

**ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ СУБ'ЄКТІВ
МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА –
ЮРИДИЧНИХ ОСІБ**

Критерії визнання малих підприємств

В радянські часи малі підприємства не було виділено в окремий сектор економіки. Однак, починаючи з 60-х років ХХ ст. було виокремлено невеликі підприємства, які мали можливість застосувати спрощену технологію облікового процесу. До таких підприємств відносилися невеликі підприємства у складі яких число облікових працівників не перевищувало 5-7 осіб.

Першим критерієм визнання малого підприємства є чисельність облікових працівників на підприємстві.

Критерії визнання малих підприємств

На початку 90-х років на нормативному рівні було змінено критерії виділення малих підприємств в окремий сектор економіки. *Основними критеріями стали – сфера діяльності, галузь виробництва та чисельність працюючих.* До малих підприємств належали: у промисловості та будівництві - з чисельністю працюючих до 200 чоловік; в інших галузях виробничої сфери - з чисельністю працюючих до 50 чоловік; у науці і науковому обслуговуванні - з чисельністю працюючих до 100 чоловік; у галузях невиробничої сфери - з чисельністю працюючих до 25 чоловік; у роздрібній торгівлі - з чисельністю працюючих до 15 чоловік.

Критерії визнання малих підприємств

В 1998 р. було змінено критерії, за якими визнавалися малі підприємства, які мали право застосовувати спрощену форму обліку – *середньооблікова чисельність працюючих і обсяг виручки від реалізації*. До таких суб'єктів господарювання відносилися юридичні особи - суб'єкти підприємницької діяльності, в яких за рік середньооблікова чисельність працюючих не перевищувала 50 осіб і обсяг виручки від реалізації продукції за рік не перевищував 1 млн. гривень та які перейшли на спрощену систему оподаткування за єдиним податком (6% та 10% від суми виручки від реалізації продукції).

Критерії визнання малих підприємств

Починаючи з 2000 р. було змінено критерії визначення суб'єктів малого підприємництва, які мали право на застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності та застосування спрощеної форми бухгалтерського обліку та звітності – *середньооблікова чисельність працюючих та обсяг річного валового доходу*. До таких суб'єктів відносилися юридичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний період не перевищувала 50 осіб та обсяг річного валового доходу не перевищував 70 млн. грн.

Критерії визнання малих підприємств

Після скасування ЗУ «Про державну підтримку малого підприємництва» поняття суб'єктів малого підприємництва в Україні встановлено лише нормами ГКУ - фізичні особи-підприємці та юридичні особи, з середньообліковою чисельністю працюючих за рік до 50 осіб та обсягом річного доходу до 10 млн. євро.

Форми бухгалтерського обліку малих підприємств

В 1960 р. вперше на нормативному рівні було визнано, що особливості діяльності малих підприємств потребують спрощення організації бух. обліку. Малим підприємствам було рекомендовано вести бух. облік із застосуванням реєстрів, передбачених інструкціями Мінфіна СРСР: щодо застосування єдиної журнально-ордерної форми рахівництва для підприємств від 08.03.1960р. № 63, і для невеликих підприємств і господарських організацій, від 06.06.1960 р. № 176, а також галузевих вказівок, розроблених міністерствами і відомствами на основі типових для підприємств підвідомчих галузей (будівництво, торгівля, постачання та ін.).

Форми бухгалтерського обліку малих підприємств

Розвиток ринкових відносин та розширення сектору малого бізнесу на початку 90-х років ХХ ст. сприяли перегляду підходів до організації бух.обліку на малих підприємствах, що призвело до змін:

на методичному рівні - розроблено Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні від 3.04.93 року № 250 та Вказівки про склад та порядок заповнення облікових реєстрів МП від 31.05.96 р. № 112;

на організаційному рівні - малі підприємства вперше отримали право самостійно визначати форму обліку виходячи з потреб свого виробництва і управління, їх складності і чисельності працівників, однак із двох запропонованих – *спрощеної* (форма бухгалтерського обліку з використанням реєстрів обліку майна малого підприємства) або *прості форми* обліку (без використання реєстрів обліку майна малого

Форми бухгалтерського обліку малих підприємств

В 1998 р. на основі затвердженої Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів (від 28 жовтня 1998 р. № 1706) відбувся черговий етап удосконалення правової бази з організації обліку на МП – впроваджено *Положення про спрощену форму бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва* від 30.09.98 р. № 196, однак на організаційному рівні в частині організації облікового процесу та форм бухгалтерського обліку змін не відбулося.

Форми бухгалтерського обліку малих підприємств

Затверджена стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні 2007 р. одним з ключових завдань поставила за мету надати МП право застосовувати форму обліку, яка не передбачає застосування подвійного запису. З метою вирішення даного завдання в 2011 році було запроваджено принципово нову форму бухгалтерського обліку – спрощений облік доходів і витрат, яка має відмінності в системі реєстрів та способі їх заповнення.

Облікові реєстри малих підприємств

З метою забезпечення раціональної техніки узагальнення та групування облікових даних для невеликих підприємств було передбачено можливість зменшення кількості облікових реєстрів: з 17 журналів-ордерів, малим підприємствам дозволялось використовувати 8 журналів-ордерів, а з 19 відомостей - тільки 6. Спрощення технології облікового процесу передбачало лише зменшення кількості використовуваних облікових реєстрів, форма і структура яких були уніфікованими та передбачені для застосування підприємствами і організаціями різних розмірів.

Облікові реєстри малих підприємств

Вперше принципово новий склад та форма облікових реєстрів для малих підприємствах, було запроваджено в 1996 р. В рамках *спрощеної форми* обліку з використанням реєстрів для обліку майна підприємства використовувалося 9 відомостей, кожна з яких, як правило, застосовувалася для обліку операцій по одному з використовуваних рахунків бухгалтерського обліку. В рамках *простой форми* обліку передбачалося ведення Книги обліку господарських операцій та Відомості обліку заробітної плати для обліку розрахунків по оплаті праці з працівниками та бюджетом по прибутковому податку.

Облікові реєстри малих підприємств

З 1998 р. були внесені зміни щодо підвищення рівня інформатизації системи управління при застосуванні простої форми обліку. Суб'єктам малого бізнесу, які обрали просту форму бух. обліку, за наявності у них основних засобів, матеріальних цінностей, готової продукції і товарів, рекомендувалося для ведення аналітичного обліку використовувати Відомість обліку основних засобів, нарахованих амортизаційних відрахувань (зносу) та Відомість обліку виробничих запасів, готової продукції і товарів. Розробка додаткових облікових реєстрів в разі наявності потреби у веденні обліку витрат за статтями калькуляції та витратами обігу, видами продукції, за виробничими підрозділами визначалося виключно суб'єктом малого бізнесу.

Облікові реєстри малих підприємств

Сучасна спрощена форма бухгалтерського обліку передбачає узагальнення інформації про господарські операції у реєстрах бухгалтерського обліку - 5 відомостях, які прийшли на зміну 9 раніше застосовуваних відомостей. При застосуванні *простої форми* бухгалтерського обліку передбачено використання Журналу обліку господарських операцій, а для аналітичного обліку розрахунків з оплати праці, з дебіторами і кредиторами - Відомість 3-м .

Облікові реєстри малих підприємств

Розробка принципово нової форми бух. обліку - спрощений облік доходів і витрат - зумовила необхідність розробки та впровадження нового складу облікових реєстрів - 4 журналів-ордерів та 5 відомостей. Організація бух. обліку передбачає порядок і спосіб реєстрації та узагальнення інформації в облікових реєстрах без застосування подвійного запису для складання фінансової звітності. Відмінність даної форми від попередніх спрощених форм полягає в тому, що по-перше, за підсумками кожного з журналів складається окремий розділ фінансової звітності, по-друге, інформація в облікових реєстрах відображається без застосування плану рахунків, а лише за даними первинних документів.

- 1) *журнально-ордерна форма* для невеликих підприємств - 8 журналів-ордерів та 6 відомостей;
- 2) *спрощена форма обліку* - 9 відомостей (відомості В1-В9) та *проста форма обліку* - книга обліку господарських операцій К-1 та відомість В-8;
- 3) *спрощена форма обліку* - 9 відомостей (В-1 – В-9) та *проста форма обліку* - книга обліку господарських операцій К-1 та відомості В-1, В-2 та В-8;
- 4) *спрощена форма обліку* - 5 відомостей (відомості В-1м – В-5м) та *проста форма* – журнал обліку господарських операцій та відомість В-3м;
- 5) *спрощений облік доходів і витрат* - 4 журнали та 5 відомостей.

Структура плану рахунків малих підприємств

В 1959 р. було затверджено план рахунків бухгалтерського обліку виробничо-господарської діяльності підприємств, будівництв і господарських організацій союзного, республіканського і місцевого підпорядкування. Для невеликих підприємств було дозволено спрощення плану рахунків, в результаті чого дозволялось групувати операції за деякими однорідними рахунками на одному з рахунків, наприклад на рахунку 05 «Сировина і матеріали» відображалися операції, які групувалися на рахунках 05, 06, 08, 09; на рахунку 20 «Виробництво» відображалися операції за рахунками 20, 21 та 23.

Структура плану рахунків малих підприємств

В 90-ті роки ХХ ст. малим підприємствам дозволялось здійснювати розробку робочого плану рахунків на основі типового плану рахунків бухгалтерського обліку. Малі підприємства використовували *загальний план рахунків бухгалтерського обліку* виробничо-господарської діяльності підприємств, будівництв і господарських організацій союзного, республіканського і місцевого підпорядкування більше 40 років (з 1959 року по 2000 рік).

Структура плану рахунків малих підприємств

У 2001 р спеціально для малих підприємств було розроблено *спрощений план рахунків бухгалтерського обліку*, який максимально був узгоджений з відображенням інформації в облікових регістрах для накопичення даних і складання фінансової звітності у відповідності з вимогами ринкової економіки та міжнародними стандартами.

Структура плану рахунків малих підприємств

Розробка нової форми обліку - спрощений облік доходів і витрат - *взагалі не передбачає використання плану рахунків*, оскільки в методичних рекомендаціях зазначено, що записи в регістрах здійснюються на підставі первинних документів, а інформація з регістрів переноситься у згрупованому вигляді до фінансової звітності.

Форми фінансової звітності малих підприємств

За радянських часів всі підприємства і організації складали єдиний за формою і структурою *бухгалтерський баланс* підприємства (форма № 1 за ДКУД квартальної звітності) та *звіт про фінансові результати* (форма № 2 за ДКУД квартальної звітності).

На початку 1998 р. для малих підприємств були спеціально розроблені дві нові форми звітності з назвою *«Бухгалтерський звіт малого підприємства»*. До його складу увійшли Баланс (ф. № 1-м) та Звіт про фінансові результати (ф. № 2-м), форма та структура яких мали відмінності від фінансової звітності інших за розмірами підприємств.

Форми фінансової звітності малих підприємств

Починаючи з 2000 р. розроблено нові форми спрощеної фінансової звітності для суб'єктів малого підприємництва у складі Балансу (ф. 1-м) і Звіту про фінансові результати (ф. 2-м).

З 2011 р. з виокремленням окремої групи малих підприємств відбулася розробка ще більш спрощених форм фінансової звітності у складі Балансу (ф. 1-см) та Звіту про фінансові результати (ф. 2-мс). Основною відмінністю розробленого пакету фінансової звітності є зниження рівня розкриття та деталізації інформації в показниках звітності.

З 2013 р. МП надано право самостійного прийняття рішення щодо складання фінансової звітності за міжнародними стандартами, що впливає на склад фінансової звітності, оцінку та розкриття інформації.

Системи оподаткування малих підприємств

За обраною системою оподаткування можна виділити дві основні групи МП:

- МП, що знаходяться на загальній системі оподаткування прибутку (зі сплатою податку на прибуток);
- МП, що сплачують єдиний податок.

Малі підприємства по відношенню до механізму (форми) оподаткування ПДВ:

- МП, що застосовують загальну систему оподаткування із сплатою податку на прибуток та ПДВ на загальних підставах;
- МП, що є платниками єдиного податку III групи за ставкою 5%, які звільнені від сплати ПДВ;
- МП, що є платниками єдиного податку III групи за ставкою 3%, та сплачують ПДВ на загальних підставах.

Організація бухгалтерського обліку

Починаючи з 1993 р. на законодавчому рівні передбачено можливість самостійної організації облікового процесу, що дає право обирати визначену систему реєстрів обліку, порядок і спосіб реєстрації, узагальнення облікової інформації.

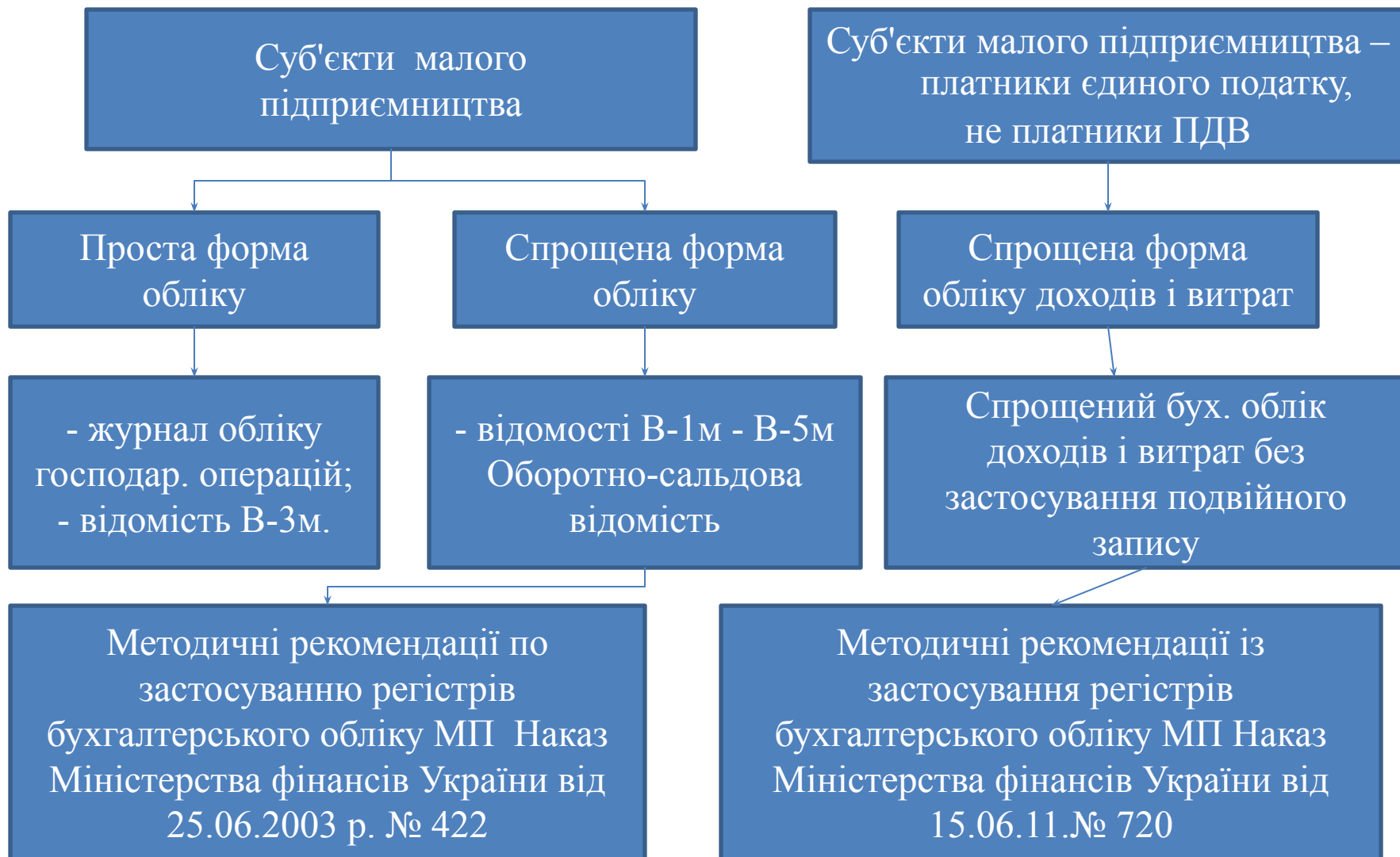
Відмінності в організації облікового процесу на МП залежать від особливостей функціонування діяльності МП з позиції площини нормативного поля та інформаційних вимог користувачів облікової інформації, а також завдань бух. обліку, а обмеженість ресурсного забезпечення МП вимагає аналізу елементів організаційної системи з метою розробки оптимальної комбінації всіх її параметрів.

Організація бухгалтерського обліку на підприємствах малого бізнесу

На МП існує можливість формування системи бухгалтерського обліку з:

- використанням різних форм і систем бух. обліку для організації облікового процесу з різним рівнем деталізації і узагальнення облікової інформації для задоволення інформаційних потреб системи управління та зовнішніх користувачів;
- організації облікового процесу з використанням плану рахунків або без його використання з метою спрощення обліку та скорочення фінансових і трудових витрат;
- прийняттям рішення про застосування форми організації обліку витрат та спосіб відображення витрат на рахунках бух. обліку залежно від рівня корисності і доречності такої інформації;
- використанням колективної або індивідуальної праці для організації бухгалтерського процесу з метою формування достатнього обсягу облікової інформації в умовах ресурсних обмежень малого підприємства;
- застосуванням національних або міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для розкриття інформації в показниках фінансової звітності.

Форми бухгалтерського обліку



Облікові реєстри спрощеної форми обліку згідно з Метод. рекомендаціями № 422

Номери відомостей	Найменування та призначення реєстрів
В-1м	Розділ I. Облік готівки і грошових документів Розділ II (зворотна сторона). Облік грошових коштів та їх еквівалентів
В-2м	Облік запасів
В-3м	Розділ I. Облік розрахунків з дебіторами і кредиторами за податками й платежами, довгострокових зобов'язань і доходів майбутніх періодів Розділ II (зворотна сторона). Облік розрахунків з оплати праці
В-4м	Розділ I. Облік необоротних активів та амортизації (зносу) Розділ II (зворотна сторона). Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів
В-5м	Розділ I. Облік витрат Розділ II. Облік витрат на виробництво Розділ III. Облік доходів і фінансових результатів Розділ IV. Облік власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечень майбутніх витрат і платежів

Оборотно-сальдова відомість

Облікові реєстри простої форми обліку згідно з Метод. рекомендаціями № 422

Номери відомостей	Найменування та призначення реєстрів
Журналу обліку господарських операцій	Записи здійснюються на підставі первинних та зведених облікових документів, відомостей нарахування заробітної плати і амортизації тощо з відображенням суми операції на рахунках бухгалтерського обліку. У хронологічній послідовності позиційним способом відображаються господарські операції звітного місяця із зазначенням суми операції та одночасно на двох рахунках бух. обліку відповідних видів активів, власного капіталу, зобов'язань, доходів і витрат.
Відомість 3-м	Для аналітичного обліку розрахунків з оплати праці, з дебіторами і кредиторами. Підсумкові дані якої заносяться до Журналу обліку господарських операцій.

Облікові реєстри спрощеного обліку доходів і витрат згідно з Метод. рекомендаціями № 720

Номери журналів	Найменування та призначення реєстрів
Відомість 1.1-мс	Облік необоротних активів
Відомість 1.2-мс	Облік нарахування амортизації
Відомість 2.1-мс	Облік розрахунків з постачальниками, кредиторами і бюджетом
Відомість 2.2-мс	Облік розрахунків з працівниками
Відомість 4.1-мс	Облік витрат на поліпшення і ремонт основних засобів
Журнал 1-мс	Облік активів
Журнал 2-мс	Облік капіталу і зобов'язань
Журнал 3-мс	Облік доходів
Журнал 4-мс	Облік витрат

Запропоновані для використання форми повинні бути основою для формування необхідного обсягу облікової інформації для формування фінансової та управлінської звітності. Додаткова деталізація облікової інформації повинна бути здійснена з урахуванням особливостей галузі та сфери діяльності, а також інформаційних потреб системи управління малого підприємства.

Облікові реєстри підприємств малого бізнесу

В практичній діяльності МП застосовують різні форми і методи обробки інформації:

- частина малих підприємств використовує спрощену форму обліку з використанням облікових реєстрів в паперовій формі;
- частина малих підприємств використовує не окремі програмні продукти, а самостійно розроблені форми облікових реєстрів в окремих книгах на базі Microsoft Excel;
- частина малих підприємств використовують не офіційно придбані (ламані) програмні продукти компанії 1С.

Аналіз механізму застосування спрощеного порядку організації бух. обліку відповідно до правового поля дозволяє виділити наступні особливості:

1. Спрощений облік доходів і витрат розроблений для окремої групи малих підприємств, які виділені нормами ПКУ.
2. Класифікація малих підприємств за нормами ГКУ і ПКУ має суттєві відмінності та не взаємоузгоджена з критеріями малих підприємств та мікропідприємств, до яких може застосовуватися організація спрощеного порядку бухгалтерського обліку.
3. Виділення на нормативному рівні окремої групи МП – мікропідприємства – не забезпечені пільговими умовами організації бух. обліку, а застосовують вимоги, передбачені для суб'єктів малого підприємництва.
4. Залежно від обраної системи оподаткування (платники ПДВ та неплатники ПДВ) однакові за розмірами малі підприємства повинні обирати різні форми бухгалтерського обліку.
5. Обрана форма бухгалтерського обліку впливає на процес систематизації та рівень розкриття облікової інформації в системі бухгалтерського обліку та показниках фінансової звітності.

Організація бухгалтерського обліку на підприємствах малого бізнесу

Основні вимоги до систематизації інформації в облікових регістрах МП:

1. Нагромадження і систематизація інформації в облікових регістрах повинні здійснюватися з дотриманням єдиної методологічної основи, що встановлена на нормативному рівні.
2. Обов'язкове розкриття інформації про необоротні і оборотні активи, власний капітал і зобов'язання, розрахунки підприємства з внутрішніми і зовнішніми контрагентами, доходи і витрати та фінансовий результат діяльності.
3. Відображення господарських операцій в облікових регістрах повинно здійснювати на підставі первинних документів, що забезпечує повне документальне підтвердження господарської діяльності МП.
4. Деталізація облікової інформації повинна здійснюватися для формування достатнього обсягу облікової і аналітичної інформації у розрізі показників, необхідних для управління і контролю з урахуванням особливостей галузі та сфери діяльності, а також відповідати інформаційним потребам зовнішніх користувачів.
5. Дані аналітичного і синтетичного обліку в облікових регістрах повинні мати інформаційний взаємозв'язок та відповідність.
6. Узагальнення інформації в облікових регістрах повинно відповідати вимогам до розкриття інформації в показниках фінансової звітності.

Організація бухгалтерського обліку на підприємствах малого бізнесу

Одним з основних інструментів спрощеної організації бухгалтерського обліку на МП є зниження трудомісткості облікових робіт в частині спрощення механізму реєстрації господарських операцій на рахунках бух.обліку.

З цією метою для МП розроблений спрощений план рахунків бухгалтерського обліку, який пристосований для заповнення облікових реєстрів на малих підприємствах і складання спрощених форм фінансової звітності, однак він має рекомендований характер, що надає МП право самостійного вибору застосування одного з двох планів рахунків – *спрощеного або загального*.

Спрощений план рахунків

Клас рахунків	Перелік рахунків	Кількість рахунків
Необоротні активи	10 «Основні засоби», 13 «Знос необоротних активів», 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» 15 «Капітальні інвестиції», 16 «Довгострокові біологічні активи», 18 «Інші необоротні активи»	6
Оборотні активи	20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках», 35 «Поточні фінансові інвестиції», 37 «Розрахунки з різними дебіторами»	8
Витрати майбутніх періодів	39 «Витрати майбутніх періодів»	1
Власний капітал	40 «Власний капітал», 44 «Нерозподілені прибутки»	2
Забезпечення майбутніх витрат і платежів	47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»	2
Довгострокові зобов'язання	55 «Інші довгострокові зобов'язання»	1
Поточні зобов'язання	64 «Розрахунки за податками і платежами», 66 «Розрахунки з оплати праці», 68 «Розрахунки за іншими операціями»,	3
Доходи майбутніх періодів	68 «Доходи майбутніх періодів»	1
Доходи, фінансові результати	70 «Доходи від реалізації», 74 «Інші доходи», 79 «Фінансові результати»	3
Витрати	90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальноновиробничі витрати», 96 «Інші витрати»	3

Характеристика спрощеного плану рахунків

1. У спрощеному плані рахунків не має чіткого поділу рахунків на класи, оскільки окремі рахунки застосовуються для обліку цілого класу активів, зобов'язань або капіталу (наприклад рахунок 10 «Основні засоби» спрощеного плану замінює рахунки 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи» основного плану рахунків).
2. Якщо загальний план рахунків відзначається значною подрібненістю рахунків на субрахунки, то в спрощеному плані спостерігається надмірне їх узагальнення.
3. Кореспонденція рахунків, що впливає зі структури спрощеного плану, є не менш громіздкою, ніж при використанні загального плану рахунків.
4. Використання спрощеного плану рахунків не передбачає використання рахунків 8-го класу, що унеможлиблює розкриття інформації про витрати діяльності за їх характером.
5. Для обліку доходів та витрат виокремлено обмежену кількість рахунків (для обліку доходів - рах. 70, 74; для обліку витрат – рах. 90, 91, 96), в складі яких, останніми роками, відбулися суттєві зміни.

За застосуванням плану рахунків необхідно розрізняти:

- малі підприємства, які використовують загальний план рахунків;
- малі підприємства, які використовують спрощений план рахунків;
- малі підприємства, які здійснюють організацію бухгалтерського обліку без використання плану рахунків;
- малі підприємства, які здійснюють розробку робочого плану рахунків.

Облік витрат на малих підприємствах

В міжнародній практиці МП мають можливість самостійного вибору форми узагальнення інформації про витрати: або за характером витрат або за функцією витрат:

Аналіз за характером витрат. За цим методом класифікації, витрати відображаються у звіті про фінансові результати відповідно до свого характеру (наприклад, амортизація, закупівля матеріалів, транспортні витрати, виплати працівникам).

Аналіз за функцією витрат. За цим методом класифікації, витрати відображаються відповідно до своєї функції як, наприклад, складова собівартості реалізованої продукції, витрати на збут або адміністративні витрати. Згідно з цим методом, принаймні собівартість реалізованої продукції розкривається підприємством

окремим від інших витрат

За обліком витрат необхідно розрізняти:

- малі підприємства, які для обліку витрат використовують рахунки 8 і 9 класу;
- малі підприємства, які для обліку витрат використовують рахунки 9 класу;
- малі підприємства, які не використовують план рахунків для обліку витрат (для окремої категорії малих підприємств).

Форма бухгалтерської служби

- МП, на яких організацією бухгалтерського обліку займається власник або керівник підприємства;
- МП, на яких організацією бухгалтерського обліку займається бухгалтер або бухгалтерська служба у штаті підприємства;
- МП, на яких організацією бухгалтерського обліку займається спеціаліст з бухгалтерського обліку — фізична особа - підприємець;
- МП, на яких організацією бухгалтерського обліку займається аудиторська фірма, яка веде облік на договірних засадах.