

## АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ВЕДЕННЯ ОБЛІКУ СУБ'ЄКТАМИ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ СТАНДАРТАМИ

### CURRENT ISSUES OF ACCOUNTING BY SMALL ENTREPRENEURSHIP ENTITIES ACCORDING TO NATIONAL STANDARDS

УДК 657

DOI: <https://doi.org/10.32843/infrastuct51-50>**Лайчук С.М.**

к.е.н., доцент,  
доцент кафедри інформаційних систем  
в управлінні та обліку  
Державний університет  
«Житомирська політехніка»

**Поліщук І.Р.**

к.е.н., доцент,  
доцент кафедри інформаційних систем  
в управлінні та обліку  
Державний університет  
«Житомирська політехніка»

**Laichuk Svitlana**

Zhytomyr Polytechnic State University

**Polishchuk Iryna**

Zhytomyr Polytechnic State University

У статті приділено увагу актуальним питанням, які пов'язані з веденням бухгалтерського обліку та складанням фінансової звітності суб'єктами малого підприємництва у зв'язку зі змінами вимог вітчизняного законодавства. Підкреслено необхідність перевірки відповідності критеріям віднесення підприємств до суб'єктів малого підприємництва, а також вибору оптимальної форми ведення бухгалтерського обліку, яка б урахувала особливості функціонування підприємства: вид діяльності, кількість операцій за місяць, їх складність та чисельність працівників, систему оподаткування тощо. Визначено комплекти форм фінансової звітності в розрізі користувачів – суб'єктів малого підприємництва. Запропоновано внести зміни до Інструкції щодо застосування Плану рахунків, де зазначається варіант для обліку витрат із використанням лише рахунків класу 8 «Витрати за елементами», який сьогодні є неактуальним. Рекомендовано суб'єктам малого підприємництва відкривати рахунки бухгалтерського обліку на власний розсуд з урахуванням інформаційних потреб зовнішніх користувачів, з якими вони співпрацюють у даний період часу.

**Ключові слова:** суб'єкти малого підприємництва, мікропідприємство, облік, бухгалтерський облік, фінансова звітність.

В статті уделено внимание актуальным вопросам, связанным с ведением бухгал-

терского учета и составлением финансовой отчетности субъектами малого предпринимательства в связи с изменениями требований отечественного законодательства. Подчеркнута необходимость проверки соответствия критериям отнесения предприятий к субъектам малого предпринимательства, а также выбора оптимальной формы ведения бухгалтерского учета, которая учитывала бы особенности функционирования предприятия: вид деятельности, количество сделок за месяц, их сложность и численность работников, систему налогообложения и тому подобное. Определены комплекты форм финансовой отчетности в разрезе пользователей – субъектов малого предпринимательства. Предложено внести изменения в Инструкцию по применению Плана счетов, где отмечается вариант для учета расходов по использованию только счетов класса 8 «Расходы по элементам», который сегодня является неактуальным. Рекомендовано субъектам малого предпринимательства открывать счета бухгалтерского учета по своему усмотрению с учетом информационных потребностей внешних пользователей, с которыми они сотрудничают в данный период времени.

**Ключевые слова:** субъекты малого предпринимательства, микропредприятия, учет, бухгалтерский учет, финансовая отчетность.

*The main stimulus for the development of small business is the perfection of regulations and clarity in the application of legal requirements. However, the current conditions of accounting for small businesses require further improvement of existing regulations and existing legislation. The article pays attention to topical issues related to accounting and financial reporting by small businesses in connection with changes in the requirements of domestic legislation. The need to check compliance with the criteria for classifying enterprises as small businesses by the average number of employees, net income from sales (goods, works, services), the book value of assets, as well as choosing the optimal form of accounting that would take into account the operation of the enterprise : type of activity, number of transactions per month, their complexity and number of employees, taxation system. It is emphasized that the issue of submission of simplified forms of financial reporting by non-profit organizations, in addition to the Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine", is reflected in the National Accounting Regulation (Standard) 25 "Simplified Financial Reporting". The subjects of small business are determined according to the sets of forms of financial reporting "Financial statements of small enterprises" and "Financial statements of micro-enterprises" provided by the National Regulation (Standard) of Accounting 25 "Simplified Financial Statements". It is proposed to make changes to the Instruction on the application of the Chart of Accounts, which indicates an option for cost accounting using only accounts of class 8 "Expenses by elements", which is not relevant today. It is recommended that small businesses open accounting accounts at their own discretion, taking into account the information needs of external users with whom they cooperate in this period of time. A clear approach to the accounting procedures of small businesses, taking into account changes in domestic legislation, should increase the accuracy and efficiency of information processing in order to form financial statements, as well as avoid penalties from regulatory authorities.*

**Key words:** small businesses, microenterprise, accounting, accounting, financial reporting.

**Постановка проблеми.** Сьогодні суб'єкти малого бізнесу як суб'єкти підприємницької діяльності займають провідне місце в економіці країни. Вони динамічно розвиваються, адаптуються до нововведень у законодавстві щодо застосування реєстраторів розрахункових операцій, змін обсягів діяльності за рік по відповідних групах платників єдиного податку та особливостей перебування на спрощеній системі оподаткування, використання різних облікових реєстрів, вибору пакету річної фінансової звітності, застосування міжнародних

стандартів фінансової звітності тощо. Усі нововведення створюють значні перешкоди у прийнятті більш гнучких та оперативних рішень керівництвом підприємства, дотриманні податкової дисципліни, реєстрації фактів господарської діяльності, складанні достовірної фінансової звітності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням обліку суб'єктів малого підприємництва приділено значну увагу науковців. Так, А. Хмельюк охарактеризовано нормативне регулювання та наведено особливості організації спрощеної

форми бухгалтерського обліку для малих підприємств [10, с. 121]. Наведена автором порівняльна характеристика регламентації класифікації підприємств в Україні різними нормативними документами показала наявність розбіжностей, які потребують узгодження для однозначності трактування.

Ю.О. Романченко показано взаємозв'язок Плану рахунків та реєстрів спрощеної форми обліку малих підприємств, наведено склад і строки подання фінансової звітності малими підприємствами [8, с. 182–183].

Т.Є. Дугар та Т.П. Мац систематизовано програмні продукти для електронного формування і подання звітності до контролюючих органів України на сучасному етапі [2, с. 195]. Зазначені авторами переваги і недоліки формування пакетів електронної звітності дають змогу суб'єктам малого підприємництва зробити вибір програмного продукту за його характеристиками, що створює можливості для своєчасного і швидкого формування показників звітності, одержання за запитами будь-якої аналітики облікових даних для оцінки результатів діяльності.

Праці провідних учених здійснили вагомий внесок у розвиток обліку суб'єктів малого підприємництва, проте залишається багато невирішених актуальних практичних питань, які вимагають удосконалення щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності у зв'язку зі змінами національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

У зв'язку з постійними змінами у законодавстві невирішеними залишаються питання щодо застосування критеріїв віднесення підприємств до суб'єктів малого підприємництва, формування робочого плану рахунків бухгалтерського обліку та вибору пакету форм фінансової звітності суб'єктами малого підприємництва тощо. Усе зазначене додає незручності у роботі бухгалтерів суб'єктів малого підприємництва.

Чіткий підхід до порядку ведення бухгалтерського обліку суб'єктами малого підприємництва з урахуванням змін вітчизняного законодавства має забезпечити підвищення точності й оперативності обробки інформації з метою формування фінансової звітності, а також уникнення штрафних санкцій із боку контролюючих органів.

**Постановка завдання.** Метою дослідження є узагальнення актуальних питань щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності суб'єктами малого підприємництва у зв'язку зі змінами вимог вітчизняного законодавства.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Першочерговим завданням для будь-яких суб'єктів господарювання є необхідність перевірки відповідності чинному законодавству критеріїв визначення розміру підприємства.

Господарський кодекс України [1, ст. 55] визначає характеристику і критерії віднесення до суб'єктів малого підприємництва та мікропідприємництва: середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) і річний дохід від будь-якої діяльності. Суб'єкт господарської діяльності має перевіряти його відповідність одночасно обом критеріям. Отже, по суті, суб'єкти мікропідприємництва за визначеними критеріями включаються до суб'єктів малого підприємництва.

Важливим моментом, на який слід звернути увагу, визначаючи чисельність працівників для віднесення суб'єкта господарської діяльності до певної категорії підприємництва (мале, велике чи середнє), є те, що в ній ураховуються не лише штатні працівники, а й сумісники та працівники, що працюють за цивільно-правовими договорами.

Якщо ж розглядати Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», то до мікропідприємств, малих, середніх та великих належать підприємства, показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв: середня кількість працівників; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); балансова вартість активів [7]. На жаль, у цій класифікації підприємств немає згадок про суб'єктів малого підприємництва.

При цьому потрібно врахувати такі моменти:

- до якої категорії належить підприємство, визначають за даними річної фінансової звітності за рік, що передує звітному;

- категорія підприємства змінюється, тільки якщо підприємство не відповідає критеріям відповідної категорії підприємств протягом двох років поспіль.

Наступним важливим етапом для суб'єктів малого підприємництва є вибір оптимальної форми ведення бухгалтерського обліку, при цьому необхідно врахувати особливості функціонування підприємства, а саме: вид діяльності, кількість операцій за місяць, їх складність та чисельність працівників, а також систему оподаткування. Чинні паперові форми ведення бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва та особливості їх застосування розглянуто у [4, с. 83–84]. Вибрана форма ведення обліку має сприяти багатофункціональному використанню інформації, максимальному зменшенню дублюванню облікових процесів та економії праці облікових працівників, а також задовольняти потреби усіх користувачів.

За даними облікових реєстрів суб'єкти малого підприємництва мають складати та подавати до відповідних органів фінансову звітність, передбачену нормами чинного Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність» [5]. Зміна старої назви

Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» пов'язана з тим, що цей стандарт оперував поняттям «суб'єкт малого підприємництва», тобто був підлаштований під «градацію» підприємств зі ст. 55 Господарського кодексу України.

У НП(С)БО 25 уточнено, хто його застосовує: малі підприємства; мікропідприємства; неприбуткові організації; підприємства – платники єдиного податку групи 3 (незалежно від того, в яку категорію підприємств вони потрапляють); представництва іноземних суб'єктів господарювання.

Не поширюється НП(С)БО 25 на ті підприємства, які ведуть облік за Міжнародними стандартами фінансової звітності. Малі та середні підприємства застосовують МСФЗ не за кількісними критеріями, а відповідно до таких характерних рис та якісних показників: не є підзвітними громадськості; оприлюднюють фінансові звіти загального призначення для зовнішніх користувачів (наприклад, власники, що не беруть участі в управлінні підприємством, існуючі та потенційні кредитори, а також кредитно-рейтингові агентства).

Раніше питання подання неприбутковими організаціями спрощених форм фінансової звітності у вітчизняному законодавстві було висвітлено неоднозначно. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» містив інформацію про те, що для неприбуткових організацій встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати, а в самому П(С)БО 25 вказівки не було. Тепер у НП(С)БО 25 чітко вказано, що воно застосовується й неприбутковими організаціями.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» визначено коло підприємств, які подають спрощену фінансову звітність. І під вимоги Закону чинним НП(С)БО 25 змінено назву форм звітності й уточнено, які форми якими підприємствами подаються (табл. 1).

Отже, для мікропідприємств і малих підприємств, які визнані такими відповідно до внесених змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» й які ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат відповідно до податкового законодавства, встановлюється

скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати, форма і порядок складання яких визначено НП(С)БО 25.

Урегульовано також питання для підприємств групи 3, що перебувають на спрощеній системі оподаткування і працюють без ПДВ, яким дозволялося здійснювати записи в реєстрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису. Тепер бухгалтерський облік такими підприємствами ведеться за П(С)БО.

Також закріплено в НП(С)БО 25 вимогу щодо відображення доходів і витрат за вимогами П(С)БО 15 «Доходи» і П(С)БО 16 «Витрати», а не правилами податкового законодавства.

У НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» прописано, що суб'єкти господарювання, які мають право застосовувати НП(С)БО 25, самостійно вирішують, чи користуватися їм формами звітності з НП(С)БО 25 або ж подавати повний комплект звітності. Але відзначимо, що і Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», і Порядок № 419 [6] говорять про подання суб'єктами малого підприємництва тільки скороченої фінансової звітності.

За малими підприємствами, мікропідприємствами, неприбутковими організаціями, платниками єдиного податку групи 3 закріплено право використовувати Спрощений план рахунків [9]. Це означає й те, що вони можуть використовувати і загальний План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій [3].

Водночас є застереження про те, що підприємства застосовують спрощений План рахунків у разі складання ними звітності згідно з НП(С)БО 25. У разі вирішення підприємством подавати повний комплект фінансової звітності вони мають застосовувати і загальний План рахунків.

В Інструкції № 291 тепер уточнено, що всі підприємства, у тому числі й неприбуткові організації, повинні вести облік із використанням рахунків класу 9 «Витрати діяльності» (і на власний розсуд можуть ще використовувати рахунки класу 8 «Витрати за елементами»). До речі, чинний Спрощений план рахунків рахунки класу

Таблиця 1

**Комплекти форм фінансової звітності в розрізі суб'єктів малого підприємництва**

Форми фінансової звітності	Назва комплекту фінансової звітності		Хто складає
	за П(С)БО 25	за НП(С)БО 25	
№ 1-м, № 2-м	«Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»	«Фінансова звітність малого підприємства»	1) малі підприємства (крім підприємств – платників єдиного податку групи 3); 2) представництва іноземних суб'єктів господарювання
№ 1-мс, № 2-мс	«Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»	«Фінансова звітність мікропідприємства»	1) мікропідприємства; 2) неприбуткові організації; 3) підприємства – платники єдиного податку групи 3

8 не передбачає, що свідчить про невідповідність вимогам НП(С)БО 25.

#### **Висновки з проведеного дослідження.**

Основними стимулюючими чинниками розвитку малого бізнесу є досконалість нормативного регулювання та зрозумілість у застосуванні законодавчих вимог. Проте сучасні умови ведення бухгалтерського обліку суб'єктів малого бізнесу вимагають подальшого вдосконалення існуючих нормативів та чинних законодавчих актів.

По-перше, це стосується різних критеріїв класифікації суб'єктів господарської діяльності, які передбачені чинним законодавством, що призводить до труднощів щодо їх віднесення до суб'єктів мікропідприємництва, середнього або великого підприємництва.

По-друге, вибір суб'єкта малого підприємництва стосовно форми ведення обліку залежатиме від кількості господарських операцій за місяць, системи оподаткування, а також матеріальних можливостей господарюючого суб'єкта у разі вирішення застосування комп'ютерної форми ведення бухгалтерського обліку.

По-третє, внесені зміни до НП(С)БО «Спрощена фінансова звітність» дали змогу користувачам – суб'єктам малого підприємництва чітко зрозуміти, який саме комплект звітності готувати – фінансову звітність малого підприємства або фінансову звітність мікропідприємства.

По-четверте, план рахунків бухгалтерського обліку, на нашу думку, повинен містити основні обов'язкові рахунки, які мають бути узгоджені з основними статтями фінансової звітності, на основі яких відбуватиметься узагальнення інформації про господарську діяльність суб'єктів малого підприємництва. Інші рахунки суб'єкти малого підприємництва відкриватимуть на власний розсуд з урахуванням інформаційних потреб зовнішніх користувачів, з якими вони співпрацюють у даний період часу. Тому вважаємо необхідним внести зміни до Інструкції щодо застосування загального Плану рахунків, де зазначається варіант для обліку витрат із використанням лише рахунків класу 8 «Витрати за елементами», який сьогодні є неактуальним.

Перспектива подальших досліджень полягає у необхідності визначення основних елементів фінансової звітності суб'єктів малого підприємництва за міжнародними стандартами.

#### **БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:**

1. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 р. № 436-IV. Верховна Рада України. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (дата звернення: 26.12.2020).
2. Дугар Т.Є., Мац Т.П. Облік і звітність суб'єктів малого підприємництва в комп'ютерному середовищі. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2019. № 2. С. 190–198.

3. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30 листопада 1999 р. № 291. Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text> (дата звернення: 26.12.2020).

4. Лайчук С.М. Прогресивна форма ведення бухгалтерського обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Серія «Бухгалтерський облік, контроль і аналіз»*. 2014. Вип. 2. С. 80–89.

5. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність» від 25 лютого 2000 р. № 39. Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0161-00> (дата звернення: 26.12.2020).

6. Порядок подання фінансової звітності : Постанова КМУ від 28 лютого 2000 р. № 419. Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF#Text> (дата звернення: 26.12.2020).

7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 26.12.2020).

8. Романченко Ю.О. Облік та фінансова звітність суб'єктів малого підприємництва. *Економічний форум*. 2019. № 1. С. 180–183.

9. Спрощений План рахунків бухгалтерського обліку : Наказ Міністерства фінансів України від 19.04.2001 № 186. Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01> (дата звернення: 26.12.2020).

10. Хмелюк А. Розвиток малого бізнесу в Україні як фактор становлення соціально орієнтованої економіки: нормативний та обліковий аспект. *Економічний аналіз*. 2019. Т. 29. № 3. С. 116–123.

#### **REFERENCES:**

1. Ghospodarskyj kodeks Ukrajinjy vid 16 sichnja 2003 r. no. 436-IV. Verkhovna Rada Ukrajinjy. Available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (accessed 26 December 2020).
2. Dugar T.Je., Mac T.P. (2019) Oblik i zvitnist sub'ektiv malogo pidpryjemnyctva v komp'juternomu seredovyshhi [Accounting and reporting of small businesses in a computer environment]. *Naukovyj pogljad: ekonomika ta upravlinnja*, no. 2, pp. 190–198.
3. Instruksiiia pro zastosuvannia planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpryjemstv i orhanizatsii vid 30 lystopada 1999 r. no. 291. Ministerstvo finansiv Ukrainy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text> (accessed 26 December 2020).
4. Laichuk S.M. (2014) Proghresyvna forma vedenija bukhhalters'kogho obliku [Progressive form of accounting]. *Problemy teoriji ta metodologhiji bukhhalters'kogho obliku, kontrolju i analizu. Serija «Bukhhalters'kyj oblik, kontrolj i analiz»*, no. 2, pp. 80–89.
5. Natsionalne Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 25 «Sproshchena finansova zvitnist» vid 25 liutoho 2000 r. no. 39. Ministerstvo finansiv Ukrainy.

Available at: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0161-00> (accessed 26 December 2020)

6. Poriadok podання finansovoi zvitnosti: Postanova KМУ vid 28 liutoho 2000 r. no. 419. Kabinet Ministriv Ukrainy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF#Text> (accessed 26 December 2020).

7. Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 16 lypnia 1999 roku no. 996-XIV. Verkhovna Rada Ukrainy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (accessed 26 December 2020).

8. Romanchenko Ju.O. (2019) Oblik ta finansova zvitnist' sub'ektiv malogo pidpryemnyctva [Accounting

and financial reporting of small businesses]. *Ekonomichnyj forum*, no. 1, pp. 180–183.

9. Sproshchenyi Plan rakhunkiv bukhhalterskoho obliku: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 19.04.2001 r. no. 186. Ministerstvo finansiv Ukrainy. Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01> (accessed 26 December 2020).

10. Hmeljuk A. (2019) Rozvytok malogo biznesu v Ukrai'ni jak faktor stanovlennja social'no orijentovanoi ekonomiky: normatyvnyj ta oblikovyj aspekt [Development of small business in Ukraine as a factor in the formation of a socially oriented economy: regulatory and accounting aspects]. *Ekonomichnyj analiz*, vol. 29, no. 3, pp. 116–123.