

ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВ МАЛОГО БІЗНЕСУ

ГОГОЛЬ Т. А.

УДК 334.012.64

Гоголь Т. А. Подвійний запис у бухгалтерському обліку підприємств малого бізнесу

Окрема категорія малих підприємств (з 2011 р.) отримала право вести спрощений облік доходів і витрат без використання плану рахунків і методу подвійного запису. Аналіз літературних джерел дозволив зробити висновок про те, що неможливо уявити розвиток бухгалтерського обліку без використання методу подвійного запису та появи різних теорій щодо причин його виникнення. Проаналізувавши норми Методичних рекомендацій № 720, які дозволяють вести облік без використання методу подвійного запису, було доведено, що кожна господарська операція відображається у двох журналах (та в відомостях – у разі більшої деталізації інформації), що свідчить про застосування методу подвійного запису для відображення господарських операцій. Спрощені облікові регістри відрізняються від загальноприйнятих у бухгалтерському обліку, оскільки не містять загальновідомих бухгалтерських понять – дебет і кредит, а лише основні економічні поняття: зменшення, вибуття, надходження, списання. Використання методу подвійного запису в результаті обліку господарських операцій дозволяє відслідковувати зміни на рахунках активу і пасиву, доходів і витрат, що дає можливість швидко та якісно скласти фінансову звітність та отримувати більш широкий обсяг інформації для задоволення потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів економічною інформацією. Отже, вирішення завдання вдосконалення методології бухгалтерського обліку для суб'єктів малого підприємства шляхом використання форми обліку, яка не передбачає застосування подвійного запису, сприяло розробці та впровадженню ряду нових нормативно-правових документів та введенню змін до існуючих. Однак питання скасування методу подвійного запису в організації бухгалтерського обліку для малих підприємств залишається невирішеним і потребує подальшого дослідження.

Ключові слова: бухгалтерський облік, малий бізнес, спрощені форми обліку, подвійний запис, облікові регістри, фінансова звітність.

Бібл.: 11.

Гоголь Тетяна Анатоліївна – кандидат економічних наук, доцент, докторант, Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана (пр. Перемоги, 54/1, Київ, 03068, Україна)

E-mail: tanya-gogol@mail.ru

УДК 334.012.64

UDC 334.012.64

Гоголь Т. А. Двойная запись в бухгалтерском учете предприятий малого бизнеса

Отдельная категория малых предприятий (с 2011 г.) получила право вести упрощенный учет доходов и расходов без использования плана счетов и метода двойной записи. Анализ литературных источников позволил сделать вывод о том, что невозможно представить развитие бухгалтерского учета без использования метода двойной записи и появления различных теорий относительно причин его возникновения. Проанализировав нормы Методических рекомендаций № 720, которые позволяют вести учет без использования метода двойной записи, было доказано, что каждая хозяйственная операция отражается в двух журналах (и в ведомостях – в случае большей детализации), что свидетельствует о применении метода двойной записи для отражения хозяйственных операций. Упрощенные учетные регистры отличаются от общепринятых в бухгалтерском учете, поскольку не содержат общеизвестных бухгалтерских понятий – дебет и кредит, а лишь основные экономические понятия: уменьшение, выбытие, поступление, списание. Использование метода двойной записи в результате учета хозяйственных операций позволяет отслеживать изменения на счетах активов и пассивов, доходов и расходов, что дает возможность быстро и качественно составлять финансовую отчетность и получать более широкий спектр информации для удовлетворения потребностей внешних и внутренних пользователей экономической информации. Следовательно, решение задачи совершенствования методологии бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства путем использования формы учета, которая не предусматривает применения двойной записи, способствовало разработке и внедрению ряда новых нормативно-правовых документов и введению изменений в существующие. Однако вопрос отмены метода двойной записи в организации бухгалтерского учета для малых предприятий остается нерешенным и требует дальнейшего исследования.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, малый бизнес, упрощенные формы учета, двойная запись, учетные регистры, финансовая отчетность.

Библ.: 11.

Гоголь Татьяна Анатольевна – кандидат экономических наук, доцент, докторант, Киевский национальный экономический университет им. В. Гетьмана (пр. Победы, 54/1, Киев, 03068, Украина)

E-mail: tanya-gogol@mail.ru

Gogol T. A. Double Entry in Accounting of Small Businesses

The article states that a separate category of small businesses (starting from 2011) acquired the right to conduct simplified accounting of income and expenses without application of the plan of accounts and method of double entry. Analysis of literature sources allowed drawing a conclusion that it is impossible to imagine development of accounting without the use of the method of double entry and appearance of various theories regarding the reasons of its appearance. Having analysed methods of Methodical Recommendations No. 720, which allow accounting without the use of the method of double entry, it was proved that each economic operation is reflected in two logs (and in statements – in the event of bigger detailed elaboration), which testifies to application of the method of double entry for reflection of economic operations. Simplified accounting registers differ from the common ones, since they do not contain common accounting concepts – debit and credit, but only main economic concepts: reduction, retirement, receipt and writing-off. Application of the double entry method in the result of accounting economic operations allows tracing changes in assets and liabilities accounts and income and expenses accounts, which allows fast and quality preparation of accounting reports and getting a wider spectrum of information for satisfaction of needs of external and internal users of economic information. Consequently, solution of the task of perfection of methodology of accounting for the subjects of small business through the use of the accounting form, which does not envisage double entry, facilitated development and introduction of a set of new regulatory and legal documents and introduction of changes into existing ones. However, the issue of cancelling the method of double entry in organisation of accounting for small businesses stays unsolved and requires further study.

Key words: accounting, small business, simplified forms of accounting, double entry, accounting registers, financial reports.

Bibl.: 11.

Gogol Tatyana A. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Candidate on Doctor Degree, Kyiv National Economic University named after V. Getman (pr. Peremogy, 54/1, Kyiv, 03068, Ukraine)

E-mail: tanya-gogol@mail.ru

Розвиток і вдосконалення теоретико-методологічних засад побудови бухгалтерського обліку для суб'єктів малого підприємництва в останні роки пов'язаний з вирішенням основних завдань Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності (2007 р.) в Україні для трансформації українського законодавства з бухгалтерського обліку з урахуванням вимог міжнародних стандартів і законодавства Європейського Союзу, що пов'язано з розробкою та впровадженням ряду нових нормативно-правових документів та введенням змін до існуючих з метою спрощення організації ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Одним із головних завдань Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності є вдосконалення методології бухгалтерського обліку для суб'єктів малого підприємництва шляхом максимального спрощення процедури ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Для вирішення даного питання з прийняттям Податкового кодексу України (з 2011 р.) виділено окрему групу малих підприємств, які отримали право ведення спрощеного обліку доходів і витрат без використання плану рахунків та без застосування методу подвійного запису для складання фінансової звітності та розрахунку об'єкта оподаткування.

Проблеми методології бухгалтерського обліку, зокрема вивчення сутності, ролі та місця методу подвійного запису в системі бухгалтерського обліку досліджується протягом багатьох століть відомими вченими. На сучасному етапі розвитку бухгалтерського обліку ці питання досліджували Бутинець Ф. Ф., Голов С. Ф., Кіндрацька Л. М., Кузьминський Ю. А., Кужельний М. В., Малюга Н. М., Палій В. Ф., Петрова В. І., Пушкар М. С., Соколов Я. В., Сопко В. В. та інші. Враховуючи проведені зміни нормативно-правової бази з організації бухгалтерського обліку на малих підприємствах з пропозицією відмови від застосування подвійного запису, існує необхідність проведення аналізу можливості ведення обліку на малих підприємствах без застосування специфічного методу бухгалтерського обліку – подвійного запису.

Метою статті є дослідження можливості організації ефективної системи бухгалтерського обліку на підприємствах малого бізнесу без застосування методу подвійного запису з огляду на еволюцію розвитку бухгалтерського обліку, зокрема вивчення феномену подвійного запису.

Обмежені масштаби виробництва та незначна кількість працюючих на малих підприємствах обумовлюють спрощення системи управління та зменшення кількості управлінських структур, що впливає на організацію інформаційних потоків між підрозділами підприємства, структуру бухгалтерії, організацію бухгалтерського обліку в системі управління підприємством. Підприємства малого бізнесу (суб'єкти малого підприємництва), які виділено в ст. 55 Господарського кодексу України (ГКУ) (юридичні особи із середньообліковою чисельністю працюючих за рік до 50 осіб та обсягом річного доходу до 10 млн євро) [1] мають право на спрощення організації бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що передбачає можливість використання спрощеного

плану рахунків (від 19.04.2001 р. № 186), облікових реєстрів для малих підприємств (від 25.06.03 р. № 422) і складання фінансової звітності суб'єктів малого підприємництва (П(С)БО 25 від 25.02.00 р. № 39) [4,5,7]. Крім того, у ГКУ виділено окрему категорію мікропідприємств (суб'єктів мікропідприємництва), до яких відносяться юридичні особи із середньообліковою чисельністю працюючих за рік до 10 осіб та обсягом річного доходу до 2 млн євро, які також мають право на певні спрощення в організації бухгалтерського обліку і оподаткуванні [1].

З 2011 р. (з прийняттям Податкового кодексу України) 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) [2], для яких було запропоновано більш спрощений механізм організації бухгалтерського обліку, а саме – надано право ведення спрощеного обліку доходів і витрат для складання фінансової звітності та визначення об'єкта оподаткування. Такі суб'єкти підприємницької діяльності мають право систематизувати інформацію, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, у реєстрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису (п. 9. ПСБО 25) [7].

Для цієї категорії малих підприємств (відповідно до п. 44.2. ПКУ та з прийнятими змінами до ст. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3]) розроблено та затверджено нові Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами № 720 від 15.06.11 р. [6] для ведення спрощеного обліку доходів і витрат без застосування подвійного запису для складання фінансової звітності та розрахунку об'єкта оподаткування. Отже, з 2011 р. в Україні із сектора малого бізнесу виділено окрему категорію малих підприємств (мікропідприємств), у яких з'явилася можливість ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності без застосування одного з основних елементів методу бухгалтерського обліку – подвійного запису, а також отримали можливість відображення господарських операцій без використання плану рахунків бухгалтерського обліку у спрощених облікових реєстрах для малих підприємств (від 15.06.2011 р. № 720) і складання спрощеного фінансового звіту суб'єктів малого підприємництва (П(С)БО 25 від 25.02.00 р. № 39).

Основною метою таких (проведених) змін було вирішення одного з головних завдань Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності (2007 р.) щодо вдосконалення методології бухгалтерського обліку для суб'єктів малого підприємництва шляхом максимального спрощення процедури ведення бухгалтерського обліку та форм фінансової звітності та надання права застосовувати форму обліку, яка не передбачає застосування подвійного запису [8].

Однак з'являється питання: а чи можна відмовитися від подвійного запису в бухгалтерському обліку та організувати ефективну обліково-аналітичну систему з підсистемами контролю та аналізу для забезпечення всіх підрозділів системи управління якісною та своєчасною

інформацією та складання фінансової звітності для надання зовнішнім користувачам необхідної їм інформації? Для отримання відповіді на це питання доцільно розглянути еволюцію розвитку бухгалтерського обліку, зокрема феномен подвійного запису в історичному контексті, що дозволяє вивчити сутність цього явища, роль подвійного запису в системі обліку, причини його виникнення і зв'язок з іншими елементами методу бухгалтерського обліку та рівнем економічного розвитку суспільства.

Дослідження сутності (феномену) специфічного методу ведення бухгалтерського обліку – подвійного запису протягом багатьох років сприяло появі цілому ряду теорій щодо причин виникнення подвійного запису та його необхідність і важливість при організації бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності.

Метод подвійного запису в бухгалтерії був відомий набагато раніше виходу у світ першої книги про бухгалтерський облік – Трактату Л. Пачолі (1494 р.), що свідчить про високий рівень бухгалтерського обліку в Італії в 13 – 14 ст. (бухгалтерські книги Даттіні, Перуцці, Фаролафі [9]). Найбільш великі торговельні та виробничі компанії з повагою та відповідальністю ставились до ведення бухгалтерського обліку на власних підприємствах, що відчувалося у ретельному фіксуванні (відображалось у реєстрації) у хронологічному та систематичному порядку господарських операцій, веденні великої кількості книг (головна книга, касова книга, книга закупівель і продаж, книга виробничих витрат, журнал інших операцій та ін.), відкритті результативних рахунків (рахунки прибутків і збитків) та розподіляючих рахунків (існують приклади розподілу витрат за періодами).

В Італії в цей період паралельно існували два варіанти італійської бухгалтерії – венеціанський та флорентійський, які передбачали ведення бухгалтерських книг за допомогою методу подвійного запису, відкриття журналів і головної книги за дебетом і кредитом рахунків, складання на їх основі оборотного і сальдового балансу. Бухгалтерія флорентійських компаній донині залишається неперевершеною системою обліку, яка була направлена на складання звітності [9].

У кінці 19 ст. зі зростанням ролі капіталу в економічному розвитку країн з'явилася нова теорія, яка досліджувала сутність бухгалтерського обліку з економічної точки зору через поняття капіталу, що зумовило появу нових аспектів погляду на роль подвійного запису в бухгалтерському обліку. У 1889 р. І. Шер у своїй праці «Досвід наукової розробки бухгалтерії» визнавав, що головною метою бухгалтерії вважається розрахунок власного капіталу, відображення його змін і необхідність подвійного розрахунку капіталу (з одного боку, сума майна (капітал = актив – пасив), з іншого – джерела отримання майна (капітал = отримано + зароблено) [9]. Вихідною точкою для складання бухгалтерських проводок є система економічних понять, яка оснований на сутності капіталу, а подвійний запис у бухгалтерії необхідний для розкриття змін у капіталі власника або підприємця в результаті господарських операцій.

У процесі розвитку науки про бухгалтерський облік також існувала точка зору науковців (Г. А. Бахчисарайцев), які взагалі не вбачають наявності в бухгалтерії закону подвійного запису і вважають, що його теоретично не існує. Метод подвійної реєстрації змін господарських операцій на рахунках є лише частиною балансу, який повністю підпорядкований основному закону бухгалтерії – побудові балансу.

Отже, представники капітальної теорії трактують сутність подвійного запису з точки зору впливу фактів господарського життя на зміни в капіталі підприємства, а будь-який факт господарського життя впливає на два кореспондуючі рахунки – рахунок майна і рахунок джерел. Представники балансової теорії вбачають реєстрацію фактів господарського життя на рахунках методом подвійного запису для можливості одночасного відображення змін на обох сторонах балансу.

Більш сучасні теоретичні інтерпретації обґрунтування подвійного запису дають уявлення про його сутність з позиції різних точок зору та теорій, що дає можливість виділити два сучасні напрями теоретичних досліджень.

По-перше, дослідження пов'язані з аналізом вихідних причин двостороннього зв'язку кореспонденції рахунків між собою. Сюди можна віднести дослідження подвійного запису з юридичного обґрунтування фактів господарського життя, оскільки подвійний запис виводиться з об'єктивного рівняння прав та вимог осіб, пов'язаних між собою господарською діяльністю, або виходячи з економічного обґрунтування виникнення подвійного запису з процесу обміну.

По-друге, дослідження подвійного запису на рахунках бухгалтерського обліку виходячи з балансового рівняння та аналізу сутності (роз'яснення) подвійного запису в рамках виділення базисних типів кореспонденції рахунків між собою, які впливають на структуру та підсумки балансу (пермутація та модифікація).

Незалежно від існуючих точок зору та теорій бухгалтерського обліку подвійне фіксування господарських операцій на рахунках є невід'ємним структурним елементом бухгалтерського обліку протягом понад 500 років. Подвійний запис являє собою просту, однак потужну концепцію: кожна господарська операція у грошовому виразі відображається на двох рахунках – по дебету одного рахунка та по кредиту іншого рахунка. Крім того, метод подвійного запису допомагає відобразити зміни господарських операцій в балансі, який, згідно з теорією двох рядів рахунків, є основною точкою відліку бухгалтерії (теорія двох рядів рахунків і вся бухгалтерія повинні виводитися з балансу).

Це не означає, що неможливо організувати бухгалтерський облік на підприємстві без застосування методу подвійного запису. Бухгалтерський облік по системі одинарних записів (single-бухгалтерія) має право на існування на дуже малих підприємствах з незначним обсягом господарських операцій. Такий облік схожий на ведення каси або чекової книжки. Ведення бухгалтерії без використання подвійного запису характеризується наявністю одного запису для кожної господарської операції, запов-

ненням 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.

Малі підприємства в Україні, незалежно від обраної форми бухгалтерського обліку, повинні складати фінансову звітність у складі Балансу та Звіту про фінансові результати (щорічно або щоквартально). Малі підприємства, які виділено у Господарському кодексі України та які обрали форму організації бухгалтерського обліку згідно з Методичними рекомендаціями № 422 [5], складають скорочений пакет звітності щоквартально у складі Балансу за формою 1-м та Звіту про фінансові результати за формою 2-м. Суб'єкти малого підприємництва юридичні особи, які виділено у Податковому кодексі в п. 154.6 ст. 154, і платники єдиного податку 4 групи за ставкою 5%, що не є платниками ПДВ, мають право обрати спрощену форму обліку доходів і витрат та складати фінансову звітність 1 раз на рік у складі Балансу за формою 1-мс і Звіту про фінансові результати за формою 2-мс. Автором статті у попередніх публікаціях на прикладі малого підприємства було розглянуто процес заповнення облікових регістрів і складання спрощених форм фінансової звітності [11].

Отже, складання фінансової звітності для малих підприємств і мікропідприємств є обов'язковим. Для складання фінансової звітності на підприємстві повинен бути організований бухгалтерський облік таким чином, щоб можна було відслідковувати зміни на рахунках активу і пасиву (для складання Балансу), доходів і витрат (для складання Звіту про фінансові результати), що передбачає відображення змін у результаті кожної господарської операції на двох рахунках з використанням методу подвійного запису, що значно спрощує кінцеву процедуру складання звітності. Крім того, власник малого підприємства має можливість отримання більшого обсягу інформації для задоволення внутрішніх потреб структурних підрозділів підприємства, надання якісної інформації кредиторам та інвесторам, можливість контролю за дебіторською і кредиторською заборгованістю, отримання інформації для контролю та аналізу господарської діяльності.

Фінансова звітність необхідна власникам невеликих фірм для поточного аналізу фінансово-господарської діяльності. Навіть на найменших підприємствах, які працюють на місцевих ринках, неможливо з'ясувати причини зниження прибутків в окремі звітні періоди без всебічного аналізу господарської та фінансової діяльності, який не можливо провести без вивчення динаміки показників активів і пасивів компанії, її доходів і витрат, які є показниками фінансової звітності.

Кінцевою метою процесу організації бухгалтерського обліку завжди залишається формування фінан-

сової звітності, складання якої значно ускладнюється в разі відмови від застосування подвійного запису для реєстрації господарських операцій. Практично неможливо скласти баланс, який відображає наявні господарські засоби та їх джерела без застосування методу подвійного запису. Навіть без використання плану рахунків бухгалтерського обліку зміни в господарських засобах та їх джерелах все одно необхідно відображати двічі, якщо в майбутньому планується скласти фінансову звітність, зокрема баланс.

Малі підприємства, платники єдиного податку 4 групи та юридичні особи, які виділені в п. 154.6 ст. 154 ПКУ, мають право не використовувати план рахунків бухгалтерського обліку та подвійний запис для організації процесу обліку і контролю за господарською діяльністю згідно з нормами Методичних рекомендацій № 720. 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 (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 і поліпшення основних засобів), інформація з яких переноситься до спрощених форм фінансової звітності.

Зміст журналів і відомостей відрізняється від існуючих у спрощених формах облікових регістрів, 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 Дегранжа – той, хто отримує, дебетується, хто віддає (передає) – кредитується [9].

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 більш відомі 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. Наведемо приклади відображення господарських операцій у спрощених формах журналів і відомостей.

Наприклад, отримано матеріали від постачальника. Цю операцію необхідно відобразити у двох журналах (оскільки відбуваються зміни в активі і в пасиві балансу) та у відомості для відображення суми кредиторської заборгованості:

1. Журнал 1-мс, графа 10 (запаси – надійшло).
2. Журнал 2-мс, графа 15 (кредиторська заборгованість за розрахунками з постачальниками – нараховано).
3. Відомість 2.1-мс, графа 2, 5, 6, 13 (назва контрагента, дата, первинний документ, сума нарахованої заборгованості за отримані запаси).

При оплаті постачальнику за отримані раніше матеріали також необхідно відобразити зміни у 1 і 2 журналах і відомості:

1. Журнал 1-мс обліку активів, графа 15 – грошові кошти в національній валюті – вибуло.
2. Журнал 2-мс обліку капіталу і зобов'язань, графа 14 – кредиторська заборгованість за розрахунками з постачальниками – сплачено.
3. Відомість 2.1-мс обліку розрахунків з постачальниками, іншими кредиторами та бюджетом, графа 14, 15, 20 – первинний документ, сума погашеної заборгованості за отримані запаси.

Подібним чином відбувається відображення у реєстрах операцій з нарахування і видачі заробітної плати, єдиного соціального внеску. Наприклад, при нарахування заробітної плати зміни відображаються у двох журналах (оскільки зміни відбуваються у пасиві балансу та збільшення витрат на оплату праці) та у відомості для відображення суми нарахованої заборгованості перед працівниками:

1. Журнал 2-мс обліку капіталу і зобов'язань, графа 21 – поточні зобов'язання з оплати праці – нараховано.
2. Журнал 4-мс обліку витрат, графа 5 – витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи.
3. Відомість 2.2-мс обліку розрахунків з працівниками, графа 2, 5 – прізвище працівника та сума нарахованої заробітної плати.

Подібним чином відбувається нарахування єдиного соціального внеску – журнали 2-мс, 4-мс і відомість 2.2-мс.

Виплата заробітної плати працівникам та сплата соціального внеску відображаються у двох журналах (оскільки відбуваються зміни в активі та в пасиві балансу) та у відомості для відображення сум погашення (зменшення) заборгованості перед працівниками (відомість 2.2-мс) і перед бюджетом (відомість 2.1-мс).

Отже, з даних прикладів видно, що власники або 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. Без методу подвійного запису дуже складно збалансувати статті активу і пасиву та здійснити перевірку правильності ведення бухгалтерського обліку протягом всього звітного періоду.

Крім того, ведучи облік у журналах і відомостях без застосування плану рахунків, легше помилитися та втратити якусь суму, змушуючи суб'єктів малого підприємництва більше контролювати записані в облікових реєстрах суми. Адже недаремно бухгалтерський облік використовує подвійний запис більше 500 років та забезпечує більш ефективний спосіб обліку. Тому не варто поспішати з відмовою від подвійного запису в бухгалтерському обліку. Врешті-решт, ніхто не може заборонити суб'єктам малого підприємництва, які мають право на ведення спрощеного бухгалтерського обліку, вести облік з використанням плану рахунків (як звичайного, так і спрощеного). Однак обрану методіку (систему) бухгалтерського обліку (особливо якщо вона відрізняється від рекомендованої Мінфіном) слід зафіксувати у наказі про облікову політику.

Отже, малі підприємства, яким дозволено спрощену процедуру організації бухгалтерського обліку в частині звільнення від використання плану рахунків та подвійного запису, повинні відображати зміни господарських операцій за методом подвійного запису в журналах і відомостях, навіть якщо в них відсутні такі специфічні бухгалтерські поняття, як дебет і кредит. Без подвійного відображення змін неможливе складання фінансової звітності, яку зобов'язані складати малі підприємства та надавати її до податкових органів. Отже, якщо в методичних рекомендаціях написано, що малі підприємства, які мають право застосовувати Метод рекомендації № 720 (малі підприємства, що відповідають критеріям п. 154.6. ст. 154 ПКУ, та юридичні особи – платники єдиного податку 4 групи, які не є платниками ПДВ) і вести бухгалтерський облік без застосування методу подвійного запису – це є некоректним висловом (визначенням), тому що все одно діє правило подвійного відображення змін господарських операцій при відображенні змін у журналах і відомостях для малих підприємств.

ВИСНОВКИ

Аналіз літературних джерел дозволив зробити висновок, що неможливо уявити розвиток бухгалтерського обліку без використання методу подвійного запису та появи різних теорій щодо причин його виникнення.

Проаналізувавши норми Методичних рекомендацій, які дозволяють вести облік без використання методу подвійного запису, було доведено, що кожна господарська операція відображається у двох журналах (та у відомостях – у разі більшої деталізації інформації), що

свідчить про застосування методу подвійного запису для відображення господарських операцій.

Спрощені облікові реєстри відрізняються за змістом, оскільки не містять загальновідомих бухгалтерських понять – дебет і кредит, а лише основні економічні поняття: зменшення, вибуття, надходження, списання.

Використання методу подвійного запису в результаті обліку господарських операцій дозволяє відслідковувати зміни на рахунках активу і пасиву, доходів і витрат, дозволяючи швидко та якісно складати фінансову звітність та отримувати більш широкий обсяг інформації для задоволення зовнішніх і внутрішніх користувачів економічною інформацією.

Отже, вирішення завдання удосконалення методології бухгалтерського обліку для суб'єктів малого підприємництва шляхом використання форми обліку, яка не передбачає застосування подвійного запису, сприяло розробці та впровадженню ряду нових нормативно-правових документів і введенню зміни до існуючих. Однак питання скасування методу подвійного запису в організації бухгалтерського обліку для малих підприємств залишається невирішеним і потребує подальшого дослідження. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Господарський Кодекс України від 16.01.03 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
2. Податковий Кодекс України від 02.12.10 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. № 996- XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
4. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку» від 19.04.01 р. № 186 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01>
5. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами» від 25.06.03 р. № 422 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=196041.
6. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами» від 15.06.11 р. № 720 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article%3Fart_id=296068&cat_id=285157
7. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» від 25.02.00 р. № 39 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>
8. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні» від 24.10. 2007 р. № 911-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-%D1%80>

9. Циганков К. Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учета / К. Ю. Циганков. – М. : Магистр, 2009. – 462 с.

10. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учебное пособие для вузов / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

11. Гоголь Т. А. Спрощена форма організації бухгалтерського обліку для підприємств малого бізнесу (не платників ПДВ) без застосування подвійного запису / Т. А. Гоголь, Н. І. Ніпорко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 11. – С. 3 – 17.

REFERENCES

Hohol, T. A., and Niporko, N. I. "Sproshchena forma orhanizatsii bukhgalterskoho obliku dlia pidpriemstv maloho biznesu (ne platnykiv PDV) bez zastosuvannia podviinoho zapysu" [A simplified form of accounting for small businesses (not VAT payers) without the use of double-entry]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, no. 11 (2012): 3-17.

[The Tax Code of Ukraine from 02.12.10, # 2755-VI]. <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

[Law of Ukraine "on accounting and financial reporting in Ukraine", of 16.07.1999 # 996-XIV]. <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

[The order of the Ministry of Ukraine On approval of the simplified accounting rahunkiv accounting plan" from 19.04.01, # 186]. <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01>

[Decree of the Ministry of Ukraine "On approval of the Methodical application of accounting rekomendacij accounting registriv small enterprises" from 25.06.03, # 422]. http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=196041

[Decree of the Ministry of Ukraine "On approval of the guidelines on the application of accounting registers of young enterprises" from 15.06.11 # 720]. http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article%3Fart_id=296068&cat_id=285157

[Ordinance of the Cabinet of Ministers of Ukraine "Strategy of application of international financial reporting standards in Ukraine" of 28.71. 2007-911-p]. <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-%D1%80>.

[Economic Code of Ukraine from 16.01.03 # 435-IV]. <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

Sokolov, Ya. V. *Bukhhalterskiy uchet: ot istokov do nashikh dney* [Accounting: from the beginnings to the present day]. Moscow: Audit; YuNITI, 1996.

Tsigankov, K. Yu. *Ocherki teorii i istorii bukhgalterskogo ucheta* [Essays on the theory and history of accounting]. Moscow: Magistr, 2009.