

*Коба О.В.,
к.т.н., доцент,
доцент кафедри обліку і аудиту,
Полтавський національний технічний університет
імені Юрія Кондратюка*

*Копилець А.О.,
студентка,
Полтавський національний технічний університет
імені Юрія Кондратюка*

*Савченко В.В.,
студентка,
Полтавський національний технічний університет
імені Юрія Кондратюка*

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВИХ РЕГІСТРІВ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

Анотація. У статті представлені результати адаптації облікових реєстрів суб'єктів малого підприємництва. Удосконалені облікові реєстри спрощеної форми обліку шляхом корегування змісту окремих граф і розділів відповідно до вимог оновленого «спрощеного» плану рахунків. Представлені форми облікових реєстрів і методика їх складання можуть бути використані суб'єктами малого підприємництва в практичній діяльності для ведення обліку за спрощеною формою.

Ключові слова: суб'єкт малого підприємництва, спрощений план рахунків, спрощена форма бухгалтерського обліку, облікові реєстри.

Постановка проблеми. Одним із ключових елементів ринкових перетворень є мале підприємництво. Концепція його розвитку повинна передбачати як створення загальних ринкових передумов, а саме ринкової інфраструктури, мотиваційного механізму, так і спеціальну державну систему підтримки.

Підтримку розвитку малого бізнесу в країні держава забезпечує через прийняття відповідних законів, інших нормативних документів, програм, положень, рекомендацій, спрямованих на створення сприятливих умов для функціонування суб'єктів малого підприємництва. В Україні з метою підтримки діяльності малих підприємств, спрощення ведення обліку затверджено відповідні законодавчі і нормативні акти, наприклад, «План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва» [1].

Впровадження змін до названого документа викликало необхідність адаптації наявних форм обліку і, відповідно, передбачених ними облікових реєстрів до нових вимог. Тому в умовах сьогодення це одне з актуальних питань організації бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у розвиток методики бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва зробили вітчизняні вчені, такі як, зокрема, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, С.Я. Зубілевич, Т.А. Гоголь, Н.О. Гура, В.М. Жук, Л.Г. Ловінська, Н.М. Малюга, М.Ф. Огійчук, С.І. Свидерський, В.В. Сопко, В.Г. Швець.

Питанням організації обліку на підприємствах малого бізнесу присвячено значну кількість публікацій, в яких розкри-

ваються проблеми застосування спрощених форм бухгалтерського обліку.

Так, у роботі О.В. Макарової [2] 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 результаті аналізу нормативно-правової бази з регулювання бухгалтерського обліку суб'єктів малого бізнесу в роботі Т.А. Гоголь, Н.І. Ніпорко [3] виявлені невідповідності окремих нормативно-правових актів, визначені шляхи їх узгодження. У своїх подальших дослідженнях Т.А. Гоголь проводить глибокий 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 [4].

Удосконаленню облікових реєстрів спрощеної форми суб'єктів малого підприємництва з метою правильності групування інформації в обліку, своєчасності складання фінансової звітності, прозорості даних для контролю, зручності проведення аналізу присвячено роботи А.П. Макаренко, Т.О. Меліхової, Н.С. Чакалової [5; 6]. Авторами запропонована методика заповнення спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва на підставі введених в дію облікових реєстрів та розробленої інформаційної бази [6].

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на наявні теоретичні розробки, внаслідок змін, які періодично відбуваються на законодавчому рівні у сфері бухгалтерського обліку, виникають питання, що вимагають удосконалення методики і техніки формування облікових реєстрів суб'єктів малого підприємства.

Мета статті полягає в удосконаленні облікових реєстрів суб'єктів малого підприємництва з урахуванням змін «Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва» [1] (так званого спрощеного плану рахунків).

Виклад основного матеріалу дослідження. Застосування «спрощеного» плану рахунків [1] передбачає здійснення обліку господарських засобів та їх джерел в реєстрах на підставі головних рахунків, які в даному випадку, крім своїх прямих облікових завдань, виконують функції, притаманні іншим рахункам. Такий підхід дає

змогу скоротити кількість рахунків, що використовуються малим підприємством, без зниження якості облікової інформації.

Спрощений план рахунків носить рекомендаційний характер. Тому питання, який саме план рахунків застосовувати (спрощений або загальний), суб'єкти малого підприємництва вирішують самостійно. Однак саме застосування спрощеного плану рахунків є підставою для використання простої і спрощеної форм бухгалтерського обліку, які розроблені в рамках державної програми підтримки суб'єктів малого підприємництва і запроваджені до використання Методичними рекомендаціями щодо застосування регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами [7] й Методичними рекомендаціями із застосування регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами [8].

З метою вдосконалення ведення обліку суб'єктами малого підприємництва до спрощеного плану рахунків внесено зміни [9; 10; 11; 12], а саме:

– виключено рахунки 84 «Витрати операційної діяльності», 85 «Інші витрати»;

– введено такі рахунки: 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, зокрема коштів, вивільнених від оподаткування у зв'язку з наданням пільг по податку на прибуток; 74 «Інші доходи», який призначений для узагальнення інформації про інші доходи від операційної та звичайної діяльності підприємства, крім доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); 90 «Собівартість реалізації», в якому узагальнюється виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) товарів та / або собівартість реалізованих товарів; 96 «Інші витрати», який формує дані про інші витрати операційної діяльності та інші витрати звичайної діяльності, а

Таблиця 1

Призначення облікових регістрів спрощеної форми бухгалтерського обліку (узагальнено авторами)

Регістр бухгалтерського обліку	Розділи регістру	Рахунки спрощеного плану рахунків		
		до внесення змін	після внесення змін	
Відомість 1-м	Розділ 1. Облік готівки та грошових коштів	30 «Каса»		
	Розділ 2. Облік грошових коштів та їх еквівалентів	31 «Рахунки в банку»		
Відомість 2-м		20 «Виробничі запаси»		
		26 «Готова продукція»		
Відомість 3-м	Розділ 1. Облік розрахунків з дебіторами і кредиторами	37 «Розрахунки з різними дебіторами»		
		55 «Інші довгострокові зобов'язання»		
		64 «Розрахунки за податками та платежами»		
		68 «Розрахунки за іншими операціями»		
		69 «Доходи майбутніх періодів»		
	Розділ 2. Облік розрахунків з оплати праці	66 «Розрахунки з оплати праці»		
Відомість 4-м	Розділ 1. Облік необоротних активів та амортизації (знос)	10 «Основні засоби»		
		13 «Знос необоротних активів»		
	Розділ 2. Облік капітальних та фінансових інвестицій та інших необоротних активів	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»		
		15 «Капітальні інвестиції»		
		18 «Інші необоротні активи»		
		35 «Поточні фінансові інвестиції»		
Відомість 5-м	Розділ 1. Облік витрат	84 «Витрати операційної діяльності»	90 «Собівартість реалізації»	
		85 «Інші затрати»	91 «Загальновиробничі витрати»	
		–	96 «Інші витрати»	
	Розділ 2. Облік витрат на виробництво	23 «Виробництво»		
	Розділ 3. Облік доходів і фінансових результатів	44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»		
		70 «Доходи»	70 «Доходи»	
		–	74 «Інші доходи»	
			79 «Фінансовий результат»	
	Розділ 4. Облік власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечень майбутніх витрат і платежів	39 «Витрати майбутніх періодів»		
		40 «Власний капітал»		
47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»				
		–	48 «Цільове фінансування і цільові надходження»	
Оборотно-сальдова відомість				

Таблиця 2

ВІДОМІСТЬ 5-М (удосконалено авторами)
за 20__р.
Розділ І. Облік витрат (рахунки 90, 91, 96)

№ з/п	Показники	В дебет рахунків 90, 91, 96 з кредиту рахунків							Усього за дебетом		3 кредиту рахунка 90, 91 в дебет рахунків				Усього витрат з початку року
		13 «Знос необоротних активів»	20 «Виробничі запаси»	37 «Рахунки з інших депіторам»	64 «Рахунки за податками й платежами»	66 «Рахунки з оплати праці»	68 «Рахунки за іншими операціями»	91	23	23 «Виробництво»	90 «Обвартість реалізації»	79 «Фінансові результати»	3 кредиту рахунку 96 в дебет рахунку 79		
1	Загальновиробничі витрати														
1.1															
1.2															
1.3															
1.4															
1.5															
1.6															
	Усього за рахунком 91														
2	Собвартість реалізації														
2.1	Виробнича собвартість реалізованої продукції														
2.2	Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати														
	Усього за рахунком 90														
3	Інші витрати														
3.1	Інші витрати операційної діяльності														
3.2	Фінансові витрати														
3.3	Втрати від участі в капіталі														
3.4	Інші витрати діяльності														
	Разом за рахунком 96														

Розділ ІІІ. Облік доходів і фінансових результатів (рахунки 44, 70, 79)

№ з/п	Показники	Усього за дебетом		3 кредиту рахунків 44, 70, 79 в дебет рахунків							Усього за кредитом		Усього доходів з початку року
		Дебет	Кредит	30	31	37	40	70	10, 13, 14, 15, 18, 20, 23, 26, 35, 44, 47, 55, 64, 66, 68, 69, 79	Дебет	Кредит		
1	Усього доходів від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг:												
1.1													
1.2													
1.3	Вирахування з доходу												
2	Усього інших доходів:												
2.1	Інші доходи операційної діяльності												
2.2	Фінансові доходи												
2.3	Доходи від участі в капіталі												
2.4	Інші доходи діяльності												
3	79 «Фінансові результати»												
4	44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»												

також про суму податків, яка повинна бути сплачена за звітний період відповідно до законодавства.

Зазначені зміни спрощеного плану рахунків вимагають реформування облікових реєстрів простої і спрощеної форм.

Проста форма бухгалтерського обліку поєднує використання двох основних облікових реєстрів: відомості обліку заробітної плати (типова форма 3-м) і Журналу обліку господарських операцій (форма К-1). Для врахування змін спрощеного плану рахунків в облікових реєстрах простої форми обліку достатньо вилучити графи 84 «Витрати операційної діяльності» та 85 «Інші затрати», а також додати графи 48 «Цільове фінансування та цільові надходження», 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 96 «Інші витрати», 74 «Інші доходи».

Застосування спрощеної форми обліку сьогодні передбачено у двох варіантах, порядок формування реєстрів за якими визначається документами [7; 8].

За спрощеної форми, регламентованої Наказом «Про затвердження Методичних рекомендацій із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами» [7], аналітичний і синтетичний облік здійснюється у п'яти відомостях (табл. 1).

Як видно з табл. 1, внесення змін [9; 10; 11; 12] до спрощеного плану рахунків вимагає коригування змісту облікових реєстрів спрощеної форми бухгалтерського обліку (графа 4 таблиці 1). При цьому у більшості відомостей (1-м, 2-м, 3-м, 4-м) врахування зазначених змін можливе шляхом заміни назви окремих граф подібно до простої форми, і тільки відомість 5-м потребує структурних змін.

У зв'язку з цим застосування спрощеної форми обліку можливе за одним із двох варіантів:

– з використанням відомості 5-м за формою, передбаченою Наказом «Про затвердження Методичних рекомендацій із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами» [7], і робочого Плану рахунків, де облік витрат відбувається на рахунках 84, 85;

– з використанням відомості 5-м, в якій для обліку витрат призначені рахунки 23, 90, 91, 96, і спрощеного плану рахунків.

За умови ведення обліку витрат за першим варіантом суб'єкт малого підприємництва складає облікові реєстри спрощеної форми в порядку, визначеному методичними рекомендаціями [7].

Під час здійснення обліку витрат за другим варіантом для відображення інформації вносяться структурні зміни до розділів I та III відомості 5-м (табл. 2).

Розділ I призначений для обліку витрат за рахунками 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 96 «Інші витрати». У статтях рядків 1–6 розділу I за дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» на підставі первинних облікових документів відображаються загальновиробничі витрати, після чого відбуваються їх розподіл та списання в дебет рахунків:

– 23 «Виробництво» (в сумі змінних і постійних розподілених загальновиробничих витрат);

– 90 «Собівартість реалізації» (в сумі постійних нерозподілених загальновиробничих витрат).

Далі в розділі I відображається інформація за дебетом рахунків 90 «Собівартість реалізації» і 96 «Інші витрати» у розділі I, а також відбувається списання витрат в дебет рахунку 79 «Фінансовий результат», що одночасно відображається в розділі III відомості.

Розділ III призначено для систематизації інформації про доходи, фінансові результати, нерозподілені прибутки (непокриті збитки). Спочатку в ньому відображаються всі доходи за кредитом рахунків 70 «Доходи» та 74 «Інші доходи». Потім відбувається їх списання на фінансовий результат в кредит рахунку 79 «Фінансовий результат», одночасно за дебетом цього рахунку формується загальна сума витрат, списаних з рахунків 90 «Собівартість реалізації» та 96 «Інші витрати» за даними розділу I цієї відомості, після чого співставленням оборотів рахунку 79 «Фінансовий результат» визначається фінансовий результат і відображається за рахунком 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Юридичні особи – суб'єкти господарювання, які ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів і витрат без застосування подвійного запису відповідно до Наказу «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» [8], використовують чотири журнали: журнал 1-мс обліку активів; журнал 2-мс обліку капіталу і зобов'язань; журнал 3-мс обліку доходів; журнал 4-мс обліку витрат. Під час складання цих облікових реєстрів не передбачається застосування рахунків бухгалтерського обліку, тому зміни до спрощеного плану рахунків не позначилися на їх застосуванні.

Висновки. Проведені дослідження свідчать про те, що затверджені форми облікових реєстрів спрощеної форми обліку не враховують зміни спрощеного плану рахунків, а тому потребують удосконалення і приведення у відповідність до нормативних документів. Запропонований варіант облікових реєстрів може бути використаний у практичній діяльності суб'єктів малого підприємництва до затвердження офіційних змін.

Література:

1. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва : затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 19 квітня 2001 року № 186 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01>.
2. Макарова О.В. Організація бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва / О.В. Макарова // Облік і фінанси. – 2012. – № 4. – С. 8–12. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2012_4_3.
3. Гоголь Т.А. Аналіз нормативно-правової бази з регулювання бухгалтерського обліку суб'єктів малого бізнесу / Т.А. Гоголь, Н.І. Ніпорко // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. – 2012. – Вип. 9 (1). – С. 208–216. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9%281%29_31.
4. Гоголь Т.А. Аналіз розвитку спрощеної форми бухгалтерського обліку в Україні / Т.А. Гоголь // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 7. – С. 10–19.
5. Удосконалення облікових реєстрів з метою своєчасного управління підприємством та контролю за його фінансовою безпекою / [А.П. Макаренко, Т.О. Меліхова, Н.С. Чакалова] // Економічний вісник університету. – 2014. – Вип. 22 (1). – С. 85–95. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/escvu_2014_22%281%29_17.
6. Інформаційна база заповнення спрощеної звітності – інструмент управління та фінансової безпеки / [А.П. Макаренко, Т.О. Меліхова, Н.С. Чакалова] // Часопис економічних реформ. – 2014. – № 1. – С. 26–32. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Cher_2014_1_8/
7. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами : Наказ Міністерства фінансів України від 25 червня 2003 року № 422 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=196041.

8. Про затвердження Методичних рекомендацій із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами : Наказ Міністерства фінансів України від 15 червня 2011 р. № 720 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article%3Fart_id=296068&cat_id=285157.
9. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку : Наказ від 31 травня 2011 року № 664 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0730-11>.
10. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку : Наказ від 26 вересня 2011 року № 1204 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1181-11>.
11. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку : Наказ від 27 червня 2013 року № 627 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1242-13>.
12. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку : Наказ від 8 лютого 2014 року № 48 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.

Коба Е.В., Копилец А.А., Савченко В.В. Совершенствование учётных регистров субъектов малого предпринимательства

Аннотация. В статье представлены результаты адаптации учётных регистров субъектов малого предпринимательства. Усовершенствованы учётные регистры упрощённой формы путём корректировки содержания отдельных граф и разделов согласно требованиям обновленного «упрощённого» плана счетов. Представленные формы учётных регистров и методика их составления могут быть использованы субъектами малого предпринимательства в практической деятельности для ведения учёта по упрощённой форме.

Ключевые слова: субъект малого предпринимательства, упрощённый план счетов, упрощённая форма бухгалтерского учёта, учётные регистры.

Koba O.V., Kopylets A.O., Savchenko V.V. Improvement of accounting registers of small businesses

Summary. The article presents the results of adaptation of accounting registers of small businesses. Improved accounting registers of a simplified form by adjusting the contents of certain columns and sections according to the requirements of the updated “simplified” chart of accounts. Presented forms of accounting registers and methods of their preparation can be used by small businesses in practice for accounting in a simplified form.

Keywords: small businesses, simplified chart of accounts, simplified form of accounting, accounting registers.