

Скорнякова Ю.Б.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку та оподаткування,
Запорізький національний університет

Skorniyakova Yuliya

Zaporizhzhya National University

ЄДИНИЙ ПОДАТОК ЮРИДИЧНИХ ОСІБ: ПИТАННЯ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

У статті виконано критичний аналіз загальноприйнятого порядку відображення в бухгалтерському обліку нарахування єдиного податку. Встановлено, що наявний порядок не відповідає принципу нарахування доходів та витрат, адже сума єдиного податку до сплати розраховується з огляду на дохід платника єдиного податку, що визначається касовим методом. Шляхом моделювання доведено, що включення до поточних витрат суми єдиного податку, визначеної за нормами податкового законодавства, приводить до викривлення розміру фінансових результатів, що визначаються в обліку та представлені у звітності підприємств, що є платниками єдиного податку, а також ускладнює процедуру оцінювання доцільності застосування спрощеної системи оподаткування. Задля вирішення проаналізованої проблеми презентовано розроблений автором альтернативний порядок відображення в обліку нарахування єдиного податку, сутність якого полягає в розмежуванні суми єдиного податку, що визнається зобов'язаннями перед бюджетом, та суми єдиного податку, що визнається витратами поточного періоду.

Ключові слова: єдиний податок, облік, фінансова звітність, витрати, фінансові результати, принцип нарахування доходів та витрат.

Постановка проблеми. Облік є важливою функцією управління на будь-якому сучасному підприємстві, адже прийняття ефективних управлінських рішень потребує якісної інформаційної підтримки. Відповідно до ст. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV, «метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства» [1]. Досягти задекларованої мети на практиці можна лише шляхом адекватного відображення в обліку всіх господарських операцій підприємства відповідно до їх економічної сутності. Стосується це також операцій щодо нарахування та сплати податків, адже оподаткування є важливим чинником, що впливає на діяльність підприємств. Суттєва частина доданої вартості, що створюється в межах підприємницької діяльності, спрямовується на сплату податків, що зменшує фінансовий результат діяльності будь-якого підприємства та впливає на його фінансовий стан. Саме це актуалізує питання адекватного відображення в обліку та фінансовій звітності підприємств операцій щодо нарахування та сплати податків. Для підприємств, що є платниками єдиного податку, особливої актуальності набуває питання адекватного відображення в обліку та фінансовій звітності

операцій щодо нарахування та сплати єдиного податку, який забезпечує суттєву складову податкового навантаження на результати діяльності таких підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням організації обліку та оподаткування малих підприємств, зокрема питанням нормативного регулювання, практики застосування та аналізування доцільності спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, присвячені дослідження багатьох вчених-економістів, таких як Н. Бузак, П. Буряк, Н. Гура, П. Дончук, О. Куцик, О. Мазіна, Н. Малюга, Т. Мельник, М. Михайлов, Л. Пантелійчук, В. Сопко, Л. Сук, В. Шваб. Водночас питання відображення в обліку та фінансовій звітності нарахування єдиного податку залишається поза увагою, адже вважається таким, що вирішується однозначно, а саме шляхом визнання суми єдиного податку, визначеного до сплати за принципами податкового законодавства, у складі зобов'язань та одночасно витрат поточного періоду. Таким чином, на нашу думку, цілком ігнорується факт невідповідності моменту визнання доходів у бухгалтерському обліку за принципом нарахування моменту визнання доходу платника єдиного податку касовим методом відповідно до норм податкового законодавства. Як наслідок, прийнятий порядок відображення в обліку єдиного податку суперечить принципам ведення обліку та формування фінансової звітності, а його застосування на практиці

приводить до перекручення показників обліку та звітності насамперед щодо витрат та фінансових результатів діяльності платників єдиного податку. Означена некоректність принципів бухгалтерського обліку щодо визнання доходів і норм податкового законодавства стосовно єдиного податку обґрунтовує актуальність окремого дослідження порядку відображення в обліку та фінансовій звітності нарахування єдиного податку.

Формулювання цілей статті. Метою статті є критичний аналіз наявного порядку відображення в обліку та фінансовій звітності нарахування єдиного податку та формування пропозицій щодо його вдосконалення задля приведення у відповідність принципів ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності й підвищення якісного рівня даних обліку та звітності.

Виклад основного матеріалу. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності є альтернативною системою оподаткування, що передбачена Податковим кодексом України для певного кола платників податків. Фіскальною основою спрощеної системи оподаткування є єдиний податок, який сплачується платниками замість певного переліку податків та зборів. Підприємства за дотримання певних умов можуть вибрати сплату єдиного податку за нормами, передбаченими для платників єдиного податку третьої та четвертої груп. З огляду на те, що платниками єдиного податку четвертої групи можуть стати виключно сільськогосподарські товаровиробники, а порядок нарахування сум єдиного податку для таких платників не пов'язаний з визнанням доходів, в подальшому дослідження буде стосуватися лише платників єдиного податку третьої групи.

Відповідно до п. 291.4 Податкового кодексу України (ПКУ) вибрати спрощену систему оподаткування за правилами третьої групи можуть «юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 5 000 000 гривень» [2]. Ставки єдиного податку для платників третьої групи встановлюються п. 293.3 ПКУ, а саме «3 відсотки доходу – у разі сплати податку на додану вартість <...> і 5 відсотків доходу – у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку» [2]. Натомість платники єдиного податку третьої групи звільнюються від сплати податку на прибуток підприємств та земельного податку щодо земельних ділянок, що використовуються для провадження господарської діяльності, а платники єдиного податку за ставкою 5% також звільнюються від сплати податку на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України. Для платників єдиного податку третьої групи встановлюється квартальний податковий (звітний) період, за підсумками якого визначається сума єдиного податку до сплати, подається Податкова декларація платника єдиного податку, здійснюється сплата єдиного податку до бюджету. Відповідно, в обліку платників єдиного податку щокварталу має бути відображена сума нарахованого єдиного податку.

За прийнятої практики нарахування єдиного податку здійснюється шляхом визнання зобов'язань зі сплати єдиного податку, визначеного за нормами податкового законодавства, з одночасним включенням відповідної суми єдиного податку до складу поточних витрат звітного періоду. Саме такий порядок передбачений Листом Міністерства фінансів України «Про відображення в бухгалтерському обліку суми єдиного податку» від 1 червня 2001 року № 053-3975, де зазначено, що «належна відповідно до чинного законодавства до сплати за звітний період сума єдиного податку <...> відображається на рахунку 84 «Витрати операційної діяльності» [3]. Аналогічний підхід представлений у навчальній літературі. Так, Л. Шевців стосовно відображення в обліку єдиного податку зазначає, що «нарахування єдиного податку у бухгалтерському обліку відображається записом Дт 92 «Адміністративні витрати» Кт 641 (загальний план рахунків) і Дт 96 Кт 64/ЄП (спрощений план рахунків)» [4, с. 97], а П. Куцик та О. Полянська зазначають, що платники єдиного податку третьої групи (юридичні особи) використовують дані спрощеного бухгалтерського обліку щодо доходів і витрат, відображаючи нарахування та сплату податку такими проведеннями: Дт 84 Кт 641 – нарахований єдиний податок (під час використання підприємствами 8 класу рахунків); Дт 949 (92) Кт 641 – нарахований єдиний податок (під час використання 9 класу рахунків); Дт 641 Кт 311 – погашення (сплата) зобов'язань за нарахованим єдиним податком [5, с. 449].

Аналогічні бухгалтерські записи для відображення нарахування єдиного податку наводяться у статті Л. Акімової, яка також звертає увагу на те, що нараховувати податок слід останнім днем кожного кварталу, а не датою його сплати [6, с. 21], акцентуючи увагу на необхідності дотримання принципу нарахування під час визнання витрат. У статті В. Шваб та О. Шваб обґрунтовують доцільність відокремлення витрат, пов'язаних із нарахуванням єдиного податку, за дебетом рахунку 98, який пропонується перейменувати на «Податки», субрахунку 983 «Єдиний податок», з огляду на «інформаційну перевантаженість» рахунків 92 «Адміністративні витрати» і 94 «Інші витрати операційної діяльності», але тут ідеться лише про відокремлення витрат, адже суму визнаного до сплати єдиного податку пропонується включати до складу поточних витрат [7].

Наведений вище порядок відображення в обліку нарахування єдиного податку заслуговує, на нашу думку, ретельного дослідження насамперед тому, що за його застосування ігнорується факт невідповідності моменту визнання доходів у бухгалтерському обліку за принципом нарахування та моменту визнання доходу платника єдиного податку касовим методом відповідно до норм податкового законодавства. Так, сума єдиного податку до плати визначається платниками третьої групи шляхом застосування ставки 3% або 5% до доходу платника єдиного податку, який, відповідно до п. 292.1 ПКУ, визначається як «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» [2]. Особливої уваги з огляду на предмет дослідження заслуговує п. 292.6 ПКУ, за якого «датою отримання доходу платника єдиного податку є дата надходження коштів платнику єдиного податку у грошовій (готівковій або безготівковій) формі» [2]. Таким чином, податкове законодавство передбачає касовий спосіб визнання доходу платника єдиного податку та відповідної суми податку до сплати.

На відміну від податкового законодавства, доходи та витрати в бухгалтерському обліку, зокрема в обліку платників єдиного податку, визнаються відповідно до принципу нарахування, передбаченого ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV, а саме доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів [1]. Таким чином, за дотримання принципу нарахування доходи від реалізації готової продукції (товарів) визнаються за фактом їх передачі покупцю, а доходи від реалізації робіт та послуг за фактом підписання замовником відповідного акта виконаних робіт (наданих послуг) незалежно від дати надходження грошових коштів. Визнання необ-

хідності сплати певної суми єдиного податку має бути визнане витратами підприємства, адже це однозначно приведе до зменшення економічних вигід. Однак ці витрати, як й інші витрати, мають бути визнані в обліку відповідно до принципу нарахування. Наявний порядок відображення в обліку єдиного податку, на перший погляд, може бути аргументований п. 18 П(с)БО 16 «Витрати», за якого до адміністративних витрат належать, зокрема, «податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг)» [8]. Однак варто звернути увагу на те, що адміністративні витрати визнаються витратами у періоді їх здійснення на виконання норми п. 7 П(с)БО 16 «Витрати», за якою «витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені» [8]. Водночас суми єдиного податку прямо пов'язані з конкретними сумами доходу навіть за наявності певного касового розриву, тому до таких витрат має бути застосована інша норма п. 7 П(с)БО 16 «Витрати», а саме «витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені» [8]. Таким чином, витрати, пов'язані з єдиним податком, мають бути визнані в тому періоді, у якому визнаються відповідні доходи, наявність

Таблиця 1

Показники діяльності платника єдиного податку за ставкою 5%

Показник	Сума, тис. грн.
<i>Формування кредиторської заборгованості за отриманими авансами за продукцію, товари, роботи, послуги на кінець звітного періоду</i>	
1. Дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, визнаний в обліку за принципом нарахування	800,0
2. Кошти, отримані на поточний рахунок (в касу) за продукцію, товари, роботи, послуги (дохід платника єдиного податку)	1 000,0
3. Кредиторська заборгованість за отриманими авансами за продукцію, товари, роботи, послуги на кінець звітного періоду	200,0
4. Витрати діяльності без урахування єдиного податку	755,0
5. Єдиний податок:	
5.1. нарахований за нормами податкового законодавства	50,0
5.2 нарахований, виходячи із суми доходів, визнаних за принципом нарахування	40,0
6. Фінансовий результат діяльності, визначений:	
6.1. за умови включення до витрат єдиного податку, нарахованого за нормами податкового законодавства	-5,0
6.2. за умови включення до витрат єдиного податку, нарахованого, виходячи із суми доходів, визнаних за принципом нарахування	5,0
<i>Формування дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги на кінець звітного періоду</i>	
1. Дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, визнаний в обліку за принципом нарахування	800,0
2. Кошти, отримані на поточний рахунок (в касу) за продукцію, товари, роботи, послуги (дохід платника єдиного податку)	600,0
3. Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги на кінець звітного періоду	200,0
4. Витрати діяльності без урахування єдиного податку	755,0
5. Єдиний податок:	
5.1. нарахований за нормами податкового законодавства	30,0
5.2 нарахований, виходячи із суми доходів, визнаних за принципом нарахування	40,0
6. Фінансовий результат діяльності, визначений:	
6.1. за умови включення до витрат єдиного податку, нарахованого за нормами податкового законодавства	15,0
6.2. за умови включення до витрат єдиного податку, нарахованого виходячи із суми доходів, визнаних за принципом нарахування	5,0

яких, незважаючи на можливий касовий розрив, приводить до формування зобов'язань з єдиного податку.

Досліджуючи питання відображення в обліку єдиного податку, варто також звернути увагу на те, що прийнятий порядок включення сум визначеного за нормами податкового законодавства єдиного податку до сплати у поточні витрати не лише суперечить принципу нарахування та нормам П(с)БО 16 «Витрати», але й приводить до викривлення показників обліку та звітності щодо витрат і фінансових результатів діяльності платника єдиного податку.

В табл. 1 представлено умовні показники діяльності платника єдиного податку за ставкою 5%, змодельовані задля оцінювання впливу порядку визнання витрат, пов'язаних з єдиним податком, на фінансові результати діяльності платника єдиного податку.

Аналіз показників, представлених у табл. 1, свідчить те, що включення до витрат нарахованого касовим методом єдиного податку іноді приводить до викривлення фінансових результатів діяльності. Так, під час формування кредиторської заборгованості за отриманими авансами наявне завищення витрат періоду внаслідок того, що отримана попередня оплата оподатковується єдиним податком, тоді як доходи в бухгалтерському обліку не визнаються. Відповідно, сума визнаних витрат неадекватно зменшує фінансовий результат діяльності, незважаючи на те, що фактично ці витрати мають бути визнані в наступному періоді одночасно з визнанням доходів, пов'язаних з цією сумою єдиного податку. У наведеному прикладі це приводить до визнання збитків, єдиною причиною формування яких є отримання попередньої оплати, що з економічної точки зору є нонсенсом, адже якщо би попередня оплата не була отримана, діяльність підприємства була б цілком прибутковою.

Наявність дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги, навпаки, приводить до неадекватного заниження витрат періоду, адже сума єдиного податку за цими коштами не визнається, незважаючи на те, що доходи як такі приводять до формування витрат, пов'язаних з єдиним податком. Внаслідок цього фактично наявні витрати приховуються, а фінансовий результат періоду формується неадекватно завищеним. Така ситуація суперечить, на нашу думку, не лише принципу нарахування, але й принципу обачності, за якого методи оцінювання, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів [9]. Незважаючи на те, що принцип обачності передбачений НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», а більшість підприємств, що є платниками єдиного податку, керується під час формування фінансової звітності П(с)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», дотримання принципу обачності є беззаперечним під час формування фінансової звітності будь-якої форми.

В практиці управління підприємством, що є платником єдиного податку, питання коректності визначення

фінансового результату тісно пов'язане із завданням оцінювання доцільності застосування спрощеної системи оподаткування, адже ця система оподаткування за певних умов може відрізнитися більшим податковим навантаженням порівняно із загальною системою оподаткування. Порівняння податкових платежів має відбуватися коректним чином, тому варто враховувати, що єдиний податок визначається касовим способом, а податок на прибуток – за принципом нарахування доходів та витрат. За наявного підходу включення сум єдиного податку до сплати в поточні витрати дані обліку принаймні потребують трансформації, інакше висновок щодо вибору кращої із систем оподаткування може виявитись некоректним. В табл. 2 представлені умовні показники діяльності платника єдиного податку за ставкою 3%, змодельовані для презентації зазначеного питання.

Для платника єдиного податку за ставкою 3% (за відсутності земельних ділянок та необхідності сплачувати на загальній системі оподаткування земельний податок) вибір меншого податкового навантаження полягає в порівнянні єдиного податку та податку на прибуток підприємств. Показники, змодельовані в табл. 2, свідчать про те, що за наявності кредиторської заборгованості за отриманими авансами порівняння визначеного за принципами податкового законодавства єдиного податку (30,0 тис. грн.) із податком на прибуток (26,1 тис. грн.) свідчить на користь загальної системи оподаткування. Однак такий висновок є сумнівним. Внаслідок того, що попередня оплата не оподатковується податком на прибуток, але оподатковується єдиним податком, порівняння є несиметричним. Коректним є порівняння, що передбачає виключення попередньої оплати з бази оподаткування єдиним податком, що приводить до протилежного висновку, адже таким чином єдиний податок (24,0 тис. грн.) є меншим за податок на прибуток (26,1 тис. грн.), що підтверджує доцільність спрощеної системи оподаткування. Аналогічною є ситуація в разі формування дебіторської заборгованості. Порівняння суми єдиного податку, визначеного за нормами податкового законодавства (18,0 тис. грн.) із податком на прибуток (22,5 тис. грн.) обґрунтує висновок на користь спрощеної системи оподаткування. Водночас є очевидним, що наявність дебіторської заборгованості лише тимчасово приховує грошовий потік, що спричинить додаткову суму єдиного податку, а порівняння єдиного податку з урахуванням відповідної суми (24,0 тис. грн.) із податком на прибуток (22,5 тис. грн.), навпаки, засвідчує доцільність переходу на загальну систему оподаткування. Таким чином, аналіз доцільності застосування спрощеної системи оподаткування за наявного підходу до відображення в обліку єдиного податку не може ґрунтуватися безпосередньо на даних обліку, а потребує трансформації з урахуванням дебіторської та кредиторської заборгованості. Окремо варто відзначити, що здійснення такої трансформації і, відповідно, аналізу на підставі даних лише фінансової звітності такого

Показники діяльності платника єдиного податку за ставкою 3%

Показник	Сума, тис. грн.
<i>Формування кредиторської заборгованості за отриманими авансами за продукцію, товари, роботи, послуги на кінець звітного періоду</i>	
1. Дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, визнаний в обліку за принципом нарахування без урахування ПДВ	800,0
2. Кошти, отримані на поточний рахунок (в касу) за продукцію, товари, роботи, послуги без урахування ПДВ (дохід платника єдиного податку)	1 000,0
3. Кредиторська заборгованість за отриманими авансами за продукцію, товари, роботи, послуги на кінець звітного періоду з урахуванням ПДВ	240,0
4. Витрати діяльності без урахування єдиного податку	655,0
5. Єдиний податок за ставкою 3%:	
5.1. нарахований за нормами податкового законодавства	30,0
5.2 нарахований, виходячи із суми доходів, визнаних за принципом нарахування	24,0
6. Податок на прибуток за ставкою 18% за умови застосування загальної системи оподаткування $(800,0-655,0)*18,0\%$	26,1
<i>Формування дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги на кінець звітного періоду</i>	
1. Дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, визнаний в обліку за принципом нарахування без урахування ПДВ	800,0
2. Кошти, отримані на поточний рахунок (в касу) за продукцію, товари, роботи, послуги без урахування ПДВ (дохід платника єдиного податку)	600,0
3. Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги на кінець звітного періоду з урахуванням ПДВ	240,0
4. Витрати діяльності без урахування єдиного податку	675,0
5. Єдиний податок:	
5.1. нарахований за нормами податкового законодавства	18,0
5.2 нарахований, виходячи із суми доходів, визнаних за принципом нарахування	24,0
6. Податок на прибуток за ставкою 18% за умови застосування загальної системи оподаткування $(800,0-675,0)*18,0\%$	22,5

підприємства є неможливим, адже Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва не містить окремої інформації ні щодо суми єдиного податку, включеної до витрат, ні щодо дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги, ні щодо кредиторської заборгованості за отриманими авансами.

Таким чином, наявний порядок відображення в обліку єдиного податку суперечить принципам ведення обліку та формування фінансової звітності (насамперед, принципу нарахування доходів та витрат та принципу обачності), а його застосування на практиці приводить до перекручення показників обліку та звітності щодо витрат і фінансових результатів діяльності платників єдиного податку, як мінімум ускладнюючи процедуру аналізу доцільності застосування спрощеної системи оподаткування.

Задля вирішення проаналізованої проблеми пропонуємо відокремити в бухгалтерському обліку суму єдиного податку, що, відповідно до принципу нарахування, має бути включена до витрат платника єдиного податку, і суму єдиного податку, що має бути визнана зобов'язаннями до сплати касовим способом за нормами податкового законодавства. Для реалізації такого розмежування в синтетичному обліку пропонується доповнити синтетичний рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» субрахунком 645 «Нарахування єдиного податку», а назву рахунку 98 викласти як «Витрати оподаткування». Бухгалтерські записи

щодо єдиного податку пропонується здійснювати таким чином:

– Дт 645 Кт 641.ЄП – нарахована сума єдиного податку до сплати за нормами податкового законодавства;

– Дт 98 Кт 645 – відображені витрати у сумі єдиного податку, нарахованого виходячи із суми доходів, визнаних в обліку за принципом нарахування.

За наявності на кінець періоду кредиторської заборгованості за отриманими авансами за дебетом субрахунку 645 буде формуватися залишок, що відповідає єдиному податку із суми такої попередньої оплати, який буде компенсуватися в період відвантаження товарів (виконання робіт, послуг) одночасно з визнанням відповідного доходу. У фінансовій звітності такий залишок має бути відображений у складі інших оборотних активів. За наявності на кінець періоду дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги за кредитом субрахунку 645 буде формуватися залишок, що відповідає єдиному податку із суми такої дебіторської заборгованості, який буде компенсуватися в період отримання коштів одночасно з визнанням зобов'язань зі сплати єдиного податку. У фінансовій звітності такий залишок має бути відображений у складі інших поточних зобов'язань.

Розроблений порядок відображення в обліку нарахування єдиного податку представлений у табл. 3.

Висновки. Проведене дослідження дає змогу стверджувати, що загальноприйнятий порядок відо-

Облік нарахування єдиного податку, грн.

Показники діяльності	Податкові (звітні) періоди		
	1-й квартал	2-й квартал	3-й квартал
1. Дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, визнаний в обліку за принципом нарахування	800 000,00	800 000,00	800 000,00
2. Кошти, отримані на поточний рахунок (в касу) за продукцію, товари, роботи, послуги (дохід платника єдиного податку)	1 000 000,00	400 000,00	1 000 000,00
3. Кредиторська заборгованість за отриманими авансами за продукцію, товари, роботи, послуги на кінець звітного періоду	200 000,00	–	–
4. Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги на кінець звітного періоду	–	200 000,00	–
<i>Кореспонденція рахунків щодо нарахування єдиного податку за ставкою 5%</i>			
Нарахована сума єдиного податку до сплати за нормами податкового законодавства (Дт 645 Кт 641.ЄП)	50 000,00	20 000,00	50 000,00
Відображені витрати у сумі єдиного податку, нарахованого виходячи із суми доходів, визнаних в обліку за принципом нарахування (Дт 98 Кт 645)	40 000,00	40 000,00	40 000,00
<i>Залишки на субрахунку 645 «Нарахування єдиного податку» на кінець періоду</i>			
За дебетом (у фінансовій звітності включається до складу інших оборотних активів)	10 000,00	–	–
За кредитом (у фінансовій звітності включається до складу інших поточних зобов'язань)	–	10 000,00	–

браження в обліку нарахування єдиного податку шляхом визнання зобов'язань і включення до поточних витрат суми податку до сплати не відповідає принципу нарахування. Причиною такої невідповідності є те, що за логікою принципу нарахування витрати мають бути визнані витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені, а суми єдиного податку до сплати розраховуються за нормами податкового законодавства, виходячи з доходу платника єдиного податку, визначеного касовим методом. Така невідповідність приводить до перекручення показників обліку та фінансової звітності платників єдиного податку щодо витрат і фінансових результатів. В умовах формування на кінець періоду кредиторської заборгованості за отриманими авансами йдеться про завищення суми витрат оподаткування та зниження фінансового результату, а в умовах формування на кінець періоду дебіторської заборгованості за продукції, товари, роботи, послуг – про зниження суми витрат оподаткування та завищення фінансового результату, що суперечить принципу обачності.

Окрім того, наявний порядок включення до поточних витрат суми єдиного податку до сплати ускладнює аналітичні процедури щодо визначення доцільності застосування спрощеної системи оподаткування, адже порівнювати визначені касовим методом суми єдиного податку із сумами потенційного податку на прибуток безпосередньо є некоректним через різні підходи до визначення (касовим методом і за принципом нарахування). Для порівняння необхідно перераховувати суми єдиного податку, виключаючи вплив дебіторської та кредиторської заборгованості за розрахунками з покупцями та замовниками.

Задля вдосконалення обліку підприємств, що є платниками єдиного податку, пропонується розмежувати в обліку суму єдиного податку, що визнається зобов'язаннями перед бюджетом, і суму єдиного податку, що визнається витратами оподаткування поточного періоду. Остання сума має бути визначена, виходячи із суми доходів, визнаних в обліку за принципом нарахування. Задля реалізації розробленої пропозиції у синтетичному обліку необхідно доповнити синтетичний рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» додатковим субрахунком 645 «Нарахування єдиного податку», а назву синтетичного рахунку 98 змінити на «Витрати оподаткування». За дебетом субрахунку 645 «Нарахування єдиного податку» пропонується відображати зобов'язання у сумі єдиного податку до сплати, що визначена за принципами податкового законодавства, а за кредитом у кореспонденції з рахунком 98 «Витрати оподаткування» відображати суму витрат оподаткування, пов'язаних з єдиним податком, у сумі єдиного податку, визначеного, виходячи із суми доходів, визнаних в обліку за принципом нарахування. Залишок на субрахунку 645 матиме прозорий економічний сенс, адже буде формуватися за дебетом за наявності (або більшої суми) кредиторської заборгованості за отриманими авансами і за кредитом за наявності (або більшої суми) дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги. У фінансовій звітності відповідні суми мають бути включені або до складу інших оборотних активів, або до складу інших поточних зобов'язань.

Реалізація на практиці розроблених пропозицій дасть змогу впорядкувати показники обліку та фінансової звітності платників єдиного податку, а також спростити процедуру оцінювання доцільності застосування спрощеної системи оподаткування.

Список літератури:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV, дата оновлення: 16 листопада 2018 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 24.07.2019).
2. Податковий Кодекс України : Закон України від 2 грудня 2011 року № 2755-VI, дата оновлення: 1 липня 2019 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 24.07.2019).
3. Про відображення в бухгалтерському обліку суми єдиного податку : Лист Міністерства фінансів України від 1 червня 2001 року № 053-3975, дата оновлення: 1 червня 2001 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v3975201-01> (дата звернення: 24.07.2019).
4. Шевців Л. Облік на малих підприємствах : конспект лекцій. Львів : ЛНУ ім. І. Франка, 2014. 129 с.
5. Куцик П., Полянська О. Облік і звітність в оподаткуванні : навчальний посібник. Львів : Видавництво Львівського торговельно-економічного університету, 2017. 508 с.
6. Акімова Л. Проводки з єдиного податку. *Податки та бухгалтерський облік*. 2016. № 71. С. 21.
7. Шваб В., Шваб О. Порядок відображення в обліку операцій по нарахуванню та зарахуванню частини єдиного податку в рахунок сплати пенсійних внесків. *Облік і фінанси АПК*. 2010. № 4. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/poryadok-vidobrazhennya-v-obliku-operaciy-po-narahuvannyu-ta-zarahuvannyu-chastini-edinogo-podatku-v-rahunok-splati-pensiynih-vneskiv.html> (дата звернення: 24.07.2019).
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318, дата оновлення: 9 серпня 2013 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 24.07.2019).
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 року № 73, дата оновлення: 3 серпня 2018 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 24.07.2019).

References:

1. Verkhovna Rada of Ukraine (1999). Pro bukhhaltens'kyj oblik ta finansovu zvitnist' v Ukraini [On Accounting and Financial Reporting in Ukraine]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (accessed: 24 July 2019).
2. Verkhovna Rada of Ukraine (2010). Podatkovyj Kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (accessed: 24 July 2019).
3. Ministry of Finance of Ukraine (2001). Pro vidobrazhennia v bukhhaltens'komu obliku sumy iedynoho podatku [About the reflection in the accounting of the amount of the single tax]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v3975201-01> (accessed: 24 July 2019).
4. Shevtsev L. (2014). Oblik na malykh pidprijemstvakh: konspekt lektzij [Accounting at Small Enterprises: a summary of lectures]. Lviv : LNU them. I. Franko. (in Ukrainian)
5. Kutsik P., Polyanskaya O. (2017). Oblik i zvitnist' v opodatkuvanni : navchal'nyj posibnyk [Accounting and reporting in taxation: a tutorial]. Lviv : Lviv University of Trade and Economics. (in Ukrainian)
6. Akimova L. (2016). Provodky z iedynoho podatku [Accounting entries with a single tax]. *Taxes and accounting*, no. 71, p. 21.
7. Shvab V., Shvab O. (2010). Poriadok vidobrazhennia v obliku operatsij po narakhuvanniu ta zarakhuvanniu chastyny iedynoho podatku v rakhunok splaty pensijnykh vneskiv [The order of displaying in accounting operations for the calculation and enrollment of part of the single tax on account of payment of pension contributions]. *Oblik i finansy APK [Accounting and finance of the agro-industrial complex]* (electronic journal), no. 4. Available at: <http://magazine.faaf.org.ua/poryadok-vidobrazhennya-v-obliku-operaciy-po-narahuvannyu-ta-zarahuvannyu-chastini-edinogo-podatku-v-rahunok-splati-pensiynih-vneskiv.html> (accessed: 24 July 2019).
8. Ministry of Finance of Ukraine (1999). Polozhennia (standart) bukhhaltens'koho obliku 16 "Vytraty" [Regulation (standard) of accounting 16 "Costs"]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (accessed: 24 July 2019).
9. Ministry of Finance of Ukraine (2013). Natsional'ne polozhennia (standart) bukhhaltens'koho obliku 1 "Zahal'ni vymohy do finansovoi zvitnosti" [National regulation (standard) of accounting 1 "General requirements for financial statements"]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (accessed: 24 July 2019).

ЕДИНЫЙ НАЛОГ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ: ВОПРОСЫ ОТРАЖЕНИЯ В УЧЕТЕ И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В статье выполнен критический анализ общепринятого порядка отражения в бухгалтерском учете начисления единого налога. Установлено, что существующий порядок не соответствует принципу начисления доходов и расходов, ведь сумма единого налога к уплате рассчитывается с учетом дохода плательщика единого налога, который определяется кассовым методом. Путем моделирования доказано, что включение в текущие расходы суммы единого налога, определенной по нормам налогового законодательства, приводит к искажению размера финансовых результатов, которые определяются в учете и представлены в отчетности предприятий, которые являются плательщиками единого налога, а также усложняет процедуру оценивания целесообразности применения упрощенной системы налогообложения. С целью решения проанализированной проблемы представлен разработанный автором альтернативный порядок отражения в учете начисления единого налога, сущность которого заключается в разграничении суммы единого налога, которая признается обязательством перед бюджетом, и суммы единого налога, которая признается расходами текущего периода.

Ключевые слова: единый налог, учет, финансовая отчетность, расходы, финансовые результаты, принцип начисления доходов и расходов.

SINGLE TAX ON LEGAL ENTITIES: ISSUES OF ACCOUNTING AND DISCLOSURE OF FINANCIAL STATEMENTS

The article is devoted to the issue of displaying in the accounting and financial statements accrual of a single tax, the relevance of which is based on the fact that the accounting and financial statements of enterprises should contain correct information on taxation, including the costs incurred by the taxation process. In the article a critical analysis of the generally accepted order of reflection in the accounting of the accrual of a single tax is performed by recognizing the obligations and including in the current period expenses the amount of tax payable, determined by the rules of tax legislation. It has been established that the existing order does not correspond to the principle of accrual of income and expenditure, since the amount of the single tax to pay is calculated based on the income of the single tax payer, which is determined by the cash method. Through simulation it has been proved that the inclusion in the current expenditures of the amount of the single tax determined according to the tax legislation leads to a distortion of the size of the financial results, which are determined in the accounting and presented in the reporting of enterprises – single tax payers. The existing order also complicates the analysis of expediency of the application of the simplified taxation system, because the accounting data for such an analysis needs to be transformed. In order to solve the analyzed problem, the author presents an alternative way of displaying the accounting of the single tax, the essence of which is to delimitation the amount of the single tax recognized as liabilities to the budget, and the amount of the single tax, which is recognized as the expenses of the current period. In order to implement the substantiated proposals, it is proposed to supplement the account with 64 sub-account 645 “Accrual of a single tax”, the debit of which is to reflect the amount of the single tax payable, and the credit – the expenses in the amount of the single tax accrued based on the amount of income, recognized in accounting on the basis of accrual basis. Realization of the developed proposals in practice will make it possible to streamline the accounting and financial reporting of single tax payers, as well as simplify the procedure for assessing the feasibility of applying a simplified taxation system.

Key words: single tax, accounting, financial statements, expenses, financial results, the principle of accrual of income and expenses.