

## ПЕРЕРАХУНОК ПДВ ЗА 2019 РІК: ПОДАТКОВИЙ АУДИТ ТА БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

### VAT CALCULATION FOR 2019: TAX AUDIT AND ACCOUNTING

Завдяки аудиту оподаткування підприємство-клієнт набуває впевненості в тому, що його підприємницький та податковий ризики зведені до мінімуму, що можливе уникнення помилок, пов'язаних із податковими розрахунками, що його система оподаткування оптимізована, що користувачі можуть бути впевнені у достовірності податкової звітності. Саме тому податковий аудит останнім часом став однією з аудиторських послуг, що користується великим попитом у замовників, які таким чином прагнуть убезпечити себе від значних фінансових утрат та банкрутства. Податок на додану вартість є одним із найголовніших та найскладніших податків в Україні. З погляду органів державної влади ПДВ це одне з основних джерел надходження коштів до бюджету, він домінує серед усіх непрямих податків, які надходять до бюджету, і виконує яскраво виражену фіскальну функцію. Крім щоденного бухгалтерського обліку, він потребує також і проведення одноразових щорічних процедур, а саме податкового перерахунку. Тому у цій статті ми розглянемо порядок проведення перерахунку ПДВ за 2019 р. із погляду податкового аудитора.

**Ключові слова:** податковий аудит, аудит оподаткування, податок на додану вартість, перерахунок ПДВ, податкові зобов'язання, податкова декларація.

Благодаря аудиту налогообложения предприятие-клиент получает уверенность

в том, что его предпринимательский и налоговый риски сведены к минимуму, что возможно избежать ошибок, связанных с налоговыми расчетами, что его система налогообложения оптимизирована, что пользователи могут быть уверены в достоверности налоговой отчетности. Именно поэтому налоговый аудит в последнее время стал одной из аудиторских услуг, пользующихся большим спросом у заказчиков, которые таким образом стремятся обезопасить себя от значительных финансовых потерь и банкротства. Налог на добавленную стоимость является одним из главных и самых сложных налогов в Украине. С точки зрения органов государственной власти НДС это один из основных источников поступления средств в бюджет, он доминирует среди всех косвенных налогов, которые поступают в бюджет, и выполняет ярко выраженную фискальную функцию. Кроме ежедневного бухгалтерского учета, он требует также и проведения одноразовых ежегодных процедур, а именно налогового перерасчета. Поэтому в этой статье мы рассмотрим порядок проведения перерасчета НДС за 2019 г. с точки зрения налогового аудитора.

**Ключевые слова:** налоговый аудит, аудит налогообложения, налог на добавленную стоимость, перерасчет НДС, налоговые обязательства, налоговая декларация.

УДК 657:6

<https://doi.org/10.32843/infrastruct39-61>

**Брік С.В.**

к.е.н., доцент,  
доцент кафедри економічного аналізу та обліку

Національний технічний університет  
«Харківський політехнічний інститут»

**Brik Svitlana**

National Technical University  
"Kharkiv Polytechnic Institute"

*The purpose of the audit of VAT calculations is to assess the auditor's compliance of these calculations in all material respects with the normative documents that regulate the procedure for their calculation and payment to the State Budget of Ukraine. This is the task of assisting in the annual VAT recalculation. They are obliged to recalculate the VAT for 2019 VAT payers who performed the operations specified in clause 199.1 of the Tax Code. Recalculation is carried out only if the assets are used simultaneously in taxable and non-taxable transactions. Non-taxable transactions are non-taxable and / or tax exempt. For non-current assets acquired before 01.07.2015 for simultaneous use in taxable and non-taxable transactions, the recalculation is made only when they were put into operation after 31.12.2015. After determining the range of transactions that will, or will not be recalculated, to "offsetting" tax liabilities no later than the last day of the reporting (tax) period, a consolidated tax invoice is issued, which is registered in the Unified Register of tax invoices according to the general rules. After completing the necessary tax invoices that are reflected in them, they need to be timely and adequately reflected in the accounting of the client enterprise. First, a sub-account 643 "Tax Liabilities" must be opened analytical account "Tax Liabilities to be adjusted", such as sub-account 643/1. Further, the amount of the accrued tax liability for VAT should be reflected on the basis of the calculation of the adjustment made on the basis of the recalculation, for the debit of subaccount 643 analytical account 643/1, and the credit of subaccount 641. At the same time, the amount of tax should be increased for debit of subaccount 949 and credit of subaccount 643. The amount of VAT overcharged on the basis of calculation of adjustment, should be reflected on the sub-account loan 643 analytical account 643/1, and the subaccount debit 641. At the same time, the income should be increased by reflecting the subaccount credit account 719 and the debit account subaccount 641/9 account 643/1. For the amount of the tax credit adjustment, the value of the fixed asset must be changed, in particular, to reflect the amount of such adjustment by correspondence Dt 641 / VAT – Kt 10, 11, 12, or to make this posting reversed.*

**Key words:** tax audit, value added tax, VAT recalculation, tax liabilities, tax declaration.

**Постановка проблеми.** Річний перерахунок ПДВ – обов'язкова процедура. Стосується вона тих платників, які, крім оподатковуваних операцій, мають ще й неоподатковувані операції. У грудні 2019 р., як і в попередні роки, платникам ПДВ доведеться зробити цей перерахунок, передбачений ст. 199 ПКУ, тому що він є завершальною річною процедурою для платників ПДВ. Але це є досить складною процедурою, тому бухгалтер вимагає допомоги податкового аудитора.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми правильного проведення річного перерахунку ПДВ присвячено статті багатьох експертів

із питань бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту: Г. Бикової, О. Клебан, В. Карпової, О. Петрика та ін.

**Постановка завдання.** Метою цієї статті є надання інструкції для бухгалтера стосовно проведення річного перерахунку з податку на додану вартість. Потрібно надати повну та вичерпну інструкцію, як необхідно заповнювати річний перерахунок. Також необхідно розглянути коло підприємств, які повинні цей перерахунок провести.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Метою аудиту розрахунків із ПДВ є оцінювання аудитором відповідності цих розрахунків у всіх

суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок їх нарахування та сплати до державного бюджету України.

Окрім того, існують і завдання функціонального характеру, такі як консультування платників податку щодо нормативно-правових питань оподаткування ПДВ для своєчасних і правильних розрахунків із бюджетом, а також уникнення переплат та попередження фінансових санкцій із боку фіскальних органів держави; надання консультацій у разі встановлення порушень в оплаті податків щодо їх виправлень; допомога в організації оптимального оподаткування.

Саме таким завданням і є допомога в проведенні річного перерахунку з ПДВ.

По-перше, встановимо, хто потребує проведення цієї процедури.

Податковий кодекс України передбачає, що якщо придбані та/або виготовлені товари/послуги, необоротні активи частково використовуються в оподатковуваних ПДВ операціях, а частково – ні, платник податків зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання. Тобто зобов'язані провести перерахунок ПДВ за 2019 р. платники ПДВ, які здійснювали операції, зазначені в п. 199.1 ПКУ [1].

Перерахунок проводиться тільки в тому разі, якщо активи використовуються саме одночасно в оподатковуваних і неоподатковуваних операціях. До неоподатковуваних належать операції, які не є об'єктом оподаткування та/або звільнені від оподаткування.

По необоротних активах, що були придбані до 01.07.2015 для одночасного використання в оподатковуваних і неоподатковуваних операціях, перерахунок проводиться лише тоді, коли вони були введені в експлуатацію після 31.12.2015.

Перерахунок проводиться, навіть якщо в 2019 р. такі «старі» необоротні активи не використовувалися в зазначених операціях. Ключовий момент тут полягає у тому, що податковий кредит за такими активами повинен бути показаний до 01.07.2015, а з моменту введення в експлуатацію таких об'єктів не повинно пройти чотири роки. Таким чином, під перерахунок за 2019 р. потрапляють тільки ті об'єкти необоротних активів, які були введені в експлуатацію після 31.12.2015, а податковий кредит по них був показаний до 01.07.2015.

Також не застосовується процедура річного перерахунку до таких операцій:

- у разі реорганізації юридичних осіб;
- у разі поставки платником податків відходів і брухту чорних та кольорових металів, які утворилися у нього в результаті переробки, обробки, плавлення товарів (сировини, матеріалів, заготовок і т. д.) на виробництві, будівництві, розбирання (демонтажу) ліквідованих основних фондів та інших подібних операцій;

- у разі поставки товарів/послуг у частині суми компенсації на покриття різниці між фактичними витратами та регульованими цінами (тарифами) у вигляді виробничої дотації з бюджету;

- у разі поставки товарів та послуг на митній території України та ввезення на митну територію України товарів як міжнародної технічної допомоги, а також товарів, що фінансуються за рахунок міжнародної технічної допомоги; ввезення на митну територію України майна як гуманітарної допомоги;

- для операцій оператора телекомунікацій із надання телекомунікаційних послуг у частині здійснення благодійного телекомунікаційного повідомлення на благодійні цілі.

Таким чином, другим етапом податкового аудиту буде визначення операцій, за якими буде чи не буде проводитися перерахунок.

Після визначення кола цих операцій на «компенсуючі» податкові зобов'язання не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду оформляється зведена податкова накладна, яку реєструється в Єдиному реєстрі податкових накладних за загальними правилами.

Під час нарахування податкових зобов'язань, відповідно до п. 199.1 ПКУ [1], платник ПДВ складає окремі зведені податкові накладні за товарами/послугами, необоротними активами, які призначаються для використання/починають використовуватися:

- 1) в операціях, які не є об'єктом оподаткування;
- 2) в операціях, звільнених від оподаткування;
- 3) в операціях, що здійснюються платником ПДВ у межах балансу платника ПДВ;
- 4) в операціях, які не є господарською діяльністю платника ПДВ.

Такі зведені податкові накладні складаються не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду.

У розрізі зазначених видів операцій платник податків може оформити одну податкову накладну будь-якою датою, але не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду, в якому виникли підстави для нарахування податкових зобов'язань за п. 199.1 ПКУ [1].

У графі «Зведена податкова накладна» такої податкової накладної вказується код ознаки «2» – під час нарахування податкових зобов'язань відповідно до п. 199.1 ПКУ. Виходячи із цього, у разі нарахування «компенсуючих» податкових зобов'язань оформляються окремі зведені податкові накладні за п. 198.5 та п. 199.1 ПКУ [1].

У верхній лівій частині податкової накладної вказується відповідний тип причини відповідно до п. 8 Порядку № 1307 [2]:

- 04 – складена на поставку в межах балансу для невиробничого використання;

– 08 – складена на поставку для операцій, які не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість;

– 09 – складена на поставку для операцій, звільнених від оподаткування податком на додану вартість;

– 13 – складена у зв'язку з використанням виробничих або невиробничих засобів, інших товарів/послуг не у господарській діяльності.

У графі 2 «Опис (номенклатура) товарів/послуг продавця» розділу Б зведеної податкової накладної проставляються дати складання і порядкові номери податкових накладних, оформлених на такого платника податку під час постачання йому товарів/послуг, необоротних активів, за якими він визначає податкові зобов'язання відповідно до п. 199.1 ПКУ [1] (п. 16 Порядку № 1307) [2]. Графи 3.1, 3.2, 3.3, 5–9, 12 зведеної податкової накладної не заповнюються.

Після оформлення необхідних податкових накладних зобов'язання, що в них відображені, потребують своєчасного й адекватного відображення в бухгалтерському обліку підприємства-клієнта.

По-перше, до субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» необхідно відкрити аналітичний рахунок «Податкові зобов'язання, що підлягають коригуванню», наприклад субрахунок 643/1.

Далі, суму донарахованого податкового зобов'язання з ПДВ треба відобразити на підставі розрахунку коригування, що був складений за результатами проведеного перерахунку, за дебетом субрахунку 643 аналітичного рахунку 643/1 і кредитом субрахунку 641. Водночас на цю суму податку необхідно збільшити видатки з відображенням за дебетом субрахунку 949 і кредитом субрахунку 643.

Суму надмірно нарахованого податкового зобов'язання з ПДВ на підставі розрахунку коригування необхідно відобразити за кредитом субрахунку 643 аналітичного рахунку 643/1 і дебетом субрахунку 641. Водночас на цю суму податку слід збільшити доходи з відображенням за кредитом субрахунку 719 і дебетом субрахунку 643 аналітичного рахунку 643/1.

За результатами перерахунку за «старими» необоротними активами коригується податковий кредит з оформленням цього тільки бухгалтерською довідкою (без складання розрахунку коригування).

На суму коригування податкового кредиту необхідно змінювати вартість необоротного активу, зокрема відображати суму такого коригування кореспонденцією Дт 641 / ПДВ – Кт 10, 11, 12 або ж робити дану проводку сторно. Однак така процедура досить незручна, оскільки вимагає перерахунку суми і норми амортизації по тих необоротних активах, щодо яких проводився перерахунок. Тому через відсутність на даний момент «жорстких» правил відображення результатів перерахунку в

принципі платники можуть показати результати «старого» перерахунку за тими ж правилами, які були викладені вище стосовно до «нового» перерахунку [5].

І наостанок відзначимо, як річний перерахунок ПДВ відіб'ється на заповненні річної податкової декларації з податку на прибуток.

Платники податку на прибуток, дохід яких за попередній рік менше 20 млн грн та які не проводять коригування фінансового результату до оподаткування на суму різниць, зазначених у ПКУ, показують в обліку податку на прибуток результати перерахунку виключно за бухгалтерськими правилами.

Для платників податку на прибуток, дохід яких за попередній рік становить понад 20 млн грн та які проводять коригування фінансового результату до оподаткування, перерахунок може вплинути на коригування тільки в тому разі, якщо «старий» перерахунок відбивається на процедурі, яка передбачає коригування балансової вартості необоротних активів. Тоді перерахунок ПДВ у частині балансової вартості необоротних активів вплине на їх амортизацію та, як наслідок, на коригування, передбачені ст. 138 ПКУ [1].

Інших операцій у ПКУ не передбачено для окремих коригувань фінансового результату до оподаткування на суму різниць, пов'язаних із річним перерахунком ПДВ.

Відповідальність за непроведення річного перерахунку з ПДВ чинним законодавством не передбачена. Але його відсутність може стати причиною заниження податкових зобов'язань із ПДВ, що може призвести до нарахування штрафних санкцій. Отже, річний перерахунок ПДВ податкові аудиторі радять проводити обов'язково.

#### **Висновки з проведеного дослідження.**

Річний перерахунок ПДВ є досить складною, але вкрай необхідною процедурою. Незважаючи на відсутність відповідальності за його непроведення, ця процедура є завершальним етапом обліку податку на додану вартість за календарний рік, тому що невідповідне законодавству нарахування ПДВ та відображення його в бухгалтерському та податковому обліку тягне за собою накладання штрафних санкцій. Для впевненості у відповідному проведенні перерахунку радимо звернутися за допомогою до фахівців – податкових аудиторів.

#### **БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:**

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI / Верховна Рада України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 17.01.2020).
2. Порядок заповнення податкової накладної : Наказ від 31.12.2015 № 1307 / Міністерство фінансів України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0137-16> (дата звернення: 17.01.2020).

3. Аудит оподаткування підприємств : навчальний посібник / О.А. Петрик та ін. ; за ред. О.А. Петрика. Київ : Акад. фін. управління, 2012. 352 с.

4. Бикова Г. Річний перерахунок ПДВ–2019: нюанси проведення. URL : <https://news.dtki.ua/taxation/pdv/59544> (дата звернення: 16.01.2020).

5. Карпова В. Перерахунок ПДВ за 2019 рік: основні положення. URL : [http://bz.ligazakon.ua/magazine\\_article/BZ012113](http://bz.ligazakon.ua/magazine_article/BZ012113) (дата звернення: 17.01.2020).

### REFERENCES:

1. *Podatkovi kodeks Ukrainy* [Tax Code of Ukraine] vid 02.12.2010. No. 2755-VI / Verkhovna Rada Ukrainy. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (accessed 17 January 2020).

2. *Poriadok zapovnennia podatkovoi nakladnoi* [The order of filling in the tax invoice], Nakaz vid 31.12.2015, No. 1307 / Ministerstvo Finansiv Ukrainy URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0137-16> (accessed 17 January 2020).

3. Petrik O. A., Davidov G.M., Redko O. Yu. (2012) *Audyt opodatkuvannia pidpriemstv* [Audit of taxation of enterprises: training tool]. K : DNUU "Acad. Finn. Management". (in Ukrainian)

4. Bykova G. *Richnyi pererakhunok PDV–2019: niuansy provedennia* [VAT-2019 recalculation: the nuances of conducting] URL: <https://news.dtki.ua/taxation/pdv/59544> (accessed 17 January 2020).

5. Karpova V. *Pererakhunok PDV za 2019 rik: osnovni polozhennia* [VAT recalculation for 2019: basic provisions] URL: [http://bz.ligazakon.ua/en/magazine\\_article/BZ012113](http://bz.ligazakon.ua/en/magazine_article/BZ012113) (accessed 17 January 2020).