

АНАЛІЗ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ КАЛЬКУЛЮВАННЯ ПРОДУКЦІЇ В УМОВАХ АУТСОРСИНГУ БІЗНЕС-ПРОЦЕСІВ ПІДПРИЄМСТВА

ANALYSIS AND IMPROVEMENT OF THE PRODUCT COSTING SYSTEM IN THE CONTEXT OF OUTSOURCING THE COMPANY'S BUSINESS PROCESSES

Стаття присвячена дослідженню сучасних систем калькулювання продукції в умовах аутсорсингу бізнес-процесів підприємства. Розкрито проблеми традиційних підходів до калькулювання собівартості, які не враховують специфіку витрат, пов'язаних із залученням зовнішніх виконавців, що може спричиняти викривлення фінансової інформації. На основі аналізу виявлено, що для адаптації облікових систем до умов аутсорсингу бізнес-процесів ефективним є використання методу калькулювання за видами діяльності (ABC) та впровадження ERP-систем, які сприяють автоматизації процесів обліку і забезпечують точну ідентифікацію витрат. Запропоновано вдосконалення методики розподілу витрат через впровадження цифрових технологій та розробку чіткої системи показників ефективності бізнес-процесів на умовах аутсорсингу. Практичне значення дослідження полягає у можливості застосування розроблених рекомендацій для підвищення прозорості звітності, оптимізації витрат та забезпечення стратегічного управління бізнес-процесами підприємства.

Ключові слова: витрати, калькулювання, аутсорсинг, бізнес-процеси, аналіз, система ABC.

The article explores the challenges and proposes solutions for improving the cost calculation system for products (works, services) in the context of business process outsourcing. Outsourcing, as a contemporary organizational strategy, allows businesses to focus on their core activities while delegating non-core functions to specialized third-party providers. This model promotes resource efficiency and operational scalability. However, the integration of outsourcing significantly complicates the accounting processes, particularly cost identification, allocation, and monitoring. Traditional cost calculation approaches, including job order costing, process costing, and operational costing, often fail to adequately address the unique characteristics of outsourced expenses. This gap can result in misrepresented financial data, strategic inefficiencies, and reduced decision-making accuracy. The authors advocate for the adoption of advanced methodologies, such as the Activity-Based Costing approach, which enables organizations to accurately trace costs to specific outsourced business activities. This method offers a clearer view of cost drivers and provides a foundation for more precise financial planning and control. Additionally, the article emphasizes the importance of integrating ERP systems and other automated tools into accounting frameworks. These technologies enhance transparency, ensure the accuracy of financial operations, and facilitate real-time monitoring of cost data. The proposed strategies also include detailing outsourcing-related expenses, establishing provisions for reputational risks, and employing digital analytics to evaluate the performance of outsourcing contracts. The practical significance of this study lies in its potential to assist enterprises in addressing the complexities of cost calculation under outsourcing conditions. By implementing the recommended solutions, businesses can achieve better cost control, improved accuracy in accounting records, and increased efficiency in managerial decision-making. Furthermore, the integration of digital tools and advanced cost management techniques strengthens a company's ability to adapt to a competitive and dynamic market environment. The study highlights the critical role of accurate cost accounting in enhancing operational efficiency and aligning outsourcing practices with strategic goals. It also underscores the broader implications of cost management on long-term corporate sustainability and stakeholder trust.

Key words: costs, cost calculation, outsourcing, business processes, analysis, Activity-Based Costing system.

УДК 657.47.01

DOI: <https://doi.org/10.32782/dees.14-45>

Шкромид В.В.¹

к.е.н., доцент кафедри обліку

і оподаткування,

Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника

Бабій В.Т.

здобувач третього рівня вищої освіти,

Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника

Shkromyda Vitalii

Vasyl Stefanyk Precarpathian

National University

Babii Volodymyr

Vasyl Stefanyk Precarpathian

National University

Постановка проблеми. Аутсорсинг як модель організації діяльності набув широкого поширення серед підприємств різних галузей, адже дозволяє передати частину непрофільних функцій зовнішнім виконавцям, зосереджуючи ресурси на основній діяльності. Однак така стратегія, з одного боку, сприяє зниженню витрат на утримання внутрішніх ресурсів, але з іншого – створює додаткові труднощі в оцінці собівартості продукції. Зростаюча частка витрат, пов'язаних із залученням зовнішніх підрядників, ускладнює точне відображення цих витрат у системі калькулювання. Як результат, виникає ризик викривлення фінансової інформації, що може призвести до неправильної оцінки ефективності бізнесу та стратегічних прорахунків.

У зв'язку з цим аналіз та удосконалення системи калькулювання продукції (робіт, послуг) стає

особливо актуальним. Ефективна система обліку витрат має враховувати специфіку використання аутсорсингу, дозволяти точно ідентифікувати витрати, пов'язані з залученням зовнішніх виконавців, і сприяти забезпеченню прозорості фінансової звітності. Зважаючи на сучасні виклики, традиційні методи калькулювання (позамовний, попередільний чи попроцесний) не завжди здатні адекватно відобразити витрати, які виникають у результаті аутсорсингу. Це потребує впровадження нових підходів до визначення собівартості продукції (робіт, послуг) та їх інтеграції з цифровими технологіями задля оптимізації процесів обліку витрат і достовірного визначення собівартості продукції (робіт, послуг).

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження проблем калькулювання в умовах

¹ ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1826-8243>

аутсорсингу є надзвичайно важливим для забезпечення ефективності підприємств, які функціонують у динамічному середовищі. Зростання ролі інформаційних технологій, глобалізація ринків, вимоги до підвищення прозорості фінансових операцій – усе це вимагає вдосконалення існуючих підходів до обліку витрат і калькулювання собівартості. Зокрема, підприємства повинні мати чіткі інструменти для розподілу прямих і непрямих витрат, визначення питомої ваги аутсорсингових витрат у загальній структурі собівартості та аналізу їх впливу на економічну ефективність.

Питання, присвячені теоретико-методологічним основам і практичним рекомендаціям удосконалення систем калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), обговорюються у цілій низці наукових праць. Так, серед вітчизняних вчених слід виділити напрацювання Бачинського В.І. [7], Давидюк Т.В. [3], Дерія В.А. [4], Куцика П.О. [7], Сука Л.К. [9] та ін. Посилений інтерес до вивчення аутсорсингу та ефективності його впровадження у діяльність бізнесу спостерігається серед таких вітчизняних дослідників, як Загородній А.Г. [5], Зорій О.М. [6], Моргулець О.Б. [8], Тонюк М.О. [10] та ін. Однак, в більшості наукових публікацій майже не розкриваються особливості існуючих систем калькулювання продукції (робіт, послуг) та їх удосконалення в умовах аутсорсингу бізнес-процесів підприємства.

Постановка завдання. Мета дослідження полягає у проведенні аналізу та обґрунтуванні шляхів удосконалення системи калькулювання продукції (робіт, послуг) в умовах аутсорсингу бізнес-процесів підприємства. Для досягнення поставленої мети було вирішено низку завдань: проаналізовано сучасні системи калькулювання, що використовуються на підприємствах; виявлено основні проблеми, які виникають у процесі обліку витрат при залученні зовнішніх виконавців (аутсорсерів); розроблено рекомендації щодо адаптації системи калькулювання до умов аутсорсингу із застосуванням сучасних технологій та методів управління витратами.

Наукова новизна дослідження полягає в розробці рекомендацій щодо вдосконалення методики калькулювання витрат на продукцію (роботи, послуги), враховуючи специфіку використання аутсорсингу, а також у пропозиції щодо інтеграції інноваційних підходів до автоматизації процесів обліку. Практична значущість публікації визначається тим, що запропоновані заходи можуть бути застосовані підприємствами для зниження витрат і покращення точності розрахунку собівартості продукції.

Виклад основного матеріалу дослідження. Встановлено, калькулювання собівартості є основою управління витратами підприємства, оскільки дозволяє визначити вартість продукції (робіт,

послуг) і забезпечує необхідну базу для прийняття рішень [9]. У широкому сенсі калькулювання – це процес розрахунку собівартості виробів, що включає визначення витрат на всі етапи виробництва, виконання робіт або надання послуг [3].

На сьогодні підприємства використовують різні підходи до калькулювання собівартості, що залежать від їхньої галузевої специфіки, масштабу діяльності та структури витрат. Основні методи включають традиційні підходи, такі як позамовний, попередільний та попроцесний методи, а також сучасні підходи, наприклад, калькулювання за видами діяльності (ABC) та ін.

Традиційні методи калькулювання базуються на використанні історичних даних і стандартних процедур розподілу витрат. Вони здебільшого орієнтовані на внутрішні процеси підприємства, тому не враховують специфіку витрат, пов'язаних із зовнішніми виконавцями. Розподіл непрямих витрат здійснюється за заздалегідь визначеними базами (наприклад, обсяг продукції чи кількість відпрацьованих годин), що може викривляти реальну собівартість у випадках передачі частини бізнес-процесів на аутсорсинг.

Аутсорсинг (від англ. *outsourcing*) означає передачу окремих функцій чи процесів зовнішнім виконавцям, що спеціалізуються на їх виконанні. Він дозволяє підприємству зосередитись на основних бізнес-процесах, знижуючи витрати на утримання внутрішніх ресурсів, таких як персонал, обладнання чи інфраструктура [8].

Багато всесвітньо відомих компаній активно використовують аутсорсинг для оптимізації своїх бізнес-процесів. Для прикладу, компанія Apple відома аутсорсингом виробництва своїх продуктів, таких як iPhone та MacBook, до китайських виробників, включаючи Foxconn та Pegatron. Це дозволяє Apple зосередитися на дизайні та інноваціях, залишаючи виробництво експертам із цієї сфери. Така стратегія значно знижує виробничі витрати і прискорює вихід продуктів на ринок. У свою чергу, Google використовує аутсорсинг для управління IT-сервісами, включаючи розробку програмного забезпечення, обробку даних та підтримку клієнтів. Для прикладу, для Google AdWords залучено понад 1000 аутсорсингових представників із 60 країн для обслуговування клієнтів. Також гігант електронної комерції Alibaba передав аутсорсинговим партнерам розробку веб-сайту, що допомогло швидко впровадити інноваційні технології та розширити бізнес. Це рішення дозволило Alibaba стати одним із найбільших гравців у галузі [1].

Аутсорсинг значно змінює структуру витрат підприємства, тому системи калькулювання повинні адаптуватися до цих змін. Основна складність полягає в тому, що традиційні підходи не завжди дозволяють коректно враховувати витрати,

пов'язані із залученням зовнішніх виконавців. Зазвичай, труднощі виникають:

- під час оцінки непрямих витрат, адже витрати на аутсорсингові послуги можуть включати як прямі, так і непрямі витрати, що ускладнює їх облік. Витрати на аутсорсинг часто включаються до загальних адміністративних чи виробничих витрат, що ускладнює їх ідентифікацію. Це призводить до нерівномірного розподілу витрат між окремими продуктами, замовленнями чи послугами;

- у ході контролю над виробничими процесами, що породжує ризики та залежність підприємства від зовнішніх виконавців. Це пов'язано з витратами на контроль якості, аудит підрядників, організацію тендерів чи управління проектами, що передаються зовнішнім виконавцям;

- у напрямку забезпечення прозорості понесених витрат, оскільки ускладнюється облік зовнішніх витрат через різноманітність контрактів та специфіку послуг. Умови контрактів із зовнішніми виконавцями можуть включати додаткові витрати (наприклад, штрафи за прострочення або бонуси за якість), які традиційні системи обліку не враховують.

- у ході обліку супутніх витрат. Такі витрати часто недооцінюються, що викривляє реальну собівартість готових виробів чи наданих послуг.

Проведений детальний аналіз організаційних підходів до калькулювання витрат в умовах аутсорсингу показує, що багато вітчизняних підприємств стикаються з окремими методичними проблемами. Одна з них, це є відсутність або

недосконалість існуючої на підприємстві системи бюджетування. Бюджети часто не враховують специфіку аутсорсингових витрат, що знижує точність планування. Також у більшості підприємств відсутні чіткі регламенти розподілу витрат між внутрішніми та зовнішніми бізнес-процесами. Окрім того, на підприємствах часто присутня проблема, пов'язана з низькою кваліфікацією персоналу, відповідального за облік витрат та роботу з аутсорсинговими контрактами.

Одним із найбільш ефективних підходів для калькулювання витрат в умовах аутсорсингу є метод калькулювання за видами діяльності ABC (Activity-Based Costing). Цей метод дозволяє розподіляти витрати залежно від конкретних бізнес-процесів, що є особливо важливим при роботі із зовнішніми виконавцями.

Для впровадження методу калькулювання ABC у контексті аутсорсингу бізнес-процесів слід дотримуватися певної послідовності дій і заходів (рис. 1).

Застосування системи калькулювання ABC особливо актуальне для підприємств, які працюють у динамічних умовах і мають складну структуру витрат, зокрема за рахунок аутсорсингових послуг. Для підвищення ефективності вказаної системи калькулювання в умовах аутсорсингу підприємствам доцільно реалізувати ряд заходів у напрямку вдосконалення обліково-аналітичних процесів:

- розробити чітку методiku обліку витрат, пов'язаних з бізнес-процесами на умовах аутсорсингу;

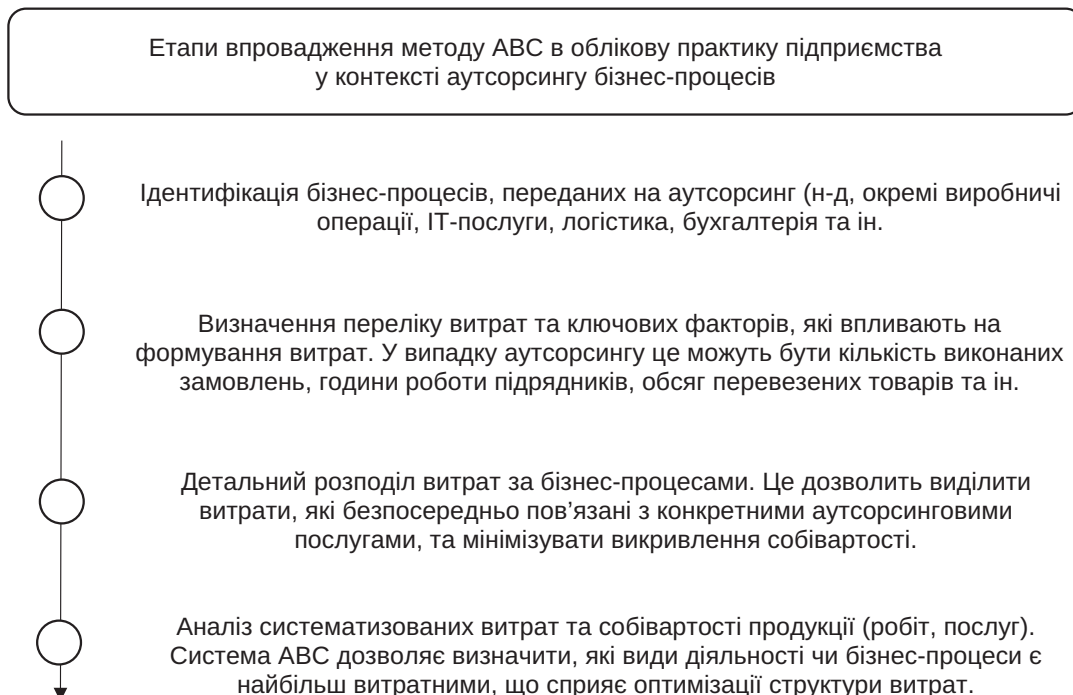


Рис. 1. Етапи впровадження методу калькулювання ABC у контексті аутсорсингу бізнес-процесів

Джерело: авторська розробка

– передбачити виокремлення понесених витрат на аутсорсинг в окрему статтю фінансової та управлінської звітності;

– підсилити аналіз і, відповідно, контроль за виконанням бізнес-процесів, делегованих на умовах аутсорсингу;

– запровадити дієву систему показників ефективності (KPI) для оцінки ефективності аутсорсингових процесів.

Окрім системи калькулювання ABC, доцільним є використання гібридних підходів, які поєднують традиційні методи (н-д, позамовний) із елементами сучасних технологій. Для прикладу, витрати на аутсорсинг можна виділяти в окрему статтю витрат, яка потім розподіляється між замовленнями або продукцією на основі певних баз розподілу.

Інтеграція цифрових технологій є одним із ключових напрямів удосконалення системи калькулювання в умовах аутсорсингу. Залучення ERP-систем, аналітичних платформ та інших автоматизованих рішень дозволяє значно спростити процес обліку витрат і зробити його більш прозорим (табл. 1).

Таблиця 1

**Переваги автоматизації систем
калькулювання собівартості продукції**

Переваги	Опис
Прозорість даних	Автоматизовані системи дозволяють інтегрувати витрати, пов'язані з бізнес-процесами на умовах аутсорсингу, у загальну базу даних підприємства, забезпечуючи точний облік, швидкий доступ та постійний моніторинг.
Швидкість обробки інформації	Автоматизовані системи (ERP та ін.) дають можливість швидко обробляти великі обсяги даних про витрати з різних джерел, включаючи інформацію про підрядників-аутсорсерів.
Вивільнення робочої сили та зменшення людського фактора	Автоматизація облікових робіт знижує ризик помилок, пов'язаних із ручним введенням даних, що особливо важливо при обробці складних договорів із аутсорсерами.

Джерело: узагальнено на основі [2; 7]

Варто виділити ERP-системи (SAP, Oracle NetSuite, Microsoft Dynamics), використання яких забезпечує інтеграцію процесів калькулювання із загальною системою управління підприємством. Це дозволяє автоматично ідентифікувати витрати, пов'язані з бізнес-процесами на умовах аутсорсингу, і проводити їх розподіл за допомогою сучасних алгоритмів.

Окрім того, використання аналітичних інструментів на основі штучного інтелекту сприяє

прогнозуванню витрат, виявленню аномалій у структурі витрат та оцінці ефективності аутсорсингових договорів. Такі інструменти дозволяють підприємствам оптимізувати витрати та ухвалювати стратегічно важливі рішення [2].

Впровадження запропонованих заходів для вдосконалення системи калькулювання в умовах аутсорсингу бізнес-процесів може значно знизити витрати підприємства. Головний ефект, зазвичай, досягається через детальну ідентифікацію витрат та оптимізацію їх структури. Ідентифікація витрат, пов'язаних із бізнес-процесами на умовах аутсорсингу, і виділення їх в окрему статтю витрат уможливорює більш детальний аналіз та уникнення надлишкових витрат. Для прикладу, контроль за супутніми витратами (аудит підрядників, витрати на управління контрактами) дозволяє зменшити частку непрямих витрат, які раніше часто розподілялися необґрунтовано. У свою чергу, оптимізація структури витрат досягається на основі застосування сучасних підходів, таких як система ABC, що у підсумку дозволяє виявити неефективні процеси, які передаються на аутсорсинг, і замінити їх альтернативними рішеннями.

Завдяки прозору та деталізованому обліку витрат, пов'язаних з бізнес-процесами на умовах аутсорсингу, керівництво підприємства отримує точну інформацію, яка дозволяє приймати більш обґрунтовані рішення. Це стосується таких аспектів, як вибір підрядників-аутсорсерів, оптимізації внутрішніх і зовнішніх процесів, а також бюджетування і прогнозування.

Висновки. У сучасних умовах розвитку бізнесу аутсорсинг став невід'ємною складовою діяльності багатьох підприємств, забезпечуючи оптимізацію витрат, підвищення якості виконання окремих процесів та зосередження ресурсів на ключових завданнях. Проте така стратегія потребує значних змін у системі калькулювання витрат, адже традиційні методи не враховують специфіку витрат, пов'язаних із зовнішніми виконавцями.

Проведені дослідження дозволяють зробити ряд узагальнень.

В умовах аутсорсингу бізнес-процесів виникають певні труднощі перед існуючими системами калькулювання. Традиційні методи калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) є ефективними в умовах внутрішнього виробництва, але не враховують специфіку витрат бізнес-процесів на умовах аутсорсингу.

Серед напрямків удосконалення пропонується адаптація сучасних методів калькулювання та широке впровадження методу калькулювання за видами діяльності ABC. Його використання дозволяє чітко ідентифікувати витрати, пов'язані з конкретними бізнес-процесами, і розподіляти їх на основі відповідних баз розподілу. Окрім того,

пропонується використання так званих гібридних підходів, які поєднують традиційні методи з новітніми технологіями автоматизації. Інтеграція цифрових технологій, таких як ERP-систем, дозволяє автоматизувати облік витрат, моніторинг бізнес-процесів та аналіз ефективності їх здійснення на умовах аутсорсингу.

Підсумовуючи, впровадження запропонованих змін у систему калькулювання в умовах аутсорсингу бізнес-процесів дозволяє підприємствам підвищити ефективність управління витратами, забезпечити прозорість фінансової звітності та досягти стратегічних цілей. Адаптація до сучасних умов бізнесу, автоматизація процесів і використання нових підходів до калькулювання створюють основу для сталого розвитку підприємств у динамічному ринковому середовищі.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Awaydigitalteams. Top examples of successful outsourcing and what we can learn from them. URL: <https://awaydigitalteams.com/blog/leading-companies-who-outsource-examples/> (дата звернення: 27.11.2024).
2. Gnatiuk T., Shkromyda V. and Shkromyda N. Digitalization of Accounting: Implementation Features and Efficiency Assessment. *Journal of Vasyl Stefanyk Precarpathian National University*. 2023. № 10(2). P. 45–58. DOI: <https://doi.org/10.15330/jpnu.10.2.45-58>.
3. Давидюк Т.В. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції у вітчизняних нормативних актах: напрями удосконалення. *Економіка: реалії часу*. 2016. № 1(23). С. 6–13.
4. Дерій В.А., Попіна С.Ю. Економічні показники витрат підприємства та собівартості продукції в обліку, статистиці й аналізі. *Облік і фінанси*. 2015. № 2(68). С. 15–21.
5. Загородній А.Г., Партин Г.О. Аутсорсинг та його вплив на витрати підприємства. *Фінанси України*. 2009. № 9. С. 87–97.
6. Зорій О.М., Коваленко Т.В. Особливості застосування аутсорсингу. *Економічний аналіз*. 2013. № 3. С. 18–28.
7. Куцик П., Бачинський В., Кузьмінська К., Чабанюк, О. Особливості застосування методу цільового калькулювання собівартості продукції у процесноорієнтованому виробництві. *Financial and credit activity problems of theory and practice*, 2022. № 2(43). С. 25–32.
8. Моргулець О.Б., Нищенко О.В., Зінченко О.В. Впровадження аутсорсингу бізнес-процесів на підприємстві. *Financial and credit activity problems of theory and practice*. 2020. № 3(34). С. 283–292.
9. Сук Л.К. Калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції. *Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України*. 2016. № 249. С. 372–381.
10. Тонюк М.О. Аутсорсинг як інструмент забезпечення ефективної діяльності підприємства. *Економіка і суспільство*. 2017. № 10. С. 372–376.

REFERENCES:

1. Awaydigitalteams. Top examples of successful outsourcing and what we can learn from them. Available at: <https://awaydigitalteams.com/blog/leading-companies-who-outsource-examples/> (accessed November 27, 2024).
2. Gnatiuk T., Shkromyda V. and Shkromyda N. (2023) Digitalization of Accounting: Implementation Features and Efficiency Assessment. *Journal of Vasyl Stefanyk Precarpathian National University*, vol. 10(2). pp. 45–58. DOI: <https://doi.org/10.15330/jpnu.10.2.45-58>.
3. Davydyuk T.V. (2016) Metody obliku vytrat i kalkulyuvannya sobivartosti produktsiyi u vitchyznyanykh normatyvnykh aktakh: napryamy udoskonalennya [Methods of cost accounting and product cost calculation in domestic regulations: areas for improvement]. *Ekonomika: realiyi chasu*, vol. 1(23), pp. 6–13.
4. Deriy V.A., Popina S.Yu. (2015) Ekonomichni pokaznyky vytrat pidpryyemstva ta sobivartosti produktsiyi v obliku, statystytsi y analizi [Economic indicators of enterprise costs and production costs in accounting, statistics and analysis]. *Oblik i finansy*, vol. 2(68), pp. 15–21.
5. Zahorodniy A.H., Partyn H.O. (2009) Outsorsynh ta yoho vplyv na vytraty pidpryyemstva [Outsourcing and its impact on enterprise costs]. *Finansy Ukrainy*, vol. 9, pp. 87–97.
6. Zoriy O.M., Kovalenko T.V. (2013) Osoblyvosti zastosuvannya aut-sorsynhu [Features of outsourcing application]. *Ekonomichnyy analiz*, vol. 3, pp. 18–28.
7. Kutsyk P., Bachyns'kyi V., Kuz'mins'ka K., Chabanyuk, O. (2022) Osoblyvosti zastosuvannya metodu tsil'ovoho kal'kulyuvannya sobivartosti produktsiyi u protsesnooriyentovanomu vyrobnytstvi [Features of application of the method of target cost calculation of production in process-oriented production]. *Financial and credit activity problems of theory and practice*, vol. 2(43), pp. 25–32.
8. Morhulets O.B., Nyshenko O.V., Zinchenko O.V. (2020) Vprovadzhennya aut-sorsynhu biznes-protseviv na pidpryyemstvi [Implementation of outsourcing of business processes at the enterprise]. *Financial and credit activity problems of theory and practice*, vol. 3(34), pp. 283–292.
9. Suk L.K. (2016) Kal'kulyuvannya sobivartosti sil'skohospodars'koyi produktsiyi [Calculating the cost of agricultural products]. *Naukovyy visnyk Natsional'noho universytetu bioresursiv i pryrodokorystuvannya Ukrainy*, vol. 249, pp. 372–381.
10. Tonyuk M.O. (2017) Outsorsynh yak instrument zabezpechennya efektyvnoyi diyal'nosti pidpryyemstva [Outsourcing as a tool for ensuring the effective operation of an enterprise]. *Ekonomika i suspil'stvo*, vol. 10, pp. 372–376.