
IV. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І АУДИТ

УДК 357.446–027.22

ОБЛІК ДОХОДІВ ПЛАТНИКІВ ЄДИНОГО ПОДАТКУ: СУЧАСНА ПРАКТИКА, ПРОБЛЕМИ, СПОСОБИ ВДОСКОНАЛЕННЯ

Є. А. Карпенко, кандидат економічних наук

Через направленість України на інтеграцію у світовий ринок необхідно підвищити конкурентоздатність підприємств, зорієнтовану на інноваційний тип економічного зростання. Значною мірою це стосується механізмів обліку та оподаткування вітчизняних підприємств.

Досвід останніх років показує, що для значної кількості населення України розвиток малого і середнього бізнесу є основою соціально-економічного благополуччя і стабільності.

Протягом останніх років увага вчених доволі часто зосереджувалася на аналізі тенденцій розвитку малого бізнесу в Україні. Відмітимо, що підтримка суб'єктів малого підприємництва, у тому числі шляхом використання спрощеної системи оподаткування обліку та звітності, є одним зі способів забезпечення стійкого зростання країни.

Зокрема, О. В. Покатаєва [1, 2] дослідила правову природу єдиного податку, еволюцію становлення спрощеної системи оподаткування та перспективи її існування в контексті Податкового кодексу.

П. М. Герасим і С. В. Приймак [3] вивчали особливості й основні проблеми обліку та звітності малих підприємств, після змін, що відбулися в 2011 р.

Проте аналіз наукових досліджень з проблем застосування спрощеної системи оподаткування обліку та звітності дає підстави стверджувати, що важливі питання щодо методології та організації бухгалтерського обліку та звітності в сучасних умовах для суб'єктів малого підприємництва залишаються відкритими. Зміни, внесені до Податкового кодексу України, спричинили нову хвилю дискусій з цього приводу. Зокрема недостатньо дослідженими є особливості обліку у суб'єктів підприємництва, що ведуть спрощений облік доходів і витрат, проблеми взаємоузгодження касового методу визнання доходу у платників єдиного податку із принципом нарахування доходів і витрат.

У зв'язку з цим дослідження особливостей обліку доходів платників єдиного податку, виявлення проблем, які при цьому виникають, і визначення способів удосконалення є своєчасним і актуальним.

Метою статті є з'ясування особливостей обліку доходів платників єдиного податку, виявлення проблем, які при цьому виникають і визначення способів удосконалення.

Склад доходів платників єдиного податку та особливості їх нарахування визначено у ст. 292 Податкового кодексу [4], відповідно

до якої доходом платника єдиного податку для юридичної особи є будь-який дохід, включаючи дохід представництв, філій, відділень такої юридичної особи, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі, зокрема вартість безоплатно отриманих товарів, сума кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності.

При продажу основних засобів дохід визначається як різниця між сумою коштів, отриманою від продажу таких основних засобів, та їх залишковою балансовою вартістю, що склалася на день продажу.

Не є доходом суми податків і зборів, утримані (нараховані) платником єдиного податку під час здійснення ним функцій податкового агента, а також суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, нараховані платником єдиного податку відповідно до закону.

До складу доходу платника єдиного податку – юридичної особи не включаються:

1) суми податку на додану вартість (далі ПДВ);

2) суми коштів, отриманих за внутрішніми розрахунками між структурними підрозділами платника єдиного податку;

3) суми фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, отриманої та поверненої протягом 12 календарних місяців з дня її отримання, та суми кредитів;

4) суми коштів цільового призначення, що надійшли від Пенсійного фонду та інших фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, з бюджетів або державних цільових фондів, у тому числі в межах державних або місцевих програм;

5) суми коштів (аванс, передоплата), що повертаються покупцю товару (робіт, послуг) – платнику єдиного податку та/або повертаються платником єдиного податку покупцю товару (робіт, послуг), якщо таке повернення відбувається внаслідок повернення товару, розірвання договору або за листом-заявою про повернення коштів;

6) суми коштів, що надійшли як оплата товарів (робіт, послуг), реалізованих у період

сплати інших податків і зборів, встановлених цим Кодексом, вартість яких була включена до доходу юридичної особи при обчисленні податку на прибуток підприємств або загальнооподатковуваного доходу фізичної особи – підприємця;

7) суми податку на додану вартість, що надійшли у вартості товарів (виконаних робіт, наданих послуг), відвантажених (поставлених) у період сплати інших податків і зборів, встановлених цим Кодексом;

8) суми коштів і вартість майна, внесені засновниками або учасниками платника єдиного податку до статутного капіталу такого платника;

9) суми коштів у частині надмірно сплачених податків і зборів, та суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що повертаються платнику єдиного податку з бюджетів або державних цільових фондів;

10) дивіденди, отримані платником єдиного податку, – юридичною особою, від інших платників податків.

Після прийняття Податкового кодексу відбулися серйозні зміни у методиці обліку доходів платників єдиного податку. Однією із причин цього є запровадження спрощеного обліку доходів і витрат, який можуть вести частина платників єдиного податку. Проте у нормативно-правових актах відсутнє чітке визначення поняття «спрощений облік доходів і витрат» незважаючи на те, що цей термін постійно використовується у численних законодавчих документах.

Зокрема, в п. 2 ст. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначено, що суб'єкти підприємницької діяльності яким відповідно до законодавства надано дозвіл на ведення спрощеного обліку доходів і витрат, ведуть бухгалтерський облік і подають фінансову звітність у порядку, встановленому законодавством про спрощену систему обліку і звітності [5]. На сьогодні основними нормативно-правовими актами, які регулюють порядок застосування спрощеної системи оподаткування обліку і звітності є П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта мало-

го підприємництва» [6] та Податковий кодекс України [4].

Так, відповідно до П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» суб'єкти малого підприємництва, які мають право на застосування спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат 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 [6].

У ст. 9 П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [6] та п. 3 ст. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [5] зазначено, що 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, у регістрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису.

Отже, ведення спрощеного обліку доходів і витрат означає право ведення обліку без застосування подвійного запису з використанням реєстрів обліку, передбачених Методичними рекомендаціями із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами [7].

Постає питання, а хто має право на ведення спрощеного обліку доходів і витрат. Відповідь на це питання знаходимо у п. 44.2 Податкового кодексу, у якому зазначено, що платники податку на прибуток підприємств, прибуток яких оподатковується за ставкою нуль відсотків і які відповідають критеріям, визначеним п. 154.6 ст. 154 цього Кодексу (ті підприємства, які знаходяться «на податкових канікулах», автор.), та платники єдиного податку, які відповідають критеріям, визначеним пп. 4 п. 291.4 ст. 291 Кодексу (4 група платників єдиного податку, автор.), ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів і витрат із метою обрахунку об'єкта оподаткування за методикою, затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики [4].

На сьогодні центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, є Міністерство фінансів України. Його нормативно-правові акти (зокрема Методичними рекомендаціями [7] та П(С)БО 25 [6]) уточнюють, що підприємства, які ведуть спрощений облік доходів і витрат не повинні бути зареєстрованими платниками ПДВ.

Отже, з усього вищезазначеного випливає, що з-поміж усіх платників єдиного податку застосовувати спрощений облік доходів і витрат без подвійного запису мають право лише платники єдиного податку четвертої групи, які не зареєстровані платниками ПДВ. Це незареєстровані платниками ПДВ юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року середньооблікова кількість працівників не перевищує 50 осіб, а обсяг доходу не перевищує 5 млн грн. Наголосимо, що не використовувати подвійний запис – це їх право, а не обов'язок. Тому на практиці ці підприємства досить часто використовують подвійний запис. Це зумовлено насамперед тим, що облік здійснюється в автоматизованій формі з використанням стандартних комп'ютерних програм, які передбачають використання методу подвійного запису.

Проте при цьому проблемою є те, що ці підприємства повинні визнавати витрати та доходи з урахуванням вимог Податкового кодексу України і відносити суми, які не визнаються Податковим кодексом України витратами або доходами, безпосередньо на фінансовий результат після оподаткування. При цьому такі доходи та витрати враховуються не за принципом нарахування, а за касовим методом. Це зумовлює необхідність застосування особливої технології ведення обліку та застосування нетипових бухгалтерських проведення з метою взаємоузгодження касового методу нарахування доходів і принципу нарахування та відповідності доходів і витрат.

На нашу думку, це може бути досягнуто шляхом введення додаткових субрахунків до спрощеного плану:

до рахунку 26 субрахунків: 261 «Готова продукція на складі, в торгівлі» і 262 «Готова продукція, за якою отримано передплату»;

до рахунку 70 субрахунків: 701 «Дохід від реалізації, визнаний за вимогами Податкового кодексу» і 702 «Дохід від реалізації визнаний за методом нарахування»;

до рахунку 74 субрахунків: 741 «Інший дохід від реалізації, визнаний за вимогами Податкового кодексу» і 702 «Інший дохід від реалізації визнаний за методом нарахування»;

до рахунку 79 субрахунків 791 «Фінансовий результат, визнаний за вимогами Податкового кодексу», 792 «Доходи, які відносяться до фінансового результату після оподаткування» (для обліку доходів, які не є такими за вимогами податкового законодавства); 793 «Витрати,

які відносяться до фінансового результату після оподаткування» (для обліку витрат, які не є такими за вимогами законодавства).

Кореспонденцію з використанням пропонувананих нами субрахунків покажемо на умовному прикладі 1.

Приклад 1. Оптове торговельне підприємство, що веде спрощений облік доходів і витрат і є платником єдиного податку четвертої групи (не зареєстроване як платник ПДВ) реалізувало товар на суму 12000 грн, собівартість якого – 7000 грн. Необхідно вказати кореспонденцію рахунків якщо:

- а) товар отримано на умовах передплати;
- б) товар отримано на умовах наступного платежу (табл. 1).

Таблиця 1

Кореспонденція рахунків з обліку реалізації товарів у платників єдиного податку, що ведуть спрощений облік доходів і витрат (з використанням спрощеного плану рахунків)

| № з/п | Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків | | Сума, грн |
|--|---|-------------------------|-----|-----------|
| | | Д | К | |
| Товар реалізовано на умовах передплати | | | | |
| 1 | Отримано передплату за товар | 31 | 37 | 12000 |
| 2 | Визнано дохід від реалізації за касовим методом | 702 | 701 | 12000 |
| 3 | Переведено товар до складу тих товарів, за якими отримано передплату | 262 | 261 | 7000 |
| 4 | Відвантажено товар покупцю | 37 | 702 | 12000 |
| 5 | Списано собівартість реалізованого товару | 90 | 262 | 7000 |
| 6 | Списано дохід від реалізації на фінансовий результат, визнаний за вимогами Податкового кодексу | 701 | 791 | 12000 |
| 7 | Списано собівартість реалізованого товару на фінансовий результат, визнаний за вимогами Податкового кодексу | 791 | 90 | 7000 |
| 8 | Нараховано податок на прибуток ($12000 \cdot 5\% = 600$ грн) | 96 | 64 | 600 |
| 9 | Списано нарахований податок на прибуток на фінансовий результат, визнаний за вимогами Податкового кодексу | 791 | 96 | 600 |
| 10 | Визначено фінансовий результат | 791 | 44 | 4400 |
| Товар реалізовано на умовах наступної оплати | | | | |
| 1 | Відвантажено товар покупцю | 37 | 702 | 12000 |
| 2 | Списано собівартість реалізованого товару | 90 | 261 | 7000 |
| 3 | Отримано оплату за товар | 31 | 37 | 12000 |
| 4 | Відображено дохід, визнаний за вимогами Податкового кодексу за касовим методом | 702 | 701 | 12000 |
| 5 | Списано дохід від реалізації на фінансовий результат, визнаний за вимогами Податкового кодексу | 701 | 791 | 12000 |
| 6 | Списано собівартість реалізованого товару на фінансовий результат, визнаний за вимогами Податкового кодексу | 791 | 90 | 7000 |
| 7 | Нараховано податок на прибуток ($12000 \cdot 5\% = 600$ грн) | 96 | 64 | 600 |
| 8 | Списано нарахований податок на прибуток на фінансовий результат, визнаний за вимогами Податкового кодексу | 791 | 96 | 600 |
| 9 | Визначено фінансовий результат | 791 | 44 | 4400 |

Відповідно до ст. 10 П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», суб'єкти господарювання, які відповідають критеріям, визначеним підпунктами 4 і 6 пункту 291.4 статті 291 глави 1 розділу XIV Податкового кодексу України (*критерії віднесення суб'єктів господарювання юридичних осіб до платників єдиного податку (автор)*), і застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, з метою складання фінансової звітності визнають доходи і витрати за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Проте відповідно до п. 292.6. Податкового кодексу датою отримання доходу платника єдиного податку є дата надходження коштів платнику єдиного податку у грошовій (готівковій або безготівковій) формі, дата підписання платником єдиного податку акта приймання-передачі безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг). Дохід визначається на підставі даних спрощеного бухгалтерського обліку [4].

Усе це дає підстави стверджувати, що платники єдиного податку четвертої групи, які зареєстровані платниками ПДВ і платники єдиного податку шостої групи зобов'язані використовувати метод подвійного запису, вести облік з урахуванням касового методу визнання доходів і принципу нарахування доходів і витрат. Вони також мають право застосовувати просту або спрощену форму обліку та спрощений план рахунків.

Проте залишається незрозумілим, що мали на увазі законодавці зазначаючи, що з метою складання фінансової звітності ці підприємства визнають доходи і витрати за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. На нашу думку, це свідчить про те, що дохід і витрати для складання Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва необхідно визнавати за методом нарахування, а для складання Податкової декларації платника єдиного податку – юридичної особи – за касовим методом.

За таких умов є такі варіанти побудови обліку доходів і витрат:

1. Ведення окремо фінансового обліку за простою чи спрощеною формою обліку за методом нарахування і податкових розрахунків

за касовим методом у самостійно створеному реєстрі, аналогічному до Книги обліку доходів і витрат, якими користувалися платники єдиного податку – юридичні особи до прийняття змін до Податкового кодексу щодо спрощеної системи оподаткування. На нашу думку, саме цей метод є найбільш прийнятним з огляду на вимоги чинного законодавства.

2. Ведення обліку за методом нарахування, за вимогами П(С)БО і здійснення додаткових вибірок для заповнення Податкової декларації платника єдиного податку – юридичної особи за касовим методом. Цей метод є більш трудомістким і збільшує ризик помилки, заниження чи завищення оподатковуваних доходів.

3. Ведення обліку, який взаємоузгоджує касовий метод визнання доходів (за вимогами Податкового законодавства) та принцип нарахування та відповідності доходів і витрат за допомогою введення додаткових субрахунків (як для підприємств, що ведуть спрощений облік доходів і витрат). Покажемо методику відображення в обліку доходів від реалізації товарів на прикладі 2.

Приклад 2. Оптове торговельне підприємство, що використовує спрощений план рахунків і є платником єдиного податку четвертої групи та зареєстроване як платник ПДВ реалізувало товар на суму 12000 грн, собівартість якого – 7000 грн. Необхідно вказати кореспонденцію рахунків якщо:

а) товар отримано на умовах передплати;

б) товар отримано на умовах наступного платежу (табл. 2).

Таким чином, платники єдиного податку четвертої групи, які не зареєстровані платниками ПДВ, мають право вести спрощений облік доходів і витрат без застосування методу подвійного запису. Якщо ж вони застосовують метод подвійного запису, то з метою взаємоузгодження касового методу нарахування доходів і принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, специфіки визнання доходів із врахуванням вимог Податкового кодексу, то їм доцільно вводити спеціальні субрахунки, на яких буде вестися облік доходів і витрат, які не відповідають вимогам податкового законодавства.

Таблиця 2

Кореспонденція рахунків з обліку реалізації товарів у платників єдиного податку, що зареєстровані платниками ПДВ

| № | Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків | | Сума, грн |
|--|---|-------------------------|-----|-----------|
| | | Д | К | |
| Товар реалізовано на умовах передплати | | | | |
| 1 | Отримано передплату за товар | 31 | 37 | 12000 |
| 2 | Визнано доходу від реалізації за касовим методом | 702 | 701 | 12000 |
| 3 | Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ | 643 | 641 | 2000 |
| 4 | Переведено товар до складу тих товарів, по яким отримано передплату | 262 | 261 | 7000 |
| 5 | Відвантажено товар покупцю | 37 | 702 | 12000 |
| 6 | Відображено раніше нараховане податкове зобов'язання з ПДВ | 701 | 643 | 2000 |
| 7 | Списано собівартість реалізованого товару | 90 | 262 | 7000 |
| 8 | Списано дохід від реалізації на фінансовий результат, визнаний за вимогами Податкового кодексу | 701 | 791 | 10000 |
| 9 | Списано собівартість реалізованого товару на фінансовий результат, визнаний за вимогами Податкового кодексу | 791 | 90 | 7000 |
| 10 | Нараховано податок на прибуток ($10000 \cdot 3\% = 300$ грн) | 96 | 64 | 300 |
| 11 | Списано нарахований податок на прибуток на фінансовий результат, визнаний за вимогами Податкового кодексу | 791 | 96 | 300 |
| 12 | Визначено фінансовий результат | 791 | 44 | 2700 |
| Товар реалізовано на умовах наступної оплати | | | | |
| 1 | Відвантажено товар покупцю | 37 | 702 | 12000 |
| 2 | Відображено податкове зобов'язання з ПДВ | 702 | 641 | 2000 |
| | Списано собівартість реалізованого товару | 90 | 261 | 7000 |
| 3 | Отримано оплату за товар | 31 | 37 | 12000 |
| 4 | Відображено дохід, визнаний за вимогами Податкового кодексу | 702 | 701 | 10000 |
| 5 | Списано дохід від реалізації на фінансовий результат, визнаний за вимогами Податкового кодексу | 701 | 791 | 10000 |
| 6 | Списано собівартість реалізованого товару на фінансовий результат, визнаний за вимогами Податкового кодексу | 791 | 90 | 7000 |
| 7 | Нарахований податок на прибуток ($10000 \cdot 3\% = 300$ грн) | 96 | 64 | 300 |
| 8 | Списано нарахований податок на прибуток на фінансовий результат, визнаний за вимогами Податкового кодексу | 791 | 96 | 300 |
| 9 | Визначено фінансовий результат | 791 | 44 | 2700 |

Платники єдиного податку четвертої групи, які зареєстровані платниками ПДВ та платники єдиного податку шостої групи зобов'язані використовувати метод подвійного запису, вести облік з врахуванням касового методу визнання доходів і принципу нарахування доходів і витрат. За таких умов вони можуть вести окремо фінансовий облік за простою чи спрощеною формою обліку за методом нарахування, а розрахунок єдиного податку здійснювати за касовим методом у самостійно створеному реєстрі. Також можна вести облік за методом нарахування, за вимогами П(С)БО і здійснювати додаткові вибірки для заповнення Податкової декларації платника єдиного податку

– юридичної особи за касовим методом, або ж організувати облік, який взаємоузгоджує касовий метод визнання доходів (за вимогами Податкового законодавства) та принцип нарахування та відповідності доходів і витрат за допомогою введення додаткових субрахунків.

ЛІТЕРАТУРА

1. Покатаєва О. В. Правові основи оподаткування спрощеної системи оподаткування / О. В. Покатаєва // Вісник запорізького національного університету. – 2010. – Вип. 4. – С. 85–90.
2. Покатаєва О. В. Спрощена система оподатку-

- вання в контексті податкового кодексу України / О. В. Покатаєва // Право і безпека. – 2011. – Вип. 1. – С. 176–181.
3. Гарасим П. М. Особливості обліку і звітності малих підприємств в контексті податкового законодавства України / П. М. Гарасим, С. В. Приймак // Вісник Волинського інституту економіки та менеджменту. – 2011. – Вип. 2. – С. 101–111.
 4. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. – Назва з екрана.
 5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами та допов.). – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. – Назва з екрана.
 6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [Електрон. ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39 (зі змінами та допов.). – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>. – Назва з екрана.
 7. Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 15.06.2011 р. № 7220. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF11044.html. – Назва з екрана.
 8. http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF11044.html. – Назва з екрана.

УДК 34:657(477+(470+571))

РАЗВИТИЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ В УКРАИНЕ И РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

**Ю. А. Верига, кандидат экономических наук;
С. Г. Хозяева, кандидат экономических наук**

Бухгалтерский учет как основной источник информации о деятельности предприятий и организаций для внутренних и внешних пользователей должен подлежать государственному регулированию с целью формирования понятной, доступной, правдивой, неискаженной информации.

Реформирование системы бухгалтерского учета обусловлено не только техническими достижениями для обработки информации, но, в первую очередь, изменениями социально-экономической формации начиная с 90-х гг. в XX в.

Цель статьи – проведение сравнительного анализа структуры Законов о бухгалтерском учете в Украине и Российской Федерации, выявление общих подходов и особенностей законодательной базы.

Исследованию проблем развития бухгалтерского учета в постсоветский период посвя-

щено значительное количество научных статей ученых-экономистов, однако обобщенного сравнения законодательства о бухгалтерском учете в двух странах, Украине и Российской Федерации не проводилось, поэтому рассматриваемая проблема есть актуальной.

Сравнение законодательных актов о бухгалтерском учете Украины и Российской Федерации относительно законодательного регулирования бухгалтерского учета показывает, что есть как общие подходы, так и отличительные черты. Научный интерес сравнения законодательной базы организации и ведения бухгалтерского учета в двух странах вызван еще и тем, что 60 % экспорта Украины приходится на Российскую Федерацию.

Регламентация бухгалтерского учета в обеих странах регулируется соответствующими законами о бухгалтерском учете, другими за-