



## АДМІНІСТРАТИВНЕ, ФІНАНСОВЕ ТА ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВО

*Синкова О.М.,*

*доцент кафедри державно-правових  
дисциплін Донецького національного  
університету, кандидат економічних наук*

### НОРМАТИВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ В МАЛИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Здійснювані в Україні економічні реформи є головною умовою становлення та розвитку малого підприємництва. Досвід зарубіжних країн свідчить, що малі та середні підприємства відіграють велику роль в економіці, їх розвиток впливає на прискорення науково-технічного прогресу, насичення ринку товарами необхідної якості, на створення додаткових робочих місць, тобто вирішує численні актуальні економічні, соціальні та інші проблеми. В усіх економічно розвинутих країнах держава здійснює підтримку малого підприємництва.

В умовах ринкової економіки особливе значення має правове регулювання спрощеної форми обліку і звітності як один із напрямів державної підтримки малого підприємництва.

Детальному дослідженню проблем правового регулювання обліку і звітності малих підприємств присвячені роботи І.О. Богатирьова,<sup>1</sup> О.М. Вінник<sup>2</sup>, Г.Р. Побережної<sup>3</sup>, В.С. Щербини<sup>4</sup> та інші.

В.А. Луговой виділяє п'ять ознак, які характеризують діяльність малих підприємств: відносно невелика кількість продуктів, що виробляються (послуги, ноу-хау, технології); порівняно невеликі ресурси (людські ресурси, капітал); менш розвинуті системи управління, адміністративних процедур та технологій, що потрібні для оцінки та контролю становища підприємства; утримання засновниками підприємства і (або) родичами головних управлінських посад<sup>5</sup>.

Незважаючи на наявну законодавчу базу і значні правові дослідження у сфері обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва, низка проблем вимагає більш детального вивчення. До числа актуальних проблем відноситься розвиток єдиних концептуальних положень з методології бухгалтерського, статистичного і податкового обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва.

Правове регулювання системи спрощеного обліку і звітності малого підприємництва включає визначення: критеріїв визнання платника суб'єктом даного виду обліку; обмежень на використання даної системи обліку; порядку реєстрації суб'єктів господарювання як

<sup>1</sup> Богатирев И.А. Теоретические аспекты управления развитием малых предприятий // Экономика та право. – 2003. – № 2. – С.42-49.

<sup>2</sup> Вінник О. Проблеми уніфікації вимог до суб'єктів господарювання та їх організаційно-правових форм // Підприємництво, господарство і право. – 2000. – №8. – С.3-7.

<sup>3</sup> Побережна Г.Р. Критерії віднесення підприємств до категорії малих та середніх // Економіка АПК. – 1999. – № 3. – С. 18-20.

<sup>4</sup> Щербина В.С. Господарське право України. – К.: Атіка, 1999. – С. 29.

<sup>5</sup> Луговой В.А. Организация бухгалтерского учета на предприятиях малого и среднего бизнеса: Справочное пособие. – М: Инвестфонд, 1998. – С.48.



суб'єктів малого підприємництва, що перейшли на спрощений режим оподаткування та обліку; процедури повернення вказаних суб'єктів на звичайний режим обліку і звітності.

В наш час правовий статус суб'єктів малого підприємництва регулюється нормативними актами міждержавного характеру і законодавством України. Зокрема Угодою про підтримку і розвиток малого підприємництва в державах – учасницях СНД, якою передбачено, що з метою формування ринкової інфраструктури в країнах СНД визнається статус суб'єкта малого підприємництва відповідно до законодавства держави, яка здійснює його реєстрацію.

В Україні правовий статус суб'єктів малого підприємництва регламентується сукупністю нормативних актів, основу яких складає Господарський кодекс, Закони України “Про державну підтримку малого підприємництва”, стандарти бухгалтерського обліку та інші.

Для малих підприємств у порядку, встановленому законодавством України, може застосовуватися спрощена система оподаткування бухгалтерського обліку і звітності, яка передбачає:

- заміну сплати встановлених законодавством податків і зборів (обов'язкових платежів) сплатою єдиного податку;
- вживання спрощеної форми бухгалтерського обліку і звітності.

Правове регулювання спрощеної форми обліку і звітності знайшло відображення в Законі “Про бухгалтерський облік і звітність в Україні” та в підзаконних нормативних актах:

Положенні про спрощену форму бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва від 30 вересня 1998 р.;

Вказівках про склад і порядок заповнення облікових реєстрів малими підприємствами від 31 травня 1996 року;

Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва від 19 квітня 2001 року;

Положенні (стандарти) 25 “Фінансовий облік суб'єкта малого підприємництва” від 14 березня 2000р.

Пільги малим підприємствам, у тому числі у сфері обліку і звітності, розглядаються як компенсація менших можливостей самофінансування та отримання кредитів, що можуть бути об'єктивно здобуті ними через фінансові ринки.

Аналіз проблем використання спрощеної форми обліку і звітності суб'єктами малого підприємництва показує, що в наш час поняття “суб'єкт малого підприємництва” у бухгалтерському обліку і “мале підприємство” в статистичному обліку не збігаються.

Критеріями для віднесення підприємств до категорії малих є: середня кількість працюючих у звітному періоді (календарному році) – не більше 50 осіб і обсяг річного валового доходу не більше 1 млн. грн. В той же час спрощену форму звітності можуть застосовувати не всі малі підприємства, а тільки ті з них, які не займаються видами діяльності, забороненими для суб'єктів малого підприємництва.

Отже, спрощену форму можуть застосовувати юридичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності будь-якої форми власності і організаційно-правової форми, що задовольняють кількісним критеріям, вказаним у Законі, за винятком довірчих товариств, страхових компаній, банків, ломбардів, інших фінансово-кредитних і небанківських фінансових установ, суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють діяльність у сфері грального бізнесу, здійснюють обмін іноземної валюти, які є виробниками і імпортерами піддакцизних товарів, а також суб'єктів підприємницької діяльності, у статутному фонді яких частина внесків, яка належить юридичним особам – засновникам і учасникам цих суб'єктів, які не є суб'єктами малого підприємництва, перевищує 25 відсотків.

Відповідно до законодавства разом із суб'єктами малого підприємництва спрощену форму обліку і звітності можуть застосовувати представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності.



В наш час у бухгалтерському і статистичному обліку України використовуються різні критерії при кваліфікації підприємств як суб'єктів малого бізнесу.

Порівняльний аналіз кількісних критеріїв для віднесення підприємств до малих в статистичному обліку базується на галузевому підході: в промисловості і сільському господарстві – до 50 осіб, в будівництві – до 40, в торгівлі і громадському харчуванні – до 15, в інформаційно-обчислювальному обслуговуванні – до 10, в охороні здоров'я – до 10, в освіті – до 10, в науці і науковому обслуговуванні – до 20, в інших галузях – від 10 до 14 працюючих. Диференціація суб'єктів господарювання на основі вказаних критеріїв використовується для макроекономічного вивчення їх діяльності<sup>6</sup>.

В той же час у бухгалтерському обліку і звітності використовується єдиний для всіх галузей критерій за чисельністю працюючих – 50 осіб.

Відсутність єдиного методологічного підходу до визначення критеріїв у бухгалтерському і статистичному обліку обумовлена в першу чергу використанням різних понять: "мале підприємство" – в статистичному обліку, "суб'єкт малого підприємництва" – в бухгалтерському. Крім того, поняття "суб'єкт малого підприємництва" в бухгалтерському обліку і звітності розповсюджується на оподаткування, оскільки спрощена форма обліку і звітності призначена для розрахунку податкових зобов'язань суб'єктів господарювання.

В умовах гармонізації законодавства України із законодавством Європейського Союзу важливе значення має розробка єдиних методологічних вимог до визначення суб'єктів малого підприємництва.

Як одну з передумов використання єдиного методологічного підходу щодо віднесення підприємницьких структур до сфери малого бізнесу Г.Р. Побережна називає можливість зіставляти результати діяльності різних підприємницьких структур на міжнародному рівні, аналізувати їх функціональний внесок у розвиток національної економіки.

Крім того, використання єдиного підходу сприятиме ухваленню об'єктивних рішень відносно адресної підтримки малих підприємств у сфері пільгового фінансування і кредитування

Аналіз критеріїв для віднесення підприємств до категорії малих в законодавстві окремих країн ЄС показує, що при їх визначенні використовуються три підходи: кількісний, якісний, комбінований.

Кількісний підхід використовує такі доступні для аналізу критерії, як середньорічна кількість працюючих, обсяг продажу продукції (послуг), балансова вартість активів.

Згідно з колишнім визначенням малих підприємств у ЄС єдиним критерієм була чисельність зайнятих, у новому визначенні використовується комбінація критеріїв: чисельність зайнятих – не більше 100 чол., розмір власних основних активів не менше 75 млн. євро за умови, що частка великої компанії в статутному фонді підприємства не перевищує однієї третини. Крім того, в законодавстві ЄС виділяються мікропідприємства з чисельністю зайнятих до 9 осіб.

В той же час в окремих країнах ЄС використовуються і інші критерії. Наприклад, у виробничій сфері Великобританії фірма вважається малою, якщо середньорічна кількість працюючих не перевищує 200 осіб. У Франції розмір фірми у різних галузях економіки оцінюється по-різному. Якщо в галузі, що виробляє устаткування, на підприємстві працюють до 500 осіб, вона належить до числа малих, то в сільському господарстві і харчовій промисловості з чисельністю зайнятих понад 200 осіб вважається великою.

<sup>6</sup> Villiers, Charlotte. European Company Law –Towards Democracy. – European business law library).- Ashgate Publishing Company. – Dartmouth, 1998. – P. 146-152.



Іноді як критерій використовується тільки чисельність працівників підприємства (в Данії до 10 осіб, в Ірландії – до 50 осіб для малого бізнесу, до 250 – для середнього). В Бельгії підприємство, що має право на визнання малим, повинне одночасно задовольняти обмеженням на чисельність зайнятих, сукупний річний оборот і валюту балансу. В деяких країнах, наприклад, в Люксембурзі, підприємство повинне для визнання його малим задовольняти одночасно всім кількісним вимогам до оборотного капіталу, річного обороту і прибутку.

Чинне законодавство в Росії передбачає визнання підприємства малим, якщо воно задовольняє обмеженням: за середньорічною чисельністю працівників, диференційованою по галузях, а для спрощеної форми – гранична чисельність зайнятих 15 осіб незалежно від виду діяльності.

В законодавстві України всі підприємства диференціюються на три групи: великі, середні і малі залежно від чисельності зайнятих і обсягу річного валового доходу.

Міжнародна організація економічного співробітництва та розвитку (OECD), а яку входять економічно розвинуті країни, визначає підприємства з чисельністю до 19 осіб як “зовсім малі”, до 99 осіб — як «малі», від 100 до 499 — як “середні” і понад 500 осіб — як “великі”<sup>7</sup>.

В Японії в залежності від чисельності працюючих малі та середні підприємства поділяються на сім груп; 1-4 осіб, 5-9 осіб, 10-29 осіб, 30-49 осіб, 50-59 осіб, 100-299 осіб, 300-499 осіб.

У Податковому кодексі США виділено розділ про так звані S-corporations або small corporations, які налічують не більше 35 акціонерів і задовольняють деяким іншим вимогам. Акціонери включають у свої податкові декларації всі дані щодо доходів від приросту капіталу, прибутку та інші, сама ж корпорація не сплачує податку на прибуток<sup>8</sup>.

Реформування системи бухгалтерського обліку і звітності підприємств малого бізнесу в Україні потребує вирішення питань:

- узгодження правового регулювання бухгалтерського, статистичного та податкового обліку суб’єктів малого підприємництва;
- гармонізації законодавства України та ЄС стосовно кваліфікаційних ознак малих підприємств з метою удосконалення процедури підготовки ними фінансової звітності;
- розробки методичних рекомендацій стосовно облікової політики малих підприємств, враховуючи відмінності у процедурах обліку і підготовки звітності та розвитку внутрішньогосподарського обліку.

Законодавством України передбачена можливість самостійного вибору суб’єктом підприємницької діяльності спрощеної форми для організації діяльності і ведення обліку.

Суб’єкт малого підприємництва може перейти на спрощену форму тільки у разі погашення заборгованості по всіх встановлених податках і обов’язкових платежах за попередній звітний (податковий) період. Заборгованістю по податках і зборах вважається невплата заробітної платні. Заборгованість розраховується на кінець останнього звітного періоду в бухгалтерському обліку окрім суми, нарахованої за останній звітний місяць, якщо при цьому на дату подачі заяви про перехід на спрощену систему бухгалтерського обліку та оподаткування ще не наступив термін виплати заробітної платні за останній звітний місяць.

Державною податковою адміністрацією України був затверджений Порядок ведення книги обліку доходів і витрат суб’єкта малого підприємництва – юридичної особи від 12.10.99 N 554, що застосовує спрощену систему оподаткування, обліку і звітності. Таким чином, суб’єкт

<sup>7</sup>Messere K.C. Tax Policy in OECD Countries: Choices and Conflicts», IBFD Publication BV, Amsterdam. – 1993. – р. 136.

<sup>8</sup> Brid R., Oldman O. Taxation in Developing Countries. – Washington. - IMF, 1990. – P. 56-78.



малого підприємництва для обкладення єдиним податком повинен враховувати всі надходження, одержані на його розрахунковий рахунок і в касу від продажу продукції (товарів, робіт, послуг), суми понадреалізаційних доходів, виручки від іншої реалізації.

Положення (стандарт) 25 встановлює зміст і форму Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва у складі Балансу (форма 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма 2-м) та порядок заповнення його статей. Показники цього звіту приводяться в тисячах гривень з одним десятковим знаком.

Низка нормативних документів розповсюджується на всі підприємства незалежно від форми організації бухгалтерського обліку. Зокрема Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Мінфіну від 24.05.95 р. № 88, яке встановлює порядок створення, ухвалення і відображення в бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових реєстрів та бухгалтерської звітності.

Статтю 10 Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" для підтвердження правильності і достовірності даних бухгалтерського обліку і звітності передбачено проведення юридичними особами інвентаризації майна, грошових коштів і фінансових зобов'язань. Державними підприємствами інвентаризація проводиться відповідно до "Інструкції про інвентаризацію основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків і інших статей балансу", затвердженої наказом Головного управління Державного казначейства України від 30 жовтня 1998 року. Для підприємств інших форм власності інструкція з інвентаризації затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994 року.

Аналіз матеріалів практики вживання законодавства про облік і звітність в адвокатських об'єднаннях у зв'язку з переходом на єдину систему обліку і звітності показав, що важливе значення має організаційно-правова форма суб'єкта підприємництва. Зокрема, в листі від 07.03.2000 р. Державної податкової адміністрації України відзначено, що положення Указу стосуються тільки суб'єктів підприємницької діяльності і не розповсюджуються на професійні організації, грошові кошти яких складаються з членських внесків.

Спрощена система обліку, звітності і оподаткування для малих підприємств розглядається як окремий вид пільг. Вона дозволяє знизити витрати на ведення бухгалтерського обліку та адміністративні витрати державних органів на перевірку і контроль. В той же час спрощена форма створює можливості для способів ухилення, від сплати податків, що важко ідентифікуються. У зв'язку з цим важливо раціонально розробити правові заходи, по можливості, що виключають зловживання.

Оскільки для малих підприємств не відміняється безумовна вимога зберігати первинну документацію, перехід від спрощеної системи до загальноприйнятого обліку технічно можливий. Більш того, якщо податкові органи встановлять, що підприємство істотно не задовольняє критерію малого і розбіжності в податкових зобов'язаннях при загальноприйнятій і спрощеній системах значні, вони можуть вимагати від підприємства повернення до стандартного обліку з початку поточного податкового періоду і розрахунку податкових зобов'язань відповідно до порядку, прийнятого для великих і середніх підприємств.

Таким чином, в законодавстві передбачено, що :

– мале підприємство не є окремою організаційно-правовою формою господарювання, це не особлива організаційно-правова форма, а підприємство, зареєстроване в будь-якій організаційно-правовій формі, яке відповідає ознакам, передбаченим у законодавстві України, які дають йому право на ті або інші пільги, як пріоритетному напрямку у розвитку підприємництва;



– при переході малого підприємства на спрощену форму обліку, звітності та оподаткування необхідна його додаткова реєстрація з метою встановлення відповідності показників діяльності малого підприємства нормативним вимогам;

– для малих підприємств, що перейшли на спрощену форму обліку і звітності, передбачені пільги при оподаткуванні, складанні і оприлюдненні статистичної і бухгалтерської звітності.

Вдосконалення правового регулювання обліку і звітності в малих підприємствах потребує уточнення поняття суб'єкта малого підприємництва, інтеграції правових положень, що стосуються пільг для суб'єктів малого підприємництва, а також визначення напрямів і форм державної підтримки суб'єктів малого підприємництва.

*Стаття рекомендована до друку кафедрою державно-правових дисциплін  
Донецького національного університету  
(протокол № 1 від 4 вересня 2003 року)*



*Яременко О.І.,*

*головний науковий співробітник Науково-дослідного центру правової інформатики  
АПРН України, кандидат наук з  
державного управління, доцент*

## **ІНФОРМАЦІЯ ЯК ОБ'ЄКТ ПРАВОВИХ ВІДНОСИН: ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ**

Інформація відіграє важливу роль в суспільній життєдіяльності протягом всієї історії людства і є одним із ключових ресурсів цивілізаційного розвитку. Процес становлення та розвитку інформаційного суспільства в Україні на сучасному етапі обумовлює необхідність подальшого вдосконалення системи правового регулювання суспільних відносин, об'єктом яких є інформація, та актуалізує наукові дослідження в цій сфері.

Процес наукового вивчення інформації як об'єкта правових відносин пройшов кілька етапів. Вперше, наприкінці 70-х років ХХ ст., інформацію як юридичну категорію дослідив А.Б. Венгеров, який вважав, що виникнення взаємозв'язку інформації та права обумовлювалось розвитком автоматизації управління народним господарством<sup>1</sup>.

Наступним етапом стало дослідження у 80-х роках вченими В.Е. Краснянським, М.М. Рассоловим, М.Я. Швецем та іншими інформації в контексті загальних проблем державного управління, управління в галузі права та внутрішніх справ<sup>2</sup>. В цей же час Ю.М. Батуріним, В.М. Ведяхіним, А.І. Іойришом, Р.А. Калюжним, І.Ф. Кузьмінім було видано

<sup>1</sup> Венгеров А.Б. Право и информация в условиях автоматизации управления. – М.: Юрид. лит., 1978. – 289 с.; Венгеров А.Б. Категория «информация» в понятийном аппарате юридической науки // Советское государство и право. – 1977. – № 10. – С. 70-78.

<sup>2</sup> Див., напр.: Краснянский В.Э. Правовая информация в системе государственного и хозяйственного управления. – Ленинград: Изд-во Ленинград. ун-та, 1984. – С. 5; Рассолов М.М. Управление, информация и право. – М.: Мысль, 1983. – 157 с.; Рассолов М.М. Проблемы управления и информации в области права. – М.: Юрид. лит., 1991. – 291 с.; Швец Н.Я. Автоматизированные системы управления органами внутренних дел. – К., 1983. – 202 с.