

Шайхет И.О.

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ МАЛОГО БІЗНЕСУ

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

Shaikhet I.O.

FEATURES OF THE ACCOUNT BY SMALL BUSINESS

***Анотація.** У статті проаналізовано матеріали чинного законодавства щодо особливостей обліку та складання звітності суб'єктами малого підприємництва. У статті також досліджуються особливості і основні проблеми визначення поняття «Суб'єкт малого підприємництва» в контексті Податкового кодексу України, а також пропонуються деякі шляхи вирішення цих проблем.*

Особлива увага приділена порівнянню визначення малих підприємств в Україні та за кордоном, а також можливість імплементації іноземного досвіду в українські реалії.

***Ключові слова:** бухгалтерський облік малих підприємств, звітність, мале підприємство.*

***Abstract.** In articles materials of the current legislation concerning features of the account and drawing up the reporting by small business entities are analysed. In article features and the main problems of definition of concept "Small business entity" in the context of the Tax code of Ukraine are also investigated, and also some solutions of these problems are offered.*

The special attention is paid to comparison definition of small enterprises in Ukraine and abroad, and it a possibility of implementation of foreign experience in the Ukrainian realities.

***Keywords:** accounting of small enterprises, reporting, small enterprise.*

Актуальність. Актуальність теми роботи визначається тим, що особливе місце в сучасній економіці України належить малому підприємству, що сприяє поступовому створенню значного шару дрібних власників, що повинно стати гарантом політичної стабільності й забезпечення демократичних реформ. Поряд із тим гармонізація фінансової звітності на основі МСФЗ та відсутність окремих законодавчих вимог для обліку діяльності малих підприємств у багатьох країнах і в Україні потребує диференційного підходу до регулювання цих питань.

Диференціація вимог щодо обліку та звітності передбачає вирішення низки практичних питань, зокрема визначення критеріїв МСП, діапазонів значень у межах обраних критеріїв, підходів і сфер спрощення, правил аудиту. Найбільш дискусійним залишається питання щодо критеріїв виокремлення МСП.

Ці проблеми, на наш погляд, визначають актуальність теми дослідження.

Аналіз наукових досліджень та публікацій. Дослідженню теоретичних та практичних аспектів організації бухгалтерського обліку та оподаткування присвячені праці багатьох вчених, таких як Н. Бузак, П. Буряк, С. Голов, Б. Засадний, М. Кобзева, О. Мазіна, Н. Малюга, М. Огійчук, Л. Сук, В. Сопко та ін. Однак, у зв'язку зі змінами, що відбуваються на законодавчому рівні у сфері бухгалтерського та податкового обліку суб'єктів малого підприємства, постійно наявне коло принципово важливих питань організації обліку, що вимагають удосконалення наукових підходів до обґрунтування та оперативного уточнення.

Метою статті є розробка теоретичних й організаційно-методичних положень по вдосконалюванню організації бухгалтерського обліку й формування звітності на підприємствах малого бізнесу, спрямованих на підвищення ефективності їхньої діяльності.

Результати досліджень. У чинному законодавстві такі поняття, як "мале підприємство", "суб'єкт малого підприємництва", "платник єдиного податку", тісно пов'язані.

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.

Поняття "мале підприємство" є широким і включає як платників єдиного податку, так і інші підприємства, що підпадали до 01.01.2004 р. під дію п. 2 ст. 2 Закону про підприємства в Україні і є такими з 01.01.2004 р. відповідно до ч. 7 ст. 63 Господарського кодексу України. Тобто основним критерієм до 01.01.2004 р. була сфера діяльності підприємства, другорядним – чисельність працівників, а з 01.01.2004 р. такими критеріями є чисельність працюючих і обсяг валового доходу від реалізації продукції [1].

Поява у ГКУ нової класифікації суб'єктів малого, середнього та великого підприємництва (ч. 3 ст. 55 цього Кодексу), що об'єднала в собі визначення суб'єктів малого підприємництва, яке раніше існувало у ст. 1 Закону № 2063, із колишньою класифікацією підприємств на малі, середні та великі з ч. 7 ст. 63 ГКУ. На сьогодні останню норму з ГКУ виключено, що призвело до зникнення з вітчизняного правового поля визначень малого, середнього та великого підприємства, якими продовжують оперувати інші законодавчі акти, зокрема, ПКУ.

З 19 квітня 2012 року на зміну Закону № 2063, що визначав раніше правові засади державної підтримки суб'єктів малого підприємництва, прийшов Закон № 4618 «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні» від 22.03.2012 р. № 4618-VI, збільшившись при цьому порівняно зі своїм попередником як у довжині назви, так і в обсязі.

Таблиця 1

Критерії віднесення до малих підприємств за ГКУ

Підприємства (так було)	Суб'єкти підприємництва* (так стало)
----------------------------	-----------------------------------------

<p>— середньооблікова чисельність працюючих за звітний (фінансовий) рік не перевищує 50 осіб;</p> <p>— обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за цей період не перевищує 70 млн грн.</p>	<p>юридичні особи у яких:</p> <p>— середня кількість працюючих** за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб;</p> <p>— річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 млн євро, визначену за середньорічним курсом НБУ**</p>
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

** Із числа суб'єктів малого підприємництва ГКУ виділяє підкатегорію суб'єктів мікропідприємництва, до яких відносить фізосіб-підприємців та юридичних осіб, в яких (обидва наведені нижче критерії повинні виконуватися і тими, й іншими):*

— середня кількість працюючих за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб;

— річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 млн євро, визначену за середньорічним курсом НБУ.

Зауважимо, що необхідність запровадження підкатегорії суб'єктів мікропідприємництва наразі не зрозуміла, оскільки Закон № 4618 не надає для них жодних переваг порівняно з іншими категоріями суб'єктів підприємництва, на яких він поширюється.

*** Раніше з визначення, наведеного у ст. 1 Закону № 2063, випливало, що для юридичних осіб — суб'єктів малого підприємництва зазначеним Законом установлювалися ті самі критерії щодо середньооблікової чисельності працюючих та обсягу річного валового доходу, що і для малих підприємств із ч. 7 ст. 63 ГКУ.*

**** Замість традиційних в таких випадках середньооблікової чисельності працюючих та річного доходу в національній валюті законодавець використав середню кількість працюючих та суму доходу в євро, визначену за середньорічним курсом НБУ.*

Слід відзначити, 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.

Податковий кодекс України, що набув чинності з 1.01.2011 року не містить окремих положень для малих підприємств (розділ було вилучено) [2]. 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.

Отже, критерії віднесення до суб'єктів малого підприємництва згідно з Податковим кодексом України:

- підприємства, у яких розмір доходів кожного звітного податкового періоду відображається наростаючим підсумком з початку року та не перевищує трьох мільйонів гривень; нарахована за кожний місяць звітного періоду заробітна плата (дохід) працівників, які перебувають у трудових відносинах, є не менш, ніж дві мінімальні заробітні плати;

- утворені в установленому законом порядку після 1 квітня 2011 року;

- діючі підприємства, 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 у сумі, що не перевищує трьох мільйонів гривень, та у яких середньооблікова кількість працівників протягом періоду не перевищувала 20 осіб.

Відповідно до міжнародних стандартів аудиту термін “мале підприємство” відображає не лише розміри суб'єкта господарювання, а і його типові якісні характеристики. Така класифікація обумовлена тим, що аудит малого підприємства відрізняється від аудиту великого суб'єкта господарювання більш спрощеною документацією і менш складним характером аудиторських перевірок. Серед кількісних показників, що характеризують розмір підприємства можуть бути підсумки у балансі, величина доходу і кількість працівників, але для аудиту вони не є визначальними. Малим називається будь-яке підприємство:

- а) право володіння та управління яким зосереджено у невеликої кількості осіб (часто в руках однієї особи – фізичної особи);

- б) якому властива одна або кілька з таких характеристик:

- незначна кількість джерел доходу;

- спрощена система ведення обліку;

- обмежена кількість заходів внутрішнього контролю та, поряд із цим, можливість нехтувати ними.

Важливо відзначити, що Четверта директива Європейського законодавства про компанії визначає малі та середні підприємства як такі, що на дату подання балансового звіту не перевищують лімітів двох з наступних трьох критеріїв (країни-члени ЄС можуть встановити нижчі критерії, які відповідають умовам їхніх економік):

Валюта балансу, 4,4 млн. євро

Чистий оборот, 8,8 млн. євро

Середня чисельність працівників упродовж фінансового року 50

Разом з цим, слід зазначити, що “IFRS for SMEs” – це повністю самодостатній документ, він не має порядкового номеру і не є частиною решти МСФЗ. Він складається з 35 секцій, кожна з яких адресована: групі статей фінансової звітності (основні засоби, запаси, інвестиції, тощо); звітним формам; видам операцій (витрати по позикам, лізинг, операції з пов’язаними сторонами).

Даним стандартом передбачені спрощення у відношенні до принципів визнання та оцінки окремих активів; при визначенні методів із альтернативних – рекомендований найпростіший; скорочені обсяги розкриття інформації; деякі питання не включені, як малоймовірні для діяльності малих і середніх підприємств [3].

У трактуванні Ради з МСФЗ малі й середні підприємства – це неопублічні комерційні компанії, що становлять фінансову звітність загального призначення для зовнішніх користувачів. У стандарті не наведено кількісних критеріїв, що визначають поняття «малі й середні підприємства», таких як розмір виручки, величина активів, кількість найманих робітників і т. п. Базисним критерієм, за яким Рада з МСФЗ пропонує визначати, чи може компанія використовувати даний стандарт, є саме «непублічність» компанії [4]. Беручи до уваги відсутність кількісних критеріїв, стандарт за змістом скоріше варто було б назвати не «для малих і середніх», а для «непублічних» компаній.

З урахуванням відсутністю єдиної думки країн-членів ЄС щодо перспектив застосування “IFRS for SMEs”, вважаємо, що не треба поспішати з остаточною реалізацією заходів щодо переходу вітчизняних малих підприємств

на власні стандарти бухгалтерського обліку, які б відповідали міжнародним стандартам та ідеям гармонізації.

Аналіз публікацій у наукових журналах за економічним напрямком вказує на неоднозначність сприйняття “IFRS for SMEs”. Не всі країни однаково схвалюють необхідність швидкого прийняття рішення щодо переходу на нові стандарти для малих і середніх підприємств.

Експерти шотландського інституту дотримуються думки про відсутність необхідності перегляду стандартів для МСП.

Німеччиною прийняті й набрали чинності з 1 січня 2010р. альтернативні стандарти для приватних підприємців, малих та середніх підприємств. Приватні підприємці з річною сумою обороту не більше 500 тис. євро і прибутком, який не перевищує 50 тис. – не зобов’язані вести жодних бухгалтерських записів.

Малі підприємства з чисельністю працюючих до 50 осіб з оборотом не більше 4,8 млн. євро – не зобов’язані проходити аудиторську перевірку і складають лише баланс. Середні компанії (250 працюючих й оборот до 19,2 млн. євро) – мають право на спрощений порядок формування звітності. Ці документи можна вважати відповіддю на недостатнє спрощення фінансового обліку “IFRS for SMEs”. Уряд Німеччини вважає, що прийнятий стандарт доцільно застосовувати лише ринково зорієнтованим підприємствам, тобто тим, які відповідають вимогам фінансових аналітиків, професійних інвесторів та інших учасників ринку [9].

Малі підприємства самостійно здійснюють заходи щодо організації бухгалтерського обліку, що фіксуються в наказі. У наказі про організацію бухгалтерського обліку підприємство зазначає такі моменти:

- вибір спрощеної форми ведення бухгалтерського обліку;
- встановлення правил документообігу і технології обробки облікової інформації;
- використання спрощеного плану рахунків бухгалтерського обліку (передбачає тільки синтетичні рахунки, кількість яких становить 25);

- встановлення системи та форми внутрішньогосподарського обліку, звітності та контролю господарських операцій;

- встановлення порядку проведення інвентаризації активів і зобов'язань з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства.

З метою полегшення обліку на малих підприємствах наказом Міністерства фінансів України від 19 квітня 2001 р. № 186 був затверджений спрощений План рахунків бухгалтерського обліку, хоча малі підприємства на власний розсуд вирішують, яким Планом рахунків користуватись - загальним чи спрощеним. Спрощений План рахунків відрізняється тим що складається з рахунків в яких об'єднується декілька рахунків загального Плану рахунків (наприклад до рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами» включають рахунки 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами» і 38 «Резерви сумнівних боргів»).

Відповідно до наказу про облікову політику на підприємстві ведеться бухгалтерський і статистичний облік та звітність в порядку, що встановлюється чинним законодавством. На малих підприємствах бухгалтерський облік складається з первинного обліку (документування господарських операцій), поточного обліку (хронологічні та систематичні відображення господарських операцій на підставі первинних документів у регістрах бухгалтерського обліку) та узагальнюючого обліку (підготовка фінансової звітності, контрольних та аналітичних таблиць).

На малих підприємствах доцільно застосовувати ведення нагромаджувальних документів, які дозволяють проводити записи однорідних господарських операцій в міру їх здійснення на протязі місяця чи періоду виконання робіт [7].

Мале підприємство обирає спрощену форму бухгалтерського обліку, виходячи з потреб свого виробництва і управління, яка застосовується при обліку основних засобів, виробничих запасів [7].

Відповідно до методичних рекомендацій передбачено ведення відомостей від 1-м до 5-м, а узагальнення облікових даних в оборотно-сальдовій відомості. Спрощена форма бухгалтерського обліку може застосовуватися за двома видами: простою та з використанням реєстрів обліку майна малого підприємства.

Для суб'єктів малого підприємництва передбачена можливість складання Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва (форми №1-м, 2-м) та Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва (форми №1-мс та 2-мс).

Так, відповідно до підпункту 3 пункту 291.4 статті 291 Податкового кодексу України – юридичні особи – платники єдиного податку третьої групи (юридичні особи), для складання Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва, ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат.

Висновки. 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. Основним завданням організації обліку на малих підприємствах є створення такої системи отримання інформації, яка б забезпечувала реальне управління суб'єктом малого підприємництва та примноження доходу від його діяльності.

У зв'язку з цим, перспективами майбутніх досліджень у сфері бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва є розробки щодо підвищення інформативності обліку та забезпечення прийняття ефективних управлінських рішень.

Література.

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. №436 - IV
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] : Закон України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>. – Законодавство України.
3. Закон України № 4618 «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні» від 22.03.2012 р. № 4618-VI
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» від 25.02.2000р. № 39 [Електронний ресурс] : Наказ МФУ. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0161-00> – Законодавство України.
5. Наказ Мінфіну України "Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування" від 30.11.1999 р., № 291.
6. Германия упростила жизнь МСП. Принят набор стандартов, альтернативных “IFRS for SMEs” [Електронний ресурс] / Руфаудит. Аудиторская компания. – Режим доступа: <http://www.rufaudit.ru/>
7. Лень, В. С. Бухгалтерський облік в Україні. Основи та практика [Текст] : навч. посіб. / В. С. Лень, В. В. Гливенко. – 4-те вид. – Тернопіль : Навчальна книга-Богдан, 2012. – 752 с.
8. Мазіна О.І. Облік на підприємствах малого бізнесу. Опорний конспект лекцій. – Київ: КНТЕУ, 2012 – 54с.
9. Пактер П. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих і середніх підприємств (МСФЗ для МСП): проблеми країн з економікою, що розвивається// Школа професійного бухгалтера. - 2008, лютий. - №2. - С.4-14.