

УДК 657.1

DOI: [http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2018-1\(39\)-83-87](http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2018-1(39)-83-87)

Г.І. Ляхович, к.держ.упр., доц.

Івано-Франківський навчально-науковий інститут менеджменту ТНЕУ

## Розрахунок ефективності бухгалтерського аутсорсингу

Для забезпечення найкращих показників діяльності підприємства передають окремі бізнес-процеси на аутсорсинг. Проте здійснення даного кроку вимагає оцінки ефективності таких дій.

Мета дослідження – в аналізі підходів до оцінки ефективності бухгалтерського аутсорсингу та розробки пропозицій щодо її методики, враховуючи основну мету зменшення транзакційних витрат.

Визначено склад елементів витрат на забезпечення ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Доведено, що ефективність бухгалтерського аутсорсингу варто розглядати у двох аспектах: 1) пов'язаний із економічною ефективністю (економія внутрішніх ресурсів підприємства за рахунок передачі бізнес-процесів із ведення бухгалтерського обліку на аутсорсинг); 2) пов'язаний із ефективністю роботи аутсорсера та безперервністю функціонування підприємства, що скористалося послугами аутсорсингу. Для оцінки ефективності обслуговування підприємства аутсорсером запропоновано використовувати методику, що враховує показники: своєчасність виконання робіт та надання послуг, згідно з умовами договору про аутсорсинг; повнота виконання робіт та надання послуг згідно з умовами договору про аутсорсинг.

**Ключові слова:** аутсорсинг; економічна ефективність; бухгалтерський аутсорсинг; транзакційні витрати.

**Постановка проблеми.** Один із ключових напрямків удосконалення діяльності суб'єктів господарювання – оптимізація, відмова від непрофільних функцій, що не приносять споживачеві і підприємству цінність, але виконання яких необхідне для існування і розвитку самого підприємства.

Як зазначає Т.Еггертсон, у рамках неінституціональної теорії, ресурс використовується ефективно, коли він виявляється у розпорядженні того користувача, для якого він є найбільшою цінністю [7]. Аналогічно розподіляються й ті ресурси, що використовуються для організації та ведення бухгалтерського обліку. Мінімізація транзакційних витрат у бухгалтерському обліку можлива за рахунок передачі даних бізнес-процесів на аутсорс, оскільки саме бухгалтерський облік належать до тих функцій підприємства, що не створюють додаткових благ для споживачів, не створюють доданої вартості підприємству, але необхідні для забезпечення його діяльності.

Оцінка економічної ефективності впровадження аутсорсингу відбувається у врахуванням всіх видів ризиків, що виникають із передачею бізнес-процесів третій стороні.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питання економічної ефективності бухгалтерського аутсорсингу піднімалося в працях багатьох науковців, серед яких найбільш вагомі результати представлено в дослідженнях Л.С. Скакун. Автор не лише узагальнила наявні підходи до оцінки економічної ефективності бухгалтерського аутсорсингу, але запропонувала, на її думку, методичний підхід, який відрізняється «... простотою математичних розрахунків, що робить можливим широке його використання на практиці» [6, с. 274]. Таке спрощення хоч і дозволяє швидше оцінити результат від передачі функцій бухгалтерського обліку на аутсорсинг, проте не враховує багатьох інших факторів, що ставить під сумнів отримані результати.

Крім того, окремі автори оцінюють ефективність на підставі лише одного з показників, зокрема, заробітної плати (В.Ю. Фролова, Г.І. Фролова [7]). Проте таке спрощення може виявитися надмірним та не дозволить спрогнозувати результат на перспективу. В сучасних умовах стрімкого розвитку інформаційно-комп'ютерних технологій не викликає проблем розрахунок показників з великою кількістю складових, тому вважаємо, що при розрахунку економічної ефективності бухгалтерського аутсорсингу доцільно враховувати найбільш вагомі критерії в повному обсязі. Такі спроби здійснено в праці О.В. Крупи [3], В.В. Яциної [9] щодо аутсорсингу при виробництві товарів, проте вони не охоплюють специфіку бухгалтерської сфери.

**Мета дослідження** полягає в аналізі підходів до оцінки ефективності бухгалтерського аутсорсингу та розробки пропозицій щодо її методики, враховуючи основну мету зменшення транзакційних витрат.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** В межах дослідження зосередимо увагу саме на економічному ефекті від впровадження бухгалтерського аутсорсингу, оскільки його метою є економія ресурсів підприємства через зменшення транзакційних витрат.

На етапі прийняття рішення про перехід на аутсорсинг у бухгалтерському обліку управлінському персоналу доступні лише наявні на момент прийняття такого рішення дані. З часом ефект від аутсорсингу може змінюватись разом із зміною показника інфляції, рівня заробітної плати тощо.

Визначимо складові, які варто враховувати при оцінці ефективності переходу на бухгалтерський аутсорсинг. Зокрема, доцільно до них врівноважити складові витрат за елементами, який забезпечують виконання бізнес-процесу, що передається на аутсорсинг, тобто витрати для забезпечення ведення бухгалтерського обліку (табл. 1).

Таблиця 1

Елементи витрат на забезпечення ведення бухгалтерського обліку на підприємстві

Умовне позначення	Назва елемента витрат
$k_1$	Заробітна плата та інші виплати працівникам служби бухгалтерського обліку
$k_2$	Нарахування на заробітну плату та інші виплати працівникам служби бухгалтерського обліку
$k_3$	Матеріальні затрати (канцелярське приладдя, витрати на офісну техніку тощо)
$k_4$	Амортизація основних засобів, що використовуються для забезпечення ведення бухгалтерського обліку
$k_5$	Навчання та підвищення кваліфікації облікового персоналу
$k_6$	Витрати на програмне забезпечення для ведення бухгалтерського обліку
$k_7$	Витрати на придбання професійних періодичних видань
$k_8$	Витрати на ремонт приміщення
$k_9$	Оплата засобів телекомунікаційного зв'язку (телефон, інтернет)
$k_{10}$	Постійні витрати (в частині їх розподілу) на службу бухгалтерського обліку

Варто зазначити, що даний перелік витрат не є вичерпним і може бути доповнений, відповідно до специфіки кожного окремого підприємства. Витрати на реалізацію функцій з ведення бухгалтерського обліку позначаються як  $\sum k_i$ .

Розглянемо детальніше складові економічної моделі для оцінки економічної ефективності переходу на бухгалтерський аутсорсинг.

Витрати на ведення бухгалтерського обліку силами підприємства ( $C_i$ ) можна виразити у такому вигляді:

$$C_i = \sum_{i=1}^n (k_1, k_2, k_3, k_4, k_5, k_6, k_7, k_8, k_9, k_{10}). \quad (1)$$

Витрати на виконання функцій з ведення бухгалтерського обліку компанією з аутсорсингу виразимо у такому вигляді:

$$P_i = C_t + EC_t, \quad (2)$$

де  $C_t$  – базова вартість послуг з бухгалтерського аутсорсингу,

$EC_t$  – додаткові витрати на комунікацію між замовником та компанією, що надає послуги з бухгалтерського аутсорсингу.

В економічній літературі та наукових дослідженнях, присвячених питанню аутсорсингу, виділяють ще одну складову, що враховується до витрат на ведення бухгалтерського обліку аутсорсером, зокрема, Е.І. Альошина [1] виділяє корегуючий коефіцієнт. Даний корегуючий коефіцієнт покликаний врахувати специфіку реалізації конкретного проекту з аутсорсингу, що виконується аутсорсером. Величина даного коефіцієнта може бути розрахована шляхом зіставлення вартості пропозицій на ринку аутсорсингових послуг щодо конкретних особливостей господарських процесів у конкретного замовника аутсорсингу. Корегуючий коефіцієнт визначається таким чином:

$$K_{кор} = K_{орг} \times K_{усл} \{K_{взд}, K_{ндс}, K_{об}, K_{осно}, \dots K_T\}, \quad (3)$$

де  $K_{кор}$  – корегуючий коефіцієнт;

$K_{орг}$  – коефіцієнт, що враховує обсяг аутсорсингу з організаційної точки зору, наприклад, повний (реалізація аутсорсингу облікових функцій з елементами кадрового та юридичного аутсорсингу) або частковий (реалізація аутсорсингу облікових функцій з елементами кадрового аутсорсингу) тощо;

$K_{усл}$  – коефіцієнт, що враховує підвищення вартості аутсорсингу за рахунок господарських процесів конкретного замовника аутсорсингу. Даний коефіцієнт, у свою чергу, залежить від деякого набору коефіцієнтів, що відображають внесок даних господарських процесів. Коефіцієнт  $K_{усл}$  може бути визначено, наприклад, добутком таких коефіцієнтів:

$$K_{усл} = \{K_{взд}, K_{ндс}, K_{об}, K_{осно}, \dots K_T\}, \quad (4)$$

де  $K_{взд}, K_{ндс}, K_{об}, K_{осно}, \dots K_T$  – коефіцієнти, що враховують підвищення вартості аутсорсингу за рахунок наявності у замовника операцій із зовнішньоекономічної діяльності, якщо підприємство є платником ПДВ,

якщо підприємство має відокремлені філії (відділення, представництва), якщо підприємство переходить зі спрощеної системи оподаткування на загальну систему тощо.

На основі дослідження господарської діяльності малих промислових підприємств Е.І. Алешина робить висновок про те, що дані коефіцієнти можуть бути розраховані й іншими методами. Автор наводить такі значення коефіцієнтів, що були розраховані на основі інформації, отриманої з відкритих джерел (реклама у ЗМІ, мережа Інтернет). При цьому  $K_{кор}$  розраховується як добуток коефіцієнтів  $K_{орг}$  та  $K_{усл}$ . Дані щодо значень коефіцієнтів наведено у таблиці 2.

Таблиця 2

Матриця корегуючих коефіцієнтів

Корг	Кусл				
	Квэд	Кндс	Коб	Косно	Ккред
Значення складових Кусл	1,15	1,15	1,15	1,10	1,10
Базове бухгалтерське обслуговування	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00

Вважаємо, що даний підхід заслуговує на увагу, проте його застосування на практиці може бути недоцільним. Справа в тому, що дані коефіцієнти розраховуються підприємством, яке хоче передати бухгалтерський облік на аутсорсинг. Аутсорсингова фірма, в свою чергу, може застосовувати зовсім інший підхід до визначення вартості своїх послуг. При цьому зрозуміло, що вона буде враховувати індивідуальні особливості кожного клієнта і корегувати вартість аутсорсингових послуг, відповідно до факторів, що ускладнюють або розширюють обсяг робіт.

Разом з тим, у контексті теорії транзакційних витрат переваги, які отримує підприємство від зменшення транзакційних витрат внаслідок передачі бізнес-процесів на аутсорсинг, не зводяться лише до економії ресурсів. Досягається також ряд інших ефектів, зокрема, оптимізація структури підприємства та організація його діяльності.

Портер М. [5] стверджує, що конкурентна перевага компанії створюється за рахунок координації зв'язків у ланцюжку створення цінності, що знаходяться за межами бізнесу компанії. Моделі сорсингу (пошуку потрібного постачальника, виробника, товару) є необхідним інструментом для такої координації. До основних моделей сорсингу належать: інсорсинг, аутсорсинг і мультисорсинг.

Централізація процесів бізнесу спостерігається при інсорсингу, підвищуючи тим самим контрольованість процесів виробництва. Згодом, ця структура стає складною, а ефективність знижується. Рішенням даної проблеми є використання таких технологій управління, як аутсорсинг. При передачі непрофільних функцій зовнішнім організаціям складно виділити ключові процеси, що є стратегічно важливими для компанії. Під час накопичення досвіду взаємодії з аутсорсерами, а також для уникнення виникнення залежності від одного постачальника, компанії переходять до мультисорсингу (наявність декількох постачальників послуг).

Ефективною діяльністю є та, що забезпечує досягнення потрібного ефекту. Розглядаючи питання бухгалтерського аутсорсингу, необхідно розуміти, що ефективність такого аутсорсингу має розглядатися у двох аспектах. Перший аспект пов'язаний із економічною ефективністю, тобто економією внутрішніх ресурсів підприємства за рахунок передачі бізнес-процесів із ведення бухгалтерського обліку на аутсорсинг. Другий аспект пов'язаний із ефективністю роботи аутсорсингової компанії та безперебійністю функціонування підприємства, що скористалося послугами аутсорсингу.

Для оцінки ефективності обслуговування підприємства компанією-аутсорсером вважаємо за доцільне використовувати методіку, що базується на таких показниках оцінки діяльності компанії:

*Своєчасність виконання робіт та надання послуг, згідно з умовами договору про аутсорсинг:*

$$E_{\text{час}} = T_t / T_{t0}, \quad (5)$$

де:  $E_{\text{час}}$  – коефіцієнт часу надання послуг бухгалтерського аутсорсингу;

$T_t$  – фактичний час виконання послуг з бухгалтерського аутсорсингу;

$T_{t0}$  – запланований, згідно з умовами договору, час (термін) надання послуг з бухгалтерського аутсорсингу.

Кінцеве значення коефіцієнта часу надання послуг бухгалтерського аутсорсингу може коливатися від 0 до 1. У випадку, коли значення коефіцієнта дорівнює 0, це означає, що фактичний час наданих послуг з бухгалтерського аутсорсингу дорівнює запланованому, тобто аутсорсер повністю виконав умови договору в частині своєчасності виконання взятих на себе зобов'язань.

*Повнота виконання робіт та надання послуг, згідно з умовами договору про аутсорсинг:*

$$E_{\text{обсяг}} = Q_{\text{п}} / Q_{\text{ф}}, \quad (6)$$

де:  $E_{\text{обсяг}}$  – коефіцієнт обсягу надання послуг бухгалтерського аутсорсингу;

$Q_{\text{ф}}$  – обсяг фактично наданих послуг з бухгалтерського аутсорсингу (за відповідний період часу);

$Q_n$  – обсяг запланованих, згідно з умовами договору, послуг з бухгалтерського аутсорсингу (за відповідний період часу).

Кінцеве значення коефіцієнта повноти виконання робіт та надання послуг бухгалтерського аутсорсингу також може коливатися від 0 до 1. У випадку, коли значення коефіцієнта дорівнює 0, це означає, що фактичний обсяг наданих послуг з бухгалтерського аутсорсингу дорівнює запланованому.

Економічність аутсорсингу, що розраховується шляхом порівняння фактично понесених витрат на аутсорсинг та запланованих, згідно з умовами договору:

$$E_{\text{економ}} = C_{\text{ф}} / C_{\text{дог}}, \quad (7)$$

де:  $E_{\text{економ}}$  – коефіцієнт економічності;

$C_{\text{ф}}$  – фактично понесені витрати на оплату послуг аутсорсингової компанії;

$C_{\text{дог}}$  – сума витрат, що передбачена договором аутсорсингу.

При оцінці ефективності аутсорсингу в кожного із зазначених вище критеріїв має бути свій коефіцієнт вагомості. Всі коефіцієнти зводяться до єдиного інтегрованого показника ефективності.

$$E_{\text{інтегр}} = E_{\text{час}}^x * E_{\text{обсяг}}^y * E_{\text{економ}}^z, \quad (8)$$

де:  $E_{\text{інтегр}}$  – інтегрований критерій оцінки ефективності аутсорсингу;

$x, y, z$  – вагомість коефіцієнтів  $E_{\text{час}}, E_{\text{обсяг}}, E_{\text{економ}}$  відповідно.

Збільшення інтегрованого критерію свідчить про підвищення якості обслуговування, згідно з умовами договору бухгалтерського аутсорсингу. Відповідно, при ухваленні рішення про подальшу співпрацю можна скористатися узагальненою шкалою результативності Харрінгтона [4], що характеризує значення критеріїв та є універсальною. З метою цілей даного дослідження шкала результативності Харрінгтона була нами модифікована у контексті бухгалтерського аутсорсингу (табл. 3).

Таблиця 3

Шкала для рівнів результативності процесів при взаємодії з аутсорсером [2]

Числові інтервали	Рівень результативності	Дії, спрямовані на взаємодію з аутсорсером
0,80–1,0	Дуже високий рівень	Впровадження аутсорсингу результативне, але потрібно розробити заходи запобігання відхилень
0,63–0,80	Високий рівень	Необхідна розробка незначних коригувальних заходів
0,37–0,63	Середній рівень	Цілі та завдання частково досягнуто, необхідні значні коригувальні заходи
0,20–0,37	Низький рівень	Впровадження аутсорсингу нерезультативне, необхідні суттєві коригувальні заходи
0,00–0,20	Дуже низький рівень	Впровадження аутсорсингу не результативне, цілі та завдання не досягнуто

У таблиці 3 наведено модифіковану шкалу Харрінгтона, що визначає результативність дій щодо процесів використання аутсорсингу. Залежно від того, наскільки результативне використання аутсорсингу в контексті запланованих та отриманих результатів, можливі кілька варіантів розвитку ситуації.

При невеликих відхиленнях (0,8–1) має місце лише невелике порушення процесу аутсорсингу, а відповідно немає потреби в суттєвих заходах щодо зміни моделі аутсорсингу. В разі істотного відхилення (від 0 до 0,37), необхідне суттєве втручання у вигляді різних управлінських рішень та інших коригувальних дій, необхідних для відновлення результативності.

**Висновки.** Грунтуючись на конкретних розрахунках та аналізі даних, можна оцінити ефективність варіанта аутсорсингу, що використовується. Однак для проведення таких точних оцінок потрібні значні масиви інформації про використання аутсорсингу певної моделі протягом тривалого періоду часу (декілька років). Великі масиви інформації дозволяють провести тестування таких методів на наявність коінтеграційних зв'язків та виявити автокореляційні процеси, що дасть змогу більш точно налаштувати моделі, що використовуються.

#### Список використаної літератури:

1. Алёшина Е.И. Методика оценки эффекта от применения аутсорсинга как метода реинжиниринга организационной структуры предприятия: «Молодежь и наука» : сб. материалов X Юбилейной Всероссийской научно-технической конференции студентов, аспирантов и молодых ученых с международным участием, посвященной 80-летию образования Красноярского края. – Красноярск : Сибирский федеральный ун-т, 2014 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://conf.sfu-kras.ru/sites/mn2014/directions.html>.

2. Булгакова И.Н. Морозов А.Н. Использование «Функции Желательности» для формализации комплексного показателя конкурентоспособности промышленного предприятия / И.Н. Булгакова, А.Н. Морозов // Вестник ВГУ. Серия : Экономика и управление. – 2009. – № 2 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.vestnik.vsu.ru/pdf/econ/2009/02/2009-02-08.pdf>.
3. Крупа О.В. Система оцінки ефективності аутсорсингу допоміжних бізнес-процесів промислових підприємств / О.В. Крупа // Вісник Хмельницького національного університету. Серія : Економічні науки. – 2014. – № 5 (1). – С. 27–30.
4. Пичкалев А.В. Обобщенная функция желательности полезности / А.В. Пичкалев [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.isercit.org/journal/archive/01/paper6.pdf>.
5. Портер М. Конкуренция / М. Портер. – М. : Вильямс, 2006.
6. Скакун Л.С. Оцінка ефективності бухгалтерського аутсорсингу: систематизація та аналіз підходів / Л.С. Скакун // Міжнародний збірник наукових праць «Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу». – 2009. – № 3 (15). – С. 267–277.
7. Фролова В.Ю. Ефективність використання аутсорсингу бізнес-процесів на підприємстві / В.Ю. Фролова, Г.І. Фролова // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2015. – № 3 (31). – С. 61–63.
8. Эггертссон Т. Экономическое поведение и институты / Т. Эггертссон. – М. : Дело, 2001. – С. 36–38.
9. Яцина В.В. Модель оцінки економічної ефективності аутсорсингу при виробництві товарів промислового призначення / В.В. Яцина // Вісник Східноєвропейського університету економіки і менеджменту. Серія : Економіка і менеджмент. – 2014. – № 1. – С. 178–187 [Електронний ресурс]. – Режим доступа : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vsuem\\_2014\\_1\\_23](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vsuem_2014_1_23).

#### References:

1. Aljoshina, E.I. (2014), «Metodika otsenki efekta ot primeneniya outsorsinga kak metoda reinzhiniringa organizatsionnoi struktury predpriyatiya «Molodezh' i nauka», sb. materialov Kh Yubileinoi Vserossiiskoi nauchno-tekhnicheskoi konferentsii studentov, aspirantov i molodykh uchenykh s mezhdunarodnym uchastiem, posvyashchennoi 80-letiyu obrazovaniya Krasnoyarskogo kraya, Sibirskii federal'nyi un-t, Krasnoyarsk, available at: <http://conf.sfu-kras.ru/sites/mn2014/directions.html>
2. Bulgakova, I.N. and Morozov, A.N. (2009), «Ispol'zovanie «Funktsii Zhelatelnosti» dlya formalizatsii kompleksnogo pokazatelya konkurentosposobnosti promyshlennogo predpriyatiya», *Vestnik VGU, Seriya Ekonomika i upravlenie*, No. 2, available at: <http://www.vestnik.vsu.ru/pdf/econ/2009/02/2009-02-08.pdf>
3. Krupa, O.V. (2014), «Systema otsinky effektivnosti outsorsynhu dopomizhnykh biznes-protseviv promyslovykh pidpriemstv», *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu*, Seriya Ekonomichni nauky, No. 5 (1), P. 27–30.
4. Pichkalev, A.V. «Obobshchennaya funktsiya zhelatelnosti poleznosti», available at: <http://www.isercit.org/journal/archive/01/paper6.pdf>
5. Porter, M. (2006), *Konkurentsya*, Vilyams, Moscow.
6. Skakun, L.S. (2009), «Otsinka effektivnosti buhgalterskogo outsorsingu: sistematzatsiya ta analiz pidhodiv», *Mizhnarodniy zbirnik naukovih prats «Problemi teorii ta metodologiyi buhgalterskogo obliku, kontrolyu i analizu»*, No. 3 (15), P. 267–277.
7. Frolova, V.Yu. and Frolova, G.I. (2015), «Efektivnist vikoristannya outsorsingu biznes-protseviv na pidpriemstvi», *Visnik Berdyanskogo universitetu menedzhmentu i biznesu*, No. 3 (31), P. 61–63.
8. Eggertsson, T. (2001), *Ekonomicheskoe povedenie i instituty*, Moscow: Delo, pp. 36-38
9. Yatsina, V.V. (2014), «Model otsinki ekonomichnoyi effektivnosti outsorsingu pri virobnitstvi tovariv promislovogo pryznachennya», *Visnyk Shidnoevropeyskogo universitetu ekonomiki i menedzhmentu*, Seriya Ekonomika i menedzhment, No. 1, P. 178–187, available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vsuem\\_2014\\_1\\_23](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vsuem_2014_1_23).

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

Наукові інтереси:

- проблеми організації обліку в умовах аутсорсингу;
- тенденції розвитку організації обліку.

Стаття надійшла до редакції 20.02.2018.