

ПІДПРИЄМНИЦТВО

УДК 657.221

О.В. Акіншина

Інститут підприємництва і перспективних технологій
при Національному університеті “Львівська політехніка”

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ НА МАЛИХ ПІДПРИЄМСТВАХ РОСІЙСЬКОЇ ФЕДЕРАЦІЇ

© Акіншина О.В., 2007

Досліджено досвід організації бухгалтерського обліку та оподаткування підприємств малого бізнесу Російської Федерації. Проаналізовано відмінності чинної системи оподаткування малих підприємств в Україні.

Probed experience of organization of record-keeping and taxation of enterprises of small business of Russian Federation. The differences of the operating system of taxation of small enterprises are analysed in Ukraine.

Постановка проблеми. Хоча основний нормативний документ [4], який регламентує спрощену систему оподаткування в Україні не зазнав істотних змін від часу його прийняття, можна стверджувати, що принципи побудови самої системи змінювалися і будуть змінюватися надалі. Тому вивчення досвіду обліку та оподаткування малих підприємств зарубіжних країн є важливою передумовою удосконалення вітчизняних законодавчих та нормативних актів

Аналіз досліджень і публікацій. Як міжнародний базовий підхід країни, в яких розробляють свої власні вимоги до бухгалтерського обліку (країни Центральної Європи, СНД, Китай та інші країни Азії), застосовують Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку.

Програма реформування бухгалтерського обліку відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності в Росії затверджена постановою уряду Російської Федерації № 283 від 6.03.1998 р. [6].

Діяльність суб'єктів малого підприємництва в Російській Федерації регламентується Федеральними законами РФ: “Про державну підтримку малого підприємництва в Російській Федерації”, “Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності для суб'єктів малого підприємництва” та іншими нормативними та законодавчими актами [7].

В Україні Указом Президента України “Про спрощену систему оподаткування та звітності суб'єктів малого підприємництва” встановлено, що спрощена система оподаткування, обліку та звітності запроваджується для таких суб'єктів малого підприємництва:

- фізичних осіб, котрі здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи і в трудових відносинах з якими, а також членів їхніх сімей протягом року перебуває не більше 10 осіб та обсяг виручки яких від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 500 тис. грн.;
- юридичних осіб - суб'єктів малого підприємництва будь-якої організаційно-правової форми власності, в яких за рік середньооблікова чисельність працівників не перевищує 50 осіб і обсяг виручки яких від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 1 млн. грн.

Середньооблікова чисельність працівників для суб'єктів малого підприємництва визначається за методикою, затвердженою органами статистики з урахуванням усіх його працівників, зокрема

тих, хто працюють за договорами та за сумісництвом, а також працівників представництв, філій, відділень та інших відобособлених підрозділів.

Виручкою від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) вважається сума, фактично отримана суб'єктом малого підприємництва на розрахунковий рахунок або (та) в касу за здійснення операцій з продажу продукції (товарів, робіт, послуг).

У міжнародній практиці для віднесення відповідних об'єктів до малих підприємств використовують три показники: чисельність працівників (зазвичай 50 ос.), обсяг продажу продукції та балансову вартість майна [1].

У Російській Федерації (РФ) відповідно до Федерального закону "Про бухгалтерський облік" від 21.11.96 р. №129-ФЗ для віднесення підприємства до малого потрібно дотримуватись двох критеріїв:

- чисельність працівників (табл. 1);
- частка участі інших організацій у статутному капіталі підприємства.

Таблиця 1

**Критерії чисельності працівників
для віднесення підприємства до категорії малих підприємств**

№ з/п	Галузі економіки та види діяльності	Граничний рівень чисельності працівників, ос.
1	Промисловість	100
2	Будівництво	100
3	Транспорт	100
4	Сільське господарство	60
5	Науково-технічна сфера	60
6	Гуртова торгівля	50
7	Роздрібна торгівля	30
8	Побутове обслуговування населення	30
9	Інші галузі та здійснення інших видів діяльності	50

Згідно з цим законом під суб'єктами малого підприємництва (малими підприємствами) розуміються комерційні організації, у статутному капіталі яких частка участі РФ, суб'єктів РФ, суспільних і релігійних організацій або об'єднань, благодійних та інших фондів не перевищує 25%, частка, що належить одному або декільком юридичним особам, які не є суб'єктами малого підприємництва, не перевищує 25 % і в яких середня чисельність працівників за звітний період не перевищує зазначених граничних рівнів.

Під суб'єктами малого підприємництва розуміються також фізичні особи, котрі займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи.

Проблемам формування державної політики, фінансової підтримки та реформування малого бізнесу України присвячені наукові праці таких вітчизняних та закордонних науковців: д. е. н., проф. Ю. Іванов, д. е. н., проф. Н.М.Ткаченко, д. е. н. проф. Н.П., Кондаков, д. е. н., академік НАН України В.М. Геєць, д. е. н., доц. З.С. Варналій, к. т. н. В.Т. Музичук, к. т. н. Д.В. Ляпін, А. Рокошевський, Андрю Г.В.Стоун, Н.А. Месві та інші [1,6,7].

Цілі статті. Дослідження систем організації бухгалтерського обліку та звітності підприємств малого бізнесу у Російській Федерації та їх особливостей порівняно зі спрощеною системою оподаткування малого бізнесу в Україні.

Основний матеріал дослідження. Відповідно до Типових рекомендацій щодо організації бухгалтерського обліку для суб'єктів малого підприємництва [2] малим підприємствам рекомендується вести облік за єдиною журнально-ордерною формою обліку для підприємств, затвердженою листом Мініну СРСР від 08.03.69 р. № 63, та для невеликих підприємств, затвердженою листом Мініну СРСР від 06.06.60 р. № 176. На малих підприємствах з невеликою кількістю господарських операцій (як правило, не більше 300 на місяць), облік можна здійснювати за спрощеною формою обліку.

Мале підприємство само обирає форму бухгалтерського обліку, враховуючи потреби свого виробництва та управління, їх складності та чисельності працівників.

При запровадженні спрощеної системи обліку малим підприємствам пропонується використовувати складений на основі типового Плану рахунків робочий план рахунків (табл. 2):

Таблиця 2

Робочий план рахунків малих підприємств

Розділ	Назва рахунку	Номер Рахунку	Рахунки, що групуються
1	2	3	4
Позаоборотні активи	Основні засоби	01	03, 04
	Амортизація основних засобів	02	02, 05
	Вкладення у позаоборотні активи	08	08, 07
Виробничі запаси	Матеріали	10	10, 11, 15, 16,
	Податок на додану вартість за придбаними цінностями	19	19
Витрати на виробництво	Основне виробництво	20	20, 21, 23, 25, 26, 28, 29, 44, 97
Готова продукція та товари	Товари	41	40, 41, 42, 43, 45
Грошові засоби	Каса	50	
	Розрахункові рахунки	51	
	Валютні рахунки	52	
	Спеціальні рахунки в банках	55	55,
	Фінансові вкладення	58	57, 58
Розрахунки	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	60	60
	Розрахунки за кредитами та позиками	66	66, 67, 86, 68, 69
	Розрахунки за податками та зборами	68	68, 69
	Розрахунки з оплати праці	70	70
	Розрахунки з різними дебіторами та кредиторами	76	62, 71, 73, 75, 76, 79
Капітал	Статутний капітал	80	80
	Додатковий капітал	82	82, 83, 98, 84
	Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)	84	84
Фінансові результати	Продаж	90	90, 91
	Нестачі та втрати від псування цінностей	94	94
	Прибутки та збитки	99	99, 91

У зв'язку з переходом на скорочений план рахунків малим підприємствам рекомендується внести зміни у загальноприйнятий порядок обліку виробничих ресурсів, витрат на виробництво продукції та фінансових результатів.

При обліку виробничих ресурсів, виробничих витрат та калькулюванні собівартості продукції малі підприємства керуються галузевими вказівками, які розроблені міністерствами та відомствами на основі типових за погодженням з Мінфіном РФ для підприємств підвідомчих галузей.

Спрощена форма обліку передбачає використання Книги обліку фактів господарської діяльності як реєстра синтетичного обліку. Регістрами аналітичного обліку є такі відомості:

- обліку основних засобів, нарахованих амортизаційних відрахувань (форма № В-1);
- обліку виробничих запасів і товарів, а також ПДВ, сплаченого за цінностями (форма № В-2);
- обліку витрат на виробництво (форма № В-3);
- обліку грошових засобів та фондів (форма № В-4)
- обліку розрахунків та інших операцій (форма № В-5);

- обліку реалізації (форма № В-6 (оплата) та № В-6 (відвантаження));
- обліку розрахунків з постачальниками (форма № В-7);
- обліку оплати праці (форма № В-8);
- шахова (форма № В-9).

З усіх перелічених реєстрів бухгалтерського обліку обов'язковим є ведення Книги обліку фактів господарської діяльності та відомості обліку оплати праці. Перелік інших відомостей може змінюватись, враховуючи особливості господарської діяльності малого підприємства. В такому випадку Книга обліку фактів господарської діяльності виконує функцію реєстра як синтетичного, так і аналітичного обліку.

Книга обліку фактів господарської діяльності забезпечує хронологічний облік. У ній за кожною господарською операцією записують її порядковий номер, номер та дату первинного документа, зміст операції, суму, збільшення та зменшення за рахунками майна, зобов'язань та процесів і вхідні залишки при її відкритті.

Відомості призначені для аналітичного обліку майна, зобов'язань та процесів. У них фіксують показники характеристики відповідних об'єктів обліку, їх наявності на початок періоду, надходження або витрачання та наявності на кінець облікового періоду.

Статистична та бухгалтерська звітність малих підприємств РФ подається за спрощеною процедурою та формами звітності, які містять переважно інформацію, що є важливою для оподаткування.

Малі підприємства з чисельністю працівників до 15 ос. (з врахуванням працівників за договорами підяду та іншими договорами цивільно-правового характеру, а також працівників філій та підрозділів) можуть застосовувати спрощену систему оподаткування, обліку та звітності зі сплатою єдиного податку за результатами господарської діяльності організації за звітний період.

Об'єктом оподаткування таких підприємств є сукупний дохід або валова виручка, отримані за звітний період.

Сукупний дохід визначається як різниця між валовою виручкою і витратами на виробництво та продаж продукції (робіт, послуг) без сум нарахованої оплати праці.

Валова виручка визначається як сума виручки, отриманої від продажу товарів (робіт, послуг) та майна, а також позареалізаційних доходів.

Єдиний податок на сукупний дохід встановлено за такими ставками (табл.3):

Для отримання права на застосування малим підприємством спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності необхідно отримати у податковому органі за місцем реєстрації патент, що видається терміном на один рік.

Основним реєстром бухгалтерського обліку для таких підприємств є Книга обліку доходів і витрат, форма якої затверджена наказом Мінфіну РФ, за спрощеною формою, зокрема без застосування способу подвійного запису, Плану рахунків і дотримання інших вимог, передбачених Федеральним законом про бухгалтерський облік, Положенням щодо ведення бухгалтерського обліку та бухгалтерської звітності.

Таблиця 3

**Ставки єдиного податку
при спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності малих підприємств РФ**

База оподаткування	Назва бюджету	Розмір податку, %
Сукупний дохід	Федеральний бюджет	10
	Бюджет суб'єктів РФ та місцевий бюджет	>20
Валова виручка	Федеральний бюджет	3,33
	Бюджет суб'єктів РФ та місцевий бюджет	6,67

Книга доходів і витрат відкривається на один календарний рік і повинна бути прошнурована та пронумерована. На останній сторінці Книги зазначається кількість її сторінок, яку завіряють підписом керівника підприємства та відбитком печатки податкового органу. Книга обліку доходів і витрат підлягає реєстрації у податковому органі при отриманні патенту.

Записи у Книзі ведуться у хронологічній послідовності господарських операцій на основі первинних документів.

Склад доходів і витрат для розрахунку єдиного податку визначений Федеральним законом та наказом Мінфіну РФ.

Крім ведення Книги доходів і витрат, підприємство здійснює облік касових операцій та щоквартально надає статистичну звітність “Відомості про основні показники діяльності малого підприємства” органам статистики.

У цьому звіті містяться такі дані:

- середня чисельність працівників за звітний період;
- фонд оплати праці, нарахований працівникам;
- виручка від реалізації продукції (робіт, послуг) без ПДВ та акцизного збору;
- витрати на виробництво та реалізацію продукції;
- прибуток, обсяг продукції (робіт, послуг) у відпускних цінах;
- інвестиції у основний капітал.

Суб’єкти малого підприємництва (СМП) України – платники єдиного податку, що є юридичними особами, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку і звітності, самостійно обирають одну з двох ставок єдиного податку:

- 6 відсотків суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без урахування акцизного збору у разі сплати податку на додану вартість;
- 10 відсотків суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), за винятком акцизного збору, у разі включення податку на додану вартість до єдиного податку.

Суб’єкти підприємницької діяльності – юридичні особи сплачують єдиний податок щомісяця не пізніше 20 числа наступного місяця на окремий рахунок відділень Державного казначейства України

Згідно з чинним законодавством СМП може застосовувати спрощену систему оподаткування, обліку та звітності поряд з чинною системою оподаткування, обліку та звітності на свій вибір.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, базою оподаткування у малих підприємств, що застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності у РФ може бути як сукупний дохід без сум нарахованої заробітної плати, так і валова виручка. Податок на додану вартість не є критерієм для встановлення ставки оподаткування.

В Україні базою оподаткування є виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), за винятком акцизного збору, і залежить від того, чи СМП є платником податку на додану вартість.

В Росії мале підприємство само розподіляє єдиний податок між Федеральним бюджетом та бюджетом суб’єктів РФ та місцевих бюджетів за встановленими на законодавчому рівні ставками податку.

В Україні отримувачем єдиного податку від СМП є Державне казначейство, яке здійснює подальший розподіл отриманих коштів за встановленими відсотками.

Подальші дослідження здійснюватимуться в напрямку вивчення досвіду державної підтримки, організації бухгалтерського обліку та оподаткування малих підприємств країн Центральної Європи, СНД, Китаю та інших країн Азії.

1. Кондаков Н.П. *Бухгалтерский учет: Учеб. пособие для переподготовки и повышения квалификации бухгалтеров // Досье бухгалтера.* – М.: ИНФРА-М, 2003. – Вып. 3. – 319 с.
2. *Нормативная база бухгалтерского учета: Сборник официальных материалов / Предисловие и составление А.С. Бакаева.* – М.: Бухгалтерский учет, 2000. – 400 с.
3. Закон України “Про державну підтримку малого підприємництва” № 2063-III від 19 жовтня 2000 року.
4. Указ

Президента України “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб’єктів малого підприємництва” № 727/98 від 3 липня 1998 року зі змінами і доповненнями. 5. Харченко Н. Нотатки до звіту платника єдиного податку (консультація для юридичних осіб) // Бухгалтерія. – 2005. – 11 квітня (№ 15 (638)). – С. 15–19. 6. Малий бізнес України. Підприємці здатні відродити країну. Асоціація сприяння розвитку приватного підприємництва в Україні “Єднання”. – 1997. – 144 с. 7. Іванов Ю. Рік 2005: у спрощеній системі знову зміни) // Бухгалтерія. – 2005. – 11 квітня (№ 15 (638)). – С. 137–143.

УДК.336:658.15

М.Т. Бець, Н.М. Клим*

Інститут підприємництва та перспективних технологій
при Національному університеті “Львівська політехніка”

*Національний лісотехнічний університет України

ОПТИМІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ

© Бець М.Т., Клим Н.М., 2007

Розглянуто загальні положення та принципи податкового планування у напрямку його оптимізації мінімізацією податків законним шляхом. Вивчено показники для формування системи оцінювання податкового навантаження та ефективності податкової політики підприємства щодо мінімізації податкових платежів.

Generals and principles of the tax planning and also directions of his optimization are considered by minimization of taxes by a legal way. Indexes are studied for forming of the system of estimation of efficiency of tax policy of enterprise.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв’язок із важливими науковими та практичними завданнями. Адаптація вітчизняних підприємств в ринкових умовах на фоні існуючих економічної, політичної та соціальної криз сприяє впровадженню та застосуванню оптимальних підходів до планування.

Планування – це розробка й прийняття цільових настанов кількісного і якісного характеру й визначення шляхів найефективнішого їх досягнення [1, с. 235]. Планування фінансово-господарської діяльності підприємств дає змогу пов’язати наявні можливості підприємства з можливістю їх використання, передбачити витрати, доходи та фінансові результати.

Недосконалість податкового законодавства на фоні посилення податкового тиску на підприємства-платники, спонукають останніх ухилятися від сплати податків, що є злочином перед державою. Разом з тим, використання підприємствами можливих законних способів щодо мінімізації податків дають змогу протистояти фінансовим труднощам. Сьогодні мінімізація податків стає одним з найважливіших завдань фінансового управління підприємства в контексті управління фінансовими ресурсами.

Зростання значення економічних важелів управління прибутковістю діяльності підприємства передбачає застосування оптимальних підходів до податкового планування та оцінки його ефективності. У більшості підприємств податкове планування ототожнюється із застосуванням легальних методів зменшення податкового навантаження на підприємство під час формування так званого „податкового календаря” без врахувань сучасних методологічних підходів його оптимізації. Вивчення сучасних методологічних засад податкового планування напрямку оптимізації, а також оцінювання його ефективності набуває особливої актуальності для кожного підприємства.