

Особливості організації управлінського обліку на ІТ-підприємствах

(Представлено: д.е.н., проф. Лаговська О.А.)

Актуальність дослідження полягає в необхідності визначення специфічних характеристик діяльності ІТ-підприємств, що визначають особливості організації управлінського обліку. За умови його належної організації можна досягнути збільшення показників фінансових результатів. Для проведення дослідження використано загальнонаукові методи пізнання, метод групування даних, системний підхід.

У статті обґрунтовано випадки, в яких є необхідність для впровадження системи управлінського обліку на ІТ-підприємстві. Визначено основні особливості діяльності підприємств цієї сфери (незначна частка матеріальних витрат у структурі собівартості послуг у сфері ІТ; необхідність високотехнологічної бази, своєчасне оновлення технічного та програмного забезпечення відповідно до темпів росту ІТ; високоризикова діяльність; можливість віддаленої роботи працівників без втрати продуктивності праці) та відображено їх вплив на організацію управлінського обліку. Значна увага приділена організації обліку витрат залежно від моделей організації бізнесу ІТ-підприємства, зокрема рекомендовано їх відображення, виходячи з індивідуальної участі кожного фахівця в конкретному ІТ-проекті.

На основі порівняння моделей ціноутворення Fixed Price та Time&Materials (за такими ознаками, як сутність, визначення бюджету, терміни розробки ІТ-проекту, переваги та недоліки) відображено вимоги до управлінської звітності. Наведено рекомендації щодо вибору програмного продукту для ведення управлінського обліку на ІТ-підприємстві. Організація управлінського обліку відповідно до визначених особливостей сприятиме оперативному отриманню інформації, необхідної в процесі прийняття управлінських рішень.

Ключові слова: ІТ-підприємство; управлінський облік; витрати; організація обліку.

Актуальність теми. Сфера ІТ-індустрії в Україні протягом останніх років демонструє сталі показники розвитку. Країна посідає 20 місце в 2019 році AT Kearney Global Services Location Index з найпривабливіших напрямів аутсорсингу [7]. Відповідно до даних Звіту про ринок ІТ в Україні (2019), підготовленого сервісною компанією з розробки програмного забезпечення N-iX, в країні функціонує понад 1600 компаній, що займаються розробкою програмного забезпечення, та працює понад 185000 розробників програмного забезпечення [9]. В цілому українська ІТ-галузь зростає на 26 %. Такі дані свідчать про необхідність приділення уваги питанням ефективного управління діяльністю ІТ-підприємств, які згідно з призначенням проводять діяльність у сфері інформаційних технологій та програмування. Відповідно бухгалтерський облік на підприємствах цієї сфери має свої специфічні риси. Управлінський облік, який є складовою частиною бухгалтерського обліку, також має свої особливості. Для забезпечення ефективності його впровадження необхідне чітке окреслення цих особливостей, проте аналіз наукової літератури та вивчення практичного досвіду показало, що таким питанням саме в сфері ІТ увага практично не приділяється.

Аналіз останніх досліджень та публікацій, на які спирається автор. Питання організації управлінського обліку неодноразово порушувалися в працях науковців, зокрема П.О. Куцик, О.А. Лаговської, Л.В. Нападовської, Л.М. Яременко. Окремі аспекти управлінського обліку для ІТ-підприємств, зокрема в частині витрат, наведено в праці О.В. Шаповал та Д.В. Тулинової. Незважаючи на значні напрацювання в питаннях управлінського обліку, визначення науковцями його особливостей саме щодо сфери ІТ залишається актуальним.

Метою статті є визначення особливостей впровадження системи управлінського обліку на ІТ-підприємствах, виходячи зі специфічних характеристик їх діяльності.

Викладення основного матеріалу. Управлінський облік – це система збору інформації, яка забезпечує керівництво максимально повними даними, необхідними для ефективної роботи ІТ-підприємства. Часто впровадження управлінського обліку на ІТ-підприємстві відбувається з ініціативи вищого керівництва, якому не вистачає конкретних даних. Саме топменеджери і є основними користувачами інформації. Розробка і впровадження системи управлінського обліку на ІТ-підприємстві вимагають чимало зусиль і часу (на великих підприємствах цей процес може зайняти кілька місяців) і не відразу дають результати. Необхідним будуть витрати часу як на апробування системи, так і на накопичення інформації, яка допоможе скорегувати систему вже під час її впровадження.

Проте необхідність впровадження управлінського обліку розуміють керівники не всіх ІТ-підприємств. Погоджуємося з тим, що для невеликих підприємств (з незначною кількістю операцій) витрати коштів для побудови системи управлінського обліку може бути недоцільно. Проте нехтувати таким інструментом для забезпечення ефективного прийняття управлінських рішень не потрібно. Однозначно можна стверджувати, що управлінський облік необхідний для ІТ-підприємств, які відповідають хоча б одній із характеристик:

- здійснюють велику кількість різних операцій;
- займаються різними видами діяльності в межах своєї сфери (виготовлення програмного забезпечення на продаж, надання послуг з його розробки, розробка програмно-апаратних комплексів);
- виконують мультивалютні ІТ-проекти;
- потребують ефективного прогнозування;
- мають велику питому вагу дебіторської чи кредиторської заборгованості.

Діяльність підприємств в сфері ІТ має свою специфіку порівняно з іншими сферами, зокрема матеріального виробництва, що відповідно потребує врахування під час побудови управлінського обліку на таких підприємствах. Саме тому систематизовано основні особливості діяльності підприємств цієї сфери (табл. 1).

Таблиця 1

*Вплив особливостей діяльності ІТ-підприємств на організацію управлінського обліку
(доповнено на основі [5])*

№ з/п	Особливості діяльності ІТ-підприємств	Вплив на процес формування інформації управлінського обліку
1	Незначна частка матеріальних витрат у структурі собівартості послуг в сфері ІТ	Переважання в структурі собівартості витрат на оплату праці та амортизацію
2	Необхідність високотехнологічної бази, своєчасне оновлення технічного та програмного забезпечення відповідно до темпів росту ІТ	Коректний розрахунок очікуваного строку експлуатації обладнання та програмного забезпечення
3	Високоризикова діяльність	1. Чіткий порядок усунення виявлених помилок, погоджений із замовниками. 2. Формування резервів. 3. Обчислення вартості послуг за кожним етапом розробки програмного забезпечення
4	Можливість віддаленої роботи працівників без втрати продуктивності праці	1. Наявність спеціального програмного забезпечення для відстеження роботи працівників. 2. Постійний контроль за звітуванням працівників щодо виконаних завдань

Наведені особливості обумовлюють необхідність управлінського обліку за бізнес-процесами, спрямованого на своєчасне отримання управлінської інформації для прийняття ефективних рішень в умовах конкуренції ІТ-підприємств.

Враховуючи напрацювання науковців (О.О. Гібельнева [2]) та визначені особливості діяльності ІТ-підприємств, до складу основних умов формування системи управлінського обліку, які необхідно виконувати під час розробки, постановки та реалізації системи управлінського обліку на цих підприємствах, зарахуємо:

- визначення меж інформаційного забезпечення системи управлінського обліку;
- забезпечення гнучкості інструментів системи управлінського обліку;
- затвердження переліку центрів відповідальності (центрів витрат);
- науково обґрунтована класифікація витрат;
- розробка порядку визначення та обліку витрат, пов'язаних з усуненням виявлених помилок;
- організація обліку витрат для формування собівартості послуг;
- розробка системи рахунків та аналітичних розрізів для оперативного управлінського обліку;
- визначення засобів автоматизації системи управлінського обліку.

Дотримання наведених умов дозволить розробити та впровадити в діяльність ІТ-підприємств систему управлінського обліку, яка буде сприяти прийняттю ефективних управлінських рішень.

Саме управлінський облік, на відміну від фінансового, охоплює різні аспекти діяльності ІТ-підприємства, оцінені як вартісними, так і кількісними показниками. Взагалі система управлінського обліку є найбільш ємною системою на ІТ-підприємстві, в ній обробляється найбільша кількість інформації. Також використовуються підсумкові показники податкового обліку, наприклад, для

визначення податкових резервів і оптимізації оподаткування. Крім того, застосовується інформація оперативного обліку діяльності функціональних підрозділів, а також планові, прогнозні, оціночні дані, відомості про стан ринку і конкурентів тощо [4].

Ведення управлінського обліку на IT-підприємстві враховує:

- управління витратами;
- планування в розрізі поточної, фінансової та інвестиційної діяльності;
- прогнозування внутрішніх і зовнішніх факторів, що впливають на діяльність IT-підприємства;
- збір та систематизацію фактичних даних за звітний період;
- складання управлінської звітності;
- внутрішній контроль;
- аналіз (розробку і нормування) оціночних і порівняльних показників;
- підготовку інформації для прийняття управлінських рішень.

Основні цілі управлінського обліку IT-підприємства:

- 1) забезпечити повну прозорість взаєморозрахунків з клієнтами;
- 2) забезпечити повну прозорість взаєморозрахунків всередині команди;
- 3) розуміти в кожен конкретний момент часу, хто, які завдання і для кого виконує;
- 4) забезпечити фіксацію внутрішніх і зовнішніх формальних та неформальних домовленостей щодо термінів та оціночних (максимальних) трудовитрат на виконання завдань;
- 5) скоротити «непродуктивні» трудовитрати на підготовку звітної документації для клієнтів (рахунки, акти, таймшит тощо);
- 6) мати можливість аналізувати фінансові результати виконуваних робіт [6].

Шаповал О.В. та Тулінова Д.В. [6], враховуючи специфіку діяльності, відносно моделі організації бізнесу IT-підприємства поділяють на підприємства, які надають послуги IT-аутсорсингу чи інший вид регулярних послуг, пов'язаних з використанням інформаційних технологій; підприємства, зайняті в розробці «штучного» (під конкретного замовника) програмного забезпечення. Відповідно науковці вирізняють в їх розрізі окремі види управлінського обліку, а точніше описують специфіку організації обліку витрат. Так для першого виду IT-підприємств можливим є варіанти організації роботи:

1) коли всі ресурси IT-підприємства спрямовані на один проект;

2) коли є чіткий поділ щодо приналежності ресурсів до конкретного проекту. Ця модель не становить інтересу в межах вивчення специфіки обліку витрат IT-галузі, оскільки ідентична багатьом іншим областям.

Другий вид IT-підприємств (зайняті в розробці «штучного» (під конкретного замовника) програмного забезпечення) мають найбільшу маржинальність і більш складну (специфічну для IT-галузі) модель управлінського обліку. У зв'язку з цим вивчення специфіки управлінського обліку доцільно проводити саме на основі підприємств цього виду. У підприємств, що займаються розробкою програмного забезпечення і реалізацією інфраструктурних проектів, будь-який ресурс (співробітник відділу) може бути задіяний у різних проектах, причому різною мірою одночасно. Тому облік витрат у таких IT-підприємствах має вестися, виходячи не із загальної собівартості робіт всього персоналу, а з індивідуальної участі кожного фахівця в конкретному проекті.

Побудова обліку витрат та ціноутворення – це складна ділянка, яка вимагає комплексного підходу як з позиції облікового, так і управлінського персоналу. Так Н.П. Лещик [3, с. 25] визначає це питання як одне з основних серед проблем обліку та аналізу діяльності IT-підприємств та розкриває його такими проблемними аспектами, як:

- розподіл власне IT-продукту та його матеріального носія;
- визначення обґрунтованості та ефективності витрат на створення IT-продукту;
- вибір методу калькулювання собівартості IT-продукту;
- включення до вартості IT-продукту витрат на використання вже наявних IT-продуктів як частин створеного продукту та/або засобів виробництва;
- визначення рівня готовності IT-продукту та облік його незавершеного виробництва;
- формування достовірної інформації про витрати на створення IT-продукту на рахунках обліку з врахуванням міжнародних та вітчизняних стандартів.

Частково ці питання вирішуються саме за належної організації управлінського обліку, проте також існують питання, що мають бути врегульовані управлінським персоналом та стануть основою для належної побудови системи управлінського обліку. Зокрема, це вибір моделей ціноутворення (табл. 2), від яких в подальшому буде залежати розробка управлінської звітності, будова аналітичних рахунків тощо.

Порівняння моделей ціноутворення, які найчастіше використовуються в ІТ-сфері

№ з/п	Ознака	Модель ціноутворення	
		Fixed Price	Time&Materials
1	Сутність	Модель проектної розробки, коли замовник та менеджер проекту визначають у технічному обсязі весь обсяг робіт, узгоджують фіксований бюджет та якісні терміни реалізації проекту	Модель, яка передбачає, що коли ціна, яку сплачує замовник, відображає фактичний час, витрачений працівниками виконавця (розробниками, менеджерами проектів, керівниками команд), їх погодинні тарифи та ресурси, використані в процесі
2	Визначення бюджету	Затверджується перед початком виконання робіт	Погодинні норми праці попередньо узгоджуються замовником та підрядником. Ціна формується з кількості часу, витраченого командою розробників на конкретний проект, та витрат на використані матеріали [8]
3	Терміни розробки ІТ-проекту	Затверджуються перед початком виконання робіт	Є гнучкими
4	Недоліки	1. Недостатній рівень гнучкості (зміна вимог проекту в процесі розробки вимагає додаткової оплати від замовниками. 2. Менша відповідальність (розробники виконують напрямки, описані в технічній специфікації проекту; участь замовника мінімальна)	Невизначеність бюджету та термінів
5	Переваги	1. Чіткі витрати. 2. Обмеження у часовому інтервалі. 3. Передбачуваність процесу. 4. Простота управління	1. Гнучкість проекту. 2. Високий рівень відповідальності виконавця. 3. Миттєвий запуск ІТ-проекту з подальшим доопрацюванням окремих функцій

Порівняння найбільш використовуваних методів ціноутворення в сфері ІТ показує, що недоліки одного методу практично усуваються та стають перевагами для іншого. Так, наприклад, за умови використання Fixed Price ризики за несвоєчасне виконання робіт покладаються на ІТ-підприємство. Тому під час розробки управлінської звітності необхідно робити акцент на етапах виконання ІТ-проекту та чітко контролювати виконання запланованого обсягу робіт на контрольні дати. Використання Time&Materials вимагає приділення уваги якості виконаних робіт, а також контролю за вже здійсненими витратами та їх порівнянню із сумою, яку попередньо могли обумовити із замовником як граничну. Крім того, в звітності, яка розроблюватиметься для цього методу ціноутворення, також слід наводити інформацію щодо погодження коригувань із замовником (зокрема, дата, відповідальна особа тощо). Незалежно від застосовуваних моделей важливо мати систему управлінського обліку, яка показує загальний бюджет, що уже зроблено, яка кількість годин за цим ІТ-проектом відпрацьована.

Для досягнення позитивних результатів в організації управлінського обліку Н.В. Васюк рекомендує звернути увагу на спосіб автоматизації такого обліку, на створення служби, яка буде займатися управлінським обліком та розробкою структури управлінських звітів [1]. Дослідник виокремлює п'ять груп програм, що автоматизують управлінський облік і формують управлінську звітність, зокрема:

- 1) електронні таблиці;
- 2) програми бухгалтерського обліку, що суміщають у собі функції з ведення управлінського обліку;
- 3) власні розробки;
- 4) ERP-системи;
- 5) звичайна програма для ведення бухгалтерського обліку, самостійно налаштована під управлінський облік.

Кожна з наведених груп має свої переваги та недоліки, що визначає можливості її застосування для конкретного підприємства, зокрема і в сфері ІТ. На нашу думку, вирішення такого організаційного

питання, як вибір програмного забезпечення для ведення управлінського обліку має відбуватися з врахуванням таких факторів, як форма організації бухгалтерського обліку та розмір ІТ-підприємства. Якщо підприємство невелике, то витратити кошти на великі системи недоцільно. На початкових етапах для цілей планування та обліку можна використовувати електронні таблиці (MS Excel, Google Sheets). Зі зростанням керівництву ІТ-підприємства необхідно буде вирішувати питання щодо автоматизації цього процесу. На сучасному етапі на ринку представлено багато програмних продуктів для цих цілей, зокрема, розробки на базі BAS, а також спеціалізовані рішення Ахарта, Navision, SAP тощо.

Проте на вибір програмного продукту значно впливає прийнята форма обліку. Якщо ведення обліку передане на аутсорсинг (що є характерним для малих та середніх ІТ-підприємств), то питання вибору програми для цілей управлінського обліку визначається зовнішнім суб'єктом, що здійснюватиме облікові функції. В такому випадку з керівництвом ІТ-підприємства слід погодити спосіб передачі інформації.

Висновки. Таким чином, при організації управлінського обліку на ІТ-підприємстві необхідно враховувати їх моделі ведення бізнесу. З цим не можемо не погодитися, адже чітке розуміння процедури роботи ІТ-підприємства дозволить визначити оптимальну кількість та розрізи аналітики, які забезпечать не тільки своєчасне задоволення інформаційних потреб, але й прискорять розрахунок собівартості ІТ-проєкту. Сформована на основі наведених рекомендацій система управлінського обліку буде відповідати вимогам управлінського персоналу щодо забезпечення точною, достовірною інформацією щодо діяльності ІТ-підприємства з необхідним рівнем її деталізації та періодичності представлення.

Перспективами подальших досліджень є розробка системи управлінської звітності ІТ-підприємства.

Список використаної літератури:

1. Васюк Н.В. Методологія організації управлінського обліку на підприємстві / Н.В. Васюк // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2013. – Вип. 1. – С. 40–45.
2. Гибельнева Е.А. Особенности формирования системы управленческого учета расходов телекоммуникационных компаний / Е.А. Гибельнева // Инновации и инвестиции. – 2015. – № 7 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-formirovaniya-sistemy-upravlencheskogo-ucheta-rashodov-telekommunikatsionnyh-kompaniy>.
3. Лецик Н.П. Проблемы учета и анализа деятельности ИТ-компаний на современном этапе развития / Н.П. Лецик // Бухгалтерский учет и анализ. – 2015. – № 10. – С. 21–26.
4. Молвинский А. Управленческий учет: как разработать и внедрить / А.Молвинский // Финансовый директор. – 29 июля 2019 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://www.fd.ru/articles/2593-upravlencheskiy-uchet-na-predpriyatii-kak-razrabotat-i-vnedrit->.
5. Туякова З.С. Современные виды инфокоммуникационной деятельности и их влияние на специфику организации управленческого учета / З.С. Туякова, Т.В. Черемушникова // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 11 (305) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://cyberleninka.ru/article/n/sovremennye-vidy-infokommunikatsionnoy-deyatelnosti-i-ih-vliyanie-na-spetsifiku-organizatsii-upravlencheskogo-ucheta>.
6. Шаповал Е.В. Особенности управленческого учета в ИТ-компаниях / Е.В. Шаповал, Д.В. Тулинова // Вестник ГУУ. – 2014. – № 10 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-upravlencheskogo-ucheta-v-it-kompaniyah>.
7. Digital resonance: the new factor influencing location attractiveness. The 2019 Kearney Global Services Location Index [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://www.kearney.com/digital-transformation/gсли/2019-full-report>
8. Omelchenko B. Time-and-Materials vs Fixed Price / B.Omelchenko [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://yojji.io/blog/time-and-materials-vs-fixed-price>
9. Ukraine the country that codes. IT industry in Ukraine: 2019Market report [Электронный ресурс]. – Режим доступа : https://s3-eu-west-1.amazonaws.com/new.nix.com/uploads/2019/09/26/Software_development_in_Ukraine_2019_2020_IT_industry_market_report.pdf

References:

1. Vasjuk, N.V. (2013), «Metodologija organizacii' upravlinskogo obliku na pidprijemstvi», *Visnyk social'no-ekonomichnyh doslidzen'*, Issue 1, pp. 40–45.
2. Gibel'neva, E.A. (2015), «Osobennosti formirovaniya sistemy upravlencheskogo ucheta raskhodov telekommunikatsionnykh kompanii», *Innovatsii i investitsii*, No. 7, [Online], available at: <https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-formirovaniya-sistemy-upravlencheskogo-ucheta-rashodov-telekommunikatsionnyh-kompaniy>
3. Leshchik, N.P. (2015), «Problemy ucheta i analiza deyatel'nosti IT-kompanii na sovremennom etape razvitiya», *Bukhgalterskii uchets i analiz*, No. 10, pp. 21–26.
4. Molvinskii, A. (2019), «Upravlencheskii uchets: kak razrabotat' i vnedit'», *Finansovyi direktor*, [Online], available at: <https://www.fd.ru/articles/2593-upravlencheskiy-uchet-na-predpriyatii-kak-razrabotat-i-vnedrit->
5. Tuyakova, Z.S. and Cheremushnikova, T.V. (2014), «Sovremennye vidy infokommunikatsionnoi deyatel'nosti i ikh vliyanie na spetsifiku organizatsii upravlencheskogo ucheta», *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchets*, No. 11 (305), [Online], available at: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovremennye-vidy-infokommunikatsionnoy-deyatelnosti-i-ih-vliyanie-na-spetsifiku-organizatsii-upravlencheskogo-ucheta>

6. Shapoval, E.V. and Tulinova, D.V. (2014), «Osobnosti upravlencheskogo ucheta v IT-kompaniyakh», *Vestnik GUU*, No. 10, [Online], available at: <https://cyberleninka.ru/article/n/osobnosti-upravlencheskogo-ucheta-v-it-kompaniyah>
7. «Digital resonance: the new factor influencing location attractiveness. The 2019 Kearney Global Services Location Index», [Online], available at: <https://www.kenney.com/digital-transformation/gsli/2019-full-report>
8. Omelchenko, B., *Time-and-Materials vs Fixed Price*, [Online], available at: <https://yojji.io/blog/time-and-materials-vs-fixed-price>
9. «Ukraine the country that codes. IT industry in Ukraine: Market report» (2019), [Online], available at: https://s3-eu-west-1.amazonaws.com/new.nix.com/uploads/2019/09/26/Software_development_in_Ukraine_2019_2020_IT_industry_market_report.pdf

Лоскоріх Габрієлла Людвиківна – аспірант кафедри обліку і аудиту Державного університету «Житомирська політехніка».

<https://orcid.org/0000-0002-5402-7220>.

Наукові інтереси:

– проблемні питання організації обліку на IT-підприємстві.

E-mail: gobika.loskorih@gmail.com.

Стаття надійшла до редакції 12.01.2021.