

Хоча Н. В.

*асистент кафедри обліку і аудиту
Львівського національного університету імені Івана Франка*

Khocha N. V.

*Assistant of Accounting and Audit Department
Ivan Franko National University of Lviv*

ОСНОВНІ ПІДХОДИ ДО ВИБОРУ ФОРМИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ НА МАЛОМУ ПІДПРИЄМСТВІ

MAIN APPROACHES TO THE SELECTION OF THE FORM OF ACCOUNTING ORGANIZATION FOR A SMALL ENTERPRISE

Анотація. У статті з'ясовано відмінність між поняттями «форма організації обліку» та «форма ведення обліку». Представлено нормативно-правове забезпечення вибору форми організації обліку. Виділено основні підходи до форм організації обліку залежно від суб'єктів його ведення. Розкрито переваги та недоліки ведення обліку на малих підприємствах внутрішніми і зовнішніми суб'єктами. Визначено основні чинники, які впливають на вибір форми організації обліку на малих підприємствах.

Ключові слова: аутсорсинг, внутрішні суб'єкти ведення обліку, зовнішні суб'єкти ведення обліку, мале підприємство, облікова система, форма ведення обліку, форма організації обліку.

Вступ та постановка проблеми. Одним із важливих факторів впливу на ефективність діяльності суб'єкта малого підприємництва (СМП) є облікова система – основа інформаційного забезпечення усіх функцій управління. Створення облікової системи малого підприємства передбачає здійснення низки організаційних процедур, а саме вибір: основних елементів її підсистем (фінансового і управлінського обліку); форми організації обліку; рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; форми ведення обліку; складу фінансової, податкової та управлінської звітності. Правильне проектування облікової системи дає змогу генерувати інформацію відповідно до потреб управління, що забезпечує покращення фінансового стану малого підприємства.

Враховуючи особливості діяльності малого підприємства, першочерговим завданням під час визначення параметрів облікової системи є вибір способу його організації. Відповідно до законодавства, повноваження та відповідальність щодо організації обліку на підприємстві належать його власнику або уповноваженому ним органу, який обирає форму організації обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У науковій літературі зустрічаємо різні погляди щодо вибору форми організації обліку на малому підприємстві. Так, Л.С. Безручук та С.М. Лайчук [1, с. 55], Л.С. Скакун [2, с. 414–415], А.М. Поплюйко [3, с. 339], Н.С. Струк [4, с. 225], урахувавши зарубіжний досвід, обґрунтовують доцільність залучати зовнішніх спеціалістів для ведення обліку на малих, середніх і новостворених підприємствах, тобто використовувати аутсорсингові послуги у сфері бухгалтерського обліку. Т.А. Гоголь розглядає можливість ведення обліку на малих підприємствах як внутрішніми, так і зовнішніми суб'єктами, проте основний акцент робить на вивченні факторів, які визначають доцільність ведення обліку керівником, бухгалтером чи бухгалтерською службою суб'єкта малого підприємництва [5, с. 119–120]. Така фрагментарність вивчення питань щодо вибору форми організації обліку на малому підприємстві спонукає до проведення комплексного дослідження у цій сфері.

Метою даної роботи є виокремлення основних підходів до вибору форми організації обліку на малому підприємстві. Мета досягається через вирішення таких завдань: з'ясування переваг і недоліків ведення обліку на малих підприємствах внутрішніми та зовнішніми суб'єктами; виокремлення критеріїв вибору форми організації обліку відповідно до параметрів діяльності СМП.

Результати дослідження.

Зважаючи на численні дослідження науковців у сфері організації обліку на різних підприємствах, спостерігаємо відсутність однозначного тлумачення поняття «форма організації обліку», ототожнення його з поняттям «форма ведення обліку». Так, З.М. Левченко [6, с. 182–183], Г.І. Ляхович [7, с. 35], М.М. Шигун [8, с. 189], В.В. Кузьома [9, с. 1335] наголошують на відмінності цих понять. Поняття «форма ведення обліку» науковці розглядають як сукупність облікових реєстрів, які пов'язані між собою та призначені для реєстрації та узагальнення інформації про господарську діяльність підприємства. У такому сенсі поняття «форма ведення обліку» ототожнюється з «формою обліку», що визначено п. 5 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову в Україні». Поняття «форма організації обліку» зазначені автори розглядають із позиції вибору суб'єкта, який буде здійснювати облікову роботу на підприємстві. Н.І. Бузак у дослідженні актуальних аспектів організації обліку СМП використовує поняття «форма організації обліку» для характеристики простої, спрощеної і журнальної форм обліку, що можуть використовуватися малими підприємствами [10, с. 6–7]. Тобто науковець ототожнює поняття «форма організації обліку» із «формою обліку».

Ми погоджуємося із розмежуванням згаданих понять і надалі під формою організації обліку розумітимемо сукупність дій та способів організації обліку суб'єктами ведення обліку на малому підприємстві, а під формою ведення обліку – набір взаємопов'язаних облікових реєстрів, що дають змогу систематизувати інформацію про діяльність СМП.

Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996 (далі – ЗУ

№ 996) передбачено наявність різних суб'єктів ведення обліку (рис. 1), що спонукає виділити два основні підходи до вибору форми організації обліку на підприємстві.

Перший підхід передбачає використання форм організації обліку, де облікову роботу виконують працівники підприємства, тобто внутрішні суб'єкти ведення обліку. Другий підхід базується на застосуванні форм організації обліку, що передбачає залучення фахівців бухгалтерського обліку ззовні, тобто зовнішніх суб'єктів ведення обліку.

Розглянемо переваги і недоліки використання форм організації обліку на малих підприємствах на основі запропонованих ЗУ № 996 підходів залежно від суб'єкта ведення обліку.

Відповідно до першого підходу, веденням обліку на малому підприємстві займаються внутрішні суб'єкти: керівник СМП, бухгалтер чи бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером.

Ведення обліку керівником за однією з форм організації облікової роботи може використовуватися саме на малих підприємствах. Незначний обсяг діяльності та середньооблікової кількості працівників, здійснення однотипних господарських операцій, наявність відповідних знань у сферах бухгалтерського обліку та оподаткування дають змогу керівнику малого підприємства самостійно займатися веденням бухгалтерського обліку, оперативно отримувати потрібну інформацію для управління та зменшити витрати на утримання бухгалтера чи бухгалтерської служби на підприємстві. Проте навіть за наявності відповідного кваліфікаційного рівня у сфері бухгалтерського обліку головне завдання керівника, незалежно від розмірів підприємства, – створення умов для розвитку СМП. Це передбачає передусім контроль над поточною діяльністю малого підприємства, пошук нових ринків збуту, налагодження співпраці з новими постачальниками і покупцями продукції, залучення кредитних

ресурсів чи потенційних інвесторів. Також на невеликих за розміром підприємствах керівнику часто доводиться виконувати функції юриста, менеджера з постачання матеріалів чи товарів, вести облік кадрів, тощо. Для здійснення облікової роботи, зважаючи на часті зміни нормативно-правового законодавства з бухгалтерського обліку та оподаткування, у керівника малого підприємства обмежений ресурс часу. Неналежне ведення обліку і невчасне подання звітності призводять до нарахування контролюючими органами штрафних санкцій, що негативно впливає на діяльність малого підприємства та вимагає застосування інших форм організації обліку.

Введення до штату посади бухгалтера чи створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером є формами організації обліку на малих підприємствах, які передбачають залучення внутрішніх суб'єктів ведення обліку. На рішення керівника малого підприємства про прийняття на роботу бухгалтера чи створення бухгалтерської служби впливають такі чинники: вид та обсяг діяльності, організаційна структура підприємства та його системи управління, система обліку та оподаткування, обсяг та рівень узагальнення облікової інформації для прийняття управлінських рішень.

Міжгалузевими нормативами чисельності працівників бухгалтерського обліку, затвердженими Наказом Міністерства праці та соціальної політики від 26.09.03 № 269, запропоновано дві методики розрахунку чисельності бухгалтерських працівників, що можуть бути застосовані і на малих підприємствах [12] (табл. 1).

Порівняння цих методик для визначення чисельності облікових працівників демонструє, що доцільніше використовувати другу методику, оскільки Міжгалузевими нормативами чисельності працівників бухгалтерського обліку розраховано цей показник для підприємств із загальною чисельністю працівників від 10 до 20 тис. осіб та з кількістю структурних підрозділів від 3 до 120, який

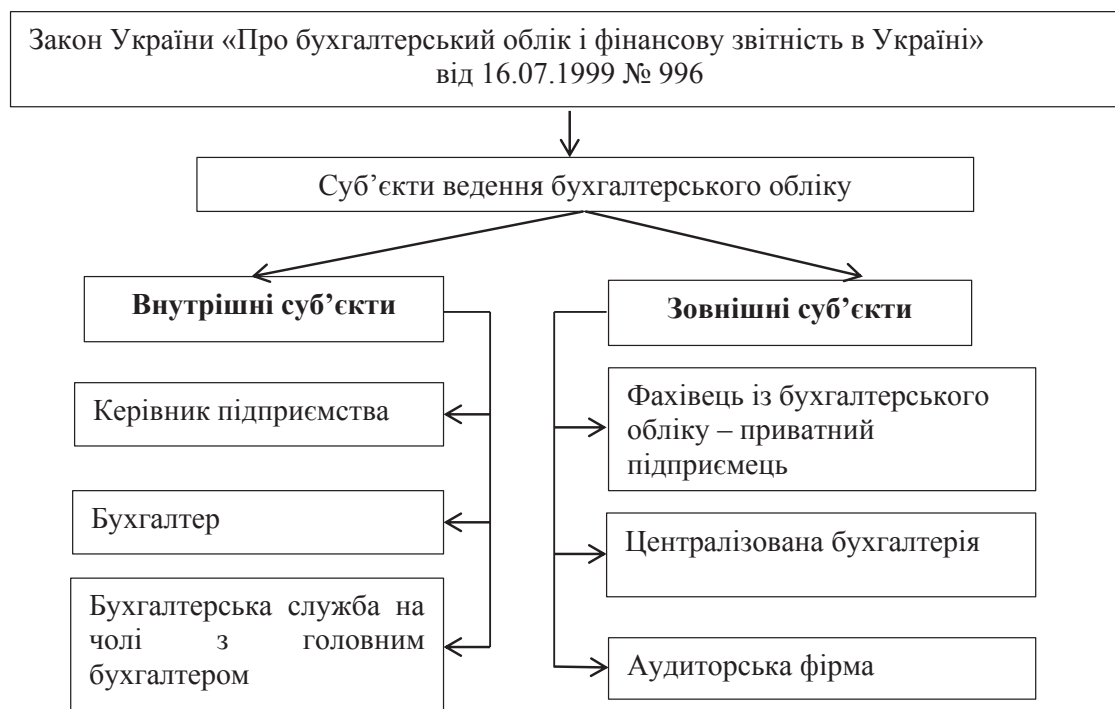


Рис. 1. Види суб'єктів ведення бухгалтерського обліку в Україні

Джерело: узагальнено автором на основі [11]

Методи розрахунку нормативної чисельності працівників бухгалтерії

Методи	Показники, передбачені відповідною методикою	Формула для розрахунку
у методиці, в основі якої покладено трудомісткість робіт, що виконують працівники бухгалтерії	Н – норматив чисельності працівників бухгалтерського обліку, чол.; Тз – загальна трудомісткість типового складу робіт за рік, Ф – річний фонд робочого часу одного працівника, год.; К – коефіцієнт, що враховує заплановані невиходи працівників (відпустки, хвороби тощо); Кк.п.з – коефіцієнт, що враховує питому вагу робіт із бухгалтерського обліку та звітності, яка виконується засобами електронного опрацювання документів.	$H = Tz : \Phi * K * K_{к.п.з}$
у методиці, що враховує загальну чисельність працівників підприємства та кількість його структурних підрозділів	Н – норматив чисельності працівників бухгалтерського обліку, чол.; Ч _{пр} – чисельність працівників підприємства, осіб; N _{с.п.} – кількість самостійних структурних підрозділів на підприємстві, од.; К – коефіцієнт регресії лінійного рівняння; x, y – коефіцієнти регресії степеневого рівняння.	$H = K * \chi_{np} * N^{y_{с.п.}}$

Джерело: узагальнено автором на основі [12]

потрібно коригувати на коефіцієнт, що враховує питому вагу робіт із бухгалтерського обліку та звітності, яка виконується засобами електронного опрацювання документів.

Відповідно до розрахунків, наведених в Kartі 12 Листі 1 Міжгалузевих нормативів чисельності працівників бухгалтерського обліку для малих підприємств із середньо-обліковою кількістю працівників 50 осіб і 17 структурними підрозділами, нормативна чисельність працівників бухгалтерії знаходиться в межах трьох осіб. Зауважимо, що на малих підприємствах важко виділити 17 самостійних структурних підрозділів, тому до уваги варто брати визначення чисельності бухгалтерів за функціонування трьох підрозділів. Так, відповідно до запропонованого Міжгалузевими стандартами розрахунку на малих підприємствах із чисельністю працівників в межах 10 осіб доцільно вести облік одній бухгалтеру, із чисельністю від 11 до 30 осіб – потрібно приймати на роботу двох бухгалтерів, а із чисельністю 31–50 осіб варто залучити трьох бухгалтерів, тобто у другому і третьому варіантах варто створювати бухгалтерську службу на чолі з головним бухгалтером.

Ведення обліку бухгалтером чи бухгалтерською службою малого підприємства має свої переваги і недоліки. До основних переваг цієї форми організації обліку можна віднести постійну присутність бухгалтера на малому підприємстві, що дає змогу оперативно реагувати на запити керівника щодо необхідної йому інформації та забезпечує більш високий рівень збереження її конфіденційності, надає змогу керівнику СМП постійно контролювати якість виконання своїх обов'язків працівниками бухгалтерської служби, які також зацікавлені в поліпшенні результатів роботи малого підприємства. Бухгалтер, що безпосередньо працює на малому підприємстві, краще знає особливості його господарських процесів, що сприяє оптимізації облікової роботи. Доволі часто бухгалтери малих підприємств займаються не тільки веденням обліку та складанням звітності, а й ведуть кадрову документацію або виконують функції фінансового директора.

До недоліків ведення обліку бухгалтером чи бухгалтерською службою можна віднести витрати на організацію робочого місця бухгалтера, закупівлю ліцензованого програмного забезпечення, оплату консультаційних послуг чи передплату періодичних фахових видань. При-

йом на роботу фахівців із бухгалтерського обліку високої кваліфікації утруднюється відсутністю у керівництва малого підприємства фінансових можливостей забезпечити їм відповідний рівень заробітної плати та здійснювати відрахування у фонди соціального страхування.

Нівелювати недоліки ведення обліку керівником, бухгалтером чи бухгалтерською службою малого підприємства може використання другого підходу, що передбачає залучення зовнішніх суб'єктів ведення обліку, до яких ЗУ № 996 відносить спеціалістів із бухгалтерського обліку – приватних підприємців, централізовані бухгалтерії та аудиторські фірми.

Ведення обліку зовнішніми суб'єктами, так званий бухгалтерський аутсорсинг (від англ. outsourcing (outer-source-using) використання послуг зовнішнього джерела), в Україні зародився у середині 1990-х років, коли аудиторі почали проводити не тільки аудиторські перевірки у клієнтів, а й надавати їм супутні послуги, що полягали в організації і веденні обліку на підприємствах.

Використання на договірних засадах послуг аудиторської фірми для супроводження малого підприємства у сфері бухгалтерського обліку дає змогу усунути низку недоліків, що виникають у разі його ведення бухгалтером чи бухгалтерською службою СМП. Передаючи функції ведення обліку спеціалізованій організації, керівник малого підприємства повинен переконатися, що там працюють відповідальні, висококваліфіковані фахівці, які постійно стежать за змінами законодавства у сфері бухгалтерського обліку та оподаткування, оперативно приймають рішення у неврегульованих нормативно-правовими актами ситуаціях. Також перед укладанням цивільно-правового договору потрібно чітко визначити обов'язки та відповідальність кожної зі сторін, обсяг робіт (повний чи частковий аутсорсинг), який повинні виконувати працівники аудиторської фірми, затвердити графік документообігу, визначити право підпису документів, бухгалтерської та податкової звітності, обумовити можливість представляти інтереси малого підприємства у господарському суді чи під час перевірки контролюючими органами.

На особливу увагу заслуговують пункти договору, які передбачають відповідальність аудиторської фірми за неналежне виконання своїх обов'язків, що може бути виявлено у разі застосування контролюючими органами фінансових

санкцій чи накладання на посадових осіб малого підприємства адміністративних штрафів та понесення інших втрат, які спричинили до отримання збитків СМП.

Основною умовою залучення аудиторської фірми для ведення обліку на малому підприємстві є зниження рівня витрат на організацію обліку та отримання якісних послуг, що досягається завдяки спеціалізації зовнішнього суб'єкта саме на цьому виді діяльності.

До недоліків ведення обліку аудиторською фірмою на малому підприємстві можна віднести зростання ймовірності порушення конфіденційності інформації, постійна відсутність виконавця аутсорсингових послуг на підприємстві, що знижує оперативність отримання необхідної інформації керівником СМП та відсутність з його боку контролю над веденням обліку. Існує також ймовірність раптової відмови керівництва малого підприємства від аутсорсингових послуг у разі неналежного виконання аудиторською фірмою своїх обов'язків щодо ведення обліку, або банкрутство аутсорсера, що також може порушити обліковий процес у СМП.

Поряд із можливістю залучення аудиторської фірми ЗУ № 996 передбачено ведення на договірних засадах обліку централізованою бухгалтерією. Така форма організації обліку недоречна на малому підприємстві. Ми погоджуємося з Л.С. Безручук та С.М. Лайчук, що ведення обліку централізованою бухгалтерією відбувається тільки в бюджетних установах, а також поняття «централізована бухгалтерія» може використовуватися для визначення виду структури бухгалтерської служби підприємства [1, с. 57]. Організація і ведення обліку підприємств у сучасних умовах є одним із напрямів діяльності консалтингових фірм, тому ми вважаємо, що частину п. 4 ст. 8 ЗУ № 996 варто викласти в такій редакції: «Ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку консалтинговою або аудиторською фірмою». Відповідно, ведення обліку на малому підприємстві консалтинговою фірмою має аналогічні переваги і недоліки, що й у разі залучення аудиторської фірми для виконання послуг у сфері бухгалтерського обліку.

Становлення і розвиток малого підприємництва в Україні відбувалося завдяки появі нової його форми – фізичних осіб, що зареєстровані як суб'єкти підприєм-

ницької діяльності без створення юридичної особи. Саме залучення фахівців із бухгалтерського обліку – приватних підприємців ЗУ № 996 передбачено як одну з форм організації обліку на підприємстві. Також варто зауважити, що ведення обліку зовнішнім суб'єктом – приватним підприємцем можливе саме на малих і мікропідприємствах із невеликими обсягами діяльності, на яких постійна присутність штатного бухгалтера не обов'язкова.

Переваги і недоліки ведення обліку приватним підприємцем є аналогічними, що й у супроводі аудиторською фірмою малого підприємства. Основним аргументом на користь такої форми організації обліку є якість виконання і вартість бухгалтерських послуг, що досягається завдяки постійному вдосконаленню кваліфікаційного рівня приватного підприємця та нижчій вартості його послуг порівняно з аудиторською фірмою чи веденням обліку бухгалтером малого підприємства.

Висновки. Таким чином, усі визначені в ЗУ № 996 підходи до форми організації обліку можуть бути застосовані саме на малих підприємствах, тому вибір конкретної форми залежить від особливостей діяльності СМП і рівня інформаційних потреб його керівництва. Переваги форм організації обліку, що передбачають його ведення внутрішніми суб'єктами, стають недоліками у разі залучення зовнішніх суб'єктів ведення обліку, і навпаки – недоліки ведення обліку внутрішніми суб'єктами усуваються завдяки використанню послуг зовнішніх суб'єктів ведення обліку.

На нашу думку, до основних чинників, які впливають на вибір форми організації обліку на малих підприємствах, можна віднести:

- форму організаційної структури управління;
- параметри (складові елементи) підсистеми фінансового обліку;
- параметри (складові елементи) підсистеми управлінського обліку;
- систему оподаткування СМП (загальну чи спрощену);
- стадії життєвого циклу малого підприємства.

Перспективою подальших досліджень є врахування зазначених чинників для створення алгоритму вибору форми організації обліку на малому підприємстві.

Список використаних джерел:

1. Безручук С.Л. Аутсорсинг, лізинг персоналу або послуги з бухгалтерського обліку: критична оцінка термінів / С.Л. Безручук, С.М. Лайчук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу / Відп. ред. д. е. н, проф. Ф.Ф. Бутинець. – 2008. – Вип. 3(12). – С. 41–60.
2. Скакун Л.С. Бухгалтерський облік на договірних умовах / Л.С. Скакун // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу / Відп. ред. д. е. н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – 2008. – Вип. 3(12). – С. 407–418.
3. Поплюйко А.М. Бухгалтерський аутсорсинг: сучасний стан та перспективи розвитку в Україні / А.М. Поплюйко / Фінанси, облік і аудит. – 2011. – Вип. 18. – С. 335–340 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Foa_2011_18_43.
4. Струк Н.С. Бухгалтерський аутсорсинг в обліковій системі ділового партнерства підприємств / Н.С. Струк // Збірник наукових праць Луцького національного технічного університету. Серія «Облік і фінанси». / Відп. ред. д. е. н., проф. З.В. Герасимчук. – 2011. – Вип. 8(29). – Ч. 4. – С. 221–228.
5. Гоголь Т.А. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємств малого бізнесу : [монографія] / Т.А. Гоголь. – Чернігів : Лозовий В.М., 2014. – 384 с.
6. Левченко З.М. Організація обліку на підприємствах малого бізнесу / З.М. Левченко // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. – 2013. – № 2(7). – Т. 1. – С. 181–185.
7. Ляхович Г.І. Форми введення та організації бухгалтерського обліку в умовах використання інформаційно-комп'ютерних технологій: точки взаємодії / Г.І. Ляхович // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Міжнародні економічні відносини та світове господарство» / Гол. ред. М.М. Палінчак. – 2015. – Вип. 4. – С. 34–37.
8. Шигун М.М. Моделювання елементів організації бухгалтерського обліку / М.М. Шигун // Вісник ЖДТУ. Серія «Економічні науки». – 2009. – № 4(50). – С. 188–190.
9. Кузьома В.В. Актуальні аспекти організації обліку та оподаткування суб'єктів малого підприємництва / В.В. Кузьома // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2014. – № 2. – С. 1334–1337 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://global-national.in.ua/archive/2-2014/279.pdf>.

10. Бузак Н.І. Актуальні аспекти організації обліку суб'єктів малого підприємництва / Н.І. Бузак // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2013. – Вип. 2(26). – С. 3–14.
11. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змін. та доп.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/en/996-14>.
12. Міжгалузеві нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку : Наказ Міністерства праці та соціальної політики від 26.09.2003 № 269 (зі змін. та доп.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://law.dt-kt.com/nakaz-ministerstva-pratsi-ta-sotsialn>.

Анотация. В статье выяснено различие между понятиями «форма организации учета» и «форма ведения учета». Представлено нормативно-правовое обеспечение выбора формы организации учета. Выделены основные подходы к формам организации учета в зависимости от субъектов его ведения. Раскрыты преимущества и недостатки ведения учета на малых предприятиях внутренними и внешними субъектами. Определены основные факторы, влияющие на выбор формы организации учета на малых предприятиях.

Ключевые слова: аутсорсинг, внутренние субъекты ведения учета, внешние субъекты ведения учета, малое предприятие, учетная система, форма ведения учета, форма организации учета.

Summary. This work clarifies the difference between the concepts of "form of organization of accounting" and "accounting form". It presents legal and regulatory support of the choice of the accounting organization form. The main approaches to the forms of accounting organization are determined depending on the subjects of its management. The advantages and disadvantages of accounting for small enterprises by internal and external entities are revealed. The main factors affecting the choice of the form of accounting organization at small enterprises are determined as well.

Key words: outsourcing, internal entities of accounting, external entities of accounting, small enterprise, accounting system, form of accounting, form of accounting organization.