

СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

MODERN TRENDS IN ACCOUNTING AND TAXATION OF SMALL BUSINESSES

Загорельська Т.Ю.

кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку,
економіки і управління персоналом підприємства,
Придніпровська державна академія будівництва та архітектури

Залунін В.Ф.

доктор економічних наук, професор кафедри обліку,
економіки і управління персоналом підприємства,
Придніпровська державна академія будівництва та архітектури

У статті досліджено вплив нормативного-правового регулювання щодо діяльності суб'єктів малого підприємництва, визначені основні критерії віднесення підприємства до «малого» та доведено пріоритетну роль нині діючого податкового законодавства. Розглянуто ознаки класифікації підприємств за критеріями кількості працюючих та обсягу валового доходу від реалізації продукції. Висвітлено основні нормативні документи, згідно яких суб'єкти малого підприємництва мають можливість за певними умовами обрати спрощену систему оподаткування, обліку та звітності. Привернута увага до ідентифікації груп платників єдиного податку та скорочення можливостей перебування на ній підприємців.

Ключові слова: суб'єкти малого підприємництва, облік, оподаткування, спрощена система оподаткування, Податковий кодекс України, дохід, діяльність, суб'єкт.

В статье исследовано влияние нормативного-правового регулирования деятельности субъектов малого предпринимательства, определены основные критерии отнесения предприятия к «малому» и доказана приоритетная роль ныне действующего налогового законодательства. Рассмотрена классификация предприятий по критериям численности работающих и объема валового дохода от реализации продукции. Освещены основные нормативные документы, согласно которым субъекты малого предпринимательства имеют возможность, при определенных условиях, выбрать упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности. Привлечено внимание к идентификации групп плательщиков единого налога и уменьшения возможностей пребывания на ней предпринимателей.

Ключевые слова: субъекты малого предпринимательства, учет, налогообложение, упрощенная система налогообложения, Налоговый кодекс Украины, доход, деятельность, субъект.

The article analyse the Influence of the normative regulation of small businesses, determines main criteria of small enterprises and proves the priority role of current legislation system. Considers the classification of enterprises by the criteria of the number of employees gross income of products implementation. Covers the basic regulations by which small businesses have the ability under certain conditions to choose the simplified system of taxation, accounting and reporting. It draws attention to the identification of groups of single tax payers and reducing the possibility of using this by enterprises.

Keywords: small businesses, accounting, taxation, simplified system of taxation, the Tax Code of Ukraine, revenue, activities, subject.

Постановка проблеми. Наявність в Україні великої кількості суб'єктів малого підприємства спонукає державу здійснювати нормативне регулювання діяльності цих суб'єктів та постійно переглядати параметри критеріїв віднесення підприємств до «малих». Проблема розвитку малого бізнесу в Україні, ведення суб'єктами малого підприємництва обліку та складання фінансової звітності за спрощеними

формами, використання спрощеної системи оподаткування є досить актуальною в сучасних умовах господарювання, особливо з прийняттям Податкового Кодексу.

Аналіз останніх наукових досліджень. Дослідженню порядку організації діяльності суб'єктів малого підприємництва присвячені роботи таких вчених як, Є.І. Свидерського, Н.М. Ткаченко, В. Мякоти, Д. Костюка, В. Куз-

нецова. Разом з тим залишаються недостатньо висвітленими питання в частині державного регулювання, відповідно змін нового податкового законодавства в 2010-2016 рр.

Метою даної статті є визначення основних тенденції обліку та оподаткування суб'єктів малого підприємництва, критеріїв віднесення підприємств до категорії «малих» в умовах постійних змін податкового законодавства, а також порядок їх роботи на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності.

Виклад основного матеріалу. В Україні термін «мале підприємство» вперше був введений Законом «Про підприємства» від 27.03.91 р. № 887-XII, в статті 2-ої якого визначено, що відповідно до обсягів господарського обороту підприємства і чисельності його працівників (незалежно від форм власності), воно може бути віднесене до категорії малих підприємств. У цьому Законі малі підприємства визначені лише по кількості працівників, а саме [7]:

- у промисловості і будівництві – до 200 чол.;
- у інших галузях виробничої сфери – до 50 чол.;
- у галузях невиробничої сфери – до 25 чол.;
- у роздрібній торгівлі – до 15 чол.

Дія цього Закону не мала обмежень щодо деяких видів підприємницької діяльності.

Згідно Указу Президента України «Про державну підтримку малого підприємництва» від 12.05.1998 р. № 456/98 суб'єктами малого підприємства є фізичні особи, які займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи, а також юридичні особи - суб'єкти підприємництва будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, в яких: середньооблікова чисельність працюючих за звітний період не перевищує 50 осіб; обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 1000000 гривень. Дія цього Указу не поширювалась на довірчі товариства, страхові компанії, банки, інші фінансово-кредитні та небанківські фінансові установи, а також на суб'єкти підприємницької діяльності, в статутному фонді яких частки, що належать юридичним особам-учасникам та засновникам даних суб'єктів, які не є суб'єктами малого підприємництва, перевищують 25 відсотків [13].

Цим Указом покладено початок запровадження спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в Україні і застосування пільгового оподаткування діяльності суб'єктів малого підприємництва для створення умов проведення державою ринкових реформ. Зокрема, для суб'єктів малого підприємництва з середньообліковою чисельністю працюючих за звітний період до 10 осіб включно і обсяг виручки яких від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 250000 гривень (мікропідприємства), може застосовуватись спрощена система оподаткування, обліку та звітності [13].

Указом Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва» від 3.07.1998 № 727/98 збільшено обсяг виручки від реалізації продукції юридичним особам – платникам єдиного податку до 1000000 млн. грн. та фізичним особам до 500 тис. грн. [15]. Середньооблікова чисельність працюючих тих суб'єктів, що використовують спрощену систему оподаткування, для фізичних осіб залишається незмінною, а для юридичних осіб вона зростає до 50 осіб. Не внесено зміни в ці показники і Указом Президента України «Про внесення змін до Указу Президента України від 03.07.98 року №727» «Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва» від 28.06.99 № 746 [14].

В цілях державної підтримки малого підприємства відповідно до Національної програми сприяння розвитку малого підприємництва в Україні було прийнято Закон України № 2063-III «Про державну підтримку малого підприємництва» в редакції від 19.10.2000 [6].

Згідно ст. 1 цього Закону суб'єктами малого підприємства є:

- фізичні особи, зареєстровані у встановленому законом порядку як суб'єкти підприємницької діяльності;
- юридичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми і форми власності, в яких середньооблікова чисельність тих, що працюють за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 чоловік і обсяг річного валового доходу не перевищує 70 млн. грн.

Обмеження щодо дії цього Закону в порівнянні з однойменним Указом розповсюджувалось ще й на суб'єктів підприємницької діяльності, які провадять діяльність у сфері грального бізнесу, здійснюють обмін іноземної валюти, та ті, що є виробниками та імпортерами підакцизних товарів.

Останнім законодавчим документом, що стоєть державної політики у сфері підтримки малого підприємства є Закон України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємства в Україні» [8]. Цей закон зазначає змінені критерії належності суб'єктів господарювання до суб'єктів малого підприємства, зокрема відокремлює в їхньому складі суб'єктів мікропідприємства. Середньооблікова чисельність працюючих залишається незмінною – 50 осіб, але збільшено обсяг річного доходу від будь-якої діяльності. Він не повинен перевищувати суму «...еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України...» [8]. Річний дохід суб'єктів мікропідприємства від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 мільйонам євро, кількість працівників суб'єктів мікропідприємства має бути не більш 10 осіб.

Ознаки класифікації підприємств за критеріями кількості працюючих та обсягу валового доходу від реалізації продукції сформульовані і у Господарському Кодексі України. Отже, суб'єкти господарювання залежно від кількості працюючих та доходів від будь-якої діяльності за рік, можуть належати до суб'єктів малого, середнього або великого підприємства. Малими підприємствами можуть бути державні підприємства, акціонерні товариства, товариства з повною і обмеженою відповідальністю, приватні підприємства, підприємства інших організаційних форм – юридичні особи. Фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності до малих підприємств не належать. Середньооблікова чисельність працюючих та обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) узгоджено з Законом України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні» [8].

Численні зміни зазнав і Податковий кодекс України, згідно якого суб'єкти малого підприємства мають можливість за певними умовами обрати спрощену систему оподаткування, обліку та звітності. Зокрема, главою 1 розділу XIV «Спеціальні податкові режими» регламентовано правові засади справляння єдиного податку. Конкретний механізм цієї системи було втілено Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності» від 04.11.2011 № 4014-VI, в якому визначались платники єдиного податку, вимоги до кількості працюючих та граничного обсягу річного доходу для переходу на спрощену систему оподаткування [3].

Наступні зміни щодо спрощеної системи оподаткування внесено Законом України від 12.12.2014 року «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» № 71-VIII [5]. На цьому етапі визначено чотири групи платників єдиного податку, серед яких четверта група – сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків. На нашу думку, хоча четверта група і є платником єдиного податку, критерії її ідентифікації суттєво відрізняються від вимог до інших трьох груп. Тому, правові засади справляння єдиного податку для 4-ої групи було би доцільно залишити у складі 2 Глави Розділу XIV Податкового кодексу України. Підтвердженням тому є наявність у 1-3 групи критерію величини максимального доходу. У 2015 році можливість використовувати спрощену систему оподаткування мали фізичні особи – підприємці та юридичні особи – суб'єкти господарювання з річним доходом до 20 млн. грн.

Діяльність «спрощенців» у 2016 році підкоригував Закон України від 24.12.2015 № 909-VIII «Про

внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» і залишив на спрощеній системі оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності з доходом не більш 5 млн. грн. на рік [4].

Суб'єкти малого підприємства для обліку діяльності мають можливість використовувати «загальний» (План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій) або спрощений плани рахунків [9]. У разі використання «загального» для обліку витрат СМП можуть використовувати тільки рахунки класу 8 із списанням до дебету рахунку 23 «Виробництво» щомісячно сум в частині прямих і виробничих накладних витрат (загальноновиробничих витрат) та до дебету рахунку 79 «Фінансові результати» в кінці року або щомісяця сум в частині адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат.

У разі використання спрощеного Плану рахунків, облік витрат здійснюється за допомогою двох рахунків: 91 «Загальноновиробничі витрати» та 96 «Інші витрати» замість виключених у 2011 році рахунків 84 «Витрати операційної діяльності» та 85 «Інші витрати» [12].

Облік діяльності суб'єктів малого підприємства регламентує П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства», яким передбачено, що фінансова звітність суб'єктів малого підприємства містить тільки дві форми: «Баланс» за формою 1м та «Звіт про фінансові результати» за формою 2м [11]. Обидві ці форми об'єднані загальною назвою («Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства») і мають скорочену (порівняно з аналогічними формами для інших підприємств) кількість показників. Норми цього Положення (П(С)БО 25) також застосовуються для складання Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємства у складі Балансу (форма № 1-мс) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс) та порядок заповнення його статей. Відповідно до п. 2 р. 1 П(С)БО 25 Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства складають суб'єкти СМП – юридичні особи та представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності.

Строки подання фінансової звітності визначено п.2 Порядку подання фінансової звітності від 28.02.2000 р. № 419. Згідно з ним, Спрощений звіт подають платники податку на прибуток, які відповідають критеріям визначеним п.154.6. ПКУ, та суб'єкти мікропідприємства до органів статистики раз на рік. До органів державної податкової служби річна фінансова звітність СМП подається у строки, передбачені для подання декларації з податку на прибуток підприємств (п.5 Положення №419) [16].

Виокремлення і регулювання спрощених процедур ведення обліку, що призначені безпосередньо для малих підприємств зустріча-

ємо у: П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» від 22.02.2000 р. № 39 [25], Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва від 19.04.2001р. № 186 [12], Методичних рекомендаціях по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами від 25.06.2003 р. № 422 [10].

Висновки та пропозиції. Проведене дослідження законодавчо-нормативної бази визначення суб'єктів малого підприємництва дозволило узагальнити і виявити існуючі обмеження критеріїв віднесення підприємств до категорії «малих» та визначило основні законодавчі документи, якими слід керуватися для вибору малим підприємством системи оподаткування, обліку і звітності.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Господарський Кодекс України, закон України від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
2. Податковий кодекс України, закон України від 02.12.2010 № 2755-V. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
3. Про внесення змін в Податковий кодекс України і деякі інші законодавчі акти України відносно спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності: Закон України від 04.11.11 № 4014 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2063-14/>
4. «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році»: Закон України від 24.12.2015 № 909-VIII [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
5. «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи»: Закон України від 12.12.2014 р. №71-VIII [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
6. Про державну підтримку малого підприємництва: Закон України від 19.10.2000 р. № 2063-III. [Електронний ресурс] / В редакції Закону України від 18.09.2008р. N 523-VI (523-17) / Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
7. Про підприємства в Україні, Закон УРСР від 27.03.91 р. № 887-XII [Електронний ресурс] / Верховна Рада УРСР, Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
8. Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні [Електронний ресурс] / Закон України від 22.03.2012 року № 4618-УІ [зі змін. та доп.]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4618-17>.
9. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] / Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 [зі змін. та доп.]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/_doc2.nsf/link1/REG4186.html
10. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами [Електронний ресурс] / Наказ Міністерства фінансів України від 25.06.2003 р. № 422 [зі змін. та доп.]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/minfin/control/uk/publish/article?art_id=32333.
11. Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [Електронний ресурс] / Наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 року № 39 [зі змін. та доп.]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00/print1430143324535532>.
12. Про затвердження спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / Наказ Міністерства фінансів України від 19.04.2001 року № 186 [зі змін. та доп.]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01/print1397422968999812>.
13. Про державну підтримку малого підприємництва: Указ Президента України від 12.05.1998 р. № 456/98. [Електронний ресурс] / Президент України. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/456/98>.
14. Про внесення змін до Указу Президента України від 03.07.98 року №727»Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва: Указ Президента України від 28.06.99 №746 [Електронний ресурс] / Президент України. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
15. Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва: Указ Президента України від 3.07.1998 № 727/98. [Електронний ресурс] / Президент України. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
16. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419 / [Електронний Ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF>.
17. Свідерський Є.І., Свідерський Д.Є. Облік діяльності суб'єктів малого підприємництва: Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2008. – 472 с.
18. Чабаненко Ж.М. Вплив вимог податкового законодавства щодо діяльності суб'єктів малого підприємництва / Ж.М. Чабаненко, В.В. Дрей, Т.Ю. Загорельська // Економічний простір: зб. наук. пр. – Дніпропетровськ: ПДАБА, 2012. – №59. – С. 280-285.