



Белова Ірина, Семенишена Наталія, Мельничук Оксана. Генезис становлення облікової системи малих підприємств в Україні. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2019. Випуск 1-2. С. 26-48.

DOI: <https://doi.org/10.35774/ibo2019.01.026>

УДК 657.24:346.12  
JEL Classification M41

**Белова Ірина**

канд. екон. наук, доцент кафедри обліку та економіко-правового забезпечення АПБ  
Тернопільський національний економічний університет

Тернопіль, Україна

**E-mail:** yim1973@ukr.net

**Семенишена Наталія**

канд. екон. наук, доцент

Подільський державний аграрно-технічний університет

Камянець-Подільський, Україна

**E-mail:** natviksem@gmail.com

**Мельничук Оксана**

канд. екон. наук, доцент

Подільський державний аграрно-технічний університет

Кам'янець-Подільський, Україна

**E-mail:** melno@gmail.com

## ГЕНЕЗИС СТАНОВЛЕННЯ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ МАЛИХ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

### **Анотація**

У статті представлені історичні аспекти та результати адаптації облікових реєстрів суб'єктів малого підприємництва. Також у статті розглянуто особливості ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності на підприємствах малого підприємництва, а також нормативні документи, які їх регулюють. Згадано про вчених, які займаються вивченням даного питання. Розглянуто основні реєстри, за допомогою яких ведеться бухгалтерський облік на підприємствах малого бізнесу. Наведено особливості ведення простої та спрощеної форми бухгалтерського обліку без використання плану рахунків та методу подвійного запису для складання фінансової звітності та розрахунку об'єкта оподаткування.

Теоретичною й методологічною основою дослідження є праці провідних вчених з питань становлення облікової системи малих підприємств, законодавчі та нормативні документи, що регулюють облікову систему малого підприємства. У процесі дослідження використано такі наукові методи: бібліографічний – дослідження

літературних джерел для отримання необхідної інформації щодо теми дослідження; індукції та дедукції, аналізу та синтезу – під час проведення теоретичних узагальнень, формування відповідних висновків.

У статті досліджено історичні етапи становлення облікової системи малих підприємств. Визначено сутність спрощеної системи обліку та звітності, її відмінність від спрощеного обліку доходів та витрат.

Перспективи подальших досліджень будуть спрямовані на вивчення нормативно-правового забезпечення та облікової системи малих підприємств.

**Ключові слова:** мале підприємство, суб'єкт малого підприємництва, нормативно-правове забезпечення, облікова система, спрощений план рахунків, спрощена форма бухгалтерського обліку, облікові реєстри, спрощена система оподаткування.

### **Вступ.**

Сьогодні малі підприємства в Україні у своїй загальній масі суб'єктів підприємницької діяльності займають провідне місце, а їх кількість постійно безупинно збільшується. Створення облікової системи малого підприємства передбачає здійснення низки організаційних процедур, а саме вибір: основних елементів її підсистем (фінансового і управлінського обліку); форми організації обліку; рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; форми ведення обліку; складу фінансової, податкової та управлінської звітності. Правильне проектування облікової системи дає змогу генерувати інформацію відповідно до потреб управління, що забезпечує покращення фінансового стану малого підприємства.

### **Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Особливу увагу на дану проблему та перспективи її розвитку у своїх працях звертають вітчизняні вчені, а саме: Бруханський Р.Ф., Голов С. Ф., Гоголь Т.А., Гура Н.О., Жук В.М., Зубілевич С.Я., Кіндрацька Л. М., Кузьминський Ю. А., Кужельний М. В., Малюга Н. М., Огійчук М.Ф., Палій В. Ф., Петрова В. І., Пушкар М. С., Соколов Я. В., Сопко В. В., Швець В.Г. та інші

### **Мета.**

Головною метою дослідження є узагальнення публікацій в економічній літературі та законодавчих актів щодо ведення обліку на підприємствах малого бізнесу та обґрунтування пропозицій щодо вдосконалення реєстрів обліку на підприємствах малого бізнесу. Реалізація поставленої мети зумовила вирішення таких завдань: вивчення законодавства щодо ведення бухгалтерського обліку на малих підприємствах в Україні; визначення сутності поняття "спрощена система обліку та звітності"; аналіз нормативно-правового регулювання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності; обґрунтування відмінностей понять "спрощена система обліку та звітності" та "спрощена система оподаткування, обліку та звітності"; узгодження положень законодавчих актів щодо порядку застосування спрощеної системи обліку і звітності.

### **Методологія дослідження.**

Теоретичною й методологічною основою дослідження є праці провідних вчених з історичних етапів становлення облікової системи малих підприємств, законодавчі та нормативні документи, що регулюють бухгалтерський облік. У процесі дослідження використано такі наукові методи: індукції та дедукції, аналізу та синтезу – під час проведення теоретичних узагальнень, формування відповідних висновків; бібліографічний – дослідження літературних джерел для отримання необхідної інформації щодо теми дослідження; метод асоціацій та аналогій – для запропонованих нових ідей та пропозицій, що виникають на основі зіставлення з іншими більш чи менш аналогічними об'єктами.

### **Результати.**

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 [8].

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.

У Законі "Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні" зазначено, що до основних напрямів державної політики у сфері розвитку малого і середнього підприємництва в Україні належать:

- 1) удосконалення та спрощення порядку ведення обліку в цілях оподаткування;
- 2) запровадження спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності для суб'єктів малого підприємництва, що відповідають критеріям, встановленим у податковому законодавстві [41].

Під "малими підприємствами" у методичних рекомендаціях із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 15.06.2011 р. № 720, розуміють ті, які відповідають вимогам для "нульовиків" із п. 154.6 ПКУ і при цьому не зареєстровані як платники ПДВ.

Податковий кодекс України, що набув чинності з 1.01.2011 року не містить окремих положень для малих підприємств (розділ було вилучено) [25]. 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 підприємства". В стандарті вказано, що суб'єктами малого підприємництва є юридичні особи, що відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 статті 154 Податкового кодексу.

У трактуванні Ради з МСФЗ малі й середні підприємства – це неpubлічні 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 "неpubлічність" компанії [18].

Відповідно до міжнародних стандартів аудиту термін "мале підприємство" відображає не лише розміри суб'єкта господарювання, а й 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.

Нормативним документом, спрямованим на створення спрощеної системи обліку і звітності малого підприємства, є наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження спрощеного плану рахунків" від 19.04.2001 р. № 186. Цим наказом для суб'єктів підприємницької діяльності – юридичних осіб, які згідно з чинним законодавством є суб'єкт малого підприємства і складають фінансову звітність відповідно до норм П(С)БО 25, затверджено план рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єкта малого підприємства.

П(С)БО 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва" прийнято для виконання п. 3 ст. 11 ЗУ ПБО та ФЗУ, згідно з яким "для суб'єкта малого підприємства і представництв іноземних суб'єктів підприємницької діяльності національними положеннями (стандартами) встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати" [28].

Аналіз та узагальнення нормативно-правових аспектів дає змогу стверджувати, що спрощена система обліку і звітності – це комплекс процедур, пов'язаний зі спрощеним підходом до використання окремих елементів методу обліку (рахунки, подвійний запис, документація, оцінка, баланс і звітність) для безперервного та взаємопов'язаного відображення об'єктів обліку малого підприємства [52, с. 338].

Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" підприємство самостійно обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних, затверджує правила документообороту, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку [12].

Ефективне управління малим підприємством передбачає використання різноманітної інформації, яка характеризує його фінансово-господарську діяльність і дає змогу спрогнозувати тенденції розвитку в майбутньому. Створення відповідної інформаційної бази можливе при використанні належної облікової системи малого підприємства, яка включає системи фінансового та управлінського обліку.

Вагомою причиною недостатнього використання інструментарію управлінського обліку на малому підприємстві є переконаність деяких фахівців у потребі його використання лише на великих підприємствах. Так, Л. М. Чернелевський стверджує, що "застосування такого методу управлінського обліку як бюджетування не є актуальним для малих підприємств, оскільки ними випускається, в основному, невеликий асортимент продукції, наявні один, максимум два центри відповідальності, які тотожні центрам витрат" [46, с. 21]. Т. М. Сльозко та С. О. Левицька переконані, що управлінський облік варто впроваджувати на середніх та великих підприємствах. Таку позицію вони аргументують тим, що "на МП з незначними обсягами діяльності є невелика кількість облікових працівників, іноді облік веде сам керівник або спеціалізована бухгалтерська організація, що зумовлює ведення лише законодавчо регламентованого фінансового обліку" [40].

Л. М. Очеретько та Н. В. Красовська запропонували процес впровадження управлінського обліку на підприємствах малого бізнесу, які використовують спрощену форму ведення обліку [20, с. 91].

На сьогоднішній день, впровадження управлінського обліку на малому підприємстві повинно відбуватися з дотриманням принципу ефективності, який передбачає порівняння витрат та вигод від його застосування. Тому важливою причиною, яка може спонукати керівництво суб'єкта малого підприємництва відмовитися від використання управлінського обліку, є значні витрати грошей і часу на етапі його впровадження та подальшого ведення. Проектування і створення системи управлінського обліку на малому підприємстві передбачає залучення фахівця у цій сфері або навчання працівників бухгалтерської служби, трансформацію інформації, яка отримується з даних

фінансового обліку для потреб складання управлінської звітності, що вимагає значних витрат грошей та часу. На малому підприємстві доволі часто всю бухгалтерську роботу виконують один-два працівники або бухгалтер, який працює за сумісництвом. Відповідно, для ведення управлінського обліку потрібно найняти нового працівника або збільшувати навантаження штатних бухгалтерів, що також збільшує витрати часу і грошей. Постійне підвищення кваліфікаційного рівня облікових працівників, відвідання спеціалізованих тренінгів та семінарів призводить до зростання витрати на ведення управлінського обліку [45, с. 169].

Дослідження нормативно-правового регулювання, що визначає основні методичні, технічні (технологічні) організаційні інструменти та процедури системи фінансового обліку малого підприємства, дало змогу виокремити два її види: загальну систему обліку та звітності і спрощену систему обліку та звітності, в якій ще виділено підсистему для спрощеного обліку доходів і витрат. Це, передусім, пов'язано з використанням системи рахунків та подвійного запису, процедурами реєстрації фактів господарського життя в облікових регістрах та складанням форм фінансової звітності як окремих елементів системи фінансового обліку.

В процесі становлення системи фінансового обліку малого підприємства вносилися постійні зміни до складу та структури її елементів, що впливало на рівень узагальнення інформації, що мало як позитивні, так і негативні наслідки для її користувачів. Особливо це стосувалось елементів спрощеної системи обліку та звітності, що потребує їх дослідження, враховуючи історичний аспект.

Становлення спрощеної системи обліку і звітності припадає на початок 60-х років ХХ ст., і це пов'язане з ухваленням у радянські часи нормативно-правових документів, які дозволяли малим підприємствам використовувати відмінні від великих підприємств методи, інструменти та процедури у веденні обліку. Так, "Інструкцією по застосуванню єдиної журнально-ордерної форми рахівництва", затвердженою наказом Міністерства фінансів СРСР 08.03.1960 р. № 63 [13], передбачалося використання 17 журналів-ордерів та 19 відомостей для всіх, незалежно від розміру підприємств. Варіативність їх використання визначалася галузевою приналежністю підприємств (промисловість, будівництво, постачання, збут). Проте для невеликих підприємств, на яких кількість облікових працівників не перевищувала 5-7 осіб, "Інструкцією по застосуванню єдиної журнально-ордерної форми рахівництва для невеликих підприємств і господарських організацій", затвердженою наказом Міністерства фінансів СРСР 06.06.1960 р. № 176 [14], рекомендувалося застосовувати 8 журналів-ордерів і 6 відомостей. Цєю ж інструкцією для невеликих підприємств було передбачено узагальнення інформації про господарські операції на рахунках "Плану рахунків бухгалтерського обліку виробничо-господарської діяльності підприємств, будівництв і господарських організацій союзного, республіканського і місцевого підпорядкування", затвердженого наказом Міністерства фінансів СРСР від 28.09.1959 р. № 259 [14], шляхом об'єднання об'єктів обліку на одному з однорідних рахунків.

Основними ознаками спрощеної системи обліку і звітності для невеликих підприємств у період функціонування в Україні командно-адміністративної системи (1960–1990 рр.) було об'єднання окремих рахунків для відображення однотипних об'єктів обліку та зменшення кількості облікових регістрів, що були стандартними для всіх підприємств, у результаті чого з'явилася скорочена форма обліку. Це було вкрай важливо при ручному способі запису господарських операцій в облікові регістри.

Другий етап розвитку спрощеної системи обліку та звітності розпочався в 90-х роках ХХ ст. Проголошення незалежності та зміни у суспільно-економічному житті України сприяли створенню і впровадженню власного нормативно-правового забезпечення як бухгалтерського обліку загалом, так і для малого підприємства зокрема. Трансформаційні процеси, що відбувалися в економіці країни, вимагали нового підходу до розуміння сутності бухгалтерського обліку. Надання керівникам підприємств самостійності у веденні господарської діяльності, вихід суб'єктів господарювання на міжнародні ринки збуту стали наслідками поступової відмови від соціалістичної моделі бухгалтерського обліку, яка була спрямована на задоволення інформаційних потреб органів

державної статистики, вищих органів влади, міністерств, відомств. Пріоритетним стало формування нової системи обліку, яка б задовольняла інформаційні потреби суб'єктів господарювання під час прийняття управлінських рішень.

Зважаючи на появу значної кількості малих підприємств саме на початку 90-х років та їх значення у структурній перебудові економіки України протягом 1991–1999 років, було ухвалено низку нормативно-правових актів, що визначали склад елементів спрощеної системи обліку та звітності.

Першим нормативним документом, який регламентував спрощення у веденні обліку на малому підприємстві, був Лист Міністерства фінансів України від 27.09.1991 року, на підставі якого малим підприємствам дозволялося використовувати "Рекомендації по веденню бухгалтерського обліку і застосуванню облікових реєстрів на малих підприємствах", згідно з додатком до Листа МФ СРСР від 02.07.1991 р. № 40 [38]. Зауважимо, що Рекомендації № 40 були комплексним документом, який відображав основи організації обліку на малому підприємстві, склад та порядок застосування плану рахунків і спрощених форм обліку, що стало початком формування спрощеної системи обліку та звітності. Зокрема, регламентувалися форми організації обліку малого підприємства, робочий план рахунків, два варіанти спрощеної форми бухгалтерського обліку, рекомендації щодо заповнення відповідних реєстрів.

Малі підприємства України вели облік згідно з Рекомендаціями № 40 до кінця 1996 року, коли було прийнято "Вказівки про склад та порядок заповнення облікових реєстрів малими підприємствами", затверджені наказом МФУ від 31.12.96 р. № 112 [4].

Порівняння Вказівок № 112 з Рекомендаціями № 40 доводило тотожність документів із незначними відхиленнями у деяких формулюваннях та доповненнях. Насамперед, доповнення стосувалися надання власнику або керівнику малого підприємства права ведення обліку, визначення кількості господарських операцій, що відбувалися, як критерію використання простої чи спрощеної форми обліку.

Структура облікових реєстрів не змінилася. Було запропоновано аналогічні реєстри, з ідентичними назвами та номерами: від В-1 до В-9 для форми з використанням реєстрів обліку майна, та "Книгу обліку господарських операцій" для простої форми, яка містила однакову кількість граф з ідентичними до Рекомендацій № 40 назвами. Решта реєстрів також нічим не відрізнялися, за винятком збільшення на одну графу відомості обліку реалізації ("з оплати") та на три графи відомості обліку заробітної плати. Шахова та оборотна відомості теж залишилися у списку реєстрів.

Незмінною також залишилася структура робочого плану рахунків, за винятком відсутності номерів рахунків, призначених для обліку активів і джерел їх утворення. Також зауважимо некоректну назву Вказівок № 112, оскільки вони визначали не лише склад та порядок заповнення облікових реєстрів, але й основи організації обліку на малому підприємстві.

Спроби поєднати спрощену систему оподаткування, обліку і звітності та спрощену форму обліку відбулися з прийняттям "Положення про спрощену форму бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва", затвердженого наказом МФУ від 30.09.1998 р. № 196, яке давало змогу суб'єктам малого підприємництва, що перейшли на сплату єдиного податку, використовувати форми обліку, визначені Вказівками № 112. Положенням № 196 було рекомендовано суб'єктам малого підприємництва, що обрали спрощену форму обліку, у разі наявності в них основних засобів, матеріальних цінностей готової продукції та товарів для аналітичного обліку використовувати відомості В-1 та В-2 спрощеної форми обліку, а також порядок відображення в обліку і звітності нарахованих сум єдиного податку. Подальші редакції Положення № 196 мали за мету пристосувати Вказівки № 112 до обліку за діючим планом рахунків. Проте цим Положенням не передбачалося пристосування старих форм до вимог нової кореспонденції рахунків.

Для спрощеної системи обліку і звітності протягом 70–90-х років ХХ ст. була характерною незмінність одного з її елементів, а саме: фінансової звітності. Так, лише в 1998 р. для суб'єктів малого підприємництва запроваджено "Бухгалтерський звіт малого підприємства" у складі Балансу (форма № 1-м) та Звіту про фінансові результати (форма № 2-м) для квартальної звітності, а також

Звіту про фінансово-майновий стан (форма № 3-м) – для річної. Це сприяло подоланню розбіжностей між обліковими регістрами, передбаченими Вказівками № 112, та новими формами звітності. Проте основне спрощення форм "Бухгалтерського звіту малого підприємства" полягало у скороченні їх показників шляхом об'єднання окремих статей форм звітності, передбачених для всіх, незалежно від розміру, підприємств.

У 1999 році малі підприємства подавали квартальну і річну звітність у складі Балансу (форма № 1-м) та Звіту про фінансові результати (форма № 2-м). Проте, суб'єктам малого підприємства, які отримали свідоцтво про сплату єдиного податку, було дозволено не подавати квартальної звітності, якщо це не суперечило установчим документам підприємства.

Другий етап розвитку спрощеної системи обліку і звітності був перехідним етапом, який характеризувався застосуванням спрощених процедур до всіх елементів облікової системи малого підприємства. Основною ознакою спрощення було застосування нових форм обліку для малих підприємств та об'єднання рахунків типового Плану рахунків і статей звітності для всіх підприємств.

Починаючи з 2000 року – початку становлення національної облікової системи в Україні, виокремлюємо наступні два етапи розвитку спрощеної системи обліку і звітності:

III етап – 2000-2010 – формування складових елементів спрощеної системи обліку та звітності відповідно до чинного законодавства;

IV етап – 2011 - дотепер – зміна методики визначення фінансових результатів суб'єкта малого підприємства, що спричинило внесення змін до складових елементів спрощеної системи обліку та звітності, зокрема до спрощеного Плану рахунків, Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства та появу нових складових (Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства та Методичних рекомендацій № 720).

Початком третього етапу розвитку спрощеної системи обліку і звітності стало затвердження наказом МФУ від 25.02.2000 року П(С)БО 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства", яким регламентувалося дві форми звітності для малих підприємств: Баланс (форма № 1-м) та Звіт про фінансові результати (форма № 2-м) [29]. Порівняння структури форми № 1-м і № 2-м, запропонованих П(С)БО 25 з відповідними формами Балансу (форма № 1) та Звіту про фінансові результати (форма № 2), які регламентувалися П(С)БО 2 [25] та П(С)БО 3 [26] та використовувалися всіма підприємствами показало їх тотожність. Проте порівняння показників розділів балансу малого підприємства свідчить про їхнє зменшення шляхом об'єднання окремих статей Балансу форми № 1.

Перша редакція форми № 2-м звіту про фінансові результати демонструє, що вона була побудована шляхом об'єднання статей розд. I "Фінансові результати" Звіту про фінансові результати форми № 2 та вилучення таких проміжних показників як: валовий прибуток (збиток), фінансові результати від операційної діяльності, фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування, фінансові результати від звичайної діяльності. Розділ II "Елементи операційних витрат" звіту форми № 2-м був аналогічним такому ж розділу Звіту про фінансові результати для інших підприємств. Проте, на відміну від звіту форми № 2, у ньому не було розд. III "Розрахунок показників прибутковості акцій".

У 2001 році внаслідок внесення змін до П(С)БО 25 було змінено форму Звіту про фінансові результати. Зміни стосувалися як структури звіту, так і порядку відображення у ньому доходів та витрат. Відбулося об'єднання першого та другого розділів попередньої форми звіту та перегрупування статей, внаслідок чого у новій формі спочатку відображають доходи, а потім витрати за економічними елементами та видами діяльності (звичайною та надзвичайною). Зокрема, відбулася заміна статей "Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)" та "Інші операційні витрати" (рядки 040, 090 старої форми звіту) на статті, які відображали витрати виробництва (обігу) за елементами операційних витрат (рядки 090-130 нової форми звіту) і статтю "Збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва і готової продукції".

Порівняння другої редакції форми № 2-м та форми № 2 Звіту про фінансові результати, що, відповідно, визначалися П(С)БО 25 та П(С)БО 3 [27; 29], демонструє суттєві відмінності у структурі цих форм. На відміну від форми № 2 звіту, що була регламентована П(С)БО 3 та складена на підставі групування доходів і витрат за видами діяльності (операційна, фінансова, інша звичайна), у формі № 2-м доходи групувалися за видами діяльності, а операційні витрати – за елементами. Для того, щоб уникнути такої невідповідності, у формі № 2-м передбачався спеціальний рядок 080 "Збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва і готової продукції". Він давав змогу опосередковано врахувати вплив собівартості реалізації на фінансовий результат, щоб пов'язати по елементні витрати, які містили вартість реалізованої продукції, з постатейними доходами.

Певні труднощі виникали при заповненні рядка 130 "Інші операційні витрати". Відповідно до ст. 39 П(С)БО 25 (друга редакція) "у статті "Інші операційні витрати" відображалися: адміністративні витрати, витрати на збут; собівартість реалізованих оборотних активів (крім фінансових інвестицій); відрахування на створення резерву сумнівних боргів; списання безнадійних боргів; втрати від знецінення запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні санкції; відрахування для забезпечення відшкодування наступних витрат, інші витрати, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства (крім витрат, що включаються до собівартості продукції (робіт, послуг)". Таке формування показника статті "Інші операційні витрати" відповідало структурі звіту про фінансові результати (перша редакція), що використовувався до 24 лютого 2001 року. Тому статтю "Інші операційні витрати" (рядок 090 старої форми звіту (перша редакція) часто ототожнювали зі статтею аналогічної назви нової форми звіту (друга редакція) (рядок 130), оскільки до останньої належали тільки витрати з аналогічною назвою і тому цей рядок заповнювався за даними рахунку 84 "Інші операційні витрати", що відповідно до П(С)БО 16 відображав витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу таких елементів як: "Матеріальні витрати", "Витрати на оплату праці", "Відрахування на соціальні заходи", "Амортизація" [28]. Своєю чергою, аналогічна стаття старої форми (перша редакція) включала всі інші операційні витрати, крім тих, які формують собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) і відповідно, заповнювалася за даними рахунків 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності" або за сумою оборотів за всіма рахунками 8-го класу загального плану рахунків (крім рахунку 85 "Інші затрати") [29].

Таким чином, ст. 39 та 45 П(С)БО 25 суперечили одна одній, оскільки ст. 45 визначалося, що статті елементів операційних витрат Звіту про фінансові результати заповнюються з дотриманням вимог П(С)БО 16 "Витрати" [28]. Це призводило до подвійного відображення витрат звітного періоду – спочатку їх відображали у складі рядків 090-120, а потім - у рядку 130 звіту про фінансові результати (друга редакція). Таке групування витрат операційної діяльності спричиняло їх завищення, що призводило до заниження чистого прибутку. Тому пріоритетним було усунення розбіжностей щодо обліку за елементами витрат операційної діяльності, які існували в П(С)БО 25 та Інструкції № 291.

Усуненню проблем складання звіту про фінансові результати форми № 2-м та покращенню його якісних характеристик присвячувався ряд наукових праць. Зокрема, В. Моссаковський запропонував свій варіант Звіту про фінансові результати. На його думку, звіт форми № 2-м повинен був складатися з двох розділів. Показники рядків 010-070 першого розділу аналогічні показникам, визначеним П(С)БО 25 (друга редакція). Назви показників рядків 110-150 запропонованого ним першого розділу відповідали показникам рядків 150-190 звіту форми № 2-м. Основна відмінність першого розділу полягала в тому, що у рядку 080 відображається не збільшення чи зменшення залишків незавершеного виробництва і готової продукції, а собівартість товарної продукції. Саме для визначення її вартості В. Моссаковський запропонував другий розділ звіту про фінансові результати. У ньому пропонувалося відображення статей витрат за економічними елементами та вказувалися окремо залишки незавершеного виробництва і готової продукції на початок і кінець звітної періоду. На основі зазначених показників визначалася



собівартість товарної продукції. Для формування звітної інформації в умовах використання спрощеного Плану рахунків науковець пропонував у складі рахунку 84 "Витрати операційної діяльності" відкрити окремий субрахунок 847 "Собівартість товарної продукції" [19, с. 50-53].

Суха О. Р. пропонувала одноступеневий формат звіту про фінансові результати, особливістю якого є відсутність відображення витрат за економічними елементами, проте використання показника "Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)". Запропонована форма звіту також містить перелік основних адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат [46, с. 12].

Важливим кроком у формуванні спрощеної системи обліку і звітності стало затвердження наказом МФУ від 19.04.2001 року № 186 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва [38].

На відміну від Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. № 291 [24], у спрощеному плані рахунків (I редакція) було передбачено тільки 27 синтетичних рахунків, що зменшувало аналітичність інформації, яка формувалася у спрощеній системі обліку та звітності малого підприємства.

В результаті аналізу нормативно-правової бази з регулювання бухгалтерського обліку суб'єктів малого бізнесу в роботі Т.А. Гоголь, Н.І. Ніпорко [6] виявлені невідповідності окремих нормативно-правових актів, визначені шляхи їх узгодження. У своїх подальших дослідженнях Т.А. Гоголь проводить глибинний аналіз розвитку спрощеної форми бухгалтерського обліку в Україні з урахуванням змін нормативно-правової бази та з'ясовує особливості технологічних аспектів облікового процесу в різні часові проміжки [7].

Професори С. Ф. Голов та В. М. Пархоменко для взаємозв'язку рахунків і статей фінансових звітів СМП рекомендують відкриття додаткових субрахунків до рахунку 18 "Інші необоротні активи", 26 "Готова продукція", 30 "Готівка", 31 "Рахунки в банках", 68 "Розрахунки за іншими операціями" та ін. [23, с. 8-9].

І. Губіна показує недоцільність використання спрощеного плану рахунків через надмірне узагальнення інформації про власний капітал підприємства, що змушує відкривати додаткові субрахунки для заповнення відповідних рядків Балансу (форми № 1-м). Додатковим аргументом на користь використання загального плану рахунків вона вважає можливість швидкого збільшення розмірів підприємства, що призведе до заміни спрощеного плану рахунків на загальний та збільшення обсягу облікової роботи при його трансформації [9, с. 71-72].

Аудитори М. Кляцький та О. Малишкін на основі спрощеного плану рахунків розробили робочий план рахунків бухгалтерського обліку для суб'єкту малого підприємства, що включає синтетичні рахунки, субрахунки і субсубрахунки [14, с. 3].

У роботі О.В. Макарової [16] відзначено, що порядок ведення облікової реєстрації і застосування форм облікових реєстрів суб'єктів малого підприємництва залежать від особливостей підприємницької діяльності, системи оподаткування та обраної системи рахунків бухгалтерського обліку.

В. Мякота наголошує, що порівняння показників Звіту про фінансові результати (форми № 2-м) з рахунками спрощеного плану рахунків вимагає деталізації інформації на рахунках 70 "Доходи", 84 "Витрати операційної діяльності" і 85 "Інші витрати" [19, с. 12].

Т. О. Токарева вважає, що для відображення інформації про доходи МП у Звіті про фінансові результати (форми № 2-м) рахунок 70 "Доходи" потрібно доповнити субрахунками [42, с. 228].

Вивчення запропонованих вище джерел демонструє, що використання спрощеного плану рахунків вимагало у будь-якому випадку відкриття певної кількості додаткових субрахунків для деталізації інформації, потрібної для складання Фінансового звіту суб'єкта малого підприємства, який визначався П(С)БО 25 (II редакція) [38]. Його застосування не призводило до зменшення

витрат часу облікових працівників малого підприємства на ведення бухгалтерського обліку і пошук інформації для складання фінансової звітності [49, с. 415].

Нормативними документами, що завершили формування спрощеної системи обліку і звітності малого підприємства, є "Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами" від 25.06.2003 р. № 422 та "Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами" від 15.06.2011 р. № 720. Регістри, визначені Методичними рекомендаціями № 422, є проміжною ланкою, що акумулюють інформацію про господарські операції в обліку у розрізі рахунків спрощеного плану рахунків та узагальнюють інформацію відповідно до потреб складання Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва за формами № 1-м та № 2-м, передбаченими П(С)БО 25. Методичні рекомендації № 720 визначають склад регістрів, порядок і спосіб реєстрації та узагальнення інформації в них без застосування подвійного запису для складання – Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва згідно з дод. 2 до П(С)БО 25 [35].

З прийняттям Податкового кодексу України у 2011 р. виділено окрему категорію юридичних осіб – суб'єктів малого підприємництва (платників єдиного податку 4 групи за ставкою 5%, що не є платниками ПДВ, і юридичних осіб, що наведені в п. 154.6 ст. 154 ПКУ). Для даних підприємств було запропоновано більш спрощений механізм організації бухгалтерського обліку, а саме – надано право ведення спрощеного обліку доходів і витрат для складання фінансової звітності. Міністерство фінансів України наказом № 422 від 25 червня 2003 р. затвердило "Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами". Рекомендаціями передбачено, що малі підприємства можуть використовувати просту і спрощену форми бухгалтерського обліку, але вони дещо різняться від раніше прийнятих у 1996 р.

Просту форму обліку застосовують малі підприємства з незначним документооборотом, які здійснюють діяльність з виконання не матеріаломістких робіт і послуг. Ця форма передбачає використання одного регістру – Журналу обліку господарських операцій, що є комбінованим регістром та містить усі рахунки, які мале підприємство може обирати для застосування згідно зі спрощеним планом рахунків. Ведення Журналу не має суттєвих відмінностей порівняно з використанням Книги обліку господарських операцій.

Проста форма бухгалтерського обліку поєднує використання двох основних облікових регістрів: відомості обліку заробітної плати (типова форма З-м) і Журналу обліку господарських операцій (форма К-1).

Спрощена форма бухгалтерського обліку застосовується малими підприємствами, якщо не виконуються умови для застосування простої форми бухгалтерського обліку (кількістю господарських операцій за місяць не більше 300) або за власним вибором суб'єкта господарювання.

Малі суб'єкти підприємницької діяльності мають право систематизувати інформацію, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, у регістрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису, тобто бухгалтерський облік по системі одинарних записів (singleбухгалтерія), що дуже схожий на ведення каси або чекової книжки.

Ведення бухгалтерії без використання подвійного запису характеризується наявністю одного запису для кожної господарської операції, заповненням однієї колонки для відображення надходжень і витрат грошових коштів. Перевагою такого обліку є значна простота його ведення, однак він має більше недоліків, ніж переваг: такий облік не має можливості відслідковувати рахунки інвентаризації, кредиторської та дебіторської заборгованості. Бухгалтерія без використання подвійного запису має можливість розрахунку чистого доходу, однак, не пристосована для розробки балансу та відстеження змін на рахунках активу і пасиву, що є вкрай необхідним для складання фінансової звітності.

Для організації бухгалтерського обліку в методичних рекомендаціях запропоновано вести облік доходів і витрат у журналах (журнал 1-мс обліку активів; журнал 2-мс обліку капіталу і зобов'язань; журнал 3-мс обліку доходів; журнал 4-мс обліку витрат) і відомостях.

Зміст журналів і відомостей відрізняється від існуючих у спрощених формах облікових реєстрів, які розроблені згідно з Методичними рекомендаціями № 422. Назви колонок журналу 1-мс і журналу 2-мс не містять основних бухгалтерських понять – дебет і кредит, однак заповнення журналів та відомостей здійснюється за загальновідомим правилом – той, хто отримує, дебетується, хто віддає (передає) – кредитується. У Журналі 1-мс з обліку активів колонки для відображення змін в господарських засобах поділені на дві частини, однак замість понять дебету і кредиту записано інші економічні терміни, дії, які відбуваються з господарськими засобами (зменшення, вибуття, надходження, списання та ін.). Заповнення граф журналу передбачається за принципом відображення змін на активних рахунках: за дебетом відображається надходження або отримання господарських засобів, а за кредитом – їх зменшення, вибуття, погашення або витрачання. Подібним чином побудований журнал 2-мс для обліку зобов'язань і капіталу, в якому зміни господарських операцій відображаються згідно з основним правилом відображення змін на пасивних рахунках (з правої сторони кожної колонки відображаються збільшення суми капіталу або суми зобов'язань, а з лівої сторони – їх зменшення або погашення). Згідно з нормами Методичних рекомендацій №720 малі підприємства повинні відображати зміни двічі у відповідних відомостях і журналах.

Таким чином, бухгалтери невеликих підприємств за спрощеною формою обліку доходів і витрат повинні відображати кожну господарську операцію не двічі (як цього вимагає метод подвійного запису), а тричі, тому що, крім змін у статтях балансу, розробники методичних рекомендацій вимагають від малих підприємств деталізувати інформацію про нарахування амортизації та витрати на ремонт основних засобів, а також про розрахунки підприємства з постачальниками, покупцями, працівниками, бюджетом та іншими контрагентами, що призводить до відображення господарських операцій у декількох облікових реєстрах. Таким чином, у відображенні господарських операцій у спрощених формах журналів і відомостей присутній метод подвійного запису, який забезпечує (допомагає) при складанні фінансової звітності, зокрема, основного бухгалтерського документу – балансу.

Спрощену форму обліку могли використовувати малі підприємства як при ручному, так і при автоматизованому способі обробки облікової інформації. У порівнянні з іншими формами обліку її застосування малими підприємствами у 2003-2010 роках обумовлено такими перевагами:

1) відомості спрощеної форми обліку, регламентовані Методичними рекомендаціями № 422, забезпечували систематизацію інформації про наявність і рух ресурсів малого підприємства та джерел їх утворення;

2) реєстри цієї форми є уніфікованими, що дає змогу їх використовувати малим підприємствам різних форм власності, видів та обсягів діяльності;

3) з'явилася можливість вибіркового використання облікових реєстрів у залежності від особливостей діяльності підприємства;

4) на відміну від простої форми обліку, реєстри спрощеної форми дозволяли групувати інформацію при проведенні однотипних господарських операцій;

5) склад відомостей цієї форми можна змінювати в залежності від зміни обсягу діяльності або статусу підприємства;

6) використання даних синтетичного обліку у реєстрах відповідало потребам складання річної та квартальної фінансової звітності.

У порівнянні з Вказівками № 112 перевагами Методичних рекомендацій № 422 було те, що вони:

1) були адаптовані до спрощеного плану рахунків;

2) давали змогу чіткіше систематизувати інформацію про господарські операції підприємства;

3) мали рекомендаційний характер [49, с. 319].

Діагностика основного реєстру простої форми обліку – Журналу обліку господарських операцій – дає змогу виділити такі незручності, що виникають при його використанні.

По-перше, спрощеним планом рахунків передбачено використовувати 27 рахунків, що не дозволяє розмістити 27 пар граф у присудку таблиці на одному розвороті. Це вимагає переносити таблицю по вертикалі.

По-друге, таблицю доводиться переносити і по горизонталі, бо на одному аркуші неможливо розмістити більше 20-25 рядків у підметі таблиці, тобто відобразити 20-25 господарських операцій. Таким чином, подвійне перенесення частин таблиці є незручним, що призводить до технічних труднощів у записі операцій. При їх відображенні збільшується кількість помилок, які полягають у записі сум в рядки іншого рахунку, а не того, який передбачений проведенням.

По-третє, така форма вимагає використання подвійного запису, тобто знання діючої в Україні методики відображення операцій на рахунках. Це, своєю чергою, незважаючи на незначний обсяг діяльності, не дає змогу вести облік без відповідної професійної підготовки керівнику і вимагає введення до штату підприємства посади бухгалтера.

По-четверте, у Журналі обліку господарських операцій не передбачено групування однакових видів господарських операцій, оскільки вони відображаються в хронологічному порядку їх здійснення. Це вимагає проведення вибірки потрібної інформації або ведення за потреби додаткових реєстрів.

Діагностика реєстрів спрощеної форми обліку, що пропонуються Методичними рекомендаціями № 422, дає підстави виокремити певні зауваження щодо їх використання. Хоча число реєстрів цієї форми зменшилося до шести, фактично їх стало дванадцять, оскільки кожна відомість має по декілька розділів.

У Відомості 1-м не передбачено окремих граф чи рядків для визначення початкового і кінцевого сальдо за рахунками обліку грошових коштів та їх еквівалентів. Тут передбачено зайву графу 14 для рахунку 30 "Готівка", оскільки на підприємстві не може бути більше однієї каси.

Перший розділ Відомості 3-м призначений для узагальнення результатів за розрахунками. Оскільки заборгованість за кожним дебітором і кредитором та за всіма видами податків і платежів відображається розгорнуто, то потрібно принаймні чотири аркуші для відображення вказаної інформації. Розділ 2 Відомості 3-м не передбачає поділу утримань зі заробітної плати за кожним їх видом, що відображаються в бухгалтерському обліку на рахунку 64 "Розрахунки за податками та платежами": податку з доходів фізичних осіб, військового збору. Форма цього реєстру не дає змоги вести окремий облік таких утримань у розрізі окремих видів податків і зборів. У цьому разі відсутні дані для складання "Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків, і сум утриманого із них податку" (форма №1ДФ). У зв'язку з цим ми рекомендуємо розділити графу 13 розділу 2 Відомості 3-м на кілька граф для окремого обліку утримань податку з доходів фізичних осіб та військового збору.

Відомість 4-м ведуть щомісяця, проте немає потреби переписувати залишки основних засобів, якщо за ними протягом місяця не відбуваються зміни. Що стосується зведеного реєстру – Оборотно-сальдової відомості, то її форма є спробою поєднати два відомі реєстри – Шахову відомість і Оборотну відомість, від чого нова форма зведеного реєстру стала надто громіздкою.

Процес розвитку малого підприємництва супроводжувався зміною форм ведення обліку. В науковій і навчальній літературі зустрічаємо різні підходи науковців і практиків до вирішення проблеми, пов'язаної з вибором форм обліку малого підприємства. Вивчення цих джерел доводить, що в залежності від стану розвитку малого підприємства та обсягів їх діяльності науковці пропонували застосовувати різні форми обліку.

О. Р. Суха пропонує удосконалити просту форму обліку, ввівши у Книгу обліку малого підприємства три основні розділи: перший – для реєстрації господарських операцій у хронологічному порядку їх здійснення; другий – для здійснення записів за окремими рахунками бухгалтерського обліку; третій – для групування допоміжних реєстрів обліку. Для кожного рахунку бухгалтерського обліку в Книзі передбачено використання зброшурованих аркушів. Господарські

операції з першого розділу переносяться у другий. Для узагальнення підсумків фінансово-господарської діяльності малого підприємства за місяць складається оборотна відомість. Цю форму обліку О. Р. Суха рекомендує до використання малим підприємствам невиробничої сфери, які здійснюють незначну кількість господарських операцій та застосовують спрощену систему оподаткування [41, с.10].

Проміжною ланкою спрощеної форми бухгалтерського обліку, що регламентувалася Вказівками № 112 та Методичними рекомендаціями № 422, стали реєстри, запропоновані М. Кляцьким та О. Малишкіним (рис. 1 та табл. 1). Вони були розроблені для усунення розбіжностей, що виникли внаслідок прийняття спрощеного плану рахунків, П(С)БО та старими формами облікових реєстрів, які не були до них пристосовані.

Аудитори М. Кляцький та О. Малишкін [14] вважають, що Книга обліку господарських операцій є обов'язковим обліковим реєстром для всіх суб'єктів малого підприємництва, що використовують спрощену форму. Для зменшення формату цього реєстру вони пропонують книгу, де в одній графі можуть враховуватися господарські операції за різними рахунками бухгалтерського обліку. В цьому разі для отримання облікових даних рекомендуються показники про залишки на початок і кінець місяця і суми оборотів за рахунками за місяць відображати окремо за рядками в порядку зростання номерів рахунків.

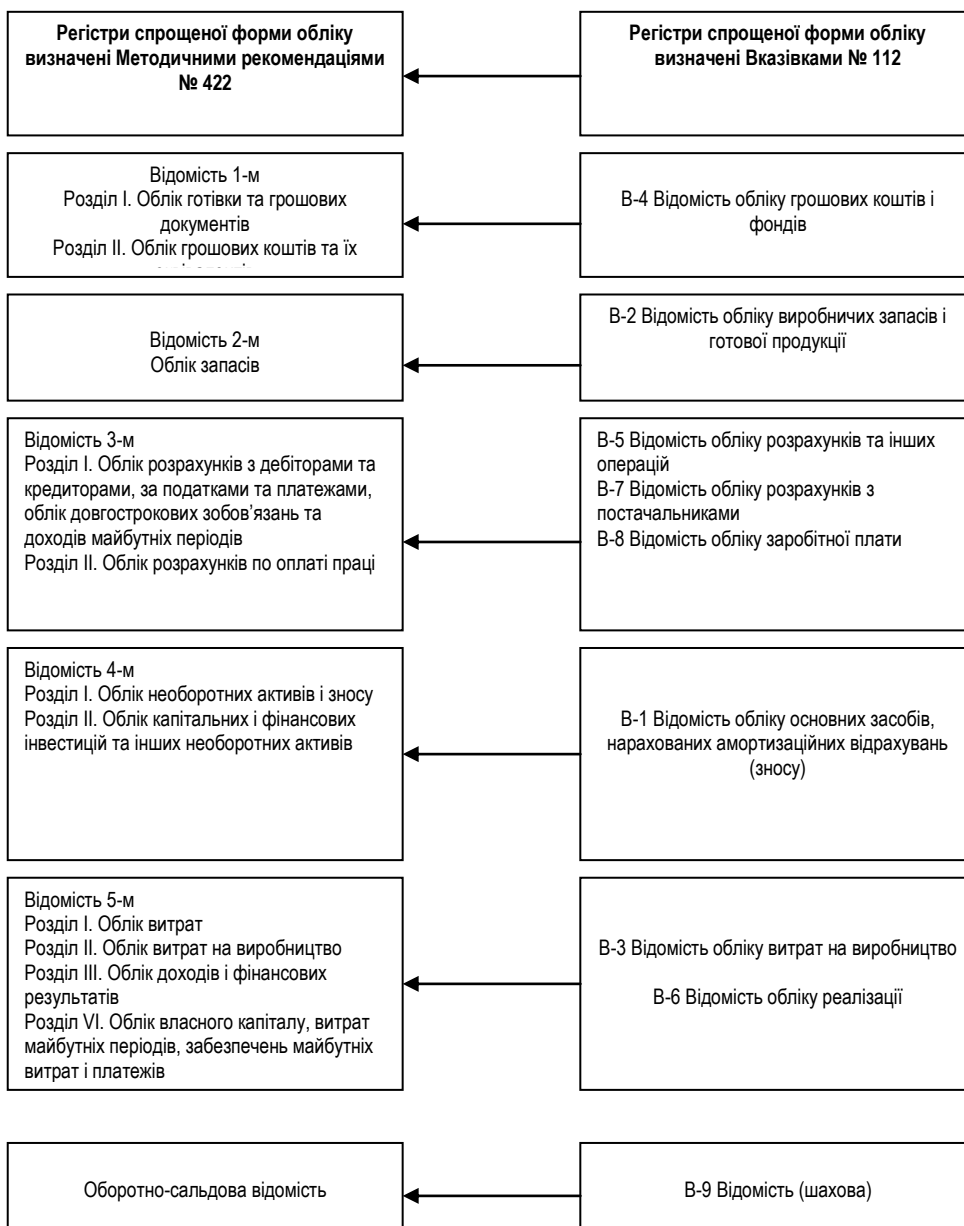
Відомість 3-рм дає змогу вести кількісно-сумовий облік надходження та використання запасів і готової продукції, Відомість 4-рм передбачає нагромадження даних про витрати на виробництво одночасно у розрізі субрахунків рахунку 84 "Витрати операційної діяльності" і зазначення рахунків, з кредиту яких ці витрати списані на субрахунки рахунку 84 "Витрати операційної діяльності".

Відомості 6-рм та 7-рм дають змогу відображати детальну інформацію про стан розрахунків з дебіторами і кредиторами, а також у залежності від ставки оподаткування єдиним податком, Відомість 7-рм запропонована у двох варіантах, Відомість 8-рм поєднує в собі функції розрахунково-платіжної відомості (за прізвищами працівників), аналітичного реєстру (за видами оплат) і синтетичного реєстру за рахунком 66 "Розрахунки за виплатами працівникам". Відомість 12-рм дає змогу використовувати її при складанні звіту про фінансові результати без додаткових вибірок даних (і в частині доходів та в частині витрат).

III етап (2000–2010 рр.) розвитку спрощеної системи обліку і звітності відбувався паралельно створенню національної облікової системи та характеризувався завершеністю формування її елементів (спрощеного плану рахунків, спрощеної форми обліку, Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва) відповідно до вимог нормативно-правового регулювання, основною метою якого було реформування системи бухгалтерського обліку України у відповідності до вимог МСБО і ринкової економіки.

На розвиток спрощеної системи обліку і звітності протягом II та III етапів значно впливало податкове законодавство, яке передбачало спрощені режими оподаткування для суб'єктів малого підприємництва. Цю тенденцію спостерігаємо й на IV етапі розвитку спрощеної системи обліку і звітності, що розпочався з 2011 року й триває дотепер.

Внесення змін до П(С)БО 25 сприяло утворенню поряд зі Фінансовим звітом суб'єкта малого підприємництва (форма № 1-м та форма № 2-м) форм Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва. Зміни торкнулися і показників Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва, зокрема форми № 2-м. Так, у Звіті про фінансові результати вилучено статті, пов'язані з поелементним відображенням витрат та зміною залишків незавершеного виробництва і готової продукції та введено новий показник "Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)". Таким чином, усунено відмінності методики визначення фінансового результату суб'єкта малого підприємства, що відрізняло їх від інших категорій підприємств.



**Рис. 1. Відповідність облікових реєстрів спрощеної форми обліку, встановлених Методичними рекомендаціями № 422 та Вказівками № 112 [4; 36]**

Також, порівняння першої та останньої редакції Звіту про фінансові результати показало відповідність показників I розділу цього звіту з врахуванням загальної зміни статей форми № 2 і форми № 2-м, що відбувалися протягом 2000-2010 років. Проте, структура звіту зазнала змін. Це стосується відсутності II розділу "Елементи операційних витрат" та структури I розділу, яка передбачає спочатку поетапне відображення доходів, а потім витрат діяльності малого підприємства.

**Таблиця 1. Перелік реєстрів бухгалтерського обліку спрощеної форми обліку для малих підприємств, розроблених М. Кляцьким та О. Малишкіним**

Номер форми	Назва та призначення реєстрів
1 - рм	книга обліку господарських операцій
2 - рм	відомість обліку основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів і нарахування амортизації (зносу)
3 - рм	відомість обліку виробничих запасів, готової продукції і товарів
4 - рм	відомість обліку витрат на виробництво
5 - рм	відомість обліку грошових коштів
6 - рм	відомість обліку розрахунків з різними дебіторами
7 - рм	відомість обліку розрахунків за іншими операціями (кредиторами)
8 - рм	відомість обліку заробітної плати
9 - рм	відомість обліку розрахунків з бюджетом
10 - рм	відомість обліку розрахунків за страхуванням
11 - рм	відомість обліку розрахунків за рахунком 70 "Доходи"
12 - рм	відомість обліку фінансових результатів
-	оборотно-сальдова відомість класичної форми

Незважаючи на подібність методики визначення фінансового результату для малих, середніх і великих підприємств, форма №2-м Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва відрізняється від форми № 2 Звіту про сукупний дохід структурою, укрупненням окремих показників та відсутністю таких проміжних статей як "Валовий прибуток", "Фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток, збиток)", "Фінансовий результат до оподаткування (прибуток, збиток)".

Внесення змін до структури і статей Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва призвело до змін іншого елементу облікової системи малого підприємства - спрощеного плану рахунків.

З метою подальшого вдосконалення ведення обліку суб'єктами малого підприємництва до спрощеного плану рахунків внесено зміни. Наказом № 664 від 31.05.2011 року з плану рахунків виключили рахунки 84 "Витрати операційної діяльності", 85 "Інші витрати" [8].

Окрім того, цим Наказом План рахунків доповнено наступними рахунками:

- 48 "Цільове фінансування та цільові надходження", на якому узагальнюється інформація про надходження та залишки коштів цільового фінансування та цільових надходжень із бюджету та інших джерел, у тому числі коштів, вивільнених від оподаткування у зв'язку з наданням пільг по податку на прибуток;

- 74 "Інші доходи". На рахунку узагальнюється інформація про інші доходи від операційної та звичайної діяльності підприємства, крім доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

- 90 "Собівартість реалізації". На рахунку узагальнюється інформація про виробничу собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) товарів та/або собівартості реалізованих товарів;

- 96 "Інші витрати". Рахунок призначений для узагальнення інформації про інші витрати операційної діяльності та інші витрати звичайної діяльності, також на рахунку обліковується сума податків, яка повинна бути сплачена за звітний період відповідно до законодавства.

Проте порівняння статей Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва та рахунків спрощеного плану рахунків знову демонструє потребу відкриття додаткових субрахунків для складання такого звіту. Зокрема, для заповнення показників форми № 1-м треба відкрити додаткові субрахунки 371 "Розрахунки за виданими авансами" і 372 "Розрахунки з підзвітними особами" до рахунку 37 "Розрахунки з різними дебіторами" для заповнення рядка 1155 "Інша поточна дебіторська заборгованість". Вимагає деталізації інформація про види власного капіталу підприємства для заповнення рядків 1400 "Зареєстрований (пайовий) капітал", 1410 "Додатковий капітал", 1415 "Резервний капітал", 1425 "Неоплачений капітал", що спонукає до відкриття відповідних субрахунків до рахунку 40 "Власний капітал". Показники третього розділу пасиви

балансу "Поточні зобов'язання" потребують відображення окремо інформації щодо податків і зборів, які сплачує мале підприємство, а також заборгованості контрагентам та фінансовим установам. Це вимагає відкриття додаткових субрахунків до рахунків 64 "Розрахунки за податками й платежами" та 68 "Розрахунки за іншими операціями".

Заповнення рядків 2120 "Інші операційні доходи" та 2180 "Інші операційні витрати" Звіту про фінансові результати форми № 2-м потребує відкриття додаткових субрахунків до рахунків 74 "Інші доходи" та 96 "Інші витрати".

Таким чином, наявна кількість рахунків спрощеного плану рахунків не дає змоги систематизувати інформацію про діяльність малого підприємства для заповнення показників статей Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва, що зумовлює відмову від його застосування серед цієї категорії підприємств.

Внесення змін до показників Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва та рахунків спрощеного плану рахунків не вплинуло на зміну форм облікових реєстрів малого підприємства, які визначаються Методичними рекомендаціями № 422 та утворюють просту та спрощену форми обліку. Так, не було внесено жодних змін до Журналу обліку господарських операцій (Форма К-1) та Відомості 1-м - 4-м, де збереглася типова кореспонденція спрощеного плану рахунків із рахунками 84 "Витрати операційної діяльності" і 85 "Інші затрати". Розділ I "Облік витрат" Відомості 5-м передбачає систематизацію інформації про витрати малого підприємства на основі їх поділу за економічними елементами витрат, що унеможливорює застосування як спрощеного плану рахунків так і отримання інформації для заповнення показників Звіту про фінансові результати форми № 2-м.

Заслужують на увагу зміни Відомості 5-м, запропоновані науковцями С. О. Биховець та О. І. Єрмаком [10, с. 284-285], оскільки вони відповідають методиці відображення доходів та витрат суб'єкта малого підприємства, дають змогу визначити виробничу собівартість продукції (робіт, послуг). Водночас, назви граф 2 "Види продукції, робіт, послуг" та 3 і 19 "Залишок на початок (кінець) місяця" уможливають відображати виробничі витрати за видами продукції. Але їх некоректно використовувати для відображення статей витрат за рахунками 90 "Собівартість реалізації", 91 "Загальновиробничі витрати". Тому доцільно окремо відображати витрати на виробництво продукції (рахунок 23 "Виробництво") та інші витрати МП (рахунки 90 "Собівартість реалізації", 91 "Загальновиробничі витрати", 96 "Інші витрати"), виділивши при цьому два розділи у Відомості 5-м для обліку витрат.

Запропонована Т. А. Гоголь зміна назв граф у присудку таблиць I і II розділів Відомості 5-м, що полягає в заміні рахунків 84 "Витрати операційної діяльності" та 85 "Інші затрати" на рахунки 90 "Собівартість реалізації", 91 "Загальновиробничі витрати" та 96 "Інші витрати" [5, с. 109], також не забезпечує в повному обсязі процедури ведення обліку витрат малого підприємства.

Рекомендовані внесення змін О. В. Кобою, А. О. Копилець, В. В. Савченко [15, с. 114 ] до I та III розділів Відомості 5-м, дають змогу відображати доходи та витрати МП з більшою деталізацією, що покращує їх аналітичність. Проте автори не пропонують жодних дій у напрямі адаптації II розділу Відомості 5-м для визначення виробничої собівартості продукції. Проста заміна рахунків 84 "Витрати операційної діяльності" та 85 "Інші затрати" на рахунки 90 "Собівартість реалізації", 91 "Загальновиробничі витрати" та 96 "Інші витрати" у графах присудку таблиці II розділу не уможливить забезпечити облік витрат на виробництво продукції (робіт, послуг).

На сучасному етапі розвитку спрощеної системи обліку і звітності спостерігаємо порушення її цілісності, оскільки облікові реєстри, визначені Методичними рекомендаціями № 422, не дають змоги систематизувати інформацію у розрізі, потрібному для заповнення форми Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва.

Форми № 1-м та 1-мс «Баланс» та Звіт про фінансові результати форми № 2-м та 2-мс становлять основу Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва чи Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва, визначених П(С)БО 25. Проте виникає питання про доцільність застосування інших форм звітності, визначених НП(С)БО 1, та Приміток до річної



фінансової звітності, передбачених наказом МФУ "Про Примітки до річної фінансової звітності" № 302 від 29.11.2000 р.

Т. А. Гоголь не акцентує уваги на потребі складання інших форм звітності поза переліком, визначеним П(С)БО 25. Проте науковець розглядає можливість в обов'язковому порядку чи на вибір МП застосовувати МСФЗ для СМП [5, с. 164].

О. Р. Суха вважає, що МП, крім Балансу та Звіту про фінансові результати, варто скласти Звіт про рух грошових коштів (прямий метод), Звіт про власний капітал та Примітки до річної фінансової звітності. Особливо науковець наголошує на необхідності подання Приміток до річної фінансової звітності, оскільки вважає, що у разі їх відсутності порушується принцип повного висвітлення [41, с. 11].

З початку 90-х років дотепер в Україні спостерігаємо значний вплив податкового законодавства як на функціонування національної облікової системи, так і на спрощену систему обліку і звітності. Чинна до 2011 року нормативно-правова база щодо обчислення і сплати окремих податків і зборів сприяла появі так званого "обліку з метою оподаткування" або "податкового обліку". Це, в основному, стосувалося податку на прибуток підприємств, оскільки податковим законодавством передбачалося відмінне від фінансового обліку визначення об'єкта оподаткування. Проте прийняття у 2011 ПКУ дало змогу усунути ці розбіжності. Абзацом першим п. 44.2 ст. 44 ПКУ встановлено, що "об'єктом оподаткування податком на прибуток є фінансові результати до оподаткування, визначені на основі даних бухгалтерського обліку" [24].

Першим елементом підсистеми для спрощеного обліку доходів та витрат є Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва (форма № 1-мс та форма № 2-мс), склад і порядок показників якого визначається П(С)БО 25. Варто зауважити, що з 2011 р. в пункт 2 розділу I П(С)БО 25 було внесено ряд змін щодо категорії суб'єкта малого підприємства, яким дозволено скласти такий звіт. Так, у 2011 форми № 1-мс та 2-мс застосовувалися суб'єктом малого підприємства, що відповідали критеріям п. 156.4 ст. 156 ПКУ та яким було дозволено вести спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат. У 2012 році пункт 2 розділу I П(С)БО 25 доповнено категорією суб'єкт малого підприємства – юридичними особами платниками єдиного податку. В 2014 році з пункту 2 розділу I П(С)БО 25 вилучено суб'єкт малого підприємства платників єдиного податку та замінено на мікропідприємства.

Останні зміни, що відбулися у 2015 році: Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва дозволяють використовувати суб'єкту малого підприємства – юридичним особам, які ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат відповідно до податкового законодавства (без посилання на 156.4 ст. 156 ПКУ) та мікропідприємствам.

Підприємства малого бізнесу динамічно розвиваються, адаптуючись до зовнішніх умов і нововведень. Грамотний, чіткий і вдумливий підхід до організації бухгалтерського обліку в організаціях, які є суб'єктами малого підприємництва, може забезпечити досить відчутне зниження трудомісткості облікових процесів, підвищення точності і оперативності обробки бухгалтерської інформації і, отже, підвищення якості прийнятих управлінських рішень.

### **Висновки і перспективи.**

Аналіз історичних подій та змін у нормативно-правовому забезпеченні функціонування спрощеної системи обліку та звітності малого підприємства дав змогу виокремити чотири етапи її становлення.

На першому етапі основними ознаками спрощеної системи обліку і звітності було об'єднання окремих рахунків для відображення однотипних об'єктів обліку та зменшення кількості облікових регістрів, що були стандартними для всіх підприємств. У результаті з'явилася скорочена форма обліку.

Характерними ознаками другого етапу є: тривале використання плану рахунків, облікових регістрів та форм звітності, розроблених у період командно-адміністративної системи управління;

створення реєстрів простої та спрощеної форм обліку, спроби поєднання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності та спрощеної системи обліку та звітності малого підприємства.

До основних ознак третього етапу відносимо формування цілісної спрощеної системи обліку та звітності малого підприємства у зв'язку зі затвердженням Методичних рекомендацій № 422, якими передбачено реєстри простої та спрощеної форм обліку, що на основі спрощеного Плану рахунків давали змогу заповнити показники Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва.

Прийняття ПКУ, яким окремим категоріям суб'єкта малого підприємства дозволяється вести спрощений облік доходів та витрат, сприяло утворенню спрощеної системи обліку і звітності для неплатників ПДВ. Основними елементами такої системи є Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва та облікові реєстри, визначені Методичними рекомендаціями № 720, узагальнені інформації в яких відбувається без використання плану рахунків та подвійного запису.

Отже, малим підприємствам пропонується система реєстрів яка включає 4 журнали та 5 відомостей. Структура журналів відображає основні групи показників чотирьох елементів фінансової звітності. Так, Журнал 1-мс призначений для обліку активів, Журнал 2-мс – для обліку капіталу та зобов'язань, Журнал 3-мс – для обліку доходів, а Журнал 4-мс – для обліку витрат. За потреби суб'єкти малого підприємства можуть систематизувати інформацію про господарські операції у таких відомостях: Відомість 1.1-мс обліку необоротних активів, Відомість 1.2-мс обліку нарахування амортизації, Відомість 2.1-мс обліку розрахунків з постачальниками, іншими кредиторами та бюджетом, Відомість 2.2-мс обліку розрахунків з працівниками, Відомість 4.1-мс обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів.

#### Список використаних джерел

1. Белова І.М., Семенишена Н.В. Гармонізація і стандартизація як об'єктивна необхідність кумулятивізму інституту бухгалтерського обліку. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2018. № 3-4. С. 7–15.
2. Белова І.М., Семенишена Н.В. Контент-аналіз дефініцій облікової політики інституційних одиниць та підходів до її формування. *Подільський вісник : сільське господарство, техніка. економіка*. 2018. Вип. 28. С. 187–193.
3. Белова І.М. Сучасний аспект трактування економічного змісту та інформаційного забезпечення управлінського обліку. *Молодий вчений*. 2015. № 1(16). С. 52-55.
4. Вказівки про склад та порядок заповнення облікових реєстрів малими підприємствами: Наказ Міністерства фінансів України від 31.05.1996 р. №112. *Бухгалтерський облік і аудит*. 1996. № 8. С. 32–39.
5. Гоголь Т. А. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємств малого бізнесу: монографія. Чернівці: Видавцтво Лозовий В.М., 2014. 384 с
6. Гоголь Т.А., Ніпорко Н.І. Аналіз нормативно-правової бази з регулювання бухгалтерського обліку суб'єктів малого бізнесу. *Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси*. 2012. Вип. 9 (1). С. 208–216. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof\\_2012\\_9%281%29\\_31](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9%281%29_31).
7. Гоголь Т.А. Аналіз розвитку спрощеної форми бухгалтерського обліку в Україні. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2012. № 7. С. 10–19.
8. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 436 - IV/ Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
9. Губіна І. "Спрощена" бухгалтерія? *Бухгалтерія*. 2003. № 29.
10. Єрмак О. І., Биховець С. О. Удосконалення реєстрів спрощеної форми обліку на підприємствах малого бізнесу. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки*. 2014. № 4 (76). С. 282–288.
11. Закон України від 16 липня 1999 р. № 996–XIV "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". URL : <http://www.rada.gov.ua>.
12. Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291/ Верховна Рада України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>. 48.
13. Інструкція з використання єдиної журнально-ордерної форми ведення обліку: Наказ Міністерства фінансів СРСР від 8 березня 1960 року № 63: Інфодиск. Законодавство України Київ: CD-вид-во "Інфодиск", 2005. 1 електрон. опт. диск (CD-ROM).

14. Кляцький М., Малишкін О. Регістри бухгалтерського обліку для підприємств малого бізнесу. *Дебет-Кредит*. 2002. № 20.
15. Коба О. В., Копилець А. О., Савченко В. В. Удосконалення облікових реєстрів суб'єктів малого підприємництва. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент* : зб. наук. пр. 2017. Вип. 23, ч. 2. С. 111–115.
16. Макарова О.В. Організація бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва. *Облік і фінанси*. 2012. № 4. С. 8–12. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif\\_apk\\_2012\\_4\\_3](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2012_4_3)
17. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих і середніх підприємств (МСФЗ для МСП) / Міжнародний стандарт від 01.01.2013 року [зі змін. та доп.]. URL: <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/IFRS-for-SMEs-UKR.pdf>.
18. Моссаковський В. Про порядок обліку результатів діяльності малих підприємств. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2003. № 7. С. 50–53.
19. Мякота В. Бухгалтерський облік для "малих" у прикладах. *Податки та бухгалтерський облік*. 2004. № 13–14.
20. Очеретько Л. М., Красовська Н. В. Організація управлінського обліку на підприємствах малого бізнесу. *Сталий розвиток економіки*. 2017. № 1 [34]. С. 88–94.
21. 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.
22. Пархоменко В. М., Голов С. Ф. Організація бухгалтерського обліку за спрощеним Планом рахунків. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2001. № 5. С. 5–17.
23. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 у редакції наказу Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1591. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.
24. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI : Закон України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>. Законодавство України.
25. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 "Баланс": Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.1999 № 87. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0396-99>.
26. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати": Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.1999 № 87. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0397-99> (втратив чинність).
27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати": Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
28. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 25 лютого 2000 р. № 39, у редакції наказу від 24 січня 2011 р. № 25. URL - <http://www.rada.gov.ua>
29. Проданчук М. А. Методи бухгалтерського обліку в інформаційному забезпеченні менеджменту. *Економіка АПК*. 2013. № 12. С. 55–62.
30. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку : Наказ від 31 травня 2011 року № 664. URL : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0730-11>.
31. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами: Наказ Міністерства фінансів України від 25.06.2003 р. № 422 [зі змін. та доп.]. URL: [http://www.minfin.gov.ua/minfin/control/uk/publish/article?art\\_id=32333](http://www.minfin.gov.ua/minfin/control/uk/publish/article?art_id=32333).
32. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності": Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 року № 73 [зі змін. та доп.]. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/print1385404084334370>.
33. Про затвердження спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 19.04.2001 року № 186 [зі змін. та доп.]. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01/print1397422968999812>.
34. Про зміни і доповнення до річного бухгалтерського звіту підприємств: Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.1998 р. № 238. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0777-98/print>.
35. Про квартальний бухгалтерський звіт підприємств: Наказ Міністерства фінансів України від 11.02.1999 р. № 40. *Бухгалтерський облік і аудит*. 1999. № 3. С. 15.

36. Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні: Закон України від 22.03.2012 р. № 4618 – IV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4618-17>.
37. Про Примітки до річної фінансової звітності: Наказ МФУ від 29.11.2000 р. № 302. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00>.
38. Рекомендації по веденню бухгалтерського обліку і застосуванню облікових реєстрів на малих підприємствах: Додаток до Листа МФ СРСР від 02.07.91 р. № 40. Галицькі Контракти. 1994. № 36. С. 17–22.
39. Семенишена Н.В. Бухгалтерський облік і фінансова звітність : проблеми гармонізації з МСФЗ. *Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія: Фінанси і кредит*. 2013. Вип. 2. С.138–144.
40. Сльозко Т. Управлінський облік чи управлінська стратегія. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. № 2. С. 49–54.
41. Суха О. Р. Методика і організація бухгалтерського обліку на малих підприємствах: автореф. дис. ... канд. екон. наук. Л., 2002. 20 с.
42. Токарева Т. О. Облік доходів у суб'єктів малого підприємництва. *Вісник ЖДТУ*. 2005. № 1. С. 225–229.
43. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Чакалова Н.С. Удосконалення облікових реєстрів з метою своєчасного управління підприємством та контролю за його фінансовою безпекою. *Економічний вісник університету*. 2014. Вип. 22 (1). С. 85–95. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/есву\\_2014\\_22%281%29\\_17](http://nbuv.gov.ua/UJRN/есву_2014_22%281%29_17)
44. Хоча Н. В. Спрощена система обліку та звітності малих підприємств: проблеми трактування і регулювання. *Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства: тези доповідей Наук.-практ. конф.* (Львів, 26–28 квітня 2012 р.). Львів : НУ "Львівська політехніка", 2012. С. 337–339.
45. Чернелевський Л. Задоволення сучасних потреб управління в обліковій інформації. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2003. № 3. С. 21–22.

Статтю отримано: 09.02.2019 / Рецензування 10.03.2019 / Прийнято до друку: 22.06.2019

**Iryna Belova**

PhD, Associate Professor  
Ternopil national Economic University  
Ternopil, Ukraine

E-mail: [yim1973@ukr.net](mailto:yim1973@ukr.net)

**Nataliia Semenyshena**

PhD, Associate Professor  
State Agrarian and Engineering University in Podilya  
Kamianets-Podilskyi, Ukraine

E-mail: [natviksem@gmail.com](mailto:natviksem@gmail.com)

**Oksana Melnychuk**

PhD, Associate Professor  
State Agrarian and Engineering University in Podilya  
Kamianets-Podilskyi, Ukraine

E-mail: [melno@gmail.com](mailto:melno@gmail.com)

## GENESIS OF THE ACCOUNTING SYSTEM OF SMALL ENTERPRISES IN UKRAINE

### Abstract

The article presents the historical aspects and adaptation results of accounting records of small business entities. The study examined the features of accounting and financial reporting in small enterprises, as well as regulatory documents that govern their activities. The main registers with the help of which accounting is carried out at small enterprises are considered. The features of maintaining a simple and simplified form of accounting without using the chart of accounts and the double entry method for preparing financial statements and calculating the taxable item are presented.

Papers of leading scientists on the formation of the accounting system of small enterprises are the theoretical and methodological basis of the study as well as legislative and regulatory documents governing the accounting system of a small enterprise. In the research process, a bibliographic method was used.

The historical stages of the formation of the accounting system of small enterprises are investigated. The essence of the simplified system of accounting and reporting, its difference from the simplified accounting of income and expenses is determined. Prospects for further research will be aimed at improving the regulatory framework for the accounting system of small enterprises.

**Keywords:** small business, small business entity, regulatory support, accounting system, simplified plan of accounts, simplified form of accounting, accounting registers, simplified system of taxation.

#### References

1. Belova, I.M., & Semenyshena, N.V. (2018). Harmonizatsiia i standartyzatsiia yak obiektyvna neobkhdnist kumuliatyvizmu instytutu bukhhalterskoho obliku [Harmonization and standardization as an objective necessity development Institute of Accounting]. *Instytut bukhhalterskoho obliku, kontrol ta analiz v umovakh hlobalizatsii [The Institute of Accounting, Control and Analysis in the Globalization Circumstances]*, 3-4, 7–15.
2. Belova, I.M., & Semenyshena, N.V. (2018). Kontent-analiz definitsii oblikovoi polityky instytutsiinykh odynyts ta pidkhodiv do yii formuvannia [Content Analysis of definitions in Accounting Policy of institutional units and strategies for its formation]. *Podilskyi visnyk : silske hospodarstvo, tekhnika, ekonomika [Podilian Bulletin: Agriculture, Engineering, Economics]*, 28, 187–193.
3. Belova, I.M. (2015). Suchasnyi aspekt traktuvannia ekonomichnoho zmistu ta informatsiinoho zabezpechennia upravlinskoho obliku [Modern aspect of determination of economic content and information support of Management Accounting]. *Molodyi vchenyi [Young Scientist]*, 1(16), 52-55.
4. Vkazivky pro sklad ta poriadok zapovnennia oblikovykh reiestriv malymy pidpriemstvamy: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 31.05.1996 r. № 112 (1996) [Instructions on the composition and procedure for filling out accounting registers by small enterprises: Order of the Ministry of Finance of Ukraine of 05.31.1996, No. 112]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, 8, 32–39.
5. Hohol, T.A. (2014). Oblikovo-analitychne zabezpechennia upravlinnia pidpriemstv maloho biznesu: monohrafiia [Accounting and analytical support for the management of small businesses: a monograph]. Chernihiv: Vydavets Lozoyvi V.M.
6. Hohol, T.A., & Niporko, N.I. (2012). Analiz normatyvno-pravovoi bazy z rehuliuвання bukhhalterskoho obliku subiektiv maloho biznesu [Analysis of the regulatory framework for the regulation of accounting of small businesses]. *Ekonomichni nauky. Ser.: Oblik i finansy*, 9 (1), 208–216. Retrieved from : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof\\_2012\\_9%281%29\\_31](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9%281%29_31).
7. Hohol, T.A. (2012). Analiz rozvytku sproshchenoi formy bukhhalterskoho obliku v Ukraini [Analysis of the development of a simplified form of accounting in Ukraine]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, 7, 10–19.
8. Hospodarskyi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 16.01.2003 r. № 436 - IV/ Verkhovna Rada Ukrainy [The Commercial Code of Ukraine: Law of Ukraine dated January 16, 2003 No. 436 - IV]. Retrieved from : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
9. Hubina, I. (2003). "Sproshchena" bukhhalterii? ["Simplified" accounting?]. *Bukhhalteria*, 29.
10. Iermak, O. I., Bykhovets, S. O. (2014). Udokonalennia rehistriv sproshchenoi formy obliku na pidpriemstvakh maloho biznesu [Improving the registers of the simplified form of accounting in small businesses]. *Visnyk Chernihivskoho derzhavnogo tekhnolohichnoho universytetu. Serii: Ekonomichni nauky*, 4 (76), 282–288.
11. Zakon Ukrainy vid 16 lypnia 1999 r. № 996–KhIV "Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini" [Law of Ukraine of July 16, 1999 No. 996-XIV "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine"]. Retrieved from : <http://www.rada.gov.ua>.
12. Instruksiiia po zastosuvanniu Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpriemstv ta orhanizatsii: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 30.11.1999 r. № 291 [Instructions for applying the Chart of Accounts for the accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations: Order of the Ministry of Finance of Ukraine of November 30, 1999, No. 291]. Retrieved from : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>. 48.
13. Instruksiiia z vykorystannia yedynoi zhurnalno-ordernoi formy vedennia obliku: Nakaz Ministerstva finansiv SRSR vid 8 bereznia 1960 roku № 63: Infodysk [Instructions for the use of a single journal-warrant form of accounting: Order of the Ministry of Finance of the USSR dated March 8, 1960 No. 63]. Zakonodavstvo Ukrainy Kyiv: CD-vyd-vo "Infodysk", 2005. 1 elektron. opt. dysk (CD-ROM).
14. Kliatskyi, M., Malyshekin, O. (2002). Rehistry bukhhalterskoho obliku dlia pidpriemstv maloho biznesu [Accounting registers for small businesses]. *Debet-Kredyt*, 20.
15. Koba, O. V., Kopylets, A. O., & Savchenko, V. V. (2017). Udokonalennia oblikovykh rehistriv subiektiv maloho pidpriemnytstva [Improving the accounting registers of small businesses]. *Naukovyi visnyk Mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu. Serii: Ekonomika i menezhment : zb. nauk. pr.*, 23, ch. 2., 111–115.

16. Makarova, O.V. (2012). Orhanizatsiia bukhhalterskoho obliku subiektiv maloho pidpriemnytstva [Organization of accounting for small businesses]. *Oblik i finansy [Accounting and finance]*. 2012. № 4. S. 8–12. Retrieved from [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif\\_apk\\_2012\\_4\\_3](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2012_4_3)
17. Mizhnarodnyi standart finansovoi zvitnosti dlia malykh i serednikh pidpriemstv (MSFZ dlia MSP) / Mizhnarodnyi standart vid 01.01.2013 roku (zi zmin. ta dop.) [International Standard for Financial Reporting for Small and Medium Enterprises (IFRS for SMEs)]. Retrieved from [http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/ Documents/IFRS-for-SMEs-UKR.pdf](http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/IFRS-for-SMEs-UKR.pdf).
18. Mossakovskiy, V. (2003). Pro poriadok obliku rezultativ diialnosti malykh pidpriemstv [About the procedure for recording the results of activities of small enterprises]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt [Accounting and auditing]*. 2003. № 7. S. 50–53.
19. Miakota, V. (2004). Bukhhalterskyi oblik dlia "maliat" u prykladakh [Accounting for "kids" in the examples]. *Podatky ta bukhhalterskyi oblik [Taxes and accounting]*, 13–14.
20. Ocheretko, L. M., Krasovska, N. V. (2017). Orhanizatsiia upravlinskoho obliku na pidpriemstvakh maloho biznesu [Organization of management accounting in small businesses]. *Stalyi rozvytok ekonomiky [Sustainable economic development]*, 1(34), 88–94.
21. Pakter, P. (2008). Mizhnarodnyi standart finansovoi zvitnosti dlia malykh i serednikh pidpriemstv (MSFZ dlia MSP): problemy krain z ekonomikoju, shcho rozvyvaietsia [International Standard for Financial Reporting for Small and Medium-sized Enterprises (IFRS for SMEs): Problems of Developing Economies]. *Shkola profesiinoho bukhhaltera*. 2008, liutyi. №2. S.4-14.
22. Parkhomenko, V. M., Holov, S. F. (2001). Orhanizatsiia bukhhalterskoho obliku za sproshchenym Planom rakhunkiv [Organization of accounting according to the simplified chart of accounts [Accounting and auditing]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, 5, 5–17.
23. Plan rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpriemstv i orhanizatsii: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 30.11.99 r. № 291 u redaktsii nakazu Ministerstva finansiv Ukrainy vid 09.12.2011 № 1591 [Chart of accounts for accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations: Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated November 30, 1999 No. 291 as amended by Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated December 9, 2011 No. 1591]. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.
24. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755-VI : Zakon Ukrainy [The Tax Code of Ukraine dated 02.12.2010. No. 2755-VI: Law of Ukraine.]. Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>. Zakonodavstvo Ukrainy.
25. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 2 "Balans": Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 31.03.1999 № 87 [Regulations (standard) of accounting 2 "Balance": Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated March 31, 1999 No. 87]. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0396-99>.
26. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 3 "Zvit pro finansovi rezultaty": Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 31.03.1999 № 87 [Regulation (standard) of accounting 3 "Report on financial results": Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated March 31, 1999 No. 87]. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0397-99> (vratyv chynnist).
27. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 16 "Vytraty": Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 31.12.1999 № 318 [Accounting Regulation (Standard) 16 "Expenses": Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated December 31, 1999 No. 318]. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
28. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 25 "Finansovyi zvit subiekta maloho pidpriemnytstva", zatverdzheno nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 25 liutoho 2000 r. № 39, u redaktsii nakazu vid 24 sichnia 2011 r. № 25 [Regulation (standard) of accounting 25 "Financial report of a small business entity", approved by order of the Ministry of Finance of Ukraine of February 25, 2000 No. 39, as amended by order of January 24, 2011 No. 25]. Retrieved from - <http://www.rada.gov.ua>
29. Prodanchuk, M. A. (2013). Metody bukhhalterskoho obliku v informatsiinomu zabezpechenni menedzhmentu [Accounting methods in information management support. Economics of agriculture]. *Ekonomika APK*, 12, 55–62.
30. Pro zatverdzhennia Zmin do deiakykh normatyvno-pravovykh aktiv Ministerstva finansiv Ukrainy z bukhhalterskoho obliku : Nakaz vid 31 travnia 2011 roku № 664 [On the approval of amendments to certain regulatory legal acts of the Ministry of Finance of Ukraine on accounting: Order of May 31, 2011 No. 664]. Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0730-11>.
31. Pro zatverdzhennia Metodichnykh rekomendatsii po zastosuvanni rehistriv bukhhalterskoho obliku malymy pidpriemstvamy: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 25.06.2003 r. № 422 (zi zmin. ta dop.) [On approval of the Methodological recommendations on the application of accounting registers by small enterprises: Order of the Ministry of Finance of Ukraine of June 25, 2003 No. 422]. Retrieved from [http://www.minfin.gov.ua/minfin/control/uk/publish/article?art\\_id=32333](http://www.minfin.gov.ua/minfin/control/uk/publish/article?art_id=32333).

32. Pro zatverdzhennia Natsionalnogo polozhennia (standartu) bukhhalterskoho obliku 1 "Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti": Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 07.02.2013 roku № 73 (zi zmin. ta dop.) [On approval of the National Accounting Regulation (Standard) 1 "General Requirements for Financial Reporting": Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 07.02.2013 No. 73]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/print1385404084334370>.

33. Pro zatverdzhennia sproshchenoho Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 19.04.2001 roku № 186 (zi zmin. ta dop.) [On approval of the simplified Chart of Accounts: Order of the Ministry of Finance of Ukraine of April 19, 2001 No. 186]. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01/print1397422968999812>.

34. Pro zminy i dopovnennia do richnogo bukhhalterskoho zvit pidpriemstv: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 18.11.1998 r. № 238 [About changes and additions to the annual financial statements of enterprises: Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated November 18, 1998, No. 238]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0777-98/print>.

35. Pro kvartalni bukhhalterskyi zvit pidpriemstv: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 11.02.1999 r. № 40 [About the quarterly accounting report of enterprises: Order of the Ministry of Finance of Ukraine of 02.11.1999, No. 40]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, 3, 15.

36. Pro rozvytok ta derzhavnu pidtrymku maloho i serednogo pidpriemnytstva v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 22.03.2012 r. № 4618 – IV [On the development and state support of small and medium-sized enterprises in Ukraine: Law of Ukraine of 03.22.2012, No. 4618 – IV]. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4618-17>.

37. Pro Prymtky do richnoi finansovoi zvitnosti: Nakaz MFU vid 29.11.2000 r. № 302 [O Notes to the annual financial statements: Order of the MFI of November 29, 2000, No. 302]. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00>.

38. Rekomendatsii po vedenniu bukhhalterskoho obliku i zastosuvanniu oblikovykh rehistriv na malykh pidpriemstvakh: Dodatok do Lysta MF SRSR vid 02.07.91 r. № 40 (1994) [Recommendations for accounting and the use of accounting registers in small enterprises. Appendix to the Letter of the Ministry of Finance of the USSR dated 02.07.91, No. 40]. *Halytski Kontrakty*, 36, 17–22.

39. Semenushyna, N.V. (2013). Bukhhalterskyi oblik i finansova zvitnist : problemy harmonizatsii z MSFZ [Accounting and financial reporting: problems of harmonization with IFRS]. *Visnyk Sumskoho natsionalnogo ahramoho universytetu. Seriya: Finansy i kredyt*, 2, 138–144.

40. Slozko, T. (2006). Upravlinskyi oblik chy upravlinska stratehiia [Management accounting or management strategy]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, 2, 49–54.

41. Sukha, O. R. (2002). Metodyka i orhanizatsiia bukhhalterskoho obliku na malykh pidpriemstvakh: avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk [Methodology and organization of accounting in small enterprises: Abstract. dis. ... cand. econ. sciences]. Lviv.

42. Tokarieva, T. O. (2005). Oblik dokhodiv u subiektiv maloho pidpriemnytstva [Accounting for income from small businesses]. *Visnyk ZhDTU*, 1, 225–229.

43. Makarenko, A.P., Melikhova, T.O., & Chakalova, N.S. (2014). Udoskonalennia oblikovykh rehistriv z metoiu svoiechasnogo upravlinnia pidpriemstvom ta kontroliu za yoho finansovoiu bezpekoiu [Improving accounting registers in order to manage the enterprise in a timely manner and control its financial security]. *Ekonomichnyi visnyk universytetu*, 22 (1), 85–95. Retrieved from [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ ecvu\\_2014\\_22%281%29\\_\\_17](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ ecvu_2014_22%281%29__17)

44. Khocha, N. V. (2012). Sproshchena systema obliku ta zvitnosti malykh pidpriemstv: problemy traktuvannia i rehuliuвання. Oblikovo-analitychne zabezpechennia systemy menedzhmentu pidpriemstva: tezy dopovidei Nauk.-prakt. konf. (Lviv, 26–28 kvitnia 2012 r.) [A simplified system of accounting and reporting of small enterprises: problems of interpretation and regulation. Accounting and analytical support of the enterprise management system: abstracts of scientific and practical reports. conf. (Lviv, April 26-28, 2012)]. Lviv : NU "Lvivska politehnika", 2012. S. 337–339.

45. Chernelevskiy, L. (2003). Zadovolennia suchasnykh potreb upravlinnia v oblikovii informatsii [Satisfaction of modern management needs in accounting information]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, 3, 21–22.

Received: 02.09.2019 / Review 03.10.2019 / Accepted 06.22.2019

