяйственной деятельности плательщик НДС должен начислить налоговые обязательства исходя из цены их приобретения (п. 189.1, 198.5 НК). То есть по условиям нашего примера сумма налоговых обязательств должна составлять 2 000 грн.

Поскольку налоговые обязательства начисляются в периоде начала использования запасов в нехозяйственной деятельности, они должны быть отражены в декларации за ноябрь 2020 года. Последовательность действий при исправлении ошибки такова:

Шаг 1. В периоде выявления ошибки составляется сводная НН с датой оформления 30.11.20 г.

Напомним, что в период карантина штрафы за несвоевременную регистрацию НН не начисляются (п. 52¹ подразд. 10 разд. XX НК).

Особенности заполнения сводной НН для начисления налоговых обязательств при списании запасов (использование в нехозяйственной деятельности) таковы (п. 8, 11, пп. 1, 8, 10 п. 16 Порядка № 1307):

- в строке «Зведена податкова накладна» указывается код признака «1»;
- строке «Не підлягає видачі покупцеві» – тип причины «13»;
- графе «Отримувач (покупец)» предприятие приводит собственное наименование и условный ИНН «600000000000»; налоговый номер и его код не указываются;
- разделе А строки VII–IX не заполняются;
- в разделе Б указываются:

- в графе 2 – дата составления и порядковый номер НН, на основании которой был отражен налоговый кредит при приобретении запасов;
- в графе 4 – «грн»;
- графы 3.1, 3.2, 3.3, 5–9 не заполняются;
- в графе 10 – база налогообложения,
- графе 11 – сумма НДС.

Шаг 2. К декларации за ноябрь 2020 года нужно подать УР, в строке 4.1 которого отражаются начисленные налоговые обязательства.

Если исправление ошибки приведет к появлению или увеличению суммы налоговых обязательств к уплате (появится стр. 18 или ее показатель увеличится), до подачи УР следует уплатить сумму недоплаты, штраф в размере 3 % суммы недоплаты (в нашем случае – 60 грн), а также пеню, если она возникает согласно п. 129.4 НК. Ведь освобождение от штрафов и пени за ошибки, допущенные в период карантина, не распространяется на ошибки по НДС (п. 52¹ подразд. 10 разд. XX НК).

Важно! Сумму недоплаты нужно уплатить на электронный счет в системе электронного администрирования, а сумму штрафа и пени (при наличии) – на бюджетный счет (его реквизиты вы найдете в электронном кабинете, меню «Стан розрахунків з бюджетом»).