

О.А. Лаговська, д.е.н., проф.

Г.Л. Лоскоріх, аспір.

Державний університет «Житомирська політехніка»

Форми організації бухгалтерського обліку для ІТ-підприємств: проблеми вибору

Актуальність статті визначається розширенням сфери ІТ; прагненням керівництва цих підприємств до мінімізації витрат, пов'язаних з організацією та управлінням; позитивними змінами в законодавчій сфері, які сприяють розвитку ІТ-підприємств. У статті поставлено завдання розкрити форми організації бухгалтерського обліку, враховуючи можливості їх використання в ІТ-підприємствах. Поставлену мету реалізовано на основі застосування методів спостереження, порівняння, аналізу, синтезу, узагальнення. Узагальнено фактори, які впливають на вибір форми організації бухгалтерського обліку на ІТ-підприємстві (вимоги інвесторів, розмір ІТ-підприємства, тривалість функціонування на ринку, загальна схема роботи ІТ-підприємства), та визначено найбільш прийнятні варіанти за кожним з них. Дослідження вимог, які висувуються працедавцями до бухгалтерів на ІТ-підприємствах, підтвердило необхідність глибоких знань специфіки галузі. Без досвіду роботи в ІТ-сфері бухгалтери припускаються ряду помилок, основні з яких узагальнено в статті (неправильна класифікація операцій, наявність неточностей при обліковому відображенні, завищення бази оподаткування), та які вимагають особливої уваги з боку керівництва під час перевірки кваліфікації бухгалтера. Наведено пропозиції щодо обрання аутсорсингових або інсорсингових форм організації бухгалтерського обліку для ІТ-підприємства, враховуючи особливості його діяльності. Результати дослідження сприяють раціональній організації бухгалтерського обліку на ІТ-підприємстві шляхом вибору оптимального суб'єкта його ведення.

Ключові слова: форма організації обліку; аутсорсинг; інсорсинг; ІТ-підприємство; організація обліку.

Актуальність теми. Питання організації бухгалтерського обліку на ІТ-підприємстві в цілому та питання формування бухгалтерської служби зокрема на сучасному етапі є достатньо актуальними. По-перше, це обумовлено розширенням сфери ІТ. Так, згідно з проведеним у 2018 р. дослідженням асоціацією ІТ Україна та Офісом ефективного регулювання (BRDO), сфера ІТ в Україні стабільно зростає щорічно на 11–26 % [1]. Кількість підприємств, що працюють у сфері інформації та телекомунікації, згідно з даними Державної служби статистики України, в 2017 р. становила 13413 одиниць, що на 12,41 % більше, ніж в 2016 р. [2]. По-друге, актуальність підтверджується прагненням керівництва ІТ-підприємств до мінімізації витрат, пов'язаних з організацією та управлінням. По-третє, відбуваються позитивні зміни в законодавчій сфері – приймаються нормативно-правові документи, які не тільки закріплюють пільгові умови проведення діяльності, але вирішують певні організаційні питання, зокрема усунення ряду адміністративних бар'єрів для укладання договорів в електронній формі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемні аспекти вибору форми організації бухгалтерського обліку порушувалися в працях таких дослідників, як І.Л. Грабчук, С.М. Лайчук, Г.І. Ляхович, Н.В. Хочи та інших. Проте в проведених дослідженнях науковцями не вказано на особливості для ІТ-підприємств.

Мета статті – описати існуючі форми організації бухгалтерського обліку, враховуючи можливості їх використання в ІТ-підприємствах.

Викладення основного матеріалу дослідження. Одним із важливих питань, які постають перед керівниками ІТ-підприємств на етапі їх створення, є вибір суб'єкта, якому довірятимуть ведення обліку та складання звітності. Проте до цього часу немає однозначності щодо трактування понять «форма організації (бухгалтерського) обліку» та «форма ведення (бухгалтерського) обліку»: їх ототожнюють, розмежовують, проте нормативного закріплення вирішення цього проблемного питання до цього часу немає. Враховуючи, що в п. 4 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» при розкритті можливих варіантів вибору суб'єктів для ведення бухгалтерського обліку вживається поняття «форма організації обліку», то саме його і будемо використовувати з цією метою. Так, відповідно до вказаної статті наведеного вище закону, ІТ-підприємство може обрати одну з чотирьох форм організації бухгалтерського обліку (рис. 1).

Кожна з наведених форм організації бухгалтерського обліку може використовуватися ІТ-підприємством; жодних обмежень чинним законодавством не накладено. Критеріями вибору у вирішенні цього питання можуть бути обсяги діяльності; чисельність персоналу; інформаційні запити керівництва

тощо. Проте вважаємо, що, враховуючи специфіку діяльності ІТ-підприємств, можливо визначити загальні рекомендації щодо обрання форми організації бухгалтерського обліку.

В цілому всі наведені форми організації бухгалтерського обліку можна поділити на аутсорсингові (наведені в переліку під номерами 2 і 3) та інсорсингові (відповідають позиціям під номерами 1 і 4). На практиці доволі часто використовується поєднання бухгалтерського аутсорсингу та інсорсингу. Такий гібридний варіант, на думку І.Л. Грабчук, С.М. Лайчук та Г.І. Ляхович, дає можливість забезпечити контроль за якістю наданих бухгалтерських послуг, визначити оптимальну організаційну структуру бухгалтерської служби підприємства [3, с. 322].

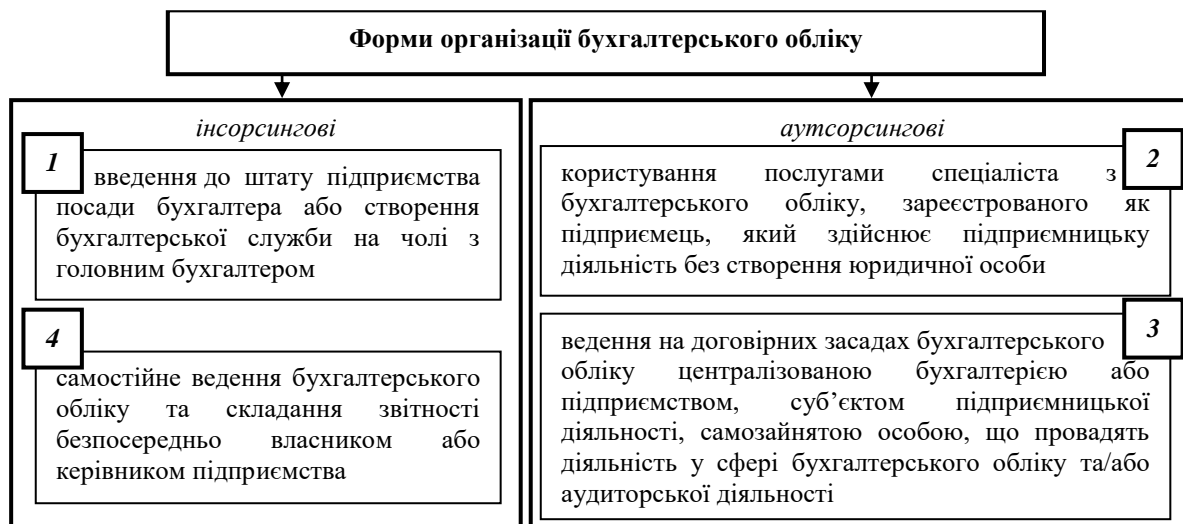


Рис. 1. Форми організації бухгалтерського обліку відповідно до законодавства України

Якщо інсорсингові форми організації обліку є традиційними, широко розповсюдженими, то передача бухгалтерського обліку на аутсорсинг протягом останніх років в Україні тільки набуває поширення.

Бухгалтерський аутсорсинг передбачає передачу на тривалий період часу в цілому або частково облікових функцій партнерам на платній основі з метою підвищення ефективності діяльності підприємства.

На сьогодні основним мотивом при передачі ведення бухгалтерського обліку стороннім суб'єктам є зниження податкового навантаження, що одночасно веде до зниження витрат підприємства. На думку Л.Н. Кузнецової, при більш грамотному підході до аутсорсингу (а саме, передачі стороннім суб'єктам облікових бізнес-процесів) його використання є інструментом підвищення конкурентоспроможності бізнесу [4]. Погоджуємося з позицією дослідниці, проте щодо ІТ-підприємств, то вважаємо, що необхідним є врахування декількох факторів у сукупності.

В цілому, вивчаючи праці науковців, встановлено наявність значної кількості підходів до аналізу доцільності переходу на аутсорсинг, зокрема і бухгалтерський. Рішення приймаються як на основі графічних методів, так і за результатами розрахунків (різної складності). Незалежно від того, який підхід буде використовуватися при визначенні форми організації бухгалтерського обліку, вважаємо, що цей вибір для ІТ-підприємств здійснюватиметься під впливом ряду факторів:

1. Вимоги інвесторів. Загальний обсяг інвестицій в українські ІТ-підприємства в 2017 р. становив 265 млн дол. США, що на 231 % більше показника в 2016 р. Таким чином, обсяг іноземних інвестицій зростає, а іноземні інвестори, в свою чергу, можуть висувати вимоги до форм звітності, вибору конкретної фірми, яка вестиме облік цього ІТ-підприємства.

2. Розмір ІТ-підприємства (обсяг діяльності). Керівники малих підприємств, зокрема і в сфері ІТ-технологій, з метою економії грошових коштів, за умов наявності відповідних знань з бухгалтерського обліку та оподаткування можуть самостійно вести облік. Проте, як справедливо зазначає Н.В. Хоча [5, с. 163] та Е.Марчинковська та Дж.Савицька [6, с. 172], основне завдання керівника полягає у створенні умов для розвитку підприємства, а це, в свою чергу, передбачає контроль над поточною діяльністю підприємства, налагодження співпраці з новими клієнтами, залучення потенційних інвесторів. А для того, щоб виконувати облікові функції, які вимагають постійного моніторингу нормативних документів, часу залишається не так багато. Тому, хоча ця форма організації обліку і може використовуватися, як правило, керівники намагаються ці функції покласти на штатного чи залученого бухгалтера.

На великих ІТ-підприємствах кількість операцій є значно більшою, вони є різноманітнішими залежно від видів проектів, які виконуються. Саме тому навіть за наявності відповідної кваліфікації керівник підприємства не зможе вести облік.

3. *Тривалість функціонування на ринку.* Практика свідчить, що новостворені ІТ-підприємства прагнуть до максимальної економії витрат, тому залучають сторонніх суб'єктів для ведення обліку, проте не приділяючи великої уваги щодо їх вибору. В той самий час для ІТ-підприємств, які вже надійно закріпилися на ринку, основним мотивом передачі облікових функцій на аутсорсинг є підвищення конкурентоспроможності, відповідно і критерії вибору аутсорсера змінюються.

4. *Загальна схема роботи ІТ-підприємства.* Специфіка галузі та особливості оподаткування в Україні обумовлюють поширення трьох схем роботи ІТ-підприємства:

1) трудові відносини (офіційно працевлаштовується весь персонал ІТ-підприємства, з яким укладаються трудові договори);

2) аутсорсингова схема (офіційно працевлаштовується директор та мінімальна кількість адміністративного персоналу, з програмістами укладаються договори як з приватними підприємцями);

3) комбінована схема (передбачає працевлаштування адміністративного персоналу та окремих найбільш важливих технічних працівників, а з більшістю програмістів укладаються договори як з приватними підприємцями) [7]. Зрозуміло, що якщо ІТ-підприємство організувало свою роботу за схемою «трудові відносини», то про передачу облікових функцій стороннім особам мова йти не може. В той самий час для аутсорсингової та комбінованої схем можливим є розгляд аутсорсингових та інсорсингових форм організації бухгалтерського обліку. Враховуючи, що в Україні найбільш поширена саме аутсорсингова схема роботи ІТ-підприємства, то можемо припустити, що в організації відносин з обліковими працівниками керівництво також надасть перевагу саме цій схемі.

Всі перераховані фактори впливатимуть на рішення керівництва при виборі форми організації бухгалтерського обліку, особливості реалізації яких на практиці саме для ІТ-підприємства мають свою специфіку.

На основі опрацювання оголошень на ресурсі WORK.ua встановлено, що до основних вимог, які висувають працедавці до бухгалтерів в сфері ІТ, належать:

- досвід роботи (в такій самій сфері або в сфері послуг, торгівлі);
- вища освіта;
- навички роботи зі спеціалізованим програмним забезпеченням.

Є ряд оголошень, в яких вимоги розширені, що обумовлено особливостями діяльності конкретного ІТ-підприємства, зокрема володіння англійською мовою, досвід проходження перевірок контролюючими органами, досвід роботи в бухгалтерській сфері інших країн.

Слід зазначити, що без достатнього досвіду роботи в сфері ІТ бухгалтери часто припускаються таких помилок:

- передача прав на володіння результатами інтелектуальної діяльності ІТ-розробників часто відображається операцією надання послуг;
- роялті на передачу прав на результати інтелектуальної діяльності програмістів доволі часто в бухгалтерському обліку відображається як виплата заробітної плати;
- наявність неточностей при обліковому відображенні витрат на розробку програм та додатків, баз даних, веб-сторінок різної складності тощо;
- завищення бази оподаткування внаслідок некоректно відображених в бухгалтерському обліку операцій з нематеріальними активами.

Якщо враховуючи вимоги, які висуває керівництво ІТ-підприємства до суб'єктів ведення обліку, а також переваги та недоліки кожної форми організації бухгалтерського обліку, вибір був здійснений на користь штатного працівника, але підібрати висококваліфікованого фахівця в цій сфері виявилось складним завданням, то на практиці існують способи вирішення такого проблемного питання. Зокрема, вже протягом тривалого часу аутсорсингові компанії надають послуги щодо підготовки фахівців для конкретного підприємства. Так, протягом визначеного періоду ведення обліку ІТ-підприємства може здійснюватися аутсорсером з одночасним залученням бухгалтера даного підприємства, якому після належної підготовки будуть передані всі облікові функції. Аутсорсингова компанія в подальшому може надавати консультаційні послуги або здійснювати контрольні функції на умовах, визначених договором.

Такий підхід до організації бухгалтерського обліку на певних етапах розвитку ІТ-підприємства поєднує аутсорсингову та інсорсингову форми організації бухгалтерського обліку. Тим самим нівелюючи негативні риси кожної та посилюючи їх позитивні характеристики.

Науковці рекомендують не передавати облікові функції на аутсорсинг за умови, що:

- 1) керівництво підприємства цілком задоволене показниками ефективності організованого паперового документообігу;
- 2) підприємство є невеликим;
- 3) керівництво підприємства не зацікавлене у впровадженні нових технологій;

4) єдина причина користування послугами бухгалтерського аутсорсингу – скорочення витрат на ведення бухгалтерського обліку;

5) відсутні недоліки у веденні обліку [8, с. 648–649].

Проте вважаємо, що врахування наведених умов при визначенні доцільності переходу на бухгалтерський аутсорсинг, необхідно поєднувати із встановленими особливостями діяльності конкретного підприємства. Зокрема, наведена умова щодо невеликого розміру для ІТ-підприємств не є прийнятною. Адже діяльність підприємств в цій сфері має значну специфіку, охопити яку на сучасному етапі розвитку можуть не всі облікові працівники, а тому знайти кваліфікованого бухгалтера саме в цій сфері є непростим завданням для керівництва.

Обираючи зовнішнього суб'єкта для ведення бухгалтерського обліку, керівництву підприємства, зокрема і в сфері ІТ, доцільно, в першу чергу, звернути увагу на досвід працівників аутсорсера. Як правило, працівники аутсорсингових компаній мають більш глибокі знання та досвід, що є результатом співпраці зі значною кількістю підприємств з різними потребами. Саме тому, на нашу думку, при вирішенні даного питання необхідним є звернення до контрагентів (відгуки, поради тощо), які працюють в даній сфері, для отримання інформації щодо приватних підприємців або фірм, які надають бухгалтерські послуги. Це буде перший крок при формуванні списку потенційних аутсорсерів, який можна доповнити на основі вивчення пропозицій на ринку.

Для того, щоб обрати аутсорсера з підготовленого переліку, керівництву слід визначити критерії для їх оцінки. На сучасному етапі як науковці, так і практики пропонують широкий перелік критеріїв, які Г.І. Ляхович [9, с. 113] об'єднала у три групи: вартісні критерії, зовнішні та внутрішні критерії аутсорсера. Звичайно, що, враховуючи мету переходу на аутсорсинг в Україні, в першу чергу, враховуватимуть вартісні критерії, проте ми вважаємо, що ІТ-підприємству доцільно звернути увагу на зовнішні критерії аутсорсера, зокрема кваліфікація працівників аутсорсера; рівень завантаження аутсорсера (виходячи з відгуків існуючих клієнтів) та такий внутрішній критерій аутсорсера, як здатність швидко реагувати на зміни в діяльності ІТ-підприємства. Для врахування останнього критерію інформацію можна отримати виключно від аутсорсера та обов'язково прописати це в договорі, щоб в подальшому не виникало непорозумінь при необхідності ведення обліку додаткових видів діяльності. Цей критерій особливо важливий для ІТ-підприємств на початковому етапі – їх створення, адже вони тільки планують розширювати свою діяльність, а тому відразу поставлені завдання не охоплюватимуть весь запланований обсяг робіт.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Обґрунтовано, що на законодавчому рівні для ІТ-підприємств не встановлено жодних обмежень щодо вибору форми організації бухгалтерського обліку. Узагальнено фактори, які впливають на цей вибір (вимоги інвесторів, розмір ІТ-підприємства, тривалість функціонування на ринку, загальна схема роботи ІТ-підприємства). Це дозволило показати, який варіант форми організації бухгалтерського обліку слід вибирати за конкретного значення.

Ведення бухгалтерського обліку на ІТ-підприємстві вимагає від бухгалтера глибоких знань специфіки галузі для того, щоб не допустити подвійного трактування здійснених операцій та неправильного відображення їх в обліку. Враховуючи, що знайти такого фахівця доволі не просто, досить часто облікові функції на ІТ-підприємстві передаються на аутсорсинг. При виборі аутсорсера керівництву доцільно звернути увагу на такі критерії, як кваліфікація працівників аутсорсингу; рівень завантаження аутсорсера, здатність швидко реагувати на зміни в діяльності ІТ-підприємства.

Список використаної літератури:

1. Названы главные успехи IT-отрасли в Украине за 2018 год // Сегодня. – 5 января 2019 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://www.segodnya.ua/ukraine/nazvany-glavnye-uspehi-it-otrasli-v-ukraine-za-2018-god-1203441.html>.
2. Кількість суб'єктів господарювання за видами економічної діяльності / Сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
3. *Грабчук І.І.* Аутсорсинг та інсорсинг як інструменти побудови оптимальної структури бухгалтерської служби підприємства / *І.І. Грабчук, С.М. Лайчук, Г.І. Ляхович* // Бізнес Інформ. – 2017. – № 11. – С. 318–322.
4. *Кузнецова Л.Н.* Применение процессного подхода в организации учета / *Л.Н. Кузнецова* // ПСЭ. – 2010. – № 2 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://cyberleninka.ru/article/n/primeneniye-protsessnogo-podhoda-v-organizatsii-ucheta>.
5. *Хоча Н.В.* Основні підходи до вибору форми організації обліку на малому підприємстві / *Н.В. Хоча* // Науковий вісник УНУ. Міжнародні економічні відносини та світове господарство. – 2017. – Вип. 14 (2). – С. 162–166. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2017_14%282%29__35.
6. *Marcinkowska E.* Przebieg procesu outsourcingu usług księgowo-podatkowych i jego wpływ na współpracę między podmiotami / *E.Marcinkowska, J.Sawicka* // Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach. – 2015. – № 225. – P. 171–180.
7. Оптимальные бизнес-схемы работы IT-компаний в Украине [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://itin.ua/optimalnie-biznes-shemi-raboti-it-kompanii-v-ukraine.html>.

8. Грaбчук І.Л. Особливості бухгалтерського аутсорсингу в Україні / І.Л. Грaбчук, К.В. Прохоренкова // Східна Європа: економіка, бізнес та управління. – 2018. – Вип. 6 (17). – С. 647–650 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/17_2018/114.pdf.
9. Ляхович Г.І. Розвиток організації бухгалтерського обліку на засадах аутсорсингу: теорія та методологія : монографія / Г.І. Ляхович. – Б-О. : МПП «ТАЛІА», 2018. – 300 с.

References:

1. «Nazvaniy glavnyye uspehi IT-otrasli v Ukraine za 2018 god», [Online], available at: <https://www.segodnya.ua/ukraine/nazvaniy-glavnyye-uspehi-it-otrasli-v-ukraine-za-2018-god-1203441.html>
2. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy, *Kilkist subiektiv hospodariuvannya za vydamy ekonomichnoi diialnosti*, [Online], available at: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
3. Hrabchuk, I.L., Laichuk, S.M. and Liakhovych, H.I. (2017), «Autsorsynh ta insorsynh yak instrumenty pobudovy optymalnoi struktury bukhhalterskoi sluzhby pidpriemstva», *Biznes Inform*, No. 11, pp. 318–322.
4. Kuznetsova, L.N. (2010), «Primenenie protsessnogo podhoda v organizatsii ucheta», *PSE*, No. 2, [Online], available at: <https://cyberleninka.ru/article/n/primenenie-protsessnogo-podhoda-v-organizatsii-ucheta>
5. Khocha, N.V. (2017), «Osnovni pidkhody do vyboru formy orhanizatsii obliku na malomu pidpriemstvi», *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytet, Seriya Mizhnarodni ekonomichni vidnosyny ta svitove hospodarstvo*, Vol. 14 (2), pp. 162–166, [Online], available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2017_14%282%29_35
6. Marcinkowska, E. and Sawicka, J. (2015), «Przebieg procesu outsourcingu usług księgowo-podatkowych i jego wpływ na współpracę między podmiotami», *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, No. 225, pp. 171–180.
7. «Optimalnyye biznes shemy raboty IT kompaniy v Ukraine», [Online], available at: <http://itin.ua/optimalnie-biznes-shemi-raboti-it-kompanii-v-ukraine.html>
8. Hrabchuk, I.L. and Prokhorenkova, K.V. (2018), «Osoblyvosti bukhhalterskoho autsorsynhu v Ukraini», *Skhidna Yevropa: ekonomika, biznes ta upravlinnia: Elektronnyi naukovo-praktychnyi zhurnal*, Vol. 6 (17), pp. 647–650, [Online], available at: http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/17_2018/114.pdf
9. Liakhovych, H.I. (2018), *Rozvytok orhanizatsii bukhhalterskoho obliku na zasadakh autsorsynhu: teoriia ta metodolohiia*, monohrafiia, MPP «TALIa», B-O, 300 p.

Лаговська Олена Адамівна – доктор економічних наук, професор, декан факультету обліку і фінансів Державного університету «Житомирська політехніка».

ORCID: 0000-0001-9517-0499

Наукові інтереси:

– проблеми обліково-аналітичного забезпечення вартісно-орієнтованого управління.

E-mail: lagovskaya1@meta.ua

Лоскоріх Габрієлла Людвиківна – аспірантка кафедри обліку і аудиту Державного університету «Житомирська політехніка», асистент кафедри обліку і аудиту Закарпатського угорського інституту імені Раковці Ференца II.

Наукові інтереси:

– проблеми організації та методики обліку на підприємствах сфери ІТ.

E-mail: gobika.loskorih@gmail.com

Стаття надійшла до редакції 02.07.2019.