

УДК: 657.1: 334.012.64

Гоголь Т.А., к.е.н., доцент,

Ніпорко Н.І.,

Чернігівський державний технологічний університет

## **АНАЛІЗ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЇ БАЗИ З РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО БІЗНЕСУ**

Проведено аналіз нормативно-правової бази з регулювання бухгалтерського обліку суб'єктів малого бізнесу, виявлення її невідповідностей та шляхів врегулювання і удосконалення.

Ключові слова: бухгалтерський облік, малий бізнес, спрощена форма обліку, нормативно-правова база.

Gogol T., Niporko N.

## **ANALYSIS OF LEGAL FRAMEWORK TO GOVERN ACCOUNTING SMALL BUSINESS ENTITY**

The analysis of the legal framework to regulate the accounting of small businesses, identification of discrepancies and regulation.

Key words: accounting, small business, simplified form of accounting, regulatory framework.

Гоголь Т.А., Ніпорко Н.І.

## **АНАЛИЗ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЙ БАЗЫ ПО РЕГУЛИРОВАНИЮ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА СУБЪЕКТОВ МАЛОГО БИЗНЕСА**

Проведен анализ нормативно-правовой базы регулирования бухгалтерского учета субъектов малого бизнеса, выявление ее несоответствия и путей урегулирования.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, малый бизнес, упрощенная форма учета, нормативно-правовая база.

**Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** За останні десятиліття розвиток ринкових відносин, зростання кількості суб'єктів малого підприємництва та їх значення для соціально-економічного розвитку країни, прийняття Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів

зумовили значні зміни в регулюванні бухгалтерського обліку в секторі малого бізнесу в Україні. Спрощення вимог до ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності для малих підприємств є пріоритетним завданням державної політики регулювання даного сектору економіки не тільки в Україні, але і в багатьох західних країнах. Розробка нормативно-правових актів, які сприяли спрощенню організації бухгалтерського обліку та складанню фінансової і податкової звітності, призвела до виявлення ряду невідповідностей в існуючих нормативно-правових актах, а також узгодження існуючої та новоствореної нормативної бази, що потребує проведення її аналізу, виявлення невідповідностей, шляхів узгодження та удосконалення.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Вагомий внесок у дослідження проблем реформування та трансформації національної системи бухгалтерського обліку у відповідності з вимогами ринкової економіки та МСФЗ, удосконалення методики бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва зробили вітчизняні та зарубіжні вчені, зокрема Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Григор'єва Т., Гура Н.О., Дем'яненко М.Я, Жук В.М., Ловінська Л.Г., Литвин Н.Б., Лучко М.Р., Мельник Т.Г., Милявська Е.П., Михайлов М.Г., Моторина Т.М., Огічук М.Ф., Свидерський Є.І., Сопко В.В., Жабін О.І., Славкова О.П., Швець В.Г. та інші. Однак, враховуючи наявні теоретичні розробки, проблеми удосконалення організаційно-методологічних засад бухгалтерського обліку та звітності малого бізнесу в Україні досі залишаються не вирішеними.

**Цілі статті.** Мета статті полягає в аналізі нормативно-правової бази з регулювання бухгалтерського обліку суб'єктів малого бізнесу, виявлення її невідповідностей, шляхів узгодження та удосконалення.

**Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Поняття суб'єктів малого підприємництва в Україні встановлено Господарським кодексом України (ГКУ), до яких відносяться фізичні особи-підприємці та юридичні особи, з середньообліковою чисельністю працюючих за рік до 50 осіб та обсягом річного доходу до 10 млн євро [1].

В березні 2012 року, з прийняттям нового Закону України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні» (від 22.03 2012 р.) [4] в Господарський кодекс було внесено зміни в частині визначення суб'єктів господарювання за їх розмірами. Введено нове поняття «суб'єкти мікропідприємства», до яких відносяться фізичні особи-підприємці та юридичні особи, з середньообліковою чисельністю працюючих за звітний період до 10 осіб та обсягом річного доходу до 2

млн євро [1]. Отже, з суб'єктів малого підприємництва виділено окрему групу осіб, які відносяться до мікропідприємств, що відповідає класифікації підприємств за їх розмірами в міжнародній практиці.

З радянських часів малі підприємства мають можливість на спрощення облікового процесу (застосування спрощеного плану рахунків та облікових реєстрів), однак лише з розвитком ринкових відносин в країні це стало одним з пріоритетних напрямків державної підтримки розвитку малого підприємництва в Україні. Крім того, для полегшення процедури ведення обліку для цілей оподаткування для окремої категорії малих підприємств було законодавчо запроваджено спрощену систему оподаткування, обліку і звітності.

Отже, державна програма регулювання сектору малого підприємництва в Україні в частині регулювання бухгалтерського обліку направлена на трансформацію національної системи бухгалтерського обліку з метою прискорення процесу її приведення у відповідність з вимогами ринкової економіки та МСФЗ, в частині удосконалення методології і організації бухгалтерського обліку для суб'єктів малого підприємництва в частині зближення бухгалтерського обліку і податкових розрахунків та максимального спрощення процедури ведення бухгалтерського обліку для складання фінансової звітності.

Після реформування системи бухгалтерського обліку (починаючи з 2000-х років) спрощення процедури організації бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності з метою зменшення витрат на його ведення забезпечуються впровадженням на підприємстві спрощеної технології облікового процесу: використанні спрощеного плану рахунків бухгалтерського обліку (від 19.04.2001 р. № 186), облікових реєстрів, призначених для малих підприємств (від 25.06.03 р. № 422) і норм П(С)БО 25 для складання фінансового звіту суб'єктів малого підприємництва (від 25.02.00 року № 39) [5; 6; 8].

Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами № 422 дали можливість узагальнювати інформацію про господарські операції за простою і спрощеною формою бухгалтерського обліку з використанням методу подвійного запису. Проста форма бухгалтерського обліку передбачає використання Журналу обліку господарських операцій та Відомості 3–м з обліку розрахунків з оплати праці, з дебіторами і кредиторами. Спрощена форма бухгалтерського обліку передбачає узагальнення інформації про господарські операції у реєстрах бухгалтерського обліку, а саме використання відомостей 1–м – 5–м, побудова яких відповідає застосуванню спрощеного Плану рахунків та формуванню звітності

відповідно до П(С)БО 25. Організація бухгалтерського обліку за простою і спрощеною формою бухгалтерського обліку передбачають накопичення даних у відповідних відомостях (які закриваються щомісяця) на підставі первинних документів типових форм.

В зв'язку з приведенням у відповідність визначень доходів і витрат Податкового кодексу України і П(С)БО, в 2011 р. внесено зміни до спрощеного плану рахунків, а саме виключено рахунки 8-го класу (84 «Операційні витрати» і 85 «Інші витрати») та введено рахунки 9-го класу (90 «Собівартість реалізованої продукції», 91 «Загальновиробничі витрати», 96 «Інші витрати») та рахунки 48 «Цільове фінансування» і 74 «Інші доходи». Зміни у спрощеному плані рахунків вимагають уточнення та удосконалення форми та змісту відомостей, в яких відображаються відповідні доходи і витрати (відомості 2-м, 3-м, 4-м, 5-м), а також виникла необхідність у внесенні змін до Методичних рекомендацій № 422 в частині заповнення окремих граф відомостей [5].

Крім спрощеного бухгалтерського обліку для окремої категорії малих підприємств з метою зниження податкового тягаря і зниження витрат на податковий облік передбачається застосування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності. За період 1999–2011 рр. спрощена система оподаткування, обліку та звітності регулювалась Указом Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» № 727/98, яким були встановлені критерії по чисельності працюючих до 50 осіб та обмеження виручки від реалізації до 1 млн грн для малих підприємств, які мали право сплачувати єдиний податок за ставками 6% і 10% від суми виручки від реалізації продукції [9]. Відповідно цей Указ звужував кількість малих підприємств, які могли користуватися спрощеною процедурою розрахунку та сплати податків.

Відтак, організація облікового процесу на малих підприємствах, які перейшли на спрощену систему оподаткування, обліку і звітності та узагальнення інформації про господарські операції для складання фінансової звітності та формування податкових показників здійснювалась з використанням журналу обліку господарських операцій та відомостей 1-м – 5-м, а для формування показників розрахунку єдиного податку – книги доходів і витрат.

Починаючи з 2011 р. відбулися значні зміни у регулюванні обліку і звітності у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України (ПКУ), метою якого було врегулювання бухгалтерського обліку і податкових розрахунків, в тому числі для суб'єктів малого підприємництва.

В рамках підтримки малого бізнесу для окремої категорії малих підприємств (які відповідають критеріям п. 154.6 статті 154 ПКУ) введена тимчасова (з 1.04 2001 р. до 1.01 2016 р.) нульова ставка податку на прибуток, а також надано право ведення спрощеного обліку доходів і витрат для складання фінансової звітності.

До таких підприємств відносяться (п. 154.6 статті 154 ПКУ) платники податку на прибуток, у яких розмір доходів кожного звітного податкового періоду нарастаючим підсумком з початку року не перевищує 3 млн грн та нарахованої за кожний місяць звітного періоду заробітної плати (доходу) працівників, які перебувають з платником податку у трудових відносинах, є не меншим, ніж 2 мінімальні заробітні плати, розмір якої встановлено законом, та які відповідають одному із таких критеріїв [2]:

а) утворені в установленому законом порядку після 1 квітня 2011 р.;

б) діючі, у яких протягом трьох послідовних попередніх років (або протягом усіх попередніх періодів, якщо з моменту їх утворення пройшло менше трьох років), щорічний обсяг доходів задекларовано в сумі, що не перевищує 3 млн грн, та у яких середньооблікова кількість працівників протягом цього періоду не перевищувала 20 осіб;

в) які були зареєстровані платниками єдиного податку в період до набрання чинності ПКУ та у яких за останній календарний рік обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) становив до 1 млн грн та середньооблікова кількість працівників становила до 50 осіб.

Для цієї категорії малих підприємств (відповідно до п. 44.2. ПКУ та з прийнятими змінами до Закону України «Про бухгалтерський облік») розроблено та затверджено нові Методичні рекомендації від 15.06.11 р. №720 [7] для ведення спрощеного обліку доходів і витрат без застосування подвійного запису (використання плану рахунків) для складання фінансової звітності та розрахунку об'єкта оподаткування. Однак, в нових методичних рекомендаціях існує суттєве обмеження щодо можливості їх використання, а саме малі підприємства не повинні бути платниками ПДВ.

Методичні рекомендації №720 пропонують обліковувати доходи і витрати у розроблених спеціальних журналах і відомостях, інформація з яких переноситься у згрупованому вигляді до спрощеного фінансового звіту. Систематизація господарських операцій здійснюється в таких журналах обліку господарських операцій:

журнал 1—мс обліку активів;

журнал 2—мс обліку капіталу і зобов'язань;

журнал 3—мс обліку доходів;

журнал 4–мс обліку витрат.

В разі потреби та значного обсягу господарських операцій (і це в межах 300 тис. гривень) додатково малі підприємства можуть також застосовувати відомості обліку господарських операцій:

Відомість 1.1–мс обліку необоротних активів;

Відомість 1.2–мс обліку нарахування амортизації;

Відомість 2.1–мс обліку розрахунків з постачальниками, іншими кредиторами та бюджетом;

Відомість 2.2–мс обліку розрахунків з працівниками;

Відомість 4.1–мс обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів.

Крім того, методичні рекомендації дають можливість малим підприємствам використовувати додаткові реєстри (виготовлені самостійно) для узагальнення інформації про господарські операції щодо окремих активів, зобов'язань, капіталу, доходів та витрат, підсумкові дані з яких будуть переноситись до відповідних граф журналів.

Наступні зміни в законодавчому врегулюванні бухгалтерського обліку підприємств малого бізнесу відбулися з прийняттям Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності». З 1 січня 2012 р. були введені зміни до ПКУ в частині запровадження єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва. Платники єдиного податку 4 групи (юридичні особи, у яких середньооблікова кількість працівників не перевищує 50 осіб та обсяг доходу не перевищує 5 млн грн – ст. 296.1.3. ПКУ) за ставкою 5% (не платники ПДВ) використовують дані спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат для складання фінансової звітності згідно з новими Методичними рекомендаціями 2011 року, а платники єдиного податку 4 групи за ставкою 3% (платники ПДВ) застосовують спрощену форму бухгалтерського обліку згідно з Методичними рекомендаціями 2003 року.

Отже, в даний час діє два накази Міністерства фінансів України, які регулюють спрощену форму організації бухгалтерського обліку для малих підприємств:

1) методичні рекомендації щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами від 25.06.03 р. № 422 застосовують юридичні особи, що зареєстровані платниками ПДВ та відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 статті 154 ПКУ, а також платники єдиного податку 4 групи за ставкою 3%. Такі малі підприємства мають право на спрощений облік доходів і витрат із застосуванням спрощеного плану рахунків, ведення обліку в облікових

регістрах форми 1–м – 5–м та складання фінансового звіту суб'єктів малого підприємництва (форми 1–м та 2–м).

Однак, в П(С)БО 25 існує обмеження щодо малих підприємств окремих видів діяльності, які не можуть складати Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва. До них відносяться довірчі товариства, страхові компанії, банки, ломбарди, інші фінансово-кредитні та небанківські фінансові установи, суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють обмін іноземної валюти, є виробниками та імпортерами підкацизних товарів, суб'єкти підприємницької діяльності, у статутному фонді яких частка вкладів, що належить юридичним особам – засновникам та учасникам цих суб'єктів, які не є суб'єктами малого підприємництва, перевищує 25%, а також представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності [8]. Отже, підприємствам, що не можуть складати фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва, використовувати Методичні рекомендації № 422 не доцільно, та і не достатньо.

2) методичні рекомендації із застосування регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами від 15.06.11 р. № 720 застосовують юридичні особи, які не зареєстровані платниками ПДВ та відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 статті 154 ПКУ, а також платники єдиного податку 4 групи за ставкою 5%. Такі малі підприємства мають право на спрощений облік доходів і витрат без застосування подвійного запису (без використання плану рахунків), ведення обліку в облікових регістрах журналах 1–мс – 4–мс і відомостях 1.1–4.1 та складання спрощеного фінансового звіту суб'єктів малого підприємництва (форми 1–мс та 2–мс).

На думку авторів, основним практичним обмеженням до застосування Методичних рекомендацій № 720 є гранична сума від здійснення операцій з постачання товарів (послуг) за останні 12 місяців, яка не повинна перевищувати 300 тис. грн (без ПДВ) (ст. 181.1 ПКУ), що автоматично зменшує в рази кількість підприємств, які мають право на застосування спрощеного обліку доходів і витрат. Тому що підприємства з річним оборотом до 3 млн грн або навіть до 1 млн грн вже через декілька місяців діяльності повинні зареєструватися платниками ПДВ в разі перевищення обсягу операцій купівлі-продажу 300 тис. грн і перейти на застосування Методичних рекомендацій №422 і спрощеного плану рахунків.

**Висновки.** В процесі дослідження нормативно-правової бази регулювання бухгалтерського обліку підприємств малого бізнесу зроблені наступні висновки.

Із суб'єктів малого підприємництва виділено окрему групу суб'єктів мікропідприємництва, що узгоджено з вимогами до поділу підприємств за розмірами в розвинених країнах, однак в Україні відсутнє нормативно-правове регулювання діяльності даної категорії малих підприємств, в тому числі в сфері бухгалтерського обліку і оподаткування.

Регулювання організації спрощеного бухгалтерського обліку підприємств малого бізнесу здійснюється ПКУ (спрощена система обліку, оподаткування і звітності) та нормативними документами Міністерства фінансів України (спрощена форма бухгалтерського обліку і звітності).

З прийняттям змін до спрощеного плану рахунків з'явилась необхідність в удосконаленні форм та змісту відомостей спрощеного обліку (2-м – 5-м) та внесенні змін в Методичні рекомендації №422 щодо використання рахунків 9-го класу.

Кількість малих підприємств, які можуть вести спрощений облік доходів і витрат (згідно з методичними рекомендаціями №720) без застосування подвійного запису для складання фінансової звітності та розрахунку об'єкта оподаткування суттєво скорочена колом підприємств, які не є платниками ПДВ (обсяг операцій з постачання товарів (послуг) за останні 12 місяців не перевищує 300 тис. грн).

З 1 січня 2012 р. з прийняттям змін до Податкового кодексу України окрема категорія малих підприємств, які є платниками єдиного податку отримала право на організацію спрощеного обліку доходів і витрат (для платників ПДВ – згідно з Методичними рекомендаціями №422, для неплатників ПДВ – згідно з Методичними рекомендаціями №720).

Суттєві відмінності між організацією облікового процесу за методичними рекомендаціями 2011 р. і 2003 р. для малих підприємств полягають в можливості узагальнення інформації про господарські операції без застосування методу подвійного запису, можливості використання не тільки типових, але і самостійно складених первинних документів і облікових регістрів, в можливості самостійного вибору періодичності складання облікових регістрів.

1. Господарський Кодекс України від 16.01.03 р. № 436-IV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
2. Податковий Кодекс України від 02.12.10 р. № 2755-VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
3. Закон України «Про державну підтримку малого підприємництва» від 19.10.00 р. №2063-III // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/T002063.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T002063.html).
4. Закон України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні» від 22.03.12р. № 4618-VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4618-17>.



5. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку» від 19.04.01 р. № 186 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01>.
6. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами» від 25.06.03 р. № 422 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon.nau.ua/doc/?doc\\_id=196041](http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=196041).
7. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами» від 15.06.11 р. № 720 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article%3Fart\\_id=296068&cat\\_id=285157](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article%3Fart_id=296068&cat_id=285157)
8. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» від 25.02.00 р. № 39 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>.
9. Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» від № 727/98 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу до сайту : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/727/98>.