УДК 657

Марценюк Р. А.,
romanmarcenyuk1@gmail.com, ORCID ID: 0000-0002-0968-7334,
Researcher ID: G-9243-2019,
к.е.н., доц., доцент кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування, Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів

Гринюк А. В.,
grinyuk03@gmail.com,
бакалавр, Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЦИФРОВОЇ ЕКОНОМІКИ: ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ АСПЕКТ

Анотація. *Стан національної економіки зумовлює побудову сучасної облікової системи, яка є інтегрована в загальну інформаційну систему управління суб'єктом господарювання, що дасть змогу використовувати оперативну та достовірну інформацію в системі менеджменту. Результатом функціонування обліково-аналітичного забезпечення діяльності підприємств цифрової економіки має стати прозора, достовірна інформація, на базі якої система менеджменту здійснює управлінський вплив на реалізацію бізнес-процесів. У статті розглянуто інформаційне забезпечення в системі управління діяльністю підприємств цифрової економіки, що полягає у доцільності виділення центрів відповідальності відповідно до організаційної структури й видів послуг, це створює передумови для раціональної побудови системи обліку та дає змогу підвищити рівень аналітичності інформації й ступінь персоніфікації відповідальності працівників. Розкрито систему облікового забезпечення діяльності як системи взаємопов'язаних елементів (план рахунків управлінського обліку, порядок формування витрат, облікові регістри), що полягає у формуванні понесених витрат і отриманих доходів за виділеними центрами, видами послуг, це дає змогу підвищити достовірність інформаційного забезпечення системи управління результатами діяльності. У дослідженні використано історичний та логічний аналіз – для розгляду теоретичних основ обліку; методи індукції та дедукції – для дослідження загальних тенденцій розвитку системи обліку підприємств цифрової економіки; методи теоретичного узагальнення та спостереження – для вивчення нормативно-правового забезпечення функціонування діяльності підприємств цифрової економіки в Україні. Запропоновані авторами напрями вдосконалення системи обліку доходів і фінансових результатів основної діяльності підприємств ІТ-бізнесу забезпечать комплексний підхід визначення та відображення у звітності деталізованої інформації щодо показників діяльності за кожним структурним підрозділом та видом реалізованих послуг, що розширить можливості її використання для прийняття належних управлінських рішень.*

Ключові слова: облік, цифрова економіка, доходи, витрати, результати діяльності, інформаційне забезпечення, центри відповідальності, ІТ-послуга, ІТ-індустрія, інформаційні технології.

Martseniuk R. A.,
romanmarcenyuk1@gmail.com, ORCID ID: 0000-0002-0968-7334,
Researcher ID: G-9243-2019,
Ph.D., Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting, Control, Analysis and Taxation, Lviv University of Trade and Economics, Lviv

Hryniuk A. V.,
grinyuk03@gmail.com,
Bachelor's degree student, Lviv University of Trade and Economics, Lviv

ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT OF ACTIVITIES OF DIGITAL ECONOMY ENTERPRISES: ORGANIZATIONAL ASPECT

Abstract. *The state of the national economy dictates the development of a modern accounting system, which is integrated into the general information system of management of the business entity, which will make it possible to use operational and reliable information in the management system. The result of the operation of accounting and analytical support for the activities of enterprises of the digital economy should be transparent, reliable information, on the*

basis of which the management system exerts managerial influence on the implementation of business processes. The article examines information support in the management system of digital economy enterprises, which consists in the expediency of allocating responsibility centers in accordance with the organizational structure and types of services. This creates prerequisites for the rational development of the accounting system and makes it possible to increase the level of information analysis and the degree of personification of employee responsibility. The system of accounting provision of activity as a system of interrelated elements (plan of accounts of managerial accounting, the order of formation of expenses, accounting registers) is revealed, which consists in the formation of incurred expenses and received income by selected centers, types of services. This makes possible to increase the reliability of information support of the management system activity results. Historical and logical analysis was used in the study - to consider the theoretical foundations of accounting; methods of induction and deduction - for the study of general trends in the development of the accounting system of enterprises of the digital economy; methods of theoretical generalization and observation - for the study of regulatory and legal support for the functioning of digital economy enterprises in Ukraine. The directions proposed by the authors for improving the system of accounting for income and financial results of the main activity of IT-business enterprises will provide a comprehensive approach to the definition and display in reporting of detailed information on performance indicators for each structural unit and type of implemented services, which will expand the possibilities of its use for making appropriate managerial decisions.

Key words: accounting, digital economy, income, expenses, performance results, information support, responsibility centers, IT service, IT industry, information technologies.

JEL Classification: M41, G31
DOI: https://doi.org/10.32782/2522-1205-2024-76-03

Постановка проблеми. Становлення інформаційного суспільства супроводжується стрімким розвитком інформаційних технологій, різноманітних девайсів та їх програмного забезпечення, що приводить до домінування на ринку підприємств цифрової економіки. ІТ-індустрія - відносно молода галузь на ринку України, проте за декілька років набрала значних оборотів, що призвело до оновлення видів діяльності та переорієнтації вже існуючих суб'єктів підприєм-ництва, а також створення великої кількості нових в ІТ-індустрії та появлення спеціалістів нового напрямку. ІТ прогресивно впроваджуються в усі сфери глобальної економіки, підвищуючи економічні й соціальні показники, а розуміння їх важливості та значення призводить до зростання попиту на ці технології.

Інформаційні технології визначені в Україні однією з пріоритетних галузей розвитку національної економіки, про що свідчить значний внесок їх експортної виручки в загальний ВВП країни та частки сплачених податків до бюджету держави. Проте відсутність чіткого методичного розкриття операцій, пов'язаних із сферою інформаційних технологій, спричиняє проблеми у відображенні господарських операцій у бухгалтерському обліку та оподаткуванні, що обумовлює актуальність даної теми.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання теорії, організації і методики обліку підприємств цифрової економіки розкриваються в працях І. Л. Грабчак, І. В. Замули, Н. В. Курган, О. С. Лемішовської, П. О. Куцика, Г. І. Ляхович, О. І. Малишкіна, Л. Ф. Соколенко, О. М. Петрук, Л. В. Чижевської, Н. Л. Шишкової. Проте слід відзначити, що теоретико-методологічні та практичні аспекти обліку як належного інформаційного забезпечення за виділеними центрами відповідальності та видами послуг, що дає змогу підвищити рівень аналітичності інформації й ступінь персоніфікації відповідальності працівників, є недостатньо висвітленими в науково-економічній літературі та потребують сучасного дослідження.

Постановка завдання. Метою дослідження є узагальнення наявної системи обліку діяльності підприємств цифрової економіки та формування науково обґрунтованих пропозицій щодо її організації, а також побудова деталізованої інформації за кожним видом надання послуг, що розширить можливості її використання для прийняття відповідних управлінських рішень.

Виклад основного матеріалу дослідження. В умовах ринкових відносин роль послуг як однієї з найважливіших сфер економіки є дуже важливою та значною, що в першу чергу пов'язано з ускладненням технології виробництва та насиченням ринку товарами як повсякденного, так і довготривалого попиту. Спостерігається швидке зростання науково-технічного прогресу, який є неможливим без надання супровідних послуг або взагалі є підґрунтям для виникнення нових видів діяльності в сфері послуг, які на сучасному етапі динамічно розвиваються та мають високий попит.

Аналіз наукових праць [1, 3, 6, 7] засвідчує відсутність єдності щодо трактування ІТ-послуги. Дискусії в трактуванні цього поняття зумовлені як складністю поділу можливих на ринку економічних благ на товари та послуги, так і специфікою їх надання, що пов'язана з безпосереднім використанням інформаційних технологій. На перший погляд, ІТ-послуги мають надаватися спеціалізованими суб'єктами, проте перелік суб'єктів їх надання є досить різноманітним. Це можуть бути не тільки ІТ-компанії, але й навчальні заклади, ІТ-відділи суб'єктів господарювання тощо. Саме тому не може бути стандартизованого підходу до облікового

відображення ІТ-послуг, оскільки це залежить від того, чи є це основною діяльністю, чи ні. У будь-якому випадку розкрити сутність ІТ-послуги неможливо без описання її видів, оскільки вона має свою специфіку щодо надання. Результати дослідження засвідчують, що у практичній діяльності суб'єктів господарювання ІТ-послуги класифікують наближено до операцій, які надаються.

Необхідність діджиталізації бізнес-процесів як у межах України, так і в глобальному світовому просторі обумовлює значні якісні зміни ІТ-ринку. Сфера ІТ-послуг, що сьогодні характеризується високою швидкістю обороту капіталу, є одним із найбільших реципієнтів міжнародних інвестицій. Різноманітність ІТ-послуг акцентує увагу на ІТ-послузі у теоретиків та практиків, а також обумовлює необхідність ґрунтовного дослідження поняття ІТ-послуги, розкриття її економічного змісту та значення на ринку послуг. Перш за все варто зупинитися на взаємозв'язку понять "ІТ-послуга" та "ІТ-товар". Актуальність постійних дискусій щодо існування відмінних характеристик у межах товару та послуги обумовлюється упродовж останніх років посиленням значення сфери послуг у більшості країн. Наявність структурних змін в економіці торкається надавачів усіх видів послуг, у тому числі й ІТ-послуг. Незважаючи на значну кількість досліджень у сфері послуг, спроб науковців систематизувати усі можливі на ринку економічні блага та поділити їх на товари й послуги, до сьогодні ще не запропоновано усталеного визначення поняття "послуга". Це, безумовно, ускладнює розуміння практиками економічної категорії "ІТ-послуга". Загалом послуги можуть бути двох видів: природно сформовані, які використовуються за їх природним призначенням, та економічні послуги за умови їхнього економічного використання. Природно сформована послуга – це певна корисна характеристика діяльності людини, яку отримує особа, вступаючи в особисті (неекономічні) стосунки з іншими людьми [14].

Дослідження поняття "ІТ-послуга" потребує узгодження категорій, що використовуються у цій сфері, а саме: ІТ-продукт, ІТ-товар та ІТ-послуга. Ці поняття між собою досить тісно пов'язані, проте не є тотожними, що потребує їх чіткого визначення. Первинним, найзагальнішим поняттям є "ІТ-продукт", тобто результат діяльності розробника чи сукупності розробників.

У свою чергу, ІТ-продукт конкретизується у ІТ-послузі. ІТ-послуга може не бути ІТ-товаром, якщо вона не продається і не купується (виготовляється з метою власного використання). І може бути ІТ-товаром, якщо вона виробляється для продажу, і цей продаж стає економічною діяльністю ІТ-компанії [6].

Наступною особливістю, притаманною ІТ-послугам, варто назвати можливість віддаленої взаємодії споживача з ІТ-компанією. Це позбавляє споживача необхідності відвідувати сервісне підприємство, і він може ніколи не зустрітися особисто з представниками обслуговуючої компанії. Важливим є те, що кількість контактів між споживачем і виробником ІТ-послуги скорочується, а взаємодія відбувається в основному телефоном, скайпом, електронною поштою тощо. Результат такої сервісної діяльності залишається надзвичайно важливим, але сам процес надання послуги може бути частково і навіть повністю прихований від споживача через віддалений технологічний супровід, консультування і навчання, які є поширеними на ринку ІТ.

Окрім вище перелічених особливостей ІТ-послуг необхідно мати на увазі специфіку ІТ-продукту, що є основою надання ІТ-послуги (табл. 1).

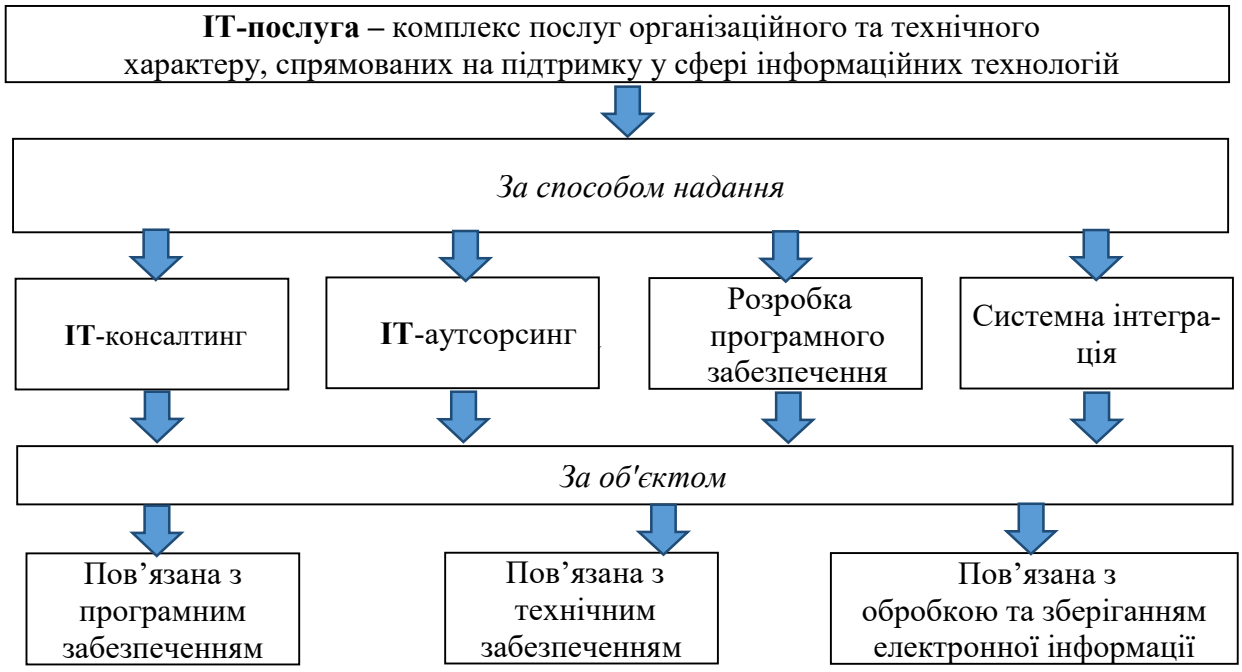

Рис. 1. Характеристика ІТ-послуги з позиції системи обліку

Таблиця 1

Характерні особливості ІТ-послуг підприємств цифрової економіки

Складність розрахунку остаточної ціни ІТ-продукту, тому досить часто вартість розробок має прогнозний характер	Складність технічного рішення, інформаційні продукти продаються разом з інформаційними послугами, такими як установка, наладка, обслуговування
Складність технічного рішення, інформаційні продукти продаються разом із інформаційними послугами, такими як установка, наладка, обслуговування	Просування інформаційних продуктів і послуг: значущий вплив на споживачів мають відгуки знайомих користувачів про конкретний продукт або його виробника
Схожість ІТ-продукту, тому конкурентними перевагами стають сервіс і навчання	

* Табл. 1 складено на підставі проведеного дослідження

Л. Є. Довгань, А. В. Козинець стверджують, що "…в процесі надання ІТ-послуги ІТ-продукт не може бути відокремленим від його супроводу до створення закінченого ІТ-продукту" [3].

Наведені науковцями види охоплюють групи послуг за об'єктами, щодо яких виконує певні дії ІТ-підприємство чи інший суб'єкт надання ІТ-послуг. За цією ознакою вирізнимо такі види, як: пов'язані з програмним забезпеченням; пов'язані з технічним забезпеченням; пов'язані з обробкою та зберіганням електронної інформації.

І. В. Замула, Л. В. Чижевська, І. Л. Грабчук виокремлюють види ІТ-послуг за способом їх надання: ІТ-аутсорсинг, ІТ-консалтинг, системна інтеграція (заходи, спрямовані на автоматизацію технологічних та бізнес-процесів на підприємстві), розробка програмного забезпечення [4]. Для цих видів може бути характерним один об'єкт (наприклад, програмне забезпечення), але дії щодо нього (розробка чи консультація з приводу встановлення) - різні. Відповідно, і зміст самої послуги відрізнятиметься, як і його облікове відображення.

ІТ-послуги, як і будь-які інші послуги, для цілей бухгалтерського обліку мають відповідати певним ознакам. Для ІТ-послуги характерними є особливі ознаки будь-якої послуги: невідчутність ІТ-послуги до моменту одержання клієнтом кінцевого варіанта ІТ-продукту; невіддільність від джерела ІТ-послуг; нетиповість ІТ-послуг; якість ІТ-послуг.

Н. Л. Шишкова відзначає: інформаційно-комунікаційні та цифрові ІТ-технології надають можливість інтенсифікувати процеси, впроваджувати сучасні досягнення в сфері комп'ютерних технологій [15].

Результати дослідження засвідчують, що проблема конвенційності понять в ІТ-сфері має важливе значення для системи обліку, оскільки без чіткого розуміння сутності процесів неможливо спрогнозувати їх податкові та облікові наслідки. З метою часткового вирішення цієї проблеми запропоновано визначення поняття "ІТ-послуга" з розкриттям її класифікації (за такими ознаками, як спосіб надання та об'єкт), що має важливе значення саме для облікового відображення.

Діяльність підприємств із надання ІТ-послуг у сучасних умовах господарювання вимагає постійного вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення системи управління про понесені витрати, що є важливою складовою прийняття управлінських рішень, які позитивно впливають на результати діяльності.

Для правильної оцінки сутності понесених витрат підприємств ІТ-сфери доцільно приділити увагу питанням групування витрат за такими класифікаційними ознаками: за видами послуг; за місцем виникнення і за відношенням до собівартості послуг.

Для формування оперативної та достовірної облікової інформації про витрати підприємств ІТ-сфери, враховуючи організаційну структуру та види надання послуг, запропоновано розширену класифікаційну характеристику витрат, яка враховує потреби системи управління досліджуваних підприємств.

Слід відзначити, що витрати підприємств ІТ-бізнесу залежать від виду послуги: розробка нового продукту чи доробка наявного. Відповідно, витрати досліджуваних підприємств поділяються на витрати виробництва (надання послуг із розробки), що відносять до собівартості реалізованих послуг, й операційні витрати, основна частка яких – загальногосподарські витрати, адміністративні витрати та витрати на збут. Результати дослідження засвідчують: для калькулювання послуг, що надаються підприємствами сфери ІТ, доцільним є застосування виробничої собівартості, яка включає в себе прямі й непрямі (загальновиробничі) витрати.

Прямі витрати – витрати, пов'язані з виконанням безпосередніх робіт (надання послуг) відповідними працівниками; непрямі – витрати допоміжних структурних підрозділів, пов'язаних із функціонуванням суб'єкта господарювання. До складу прямих витрат можна віднести всі фактично понесені витрати, пов'язані з "виробництвом" послуги, які доцільно згрупувати за такими статтями: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація нематеріальних активів (програмного забезпечення), основних засобів та інших

необоротних матеріальних активів; витрати на оплату послуг сторонніх організацій; інші витрати.

Для формування в системі обліку достовірної інформації про виробничу собівартість із урахуванням наданих пропозицій з удосконалення чинної методики обліку пропонуємо в робочому плані рахунків управлінського обліку підприємств ІТ-сфери до рахунка 23 "Виробництво" відкрити аналітичні рахунки шляхом додавання цифр до синтетичного рахунка за наявними структурними підрозділами, за видами послуг та статтями витрат.

Для обліку прямих витрат на надання ІТ-послуг пропонуємо до рахунка 23 "Виробництво" відкрити аналітичні рахунки у розрізі наявних структурних підрозділів, які надають послуги клієнтам: 231 "Витрати на надання послуг бізнес-аналітики"; 232 "Витрати на надання послуг технічної підтримки"; 233 "Витрати на надання послуг системного адміністрування"; 234 "Витрати на надання послуг програмування (розробки)".

Відповідно до запропонованої системи обліку витрат досліджуваних підприємств нами розроблено і пропонуються до впровадження Відомості обліку прямих витрат у розрізі виділених структурних підрозділів суб'єкта господарювання (за субрахунками рахунка 23 "Виробництво"). Запропоновані регістри обліку дають змогу формувати витрати за місцем виникнення (центрами витрат), що дозволить достовірніше визначити собівартість реалізації послуг. Інформація у відомостях акумулюється впродовж місяця за статтями витрат у розрізі структурних підрозділів підприємства. Крім того, нами передбачено групування витрат за рахунком 23 "Виробництво" у зведеній відомості обліку.

Згідно з чинним законодавством непрямі витрати підприємств сфери ІТ-послуг, пов'язані з основною діяльністю, жодним чином не відповідають нормативним визначенням загальновиробничих витрат. В Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено, що підприємства торгівлі не застосовують рахунок 91 "Загальновиробничі витрати". Відповідно до інструкції облік загальновиробничих витрат – це облік виробничих накладних витрат на організацію та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію устаткування.

У зв'язку з тим, що на досліджуваних підприємствах відсутні виробничі цехи, дільниці та інші підрозділи основного та допоміжного виробництва, застосування рахунка 91 "Загальновиробничі витрати" є нелогічним. Проте специфіка діяльності досліджуваних підприємств вимагає окремого обліку наявних непрямих виробничих витрат, які виникають у процесі основної діяльності, на окремому субрахунку. Шляхом реалізації наданих пропозицій із удосконалення системи обліку витрат пропонуємо у робочому плані рахунків обліку досліджуваних підприємств до рахунка 91 "Загальновиробничі витрати" відкрити аналітичний рахунок 919 "Загальногосподарські витрати", на якому акумулювати витрати за статтями. За своєю суттю досліджувані витрати є непрямими, тому в кінці звітного періоду (місяця) їх слід розподіляти та списувати на витрати кожного центру витрат. Базою розподілу можуть бути: сума доходів, отримана відповідним центром доходів, або площа відповідного підрозділу.

Досягнення ефективності управління витратами основної діяльності підприємств ІТ-бізнесу неможливе без визначення повної собівартості послуг. На наш погляд, витрати операційної діяльності є складовою собівартості продажу послуг. З метою визначення рентабельності надання таких послуг пропонуємо визначати повну собівартість продажу послуг (рис. 2).

Перший етап формування повної собівартості полягає в ідентифікації понесених витрат за призначенням: виробничі, загальногосподарські, адміністративні, на збут та інші операційні. На другому етапі спостерігається формування виробничої собівартості та розподіл сформованих непрямих витрат відповідно до обраної бази розподілу. Згідно із запропонованою системою обліку витрат на цьому етапі перед розподілом непрямих витрат здійснюється розподіл загальногосподарських витрат. На третьому етапі пропонується розподіл операційних витрат за кожною наданою послугою, що дасть змогу сформувати повну собівартість їх реалізації. З урахуванням вищевикладених пропозицій із удосконалення системи обліку витрат нами запропоновано схему обліку, що відображено на рис. 3.

Результат діяльності підприємств сфери ІТ-послуг насамперед залежить від належного інформаційного забезпечення системи управління, що підтверджує факт здійснення господарських операцій. Сучасні умови господарювання змушують систему менеджменту підприємства переглядати підходи формування результатів діяльності в системі управління з метою підвищення достовірності та оперативності формування інформаційного забезпечення для вирішення наявних проблемних аспектів фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємництва.

Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" доходи як економічна категорія в системі обліку ґрунтуються на принципах нарахування та відповідності. Зазначені принципи передбачають відображення доходів у системі обліку та звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів, а також використовуються з метою визначення фінансового результату, для одержання якого необхідно порівняти доходи і витрати звітного періоду.

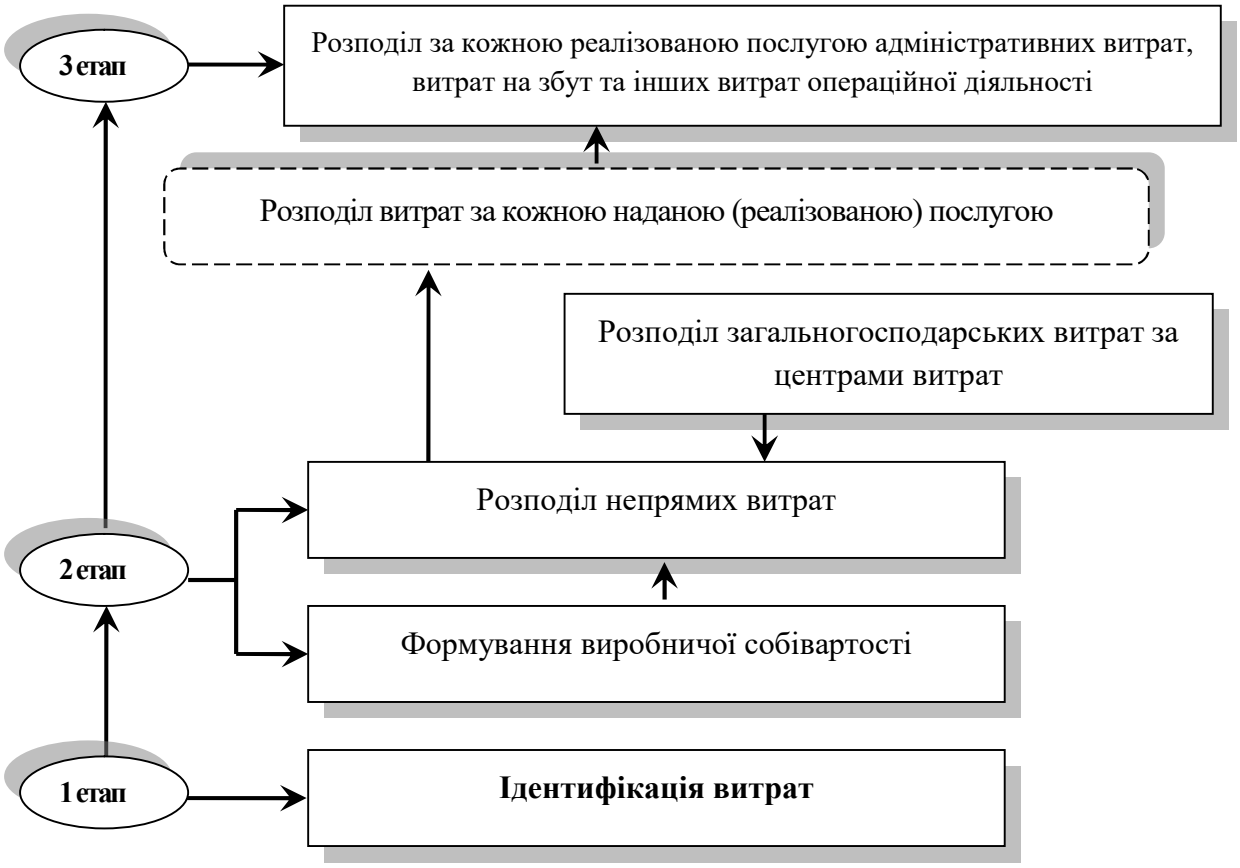

Рис. 2. Етапи формування повної собівартості послуг підприємств цифрової економіки

Дохід від реалізації послуг визнається, виходячи зі ступеня завершеності операцій з надання послуг на дату складання фінансової звітності, якщо можна достовірно оцінити результат операції.

Відповідно до НП(С)БО 15 "Дохід" результат таких операцій може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених умов: можливості достовірної оцінки доходу; імовірності надходження економічних вигід від надання послуг; можливості достовірної оцінки ступеня завершеності на дату складання звітності; можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

Оцінка ступеня завершеності операцій із надання послуг здійснюється у результаті: вивчення виконаної роботи; вивчення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, в загальному обсязі послуг, які мають бути надані; визначення питомої ваги витрат, яких зазнає суб'єкт господарювання при наданні послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат [10].

Найчастіше підприємства користуються першим методом – шляхом визначення фактичного обсягу наданих послуг, рідше застосовують другий метод і практично не використовують третій. Важливою основою оцінки доходу є його ідентифікація за відповідною послугою, що надається центром доходів (структурним підрозділом) суб'єкту господарювання. Результати дослідження дають підстави стверджувати, що оцінка ступеня завершеності операцій із надання послуг з тимчасового розміщення здійснюється на основі фактичної кількості наданих послуг на кінець періоду (місяця) відповідно до встановлених умов визнання доходу. Відзначаємо, що розмір доходу від надання послуг, які не завершені на дату складання звітності, розраховується як добуток встановленої ціни послуги (відповідно до прейскуранту) на кількість реалізованих послуг.

Перелік доходів від реалізації послуг підприємств ІТ-сфери є доволі широким. Це пов'язано з наданням широкого спектра послуг, починаючи від: розробки нового продукту; доробки наявного; супроводу (абонентського обслуговування); консультування; адміністрування.

За результатами проведеного дослідження пропонуємо доповнити існуючу класифікацію доходів підприємств сфери ІТ-послуг такими класифікаційними ознаками: за видами реалізованих послуг (дохід від розробки нового продукту, дохід від доробки наявного продукту, дохід від послуг консультування); за видами надходження коштів (видами валют).

Доцільність ведення обліку доходів за місцями виникнення пояснюється тим, що певні структурні підрозділи досліджуваних підприємств можуть реалізовувати товар і надавати послуги споживачам окремо. Відповідно, на підприємствах ІТ-бізнесу

доцільно виділити декілька центрів доходів. В основу виділення центрів необхідно покласти економічний зміст доходів: від реалізації послуг. У подальшому доцільно визначати місця виникнення доходів за видами послуг та їх асортиментом. Це дасть змогу побудувати систему обліку на досліджуваних підприємствах за окремими бізнес-процесами.

На нашу думку, запропонована класифікація доходів підприємств ІТ-бізнесу дозволить ефективніше побудувати систему обліково-аналітичного інформаційного забезпечення системи управління, що сприятиме у формуванні достовірної інформації та дозволить оперативно впливати на зміни в структурі доходів за видами послуг, а також ефективно проводити внутрішній контроль та оперативний аналіз.

За результатами проведеного дослідження пропонуємо застосовувати інтегрований підхід до робочого плану рахунків управлінського обліку шляхом відкриття аналітичних рахунків із урахуванням особливостей діяльності та виділених нами класифікаційних ознак. Для цього у робочому плані рахунків до рахунка 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг” відкрити аналітичні рахунки: 7031 “Дохід від надання послуг бізнес-аналітики”; 7032 “Дохід від надання послуг з технічної підтримки”; 7033 “Дохід від надання послуг системного адміністрування”; 7034 “Дохід від надання послуг програмування”.

Це дасть можливість сформувати деталізовану інформацію про суми отриманих доходів не лише за центрами відповідальності, а й за видами послуг, що реалізовуються підприємством. Це також дозволить формувати аналітичну інформацію для потреб управління, яка є необхідною для планування основної діяльності підприємства.

Результати дослідження засвідчують: в сучасних умовах господарювання формування фінансових результатів у системі обліку є одним із найважливіших показників, що характеризують ефективність діяльності підприємства.

Проведене дослідження дає підстави стверджувати: сучасна система обліку передбачає формування фінансового результату за видами діяльності. Проте слід відзначити: практика ведення обліку доходів, витрат і фінансових результатів підприємств ІТ-сфери свідчить про спрямованість на складання фінансової та податкової звітності. Порядок визначення фінансового результату, який застосовується у фінансовій та податковій звітності, не відповідає сучасним вимогам управління, оскільки деталізація інформації за центрами доходів та в розрізі наданих послуг відсутня, що пояснюється відсутністю ведення аналітичного обліку.

Для формування результатів діяльності за центрами відповідальності підприємств ІТ-бізнесу пропонуємо згідно з організаційною структурою у робочому плані рахунків до рахунків 7911 “Результат основної діяльності” та 7912 “Результат іншої операційної діяльності” відкрити аналітичні рахунки у розрізі наявних центрів відповідальності; за потреби відкрити аналітичні рахунки в розрізі наданих послуг.

З метою ефективного управління основною діяльністю підприємств ІТ- бізнесу пропонуємо на відповідних аналітичних рахунках, відкритих у робочому плані управлінського обліку, до рахунка 791 “Результат основної діяльності” формувати повну собівартість наданих послуг. Із урахуванням пропозицій щодо вдосконалення системи обліку фінансових результатів основної діяльності підприємств ІТ-сфери нами запропоновано до впровадження Відомість обліку фінансових результатів за видами послуг, що надаються певним центром відповідальності. У даному документі відображається інформація в розрізі понесених витрат і суми одержаних доходів за реалізованою послугою. Завдяки відомості управлінський персонал матиме підтвердження стосовно результативності надання послуг підприємством, що дасть змогу достовірно оцінити фінансовий стан і результативність кожного центру відповідальності, визначити резерви збільшення доходів та оптимізації витрат.

Відповідно до запропонованих напрямів удосконалення щодо порядку формування результатів діяльності підприємств із надання ІТ-послуг нами наведено загальну схему обліку на рис. 4.

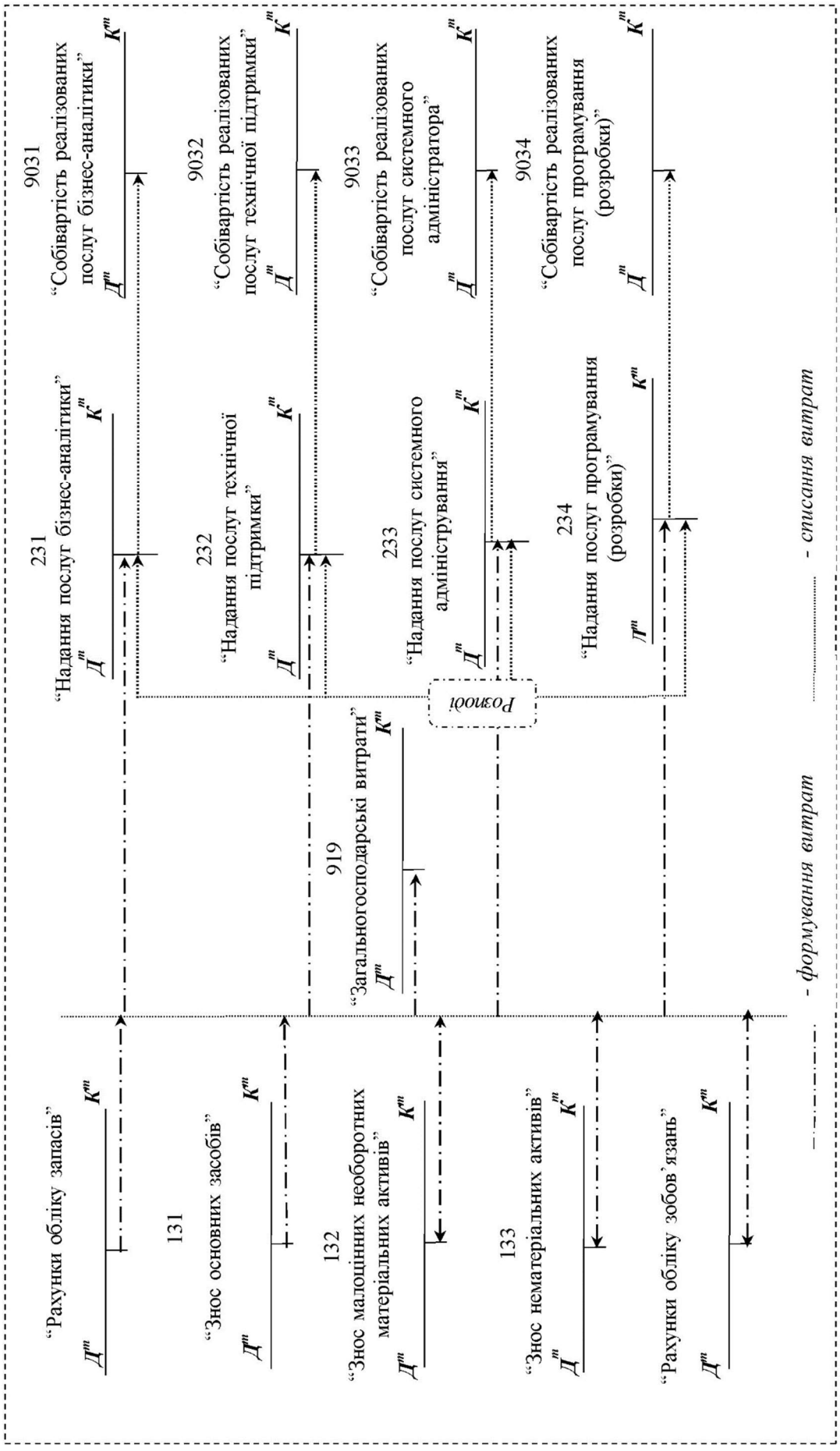

Рис. 3. Схема обліку витрат із надання ІТ-послуг підприємствами цифрової економіки

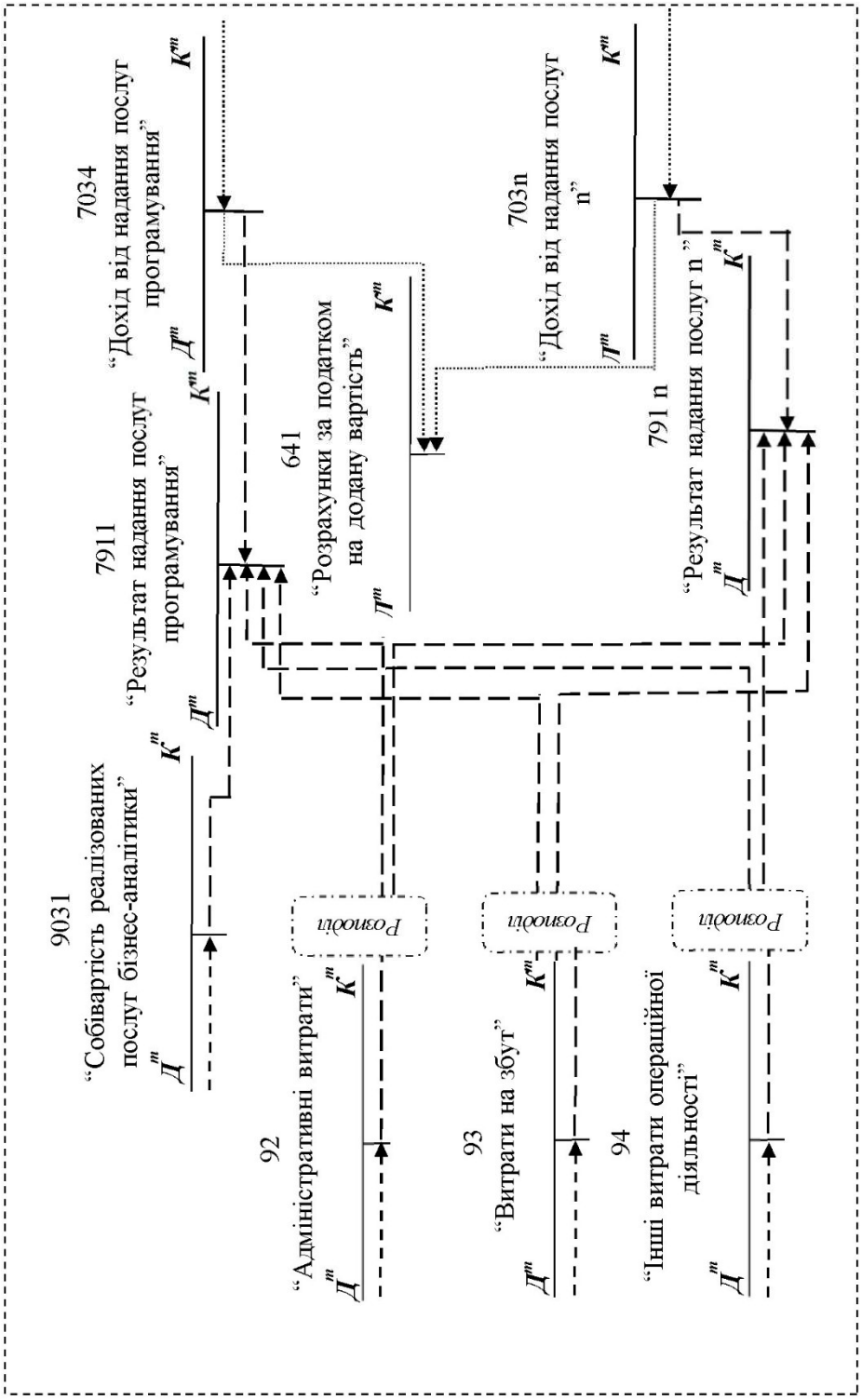

Рис. 4. Схема обліку результатів діяльності підприємств цифрової економіки

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямі. На сучасному етапі господарювання ринок ІТ-послуг є найбільш мобільним сектором національної економіки, який займає питому вагу в експорті послуг та частці ВВП. Проте збільшення операцій із ІТ-послугами показало наявність проблемних аспектів, зокрема системи обліку та оподаткування. Встановлено, що предметом діяльності ІТ-компаній є створення програмних продуктів, веб-сайтів, графічного дизайну тощо. Всі ці об'єкти витрат можуть обліковуватись як: замовлення на виготовлення готового продукту, робота або послуга з розробки, створення нематеріального активу для цілей продажу права власності (тиражування копій тощо). Тому важливо, що саме планується робити і в який спосіб, - від цього залежить система обліку доходів і витрат. З метою детального розкриття сутності послуг виділено їх класифікаційні ознаки для належної побудови обліково-інформаційного забезпечення системи управління підприємством, що дає змогу запровадити децентралізовану систему управління за виділеними центрами відповідальності.

Обґрунтовано доцільність відображення витрат, пов'язаних із наданням послуг, запропоновано на рахунку 23 "Виробництво" відкрити аналітичні рахунки у розрізі наявних структурних підрозділів, які надають послуги клієнтам для відображення прямих витрат за видами наданих послуг. Запропоновано власний методичний підхід до обліку витрат, який передбачає витрати загальногосподарського призначення відображати на рахунку 919 "Загальногосподарські витрати", які в кінці місяця розподіляються на непрямі витрати кожного центру відповідальності. Це дає змогу управлінському персоналу отримувати достовірну інформацію про фактичну собівартість наданих послуг для здійснення оперативного контролю за понесеними витратами і підвищить достовірність результатів діяльності суб'єктів господарювання.

Для формування аналітичної інформації та ефективного управління доходами від реалізації пропонується деталізація робочого плану рахунків, яка передбачає формування доходів у розрізі структурних підрозділів і видів послуг. Для цього до рахунка 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг" відкрити субрахунки у розрізі видів послуг, що надає підприємство. Запропоновані авторами напрями вдосконалення системи обліку доходів і фінансових результатів основної діяльності підприємств ІТ-бізнесу забезпечать комплексний підхід визначення та відображення у звітності деталізованої інформації щодо показників діяльності за кожним структурним підрозділом та видом реалізованих послуг, що розширить можливості її використання для прийняття належних управлінських рішень. Визначення фінансового результату на підприємствах ІТ-бізнесу за видами реалізованих послуг у розрізі центрів відповідальності дасть змогу для системи управління отримати інформацію, яка дозволить визначати рівень фактично понесених витрат на надання послуг, ціну реалізації, оперативно впливати на собівартість, а також забезпечить оперативний контроль і оцінку діяльності центрів відповідальності.

Таким чином, організаційні та методичні аспекти обліку, визнання і формування результатів діяльності підприємств цифрової економіки – важливий обліковий процес, який повинен забезпечити системний підхід до формування оперативної та достовірної інформації за кожним виділеним центром відповідальності у розрізі наданих послуг, що розширить можливості її використання для прийняття належних управлінських рішень.

ЛІТЕРАТУРА

1. Вікулова А. О., Савчук В. В. Перспективи розвитку ІТ-послуг в Україні. *Причорноморські економічні студії*. 2020. Вип. 51. С. 27-32.
2. Голидьбіна А. В., Язвінська Н. В. Особливості сучасного ринку ІТ-послуг та специфіка просування на ньому. *Економічний вісник Національного технічного університету України "Київський політехнічний інститут"*. 2017. Вип. 14. С. 291-298.
3. Довгань Л. Є., Козинець А. В. Розвиток ІТ-сфери: проблеми та шляхи вирішення в забезпеченні конкурентоспроможності вітчизняних підприємств. *Актуальні проблеми економіки та управління:* електрон. версія зб. наук. пр. молодих вчених КПІ ім. І. Сікорського. DOI: https://ela.kpi.ua/handle/123456789/24607.
4. Замула І. В., Чижевська Л. В., Грабчук І. Л. ІТ-послуга: поняття та види для облікових цілей. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2021. Вип. 2(49). DOI: http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2021-2(49)-29-33.
5. ІТ в Україні: цифри, перспективи та бар'єри. 25 липня 2021 р. Сайт DLF Attorneys-at-law Ukraine. URL: https://dlf.ua/ua/it-v-ukrayini-tsifri-perspektivi-ta-bar-yeri.
6. Кутова Н. Г., Козир А. А. Аналіз та перспективи розвитку української ІТ-сфери. *Актуальні економіко-правові, соціальні та екологічні аспекти розвитку промисловості та суспільства :* матеріали всеукр. наук.-практ. конф., м. Кривий Ріг. 2020. С. 39-41.
7. Куцик П. О., Процикевич А. І. Розвиток інвестиційних процесів на ринку ІТ-послуг: методологія та практика державного регулювання : монографія. Львів : Видавництво Львівського торговельно-економічного університету, 2022. 220 с.
8. Лемішовська О. С., Ходоровський В. Г. ІТ-технології в розвитку облікової методології. *Економіка та суспільство*. 2022. Вип. 36. DOI: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1134.
9. Мацук З. ІТ-послуга як економічна категорія. *Економічний вісник*. Серія : Фінанси, облік, оподаткування. 2020. Вип. 4. С. 127-135.
10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід" : наказ Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text.

11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 зі змінами та доповненнями. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text.

12. Петрук О. М., Грабчук І. Л. Організація обліку ІТ-компаній: вплив цифровізації. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/9_2021/19.pdf.

13. Організаційно-економічний механізм функціонування підприємств сфери послуг : колективна монографія / Р. М. Воронко та ін.; за заг. ред. Б. В. Гриніва. Львів : Растр-7, 2019. 210 с.

14. Тимошенко А. О. Оподаткування послуг в ІТ-сфері: проблеми та перспективи. *Економіка та держава.* 2018. Вип. 4. С. 46-52.

15. Шишкова Н. Л. Перспективи ІТ-модернізації бухгалтерського обліку: актуалізація теорії і практики. *Економічний вісник Національного гірничого університету*. 2019. Вип. 3. С. 146-159. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/evngu_2019_3_18.

REFERENCES

1. Vikulova, A. O. and Savchuk, V. V. (2020), Perspektyvy rozvytku IT-posluh v Ukraini, *Prychornomors'ki ekonomichni studii,* vyp. 51, s. 27-32.

2. Holyd'bina, A. V. and Yazvins'ka, N. V. (2017), Osoblyvosti suchasnoho rynku IT-posluh ta spetsyfika prosuvannia na n'omu, *Ekonomichnyj visnyk Natsional'noho tekhnichnoho universytetu Ukrainy “Kyivs'kyj politekhnichnyj instytut”,* vyp. 14, s. 291-298.

3. Dovhan', L. Ye. and Kozynets', A. V. Rozvytok IT-sfery: problemy ta shliakhy vyrishennia v zabezpechenni konkurentospromozhnosti vitchyznianykh pidpryiemstv, *Aktual'ni problemy ekonomiky ta upravlinnia:* elektron. versiia zb. nauk. pr. molodykh vchenykh KPI im. I. Sikors'koho, DOI: https://ela.kpi.ua/handle/123456789/24607.

4. Zamula, I. V. Chyzhevs'ka, L. V. and Hrabchuk, I. L. (2021), IT-posluha: poniattia ta vydy dlia oblikovykh tsilej, *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalters'koho obliku, kontroliu i analizu,* vyp. 2 (49), DOI: http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2021-2(49)-29-33.

5. IT v Ukraini: tsyfry, perspektyvy ta bar'iery. 25 lypnia 2021 r. Sajt DLF Attorneys-at-law Ukraine., available at: https://dlf.ua/ua/it-v-ukrayini-tsifri-perspektivi-ta-bar-yeri.

6. Kutova, N. H. and Kozyr, A. A. (2020), Analiz ta perspektyvy rozvytku ukrains'koi IT-sfery, *Aktual'ni ekonomiko-pravovi, sotsial'ni ta ekolohichni aspekty rozvytku promyslovosti ta suspil'stva :* materialy vseukr. nauk.-prakt. konf., m. Kryvyj Rih, s. 39-41.

7. Kutsyk, P. O. and Protsykevych, A. I. (2022), Rozvytok investytsijnykh protsesiv na rynku IT-posluh: metodolohiia ta praktyka derzhavnoho rehuliuvannia : monohrafiia, Vydavnytstvo L'vivs'koho torhovel'no-ekonomichnoho universytetu, L'viv, 220 s.

8. Lemishovs'ka, O. S. and Khodorovs'kyj, V. H. (2022), IT-tekhnolohii v rozvytku oblikovoi metodolohii, *Ekonomika ta suspil'stvo,* vyp. 36, DOI: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1134.

9. Matsuk Z. (2020), IT-posluha iak ekonomichna katehoriia, *Ekonomichnyj visnyk.* Seriia : Finansy, oblik, opodatkuvannia., vyp. 4, s. 127-135.

10. Natsional'ne polozhennia (standart) bukhhalters'koho obliku 15 “Dokhid” : nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 29.11.99 r. № 290, available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text.

11. Natsional'ne polozhennia (standart) bukhhalters'koho obliku 16 “Vytraty” : nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 31.12.1999 r. № 318 zi zminamy ta dopovnenniamy, available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text.

12. Petruk, O. M. and Hrabchuk, I. L. Orhanizatsiia obliku IT-kompanij: vplyv tsyfrovizatsii, available at: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/9_2021/19.pdf.

13. Orhanizatsijno-ekonomichnyj mekhanizm funktsionuvannia pidpryiemstv sfery posluh : kolektyvna monohrafiia / R. M. Voronko ta in.; za zah. red. B. V. Hryniva (2019), Rastr-7, L'viv, 210 s.

14. Tymoshenko, A. O. (2018), Opodatkuvannia posluh v IT-sferi: problemy ta perspektyvy, *Ekonomika ta derzhava,* vyp. 4, s. 46-52.

15. Shyshkova, N. L. (2019), Perspektyvy IT-modernizatsii bukhhalters'koho obliku: aktualizatsiia teorii i praktyky, *Ekonomichnyj visnyk Natsional'noho hirnychoho universytetu,* vyp. 3, s. 146-159, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/evngu_2019_3_18.

Стаття надійшла до редакції 11 січня 2024 року