

*Використані джерела інформації:*

1. Россия-Франция: 10 веков вместе. История отношений // Российская газета. – № 5121 (42). – 2 марта 2010 г.
2. А: / Перспективы. Фонд исторической перспективы // Фёдоров С.М. Российско-французские отношения: в поисках стратегического партнёрства.
3. Акимов Ю.Г., Костюк Р.В., Чернов И.В. Франция в мировом порядке начала XXI в. – СПб.: Изд-во СПб. Ун-та, 2007.
4. Громько А.А. История внешней политики СССР. 1917–1980. – М.: Изд. МИД СССР, 1981.
5. Межгосударственные отношения России и Франции. – М., 2010.

\*\*\*

УДК 657.1

**Сук Л.К.,**  
**д.е.н., проф. кафедри бухгалтерського обліку та аудиту**  
**Національний університет біоресурсів**  
**і природокористування України, м. Київ**

### **ФОРМИ ОБЛІКУ ДЛЯ ПІДПРИЄМСТВ МАЛОГО БІЗНЕСУ**

*У статті розглядаються форми бухгалтерського обліку, які використовуються на малих підприємствах, оцінюється їх відповідність вимогам податкового законодавства.*

*В статье рассматриваются формы бухгалтерского учёта, используемые на малых предприятиях, оценивается их соответствие требованиям налогового законодательства.*

*The article examines the forms of accounting used by small companies, estimated their compliance with tax laws.*

*Постановка проблеми.* Останнім часом в Україні звертається увага на малий бізнес. Для успішного його ведення необхідний відповідний облік. Порядок організації бухгалтерського обліку регулюється Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [1], Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та іншими нормативно-правовими документами. Понад десять років здійснюється реформування бухгалтерського обліку в Україні. Проте ефективність його дуже низька. Залишаються невирішеними ряд методичних підходів до обліку на малих підприємствах. Потребує поглиблення дослідження теорії ведення обліку, зокрема необхідність подвійного запису.

*Аналіз останніх публікацій.* Порядок ведення бухгалтерського обліку на малих підприємствах висвітлено в ряді навчальних посібників [2, 3, 4, 5], методичних рекомендацій, проте немає однозначного вирішення питань застосування форм обліку.

*Метою даної статті є аналіз та оцінка форм бухгалтерського обліку для підприємств малого бізнесу.*

*Виклад основного матеріалу.* Форма бухгалтерського обліку визначається побудовою облікових реєстрів, їх взаємозв'язком, послідовністю і способом облікових записів у них. Є різні форми бухгалтерського обліку. Вибір їх залежить від того, які вимоги поставлені перед обліком у системі управління підприємницькою діяльністю. Під час вибору форми обліку в Україні враховують, головним чином, вимоги податкового законодавства.

Для малих підприємств рекомендувалися різні варіанти обліку. Так, Міністерство фінансів України наказом від 31 травня 1996 р. № 112 затвердило “Вказівки про склад та порядок заповнення облікових реєстрів малими підприємствами” [6]. Згідно з цими вказівками малі підприємства, які здійснюють за місяць не більше ніж 100 господарських операцій, не мають виробництва продукції і робіт, пов'язаних з великими матеріальними витратами, застосовують просту форму обліку. Малі підприємства з простим технологічним процесом виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, які здійснюють за місяць не більш ніж 300 господарських операцій, можуть застосовувати спрощену форму бухгалтерського обліку.

За простої форми обліку ведуть один бухгалтерський реєстр – Книгу обліку господарських операцій. На підставі первинних документів у ній реєструють господарські операції, відображаючи суми за рахунками методом подвійного запису. Дані книги використовують для підрахунку доходів, витрат і складання фінансової звітності.

Обмежитися веденням такої книги можуть лише деякі малі підприємства. Більшість з них має паралельно вести аналітичний облік за рахунками в окремих відомостях. Отже, це по суті використання форми обліку “Журнал-головна”, при якій Головною книгою є Книга обліку господарських операцій, а реєстрами аналітичного обліку – відомості. Ця форма проста у використанні і забезпечує керівництво підприємства необхідною інформацією.

При спрощеній формі для обліку використовують спеціальні відомості, яких затверджено дев'ять форм:

Відомість обліку основних засобів, нарахованих амортизаційних відрахувань (зносу) – форма В-1;

Відомість обліку виробничих запасів, готової продукції і товарів – форма В-2;

Відомість обліку витрат на виробництво – форма В-3;

Відомість обліку грошових коштів і фондів – форма В-4;

Відомість обліку розрахунків та інших операцій – форма В-5;

Відомість обліку реалізації – форма В-6;

Відомість обліку розрахунків з постачальниками – форма В-7;

Відомість обліку заробітної плати – форма В-8;

Відомість (шахова) – форма В-9.

Кожна відомість призначена для обліку за одним або кільком економічно однорідними рахунками. У малому підприємстві потрібно визначити, який рахунок ведеться у конкретній відомості.

У разі використання перелічених відомостей послідовність облікового процесу така: із первинних документів записують інформацію у відомості, по них підраховують підсумки і взаємно їх звіряють, обороти по кредиту рахунків переносять у відомість шахову (Головну книгу), по якій складають баланс.

Отже, використання відомостей – це по суті застосування спрощеного варіанту журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку, яка широко використовується на практиці.

Міністерство фінансів України наказом № 422 від 25 червня 2003 р. затвердило “Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами” [7] (далі – Рекомендації). Рекомендаціями знову передбачено, що малі підприємства можуть використовувати просту і спрощену форми бухгалтерського обліку, але вони дещо відмінні від прийнятих раніше (у 1996 р.).

Просту форму обліку застосовують малі підприємства з незначним документооборотом, які здійснюють діяльність з виконання нематеріаломістких робіт і послуг. Ця форма передбачає використання одного реєстру – Журналу обліку господарських операцій. Проведене дослідження показує, що процес ведення Журналу не має суттєвих відмінностей порівняно з використанням Книги обліку господарських операцій, яка рекомендувалась раніше. Тобто, залишається спрощений варіант форми “Журнал-головна”.

Спрощена форма бухгалтерського обліку передбачає використання відомостей (табл.1). На підставі первинних і зведених документів у них роблять запис за дебетом і кредитом відповідних рахунків. У відомостях поєднано синтетичний і аналітичний облік, тому окремо аналітичний облік не ведеться. Наприкінці місяця обороти з кредиту рахунків переносять до оборотно-сальдової відомості, яка є Головною книгою шахової форми.

Використання для обліку відомостей, перелічених у таблиці, – це знову по суті застосування спрощеного варіанта журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку, в якому об’єднано відомості (записи за дебетом рахунків) і журнали-ордери (записи за кредитом рахунків) в єдиний реєстр – відомість.

Розглянуті варіанти форм передбачають ведення бухгалтерського обліку в малих підприємствах з використанням подвійного запису.

Податковим кодексом України визначено (пункт 44.2, стаття 44), що платники податку на прибуток, що оподатковуються за ставкою нуль відсотків та відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 статті 154 цього Кодексу, ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат з метою обрахунку об’єкта оподаткування за методикою, затвердженою Міністерством фінансів України [8].

Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (стаття 3, пункт 3) передбачено, що підприємства, які мають право ведення спрощеного обліку доходів і витрат та не зареєстровані платниками податку на додану вартість, можуть узагальнювати

інформацію в регістрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису [1].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва” визначає (пункт 9), що суб’єкти малого підприємництва, які мають право на застосування спрощеного обліку доходів і витрат та які не зареєстровані платниками податку на додану вартість, можуть систематизувати інформацію, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, в регістрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису [9].

Таблиця 1

### Відомості для обліку в малих підприємствах

| Назва відомості  | Номери рахунків    |
|--|--------------------|
| <b>Відомість 1-м</b>   |                    |
| Розділ I. Облік готівки і грошових документів  | 30, 33             |
| Розділ II. Облік грошових коштів та їх еквівалентів  | 31                 |
| <b>Відомість 2-м. Облік запасів</b>  | 20, 21, 26         |
| <b>Відомість 3-м</b>   |                    |
| Розділ I. Облік розрахунків з дебіторами і кредиторами за податками й платежами, довгострокових зобов’язань і доходів майбутніх періодів | 37, 55, 64, 68, 69 |
| Розділ II. Облік розрахунків з оплати праці  | 66                 |
| <b>Відомість 4-м</b>   |                    |
| Розділ I. Облік необоротних активів та амортизації (зносу)   | 10, 13             |
| Розділ II. Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів  | 14, 15, 16, 18, 35 |
| <b>Відомість 5-м</b>   |                    |
| Розділ I. Облік витрат   | 90, 96             |
| Розділ II. Облік витрат на виробництво   | 23                 |
| Розділ III. Облік доходів і фінансових результатів   | 44, 70, 74, 79     |
| Розділ IV. Облік власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечень майбутніх витрат і платежів                                   | 39, 40, 47, 48     |
| <b>Оборотно-сальдова відомість</b>   | Головна книга      |

Таким чином, є правові основи вести бухгалтерський облік у малих підприємствах без застосування подвійного запису.

Міністерство фінансів України наказом від 15 червня 2011 р. № 720 затвердило “Методичні рекомендації із застосування регістрів

бухгалтерського обліку малими підприємствами”. Методичні рекомендації [10] визначають систему реєстрів, порядок і спосіб реєстрації а узагальнення інформації в них без застосування подвійного запису.

Передбачено використовувати чотири журнали:

Журнал 1-мс обліку активів;

Журнал 2-мс обліку капіталу і зобов’язань;

Журнал 3-мс обліку доходів;

Журнал 4-мс обліку витрат.

Інформацію про господарські операції із первинних документів переносять у журнали, а на їх основі складають спрощений фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва (рис.).

У журналі 1-мс накопичують інформацію, яка використовується для заповнення активу балансу, а в журналі 2-мс – пасиву балансу. Назви колонок цих журналів ідентичні із відповідними статтями балансу.

За потреби до журналу 1-мс ведуть дві відомості: Відомість 1.1-мс обліку необоротних активів і Відомість 1.2-мс обліку нарахування амортизації. Перша з них призначена для обліку основних засобів, а друга – для нарахування і обліку їх амортизації.

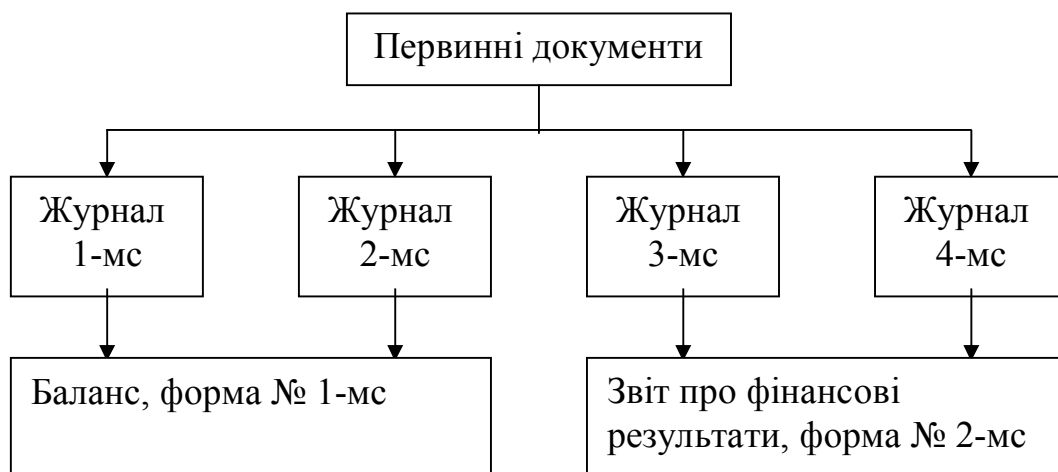


Рис. 1. Послідовність відображення операцій у реєстрах бухгалтерського обліку в малих підприємствах без подвійного запису

До журналу 2-мс ведуть дві відомості: Відомість 2.1-мс обліку розрахунків з постачальниками, іншими кредиторами та бюджетом, Відомість 2.2-мс обліку розрахунків з працівниками. Перша з них забезпечує аналітичний облік розрахунків з кредиторами та бюджетом, а друга – аналітичний облік розрахунків з працівниками. Тут має бути забезпечений облік розрахунків конкретно з кожною юридичною та фізичною особою.

Запропоновано Відомість 4.1-мс обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів, яка забезпечує інформацію про витрати на ремонт основних засобів та їх віднесення у витрати виробництва або на

збільшення балансової вартості об'єктів, що необхідно для вирахування прибутку.

Передбачений порядок записів є складним і заплутаним. Ним можуть користуватися підприємства, які мають досить незначну кількість господарських операцій.

Ми вважаємо, що на підприємствах, які повинні складати баланс, недоцільно вести облік без застосування подвійного запису. Якщо потрібний баланс будь-якого розміру (повний, скорочений, спрощений), то необхідний і подвійний запис у бухгалтерському обліку. Уникнути його неможливо навіть у цих спрощених Методичних рекомендаціях. Проілюструємо це прикладами.

Операція 1. Отримано від постачальника матеріальні цінності. Тут потрібно записати у журнал 1-мс у графу 10 “Запаси надійшло” і одночасно записати у журнал 2-мс у графу 15 “Кредиторська заборгованість нарахована”.

Операція 2. Оплачено постачальнику за раніше отримані товари (погашено заборгованість). Пишемо у журнал 1-мс у графу 15 “Грошові кошти вибуло” і одночасно записуємо у журнал 2-мс у графу 14 “Кредиторська заборгованість сплачено”.

Операція 3. Нараховано амортизацію основних засобів. Пишемо у журнал 1-мс у графу 6 “Амортизація нараховано” і одночасно записуємо у журнал 4-мс у графу 16 “Амортизація основних засобів, нематеріальних активів”.

Аналогічна ситуація по будь-якій господарській операції. Таким чином, в цих Методичних рекомендаціях подвійний запис використовується, а прагнення його не замінити ускладнює розуміння змісту господарських операцій і порядок їх обліку.

Будь-яка господарська операція викликає зміни в балансі. Їх є чотири типи:

1. Операції зачіпають тільки актив балансу, зумовлюють зміни в структурі статей активу: одна стаття активу збільшується, а друга зменшується на однакову суму. При цьому загальна сума балансу не змінюється;

2. Операції зачіпають тільки пасив балансу, зумовлюють зміни в структурі статей пасиву: одна стаття пасиву збільшується, а друга зменшується на однакову суму. При цьому загальна сума балансу не змінюється, як і в першому випадку;

3. Операції зачіпають актив і пасив балансу, зумовлюють збільшення залишків по статтях активу і пасиву балансу на одну і ту ж суму. Загальна сума балансу при цьому також збільшується, але рівність між активом і пасивом балансу зберігається;

4. Операції зачіпають актив і пасив балансу, зумовлюють зменшення залишків по статтях активу і пасиву балансу на одну і ту ж суму. Загальна сума балансу при цьому також зменшується, але рівність між активом і пасивом балансу зберігається.

Отже, якщо ми хочемо мати баланс, то потрібний і подвійний запис. Без нього не можна обійтися навіть у малих підприємствах.

Фізичні особи-підприємці зобов'язані вести “Книгу обліку доходів і витрат, яку ведуть фізичні особи-підприємці, крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування, і фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність” (далі – Книга), форма якої затверджена наказом ДПА України від 24 грудня 2010 р. №1025.

Книга має бути прошнурована та пронумерована, зареєстрована у державній податковій службі із зазначенням кількості сторінок, підписом, печаткою і датою.

Записи в Книгу здійснюються на підставі первинних документів по мірі їх надходження. Кожний документ записують окремо.

В Книзі зазначають суму отриманих доходів, понесених витрат і вираховують чистий дохід, що підлягає оподаткуванню.

Дані книги використовують для складання податкової декларації та аналізу підприємницької діяльності.

Під час ведення книги фізична особа-підприємець не використовує подвійний запис. Вона не зобов'язана готувати баланс і подавати його в складі фінансової звітності, а тому обходиться без подвійного запису.

Висновки: 1. На малих підприємствах доцільно використовувати просту і спрощену форми бухгалтерського обліку.

2. Проста форма передбачає ведення журналу обліку господарських операцій і є аналогом форми обліку “Журнал-головна”.

3. Спрощена форма передбачає ведення спеціальних відомостей і є спрощеним варіантом журнально-ордерної форми обліку.

4. На малих підприємствах, у яких у склад фінансової звітності включено баланс, не потрібно відмовлятися від подвійного запису.

*Використані джерела інформації:*

1. Закон України від 16 липня 1999 р. № 996–XIV “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
2. Дроб'язко С.І., Козир Т.М., Холод С.Б. Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу: Навч. посіб./За заг. ред. П.Й. Атамаса. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 416 с.
3. Дем'яненко М. Я., Саблук П. Т. та ін. Облік у селянському (фермерському) господарстві: Навч. посіб. – К. : ІАЕ УААН, 2001. – 403 с.
4. Матвійв М.Я., Хомин П.Я. Бухгалтерський облік на малих підприємствах за різними формами: Навч. посіб. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 352 с.
5. Михайлов М.Г., Полятикіна Л.І., Славкова О.П. Організація бухгалтерського обліку на підприємствах малого бізнесу: Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
6. Вказівки про склад та порядок заповнення облікових реєстрів малими підприємствами, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 травня 1996 р. № 112. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
7. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 25 червня 2003 р. № 422. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
8. Податковий кодекс України: – К.: Паливода А.В., 2011. – 536 с.

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 25 лютого 2000 р. № 39, у редакції наказу від 24 січня 2011 р. № 25. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
10. Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 15 червня 2011 р. № 720. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

\*\*\*

УДК 657.421.1:63

**Сук П.Л.,**  
**д.е.н., проф. кафедри бухгалтерського обліку та аудиту**  
**Національний університет біоресурсів і природокористування**  
**України, м. Київ**

### **ОБЛІК БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ РОСЛИННИЦТВА**

*В статті розглядається оцінка та облік біологічних активів рослинництва і сільськогосподарської продукції, пропонується кореспонденція рахунків для відображення операцій з реалізації незібраного урожаю.*

*В статье рассматривается оценка и учёт биологических активов растениеводства и сельскохозяйственной продукции, предлагается корреспонденция счетов для отображения операций по реализации несобранного урожая.*

*The evaluation and accounting of biological assets of plant growing and agricultural crops production are considered in the article. It is proposed the correspondence of accounts for the reflection of transactions of sale of untaken crops.*

**Постановка проблеми.** З 1 січня 2003 р. набрав чинності міжнародний стандарт бухгалтерського обліку “Сільське господарство”. Аналогом його в Україні є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку [далі – П(С)БО] 30 “Біологічні активи” [1], яке вступило в дію з 1 січня 2007 р. За цей період по ньому проведена широка дискусія серед вчених, а також набута практика його застосування. Тому Міністерство фінансів України наказом від 18 березня 2011 р. № 372 внесло суттєві зміни до раніше прийнятого П(С)БО 30 “Біологічні активи”. Але до цього часу залишається низка невирішених методологічних і практичних питань, пов’язаних з веденням обліку біологічних активів рослинництва, зокрема, їх оцінка, реалізація незібраного урожаю, калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції тощо.

**Аналіз останніх наукових досліджень.** Питання обліку біологічних активів розглядали Гончаренко Н.В. [2], Дудкевич О.В. [3], Жук В.М. [4], Канцуров О.О. [5], Скиба О.І. [6] та інші вчені. Вони досліджували методику оцінки біологічних активів, визначення фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності тощо. Проте не мають однозначного вирішення питання оцінки та обліку біологічних активів рослинництва і