

УДК 657.471

Заревчацька Т. В.

Донбаська державна машинобудівна академія

ОСОБЛИВОСТІ ОЦІНЮВАННЯ ОБСЯГУ ВИТРАТ З ФІНАНСУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКИХ ПОСЛУГ НА МАЛИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Досліджено особливості оцінювання витрат на фінансування бухгалтерських послуг на малих підприємствах. Розроблено методичний підхід до визначення обсягу витрат на фінансування бухгалтерської служби на малих підприємствах з урахуванням їх рентабельності. Обґрунтовано доцільність планування чисельності працівників бухгалтерської служби виходячи із обсягу витрат на її фінансування.

Ключові слова: бухгалтерська служба, малі підприємства, витрати на фінансування бухгалтерії, рентабельність діяльності, заробітна плата.

Постановка проблеми. Раціональна організація бухгалтерської служби є важливим питанням управління підприємством. Суттєвим аспектом організації бухгалтерської праці є планування витрат на її фінансування. Раціональне оцінювання обсягу витрат на оплату бухгалтерських послуг дозволить належним чином мотивувати бухгалтерську працю в умовах прийнятого для підприємства рівня рентабельності та інших показників фінансового стану.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням нормування бухгалтерської праці присвячені роботи таких авторів, як Жиглей І. В., Завгородній В. П., Кужельний М. В. [1], Пацула О. І. [2], Пушкар М. С., Сопко В. В. [3], Соченко В. М. [4], Фаріон І. Д. [5], Шиманська К. В. [6] тощо. Дослідниками [1, с. 156-166; 5, с. 81-88;] відмічено роль раціональної організації бухгалтерської служби у функціонуванні суб'єкту господарювання, наведено приклади розрахунку чисельності бухгалтерського персоналу відповідно до чинної нормативної бази [7]. Пацула О. І. відмічає необхідність виокремлення категорії «соціальні витрати», до складу яких, зокрема, враховуються витрати на оплату праці та доведено роль визначення джерел фінансування таких витрат та їх вплив на формування доданої вартості [2, с. 3]. Шиманською К. В. наголошено на необхідність формування абсолютних та відносних показників фонду оплати праці та запропоновано нормування оплати праці в узгодженості з фінансовими результатами діяльності [6, с. 4]. Соченко М. В. [4] запропоновано оцінювання рівня організації праці бухгалтерів на підставі результатів аналізу показників, що пов'язані зі специфікою бухгалтерської роботи.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Зважаючи на глибину існуючих досліджень, не вирішеним залишається питання раціональної організації та фінансування бухгалтерської служби на малих підприємствах.

Мета статті. Розроблення методичного підходу до визначення обсягу витрат на фінансування бухгалтерської служби на малих підприємствах з урахуванням їх рентабельності.

Виклад основного матеріалу. Залежно від обсягів і складності обліково-аналітичних і контрольних процесів керівництво підприємства самостійно ухвалює рішення щодо того, яким чином організувати ведення бухгалтерського обліку [5]. Найбільш розповсюдженою формою організації бухгалтерського обліку є формування у штаті підприємств посади бухгалтера, або створення бухгалтерського підрозділу на чолі з головним бухгалтером. Втім останнім часом спостерігається тенденція до використання бухгалтерських послуг, що надаються фізичними особами – під-

приємцями або юридичними особами, які спеціалізуються на веденні бухгалтерського та податкового обліку на договірних умовах.

Крім того, Законом [8] дозволено самостійне здійснення обліку та формування звітності власником або керівником підприємства. Така форма організації обліку застосовується, як правило, на малих підприємствах, директор яких є найманим працівником, самостійно відповідальним за організацію економічної сторони діяльності. Однак остання форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна обнародуватися, а також – у бюджетних установах.

Істотним чинником, що впливає на вибір організаційної структури та обсягів фінансування бухгалтерії, є обсяг діяльності підприємства. Адже підхід до організації обліку на малих, середніх і великих підприємствах не може бути однаковим.

На малих підприємствах питання організаційної структури бухгалтерії, як правило, не виникає: бухгалтерський облік, аналіз і контроль там зазвичай здійснює один або два працівника.

На середніх і великих підприємствах, що мають складну організаційну й виробничу структуру, ведення обліку може здійснюватися бухгалтерським підрозділом централізовано або децентралізовано.

Нормування праці бухгалтерської служби регламентується Міжгалузевими нормативами чисельності працівників бухгалтерського обліку [7].

Нормативна частина цього документу містить два розділи: розділ 1 «Норми часу на ведення бухгалтерського обліку» та розділ 2 «Нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку».

Показники, представлені в Міжгалузевих нормативах, представлені у вигляді об'єктів, названих картами.

У цьому документі містяться економічно обґрунтовані норми часу на ведення бухгалтерського обліку й складання бухгалтерської звітності, а також норми чисельності працівників бухгалтерського обліку, сформовані для усіх видів бухгалтерських операцій.

Міжгалузевими нормативами передбачене застосування двох методик визначення кількості бухгалтерів. Перша методика передбачає визначення чисельності працівників бухгалтерії залежно від обсягу та трудомісткості робіт, що виконуються бухгалтерією. Згідно з другою методикою, визначення чисельності працівників бухгалтерії здійснюється залежно від чисельності працівників та кількості структурних підрозділів підприємства.

Зазначені методики доцільно застосовувати на доволі великих підприємствах, які відносяться до суб'єктів середнього або великого підпри-

емництва. Планування витрат на фінансування бухгалтерських послуг для таких підприємств здійснюється виходячи з нормативної чисельності працівників бухгалтерії.

Для малих підприємств, особливо – суб'єктів мікропідприємства, які не мають самостійних структурних підрозділів, важливим аспектом організації бухгалтерської служби є планування витрат на фінансування бухгалтерії. Планування чисельності працівників бухгалтерії доцільно здійснювати виходячи із обсягу витрат на її фінансування, прийнятної для підприємства у чинних економічних умовах.

Обсяг витрат на фінансування бухгалтерської служби пропонується здійснювати виходячи з показників рентабельності діяльності таких підприємств.

Наприклад, необхідно визначити припустимий для підприємства щомісячний обсяг витрат на фінансування бухгалтерських послуг й на оплату праці бухгалтерії на підставі таких даних:

- запланований рівень рентабельності діяльності (РД) – 12%;
- чистий дохід за місяць (ЧД) – 90000 грн;
- питома вага витрат на оплату праці й соціальне страхування в загальному обсязі витрат (S_{nc}) – 55%;
- питома вага витрат на фінансування бухгалтерських послуг у витратах на оплату праці й соціальне страхування ($S_{фб}$) – 15%;
- ставка нарахувань на фонд оплати праці ($S_{есв}$) – 38%;
- підприємством застосовується загальна система оподаткування; ставка податку на прибуток – ($S_{пнп}$) 18%.

Визначення обсягу витрат на фінансування бухгалтерських послуг та витрат на оплату праці бухгалтерії пропонується шляхом реалізації чотирьох етапів:

- етап 1 – вираження витрат на фінансування бухгалтерії як величини, залежної від витрат підприємства;
- етап 2 – визначення витрат підприємства шляхом перетворення показника рентабельності діяльності;
- етап 3 – оцінювання витрат на фінансування бухгалтерських послуг;
- етап 4 – визначення витрат на заробітну плату бухгалтерії (за умови використання найманої праці бухгалтерів).

Витрати на фінансування бухгалтерських послуг є показником, залежним від загального обсягу витрат підприємства. Планування витрат на фінансування бухгалтерії здійснюється шляхом визначення, яку частку загальних витрат на оплату праці та соціальне страхування підприємство вважає за доцільне витратити на бухгалтерське обслуговування (етап 1).

Рентабельність діяльності є загальноекономічним відносним показником, який характеризує результативність діяльності підприємства. Орієнтуючись на показники рентабельності минулих періодів або подібних представників бізнесу, а також знаючи запланований обсяг доходів, можливо запланувати витрати підприємства на майбутній або поточний період (етап 2).

Запланований обсяг витрат є відправним показником для планування елементів видатків підприємства. Орієнтовне знання структури витрат дозволяє визначити, яка їх частка може бути спрямована на фінансування оплати праці взагалі. Інформаційною базою для такого дослідження

може бути виписка за оборотами підприємства за рахунками класу 8 «Витрати за елементами», які зазвичай використовуються малими підприємствами.

Визначення витрат на фінансування бухгалтерської служби здійснюється на третьому етапі шляхом вираження їх через такі відомі на початку періоду планування величини, як чистий дохід, рентабельність діяльності, чинна ставка податку на прибуток.

Обсяг витрат на фінансування бухгалтерських послуг, визначений шляхом проведення розрахунків на етапах 1 – 3, може бути спрямований, як на оплату послуг сторонньої організації або приватного підприємця, так і на оплату праці найманого штату бухгалтерів. В останньому випадку на четвертому етапі дослідження заробітна плата бухгалтерів визначається шляхом коригування витрат на фінансування бухгалтерії з урахуванням витрат на соціальне страхування найманих працівників.

Нижче наведено механізм визначення витрат на фінансування бухгалтерської служби у загальному вигляді та проведено розрахунки.

Етап 1. Вираження витрат на фінансування бухгалтерських послуг, як величини, залежної від витрат підприємства.

Виходячи з наведених даних, визначення обсягу витрат на фінансування бухгалтерських послуг здійснюється за формулою:

$$V_{фб} = B_{nc} \times S_{фб1}, \quad (1)$$

де $V_{фб}$ – витрати на фінансування бухгалтерських послуг, грн;

B_{nc} – витрати на оплату праці та соціальне страхування, грн;

$S_{фб1}$ – питома вага витрат на фінансування бухгалтерських послуг у витратах на оплату праці й соціальне страхування, одиниць ($S_{фб1} = \frac{S_{фб}}{100\%}$).

Витрати на оплату праці та соціальне страхування визначаються за формулою:

$$B_{nc} = B \times S_{nc1}, \quad (2)$$

де B – загальний обсяг витрат підприємства, грн;

S_{nc1} – питома вага витрат на оплату праці й соціальне страхування в загальному обсязі витрат, одиниць ($S_{nc1} = \frac{S_{nc}}{100\%}$).

Підставивши (2) у (1), отримуємо:

$$V_{фб} = B \times S_{nc1} \times S_{фб1}, \quad (3)$$

Етап 2. Визначення витрат підприємства.

Витрати підприємства (B) визначимо, використовуючи формулу рентабельності діяльності:

$$РД = \frac{ЧП}{ЧД}, \quad (4)$$

де ЧП – чистий прибуток;

ЧД – чистий дохід.

Чистий прибуток є показником, який залежить від витрат підприємства:

$$ЧП = ЧД - B - ПНП, \quad (5)$$

де ПНП – податок на прибуток, грн;

Податок на прибуток, відповідно до Податкового кодексу України, можливо представити у вигляді:

$$ПНП = (ЧД - B) \times S_{пнп},$$

де $S_{пнп}$ – чинна ставка податку на прибуток підприємств.

Перетворюючи формулу (5), отримуємо:

$$\begin{aligned} ЧП &= ЧД - B - (ЧД - B) \times S_{пнп}; \\ ЧП &= ЧД - B - ЧД \times S_{пнп} + B \times S_{пнп}; \\ ЧП &= ЧД \times (1 - S_{пнп}) - B \times (1 - S_{пнп}). \end{aligned} \quad (6)$$

Підставивши (6) у (4), маємо:

$$PД = \frac{ЧД \times (1 - S_{\text{мнн}}) - В \times (1 - S_{\text{мнн}})}{ЧД} \quad (7)$$

Витрати (В) визначаються шляхом перетворення формули (7):

$$\begin{aligned} PД \times ЧД &= ЧД \times (1 - S_{\text{мнн}}) - В \times (1 - S_{\text{мнн}}); \\ В \times (1 - S_{\text{мнн}}) &= ЧД \times (1 - S_{\text{мнн}}) - PД \times ЧД; \\ В &= \frac{ЧД \times (1 - S_{\text{мнн}}) - PД \times ЧД}{(1 - S_{\text{мнн}})}; \\ В &= \frac{ЧД \times (1 - S_{\text{мнн}} - PД)}{(1 - S_{\text{мнн}})} \quad (8) \end{aligned}$$

За даними, що наведені у прикладі, витрати складають:

$$В = \frac{90000 \times (1 - 0,18 - 0,12)}{(1 - 0,18)} \approx 76829,27 \text{ грн.}$$

Етап 3. Визначення витрат на фінансування бухгалтерських послуг.

Витрати на фінансування бухгалтерських послуг визначаються шляхом підставлення формули (8) у формулу (3):

$$\begin{aligned} B_{\text{фб}} &= \frac{ЧД \times (1 - S_{\text{мнн}} - PД)}{(1 - S_{\text{мнн}})} \times S_{\text{пс1}} \times S_{\text{фб1}}; \quad (9) \\ B_{\text{фб}} &= \frac{90000 \times (1 - 0,18 - 0,12)}{(1 - 0,18)} \times 0,55 \times 0,15 \approx 6338,41 \text{ грн.} \end{aligned}$$

Етап 4. Визначення витрат на заробітну плату бухгалтерії.

Витрати на оплату праці бухгалтерії є частиною витрат на фінансування бухгалтерських послуг:

$$B_{\text{фб}} = B_{\text{зпб}} + B_{\text{зпб}} \times S_{\text{есв}}, \quad (10)$$

де $B_{\text{зпб}}$ – витрати на заробітну плату бухгалтерії, грн

У результаті перетворення формули (10) отримуємо:

$$\begin{aligned} B_{\text{фб}} &= B_{\text{зпб}} (1 + S_{\text{есв}}); \\ B_{\text{зпб}} &= \frac{B_{\text{фб}}}{1 + S_{\text{есв}}}; \quad (11) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} B_{\text{зпб}} &= \frac{ЧД \times (1 - S_{\text{мнн}} - PД) \times S_{\text{пс1}} \times S_{\text{фб1}}}{(1 - S_{\text{мнн}}) (1 + S_{\text{есв}})}; \quad (12) \\ B_{\text{зпб}} &= \frac{6338,41}{1 + 0,38} = 4593,05 \text{ грн.} \end{aligned}$$

За результатами проведених розрахунків виявлено, що припустимі витрати на фінансування бухгалтерських послуг становлять 6338,41 грн; витрати на заробітну плату бухгалтерії у випадку наймання бухгалтерів на роботу складають 4593,05 грн.

Виходячи з обсягу витрат на фінансування бухгалтерських послуг, прийнятних для підприємства, керівництво приймає рішення щодо способу їх отримання – наймання одного чи більше бухгалтерів або використання послуг третіх осіб.

Запропонований механізм визначення витрат на фінансування бухгалтерської служби можливо використовувати також для планування рентабельності діяльності на підставі фіксованого обсягу заробітної плати бухгалтера. Такі розрахунки потрібні у випадку зацікавленості власника підприємства у співпраці з визначеним досвідченим бухгалтером.

Для визначення рівня рентабельності діяльності за умови завданого обсягу заробітної плати бухгалтера необхідно вивести формулу витрат із рівняння, сформованого із формул (3) та (10):

$$B_{\text{фб}} = В \times S_{\text{пс1}} \times S_{\text{фб1}};$$

$$\begin{aligned} B_{\text{фб}} &= B_{\text{зпб}} + B_{\text{зпб}} \times S_{\text{есв}}; \\ В \times S_{\text{пс1}} \times S_{\text{фб1}} &= B_{\text{зпб}} + B_{\text{зпб}} \times S_{\text{есв}}; \\ В &= \frac{B_{\text{зпб}} (1 + S_{\text{есв}})}{S_{\text{пс1}} \times S_{\text{фб1}}}. \quad (13) \end{aligned}$$

Знаючи обсяг витрат на оплату праці бухгалтера та обсяг чистого доходу, можливо визначити рівень рентабельності діяльності та зробити висновок щодо прийнятності бажаного рівня витрат на заробітну плату бухгалтерії. Розглянемо варіант розрахунку рентабельності діяльності за наявності таких умов:

- запланований рівень витрат на оплату праці бухгалтерської служби ($B_{\text{зпб}}$) – 7000 грн;
- чистий дохід за місяць (ЧД) – 98000 грн;
- частка витрат на оплату праці й соціальне страхування в загальному обсязі витрат ($S_{\text{пс}}$) – 60%;
- частка витрат на фінансування бухгалтерської служби у витратах на оплату праці й соціальне страхування ($S_{\text{фб}}$) – 18%;
- ставка нарахувань ЄСВ на фонд оплати праці ($S_{\text{есв}}$) – 38%;
- підприємством застосовується загальна система оподаткування; ставка податку на прибуток ($S_{\text{пс1}}$) – 18%.

Рентабельність діяльності визначається за формулою (4). Для її розрахунку необхідно визначити обсяг чистого прибутку, який залежить від чистого доходу та витрат підприємства.

Витрати підприємства розраховуються за формулою (13) та складають:

$$В = \frac{7000(1 + 0,38)}{0,6 \times 0,18} = 89444,44 \text{ грн.}$$

Маючи обсяг витрат, знаходимо чистий прибуток за формулою (6):

$$ЧП = (98000 - 89444,44) \times (1 - 0,18) = 7015,56 \text{ грн.}$$

Рентабельність діяльності визначається за формулою (4):

$$PД = \frac{7015,56}{98000} = 0,0716.$$

У відсотках рентабельність діяльності складає 7,16%.

Отриманий у результаті розрахунків показник рентабельності є доволі низьким, тому рішення щодо доцільності витрачання заданого обсягу коштів на фінансування бухгалтерської праці має прийматись з урахуванням динаміки рентабельності та стратегічних цілей підприємства щодо розвитку та стабілізації або нарощування фінансового результату.

Висновки і пропозиції.

Для малих підприємств, особливо – суб'єктів мікропідприємства, які не мають самостійних структурних підрозділів, важливим аспектом організації бухгалтерської служби є планування витрат на фінансування бухгалтерії. Планування чисельності працівників бухгалтерії доцільно здійснювати виходячи із обсягу витрат на її фінансування, прийнятної для підприємства у чинних економічних умовах.

Обсяг витрат на фінансування бухгалтерської служби пропонується здійснювати виходячи з показників рентабельності діяльності таких підприємств.

Запропонований механізм визначення витрат на фінансування бухгалтерської служби можливо використовувати також для планування рентабельності діяльності на підставі фіксованого обсягу заробітної плати бухгалтера.

Список літератури:

1. Кужельний М. В. Організація обліку : підручник / М. В. Кужельний, С. О. Левицька – Київ: Центр учбової літератури, 2010. – 352 с.
2. Пацула О. І. Облік і контроль соціальних витрат підприємства : автореф. дис... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (За видами економічної діяльності)» / О. І. Пацула ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – Київ, 2008. – 21 с.
3. Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник / В. В. Сопко, В. П. Завгородній – Київ : КНЕУ, 2004. – 411 с.
4. Соченко В. М. Оцінка рівня організації труда бухгалтерської служби в сільськогосподарських підприємствах Криму / В. М. Соченко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=832>
5. Фаріон І. Д. Організація обліку, контролю й аналізу : навч. посіб. / І. Д. Фаріон, І. В. Перезовова. – Тернопіль : Економічна думка, 2007. – 714 с.
6. Шиманська К. В. Бухгалтерський облік і контроль операцій з виконання колективного договору: організація і методика : автореф. дис... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (За видами економічної діяльності)» / К. В. Шиманська ; Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир, 2010. – 21 с.
7. Міжгалузеві нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку: Наказ Мініпраці від 26.09.2003 р. N 269 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2003_09_26/FIN7694.html
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996—XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

Заревчацкая Т. В.

Донбасская государственная машиностроительная академия

ОСОБЕННОСТИ ОЦЕНКИ ОБЪЕМА РАСХОДОВ ПО ФИНАНСИРОВАНИЮ БУХГАЛТЕРСКИХ УСЛУГ НА МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Резюме

Исследованы особенности оценки расходов на финансирование бухгалтерских услуг на малых предприятиях. Разработан методический подход к определению объема затрат на финансирование бухгалтерской службы на малых предприятиях с учетом их рентабельности. Обоснована целесообразность планирования численности работников бухгалтерской службы исходя из объема затрат на ее финансирование.

Ключевые слова: бухгалтерская служба, малые предприятия, расходы на финансирование бухгалтерии, рентабельность деятельности, заработная плата.

Zarevchatska T. V.

Donbass State Engineering Academy

PECULIARITIES OF VALUATION OF THE ACCOUNTING SERVICES' COSTS FOR SMALL ENTERPRISES

Summary

Peculiarities of valuation of the accounting services' costs for small enterprises are investigated. The methodical approach to the determination of the costs to finance accounting service for small businesses based on their profitability is developed. Expediency of planning the workforce of accounting service based on the costs of its funding is proved.

Key words: accounting service, small businesses, cost of financing accounting, business profitability, wages.

УДК 657.44:631.162

Золотарьова Н. С.

Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

ВПЛИВ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ТЕХНОЛОГІЧНИХ ОСОБЛИВОСТЕЙ ДІЯЛЬНОСТІ РИБОЛОВНИХ ГОСПОДАРСТВ НА ПОБУДОВУ ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ

Досліджено вплив організаційно-технологічних особливостей діяльності рибницьких господарств на побудову обліку виробництва продукції. Встановлено відмінності в організації аналітичного обліку рибницьких підприємств різних систем. Обґрунтовано необхідність формування облікової політики відповідно до особливостей діяльності підприємства.

Ключові слова: організаційно-технологічні особливості діяльності, рибництво, облік, виробництво.

Постановка проблеми. Законодавством України чітко регламентовано загальні правила обліку процесу виробництва продукції на підприємстві. Законодавчі нюанси, пов'язані з галузевими особливостями носять рекомендаційний характер та доповнюють загальну нормативно-правову базу з

обліку. Але і вони є неповними, хоча можуть слугувати основою при формуванні облікової політики підприємства. Обґрунтовану облікову політику можливо розробити, дослідивши вплив організаційно-технологічних особливостей діяльності підприємства на обліковий процес.