
БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657

DOI: <https://doi.org/10.32851/2708-0366/2022.11.14>

Матюха М.М.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри цифровізації та бізнес-консалтингу,
Київський національний університет технологій та дизайну
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7968-3777>

Matiykhа Mykola

Kyiv National University of Technologies and Design

ПОСТАНОВКА УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ АУТСОРСИНГУ

STATEMENT OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN OUTSOURCING CONDITIONS

У статті висвітлено питання формування системи управлінського обліку в умовах застосування зовнішнього аутсорсингу. Встановлено, що хронологічна послідовність досліджень управлінського обліку свідчить про наявні відхилення теоретико-методологічного змісту, який орієнтований на міжнародну практику, від вітчизняної методики ведення оперативного та виробничого обліку. Новітні дослідження методики становлення та ведення управлінського обліку в умовах аутсорсингу показали, що найбільш актуальні проблеми пов'язані з визнанням на практиці необхідності ефективної організації управлінського обліку та, як наслідок, достовірним визначенням його предмета та об'єктів. Такий стан речей ускладнює теоретичне та практичне тлумачення мети та завдань ведення управлінського обліку в умовах аутсорсингу. Розширення предметної площини управлінського обліку в умовах аутсорсингу відбувається за рахунок включення інформації, що формується в рамках комплексних показників для прийняття управлінських рішень щодо оптимізації прийняття управлінських рішень, доведено наявність прямого зв'язку управлінського обліку з податковим щодо інформації про розмір податків структурних підрозділів, що формуються аутсорсинговою компанією, що підлягає обробленню у системі управлінського обліку. При цьому через функції управління управлінський облік на рівні структурних підрозділів підприємства забезпечує одноманітний підхід до визначення складу витрат, що належать до тих чи інших виробничих процесів під час планування та обліку, контролю. Істотний вплив на постановку управлінського обліку, як було зазначено, справляє функція управління, реалізована через створення в умовах аутсорсингу раціональної економічно-організаційної структури, що впливає на формування інформаційних потоків для ефективного управління економічними суб'єктами.

Ключові слова: управлінський облік, управлінська звітність, методи обліку, аутсорсинг, інформаційний ресурс.

The issues of formation of a system of managerial accounting under the use of external outsourcing are highlighted. It has been established that the chronological sequence of management accounting research indicates the existing rejection of theoretical and methodological content, which is focused on international practice from the domestic methodology of conducting operational and industrial accounting. The latest studies of the methodology of formation and management of managerial accounting in outsourcing conditions showed that the most relevant problems are associated with recognition in practice the need for an effective management accounting organization and, as a result, a reliable definition of its subject and objects. Such a state of affairs makes it difficult and practical interpretation of the goal and tasks of managerial accounting in outsourcing. Expansion of the subject plane of management accounting under the conditions of outsourcing is due to the in-

clusion of information formed within the framework of comprehensive indicators for the adoption of managerial decisions on optimization of managerial decisions, proved to have a direct management of managerial accounting with tax in the part of information on the size of taxes of structural units, which formed by an outsourcing company to be processed in the management accounting system. In this case, through the functions of management accounting at the level of structural divisions of the enterprise provides a monotonous approach in determining the composition of expenses belonging to one or another production processes during planning and accounting, control. In addition, there is a discussion nature of the issue related to the main approaches to the definition of information limits of management accounting, which is determined by the organizational and functional structure of enterprise management, especially for holding structures, preservation of commercial secrets, the use of individual methodological instruments based on the specifics of corporate structures in the holding. For this type of enterprise, a complex management structure is characteristic, where the key areas of increasing the efficiency of work becomes optimizing costs in the use of innovative technologies that are characterized by high response to changes in changes occurring. In order to create accounting policies for managerial accounting purposes, first of all, it is necessary to develop a procedure for systematizing information about the structure of expenditure, amounts of income and the formation of financial results in individual areas of activity, taking into account the enlarged types of works (services), activities, articles, types of expenses, tariff components. The purpose of developing an optimal management decision. It is important to ensure the process of informing interested users by developing relevant internal reporting, which acts as a feedback. Significant influence on managerial accounting, as indicated there is a management function implemented through the creation of a rational economic-organizational structure in the context of outsourcing, which affects the formation of information flows for effective management of economic entities.

Key words: management accounting, management reporting, accounting methods, outsourcing, information resource.

Постановка проблеми. Порядок систематизації інформації в управлінському обліку пов'язаний з великою кількістю невирішених питань, які пов'язані не лише з методикою ведення управлінського обліку, але й з визначенням його предметного змісту, що згодом впливає на сучасне формування методичного облікового забезпечення. Становлення теоретичної бази дослідження управлінського обліку на вітчизняному рівні традиційно ґрунтується на дослідженнях, пов'язаних із розробленням прикладного оперативного та виробничого обліку. Водночас законодавством передбачено можливу передачу облікових функцій підприємства сторонній особі, тобто фактично відбувається передача обов'язків, що покладаються на бухгалтерію підприємства, спеціалізованій компанії щодо забезпечення обліку на умовах аутсорсингу. Аутсорсинг (від англ. "outsourcing", дослівно «використання чужих ресурсів») означає передачу на договірній основі традиційних функцій підприємства зовнішнім виконавцям, що спеціалізуються на відповідних видах діяльності.

Такий стан речей зумовлює перегляд системи організації та методики формування, передачі та використання облікової інформації, оскільки для прийняття тактичних і стратегічних управлінських рішень важливо мати правильні і своєчасно візуалізовані дані, які підлягають моніторингу щодо результативності функціонування підприємства, його податкового навантаження у розрізі структурних підрозділів суб'єкта господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Інформаційне забезпечення управління підприємством визначається високим рівнем розвитку фундаментальних досліджень. У цьому напрямі відомі роботи таких учених, як С.Ф. Голов [1], С.І. Головацька [2], Н.Й. Радіонова [3], М.І. Скрипник [4], які створюють теоретичну базу для проведення подальших досліджень задля забезпечення методичної бази, що сприяє найбільш ефективному прийняттю рішень на основі даних управлінського обліку.

Формулювання цілей статті. Не применшуючи внесок наявних напрацювань із питань теоретичного розвитку обліку та формування звітності, зазначаємо, що залишаються не вирішеними й потребують подальшого дослідження питання управління інформаційними ресурсами підприємства в умовах застосування аутсорсингу, проблеми організаційного та методичного забезпечення користувачів інформації.

Виклад основного матеріалу. Одним із затребуваних та поширених видів аутсорсингу є ведення бухгалтерського, податкового, управлінського обліку та складання звітності в повному обсязі або передача аутсорсеру окремих функцій, наприклад, розрахунку заробітної плати, ПДФО, обов'язкових внесків у позабюджетні фонди, складання звітності з МСФЗ, податкове консультування.

Хронологічна послідовність досліджень управлінського обліку свідчить про наявність відхилення теоретико-методологічного змісту, який орієнтований на міжнародну практику, від вітчизняної методики ведення оперативного та виробничого обліку. Новітні дослідження методики становлення та ведення управлінського обліку в умовах аутсорсингу показали, що найбільш актуальні проблеми пов'язані з визнанням на практиці необхідності ефективної організації управлінського обліку та, як наслідок, достовірним визначенням його предмета та об'єктів. Такий стан речей ускладнює теоретичне та практичне плумачення мети та завдань ведення управлінського обліку в умовах аутсорсингу.

Відповідно до проведених досліджень, що базуються на ринкових потребах підприємницьких структур у галузі управлінського обліку в сучасних умовах розвитку аутсорсингових відносин, межі сфери його застосування досі недостатньо чітко визначені, а саме економічна сутність, місце у системі управління, предмет та об'єкти управлінського обліку.

Формування предметної сфери управлінського обліку у таких умовах здійснюється у таких двох площинах, наповнення яких взаємопов'язане зі специфікою розуміння постановки управлінського обліку:

- за зовнішніми нормами: або на нормативному рівні, який має обмеження щодо регульованих об'єктів обліку, наприклад, у США та Франції; або на рівні створення громадських установ, у яких здійснюється добровільна сертифікація обліковців із постановки та ведення управлінського обліку;

- за внутрішніми корпоративними стандартами суб'єктів господарювання.

Дослідження нормативних джерел [5] свідчить про те, що організація та методика управлінського обліку не входять до законодавчого регулювання. Проте наявні окремі нормативні акти щодо регулювання обліку витрат підприємств, їх класифікації, формування та порядку відображення інформації у звітності, а також використання окремих методів калькулювання собівартості продукції (послуг, робіт). Вітчизняний рівень запровадження управлінського обліку передбачає процес ідентифікації, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та подання фінансової та виробничої інформації, на підставі якої керівництвом підприємства приймаються оперативні та стратегічні рішення. Ця характеристика управлінського обліку заснована на міжнародних стандартах формування показників фінансової звітності. Вітчизняні підприємства за аналогією із світовим досвідом визначають управлінський облік, акцентуючи увагу на ідентифікації, формуванні, процесі накопичення та передачі інформації. З іншого боку, до предмета управлінського обліку відносять проведення аналізу (оброблення) облікових даних, здійснення підготовки, проведення інтеграційних робіт, що справляють вплив на формування показників фінансової звітності, задля планування, оцінювання та контролю виробничої діяльності, а також визначення ефективності використання ресурсів. Слід зазначити, що у вітчизняній економічній літературі існує безліч дискусійних точок зору, які можна поділити на широке та вузьке розуміння предмета управлінського обліку.

Постановка системи управлінського обліку в умовах аутсорсингу визначає властиву специфіку, що виявляється у таких якісних характеристиках облікових даних суб'єкта економічної діяльності:

- орієнтація на запити внутрішніх користувачів, що виконують обов'язки в процесі закупівлі, виробництва, продажу продукції (робіт, послуг);

- організація основної та допоміжної діяльності за власною ініціативою;

- виявлення, систематизація та класифікація відхилень від ключових індикаторів діяльності;

- факти не обов'язкового документального обґрунтування господарського життя;
- спрямованість на рішення управлінських завдань, пов'язаних із формуванням різноманітної асортиментної лінійки продуктів (робіт, послуг) із визначенням граничної суми витрат під час виробництва та її реалізації;
- максимальна оперативність прийняття рішень;
- необхідність визначення не тільки фактичних величин, структурних показників, що враховуються, а також їх похідних розрахункових, планових та прогнозних величин;
- застосування грошово-натуральних вимірників, вимірників часових витрат, показників трудомісткості;
- задоволення вільної інтерпретації вибору структури витрат.

Крім того, мають дискусійний характер питання, пов'язані з основними підходами до визначення інформаційних меж управлінського обліку, що обумовлюється організаційно-функціональною структурою управління підприємств, особливо для холдингових структур, збереженням комерційної таємниці, застосуванням індивідуальних методичних інструментів, заснованих на специфіці діяльності корпоративних структур у холдингу. Для таких підприємств характерна складна управлінська структура, де ключовими напрямками підвищення ефективності роботи стає оптимізація витрат в умовах використання інноваційних технологій, які характеризуються високою оперативністю реагування на зміни, що відбуваються. При цьому, як показали дослідження заявленої проблематики, важливими етапами постановки управлінського обліку у таких структурах є такі.

1) Розроблення оптимального класифікатора статей управлінського обліку витрат, що забезпечує уніфікацію управлінського та бухгалтерського обліку витрат та управлінської звітності, у тому числі бюджетних форм. З огляду на те, що формування Звіту про фінансові результати стосовно витрат здійснюється в аналітичному розрізі за видами діяльності, а вид діяльності є аналітичною статтею витрат, під час побудови управлінського обліку необхідно враховувати забезпечення сумісності даних управлінського та бухгалтерського обліку не лише на рівні закриття періоду, але й на кожному рівні розподілу витрат (дирекція, філія, підприємство загалом).

2) Створення та супровід системи ведення нормативно-довідкової інформації, яка забезпечує контроль цілісності та логічної відповідності даних різних інформаційних довідників.

3) Забезпечення відповідності облікової системи витрат по структурних підрозділах.

4) Формування оперативної управлінської звітності підприємства за галузевими службами та функціональними вертикалями.

Все це дасть змогу забезпечити інформаційну прозорість у сфері прийняття ефективних управлінських рішень щодо ціноутворення для мінімізації експлуатаційних витрат, знизити податкове навантаження. Під час аутсорсингу управлінський облік має забезпечувати параметри положення облікової політики підприємства як щодо сегментів структурних одиниць, так і щодо видів діяльності. Під час вирішення питань постановки управлінського обліку необхідно врахувати такі питання:

- створення оперативної та раціональної інтегрованої вертикальної системи управління з організації обліку (бухгалтерського, податкового, управлінського) з подальшим формуванням як зовнішньої, так і внутрішньої звітності;

- розмежування рівнів відповідальності між структурними одиницями та безпосередньо центрами відповідальності на їх різних рівнях під час створення та оброблення первинних документів, облікових реєстрів та форм звітності;

- організація єдиного інформаційного простору з підвищенням ефективності сучасних облікових технологій, що впроваджуються (зокрема, використовується задля підвищення оперативності оброблення первинної облікової інформації, впровадження для кожного структурного підрозділу єдиної корпоративної автоматизованої системи управління фінансами та ресурсами);

- підвищення достовірності зведеної бухгалтерської звітності, що складається за правилами вітчизняних та міжнародних стандартів обліку та звітності;

- спрощення та прискорення інтеграції створюваних нових пов'язаних осіб у функціонуючу не тільки управлінську структуру, але й облікову структуру;
- підвищення гнучкості обліково-аналітичних функцій;
- організація ефективної системи внутрішнього контролю;
- підтримання високого рівня професіоналізму управлінського персоналу структурних одиниць шляхом проведення щорічної переатестації чи підвищення кваліфікації працівників підприємства.

У зв'язку зі створенням організаційної вертикальної структури виникає потреба у формуванні облікової політики задля управлінського обліку, оскільки ці структури можуть застосовувати різні методики щодо його ведення. Задля створення облікової політики для досягнення цілей управлінського обліку насамперед необхідно розробити порядок систематизації інформації про структуру витрат, сум доходів та формування фінансових результатів за окремими сферами діяльності з огляду на укрупнені види робіт (послуг), види діяльності, статті, види витрат, тарифні складові частини для вироблення оптимального управлінського рішення. При цьому важливо забезпечити процес інформування зацікавлених користувачів шляхом розроблення відповідної внутрішньої звітності, яка виконує роль зворотного зв'язку. Визначаючи процес зворотного зв'язку, виявляємо, що функції управління (планування, організація, оперативне регулювання, контроль) реалізуються через процес калькулювання у розрізі видів діяльності, що встановлюються підрозділами підприємства; процес формування бюджетів на всіх рівнях філій у розрізі видів діяльності; процес зіставлення витрат і доходів, планових та фактичних показників у розрізі видів діяльності; процес визначення фінансових результатів та рентабельності у розрізі видів діяльності.

Під час використання аутсорсингу функції управління реалізуються в системі управлінського обліку шляхом прямого та зворотного зв'язку. Управлінський облік має прямий зв'язок не лише з бухгалтерським та статистичним обліком для управління діяльністю економічного суб'єкта, але й з податковим обліком, оскільки податки та збори є витратами, які є предметом управлінського обліку та підлягають оптимізації та мінімізації, відображенню у бюджетах (операційному бюджеті та бюджеті руху грошових коштів), включенню до бізнесу-плану реалізації стратегічної мети підприємства.

Одержувана у межах цих видів обліку інформація систематизується у показниках управлінської звітності, що надають представники аутсорсингової компанії. За таких умов зв'язок управлінського обліку з функціями управління дає можливість визначити його методи, що залежать від функцій управління, а саме методи фінансового та управлінського обліку, методи бюджетування, методи аналізу, контролю та оперативного управління.

Щодо використання елементів методів фінансового, управлінського та податкового обліку, то до них слід віднести такі:

- первинний облік витрат та доходів у розрізі видів діяльності та тарифів як самого підприємства, так і його структурних підрозділів;
- калькулювання видів діяльності підприємства, укрупнених видів робіт та тарифів;
- угруповання та реєстрація витрат у розрізі видів діяльності підприємства, його територіальних та структурних підрозділів, функціональних філій, а також витрат на види робіт (послуг) та інших витрат у розрізі тарифів;
- формування внутрішньої закритої звітності про витрати у розрізі видів діяльності підприємства, його територіальних та структурних підрозділів, функціональних філій, а також про витрати за видами діяльності та інших витрат у розрізі тарифів;
- угруповання та реєстрація доходів від перевезень за їх видами, тарифами, видами діяльності всього підприємства та його територіальних та функціональних філій, структурних підрозділів;
- формування внутрішньої закритої звітності про доходи у розрізі видів діяльності підприємства, його територіальних та структурних підрозділів, функціональних філій, а також про доходи за видами перевезень та інші доходи в розрізі тарифів;

– формування внутрішньої закритої звітності про фінансові результати за видами діяльності.

Нині процес взаємопроникнення інформації, що формується в результаті реалізації різних функцій управління, розглядається на рівні обліково-контрольного забезпечення управління.

Висновки. Таким чином, розширення предметної площини управлінського обліку в умовах аутсорсингу відбувається за рахунок включення інформації, що формується в рамках комплексних показників для прийняття управлінських рішень щодо оптимізації прийняття управлінських рішень, доведено наявність прямого зв'язку управлінського обліку з податковим щодо інформації про розмір податків структурних підрозділів, що формується аутсорсинговою компанією, що підлягає обробленню у системі управлінського обліку. При цьому через функції управління управлінський облік на рівні структурних підрозділів підприємства забезпечує одноманітний підхід до визначення складу витрат, що належать до тих чи інших виробничих процесів під час планування та обліку, контролю. Істотний вплив на постановку управлінського обліку, як було зазначено, справляє функція управління, реалізована через створення в умовах аутсорсингу раціональної економічно-організаційної структури, що впливає на формування інформаційних потоків для ефективного управління економічними суб'єктами.

Список використаних джерел:

1. Голов С.Ф. Управлінський облік : підручник. Київ : Центр навчальної літератури, 2018. 534 с.
2. Головацька С.І., Куцик П.О. Теоретико-методичні засади обліково-інформаційного забезпечення стратегічного управління витратами. *Підприємництво і торгівля* : збірник наукових праць / редакц. кол.: П.О. Куцик, В.В. Алопій, Б.Б. Семак та ін. Вип. 25. Львів : вид-во ЛТЕУ, 2019. С. 25–33.
3. Скрипник М.І., Матюха М.М. Проблеми візуалізації бухгалтерських даних з метою проведення фінансового аналізу. *Проблеми інтеграції освіти, науки та бізнесу в умовах глобалізації* : матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції, м. Київ, 8 жовтня 2021 року. Київ : КНУТД, 2021. С. 81–82.
4. Радіонова Н.Й. Управління затратами підприємства у кризових умовах господарювання. *Фінансове забезпечення розвитку суб'єктів підприємництва реального сектору економіки* : колективна монографія / за заг. ред. В.П. Ільчука. Чернігів : ЧНТУ, 2017. С. 99–108.
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV / Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

References:

1. Gholov S.F. (2018) *Upravlinsjkyj oblik: pidruchnyk* [Center for Educational Literature]. Kyiv: Tsentr navchalnoi literatury, p. 534.
2. Gholovacjka S.I., Kucyk P.O. (2019) *Teoretyko-metodychni zasady oblikovo-informacijnogho zabezpechennja strategichnogho upravlinnja vytratamy* [Entrepreneurship and trade: collection of scientific works]. Lviv: vyd-vo LTEU, vol. 25, pp. 25–33.
3. Skrypnyk M.I., Matjukha M.M. (2021) *Problemy vizualizaciji bukhghaltersjkykh danykh z metoju provedennja finansovogho analizu* [Materials of the III International Scientific and Practical Conference “Problems of Integration of Education, Science and Business in Globalization”]. Kyiv: KNUUD, pp. 81–82.
4. Radionova N.J. (2017) *Upravlinnja zatratamy pidpryjemstva u kryzovykh umovakh ghospodarjuvannja* [Financial support for the development of entrepreneurship of the real sector of the economy: collective monograph]. Chernigov: CMNTU, pp. 99–108.
5. *Pro bukhghaltersjkyj oblik ta finansovu zvitnistj v Ukrajinі: Zakon Ukrajinjy vid 16.07.1999 roku № 996-XIV (v redakciji vid 01.07.2018) / Verkhovna Rada of Ukraine*. Retrieved from: <http://zakon2.rada.gov.ua/Laws/show/996-14>