

УДК 657.1

Ляхович Г. І.
*кандидат наук з державного управління, доцент,
директор Івано-Франківського навчально-наукового
інституту менеджменту
Тернопільського національного економічного університету*

Lyakhovych H. I.
*Candidate of State Administration Sciences, Associate Professor,
Chief of Ivano-Frankivsk Education and Research Institute of Management
Ternopil National Economic University*

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ АУТСОРСИНГ: ПІДХОДИ ДО ТРАКТУВАННЯ ТА КЛАСИФІКАЦІЇ

ACCOUNTING OUTSOURCING: INTERPRETATION AND CLASSIFICATION

Анотація. Для характеристики надання послуг із ведення обліку на умовах аутсорсингу використовують досить багато понять, зокрема «бухгалтерський аутсорсинг», «дистанційна бухгалтерія», «дистанційні бухгалтерські послуги». У результаті проведеного дослідження встановлено необхідність розкриття бухгалтерського аутсорсингу як процедури та послуги, що дало змогу визначити об'єкти організації та ведення бухгалтерського обліку, які зазнають змін в умовах застосування аутсорсингу як на підприємстві-замовнику, так і в аутсорсера. Встановлено, що процес організації обліку в умовах аутсорсингу стосується обох підприємств – і того, що надає послуги, і того, що їх отримує. Крім того, для обґрунтування особливостей організації бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу визначено його види, які безпосередньо впливатимуть на цей процес. Запропоновано класифікацію бухгалтерського аутсорсингу здійснювати за такими ознаками, як: часовий період (довготривалого характеру, тимчасового характеру); порядок співпраці (дистанційний, стаціонарний); механізм здійснення (перехресний, прямий); перелік робіт (повний, частковий).

Ключові слова: організація обліку, бухгалтерський аутсорсинг, бухгалтерські послуги, аутсорсер, суб'єкти аутсорсингу.

Постановка проблеми. Розвиток сучасних форм управління, удосконалення програмного та технічного забезпечення кардинально впливає на організацію роботи

підприємства та, по суті, виступає об'єктивною необхідністю для пошуку найкращих способів організації роботи різних його підрозділів. Ураховуючи, що ефективність їх

роботи значною мірою залежить від того, як організований процес отримання та переробки економічної інформації, особливої уваги потребує правильна постановка обліку на підприємстві. За такої ситуації, зважаючи на наявні переваги та недоліки, керівництво підприємств доволі часто вдається до ведення обліку на умовах аутсорсингу. Передача бухгалтерських функцій стороннім компаніям дає підприємствам змогу знизити витрати та зосередитися на найбільш рентабельних видах діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження теоретичних та практичних питань бухгалтерського аутсорсингу здійснювалося в працях багатьох таких науковців та фахівців-практиків, як І.Д. Котлярів, А.М. Поплюйко, Л.С. Скакун, А.Ж. Султангужієва, Е.А. Шевелєва, С. Колодєєва. Дослідники розкривають сутність аутсорсингу, переваги та недоліки його впровадження, наводять його види; також є дві дисертації, присвячені бухгалтерському обліку в умовах аутсорсингу [8; 9]. У практичній літературі переважно наводяться рекомендації для керівництва щодо застосування аутсорсингу в діяльності підприємства, арифметично визначається доцільність його впровадження.

Проте, на нашу думку, низці питань авторами приділена недостатня увага, зокрема щодо розмежувань понять «бухгалтерський аутсорсинг» та «надання бухгалтерських послуг», визначення конкретних характеристик, які належать саме до бухгалтерського аутсорсингу.

Мета статті полягає у ґрунтовному розкритті теоретичної бази у сфері аутсорсингу, зокрема чіткого трактування поняття «аутсорсинг», визначенні його видів, що дасть змогу обґрунтувати підходи до організації обліку в умовах його застосування.

Виклад основного матеріалу дослідження. Незважаючи на те що питання організації обліку в умовах аутсорсингу порушуються в працях науковців не один рік, все одно не дотримано конвенційності основних понять у даному напрямі, зустрічаються різні позиції щодо трактування поняття «аутсорсинг», визначення його суб'єктів та видів. Так, під час надання послуг із ведення обліку на умовах аутсорсингу використовують досить багато понять, які начебто схожі за своїм значенням, зокрема «бухгалтерський аутсорсинг», «дистанційна бухгалтерія», «дистанційні бухгалтерські послуги».

Не вдаючись до характеристики наявних позицій щодо визначення власне аутсорсингу, зупинимося на дослідженні тих небагатьох праць, в яких розкривалися підходи до трактування окремого його виду – бухгалтерського.

Так, Л.С. Скакун розкрила бухгалтерський аутсорсинг з економіко-правової (сукупність відносин, які виникають між замовником та виконавцем у процесі виконання умов договору про надання послуг із бухгалтерського аутсорсингу) та облікової (форма організації бухгалтерського обліку, яка полягає в передачі окремих бухгалтерських функцій або всього процесу ведення бухгалтерського обліку зовнішнім суб'єктам із метою підвищення якості та ефективності їх виконання) позицій [8, с. 10]. Вважаємо, що таке розмежування є не зовсім коректним, адже для організації бухгалтерського обліку, тобто під час розкриття саме облікової сторони даного поняття, не менш важливим є його правова та економічна сторони. На нашу думку, розглядати форму організації обліку без відносин, які виникають між суб'єктами організації бухгалтерського обліку та безпосередніми суб'єктами ведення (на рівні договорів, трудових угод, контрактів тощо), просто неможливо.

Проводячи ґрунтовне дослідження щодо організації обліку на умовах дистанційного аутсорсингу в Російській

Федерації, А.Ж. Султангужієва наголошує на суперечливості використання під час трактування поняття «аутсорсинг» формулювань щодо:

- делегування управління;
- непрофільного характеру делегованих функцій;
- делегування функцій, які раніше здійснювалися підприємством-клієнтом;
- довготривалого характеру та платності аутсорсингових послуг [9, с. 20–21].

Автором здійснено уточнення поняття «аутсорсинг» із позиції комерційної установи (як повне або часткове делегування на договірних умовах певного бізнес-процесу з метою забезпечення якості управління діяльністю суб'єкта господарювання на обслуговування аутсорсеру, що спеціалізується у відповідній сфері) та аутсорсингової компанії (як послуги аутсорсера, що спеціалізується у відповідній сфері, щодо виконання на підставі договору певного бізнес-процесу підприємства-клієнта) [9, с. 21].

Таким чином, А.Ж. Султангужієва запропонувала два підходи до визначення «аутсорсингу»: як процедури та як послуги. Вони абсолютно не суперечать один одному, тому що розкривають аутсорсинг із позиції різних суб'єктів. Проте і тут виникає ціла низка питань: хто може бути суб'єктами аутсорсингу та які поняття застосовувати для їх позначення.

Не виникає сумнівів, що за умови укладання договору аутсорсингу суб'єктами повинні виступати замовник та виконавець. Замовником є підприємство, яке делегує певні бізнес-процеси; у вітчизняній практиці для позначення даного суб'єкта відсутнє спеціальне поняття та використовується загальне – підприємство-замовник або підприємство-клієнт. Хоча існують і пропозиції науковців щодо його впровадження. Так, І.Д. Котлярів пропонує для підприємства, яке замовляє послуги аутсорсингу, закріпити позначення «аутсорсі» [5]. Це, на думку науковця, відповідає англійській термінології і дає змогу використовувати спеціальні терміни для учасників угоди аутсорсингу, що істотно спрощує опис та аналіз цієї угоди. Для доведення доцільності даного кроку автор наводить порівняння із суб'єктами угоди лізингу (для їх позначення необхідно використовувати спеціальні поняття, оскільки для їх повної характеристики вживається декілька слів). Щодо аутсорсингу, зокрема і бухгалтерського, ми не вважаємо такий крок виправданим. Уведення нових понять тільки розширить бухгалтерську термінологію, проте не спростить процедуру її застосування. Необґрунтоване копіювання понять з іноземної мови, коли є вітчизняний аналог, вважаємо невиправданим та таким, що не матиме широко поширення.

Суб'єктом, який приймає на виконання відповідно до договору аутсорсингу певні бізнес-процеси, є виконавець або, як його часто називають, аутсорсер. У даному разі застосування спеціального поняття є обґрунтованим, оскільки воно поширене у вітчизняній практиці, а найголовніше, необхідне для пояснення окремих видів аутсорсингу, зокрема перехресного, який охарактеризуємо нижче.

До складу аутсорсерів належать аудиторські, консалтингові фірми, спеціалізовані (аутсорсингові фірми, фахівці з бухгалтерського обліку, зареєстровані як фізичні особи – підприємці, тощо) [4]. Не може бути аутсорсером фізична особа, оскільки вона в силу свого правового статусу у відносинах, які є господарськими або комерційними, не надає таку послугу. Фізична особа, відповідно до норм цивільного і господарського законодавства, не є учасником господарських відносин, якщо не зареєстрована в установленому законом порядку як суб'єкт госпо-

дарювання, а отже, не може мати найманих працівників для ведення своєї діяльності: таким правом наділена лише фізична особа – підприємець або юридична особа, які є суб'єктами господарської діяльності [3, с. 112].

Розкриття суб'єктів доводить необхідність урахування підходів до трактування поняття «аутсорсинг», запропонованих А.Ж. Султангужиєвою. Це дає змогу визначити об'єкти організації та ведення бухгалтерського обліку, які зазнають змін в умовах застосування аутсорсингу (рис. 1).



Рис. 1. Об'єкти ведення та організації бухгалтерського обліку, які зазнають змін під час укладання договору бухгалтерського аутсорсингу

Зрозуміло, що з укладанням та подальшим виконанням договору бухгалтерського аутсорсингу у його сторін виникатимуть нові для них об'єкти обліку, зокрема у аутсорсера – процес надання послуг для нового клієнта, у підприємства-клієнта – витрати на аутсорсинг. У цілому труднощі щодо їх облікового відображення можуть стосуватися тільки витрат на аутсорсинг (на яких рахунках, що слід відносити тощо). Проблемних питань щодо обліку процесу надання послуг аутсорсингу в аутсорсера просто не може бути, адже для нього це звичайна діяльність та операції, які повторюються постійно, тільки щодо інших клієнтів.

Процес організації обліку в умовах аутсорсингу стосується обох підприємств – і того, що надає послуги, і того, що їх отримує [10, с. 114]. Значні зміни відбуваються в організації обліку на підприємстві – замовнику аутсорсингових послуг. За умови наявності власної бухгалтерської служби необхідним буде визначення доцільності її подальшого функціонування. У даному разі можливими будуть декілька варіантів – від реорганізації даного структурного підрозділу до його ліквідації. На підприємстві-

замовнику, враховуючи обсяги переданих бухгалтерських робіт, необхідним є прийняття рішення щодо вибору одного з варіантів. Рішення про передачу ведення бухгалтерського обліку обов'язково повинно бути зазначено в розпорядчому документі (наказі, положенні) про облікову політику підприємства-замовника.

В обох суб'єктів аутсорсингу буде повністю переглядатися система документообігу з Урахуванням порядку співпраці, узгоджуватиметься програмне забезпечення, необхідне для передачі даних. Таким чином, змін може зазнати форма ведення бухгалтерського обліку. Навіть якщо підприємства будуть продовжувати застосовувати комп'ютерну форму ведення бухгалтерського обліку, може бути змінений програмний продукт, який краще відповідатиме поставленим вимогам.

До цього часу продовжуються дискусії стосовно розмежування понять «аутсорсинг» та «надання послуг». На думку А.М. Поплюйко, відмінною рисою аутсорсингу від інших форм надання послуг та абонентського обслуговування є наявність бізнес-процесу [7]. Не заперечуючи твердження науковця, приєднуємося до думки С.Л. Безручук та С.М. Лайчук, що на рівні підприємств ці поняття є взаємозамінними [1, с. 47] та можуть використовуватися як синоніми. Проте використання характеристики «дистанційний» із поняттям «надання бухгалтерських послуг» для позначення аутсорсингу у сфері бухгалтерського обліку, на нашу думку, не є правомірним, оскільки значно звууже сферу його застосування, описуючи тільки окремий вид.

На даному етапі авторами наведено значну кількість класифікаційних ознак та видів аутсорсингу. Доволі часто науковці розглядають види аутсорсингу за сферами впровадження: ІТ-аутсорсинг; виробничий аутсорсинг; аутсорсинг бізнес-процесів (таких як управління інтелектуальними ресурсами, надання гарантійних, фінансових і бухгалтерських послуг, створення call-центрів або центрів прийому і обслуговування дзвінків, управління персоналом, здійснення лізингових і логістичних операцій, проведення рекламних заходів); аутсорсинг персоналу [2; 6]. Ураховуючи мету нашого дослідження, для обґрунтування особливостей організації бухгалтерського обліку обґрунтуємо види бухгалтерського аутсорсингу, які безпосередньо впливатимуть на цей процес (табл. 1).

Таблиця 1

Класифікація бухгалтерського аутсорсингу, враховуючи вимоги до його організації

№ з/п	Ознака	Вид	Характеристика
1	Часовий період	Довготривалого характеру*	Вид аутсорсингу, згідно з яким виконання делегованого бізнес-процесу передбачено протягом тривалого строку (більше року)
		Тимчасового характеру	Вид аутсорсингу, що передбачає виконання робіт до чітко встановленого часу та без перспектив щодо їх повторення
2	Порядок співпраці	Дистанційний	Вид аутсорсингу, який передбачає застосування інформаційно-комп'ютерних технологій без особистого контакту між замовником та аутсорсером
		Стаціонарний (недистанційний)	Вид аутсорсингу, який характеризується постійним контактом між замовником та аутсорсером, передачею даних як особисто, так і з використанням інформаційно-комп'ютерних технологій
3	Механізм здійснення	Перехресний	Вид аутсорсингу, який передбачає для виконання покладених функцій залучення аутсорсером сторонніх фірм
		Прямий	Вид аутсорсингу, виконання якого відбувається винятково аутсорсером без залучення з його сторони додаткових суб'єктів
4	Перелік робіт	Повний	Вид аутсорсингу, який передбачає передачу всіх робіт щодо організації та ведення обліку
		Частковий	Вид аутсорсингу, який передбачає передачу тільки окремих робіт щодо організації та ведення обліку

*Примітка. Курсивом виділено види бухгалтерського аутсорсингу, які є найбільш популярними

У представленій класифікації бухгалтерського аутсорсингу нами виділено ті види, які є найбільш популярними, а враховуючи сучасні тенденції розвитку, швидше за все, вони можуть стати загальними характеристиками аутсорсингу, оскільки є найбільш популярними.

Незважаючи на те що науковці продовжують вести дискусії щодо того, які послуги, протягом якого періоду надання можна відносити до аутсорсингу, ми вважаємо доцільним здійснення поділу досліджуваного об'єкта за ознакою «часовий період». Аутсорсинг тимчасового характеру слід розглядати щодо суб'єктів господарювання, які передачу бухгалтерських функцій здійснюють тільки до певної дати, після настання якої відбуваються вирішальні моменти для підприємства: процедура реорганізації, припинення діяльності. Такий підхід не суперечить позиції окремих науковців [7, с. 336], які розмежовують послуги сервісу та підтримки, що мають разовий, епізодичний, випадковий характер і обмежені початком та завершенням, та аутсорсинг.

Визначаючи порядок співпраці аутсорсера та підприємства-замовника (як передаватимуться документи, час їх отримання), приймається одне з найважливіших рішень щодо організації бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу, оскільки фактично за умови надання послуг дистанційно, виникає потреба в узгодженні технічного та програмного забезпечення в аутсорсера та підприємства-замовника. Останній учасник може передбачити в договорі виконання цих дій аутсорсером, а він, у свою чергу, може переадресувати ці функції іншому підприємству (залежно від того чи є фахівці з даного питання). Наведена ситуація характеризує інший вид аутсорсингу за механізмом здійснення – перехресний. Він доволі популярний для тих аутсорсерів, які не мають своїх представництв у різних точках країни або фахівців у певних сферах бухгалтерського обліку. Надання послуг на умовах перехресного бухгалтерського аутсорсингу дасть аутсорсеру змогу не втратити клієнтів, а підприємству-замовнику – не витратити свій час на пошук додаткових виконавців.

За переліком робіт поділяємо бухгалтерський аутсорсинг на повний та частковий. До повного аутсорсингу вда-

ються, як правило, невеликі підприємства, найчастіше – новостворені, з незначним обсягом операцій. Проте це не означає, що за таких умов на підприємстві-замовнику взагалі не буде облікових працівників. Якщо процедура передачі документів не автоматизована, то доцільно все ж таки у штатному розкладі передбачити посаду бухгалтера, який безпосередньо буде займатися реєстрацією документів. Щодо часткового аутсорсингу, то в даному разі передаються ті ділянки бухгалтерського обліку, які не є стратегічно важливими для підприємства, проте є доволі трудомісткими, наприклад розрахунок та нарахування заробітної плати. За умови передачі їх на аутсорсинг головний бухгалтер може приділити більше уваги питанням, які визначатимуть подальший розвиток підприємства. Вибір виду аутсорсингу за переліком робіт безпосередньо впливатиме на організацію роботи облікового персоналу на підприємстві-замовнику.

Висновки. Із метою усунення неконвенційності понять у бухгалтерській термінології нами доведена доцільність трактування поняття «бухгалтерський аутсорсинг» як послуги, так і процесу. Такий підхід дав нам змогу визначити особливості організації обліку в умовах аутсорсингу як на підприємстві-замовнику, так і в аутсорсера.

У науковій літературі представлені різноманітні види та класифікаційні ознаки аутсорсингу та його окремого виду – бухгалтерського, що свідчить про його значне поширення. Із метою забезпечення ефективної організації бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу нами обґрунтована класифікація останнього. Так, запропоновано класифікацію бухгалтерського аутсорсингу здійснювати за такими ознаками, як: часовий період (довготривалого характеру, тимчасового характеру); порядок співпраці (дистанційний, стаціонарний); механізм здійснення (перехресний, прямий); перелік робіт (повний, частковий).

Наведені результати, визначаючи єдину позицію щодо ключових питань у сфері аутсорсингу, дадуть змогу в подальшому проводити дослідження щодо його організації.

Список використаних джерел:

1. Безручук С.Л. Аутсорсинг, лізинг персоналу або послуги з бухгалтерського обліку: критична оцінка термінів / С.Л. Безручук, С.М. Лайчук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2008. – № 3(12). – С. 41–60.
2. Гудзь Ю.Ф. Аутстафінг та аутсорсинг як інструменти підвищення ефективності господарської діяльності малих підприємств харчової промисловості / Ю.Ф. Гудзь [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/2_KAND_2011/Economics/78454.doc.htm.
3. Єфименко М. Правова регламентація аутсорсингових відносин в США та Україні: порівняльно-правовий аспект / М. Єфименко // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Юридичні науки. – 2014. – Вип. 1. – С. 110–113.
4. Колодеева С. Субъекты ведения бухгалтерского учета в условиях аутсорсинга / С. Колодеева [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://eck.ru/blog/autsorsing/sub-ekty-vedeniya-buhgalterskogo-ucheta-v-usloviyah-autsorsinga/>.
5. Котляров И.Д. Аутсорсинг: опыт теоретического описания / И.Д. Котляров // Экономика и экологический менеджмент. – 2010. – № 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://economics.open-mechanics.com/articles/190.pdf>.
6. Партин Г.О. Основні види аутсорсингу та їх застосування в управлінні діяльністю підприємства / Г.О. Партин, О.В. Дідух // Сучасні проблеми економіки і менеджменту : тези доповідей міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 45-річчю Інституту економіки і менеджменту та 20-річчю Інституту післядипломної освіти Національного університету «Львівська політехніка» (Львів, 10–12 листопада 2011 р.). – Львів : Львівська політехніка, 2011. – С. 637–638.
7. Поплюйко А.М. Бухгалтерський аутсорсинг: сучасний стан та перспективи розвитку в Україні / А.М. Поплюйко // Фінанси, облік і аудит. – 2011. – Вип. 18. – С. 335–340 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Foa_2011_18_43.
8. Скакун Л.С. Бухгалтерський облік в умовах аутсорсингу : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 / Л.С. Скакун ; Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир, 2010. – 21 с.
9. Султангузиева А.Ж. Организация бухгалтерского учета на условиях дистанционного аутсорсинга : дис. ... к.э.н. : спец. 08.00.12 / А.Ж. Султангузиева ; Гос. ун-т упр. – Москва, 2015. – 222 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://guu.ru/files/dissertations/2015/06/sultanguzhieva_a_zh/dissertation.pdf.

10. Шевелева Е.А. Организация бухгалтерского учета в условиях применения бухгалтерского аутсорсинга инновационными предприятиями / Е.А. Шевелева // Вестник ЮУрГУ. Серия «Экономика и менеджмент». – 2011. – № 41(258). – С. 113–117 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://cyberleninka.ru/article/n/organizatsiya-buhgalterskogo-ucheta-v-usloviyah-primeneniya-buhgalterskogo-aoutsorsinga-innovatsionnymi-predpriyatiyami>.

Аннотация. Для характеристики оказания услуг по ведению учета на условиях аутсорсинга используют довольно много понятий, в частности «бухгалтерский аутсорсинг», «дистанционная бухгалтерия», «дистанционные бухгалтерские услуги». В результате проведенного исследования установлена необходимость раскрытия бухгалтерского аутсорсинга как процедуры и услуги, что позволило определить объекты организации и ведения бухгалтерского учета, которые изменяются в условиях применения аутсорсинга как на предприятии-заказчике, так и у аутсорсера. Установлено, что процесс организации учета в условиях аутсорсинга касается обеих предприятий – и того, что предоставляет услуги, и того, что их получает. Кроме того, для обоснования особенностей организации бухгалтерского учета в условиях аутсорсинга определены его виды, непосредственно влияющие на этот процесс. Предложено классификацию бухгалтерского аутсорсинга осуществлять по следующим признакам: временному периоду (долговременного характера, временного характера); порядку сотрудничества (дистанционному, стационарному); механизму осуществления (перекрестному, прямому), перечню работ (полному, частичному).

Ключевые слова: организация учета, бухгалтерский аутсорсинг, бухгалтерские услуги, аутсорсер, субъекты аутсорсинга.

Summary. To describe process of accounting on the outsourcing condition many terms are often used, especially "book-keeping outsourcing", "controlled from distance book-keeping", "controlled from distance book-keeping services". As a result of this study the necessity of book-keeping outsourcing is set as procedures and services, that allowed to define the objects of organization and conducts of record-keeping, that changes in the conditions of application of outsourcing both on an enterprise-customer, and in outsourser. The process of organization of account in the conditions of outsourcing concern both enterprises - and that renders services, and that gets them. In particular, a concordance circulation of documents will need, form of conduct of record-keeping on both enterprises; making alteration must be carried out and in relation to the form of organization of account on an enterprise-customer. In addition, for the grounding of features of record-keeping organization in the conditions of outsourcing, defined its kinds that directly will influence on this process. Classification of book-keeping outsourcing is suggested to carry out on such signs: sentinel period (of long duration character; temporal character); order of collaboration (distance; stationary); mechanism of realization (cross; direct); list of works (complete; partial).

Key words: organization of accounting, accounting outsourcing, accounting services, outsourcer, outsourcing entities.