

ті, про те, чи варто інвестувати деяку частину фондів соціального страхування в цінні папери. Ринок цінних паперів має велике значення. У будь-якій економіці, що працює на основі приватної власності у такий спосіб, економіка такого типу забезпечена ринком де встановлюються ціни, які служать сигналами й стимулами, що управляють розподілом фінансових ресурсів економіки.

Література

1 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 «Звіт про власний капітал»

2 Афанасьев А. А. Кругооборот капитала в предприятии. — Л.: Экономическое образование, 1999 г.

3 Лемківський Л. М. Управління капіталом підприємства // Фінанси України. — № 7. — 1997.

4 Маркович В. М. Функціонування підприємницького капіталу // Вісник НБУ. — № 5. 2001.

Стаття надійшла до редакції 19.05.2008 р.

УДК 657.1:004

Д. Ю. Циплюк,
здобувач кафедри обліку підприємницької діяльності,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ПРОБЛЕМИ ПРИ ПОВЕРНЕННІ З ЄДИНОГО ПОДАТКУ НА ЗАГАЛЬНУ СИСТЕМУ ОПОДАТКУВАННЯ МАЛИХ ПІДПРИЄМСТВ, ЩО ЗДІЙСНЮЮТЬ МЕДИЧНУ ПРАКТИКУ.

В статье рассматриваются ситуации, которые возникают при возвращении малых предприятий, которые занимаются медицинской практикой, из системы единого налога на общую систему налогообложения.

The situations which have been placed when the small enterprises returns from the system of united taxes to common system of taxes are founded in the article.

Ключові слова: єдиний податок, медична практика, амортизація, балансова вартість

Одним із важливих чинників розв'язання економічної кризи в суспільстві є удосконалення системи оподаткування. Завдання аудитора — перевірити правильність і достовірність визначення бази для розрахунків за податками.

Спрощена система оподаткування, обліку і звітності найбільш розповсюджена і одночасно сама проблемна серед альтернативних способів оподаткування. Проблеми виникають при переході на сплату єдиного податку і при поверненні до загальної системи оподаткування.

З різних причин (добровільно або примусово) підприємства, які сплачують єдиний податок, повертаються до звичайної системи оподаткування. У підприємств виникають проблеми «перехідного» періоду в зв'язку з різними методиками розрахунку об'єктів оподаткування. Так, в основі єдиного податку — касовий метод формування об'єкта оподаткування, а податок на прибуток розраховується за правилом першої події.

Нажаль, не всі питання «перехідного» періоду врегульовані. Помилки ж, допущені в даний період, можуть викликати подвійне оподаткування за однієї і тієї ж операції, або до завищення витрат і, відповідно, заниження податку, що призведе до штрафних, фінансових і адміністративних санкцій.

Основні моменти, на які слід звернути увагу аудиторам в зв'язку з переходом підприємства на загальну систему оподаткування:

1. проблема подвійного оподаткування;
2. проблема обліку залишків запасів;
3. проблема визначення балансової вартості основних фондів з метою нарахування амортизації.

При відмові від сплати податку за спрощеною системою оподаткування, обліку і звітності, неврегульованими залишаються питання «перехідних» операцій, початок яких відповідає періоду сплати єдиного податку за операціями з медичної практики, а при завершенні таких операцій суб'єкт малого підприємства є платником податку на прибуток.

Діюче законодавство не передбачає оподаткування операцій одночасно єдиним податком і податком на прибуток, тому аудиторам доцільно проінвентаризувати договори на методичні послуги, операції за якими здійснюються в періоди з різними системами оподаткування. Це дозволить розділити операції на ті, що вже оподатковувались єдиним податком, і ті, які мають сформувати базу оподаткування після переходу на сплату податку на прибуток.

Розглянемо податкові аспекти типових ситуацій, які виникають при здійсненні операцій, які не завершені на момент повернення (переходу) підприємства, що здійснює методичну практику, на звичайну систему оподаткування.

Ситуація 1. Медичний центр — платник єдиного податку виконав медичні послуги без ПДВ на суму 10 000 грн у грудні

2007 року. Оплата за послуги здійснюється після переходу Медичного центру на загальну систему оподаткування в січні 2008 року в сумі 10 000 грн.

В об'єкт оподаткування єдиним податком така операція не включається. Вона підлягає оподаткуванню податком на прибуток уже після переходу.

Дана ситуація абсолютно безнадійна для Медичного центру: в 1 кварталі 2008 року необхідно нарахувати податок на прибуток 2500 грн ($10\,000 \times 25\%$). Валових витрат в такій ситуації не виникає.

Ситуація 2. Медичним центром — платником єдиного податку була одержана передоплата за медичні послуги без ПДВ. Надання медичних послуг здійснюється після переходу Медичного центру на звичайну систему оподаткування.

Зрозуміло, що в об'єкт оподаткування єдиним податком така операція включається. Згідно рекомендацій ДПАУ, які викладені в листі від 15.05.2001 р. № 6153/7/15-1317 «Про застосування Методичних рекомендацій по адмініструванню єдиного податку» необхідно відкоригувати (зменшити) суму сплаченого єдиного податку і відобразити таку операцію уже після переходу на загальну систему оподаткування. При цьому в першому кварталі загальної системи оподаткування СПД має врахувати в валовому доході суму одержаної кінцевої оплати і передоплату, одержану при сплаті єдиного податку, а в валові витрати включити витрати, які безпосередньо пов'язані з таким доходом, призвели до його одержання і підтверджені документально.

На думку ДПАУ, підприємство має подати заяву про зменшення єдиного податку на суму податку, нарахованого на одержану передоплату в зв'язку із збільшенням валового доходу на суму передоплати після переходу до звичайної системи оподаткування. Логіка такої вказівки в тому, що 25 % податку на прибуток більше 10 % або 6 % єдиного податку, тому суму єдиного податку необхідно сторнувати, а податок на прибуток нарахувати. Повернення ж сторнованої суми із бюджету здійснять на протязі невизначеного часу — залежно від того, як там у податковій інспекції буде з планом надходжень.

Але ж, крім валових доходів є ще й валові витрати, а що робити з ними — ДПАУ не визначила.

Приклад. Медичний центр на протязі 2007 року сплачував єдиний податок за ставкою 6 %. З 1 січня 2008 року медичний центр перейшов на загальну систему оподаткування. Порядок відображення операцій перехідного періоду з метою оподаткування наводиться в табл. 1.

Таблиця 1

**ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З МЕТОЮ ОПОДАТКУВАННЯ
В ОБЛІКУ МЕДИЧНОГО ЦЕНТРУ**

№ з/п	Дата	Зміст операції	Сума	Відображення операцій згідно рекомендацій ДПАУ						На думку науковців				
				2007 р.			2008 р.			2007 р.			2008 р.	
				ЄП	ВД	ВВ	ЄП	ВД	ВВ	ЄП	ВД	ВВ		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11				
1	24.12.07	Придбані і оплачені матеріали, лабораторні реактиви для виконання зобов'язань за договором від 21.12.07 р.	12 000	–	–	–	–	–	–	–	–	–		
2	28.12.07	Одержана передоплата без ПДВ за медичні послуги згідно договору від 21.12.07 р.	14 000	14 000	–	–	14 000	14 000	–	–	–	–		
3	08.01.08	Надані медичні послуги за договором від 21.12.07 р.	14 000	–	14 000	12 000	–	–	–	–	–	–		

На думку д-ра екон. наук, професора Іванова Ю. та М. Максимова та ін. після переходу на звичайну систему оподаткування валовий дохід не виникає, адже одержана передоплата вже оподатковувалась єдиним податком. Рекомендації ж ДПАУ мають фіскальний характер, крім того допущена глибока методологічна помилка, яка порушує один з головних принципів бухгалтерського обліку — принцип відповідності доходів і витрат звітного періоду.

Виконання медичних послуг у січні 2008 року — друга подія, а за першою подією — сума передоплати включена в розрахунок єдиного податку, то, відповідно до ст. 11 Закону про прибуток, відсутня необхідність суму передоплати відносити до валового доходу наступних звітних періодів.

Безумовно, Медичний центр не повинен відносити до валових витрат і витрати на придбання запасів, тобто зменшити залишки запасів на складі на 01.01.2008 року на 12 000 грн.

Таким чином, буде виконаний принцип відповідності доходів і витрат звітного періоду і оподаткування буде справедливим.

Висновки:

1. В ситуацію 1 краще не попадати. Якщо Медичний центр — платник єдиного податку готується до переходу на звичайну систему оподаткування, то виконання медичних послуг необхідно здійснювати тільки з гарантією оплати до моменту переходу.

2. В ситуації 2 не слід зменшувати єдиний податок і подавати заяву на його повернення.

Одним із неврегульованих питань перехідного періоду є відображення у відомостях про балансову вартість залишків запасів, придбаних у період сплати єдиного податку.

Для платників єдиного податку витрати не мають значення для розрахунку суми податку. Всі витрати в хронологічному порядку фіксуються в Книзі обліку доходів і витрат.

В умовах загальної системи оподаткування витрати на придбання запасів за першою подією (оплата або нарахування) згідно п. 5.21 ст. 5 Закону про прибуток включаються до складу валових витрат. Через механізм перерахунку здійснюється коригування об'єкта оподаткування, тобто вартість не реалізованих (не списаних) на кінець звітного періоду (кварталу) запасів виключається із складу валових витрат.

Відомості про балансову вартість запасів складають за даними бухгалтерського обліку. При поверненні до загальної системи оподаткування в перерахунок необхідно включити:

— запаси, придбані для господарської діяльності до переходу на єдиний податок і не реалізовані на дату повернення на дату повернення до загальної системи оподаткування;

— запаси, придбані в період сплати єдиного податку і не реалізовані на дату повернення до загальної системи оподаткування.

ДПАУ заперечує проти участі у перерахунку за п. 5.9. Закону про прибуток вартості запасів, придбаних у період сплати єдиного податку і не реалізованих протягом вказаного періоду (Лист ДПАУ від 06.02.2007 р. № 2169/7/15-0217).

Зазначеним підходом податківці позбавляють підприємства, що перейшли на загальну систему оподаткування, валових витрат по залишках, щодо яких в майбутньому має бути визнано валовий дохід.

Позиція ДПАУ:

— порушує принцип відповідності доходів і витрат;

— призведе до завищення об'єкта оподаткування всупереч нормам Закону про прибуток.

Адже оподатковують саме прибуток, обчислений шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат та амортизаційних відрахувань, а не валовий дохід.

Сподіваємось, що контролери прислухаються до здорового глузду і ця проблема буде вирішена на користь платників податку з врахуванням рекомендацій ДПАУ (Лист від 29.11.01 р. № 7646/6/15 — 1316) про врахування у валовому доході перехідних коштів, отриманих за реалізовані товари (роботи, послуги) з одночасним відображенням витрат, безпосередньо пов'язаних з його формуванням, у валових витратах. За таких обставин перерахунок за п. 5.9. взагалі не зачіпається.

Приклад. У 4 кварталі 2006 р. (сплата податку на прибуток) Медичний центр перерахував передоплату за медичні матеріали, лабораторні реактиви на суму 18 000 грн без ПДВ. У 1 кварталі 2007 р. (сплата єдиного податку) були одержані раніше оплачені запаси. У 1 кварталі 2008 р. (оплата податку на прибуток) такі запаси списані в зв'язку з виконанням медичних послуг (валовий дохід 23 000 грн без ПДВ).

Порядок відображення операцій перехідного періоду подається в табл. 2.

За даними табл. 2 видно, що Медичний центр у 4 кварталі 2006 р. за першою подією включив суму передоплати до складу валових витрат. На протязі 4 кварталу 2006 р. запаси одержані не були, то коригування за п. 5.9. ст. 5 Закону про прибуток не

проводилось. Таким чином, уся сума передоплати в складі валових витрат була віднесена на зменшення об'єкта оподаткування 4 кварталу 2006 р.

Якщо включити такі запаси в перерахунок (станом на 01.01.2008 р. вони не реалізовані і числяться в залишках за даними бухгалтерського обліку), то при списанні в 1 кварталі 2008 р. (тобто в період сплати податку на прибуток) через перерахунок вартість запасів збільшить валові витрати 1 кварталу 2008 р. і, відповідно, призведе до зменшення об'єкта оподаткування 1 кварталу 2008 р.

При відображення залишків запасів у перерахунку в перехідний період необхідно звернути увагу на джерела надходження запасів. Так, якщо підприємство одержить запаси безоплатно в період сплати єдиного податку і відобразить їх в перерахунку в перехідному періоді, то в момент реалізації (в період сплати податку на прибуток) вартість запасів попаде до валових витрат і необґрунтовано зменшить податок на прибуток.

У зв'язку з відсутністю єдиної методики відображення залишків запасів у перерахунку при поверненні до загальної системи оподаткування з метою запобігання завищення або заниження об'єкта оподаткування в перехідний період, доцільно вести аналітику по залишкам запасів.

При переході на сплату податку на прибуток у підприємства виникає необхідність визначення балансової вартості основних фондів з метою нарахування амортизації. Як відомо, платники єдиного податку нараховують амортизацію основних засобів у бухгалтерському обліку згідно П(С)БО 7 «Основні засоби».

Механізм визначення балансової вартості основних фондів у перехідний період не передбачений Законом про прибуток і не врегульований компетентними органами.

Аудитори можуть рекомендувати підприємствам застосовувати різні варіанти такого розрахунку.

1. При фіскальному підході балансова вартість об'єкта групи 1 або сукупної балансової вартості груп 2, 3 і 4 визначається на рівні їх залишкової вартості за даними бухгалтерського обліку на момент переходу на загальну систему оподаткування.

2. Балансова вартість основних фондів в момент повернення до сплати податку на прибуток включає балансову вартість основних фондів на момент переходу на єдиний податок і балансову вартість основних фондів (на рівні їх первісної вартості), придбаних у період сплати єдиного податку. Тобто, в перехідний період доцільно застосовувати схему, аналогічно перерахунку до табл. 2.

Таблиця 2

**ВІДОБРАЖЕННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ ПЕРЕХІДНОГО ПЕРІОДУ
В ОБЛІСКУ МЕДИЧНОГО ЦЕНТРУ**

№ з/п	Дата	Зміст операції	Податок на прибуток (4 кв. 2006 р.)		Єдиний податок (2007 р.)		Податок на прибуток (1 кв. 2008 р.)	
			ВД	ВВ	Виручка від реалізації	Витрати	ВД	ВВ
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	27.12.06	Оплачені запаси, придбані для здійснення медичної практики	–	18 000	–	–	–	–
2	10.01.07	Одержані раніше оплачені запаси	–	–	–	–	–	–
3	31.01.08	Списані раніше одержані запаси в зв'язку з виконанням медичних послуг	–	–	–	–	23 000	18 000

Для визначення балансової вартості груп основних фондів у перехідний період О. Габрук рекомендує проміжний розрахунок:

$$Б(01.01.2008 \text{ р.}) = Б(01.01.2007 \text{ р.}) + П(2007 \text{ р.}) - В(2007 \text{ р.})$$

Таким чином, у балансову вартість з метою амортизації будуть включені витрати на придбання об'єктів основних засобів в період сплати єдиного податку (П(2007 р.)) і виключена вартість об'єктів, реалізованих або виведених із експлуатації з інших причин за той же період (В(2007 р.)).

Саме такий спосіб формування балансової вартості в «перехідний період» максимально відповідає економічній суті амортизації в податковому обліку.

Проблеми в зв'язку з поверненням підприємства до загальної системи оподаткування є результатом неврегульованості в діючому законодавстві питань відповідно оподаткування «перехідного» періоду. Діючим законодавством ніякого «перехідного» періоду і відповідних особливостей обліку в момент зміни системи оподаткування не передбачено.

Тому проблеми «перехідного» періоду аудиторам доцільно вирішувати використовуючи здоровий глузд, а також у рамках ст.4 Закону України № 2181-ІІ від 21.12.2000 р. «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетом та державними цільовими фондами», листів і роз'яснень ДПАУ і Комітету ВРУ з питань фінансів і банківської діяльності.

Література

1. Габрук О. Перехід на оплату податку на прибуток: без проблем не обійтись // Бухгалтерія. — № 31/2 (446) — С. 26—31.
2. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємства у редакції від 22.05.97 р. № 283/97-ВР.
3. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетом та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. № 2181-ІІІ.
4. Іванов Ю. Єдиний податок: податкові проблеми перехідних періодів // Бухгалтерія. — № 31/2 (446). — С. 19—26.
5. Лист ДПАУ від 29.11.01 р. № 7646/15-1316.
6. Максutow С. Повернення з єдиного податку // Бухгалтерія. — № 37/2 (452). — С. 29—30.
7. Про окремі питання застосування пункту 5.9. ст. 5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». — Лист ДПАУ від 06.02.2007 р. № 2169/7/15-0217.

Стаття надійшла до редакції 10.05.2008 р.