

А. В. Хмелюк,
к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку й аудиту,
Дніпродзержинського державного технічного університету

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ МАЛОГО БІЗНЕСУ ЗГІДНО З ПОДАТКОВИМ КОДЕКСОМ УКРАЇНИ

Здійснено аналіз розвитку спрощеної форми бухгалтерського обліку з урахуванням змін нормативно-правової бази та досліджено особливості технологічних аспектів облікового процесу в зв'язку із веденням в дію Податкового кодексу України. Аналіз діючої законодавчо-нормативної бази дає змогу дійти висновку про удосконалення підходів до визначення критеріїв суб'єктів малого підприємництва та умов застосування спрощеної форми обліку.

The analysis of development of the simplified form of record-keeping is carried out taking into account changes normatively legal bases and the features of technological aspects of registration process are investigational in connection from a conduct in an action of the Internal revenue code of Ukraine. Analysis of operating legislatively normative gives bases possibility to come to the conclusion about the improvement of going near determination of criteria of small business and terms of application of the simplified form of account entities.

Ключові слова: суб'єкти малого підприємництва, спрощена форма обліку, проста форма.

Keywords: small business entities, simplified form of account, simple form.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначає Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Згідно із даним законом державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств. Поряд з тим Закон відмічає, 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. Мова ведеться про особливості ведення обліку суб'єктів малого підприємництва.

Диференціація вимог щодо обліку та звітності передбачає вирішення низки практичних питань, зокрема визначення критеріїв суб'єктів малого бізнесу, діапазонів значень у межах обраних критеріїв, підходів і сфер спрощення, правил аудиту. Проблемними залишається питання щодо критеріїв виокремлення суб'єктів малого підприємництва.

Податковий кодекс України розділ XIV «Спеціальні податкові режими» встановлює правові засади застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, а також справлення єдиного податку. А зміст і форму Фінансового звіту суб'єктів підприємницької діяльності регламентує П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва».

Особливості організаційно-правової структури суб'єктів малого підприємництва обумовлюють специфіку організації обліку на малих підприємствах. В першу чергу це стосується форми бухгалтерського обліку як системи регістрів обліку суб'єктів малого підприємництва, порядку та способу реєстрації в них.

Удосконалення форми бухгалтерського обліку СМП забезпечить дотримання єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Питанням організації обліку малих підприємств присвячено значну кількість публікацій, в яких піднімаються проблеми щодо критеріїв віднесення до суб'єктів підприємницької діяльності [6] та форм організації бухгалтерського обліку. Досить детально розглянуті питання щодо складання податкової звітності по єдиному податку [5] та застосуванні спрощеної форми фінансової звітності для малого бізнесу [7]. Проте введення в дію змін до ПКУ, П(С)БО №25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» та Закону України

«Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» потребують на додаткове дослідження та тлумачення особливостей організації обліку малих підприємств.

ВИКЛАД МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Поняття “мале підприємство” було введено в Україні в 1991 році п.2 ст.2 Закону України “Про підприємства в Україні”.

З 1.01.2004 р. Закон №887 утратив свою дію з вступом в силу Господарського кодексу України від 16.01.2003 р. №436 – IV. Так, згідно з п.7 ст. 63 малими підприємствами (не залежно від форми власності) є підприємства. В яких за звітний (фінансовий) рік:

- середньооблікова чисельність робітників не перевищує 50 чоловік;
- обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) не перевищує 70 мільйонів гривень.

Таким чином, критеріями для віднесення підприємства до малих є чисельність працюючих і обсяг валового доходу від реалізації продукції (табл.1).

Таблиця 1. Класифікація підприємств за їх розміром згідно із ГКУ

Тип підприємства	Критерії визнання	
	Середньооблікова чисельність працюючих за звітний рік, осіб	Обсяг валового доходу від реалізації продукції, млн. грн.
Велике	>250	Сума >100
Середнє	50-250	70<Сума<100
Мале	50<	70<Сума

Слід відмітити, що в Європейській практиці найпоширенішими є три критерії: чисельність працівників, підсумок балансу та оборот. До малих підприємств відносять підприємства з кількістю працівників 50 осіб, оборотом 10 млн. євро та підсумком балансу 10 млн. євро.

В законодавстві України існують непорозуміння щодо критеріїв віднесення до малих підприємств. Податковий кодекс України, що набув чинності з 1.01.2011 року не містив окремих положень для малих підприємств (розділ було вилучено) [1]. Але в статті 154 Податкового кодексу відмічено умови звільнення від податку на прибуток. В той же час вступає в дію з 1.04.2011 року Наказ «Про внесення змін до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва». В стандарті вказано, що суб'єктами малого підприємництва є юридичні особи, що відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 статті 154 Податкового кодексу (рис. 1).



Рис.1. Критерії для застосування ставки 0 % для платників податку на прибуток згідно з Податковим кодексом України на період

1.042011р.-1.01.2016р. (Стаття 154.6)

Зауважимо, що саме для таких підприємств застосовується на період з 1 квітня 2011 року до 1 січня 2016 року ставка 0 відсотків для платників податку на прибуток [1].

Крім того, введений розділ IV «Спеціальні податкові режими» [1] визначає критерії віднесення до суб'єктів господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування (табл.2).

**Таблиця 2. Умови застосування спрощеної системи оподаткування обліку та звітності
(Стаття 291.4 ПКУ)**

Групи платників єдиного податку	Критерії віднесення до групи
Перша група – фізичні особи	1) не використовують працю найманих осіб; 2) обсяг доходу протягом календарного року не перевищує 150000 гривень
Друга група – фізичні особи	1) не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб; 2) обсяг доходу не перевищує 1000000 гривень.
Третя група – фізичні особи	1) не використовують працю найманих осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб; 2) обсяг доходу не перевищує 3000000 гривень.
Четверта група – юридичні особи	1) середньооблікова кількість працівників не перевищує 50 осіб; 2) обсяг доходу не перевищує 5000000 гривень.

Отже, згідно з діючим законодавством України мають право на застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності малі підприємства, що відповідають критеріям визначеним в п.154.6 та 291.4 ПКУ.

Крім цього, малі підприємства – СПД мають право самі вибирати форму обліку, вони можуть пристосовувати реєстри обліку до специфіки своєї роботи.

Аналітичний і синтетичний облік на малих підприємствах можна вести у типових реєстрах, що рекомендовані Міністерством фінансів України наказом від 25.06.2003 р. №422. (табл.3).

Таблиця 3. Реєстри аналітичного і синтетичного обліку малих підприємств за спрощеною формою згідно з Методичними рекомендаціями від 25.06.2003р. №422

Назва реєстрів	Рахунки, згідно з спрощеним Планом рахунків
Журнал обліку господарських операцій	Всі рахунки
Відомість 1М обліку готівки і грошових документів	30, 31
Відомість 2М обліку запасів	20, 21, 26
Відомість 3М обліку розрахунків з дебіторами і кредиторами, за податками й платежами, довгострокових зобов'язань і доходів майбутніх періодів	37, 55, 64, 66, 68, 69
Відомість 4М обліку необоротних активів та амортизації (зносу), капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів	10, 13, 14, 15, 16, 18, 35
Відомість 5М обліку витрат, доходів і фінансових результатів, власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечення майбутніх витрат і платежів	23, 39, 40, 44, 47, 48, 70, 74, 79, 90, 91, 96
Оборотно-сальдова відомість	Всі рахунки

Спрощена форма обліку передбачає застосування замість журналів або журналів – ордерів Відомостей (всього 5) (табл.3). Крім того даним положенням передбачено введення простої форми обліку з використанням тільки Журналу господарських операцій та Відомості 3М. Така побудова реєстрів відповідає застосуванню спрощеного Плану рахунків та формуванню звітності відповідно до П(С)БО 25.

Після прийняття Податкового кодексу України від 02.12.2010р. №2755-VI відбулися чергові зміни не тільки в підходах до встановлення критеріїв визнання суб'єктів малого підприємництва, а і в організації ведення бухгалтерського обліку та спрощеного обліку доходів і витрат.

На сьогодні чинні два накази Міністерства фінансів України, які встановлюють спрощені форми бухгалтерського обліку для малих підприємств:

- Методичні рекомендації бухгалтерського обліку малими підприємствами від 25.06.2003р. №422;
- Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами від 15.06.2011р. №720.

Юридичні особи, які зареєстровані платниками ПДВ і відповідають критеріям, визначеним п.154.6 ст. 154 Податкового кодексу України, та платники єдиного податку групи 4 за ставкою 3% мають право на спрощений облік доходів і витрат із застосуванням спрощеного Плану рахунків, ведення обліку в облікових

регістрах, затверджених методичними рекомендаціями №422, і складання фінансового звіту суб'єктів малого підприємництва (форми №1м та №2м).

Юридичні особи, які не зареєстровані платниками ПДВ та відповідають критеріям, визначеним п.154.6 ст.154 Податкового кодексу України, та платники єдиного податку групи 4 за ставкою 5% мають право на спрощений облік доходів і витрат без застосування подвійного запису (без використання плану рахунків), ведення обліку в облікових регістрах, затверджених Методичними рекомендаціями №720, і складання спрощеного фінансового звіту суб'єктів малого підприємництва (форми №1мс та форми №2мс).

Відповідно до Методичних рекомендацій №720 обліковувати доходи і витрати слід у розроблених спеціальних журналах і відомостях, інформацію з яких переносять у згрупованому вигляді до спрощеного фінансового звіту.

Однак у нових Методичних рекомендаціях №720 існує суттєве обмеження щодо можливостей використання форм, а саме малі підприємства не повинні бути платниками ПДВ, а відповідно гранична сума від здійснених операцій з постачання товарів (послуг) за останні 12 місяців не перевищує 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. Отже, підприємства з річним оборотом до 3 млн. грн. або навіть до 1 млн. грн. вже через кілька місяців діяльності повинні зареєструватися платниками ПДВ у разі перевищення обсягу операцій купівлі-продажу 300 тис. грн. і перейти на застосування Методичних рекомендацій №422 і спрощеного плану рахунків.

Такий підхід до ведення обліку, на нашу думку лише ускладнює відображення господарських операцій та призводить до не співставлення показників фінансової звітності малих підприємств.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Загальний розвиток господарства, вдосконалення процесу управління, зростання ролі інформації для прийняття обґрунтованих економічних рішень, створення умов для приведення системи бухгалтерського обліку до міжнародних вимог сприяли вдосконаленню організаційних засад бухгалтерського обліку в різних секторах економіки, в тому числі підприємств малого бізнесу. Протягом останніх 20 років відбувалися зміни в підходах до встановлення критеріїв суб'єктів господарювання, які мали право на застосування спрощеної форми обліку, а також у методологічних аспектах облікового процесу підприємств малого бізнесу.

Постійне введення нових форм обліку, як системи реєстрів відображення господарських операцій: журнальна форма обліку; спрощена форма обліку; проста форма обліку; спрощена проста форма обліку без застосування подвійного запису ускладнюють відповідність ведення обліку згідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»: «...єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України: чинне законодавство станом на 10 грудня 2010 року:- К.: Алеута; Центр учбової літератури, 2011. – 488с.
2. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами №422 від 25.06.2003р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=196041.
3. Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами №720 від 15.06.2011р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article%>.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва" із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів N 1591 від 09.12.2011р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO25.aspx>.
5. Гоголь Т. Аналіз розвитку спрощеної форми бухгалтерського обліку в Україні// Бухгалтерський облік і аудит. -2012. - №7. – С.10-19.
6. Моссаковський В. Необхідність інтеграції звітної інформації// Бухгалтерський облік і аудит. -2012. - №8. – С.3-9.
7. Гоголь Т. Спрощена форма організації бухгалтерського обліку для підприємств малого бізнесу (не платників ПДВ) без застосування подвійного запису// Бухгалтерський облік і аудит. -2012. - №11. – С.3-17.