

УДК: 657

DOI: 10.31359/2312-3427-2018-2-401

Т.А. Гоголь, д-р екон. наук, доцент
В.Г. Маргасова, д-р екон. наук, професор
Чернігівський національний технологічний університет

ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВАХ МАЛОГО БІЗНЕСУ

Обґрунтована необхідність та можливість ведення управлінського обліку на малих підприємствах; його інформаційна спрямованість, визначено роль управлінського обліку для цілей оперативного управління і прийняття рішень, покращення діяльності, зниження ризиків підприємницької діяльності. Виділено фактори, що впливають на формування ефективної системи внутрішнього контролю для малого підприємства, об'єкти і суб'єкти внутрішньогосподарського контролю, а також розроблена модель внутрішньогосподарського контролю малого підприємства з виділенням етапів проведення контролю та його інформаційно-методичним забезпеченням.

Ключові слова: *малий бізнес, управлінський облік, внутрішньогосподарський контроль, бухгалтерський облік, звітність.*

Постановка проблеми. Впровадження управлінського обліку на сучасних підприємствах пов'язане з таким труднощами, як відсутність єдиних стандартів для створення системи управлінського обліку, використання традиційних методів формування управлінської інформації, невизначеність місця управлінського обліку в системі управління підприємством. Виникнення нових форм організації бізнесу також створює певні складнощі для розробки і впровадження управлінського обліку і внутрішнього контролю в систему управління підприємств. Система внутрішнього контролю дозволяє керівництву шляхом здійснення спостережень і перевірок фінансово-господарської діяльності переконатися, що діяльність підприємства відбувається відповідно до розробленої стратегії розвитку, прийнятої керівництвом, і не суперечить вимогам чинного законодавства.

Завдання управлінського обліку полягає в отриманні вихідних даних про діяльність підприємства, відповідної їх обробки та одержанні на виході інформації і передачі її в систему планування, прогнозування та управління для прийняття відповідних рішень. Організація системи

управлінського обліку і контролю залежить від специфіки діяльності підприємства, тому керівникам підприємств необхідно розробляти власні гнучкі системи інформаційного забезпечення ефективного управління. На сьогоднішній день, незважаючи на те, що управлінський облік визнано повноцінною системою у складі бухгалтерського обліку, не існує єдиної думки та остаточно сформованих підходів щодо розуміння його сутності та принципів побудови на підприємствах, зокрема, на підприємствах малого бізнесу діяльність яких має організаційні та функціональні особливості.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Загальні аспекти методології та організації управлінського обліку знайшли відображення у працях П. Атамаса, Е. Аткинсона, І. Білоусова, С.Ф. Голова, С. Левицької, О. Барановського, З. Варналія, Л. Воротиної, І. Жилиєва, А. Кисельова, Ю. Ключко, М. Козоріз, Т. Ковальчука, В. Кредісова, О. Кузьміна, І. Михасюка, С. Реверчука, С. Соболя, О. Титаренка, В. Черняка та ін. Однак питання організації та функціонування управлінського обліку і контролю на малих підприємствах, його вплив на формування кінцевих результатів господарської діяльності з урахуванням специфіки їх діяльності потребують додаткового вивчення і дослідження.

Формулювання цілей статті. Метою статті є дослідження особливостей впровадження і функціонування управлінського обліку і внутрішнього контролю на підприємствах малого бізнесу.

Виклад основного матеріалу досліджень. В сучасних умовах господарювання на законодавчому рівні закріплено поділ облікової інформації залежно від цілей її використання на дві складові: фінансову і управлінську. Управлінський облік, на відміну від фінансового, не має чітко регламентованих стандартів та методик впровадження і функціонування.

Функції управлінського обліку на підприємствах 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. Це означає, що управлінський облік застосовується насамперед при внутрішніх господарських операціях підприємства, і головною його метою є забезпечення інформацією керівників різних рівнів управління підприємством, які несуть відповідальність за досягнення статутної мети підприємства. Тобто управлінський облік є інструментом оперативного управління підприємством, функцією якого є обрахування витрат на

виробництво і собівартість будь-якого виробу, будь-якого підрозділу і підприємства в цілому на різних стадіях виробництва і збуту та визначення фінансових результатів окремих виробів, підрозділів та підприємства в цілому. Головними об'єктами управлінського обліку є витрати і доходи підприємства, фінансові результати, попередньо відображені в фінансовому обліку. В управлінському обліку витрати перегруповуються за їхнім цільовим призначенням, тобто за видами продукції, замовленнями, процесами, стадіями виробництва, центрами відповідальності, сферами діяльності, регіонами реалізації продукції тощо.

Дослідження системи управління малих підприємств дозволило визначити відсутність або невизначеність короткострокових та довгострокових цілей діяльності; фрагментарність реалізації функцій управління і обмеженість методів менеджменту, що застосовуються; обмежене використання сучасних управлінських розробок і різноманітних технічних засобів; відсутність необхідної інформації щодо стану зовнішнього та внутрішнього середовища діяльності малого підприємства.

У той же час, методологія управлінського обліку, яка містить інструментарій накопичення та обробки інформації про стан зовнішнього та внутрішнього середовища, методи, моделі та алгоритми прийняття управлінських рішень на основі цієї інформації допомагає у вирішенні зазначених вище проблем. Проте інструментарій управлінського обліку здебільшого розроблено для великих виробничих підприємств, тому для впровадження управлінського обліку на малих підприємствах необхідні додаткові дослідження і розробки.

Малі підприємства реалізують підприємницький інтерес й ініціативу власника, який найчастіше є керівником та фінансовим директором. Відповідно, більшість рішень щодо подальшої діяльності та розвитку малого підприємства ґрунтуються на авторитетній думці власника-керівника. У той же час впровадження досить громіздкої окремої структури для реалізації функцій управлінського обліку на малому підприємстві буде суперечити принципу співвідношення «витрати - вигоди», коли витрати на впровадження такої системи будуть перевищувати ефект отриманий від її функціонування. А тому головними принципами побудови системи управлінського обліку малого підприємства мають стати простота, доступність і зрозумілість.

Проте, не системний розвиток малого підприємства, в основі якого лежить виключно безперервне пристосування до мінливих умов зовнішнього середовища заради отримання прибутку, може привести до негативних фінансових наслідків – повного банкрутства та ліквідації підприємства.

Тому, на малих підприємствах має бути впроваджено управлінський облік, який повинен носити інтегрований характер та поєднувати елементи оперативного та стратегічного управлінського обліку, а також функції управлінського обліку розподілено між окремими виконавцями, що будуть створювати прості звітні форми для управлінського персоналу.

На більшості малих підприємств відсутній плановий відділ, функції планування виконує керівник, який залежно від поточних цілей формує стратегію розвитку на перспективу, найчастіше поточні та стратегічні плани документально не відображаються. На малих підприємствах відбуваються ті ж управлінські процеси, що й на великих, однак управління малими підприємствами має свої особливості, які пов'язані з меншим масштабом діяльності, що обумовлює недосконалість організаційної структури й відсутність чіткого поділу праці [1, с.92]. Системам управління малих підприємств характерні гнучка організаційна структура, тимчасове закріплення завдань і робіт за виконавцями, перевага горизонтальних зв'язків, мінімальне використання формальних правил і процедур, готовність до змін, групова динаміка, самоконтроль і контроль з боку колег.

Структура руху інформації у системі управлінського обліку малого підприємства подана на рис. 1.

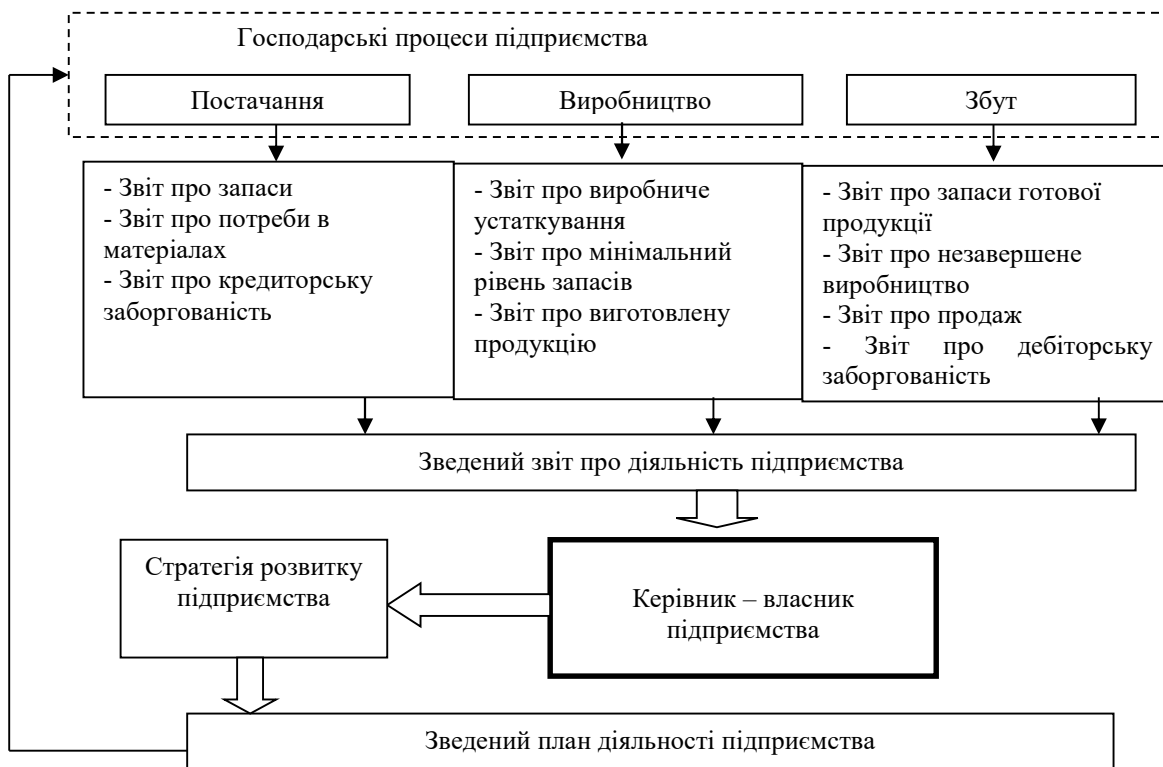


Рис. 1. Структура руху інформації в системі управлінського обліку малого підприємства

Досвід показує, що малі підприємства найчастіше вимушені уникати цінової конкуренції в боротьбі за ринок, оскільки, підвищуючи ціну, вони втрачають частину ринку на користь конкурентів [2]. Для підвищення результативності управління на малому підприємстві доцільно використовувати методи стратегічного управління з урахуванням особливостей галузі в якій працює підприємство.

Запорукою успіху підприємства є правильно обрана стратегія і ефективна система внутрішнього контролю. Розуміння стратегії починається з визначення цілі і довгострокових напрямків діяльності підприємства. Проте на малому підприємстві, яке постійно має пристосовуватися до мінливих умов зовнішнього середовища, має існувати спрощений підхід до формування стратегії розвитку та системи внутрішнього управлінського контролю.

Ефективність системи внутрішнього контролю залежить від його місця в організаційній структурі підприємства. Найчастіше в системі управління діяльністю малого підприємства внутрішній контроль покладено на керівника або на головного бухгалтера.

Магопєць О.А. [3, с.173] пропонує свій погляд на процес організації системи внутрішнього контролю, і зазначає, що процес організації діяльності служби внутрішньогосподарського контролю повинен включати кілька послідовних етапів, які на думку автора можна умовно об'єднати в два взаємопов'язаних блоки: оцінка системи управління та організаційної структури підприємства та розробка відповідної організаційної структури підприємства служби внутрішньогосподарського контролю.

Погоджуємося з Т.А. Бутинець, що дуже важливим для ефективної системи внутрішнього контролю є розподіл функціональної відповідальності, або поділ обов'язків на санкціонування здійснюваних господарських операцій, реєстрація господарських операцій, забезпечення збереження активів в ході здійснення господарських операцій, періодичне зіставлення існуючих активів про суми, відображених на рахунках обліку [4, с. 28].

В. П. Пантелєєв проведення контролю поділяє за функціональним призначенням і виділяє наступні його основні види: 1) адміністративний контроль; 2) внутрішній контроль, який здійснює бухгалтерія; 3) внутрішній аудит; 4) фінансово-економічний контроль; 4) правовий контроль; 5) кадровий, технологічний і технічний контроль; 6) контроль, спрямований на створення безпеки підприємства [5, с. 346].

Таким чином, в теорії і практиці можна виділити два основні підходи до організації системи внутрішнього контролю. При першому - завдання, які стоять перед контролем, - це оцінка достовірності фінансової

інформації, виявлення і попередження порушень і зловживань. Така система внутрішнього контролю необхідна, але вона затратна і малоефективна, оскільки проводиться констатація фактів, які відбулися, і їх не можна змінити. Другий підхід розглядає систему внутрішнього контролю, як один із ключових інструментів підвищення ефективності бізнесу. При цьому, метою суб'єктів контролю є виявлення відхилень у фінансово-господарській діяльності і визначення шляхів усунення проблем і ризиків, з якими зустрічається підприємство.

Організація внутрішньогосподарського контролю на підприємстві буде залежати, перш за все, від правової форми підприємства, видів і масштабів діяльності, які здійснюються ним, складності його організаційної структури, наявності достатніх фінансових ресурсів, доцільності охоплення контролем різних аспектів діяльності та ставлення керівництва підприємства до контролю.

Однією з проблем організації контролю на підприємствах є визначення переліку об'єктів контролю. У загальному вигляді об'єктами внутрішнього контролю можуть виступати ресурси (активи і джерела їх формування, власний капітал та зобов'язання), процеси (діяльність підприємства: операційна, інвестиційна, фінансова) і результати діяльності (доходи і витрати, від співвідношення яких залежить конкретний фінансовий результат: прибуток, як перевищення доходів над витратами; нульовий результат, як результат рівності доходів і витрат; збиток, як перевищення витрат над доходами). Для здійснення контролю об'єкти контролю малого підприємства необхідно виділити і згрупувати (рис. 2).

Для малих підприємств основним в процесі діяльності є отримання прибутку, так як в умовах жорсткої конкуренції, коли великі і середні підприємства можуть дозволити собі працювати деякий час в збиток для реалізації стратегічних цілей і довгострокових планів, відшкодовуючи певну частину збитку за рахунок ефекту масштабу або диверсифікації діяльності, малі підприємства, в більшості випадків, такої можливості не мають. Таким чином, основними об'єктами контролю малих підприємств повинні стати фінансовий результат діяльності малого підприємства, напрями надходження та використання фінансових ресурсів, аналіз рентабельності та прибутковості діяльності.

Таким чином, об'єкти внутрішньогосподарського контролю на малому підприємстві згруповані за окремими напрямками, які пов'язані з видами діяльності підприємства, напрямками формування і використання фінансових ресурсів та аналізом рентабельності діяльності малого підприємства.

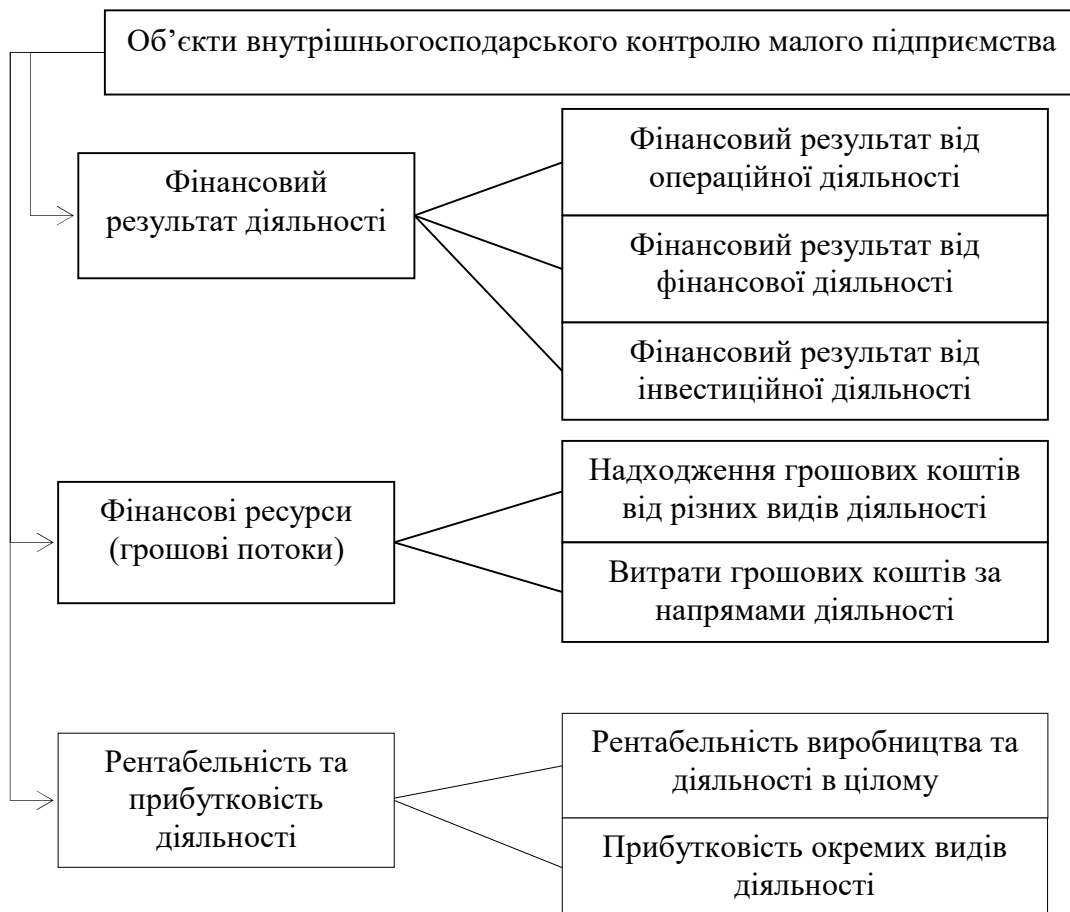


Рис. 2. Об'єкти внутрішньогосподарського контролю малого підприємства

Для побудови ефективної системи внутрішньогосподарського контролю, після вибору об'єктів контролю, необхідно сформулювати перелік суб'єктів контролю. В першу чергу, необхідно відзначити, що ініціатором і особою, зацікавленою в організації внутрішньогосподарського контролю на малому підприємстві, є його власник. При створенні системи внутрішнього контролю власник може переслідувати різні цілі. Наприклад, М.Д. Корінько зазначає, що при створенні системи внутрішнього контролю, власник може переслідувати наступні цілі [6, с. 69]:

- здійснення впорядкованої і ефективною діяльності;
- дотримання обраної політики управління;
- забезпечення збереження майна;
- ведення якісного документування господарських операцій.

Однак суб'єктами контролю в процесі господарської діяльності підприємства виступають не тільки власники підприємства, а й менеджери підприємства, працівники бухгалтерської служби, рядові працівники, рівень і ступінь відповідальності, яких визначається переліком

виконуваних функціональних обов'язків. Таким чином, такий підхід до виділення суб'єктів внутрішньогосподарського контролю дозволить залучити до цього процесу всіх працівників підприємства, що дасть можливість підвищити ефективність і зацікавленість працівників підприємства в результатах діяльності підприємства. В результаті виділення різних рівнів суб'єктів контролю в процесі контролю будуть задіяні і центри відповідальності та центри виникнення витрат підприємства, що має привести до підвищення якості результатів контролю і діяльності малого підприємства в цілому.

Проблема організації внутрішнього контролю полягає не тільки у відсутності комплексного характеру контрольних дій. Основною вимогою, яка пред'являється до суб'єктів контролю з боку власників і менеджерів, є здійснення систематичного контрольного спостереження. Однак внутрішній контроль, як і зовнішній, повинен носити вибіркового характеру, особливо в умовах обмеження фінансових і трудових ресурсів малого підприємства. Це обумовлюється рядом причин. Контроль не розрахований на дослідження всіх операцій і сфер діяльності суб'єкта господарювання. Другорядні сфери діяльності перевіряти недоцільно, а деякі і зовсім немає сенсу. Виникають проблемні питання щодо належної координації контрольних дій, своєчасності проведення контрольних заходів, недостатнього контролю одних і надлишкового контролю інших об'єктів.

При цьому слід виходити з економічної доцільності, враховувати принципи економічної доцільності функціонування служби внутрішнього контролю. Для підприємств малого бізнесу не доцільним є створення відокремленого контрольного підрозділу та введення посади контролера.

Однак, на нашу думку, система внутрішньогосподарського контролю підприємства повинна містити методичне забезпечення, процедури і методи збору та обробки інформації, які дозволять суб'єктам контролю отримувати об'єктивну інформацію про формування фінансових результатів діяльності підприємства та на основі цієї інформації приймати обґрунтовані рішення. Тому місце управлінського обліку, контролю і аналізу в системі управління малого підприємства може бути представлена наступним чином (рис. 3.)

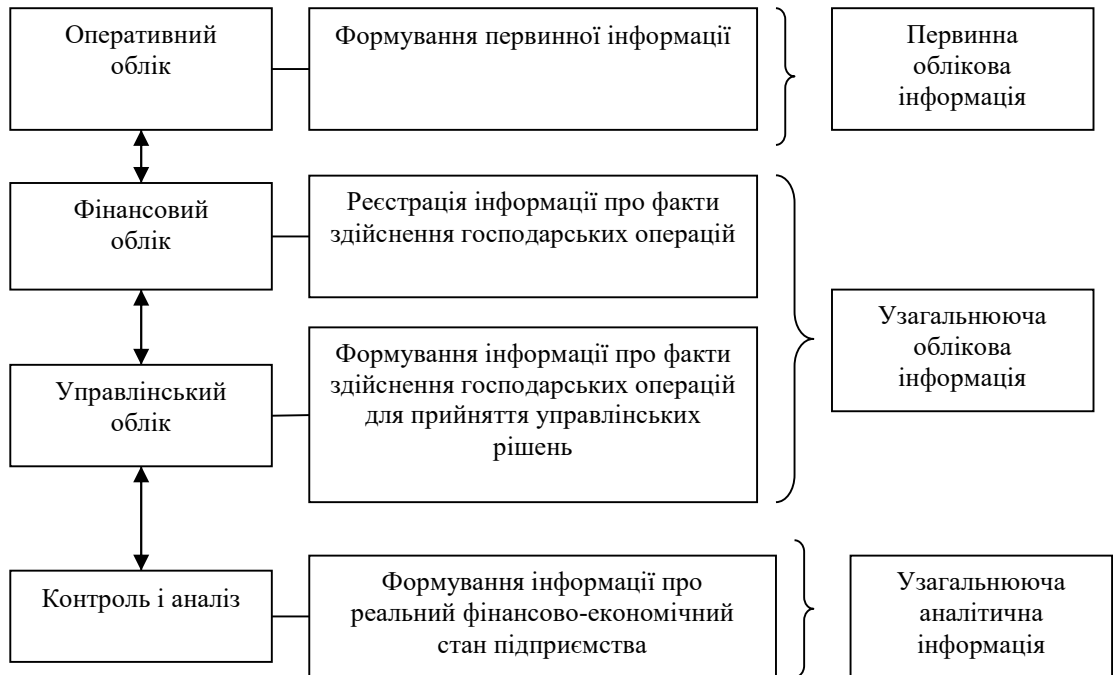


Рис. 3. Місце управлінського обліку, контролю і аналізу в системі управління малого підприємства

Таким чином, основною проблемою для організації управлінського обліку і контролю на малому підприємстві стає раціональний і обґрунтований вибір і застосування тих чи інших методичних прийомів і процедур, які дозволять проводити контроль з мінімальними витратами.

Висновки. В результаті проведеного дослідження було встановлено, що управління діяльністю малих підприємств розглядається хаотично і містить не достатню кількість науково обґрунтованих підходів. Тому було запропоновано упорядкувати структуру руху інформації на підприємствах малого бізнесу, організувати систему управлінського обліку і контролю в умовах обмеженості фінансових, трудових ресурсів малого підприємства, що надає можливість розглядати управління, як нерозривний інформаційно-збалансований процес за всіма стадіями господарського циклу. Результатом реалізації такого підходу має стати підвищення рівня керованості підприємством, підвищення фінансової стабільності підприємства, організації чіткого контролю та стійкого розвитку в сучасних ринкових умовах.

Бібліографічний список: 1. Гоголь Т.А. Інформаційні потреби користувачів фінансової звітності малих і великих підприємств. Формування ринкових відносин в Україні. – 2012. – Вип. 1 (128). – С.90-95. 2. Лакіза В.В., Карпляк Г.А. Ризики у бізнес-діяльності малих та великих підприємств. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Logistyka/2011_706/14.pdf. 3. Магопець О.А. Передумови створення та організації діяльності служби внутрішньогосподарського контролю // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. – 2005. – № 7. – С. 171-176. 4. Бутинець Т.А. Внутрішній контроль: елементи організації системи // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – 2008. – № 1 (43). – С. 28. 5. Пантелєєв В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація. – К.: ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2008. – 491 с. 6. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб’єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, диверсифікація. – К.: ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2007. – 429 с. 7. Соколов Б.Н. Системы внутреннего контроля (организация, методики, практика). – М.: ЗАО “Издательство“ Экономика”, 2007. – 442 с. 8. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку. – Київ: АВРІО, 2005. – 264 с.

Гоголь Т.А., Маргасова В.Г. Организация управленческого учета и контроля на предприятиях малого бизнеса. Обоснована необхідність и возможность ведения управленческого учета на малых предприятиях; его информационная направленность, определена роль управленческого учета для целей оперативного управления и принятия решений, улучшение деятельности, снижения рисков предпринимательской деятельности. Выделены факторы, влияющие на формирование эффективной системы внутреннего контроля для малого предприятия, объекты и субъекты внутреннего контроля, а также разработана модель внутреннего контроля малого предприятия с выделением этапов проведения контроля и его информационно-методическим обеспечением.

Ключевые слова: малый бизнес, управленческий учет, внутривладельческий контроль, бухгалтерский учет, отчетность.

T. Hohol, V. Margasova. The organization of management accounting and internal control at the enterprises of small business. In the article the need and possibility of conducting management accounting at small enterprises is grounded; its informational orientation, a role of management accounting for operational management and decision-making is defined, the activity improvement, the decrease in risks of an entrepreneurial activity. Also the factors, which influence the formation of an effective system of internal control for a small enterprise, are allocated in the article, the objects and the subjects of internal control are specified, and also the model of internal control of a small enterprise with the allocation of the stages of monitoring procedure and its information and methodical providing is developed.

The purpose of the article is to study the features of the implementation and functioning of the management accounting and internal control at small business enterprises.

Methodological research basis is the dialectic method of knowledge, the system approach to studying initial methodological preconditions of the management accounting and internal control at the enterprises of small business, economic theory's fundamental positions and the groundwork of scientists. In its process, the *methods* as theoretical generalization, system analysis, synthesis, monographic were applied.

Results of research. As a result of the conducted research it was established that the management of the small enterprise activity was considered chaotically and did not contain a sufficient number of science-based approaches. Therefore it was offered to order the structure of the information flow at the enterprises of small business, that gives the possibility to consider management as an integral informational-balanced process at all stages of the economic cycle. The result of the realization of such approach should increase the level of the enterprise management and increase the enterprise stability in modern market conditions.

Keywords: control, the system of internal control, a small business, the subjects and the objects of control, the model of internal control of a small enterprise.

Стаття надійшла до редакції: 19.03.2018 р.