

УДК 657 (477)

Я. В. Олійник, канд. екон. наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

У статті досліджено етапи формування регламенту національної системи бухгалтерського обліку сектору малого бізнесу в Україні та здійснена спроба визначити головні чинники, які впливають на розвиток системи бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва.

В статье исследованы этапы формирования регламента национальной системы бухгалтерского учета сектора малого бизнеса в Украине и осуществлена попытка определить главные факторы, влияющие на развитие системы бухгалтерского учета субъектов малого предпринимательства.

The article examines the stages of formation of the national regulations of accounting small business sector in Ukraine and an attempt to identify key factors that influence the development of accounting system for small businesses.

Ключові слова: мале підприємництво, мале підприємство, нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, податкова політика.

Ключевые слова: малое предпринимательство, малое предприятие, нормативно-правовое обеспечение бухгалтерского учета и финансовой отчетности, налоговая политика.

Keywords: small business, small business, regulatory and legal framework for accounting and financial reporting, tax policy.

Постановка проблеми. Сфера малого бізнесу являється найважливішим важелем економічного зростання України. Малі підприємства швидко реагують на зміну кон'юнктури ринку, сприяють розвитку конкуренції, створюють нові робочі місця, інтенсивно займаються науковими розробками, забезпечують безпосередній зв'язок з споживачем, є чинником підтримання соціальної справедливості в суспільстві.

Розвиток малого підприємництва вимагає відповідного законодавчого забезпечення щодо державної підтримки, оподаткування, обліку та звітності. Чинні нормативні акти з питань розвитку малого бізнесу та підприємництва в цілому не є досконалими.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Успіх функціонування сектору малого бізнесу багато в чому залежить від ефективного управління та його інформаційного забезпечення, яке базується на обліковій інформації. Зростання кількості малих підприємств вимагає подальшого ґрунтовного дослідження сутності та ролі малих підприємств як суб'єктів господарської діяльності в структурі ринкової економіки, визначення передумов формування облікової інформації про їх діяльність, проведення аналізу нормативного забезпечення обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва в контексті впровадження змін податкового законодавства та дослідження міжнародного досвіду стандартизації бухгалтерського обліку малих підприємств.

Порядок ведення бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва досліджувався рядом вітчизняних науковців, серед яких Бабиць В. В., Вербицька Л. В., Гура Н. О., Завгородній В. П., Матвій В. Я., Ловінська Л. Г., Пархоменко В. Н., Свідерський Є. І. та ін. У країнах з розвинутою ринковою економікою проблемам організації та ведення обліку на малих підприємствах приділяють особливу увагу. Даним питанням займалися дослідники Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Штайнхофф, Д. Бріджес, В. Нехлік, Дж. К. Ван Хорн, Е. Пенроуз, М. Мессенджер та ін. Значний внесок у дослідженні обліку суб'єктів малого підприємництва внесли російські вчені Я. В. Соколов, В. Б. Івашкевич, Л. І. Куликова, М. І. Кутер, А. С. Бакаєв, Л. З. Шнейдман, Б. Н. Ічітовкін, В. В. Гусєв, В. Р. Захар'їн, В. В. Карпова, А. Б. Крутик, М. Г. Лапуста, М. П. Орлов, В. А. Рубе, С. А. Смирнов, Ю. Л. Старостін та ін.

Врегулюванню діяльності сектору малого бізнесу та облікових аспектів його діяльності в Україні присвячена величезна кількість нормативних актів, що вимагає узагальнення та науково-теоретичного обґрунтування методологічного, організаційного та методичного забезпечення ведення обліку суб'єктів малого підприємництва та постановки можливих моделей їх обліку, що характеризуються простотою і доступністю; дозволяють фіксувати факти господарського життя малих підприємств у повному обсязі, з високим ступенем достовірності, забезпечують керівництво необхідною управлінською інформацією, відповідає вимогам податкових органів, формує прозору та достовірну звітність.

Постановка завдання. Головним завданням даного дослідження є спроба оцінити нормативно-правове забезпечення ведення обліку та звітності малих підприємств та визначити напрями його удосконалення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Світовий досвід господарювання провідних індустріально розвинених країн і країн, що розвиваються, свідчить, що в основі розвитку економіки лежить поєднання діяльності великих організаційно-господарських структур та малого бізнесу.

Економічна стабілізація України залежить від зростання значення сектору малого бізнесу, який створює конкурентне середовище, швидко реагує на коливання та зміни в економіці, сприяє соціально-політичній стабілізації. Розвиток та підтримка малого підприємництва з боку держави може сприяти вирішенню головних економічних проблем країни, а через їх вирішення економічному зростанню.

Однією з головних причин повільного розвитку малих підприємств в Україні є недосконала законодавча база. В США вона розвивалася з 1953 року з прийняттям федерального закону про малий бізнес. В Японії ухвалено закон про малі й середні підприємства вперше у 1963 році.

В СРСР адміністративно-командна система в процесі свого функціонування на окремих етапах спиралася на малі форми господарювання (підприємства промислової кооперації, підприємства споживчої кооперації, місцевої промисловості та кооперації інвалідів). Але розвиток підприємництва в СРСР, навіть в обмежених формах, суперечив принципам адміністративно-командного господарювання, тому в 1956 р. промислову кооперацію було одержавлено. У результаті на початковій стадії переходу економіки до ринкової системи в Україні, як колишній радянській державі, був відсутній досвід організації малого підприємництва. У своєму розвитку мале підприємництво в Україні послідовно пройшло етапи становлення. Початок кожного етапу визначався різкими змінами зовнішнього середовища, в тому числі нормативними та інституційними, що впливало на умови функціонування суб'єктів малого підприємництва.

Нормативно-правове забезпечення ведення обліку суб'єктами малого підприємництва послідовно змінювалось у відповідності до етапів становлення та розвитку малого бізнесу (табл. 1).

Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва» від 3 липня 1998 року №727 [1] та його редакція від 28 червня 1999 року №746/99 став важливим правовим актом підтримки малого підприємництва. В Указі, зокрема, визначено суб'єкти малого бізнесу, які можуть переходити на сплату єдиного податку, умови та порядок переходу, ставки єдиного податку, порядок його сплати і розподілу тощо.

На виконання відповідного Указу Президента 30 вересня 1998 року було затверджено Положення про спрощену форму бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва [2] (втратив чинність за наказом Міністерства фінансів України від 9 липня 2003 року № 440).

Ця форма передбачала два варіанти: просту форму бухгалтерського обліку та форму бухгалтерського обліку з використанням (веденням) реєстрів обліку майна малого підприємства.

Порядок ведення спрощеної форми бухгалтерського обліку встановлювався Вказівками про склад та порядок заповнення облікових реєстрів малими підприємствами, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 31 травня 1996

року № 112 (втратили чинність за Наказом Міністерства фінансів України від 9 липня 2003 року № 440) [3].

Таблиця 1

ІСТОРІЯ ФОРМУВАННЯ РЕГЛАМЕНТУ НАЦІОНАЛЬНОЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ СЕКТОРУ МАЛОГО БІЗНЕСУ В УКРАЇНІ

Роки	Характеристика періоду	Регламент державної підтримки суб'єктів малого підприємництва	Регламент системи бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва
1	2	3	4
1987—1990	Формування попередніх правових, організаційних та економічних засад розвитку малого бізнесу	1986 р. — Закон СРСР «Про індивідуальну трудову діяльність громадян в СРСР»; 1988 р. — Закон «Про кооперацію»; лютий 1991 року — Закон України «Про підприємництво»; травень 1991 року — створено Державний комітет України із сприяння малим підприємствам та підприємництву; березень 1993 року — схвалення Кабінетом Міністрів України Програми державної підтримки підприємництва в Україні. грудень 1994 р. — Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств»	квітень 1993р. — Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні
1996—2000	Визначення підтримки малого підприємництва як одного з найважливіших завдань державної політики Посилення податкового впливу	1996 року — прийняття Кабінетом України постанови «Про концепцію державної політики розвитку малого підприємництва» 1997 р. — затверджено Кабінетом України Програму розвитку малого підприємництва в Україні на 1997-1998 рр., 1997 р. — створено Державний комітет України з питань розвитку підприємництва липень 1997р. — нова редакція Закону «Про оподаткування прибутку підприємств», введено поняття податкового обліку травень 1998 р. — Указ Президента України «Про державну підтримку малого підприємництва»	липень 1998 р. — Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» травень 1996 р. — Вказівки про склад та порядок заповнення облікових реєстрів малими підприємствами вересень 1998 р. — Положення про спрощену форму бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва липень 1999 р. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»
2000—2011	Визначені правові засади державної підтримки суб'єктів малого підприємництва	жовтень 2000 р. — Закон України «Про державну підтримку малого підприємництва» грудень 2000 р. — Закон «Про Національну програму сприяння розвитку малого підприємництва в Україні» 2010 р. — Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» грудень 2010 р. — Податковий кодекс України	лютий 2000 — П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» квітень 2001 р. — План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва червень 2003 р. — Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємств. січень 2011 — Наказ Мінфіна Про внесення змін до П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» червень 2011 р. — Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємств.
листопад 2011 до цього часу	Вдосконалення законодавчої основи оподаткування суб'єктів малого підприємництва	листопад 2011 р. — Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності» № 4014-VI	

Нормативне регулювання ведення обліку та складання звітності суб'єктами малого підприємництва здійснюється П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [4]. У стандарті встановлено зміст і форму Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу (форма № 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-м) та порядок заповнення його статей, а також зміст і форму Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу (форма № 1-мс) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс) та порядок заповнення його статей.

Для впорядкування ведення регістрів бухгалтерського обліку юридичними особами — суб'єктами підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та форми власності (крім банків) з ознаками малих підприємств, а також юридичними особами (крім бюджетних установ), що не займаються підприємницькою (комерційною) діяльністю регістрів бухгалтерського обліку, призначено Методичні рекомендації з застосування регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 25 червня 2003 р. № 422 [5].

Узагальнення інформації про господарські операції за простою і спрощеною формою бухгалтерського обліку відбувається у регістрах, які побудовані на застосуванні Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва [6].

Облік та узагальнення інформації про позабалансові активи і зобов'язання такі підприємства здійснюють з використанням позабалансових рахунків класу 0 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Суб'єкти малого підприємництва — юридичні особи, які мають право ведення спрощеного обліку доходів і витрат, зокрема відповідають критеріям, визначеним п. 154.6 ст. 154 розділу III Податкового кодексу України, та не зареєстровані платниками податку на додану вартість, узагальнюють інформацію в регістрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису за простою формою бухгалтерського обліку. Регістри бухгалтерського обліку та Методичні рекомендації із застосування регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами [7].

Обов'язковою умовою чіткої організації бухгалтерського обліку в умовах малого підприємства є забезпечення відображення кожної господарської операції у відповідних документах. Малі підприємства повинні використовувати типові первинні документи бухгалтерського обліку.

Одним з головних факторів впливу на становлення малого бізнесу та особливості його функціонування виступає податкова політика. В Україні податкова система досить довго була лише фіскальним засобом поповнення бюджету, а не механізмом заохочення ділової активності. Складні часи для малого бізнесу настали з прийняттям 2 грудня 2010 року Податкового кодексу, який набрав чинності з 1 січня 2011 року [8]. За нормами ПКУ залишилися діючим Указ Президента від 3 липня 1998 року «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» та окремі абзаци Декрету Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 року «Про прибутковий податок з громадян». Саме ці документи визначали умови і правила існування в Україні єдиного та фіксованого податків.

Прийняття Податкового кодексу не вирішило проблем малого підприємництва. У підприємців з'явилися нові проблеми та протиріччя, для вирішення яких 20.10.2011 р. Верховна Рада проголосувала, а Президент підписав Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності» від 04.11.2011 р. № 4014-VI, згідно з яким з 01.01.2012 р. [9] вносяться зміни до Податкового кодексу та встановлюються нові правила роботи на спрощеній системі оподаткування.

Проведений огляд і аналіз законодавчо-нормативної бази щодо методологічного, методичного та організаційного забезпечення ведення бухгалтерського обліку, складання та подання звітності суб'єктів малого підприємництва, створених відповідно до законодавства України, дають можливість визначити такі напрями його розвитку:

—Міністерством фінансів України має координувати дії та здійснювати моніторинг з метою регулювання облікової політики, організації і методики бухгалтерського обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва в контексті запровадження міжнародних стандартів; узгодження норм положень (стандартів) бухгалтерського обліку і податкового законодавства з метою уніфікації бухгалтерського обліку з вимогами податкового законодавства; надання методологічної, методичної та іншої допомоги суб'єктам малого підприємництва з питань узгодження нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку та фінансової звітності та норм міжнародних стандартів і податкового законодавства;

—суб'єкти малого підприємництва для вирішення практичних задач мають дотримуватися вимог нормативно-правового законодавства з бухгалтерського обліку та податкового законодавства.

Висновки з проведеного дослідження. Розглянуті аспекти розвитку організації й ведення обліку суб'єктами малого підприємництва у відповідності до процесів реформування системи бухгалтерського обліку та етапів становлення малого підприємництва дає можливість констатувати, що головними важелями, які дозволяють захистити фінансові інтереси малого бізнесу, є державна підтримка та сприятлива податкова політика.

Література

1. Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва» від 3 липня 1998 року # 727 та його редакція від 28 червня 1999 року # 746/99 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: //www.zakon.rada.gov.ua.
2. Положення про спрощену форму бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва: Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30 вересня 1998 року # 196, зареєстроване в Міністерстві юстиції України 12 жовтня 1998 р. за № 646/3086 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: // www.minfin.gov.ua.
3. Вказівки про склад та порядок заповнення облікових реєстрів малими підприємствами: Затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 31 травня 1996 року № 112: Зареєстровані в Міністерстві юстиції України 13 червня 1996 року № 297/1322) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: // www.minfin.gov.ua.
4. П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»: Затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 25 лютого 2000 року № 39 та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 14 лютого 2011 року за № 189/18927 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: // www.minfin.gov.ua.
5. Методичні рекомендації з застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами: Затверджені наказом Міністерства фінансів України від 25 червня 2003 р. № 422.
6. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва: Затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19 квітня 2001 року # 186 і зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 5 травня 2001 року за # 389/5580 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: // www.minfin.gov.ua.
7. Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами: Затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 15.06.2011 № 720.
8. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: //www.zakon.rada.gov.ua.
9. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності» від 04.11.2011 р. № 4014-VI (далі Закон № 4014-VI) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: //www.zakon.rada.gov.ua.

Стаття надійшла до редакції 18.09.2012 р.