

Проблемні аспекти застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в умовах дії Податкового кодексу України

В статті розглянуто місце малого підприємництва в структурі економіки країни. З'ясовано сучасний рівень нормативної регламентації діяльності суб'єктів малого підприємництва. Проаналізовано нормативне забезпечення функціонування складових спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності для суб'єктів малого підприємництва. Досліджено вплив Податкового кодексу України на спрощену систему оподаткування обліку та звітності для суб'єктів малого підприємництва, що мають право на застосування нульової ставки з податку на прибуток

малий бізнес, суб'єкт малого підприємництва, спрощена система оподаткування, обліку та звітності, подвійний запис, податок на прибуток, спрощений план рахунків, спрощені реєстри обліку, спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва

Одним із перспективних напрямів створення конкурентно-ринкового середовища є розвиток малого підприємництва. Світовий досвід і практика господарювання показують, що найважливішою ознакою ринкової економіки є існування і взаємодія багатьох великих, середніх і малих підприємств, їх оптимальне співвідношення. Найбільш динамічним елементом економічної системи будь-якої країни є мале підприємництво. Тому питанням розвитку та державної підтримки сфери малого бізнесу приділяється значна увага з боку урядів більшості країн світу.

Ідея застосування спрощеного режиму оподаткування підприємств сфери малого бізнесу існувала в Україні ще з моменту проголошення незалежності. Проте, її практична реалізація почалася тільки в 1999 році з введенням у дію Указу Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва» [1]. З метою розширення ринкових реформ, в умовах поступового переходу України до європейських стандартів обліку й оподаткування, була затверджена система пільг, орієнтована на комерційний успіх і розвиток інноваційної діяльності суб'єктів малого бізнесу. Положення Указу [1] діяли в період з 01.01.1999 р. по 18.09.1999 р. Потім набрав сили Указ Президента України «Про внесення змін в Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва» [2].

Наступним кроком у створенні правових основ функціонування малого бізнесу було прийняття Закону України «Про державну підтримку малого підприємництва» [3]. На основі зазначених указу і закону були видані нормативні документи Міністерства фінансів та ДПА України. Сукупність цих документів, містила загальні правила обліку та оподаткування суб'єктів малого підприємництва до моменту введення в дію Податкового кодексу України (ПКУ) [4].

Необхідно відмітити, що питанням розвитку малого бізнесу та особливостям організації обліку на підприємствах цієї сфери приділялась значна увага. Зокрема, цю

та звітності для СМП також присвячено достатню кількість публікацій. Однак, більшість з них втратила свою актуальність у зв'язку із запровадженням ПКУ.

Податковим кодексом України у розділі XX встановлено особливості оподаткування єдиного податку. Також на період з 1 січня 2011 року внесено зміни до розділу XIV Податкового кодексу України, а саме, суб'єкти малого підприємництва у своїй діяльності до прийняття відповідного нормативного акту у своїй роботі повинні керуватись Указом Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва».

Оскільки спрощена система передбачає три взаємопов'язані елементи, то постає питання їх узгодженості в сучасних умовах. Отже, метою написання даної статті є з'ясування ступеня взаємозв'язку всіх складових спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва взагалі та тих з них, що мають право на застосування нульової ставки оподаткування з податку на прибуток підприємств.

Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку.

Частиною 3 ст. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [5] передбачено, що підприємства, які мають право на ведення спрощеного обліку доходів та витрат та не зареєстровані платниками ПДВ, мають право узагальнювати інформацію в регістрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису.

Такі зміни у спрощенні бухгалтерського обліку пов'язані саме із змінами в податковому обліку. Так, для розрахунку об'єкту оподаткування платник податку на прибуток згідно п. 44.2 ст. 44 гл. I розд. II ПКУ використовує дані бухгалтерського обліку по доходах та витратах. Однак, платники податку на прибуток за ставкою 0 %, що відповідають вимогам, визначеним п. 154.6 ст. 154 розд. III ПКУ, ведуть спрощений облік доходів та витрат. Отже, запровадження ПКУ зумовило відповідні зміни і у бухгалтерському обліку. Так, Наказом Міністерства фінансів України від 18.03.2011 р. № 372 [6] внесено зміни до низки стандартів бухгалтерського обліку. Вперше до бухгалтерського обліку вносять зміни, пов'язані із змінами податкового законодавства.

З 01.04.2011 вступило в дію оновлене П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [7], за яким суб'єктів малого підприємництва було поділено на дві групи. Так, Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва з цього часу складають:

- суб'єкти малого підприємництва – юридичні особи, які визнані такими відповідно до законодавства, крім довірчих товариств, страхових компаній, банків, ломбардів, інших фінансово-кредитних та небанківських фінансових установ, суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють обмін іноземної валюти, є виробниками та імпортерами підакцизних товарів, а також суб'єктів підприємницької діяльності, у статутному фонді яких частка вкладів, що належить юридичним особам – засновникам та учасникам цих суб'єктів, які не є суб'єктами малого підприємництва, перевищує 25 відсотків;

- представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності.

А суб'єкти малого підприємництва – юридичні особи, що відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 статті 154 розділу III Податкового кодексу України, та мають право на застосування спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат, складають Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва.

Згідно з п. 154.6 ст. 154 розд. III ПКУ на період з 1 квітня 2011 року до 1 січня

2016 року застосовується ставка 0 відсотків для платників податку на прибуток, у яких розмір доходів кожного звітного податкового періоду наростаючим підсумком з початку року не перевищує трьох мільйонів гривень та нарахованої за кожний місяць звітного періоду заробітної плати (доходу) працівників, які перебувають з платником податку у трудових відносинах, є не меншим, ніж дві мінімальні заробітні плати, розмір якої встановлено законом, та які відповідають одному із таких критеріїв:

а) утворені в установленому законом порядку після 1 квітня 2011 року;

б) діючі, у яких протягом трьох послідовних попередніх років (або протягом усіх попередніх періодів, якщо з моменту їх утворення пройшло менше трьох років), щорічний обсяг доходів задекларовано в сумі, що не перевищує трьох мільйонів гривень, та у яких середньооблікова кількість працівників протягом цього періоду не перевищувала 20 осіб;

в) які були зареєстровані платниками єдиного податку в установленому законодавством порядку в період до набрання чинності цим Кодексом та у яких за останній календарний рік обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) становив до одного мільйона гривень та середньооблікова кількість працівників становила до 50 осіб.

Дія цього пункту не поширюється на суб'єктів господарювання, які:

1) утворені в період після набрання чинності Податковим кодексом шляхом реорганізації (злиття, приєднання, поділу, виділення, перетворення), приватизації та корпоратизації;

2) здійснюють: діяльність у сфері розваг; виробництво, оптовий продаж, експорт імпорту підакцизних товарів; виробництво, оптовий та роздрібний продаж пально-мастильних матеріалів; видобуток, серійне виробництво та виготовлення дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, у тому числі органогенного утворення; фінансову діяльність; діяльність з обміну валют; видобуток та реалізацію корисних копалин загальнодержавного значення; операції з нерухомим майном, оренду (у тому числі надання в оренду торгових місць на ринках та/або у торговельних об'єктах); діяльність з надання послуг пошти та зв'язку; діяльність з організації торгів (аукціонів) виробами мистецтва, предметами колекціонування або антикваріату; діяльність з надання послуг у сфері телебачення і радіомовлення; охоронну діяльність; зовнішньоекономічну діяльність (крім діяльності у сфері інформатизації); виробництво продукції на давальницькій сировині; оптову торгівлю і посередництво в оптовій торгівлі; діяльність у сфері виробництва та розподілення електроенергії, газу та води; діяльність у сферах права, бухгалтерського обліку, інжинірингу; надання послуг підприємцям.

Суб'єкти малого підприємництва, які мають право на застосування спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат:

- можуть обліковувати необоротні активи тільки за первісною вартістю, без урахування зменшення корисності та переоцінки до справедливої вартості;

- не створюють забезпечення наступних витрат і платежів (на виплату наступних відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань тощо), а визнають відповідні витрати у періоді їх фактичного понесення;

- визнають витрати і доходи з урахуванням вимог Податкового кодексу України і відносять суми, які не визнаються Податковим кодексом України витратами або доходами, безпосередньо на фінансовий результат після оподаткування;

- поточну дебіторську заборгованість включають до підсумку балансу за її фактичною сумою.

Суб'єкти малого підприємництва, які мають право на застосування спрощеного обліку доходів і витрат та які не зареєстровані платниками податку на додану вартість, можуть систематизувати інформацію, що міститься у прийнятих до обліку первинних

документах, в реєстрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису.

Основним нововведенням при цьому є нові правила обліку доходів і витрат для СМП, що мають право на застосування нульової ставки, відображення витрат і доходів в обліку тільки за правилами ПКУ, а все те, що не вписується в ці правила - відразу відносити на фінансовий результат. По суті, Міністерство фінансів пропонує таким СМП відмовитися від правил ведення бухгалтерського обліку і зосередитися виключно на правилах ПКУ.

Для таких СМП розроблено нові, спрощені форми фінансової звітності (№ 1-мс та № 2-мс), які містять менше рядків для заповнення.

Що стосується самих форм звітності, відзначимо важливу деталь - в обох формах Звіту про фінансові результати передбачено відображати загальновиробничі витрати окремо від собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) - у складі інших операційних витрат. Однак, з 6 серпня 2011 року застосовується Закон «Про внесення змін до Податкового кодексу України і деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України» [8]. Серед змін, що діють із 01.08.11 р., є зміни у складі собівартості (п. 138.8 ПКУ). Цим законом було виправлено очевидну помилку - загальновиробничі витрати увели до складу собівартості виготовлених і реалізованих товарів, робіт, послуг. Отже, потрібні відповідні зміни у П(С)БО 25.

Крім того, порядок визначення собівартості для СМП, що мають право на застосування нульової ставки, відрізняється від порядку для звичайних СМП. У формі № 2-мс собівартість відображається за вирахуванням вартості залишків незавершеного виробництва і готової продукції, хоча за правилами ПКУ розрахунок собівартості не передбачає таких вирахувань.

З метою спрощення та полегшення процесу складання Спрощеного фінансового звіту СМП Міністерством фінансів розроблено Методичні рекомендації щодо використання реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затверджені наказом від 15.06.11 р. № 720 [9].

Необхідно відмітити, що для всіх інших СМП продовжують діяти Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 25 червня 2003 р. № 422 [10], які є недієвими та не отримали розповсюдження на практиці.

Для ведення спрощеного обліку і складання звітності Методичними рекомендаціями № 720 пропонуються такі реєстри обліку:

- Журнал 1-мс обліку активів;
- Журнал 2-мс обліку капіталу і зобов'язань;
- Журнал 3-мс обліку доходів;
- Журнал 4-мс обліку витрат.

З одного боку, як випливає з тексту Методичних рекомендацій, журнали служать для систематизації та узагальнення інформації про господарські операції за місяць або квартал (на розсуд підприємства). А з іншого боку, кожен запис у журналі повинен робитися на підставі конкретного первинного документа.

Виняток зроблено для первинних документів, що відображають однакові за економічним змістом господарські операції, здійснені протягом одного робочого дня. У цьому випадку підсумкові дані за такими документами можуть відображатися в журналі однією сумою за день.

Тобто можна зробити висновок, що працювати з журналами протягом звітного періоду доведеться постійно, вносячи до них записи при здійсненні кожної господарської операції. На підставі підсумкових даних журналів обліку заповнюється фінансова звітність підприємства.

Якщо підприємство веде нормальну господарську діяльність, то одними журналами для ведення обліку йому не обійтися. Методичними рекомендаціями додатково передбачені такі відомості обліку господарських операцій:

- Відомість 1.1-мс обліку необоротних активів;
- Відомість 1.2-мс обліку нарахування амортизації;
- Відомість 2.1-мс обліку розрахунків з постачальниками, іншими кредиторами і бюджетом;
- Відомість 2.2-мс обліку розрахунків з працівниками;
- Відомість 4.1-мс обліку витрат на ремонт і поліпшення основних засобів.

У разі необхідності підприємствам дозволяється самостійно розробляти додаткові реєстри обліку - крім запропонованих вище. При цьому, усі реєстри обліку, що використовуються підприємством, повинні мати обов'язкові реквізити первинних документів.

Окреме зауваження слід зробити з приводу відсутності використання подвійного запису при застосуванні Методичних рекомендацій № 720, оскільки він при заповненні реєстрів все ж таки має використовуватись. Зокрема, у пп. 7.4 розд. II Методичних рекомендацій розробники пропонують відображати в журналі обліку активів безплатне отримання запасів з одночасним відображенням цих сум у складі інших доходів у журналі обліку доходів. При подальшому вивченні принципу заповнення реєстрів спрощеного обліку цей висновок лише підтверджується.

Дослідження змісту Методичних рекомендацій № 720 та запропонованих ними реєстрів дозволяє дійти висновку, що вони скоріш за все непридатні для практичного застосування. Тому постає питання, а чи є можливість їх не застосовувати?

Якщо звернутися до п. 44.2 ПКУ, то там цілком безумовно і досить жорстко викладена вимога про ведення спрощеного обліку із застосуванням методики, затвердженої Міністерством фінансів, платниками податку на прибуток за нульовою ставкою, які відповідають критеріям з п. 154.6 ПКУ.

Проте згідно з п. 5 ст. 8 розд. III Закону «про бухгалтерський облік та фінансову звітність» підприємство має право, з огляду на особливості своєї діяльності та технічні можливості, самостійно обирати форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення в них інформації з обов'язковим дотриманням єдиних принципів, установлених цим законом. А в пп. 1.4.4 ПКУ є норма про презумпцію правомірності рішень платника (тобто про прийняття рішення на його користь) у випадках, коли норми різних законів допускають неоднозначне (множинне) трактування прав і зобов'язань платника податків або контролюючих органів.

Таким чином, підприємство має право зробити вибір:

- або скористатися реєстрами спрощеного обліку згідно з Методичними рекомендаціями № 720;
- або вести облік за допомогою інших реєстрів і технічних засобів - так, як зручно підприємству.

Оскільки проголошена відмова від застосування подвійного запису СМП, що мають право на застосування нульової ставки з податку на прибуток, є фікцією, то необхідно з'ясувати узгодженість Спрощеного плану рахунків з іншими складовими спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності для СМП, що мають право на застосування нульової ставки з податку на прибуток.

З метою приведення у відповідність з чинним законодавством наказом Міністерства фінансів України від 31 травня 2011 р. № 664 в План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва [11] були внесені зміни, зокрема:

- додано рахунки 16, 21, 48, 90 та 96,
- виключено рахунки 84, 85;
- змінено назву рахунків 70,74.

Однак, аналіз особливостей застосування Спрощеного плану рахунків на практиці свідчить, що перелічені зміни, з одного боку, не вирішили проблем, що вже існували, а, по-друге, додали нових, пов'язаних із змінами, що відбулись в реєстрах та формах звітності, зокрема і податкової.

Слід зауважити, що згідно з пп. 46.5 і 49.2 ПКУ платники податку на прибуток за ставкою 0 % подають декларацію з податку на прибуток за скороченою формою. Форму такої Декларації, а також порядок переходу платників на її подання має встановити Кабінет міністрів. Оскільки на сьогодні ні форму спрощеної декларації, ні порядок переходу на її подання не встановлено, СМП, що мають право на сплату податку на прибуток за ставкою 0 %, повинні подавати Декларацію, як і всі, за формою, встановленою наказом № 114.

Платники податку на прибуток (крім малих підприємств) разом з податковою декларацією з податку на прибуток подають квартальну та річну фінансову звітність у порядку, передбаченому для подання податкової декларації (п. 46.2 ПКУ). Малі підприємства, віднесені до таких згідно з ГКУ, подають разом з річною податковою декларацією річну фінансову звітність у порядку, передбаченому для подання податкової декларації.

Якщо порівнювати показники Спрощеного фінансового звіту СМП з рахунками Спрощеного плану, то необхідно відмітити, що показники форми № 2-мс знаходяться у повній відповідності з планом рахунків: рядку 010 відповідає рахунок 70, рядку 040 – рахунок 74, рядку 080 – рахунок 90, рядку 100 – рахунок 96. Щодо форми № 1-мс, то відповідність не така чітка, оскільки, наприклад для заповнення рядка 100 необхідно об'єднати сальдо по рахунках 20, 21, 23, 26, а для доходів та витрат майбутніх періодів місця у формі № 1-мс не знайшлось.

Порівняльний аналіз показників Декларації з податку на прибуток, форми № 2-мс та Спрощеного плану рахунків також свідчить про їх неузгодженість.

Таким чином, проведене дослідження дозволяє стверджувати, що, по-перше, елементи спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності все ще неузгоджені і не дозволяють сформувати дієву систему стимулювання розвитку малого бізнесу в Україні. По-друге, спроба створити ще більш просту систему обліку, оподаткування та звітності для СМП – платників податку на прибуток за ставкою 0 % не вдалась, оскільки її елементи не дозволяють вирішити загальне питання спрощення діяльності таких суб'єктів господарювання.

Список літератури

1. Указ Президента України від 03.07.1998 р. № 727/98 «Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва».
2. Указ Президента України від 28.06.1999 р. № 746/99 «Про внесення змін в Указ Президента України від 03.07.1998 р. № 727/98 «Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва».
3. Закон України № 2063-111 від 19.10.2000 року «Про державну підтримку малого підприємництва».
4. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. N 2755-VI.
5. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. N 996-XIV.
6. Наказом Міністерства фінансів України від 18.03.2011 р. N 372 «Про внесення змін до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку».
7. П(С)БО 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва", Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 25 лютого 2000 р. N 39

8. Закон від 07.07.11 р. N 3609-VI "Про внесення змін до Податкового кодексу України і деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України"
9. Методичні рекомендації щодо використання реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затверджені наказом від 15.06.11 р. № 720.
10. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 25 червня 2003 р. № 422.
11. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 19 квітня 2001 р. N 186.

В.Савченко, І.Смирнова

Проблемные аспекты использования упрощённой системы налогообложения, учёта и отчётности в условиях действия Налогового кодекса Украины

В статье рассмотрено место малого предпринимательства в структуре экономики страны. Выяснен современный уровень нормативной регламентации деятельности субъектов малого предпринимательства. Проанализировано нормативное обеспечение функционирования составляющих упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства. Исследовано влияние Налогового кодекса Украины на упрощенную систему налогообложения учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства, которые имеют право на применение нулевой ставки налога на прибыль.

V.Savchenko, S.Smirnova

Problem aspects of the use of the simplified system of taxation and accounting in the conditions of action of the Internal revenue code of Ukraine

In the article the place of small enterprise is considered in the structure of economy of the country. The modern level of normative regulation of activity of small business entities is found out. The normative providing of functioning of constituents of the simplified system of taxation and accounting is analyzed for small business entities. Influence of the Internal revenue code of Ukraine is investigational on the simplified system of taxation and accounting for small business entities which have a right on application of a zero rate income tax.

Одержано 14.10.11