

УДК 621.002:658.56

*Очеретько Л.М.,
канд. екон. наук, доц. кафедри обліку і оподаткування,
Красовська Н.В.,
Запорізький національний технічний університет*

ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ МАЛОГО БІЗНЕСУ

Постановка проблеми. Фундаментом прийняття ефективних управлінських рішень керівниками або власниками малих підприємств є опрацювання чисельних потоків різноманітної економічної інформації, провідна роль у загальній сукупності яких належить обліковій інформації. Обґрунтування даного твердження полягає в тому, що система обліку підприємства породжує інформаційні ресурси та забезпечує потреби менеджменту для ухвалення коригуючих рішень, виконуючи різноманітні функції, зокрема, інформаційну, контрольну, аналітичну, управлінську. З-поміж них пріоритетною є саме інформаційна, оскільки підприємство як система може існувати лише на основі інформації про координацію та субординацію елементів виробничої системи, взаємодію з середовищем, адекватність функціонування господарюючого суб'єкта визначеним завданням. А його успішний розвиток та досягнення бажаного рівня економічної безпеки зумовлює виділення у системі управління підприємства підсистем операційного, тактичного і стратегічного менеджменту, кожна з яких вимагає оригінальної та різноманітної інформації, що надають відповідні підсистеми обліку [7, с. 41]. Тож, для забезпечення стабільних показників діяльності суб'єктів малого бізнесу та можливості їх конкуренції необхідно передусім сформувати відповідне обліково-інформаційне забезпечення прийняття управлінських рішень, яке б дозволило оперативно усувати всі негативні явища, що виникають в процесі здійснення господарської діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання реформування бухгалтерського обліку суб'єктів малого бізнесу та посилення його дієвості в управлінні постійно перебуває в центрі наукової

дискусії. Цією проблемою переймаються такі вітчизняні науковці, як Ф. Ф. Бутинець, І. А. Герасимович, М. Т. Білуха, В. А. Гавриленко та ін. Проте, незважаючи на вагомий напруження науковців, потреба у гармонізації бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами та наявність великої кількості змін у законодавчому забезпеченні обліку та оподаткування малих підприємств потребує на подальше вивчення питань організації управлінського обліку, оскільки до тепер на малих підприємствах існують методологічні та організаційні проблеми, пов'язані з функціонуванням системи управлінського обліку та звітності. Зокрема, недостатньо вивчені та мало висвітлені в наукових публікаціях питання: організації управлінського обліку з урахуванням спрощеної структури управління за принципом «витрати-вигоди»; взаємодії спрощеної системи бухгалтерського, управлінського та податкового обліку; складання форм внутрішньої управлінської звітності з урахуванням потреб користувачів малих підприємств. А тому проблема організації управлінського обліку та побудови управлінської звітності суб'єктами малого бізнесу набуває все більшої актуальності.

Постановка завдання. Мета статті полягає в розробці практичних рекомендацій з організації управлінського обліку на підприємствах малого бізнесу, що дозволить спростити прийняття управлінських рішень, забезпечити систематизацію та узагальнення інформації щодо результативності діяльності, а отже, уникнути значних навантажень на обліковий персонал малих підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження. У зв'язку з реформуванням бухгалтерського обліку і переходом України до міжнародних стандартів формування фінансової звітності необхідно здійснити перегляд традиційного відношення до фінансової інформації як ретроспективного, так і стратегічного характеру. Надання ретроспективної інформації щодо господарської діяльності підприємства є основним призначенням фінансового обліку, водночас основним призначенням управлінського обліку є забезпечення оперативною та перспективною необхідною для прийняття управлінських рішень. Фінансовий облік вимірює процеси, які вже відбулися. Керівників підприємств малого бізнесу в більшій мірі цікавлять не стільки результати їх минулої діяльності, скільки способи досягнення бажаних результатів в майбутньому. Керівникам недостатньо знати, скільки коштує та чи інша продукція – для них важливо, чому вона стільки коштує, а головне, як зробити так, щоб її виробництво було вигідним, який очікуваний дохід від запланованих господарських заходів, яка ефективність нових інвестицій тощо. У зв'язку з цим виникає необхідність створення системи внутрішньої інформації – управлінського обліку, який слід визнати синтезом методів і принципів обліку доходів та витрат, а також прогнозування, планування (бюджетування), аналізу і контролю [4].

Усвідомлення потреби та бажання запровадити управлінський облік ще недостатньо для здійснення цього наміру. На шляху впровадження управлінського обліку є певні перешкоди, які полягають у подоланні дискусій щодо необхідності його впровадження. Так, не є таємницею, що у наукових працях трапляються твердження про недоцільність використання управлінського обліку на малих підприємствах, оскільки цінність отриманої управлінської інформації в багатьох випадках є меншою, ніж витрати на її отримання. Дані твердження економічно необґрунтовані, оскільки брак інформації управлінського обліку досить часто призводить до суттєвих непрогнозованих втрат. За словами Ч. Т. Хонгрена та Дж. Фостера, малі компанії більш ризикують, маючи райдужні перспективи, тому їм необхідно хоча б прораховувати виробничий потенціал, контролювати витрати протягом року та порівнювати їх із очікуваними доходами [10, с. 124].

Управлінський облік забезпечує інформацією всі рівні управління й формує уявлення про сильні та слабкі сторони підприємства. Саме це дає можливість керівництву оцінити ефективність поточної діяльності підприємства, формувати тактичні й стратегічні плани подальшого розвитку, оптимізувати використання трудових і фінансових ресурсів, здійснювати контроль за діяльністю та приймати доцільні управлінські рішення на основі отриманої інформації [8, с. 77]. Тож, зупинимось на більш детальному вивченні процесу впровадження управлінського обліку та складання управлінської звітності на підприємствах малого бізнесу з урахуванням обмеженості обсягу їх облікової інформації в рамках спрощеної форми організації бухгалтерського обліку.

Спрощена форма організації обліку та оподаткування приваблює багатьох платників простішими вимогами до ведення обліку та складання фінансової звітності, а також простішим (на відміну від загальної системи) механізмом оподаткування. Проте право на застосування спрощеної системи обліку та оподаткування мають лише суб'єкти малого та мікропідприємництва, критерії розмежування яких встановлено ч. 3 ст. 55 ГКУ (табл. 1).

Головною метою організації управлінського обліку та формування управлінської звітності суб'єктами малого та мікропідприємництва є отримання своєчасної та повної аналітичної інформації для всіх рівнів системи управління з метою ефективного функціонування підприємства в ринкових конкурентних умовах господарювання. Для мікропідприємств, де середня кількість працівників не перевищує 10 осіб, а річний дохід не перевищує суму, еквівалентну 2 млн. євро, найбільш характерна проста структура управління фірми, яка виражається в одноосібному володінні власника, який самостійно займається бухгалтерським обліком та складанням фінансової звітності, при цьому управлінський облік практично не ведеться.

Таблиця 1

Критерії віднесення підприємств до різних суб'єктів підприємництва

Суб'єкт господарювання	Середня кількість працівників за календарний рік	Річний дохід від будь-якої діяльності
Суб'єкт великого підприємництва	Перевищує 250 осіб	Перевищує суму, еквівалентну 50 млн. євро
Суб'єкт середнього підприємництва	Від 50 до 250 осіб	Становить суму, еквівалентну від 10 до 50 млн. євро
Суб'єкт малого підприємництва	Не перевищує 50 осіб	Не перевищує суму, еквівалентну 10 млн. євро
Суб'єкт мікропідприємництва	Не перевищує 10 осіб	Не перевищує суму, еквівалентну 2 млн. євро

Джерело: [3]

На малих підприємствах, де середня кількість працівників не перевищує 50 осіб, а річний дохід не перевищує суму, еквівалентну 10 млн. євро, функції управлінського обліку, в більшості випадків, не визначені і найчастіше розділені між бухгалтерією і економічними службами або повністю покладені на бухгалтерію. Такий поділ функцій, відсутність на підприємствах чітко оформленої системи, відсутність фахівців в області управлінського обліку представляє певну проблему і дозволяє говорити тільки про існування деяких елементів управлінського обліку [2, с. 146].

Відтак, малі розміри підприємств та спрощена система управління підприємств малого бізнесу потребують організації спрощеної системи управлінського обліку і звітності, оскільки в умовах обмеження матеріальних, фінансових і трудових ресурсів для малого бізнесу важливо отримувати максимальну інформацію при мінімальних витратах. На думку В. С. Леня, внутрішня управлінська звітність має бути: оперативною, при цьому короткою, достатньою і корисною, точною, достовірною та об'єктивною, зрозумілою, порівнянною з іншими звітами [5, с. 112].

Оскільки при спрощеній формі ведення обліку підприємства малого бізнесу застосовують спрощений план рахунків (від 19.04.2001 р. № 186), то згідно Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами» № 422 від 25.06.2003 р. [9], узагальнення господарських операцій здійснюється із застосуванням наступним облікових регістрів:

– Відомість 1-м: Розділ I. «Облік готівки і грошових документів». Розділ II (зворотна сторона) «Облік грошових коштів та їх еквівалентів»;

– Відомість 2-м «Облік запасів»;

– Відомість 3-м: Розділ I. «Облік розрахунків з дебіторами і кредиторами за податками і платежами, облік довгострокових зобов'язань і доходів майбутніх періодів». Розділ II (зворотна сторона) «Облік розрахунків з оплати праці»;

– Відомість 4-м: Розділ I. «Облік необоротних активів та амортизації (зносу)». Розділ II (зворотна сторона) «Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів»;

– Відомість 5-м: Розділ I. «Облік витрат». Розділ II. «Облік витрат на виробництво». Розділ III. «Облік доходів і фінансових результатів». Розділ IV. «Облік власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечень майбутніх витрат і платежів».

З вище перелечених облікових регістрів носієм інформації щодо доходів та витрат підприємства є Відомість 5-м. Отже, саме цей регістр має перебувати у найбільш тісному зв'язку з внутрішньою управлінською звітністю. Показники внутрішньої управлінської звітності мають бути більш деталізованими, містити оціночну або розрахункову інформацію, що надасть можливість формувати оперативні дані, порівнювати з плановими показниками, корегувати виробничий процес [6, с. 377]. Тож, процес впровадження системи управлінського обліку слід проводити обмірковано, поетапно, з оцінкою ефективності кожної стадії і ретельним плануванням наступної, оскільки витрати на впровадження системи управління повинні привести до безперечного і відчутного ефекту для підприємства.

Процес вибору та формування інформації у внутрішній управлінській звітності має набувати наступного вигляду (рис. 1).

Оскільки управлінський облік спрямований на забезпечення управлінського процесу інформацією щодо витрат, доходів та фінансових результатів, то на початковому етапі організації управлінського обліку на підприємствах малого бізнесу доцільно визначитись з проектуванням фінансової структури підприємства, а саме з виокремленням центрів: витрат, доходів та прибутку.

Розробка моделі фінансової структури вимагає від керівників розуміння особливостей бізнесу, тож початковим етапом впровадження управлінського обліку на малих підприємствах має стати аналіз бізнес-процесів підприємства та розробка на підставі його результатів регламентних процедур управлінського обліку.

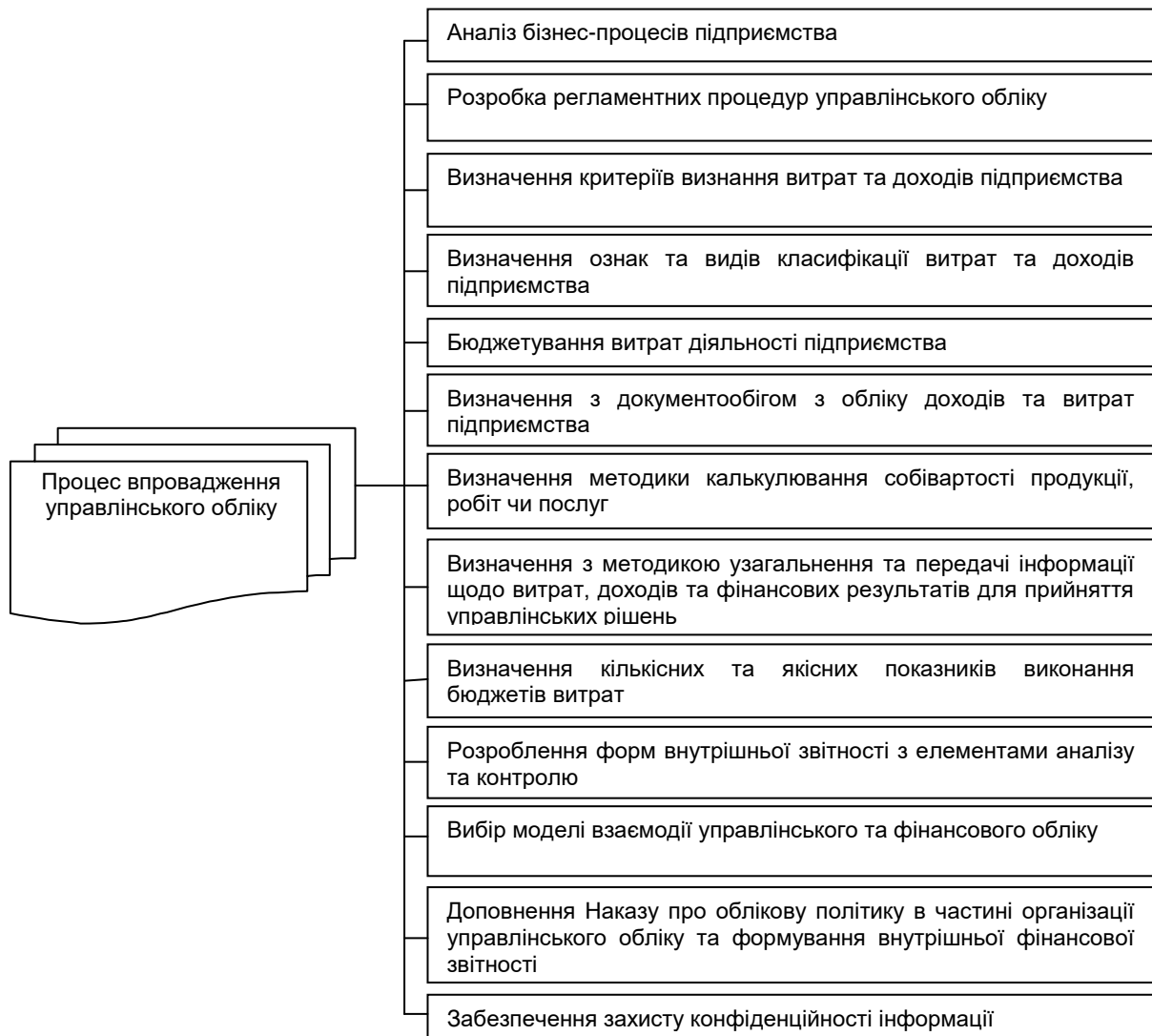


Рис. 1. Процес впровадження управлінського обліку

Джерело: власна розробка

Формування інформації щодо витрат та доходів підприємства потребує вибору класифікації витрат, організації їх документального відображення, вибору методики калькулювання собівартості продукції, робіт чи послуг.

Важливим моментом при організації управлінського обліку є визначення необхідної і достатньої кількості бюджетів, їх статей, взаємозв'язків між бюджетами, визначення кількісних та якісних показників виконання бюджетів витрат, розроблення форм внутрішньої звітності з елементами аналізу та контролю та вибір моделі взаємодії управлінського та фінансового обліку. При цьому система управлінського обліку (або впроваджувати окремі елементи системи управлінського обліку) не повинна суперечити принципу співвідношення «витрати - вигоди», коли витрати на впровадження такої системи будуть перевищувати ефект, отриманий від її функціонування. Відтак, головними вимогами побудови системи управлінського обліку на малих підприємстві мають стати спрощеність, доступність і зрозумілість [1, с. 338].

Висновки з проведеного дослідження. В сучасних умовах господарювання запорукою розвитку малого бізнесу є виділення у системі управління підприємства підсистем операційного, тактичного і стратегічного менеджменту, кожна з яких вимагає належного обліково-інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень. У зв'язку з цим виникає необхідність створення системи внутрішньої інформації – управлінського обліку. Проте, на жаль, обмеженість фінансових і трудових ресурсів суб'єктів малого бізнесу та громіздкість управлінського обліку ускладнює його запровадження. Тож, враховуючи характерні ознаки спрощеної системи управління на підприємствах малого бізнесу виникає нагальна потреба у вирішенні методологічних питань запровадження спрощеного управлінського обліку.

Бібліографічний список

1. Гоголь Т.А. Облік та звітність на підприємствах малого бізнесу: управлінський аспект / Т.А. Гоголь // Проблеми економіки. – 2013. – № 1. – С. 338-344.
2. Гоголь Т.А. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємств малого бізнесу : [монографія] / Т.А. Гоголь. – Чернівці : Видавець Лозовий В.М., 2014. – 384 с.
3. Господарський кодекс України № 436-IV від 16.01.2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/436-15>.
4. Довжик О.О. Роль управлінського обліку та проблеми його впровадження на підприємствах / О.О. Довжик // Вісник Полтавської державної аграрної академії. – 2012. – № 2. – С. 174-179.
5. Лень В.С. Управлінський облік : [навч. посіб.] / В.С. Лень. – [2-ге видання]. – К. : Знання-Прес, 2006. – 317 с.
6. Ніпорко Н.І. Формування системи обліку на малому підприємстві: управлінський аспект / Н.І. Ніпорко // Проблеми і перспективи економіки та управління. – 2015. – № 4. – С. 377-384.
7. Олійничук О.І. Обліково-інформаційне забезпечення формування й імплементації стратегії економічної безпеки підприємства / О.І. Олійничук // Вісник ЖДТУ. – 2015. – № 1(71). – С. 41-46.
8. Погорелов Ю.С. Інструменти управлінського обліку на промислових підприємствах / Ю.С. Погорелов, Ю.Ю. Миронова, М.В. Краснощук // Економіка і регіон. – 2015. – № 3(52). – С. 77-82.
9. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами : Наказ Міністерства фінансів України № 422 від 25.06.2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.uazakon.com/document/fpart91/idx91491.htm>.
10. Хонгрэн Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хонгрэн, Дж. Фостер ; [пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова]. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 416 с.

References

1. Hohol, T.A. (2013), "Accounting and reporting for small business: administrative aspect", *Problemy ekonomiky*, no. 1, pp. 338-344.
2. Hohol, T.A. (2014), *Oblikovo-analitychne zabezpechennia upravlinnia pidpriemstv maloho biznesu* [Accounting and analytical maintenance of small businesses], monograph, Vydavets Lozovyi V.M., Chernihiv, Ukraine, 384 p.
3. Verkhovna rada Ukrainy (2003), *Hospodarskyi kodeks Ukrainy* [Economic Code of Ukraine], *Zakon Ukrainy* dated 16.01.2003 no. 436-IV, available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/436-15> (access date February 01, 2017).
4. Dovzhyk, O.O. (2012), "The role of management accounting and problems of its implementation in enterprises", *Visnyk Poltavskoi derzhavnoi ahrarnoi akademii*, no. 2, pp. 174-179.
5. Len, V.S. (2006), *Upravlinskyi oblik* [Management accounting], Znannia-Pres, Kyiv, Ukraine, 317 p.
6. Niporko, N.I. (2015), "Formation of the accounting system for small business: administrative aspect", *Problemy i perspektyvy ekonomiky ta upravlinnia*, no. 4, pp. 337-384.
7. Oliinychuk, O.I. (2015), "Accounting and information support strategy formation and implementation of economic security", *Visnyk ZhDTU*, no. 1(71), pp. 41-46.
8. Pohorelov, Yu.S., Myronova, Yu.Yu. and Krasnoshchik, M.V. (2015), "Tools of management accounting in industrial enterprises", *Ekonomika i rehion*, no. 3(52), pp. 77-82.
9. Ministerstvo finansiv Ukrainy (2003), *Pro zatverdzhennia Metodichnykh rekomendatsii po zastosuvanniu rehistriv bukhhalterskoho obliku malymy pidpriemstvamy* [On approval of guidance on the application of accounting registers small businesses], *Nakaz* dated 25.06.2003 no. 422, available at: <http://www.uazakon.com/document/fpart91/idx91491.htm> (access date February 01, 2017).
10. Khongren, Ch.T. and Foster, Dzh. (2000), *Bukhhalterskiy uchet: upravlencheskiy aspekt* [Accounting: Management Aspect], Translated by Sokolov, Ya.V., *Finansy i statistika*, Moscow, Russia, 416 p.

Очеретько Л.М., Красовська Н.В. ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ МАЛОГО БІЗНЕСУ

Мета. Розробка практичних рекомендацій з організації управлінського обліку на підприємствах малого бізнесу, що дозволить спростити прийняття управлінських рішень, забезпечити систематизацію та узагальнення інформації щодо результативності діяльності, а, отже, уникнути значних навантажень на обліковий персонал малих підприємств.

Методика дослідження. В процесі дослідження використано загальнонаукові методи, зокрема: метод теоретичного узагальнення та порівняння, який став підґрунтям встановлення відмінних рис управлінського обліку на підприємствах малого бізнесу; логічний метод, методи індукції та дедукції, групування та узагальнення виступили основою доведення взаємозв'язку між прийняттям управлінських рішень та їх обліково-інформаційним забезпеченням; абстрактно-логічний метод використано при узагальненні теоретичних положень, встановленні причинно-наслідкових зв'язків і формуванні висновків та пропозицій.

Результати. Розроблено практичні рекомендації щодо удосконалення з організації управлінського обліку на підприємствах малого бізнесу, що дозволить спростити прийняття управлінських рішень, забезпечити систематизацію та узагальнення інформації щодо результативності діяльності, а отже, уникнути значних навантажень на обліковий персонал малих підприємств.

Наукова новизна полягає в обґрунтуванні нагальної потреби в запровадженні у практиці суб'єктів малого бізнесу управлінського обліку – фундаменту формування обліково-інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень та розробці практичних рекомендацій щодо послідовності його організації на малих підприємствах.

Практична значущість. Основні результати дослідження у формі пропозицій та методичних рекомендацій можуть бути використані суб'єктами господарювання при запровадженні спрощеного управлінського обліку, що дозволить, з однієї сторони, мати належне обліково-інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень, а з іншої – уникнути значних навантажень на обліковий персонал підприємств.

Ключові слова: обліково-інформаційне забезпечення прийняття управлінських рішень, управлінський облік, принцип співвідношення «витрати – вигоди».

Ocheretko L.M., Krasovska N.V. ORGANIZATION OF MANAGEMENT ACCOUNTING AT THE ENTERPRISES OF SMALL BUSINESS

Purpose is to develop practical recommendations on the organization of management accounting to small businesses that will simplify management decisions, to ensure generalization and systematization of information on the impact of activities and thus avoid significant load on your staff of small businesses.

Methodology of research. Method theoretical generalizations and comparisons become the foundation establish distinctive features of management accounting to small businesses. Logical methods, methods of induction and deduction, grouping and summarizing made the basis of proof of the relationship between management decisions and their accounting and information support. Abstract logical method used at a theoretical synthesis provisions establishing causation and forming opinions and suggestions.

Findings. The study practical recommendations for improving the organization of management accounting to small businesses that will simplify management decisions, to ensure generalization and systematization of information on the impact of activities and thus avoid significant load on your staff of small businesses.

Originality lies in justifying the urgent need to introduce the practice of small business management accounting – the foundation of the formation of accounting and information support management decisions and develop practical recommendations on its organization sequences in small businesses.

Practical value is that the main provisions of the study in the form of proposals and guidelines can be used by entities when introducing a simplified administrative account that will on the one hand have adequate accounting and information support management decisions, on the other – avoid significant load on your personnel.

Key words: accounting information support management decision making, management accounting, the principle of the ratio "cost – benefit".

Очеретько Л.М., Красовская Н.В. ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ МАЛОГО БИЗНЕСА

Цель. Разработка практических рекомендаций по организации управленческого учета на предприятиях малого бизнеса, что позволит упростить принятие управленческих решений, обеспечит систематизацию и обобщение информации о результативности деятельности, а, следовательно, позволит избежать значительных нагрузок на учетный персонал малых предприятий.

Методика исследования. Метод теоретического обобщения и сравнения стал основой определения отличительных особенностей управленческого учета на предприятиях малого бизнеса. Логический метод, методы индукции и дедукции, группировки и обобщения выступили основой доказательства взаимосвязи между принятием управленческих решений и их учетно-информационным обеспечением. Абстрактно-логический метод использован при обобщении теоретических положений, определении причинно-следственных связей и формировании выводов и предложений.

Результаты. Разработаны практические рекомендации по усовершенствованию организации управленческого учета на предприятиях малого бизнеса, что позволит упростить принятие управленческих решений, обеспечит систематизацию и обобщение информации о результативности деятельности, а следовательно позволит избежать значительных нагрузок на учетную персонал малых предприятий.

Научная новизна состоит в обосновании необходимости внедрения в практике субъектов малого бизнеса управленческого учета – фундамента формирования учетно-информационного обеспечения принятия управленческих решений и разработке практических рекомендаций последовательности его организации на малых предприятиях.

Практическая значимость. Основные результаты исследования в форме предложений и методических рекомендаций могут быть использованы субъектами хозяйствования при введении упрощенного управленческого учета, что позволит с одной стороны иметь надлежащее учетно-информационное обеспечения принятия управленческих решений, а с другой избежать значительных нагрузок на учетный персонал предприятий.

Ключевые слова: учетно-информационное обеспечение принятия управленческих решений, управленческий учет, принцип соотношения «затраты – выгоды».