

Ірина С. Ковова, Світлана М. Семенова
**ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ ВИТРАТ
МАЛИХ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ**

У статті проаналізовано суперечності в існуючому обліково-аналітичному забезпеченні контролю витрат на підприємствах малого бізнесу. Розглянуто вимоги до контролю витрат в умовах євроінтеграції. Сформувано рекомендації щодо адаптації обліково-аналітичного забезпечення контролю витрат малих підприємств до даних вимог.

Ключові слова: обліково-аналітичне забезпечення; контроль витрат; мале підприємство; євроінтеграція.

Рис. 2. Табл. 1. Літ. 16.

Ірина С. Ковова, Светлана Н. Семёнова
**УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ
МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ В УСЛОВИЯХ ЕВРОИНТЕГРАЦИИ**

В статье проанализированы противоречия в существующем учетно-аналитическом обеспечении контроля затрат на предприятиях малого бизнеса. Рассмотрены требования к контролю затрат в условиях евроинтеграции. Сформулированы рекомендации по адаптации учетно-аналитического обеспечения контроля затрат малых предприятий к данным требованиям.

Ключевые слова: учетно-аналитическое обеспечение; контроль затрат; малое предприятие; евроинтеграция.

Iryna S. Kovova¹, Svitlana M. Semenova²
**ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT FOR COSTS CONTROL
OF SMALL BUSINESSES UNDER EUROINTEGRATION**

The article analyzes the contradictions in the existing accounting and analytical support for costs control of small business. It considers the requirements to costs control under Eurointegration processes. Recommendations on the adaptation of accounting and analytical support for small businesses costs control to these requirements are presented.

Keywords: accounting and analytical support; costs control; small enterprise; eurointegration.

Постановка проблеми. Контроль витрат є одним з основних завдань фінансового та управлінського обліку. За наявності широкого спектру інструментів обліково-аналітичного забезпечення контролю витрат для великих підприємств малі підприємства мають досить обмежений інструментарій, який не завжди відповідає їх вимогам, і, зокрема, чинним умовам євроінтеграції. Адаптація обліково-аналітичного забезпечення контролю витрат малих підприємств України до вимог міжнародних стандартів дозволить спростити процес входження вітчизняних підприємств до Єврозони.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розвитком обліково-аналітичного забезпечення малих підприємств займається незначне коло вітчизняних науковців, серед яких: Т.А. Гоголь та Н.І. Ніпорко, які досліджують переважно спрощену форму організації обліку малих підприємств [12], П.Й. Атамас, С.І. Дробязко, Т.М. Козир та С.Б. Холод досліджують питання обліку на малих підприємствах в контексті оподаткування [13], В.І. Юрчик розглядає розроб-

¹ Kyiv State Marine Academy named after Hetman Petro Konashevych Sagaydachnyi, Ukraine.

² Kyiv State Marine Academy named after Hetman Petro Konashevych Sagaydachnyi, Ukraine.

ку облікової політики в частині податкової оптимізації [15], Є.Д. Андреева аналізує загальну побудову звітності малих підприємств за МСФЗ [11]. В іноземній літературі значно більше уваги приділяється питанням обліку витрат на підприємствах малого і середнього бізнесу [16].

Невирішені частини проблеми. Незважаючи на наявність досліджень в даному напрямку, питання обліково-аналітичного забезпечення контролю витрат малих підприємств з точки зору фінансового та управлінського обліку досі залишається остаточно не розкритим та містить низку суперечностей.

Мета дослідження – сформувати адаптовану до вимог міжнародних стандартів звітності систему обліково-аналітичного забезпечення контролю витрат на малих підприємствах.

Основні результати дослідження. Формування системи обліково-аналітичного забезпечення контролю витрат на малих підприємствах створює необхідний інформаційний ресурс, що дозволяє приймати ефективні управлінські рішення. Побудова даної системи для цілей фінансового обліку малих підприємств в Україні регламентується нормативно-правовими актами, які визначають порядок застосування спрощеної форми оподаткування [2], обліку і звітності [4; 5; 8; 9].

Варіативність застосування загальної та спрощеної форм обліку, які в сучасних умовах зводяться до автоматизованої форми, пов'язана з вибором системи оподаткування (рис. 1).

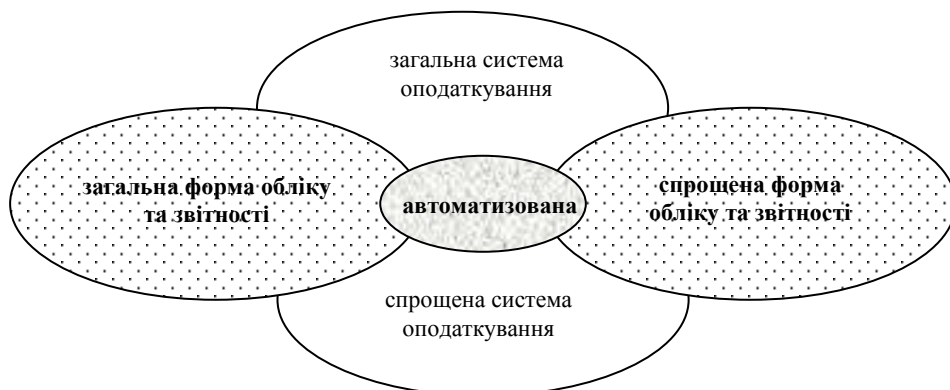


Рис. 1. Співвідношення форм обліку та систем оподаткування малих підприємств в Україні, побудовано на основі [3–7; 10; 11; 13]

Євроінтеграція України вимагає усунення суттєвих протиріч у законодавстві, що регулює порядок визнання та відображення витрат на малих підприємствах, максимальне наближення вітчизняних положень та методичних рекомендації до міжнародних стандартів.

На сьогодні в Україні суб'єкти господарювання – малі підприємства, які визнані такими відповідно до ст. 55 ГКУ [1] (менше 50 осіб найманих працівників та 10 млн євро річного доходу), можуть застосовувати спрощений план рахунків [9], скласти фінансову звітність за спрощеною формою [8], бути платниками єдиного податку або скористатись «податковими канікулами» згідно з ПКУ [2]. Для малих підприємств передбачено окремі форми обліко-

вих реєстрів та можливість їх заповнення, застосовуючи [4] і не застосовуючи подвійний запис [10]. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності – особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, встановлених п. 297.1 ПКУ, на сплату єдиного податку з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності [2]. Проте податкове законодавство жодним чином не пояснює порядок спрощеного оподаткування у разі застосування МСФЗ.

Регістри обліку витрат, що застосовуються в залежності від форми обліку, стандартів звітності та системи оподаткування, згруповані в табл. 1.

Таблиця 1. Варіанти обліку витрат на малих підприємствах України*

| Форми обліку | Регістри обліку | Форми звітності |
|---|--|---|
| Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 | | |
| Загальна форма | Журнал-ордер 5 і 5а. Облік витрат. Розділ I Журналу 5 і Журналу 5а за кредитом рахунків 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98 і розділ II Журналу 5 і 5а за кредитом рахунків з журналів 1, 2, 3, 4, 6. | Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), ф. 2 |
| Методичні рекомендації № 422 | | |
| Проста форма | Проста форма бухгалтерського обліку передбачає використання Журналу обліку господарських операцій | Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва, ф. 2-м Звіт про фінансові результати |
| Спрощена форма | Відомість 5-м Розділ I. Облік витрат Розділ II. Облік витрат на виробництво Оборотно-сальдова відомість | |
| Методичні рекомендації № 720 | | |
| Форма обліку без застосування подвійного запису | Журнал 4-мс обліку витрат Відомість 4.1-мс обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів | Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва, ф. 2-мс Звіт про фінансові результати |
| За МСФЗ для МСП | | |
| За Міжнародними стандартами | Не регламентується | Єдиний звіт про сукупний дохід або дві форми: звіт про прибутки та збитки і звіт про сукупний дохід |

* складено на підставі [2; 4–10].

Отже, для відображення витрат в обліку і звітності малі підприємства можуть використовувати Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку № 422 [5], що передбачають просту і спрощену форму обліку для заповнення фінансового звіту ф. 2-м. Методичні рекомендації № 720 [4] визначають систему реєстрів, порядок і спосіб реєстрації та узагальнення інформації в них без застосування подвійного запису для складання ф. 2-мс. Право на використання Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва мають підприємства, які ведуть спрощений облік доходів і витрат, відповідають критеріям п. 154.6 ПКУ (який на сьогодні вже втратив чинність), та юридичні особи – суб'єкти мікропідприємництва [5; 11; 13].

Згідно зі спрощеним планом рахунків [9], для обліку витрат малі підприємства використовують рахунки: 90 «Собівартість реалізації» для відображен-

ня інформації про виробничу собівартість реалізованої продукції, робіт, послуг та собівартість реалізованих товарів, 91 «Загальновиробничі витрати» для обліку накладних виробничих витрат та 96 «Інші витрати» для обліку інших витрат. Поряд з цим зазначено, що записи на рахунках обліку спрощеного Плану рахунків здійснюються відповідно до Інструкції до загального Плану рахунків [3], у якій залишилась без змін вимога, що суб'єкти малого підприємництва для обліку витрат можуть використовувати тільки рахунки класу 8. Крім того, Методичні рекомендації № 422 містять форми облікових регістрів, в яких залишились не тільки рахунки 84 і 85, а й застарілі назви рахунків 30, 40, рядки відрахування на пенсійне, соціальне забезпечення, надзвичайні витрати тощо.

Наявність протиріч у будь-якому разі призводить до порушень. На наш погляд, якщо підприємство застосовує спрощену форму обліку, складає звітність за П(С)БО 25, правильно застосовувати спрощений План рахунків і вести облік витрат на рахунках 90, 91 та 96.

За власним вибором малі підприємства можуть застосовувати загальну форму обліку і звітності за НП(С)БО 1 [6], проте в такому разі вони позбавляються права на спрощений режим оподаткування.

Незалежно від форми обліку, малі підприємства при визнанні та відображенні витрат в обліку і звітності керуються П(С)БО 16 [7].

Зарубіжна практика розглядає малі підприємства поряд з середніми. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих і середніх підприємств (МСФЗ для МСП) [10] широко регламентує порядок представлення інформації у фінансових звітах, дає визначення і наводить критерії визнання витрат.

Згідно з МСФЗ, визнання витрат є прямим наслідком визнання та оцінки активів і зобов'язань. Витрати визнаються підприємством у звіті про сукупний дохід (або у звіті про прибутки та збитки, у разі подання такого звіту), коли виникло таке зменшення майбутніх економічних вигід по відношенню до зменшення активу чи збільшення зобов'язання, яке можна достовірно оцінити.

Таким чином, за даними табл. 1 слухно зауважити, що в фінансовому обліку немає єдиного уніфікованого регістру обліку витрат, який надав би узагальнену інформацію для контролю витрат на малому підприємстві. Метою побудови облікових регістрів є складання фінансової звітності, що не завжди перетинається із завданням ефективного контролю витрат та їх управління.

З точки зору управлінського обліку обліково-аналітичне забезпечення контролю витрат розробляється кожним підприємством відповідно до вимог управління. Розширення облікової інформації поза регістрами бухгалтерського обліку є необхідною умовою ефективного управління витратами. Під впливом євроінтеграції, поряд з концепціями управління витратами: витратоутворюючих чинників, ланцюжка цінностей, альтернативності витрат, трансакційних витрат, стратегічного позиціонування, економічної доданої вартості (EVA), системи збалансованих показників тощо, розвивається сучасна концепція управління витратами за процесами, яка розподіляє калькулювання витрат на прямі витрати процесу та накладні витрати процесу й поєднує одразу декілька вищезгаданих концепцій. Відповідно до вимог сьогодення обліко-

во-аналітичне забезпечення контролю витрат малих підприємств повинне адаптуватись до сучасних концепцій управління витратами, в зв'язку з чим розроблено схему формування обліково-аналітичного забезпечення контролю витрат на малих підприємствах (рис. 2).



Рис. 2. Схема формування обліково-аналітичного забезпечення контролю витрат на малих підприємствах, авторська розробка

Бажання відповідати вимогам євроінтеграції вимагає реформ вітчизняної економічної системи, гармонізації бухгалтерського обліку до МСФЗ. Зарубіжна практика [16] розрізняє фінансовий облік, орієнтований на потреби складання звітності для зовнішніх користувачів, управлінський облік, що надає інформацію менеджерам для прийняття рішень, та облік витрат, який поєднує два попередні види, оскільки формує інформацію для планування і управління (управлінський облік) та визначає собівартість (фінансовий облік). Для підтримки розвитку вітчизняних підприємств малого бізнесу в умовах євроінтеграції необхідно передбачити механізм реалізації обліку витрат за МСФЗ, уніфікувати облікові реєстри з можливістю їх застосування для потреб контролю та форм звітності для прийняття ефективних управлінських рішень.

Висновки. Під час формування ефективного обліково-аналітичного забезпечення контролю витрат на малих підприємствах в умовах євроінтеграції слід врахувати наступне:

- усунути суперечності вітчизняного законодавства щодо облікового забезпечення контролю витрат;
- розширити ПСБО 25 таким чином, щоб враховувались не лише вимоги до фінансової звітності малих підприємств, а всі аспекти обліку малих підприємств у відповідності МСФЗ для МСП;

- застосовувати спрощений режим обліку і звітності не лише для малих, але й для середніх підприємств відповідно до МСФЗ;
- уніфікувати реєстри обліку витрат малих підприємств, щоб вони відповідали потребам не лише формування звітності, а й побудови системи ефективного управління витратами.

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV // zakon.rada.gov.ua.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // zakon.rada.gov.ua.
3. Про затвердження Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 // zakon.rada.gov.ua.
4. Про затвердження Методичних рекомендацій із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами: Наказ Міністерства фінансів України від 15.06.2011 № 720 // zakon.rada.gov.ua.
5. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами: Наказ Міністерства фінансів України від 25.06.2003 № 422 // zakon.rada.gov.ua.
6. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 // zakon.rada.gov.ua.
7. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318 // zakon.rada.gov.ua.
8. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»: Наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39 // zakon.rada.gov.ua.
9. Про затвердження спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 19.04.2001 № 186 // zakon.rada.gov.ua.
10. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ, МСФЗ для МСП, МСБО та тлумачення КТМФЗ) від 01.01.2012 зі змінами та доповненнями // zakon.rada.gov.ua.
11. *Андрєєва Є.Д.* Складання фінансової звітності малими підприємствами згідно з МСФЗ // Управління розвитком. – 2013. – №5. – С. 68–71.
12. *Гоголь Т.А., Ніпорко Н.І.* Спрощена форма організації бухгалтерського обліку для підприємств малого бізнесу (не платників ПДВ) без застосування подвійного запису // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – №11. – С. 3–17.
13. Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу / С.І. Дробязко, Т.М. Козир, С.Б. Холод; За заг. ред. П.Й. Атамаса – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 416 с.
14. *Пилипенко А.А.* Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства: Наук. видання. – Харків: ХНЕУ, 2007. – 276 с.
15. *Юрчик В.І.* Облікова політика підприємств малого бізнесу і оптимізація оподаткування: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 / МОНМС України, ЖДТУ. – Житомир, 2012. – 21 с.
16. *Rudjiya, K.* (2013). The Role of Accounting in small and medium-sized Enterprises. Kolegii Evropian Dukagijini.

Стаття надійшла до редакції 12.05.2015.