

Роман В. Сидоренко, Сергій В. Зеленко
**НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СПРОЩЕНОЇ СИСТЕМИ
ОПОДАТКУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ**

У статті досліджено історію становлення та розвитку спрощеної системи обліку, оподаткування та звітності в Україні. Розглянуто сучасні положення її функціонування. Висвітлено існуючі проблеми та запропоновано шляхи їх вирішення.

Ключові слова: спрощена система обліку; оподаткування та звітності; єдиний податок; суб'єкт малого підприємництва; звітність.

Літ. 13.

Роман В. Сидоренко, Сергей В. Зеленко
**НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УПРОЩЕННОЙ
СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ, УЧЕТА
И ОТЧЕТНОСТИ В УКРАИНЕ**

В статье исследована история становления и развития упрощенной системы учета, налогообложения и отчетности, в Украине. Рассмотрены современные положения ее функционирования. Отражены существующие проблемы и предложенные пути их решения.

Ключевые слова: упрощенная система учета; налогообложения и отчетности; единый налог; субъект малого предпринимательства; отчетность.

Roman V. Sydorenko¹, Sergiy V. Zelenko²
**DIRECTIONS FOR IMPROVEMENT OF SIMPLIFIED SYSTEM
TAXATION, ACCOUNTING AND REPORTING IN UKRAINE**

The article studies the history of emergence and development of the simplified system of taxation, accounting and reporting in Ukraine. Its current state and status are also considered. The existing problems and contradictions are described along with the ways to resolve them.

Keywords: simplified system of accounting, taxation and reporting; single tax; small business entity; reporting.

Постановка проблеми. Розвиток економіки будь-якої країни залежить від ефективності діяльності малого підприємництва. Доходи від його діяльності становлять значну частку державного бюджету, розширюється спектр товарів та послуг, які пропонуються споживачам, підтримується високий рівень конкуренції тощо.

У сфері малого підприємництва в Україні зайнята значна частина працездатного населення. У 2013 р. в цій сфері економіки працювало близько 3 млн українців [8]. У розвинутих країнах кількість населення, зайнятого в малому підприємстві, більша, і в середньому становить близько 50–70% всього працездатного населення. Зокрема, в країнах Євросоюзу частка малого бізнесу в загальних обсягах ВВП складає 60–70% [13].

Основними факторами такого масштабного розвитку підприємництва були преференції, які надала влада щодо спрощення документального ведення такого виду діяльності та низький рівень податків, що зумовило значну

¹ Lutsk National Technical University, Ukraine.

² Lutsk National Technical University, Ukraine.

зацікавленість у діяльності саме на системі єдиного податку. Спрощення у веденні обліку, розрахунку сум податку (єдиного), малій кількості звітів та простота їх заповнення стали основним підґрунтям збільшення кількості фізичних та юридичних осіб, які захотіли відкрити власну справу і працювати на такій системі діяльності.

Аналіз останніх публікацій. Економічну сутність спрощеної системи оподаткування, принципи та механізми її роботи, практичне застосування у вітчизняній практиці досліджували у своїх працях такі вітчизняні вчені, як Г.М. Білецька [7], В.А. Ільяшенко [9], А.І. Крисоватий [10], С.І. Логвіновська [11], В.О. Орлова [12], Л.І. Чубарева [13] та інші. Однак постійні зміни ринкових умов діяльності економіки зумовлюють нові пошуки щодо вдосконалення складових спрощеної системи обліку, оподаткування та звітності в Україні.

Мета дослідження. На основі проведеного аналізу існуючого стану спрощеної системи обліку, оподаткування та звітності в Україні, практичного її застосування та поглядів провідних науковців щодо її перспектив розвитку запропонувати науково-практичні рекомендації щодо вдосконалення механізму діяльності системи платників єдиного податку як юридичних, так і фізичних осіб.

Основні результати дослідження. Створення економічних систем для стимулювання діяльності суб'єктів малого підприємництва повинно включати в себе широкий спектр напрямів оптимізації і спрощення обліку, оподаткування і звітності таких суб'єктів господарювання.

Введення в дію з 1 січня 1999 р. положень Указу Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності» від 3.07.1998 № 727/98 стимулювало створення, підвищення рентабельності і ефективності діяльності малих суб'єктів господарювання [3]. Згідно з даним нормативним документом, право сплати єдиного податку мали підприємці-фізичні особи з чисельністю працюючих до 10 осіб та річним доходом до 500 тис. грн. Для юридичних осіб було встановлено наступні обмеження: до 50 осіб та до 1 млн грн. Однак було також встановлено певний перелік видів діяльності, для яких було заборонено реєструватись платником єдиного податку. У цей список потрапили патентовані види діяльності, фінансово-кредитні та небанківські фінансові установи, продавці підакцизних товарів (лікєро-горілчані та тютюнові вироби) тощо.

Фізичні особи щомісяця сплачували суму податку до 200 грн, у залежності від виду діяльності. Дана сума збільшувалась на 50% за кожну найману особу або члена сім'ї, який брав участь у підприємницькій діяльності. Юридичні особи обирали одну з двох ставок податків: 7% від доходу при окремій сплаті ПДВ або 10% від доходу у випадку включення ПДВ до суми єдиного податку. Під доходом розумілась сума коштів, фактично отримана на розрахунковий рахунок в банк або в касу підприємства за реалізовану продукцію (товари, роботи, послуги) протягом звітного періоду.

Створена спрощена система викликала велику зацікавленість у малих суб'єктів господарювання. Вона значно спрощувала процеси ведення обліку, розрахунку сум податку до сплати, зменшувала кількість сплачуваних податків, зменшувала витрати на сплату обов'язкових платежів тощо.

Однак згодом почали проявлятися і перші недоліки системи. Вони були пов'язані як власне із самою спрощеною системою, так і з бажанням суб'єктів господарювання «оптимізувати» своє оподаткування з її допомогою.

Головною проблемою було те, що не було проміжного етапу між єдиним податком і загальною системою оподаткування. У суб'єктів господарювання, що працювали на єдиному податку, не було стимулу до подальшого розвитку своєї діяльності. Різниця в сумі сплачуваних податків при переході була дуже суттєвою, і тому більшість фізичних і юридичних осіб, які б мали перейти зі спрощеної системи на загальну (найчастіше це було викликано перевищенням межі максимально допустимого розміру річного доходу), шукали способи цього уникнути. Основними шляхами, які використовувались в даному випадку, були приховування прибутків шляхом ведення необлікованої діяльності і здійснення реалізації за готівку без офіційного документування («чорна бухгалтерія»), створення одного або кількох підприємств (підприємств) також на спрощеній системі, через які оформлювались частина реалізацій, зниження реальної вартості реалізації тощо.

З іншої сторони (бюджети і фонди) збільшувалось незадоволення сумами, які сплачували «спрощенці», особливо це стосувалось фізичних осіб. Указ Президента про спрощену систему оподаткування був прийнятий в 1998 р. і протягом всього часу дії його не торкнулись зміни щодо розміру сплат податку підприємцями. У даному нормативному акті було прописано, що для фізичних осіб — платників єдиного податку максимальна сума до сплати становила 200 грн. Однак реальна вартість цієї суми з роками весь час зменшувалась (вплив інфляції), а її розмір залишався незмінним.

Ще одною спробою полегшення діяльності малих підприємств було створення Спрощеного плану рахунків [8]. Наказом Міністерства фінансів «Про затвердження спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку» [4] юридичним особам — суб'єктам малого підприємництва надано право у своїй діяльності застосовувати Спрощений план рахунків. Спрощений план рахунків складається з 30 синтетичних рахунків, які у своїй переважній більшості назвами співпадають з рахунками звичайного плану рахунків підприємств і організацій. Доцільність його використання на практиці викликає величезні сумніви.

Практично всі підприємства і організації, окрім синтетичних рахунків, у своїй діяльності використовують і аналітичні. У Спрощеному плані рахунків аналітичних рахунків не передбачено. Тобто, кожен суб'єкт господарювання повинен аналітичний облік розробляти самостійно у відповідності до своїх вимог і потреб. І виникає питання: а для чого вигадувати щось нове, коли вже є існуючий План рахунків підприємств і організацій і в ньому вже всі ці питання вирішені? Для чого ускладнювати собі життя, використовуючи Спрощений план рахунків, якщо можна працювати за звичайним Планом рахунків підприємств та організацій і уникнути всіх цих проблем?

Наприклад, відповідно до Спрощеного плану рахунків, підприємства, які його використовують, мають право вести облік всіх доходів лише на двох рахунках — 70 «Доходи від реалізації» і 74 «Інші доходи», що нібито має спростити ведення обліку. Проте у відповідності до вимог П(С)БО 25 «Фінансовий

звіт суб'єкта малого підприємництва» при заповненні форми фінансової звітності 2-м отримані підприємством доходи мають подаватись в розрізі 3-х рядків: «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» (рядок 2000), «Інші операційні доходи» (рядок 2120) та «Інші доходи» (рядок 2240). Використовуючи Спрощений план рахунків, суб'єкт господарювання буде змушений до 70-го рахунку відкрити два аналітичних, щоб вести облік доходів так, як це необхідно для заповнення форми 2-м. Тобто, використання звичайного Плану рахунків підприємств та організацій в такій ситуації буде більш логічним та ефективним.

Накопичення всіх вище зазначених недоліків існуючої системи зумовило перегляд її основних принципів і правил діяльності. Вже у 2010 р. після набрання чинності Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» № 2464-VI від 8 липня 2010 р., платники єдиного податку були змушені, окрім сум власне єдиного податку, ще окремо сплачувати і єдиний соціальний внесок (ЄСВ) [2]. Причому суми зобов'язань по ЄСВ в 3–4 рази перевищували суми по єдиному податку.

Ще більш вагомими зміни було внесено прийнятим розділом XIV «Спеціальні податкові режими» Податкового кодексу України [1]. Основними відмінностями новозатверджених положень ведення діяльності на єдиному податку від тих, що існували раніше, стали:

- фізичні особи поділяються на 4 групи в залежності від розміру річного доходу, кількості працівників і видів діяльності;
- юридичні особи розділено на 2 групи в залежності від обсягів діяльності та кількості працюючих;
- фізичним особам дозволили бути платниками ПДВ;
- для 1–2 груп платників розмір єдиного податку встановлюється у відсотках до мінімальної заробітної плати, для 3–6 груп – у відсотках до доходу підприємця чи юридичної особи;
- максимально допустимий розмір річного доходу для фізичних і юридичних осіб на єдиному податку підвищено до 20 млн грн;
- у 5-й (фізичні особи) і 6-й (юридичні особи) групах платників єдиного податку не обмежена кількість найманих працівників.

Не дивлячись на суттєві зміни, внесені до спрощеної системи Податковим кодексом України, на практиці неможливо підприємцю самостійно (без наявності спеціальних знань, освіти чи проходження певних курсів) вести облік та подавати звітність за результатами своєї діяльності без професійної допомоги. Ця проблема стає особливо гострою, якщо у підприємця є наймана робоча сила і необхідність проводити розрахунок податків та заповнювати і подавати звітність збільшується в рази.

Аналізуючи сучасну спрощену систему, В.А. Ільяшенко, до її недоліків відносить і подальшу незацікавленість суб'єктів господарювання у збільшенні обсягів виручки, що гальмувало їх розвиток та спричинювало дроблення. Це зумовлено тим, що відбувається викривлення мотивації підприємницької діяльності, зокрема, суб'єкти господарювання не зацікавлені у зміні свого статусу як суб'єктів, які мають право використовувати спрощену систему оподат-

кування, що гальмує їх розвиток і зростання обсягів діяльності. Досліджуючи дану проблему, автор далі виділяє ще один суттєвий недолік діяльності спрощеної системи оподаткування – незмінна протягом більш ніж 10 років максимальна сума річного обсягу доходів для платників єдиного податку. Залишаючись сталим, даний показник не враховує темпів інфляції, росту мінімальної заробітної плати та інших показників, що мають суттєвий вплив на формування сутності спрощеної системи. У свою чергу, це призводить до масового заниження (приховування) реальних оборотів для того, щоб мати змогу застосовувати спрощену систему оподаткування (перехід на загальну систему оподаткування міг би призвести до збитковості певної частини представників малого бізнесу) [9].

Проводячи дослідження існуючої спрощеної системи ведення малого підприємництва в Україні, С.І. Логвіновська [11] розглядає не лише процес оподаткування і звітності вже діючих суб'єктів господарювання, а й етап створення нових суб'єктів малого підприємництва. Вона зокрема звертає увагу на відсутність у країні цільової програми звільнення новостворених суб'єктів від оподаткування на кілька перших років діяльності, а також відсутності для них пільгових умов кредитування. Це дало б змогу таким юридичним і фізичним особам досягти істотних фінансових результатів, а згодом, матеріально і фінансово окріпнувши, стати повноцінними платниками податків і джерелом доходів бюджетів і фондів різних рівнів.

Окрім цього, в дослідженні звертається увага на ще один суттєвий недолік єдиного податку – застосування єдиних податкових ставок для всіх категорій платників, незалежно від обсягів виручки за звітний період. Насамперед це стосується фізичних осіб-підприємців платників єдиного податку першої та другої груп, де сума податку чітко визначається у відсотках до мінімальної заробітної плати і не залежить від того, здійснював підприємець діяльність у звітному місяці чи ні. Платники єдиного податку цих груп зобов'язані сплачувати даний податок ще й у вигляді авансового платежу до завершення звітного місяця [11].

Спрощена система оподаткування побудована таким чином, що суб'єкт господарювання, який на неї перейшов, сплачує єдиний податок, незалежно від результатів діяльності. Вже згадувані перша та друга група платників сплачують податок у відсотках від мінімальної заробітної плати, а 3–6 групи – у відсотках від доходу. Фактор прибутковості діяльності взагалі не береться до уваги, втрачається стимулюючий принцип оподаткування і економічна справедливість самої сутності підприємництва.

Поряд з зазначеними «мінусами» сучасного єдиного податку можна виділити і досягнуті «плюси». Ю.І. Аністратенко основними серед них виділяє:

- скасування щорічного оформлення свідоцтва платника єдиного податку;
- встановлення річного звітного періоду для фізичних осіб з незначним обсягом доходу;
- надання право фізичним особам, які не використовують працю найманих осіб, не сплачувати єдиний податок на час відпустки протягом календарного місяця, а також хвороби, підтвердженої лікарняним листком, якщо вона триває календарний місяць і більше [6].

Оцінюючи існуючі недоліки та переваги спрощеної системи обліку, оподаткування та звітності в Україні, слід, перш за все, визначити результати, які повинні були б бути отримані в ході її впровадження. Судячи з назви цієї спрощеної системи, для її користувачів повинні були бути створені преференції в кожній із зазначених ділянок: облік, оподаткування, звітність.

Що стосується оподаткування суб'єктів господарювання на спрощеній системі, це питання вирішено лише частково. Введено в дію єдиний податок, розрахунок його сум до сплати є простим (особливо це стосується 1-ої і 2-ої груп), розміри відрахувань є помірними. Проте єдиний податок не є «єдиним» для його платників. Окрім нього, «спрощенці» можуть сплачувати ПДВ, єдиний соціальний внесок та податок з доходів фізичних осіб, що в свою чергу значно ускладнює і затягує процес нарахування та сплати податків.

Із зазначеного вище випливають і складності «єдинників» у наступній ділянці спрощеної системи – у звітності: кожному податку – окрема форма звітності (деякі ще з багатьма додатками, зокрема Податкова декларація з ПДВ та Звіт про суми нарахованої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення, допомоги, компенсації) застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування до органів доходів і зборів (Додаток 4)), з окремою періодичністю подання, власними показниками та способом заповнення. Однак, якщо підприємець працює самостійно, він повинен лише один раз в рік подати одну звітну форму – Податкову декларацію платника єдиного податку.

Для суб'єктів малого підприємництва, які не перейшли на спрощену систему, передбачено подання звітності, розробленої для загальної системи оподаткування. Винятком є лише подання фінансової звітності згідно з П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [5]. Відповідно до даного стандарту такі суб'єкти господарювання не подають форми № 3 «Звіт про рух грошових коштів» та № 4 «Звіт про власний капітал», а «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» і «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» подають у скороченому вигляді у формах 1-м і 2-м (суб'єкти малого підприємництва) або 1-мс і 2-мс (суб'єкти мікропідприємництва).

Спрощення обліку торкнулось не всіх «єдинників». Платники єдиного податку першої і другої груп, а також ті платники третьої та п'ятої груп, які не є платниками ПДВ, ведуть лише Книгу обліку доходів, оскільки в них або чітко визначена фіксована щомісячна сума єдиного податку (перша і друга групи) або оподаткуванню підлягає лише фактично отриманий дохід за квартал (третя та п'ята групи). Сума понесених витрат в даних випадках на розмір податку не впливає. Також варто згадати і про спробу спростити облік шляхом створення Спрощеного плану рахунків для суб'єктів малого підприємництва, ефективність використання якого вже розглядалась вище, однак і вона не призвела до якихось значних покращень діяльності фізичних і юридичних осіб на спрощеній системі.

Висновки. Аналізуючи все вищезазначене, можна зробити висновок, що основними напрямками майбутнього розвитку спрощеної системи обліку, оподаткування та звітності в Україні повинно стати:

1) створення окремої державної (або спільно з банками) програми пільгового кредитування суб'єктів малого підприємництва при відкритті власної справи з пільговими відсотками та відтермінуванням строків погашення;

2) уніфікація всіх податків, які на даний час сплачують «єдинники», в один дійсно єдиний податок задля спрощення процесу розрахунку сум зобов'язань та зборів і зменшення витрат часу на звітування про результати своєї діяльності;

3) розробка елементів спрощення ведення діяльності підприємцям на загальній системі оподаткування, особливо це стосується кількості сплачуваних податків та форм звітності;

4) заміна всіх форм звітності, які змушений заповнювати та подавати контролюючим органам суб'єкт малого підприємництва на єдиному податку, однією універсальною формою звіту з періодом подачі не частіше раз в квартал;

5) створення консультаційних центрів для суб'єктів малого підприємництва щодо питань створення власної справи, її документального оформлення, особливостей діяльності на спрощеній системі, порядку заповнення та подання звітності тощо.

Реалізація даних проектів значно полегшить діяльність існуючих суб'єктів господарювання, а також сприятиме стимулюванню створення нових. Таким чином, буде досягнуто і загальне підвищення ефективності діяльності економіки країни.

1. Податковий кодекс України від 2.12.2010 №2755-VI // zakon.rada.gov.ua.
2. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 8.07.2010 №2464-VI // zakon.rada.gov.ua.
3. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва: Указ Президента України від 3.07.1998 №727/98 // zakon.rada.gov.ua.
4. Про затвердження спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 19.04.2001 №186 // zakon.rada.gov.ua.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» від 15.03.2000 №161/4382 // zakon.rada.gov.ua.
6. *Аністратенко Ю.І.* Спрощена система оподаткування, обліку та звітності: переваги та недоліки // Наше право.— 2013.— №12.— С. 180—184.
7. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії: Монографія / Г.М. Білецька, М.В. Кармаліта, М.О. Куц та ін. — К.: Алерта, 2012. — 222 с.
8. Держпідприємництвом України підготовлено аналітичний звіт про стан і перспективи розвитку малого та середнього підприємництва в Україні // Державна служба України з питань регуляторної політики та розвитку підприємництва // www.dkpr.gov.ua.
9. *Ільяшенко В.А.* Наслідки і проблеми застосування спрощеної системи оподаткування в Україні // Держава та регіони.— Серія: Економіка та підприємництво.— 2013.— №3.— С. 13—18.
10. *Крисоватий А.І., Валігура В.А.* Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори: Монографія. — Тернопіль: Підручники і посібники, 2010. — 248 с.
11. *Логвіновська С.І.* Концептуальні підходи до спрощеної системи оподаткування в Україні // Економічний форум.— 2013.— №3.— С. 180—188.
12. *Орлова В.О.* Вплив спрощеної системи оподаткування на подальший розвиток малого бізнесу // Сталий розвиток економіки.— 2013.— №3.— С. 78—81.
13. *Чубарева Л.І.* Малий бізнес : теорія, механізми підтримки становлення та розвитку: Автореф. дис... канд. екон. наук. — Донецьк, 2008. — 20 с.

Стаття надійшла до редакції 10.11.2014.