

Г.І. Ляхович, к.н.держ.упр., доц.*Івано-Франківський навчально-науковий інститут менеджменту
Тернопільського національного економічного університету***ВИТРАТИ НА БУХГАЛТЕРСЬКИЙ АУТСОРСИНГ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ**

Мета статті полягає у дослідженні існуючих методичних підходів до ведення бухгалтерського обліку витрат на бухгалтерський аутсорсинг. Наведено види аутсорсингу відповідно до функції, що передаються, які слід враховувати при відображенні операцій, що супроводжують виконання договору на аутсорсинг.

Аналізуючи праці науковців, узагальнено підходи до облікового відображення витрат на аутсорсинг (у складі витрат виробництва та як адміністративні витрати), обґрунтовано доцільність врахування витрат на бухгалтерський аутсорсинг в складі адміністративних витрат. У результаті дослідження визначено розрізи, за якими слід здійснювати організацію аналітичного обліку витрат на бухгалтерський аутсорсинг (напрями аутсорсингу; тривалість договору; види послуг).

Практична значущість зводиться до того, що на основі теоретичного вивчення та практичного дослідження організації обліку витрат на аутсорсинг, зроблені та подані пропозиції до структури рахунку 92 «Адміністративні витрати» в частині відображення вказаних витрат, у перспективі подальшого використання у практичній діяльності бухгалтерів

Перспективами подальших досліджень у даному напрямі є удосконалення документального оформлення операцій, пов'язаних з виконанням договору на бухгалтерський аутсорсинг.

Ключові слова: бухгалтерський аутсорсинг; витрати; адміністративні витрати; облік.

Постановка проблеми. Широке розповсюдження аутсорсингу як форми організації бухгалтерського обліку обумовлює виникнення значної кількості питань щодо управління даним процесом з метою забезпечення ефективного його проходження. Вирішальну роль в досягненні наведеної мети має інформаційне забезпечення, зокрема своєчасне та оперативне надання інформації за витратами та доходами, понесеними та отриманими за аутсорсинговими послугами.

В сучасних умовах значна кількість підприємств користується послугами сторонніх організацій (аудиторських, юридичних, консалтингових фірм) для щодо ведення бухгалтерського обліку. Найбільш розповсюдженою є схема надання таких послуг, коли на підприємстві-замовнику збір, оформлення первинних документів здійснюється штатним працівником, який і передає її підприємству-аутсорсеру. Всі інші основні бухгалтерські функції здійснюються працівниками підприємства-аутсорсера. Основними перевагами такої форми організації бухгалтерського обліку є зменшення витрат, що досягається внаслідок економії на оплаті праці, організації робочого місця бухгалтерів (його облаштування, а також придбання необхідного технічного та програмного забезпечення) тощо. І при цьому підприємство-замовник отримує послуги, виконання яких забезпечується висококваліфікованим працівником.

Дане твердження підтверджується результатами досліджень [2; 6; 8; 10], згідно яких аутсорсингові контракти дозволяють знизити економічні витрат, позбутися додаткових витрат, зекономити час та знизити експлуатаційні витрат.

Проте досягнути такої очевидної на перший погляд економії грошових коштів в умовах впровадження аутсорсингу не так і просто. Адже ціни на ці послуги достатнього високі, крім того, аутсорсер може стягувати в межах укладеного договору і додаткові суми за супутні послуги.

Для проведення оцінки доцільності вибору аутсорсингу як форми організації бухгалтерського обліку необхідним є проведення аналізу ефективності аутсорсингових послуг. Методик такого аналізу є достатньо багато, проте більшість науковців та практиків погоджуються на необхідності врахування витрат, понесених в ході виконання договору на бухгалтерський аутсорсинг. Облікова практика відображення таких витрат, на перший погляд, не є складною, проте в умовах необхідності належного інформаційного забезпечення процесу управління господарською діяльністю вона вимагає більшої уваги.

Аналіз останніх досліджень. Питання організації обліку в умовах використання аутсорсинг піднімалися в працях багатьох науковців. Щодо облікового відображення витрат на послуги з ведення бухгалтерського обліку, що надається сторонніми підприємствами, то дане питання досліджували Вижитович А.М., Булгакова І.А., Гаврилюк Е.А. [3], Євграфова Т.М. [4], Нор-Аревян Г.Г. [7].

Як правило, дослідники приділяють увагу особливостям облікового відображення витрат на аутсорсинг відповідно до податкового законодавства, не враховуючи управлінський аспект даного

питання. Крім того, не дивлячись на заявлену мету дослідження, ряд авторів зосереджують свою увагу на теоретичних аспектах обліку витрат на аутсорсинг – поняття аутсорсингу, його переваги та недоліки.

Метою дослідження є описання діючої методики обліку витрат на бухгалтерський аутсорсинг, а також розробка шляхів її удосконалення в напрямі формування належного інформаційного забезпечення для ефективного управління господарською діяльністю підприємств, які обирають аутсорсинг як форму організації бухгалтерського обліку.

Викладення основного матеріалу. Приділення особливої уваги обліку витрат на бухгалтерський аутсорсинг обумовлене необхідністю визначення в подальшому ефективності використання такої форми організації обліку. Адже «підприємству-замовнику потрібна повна і достовірна облікова інформація, фінансова та податкова звітність на фоні скорочення витрат на ведення облікової функції...» [5].

Облік витрат відповідно до діючого Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції про його застосування здійснюється на різноманітних класах рахунків – другого «Запаси», восьмого «Витрати за елементами» та дев'ятого «Витрати діяльності».

Для визначення облікового відображення витрат на аутсорсинг слід розкрити основні його види відповідно до функцій, які передаються. Так, за цією ознакою, як правило, виділяють:

- аутсорсинг інформаційних технологій (передача на обслуговування спеціалізованим підприємствам інформаційних систем);

- аутсорсинг бізнес-процесів (передача аутсорсеру функцій окремих відділів підприємства, які не є основними в його діяльності. Саме до даного напрямку належить бухгалтерський аутсорсинг);

- виробничий аутсорсинг (передача в зовнішнє управління виробничого циклу або його частини).

Враховуючи зміст даних напрямів аутсорсингу, тільки облікове відображення отримання послуг за останнім буде здійснюватися з використанням рахунків, пов'язаних з процесом виробництва – 23 «Виробництво» та/або 91 «Загальновиробничі витрати».

Якщо врахувати, що отримання аутсорсингових бухгалтерських послуг не належить до виробничих витрат, то витрати повинні накопичуватися на відповідному рахунку класу 9, зокрема 92 «Адміністративні витрати». За умови, що на підприємстві облік ведеться з використанням рахунків класу 8 «Витрати за елементами», витрати на бухгалтерський аутсорсинг потрапляють на вказаний рахунок після відображення на відповідному рахунку класу 8.

Проте існують і інші позиції науковців щодо облікового відображення витрат на аутсорсинг. Так, Вижитович А.М., Булгакова І.А., Гаврилюк Е.А. [3, с. 13] зазначають, що вартість послуг з аутсорсингу слід відображати як інші витрати, пов'язані з виробництвом та реалізацією. Аналогічної точки дотримується і Євграфова Т.М., яка пропонує накопичувати ці витрати на рахунку «Допоміжне виробництво» з відкриттям додаткових аналітичних субрахунків таких рівнів: субрахунок першого буде відображати вид витрат, субрахунок другого порядку – напрямок використання, субрахунок третього рівня - галузеве господарство, субрахунок четвертого порядку - вид робіт [4, с. 69]. Як ми вже зазначили вище, такий випадок стосується тільки окремого виду аутсорсингу та не може бути застосований у всіх можливих варіантах отримання таких послуг.

Таким чином, витрати, пов'язані з оплатою послуг підприємства-аутсорсера, відображаються по дебету рахунку 92 «Адміністративні витрати» в кореспонденції з рахунком 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» або субрахунком 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». В подальшому ці витрати списуються на рахунок фінансових результатів. Списання цих витрат відображається в бухгалтерському обліку за дебетом рахунку 79 «Фінансові результати» в кореспонденції з кредитом рахунку 92 «Адміністративні витрати».

Нарахування витрат на аутсорсингові послуги відбувається за датою складання відповідного акта (або іншого документу) про надання послуг, коли з'являється зобов'язання перед виконавцем щодо оплати його послуг [1; 7, с. 62].

Щоправда, такий підхід до відображення витрат на бухгалтерський аутсорсинг не є досконалим. Адже фактично вказані витрати приховуються в серед інших загальногосподарських витрат, а це, в свою чергу, ускладнює процес управління діяльністю підприємства.

Вважаємо за необхідне при умові використання аутсорсингових послуг на підприємстві, зокрема і бухгалтерських, приділити значну увагу організації аналітичного обліку адміністративних витрат. Зокрема, виділити окремий субрахунок, призначений для обліку витрат на аутсорсинг. Його відкриття не є і не повинно бути обов'язковим для всіх підприємств, адже не всі користуються послугами аутсорсингу. Крім того, доцільно подальший поділ (організацію аналітичного обліку) здійснювати за такими розрізами: - напрямі аутсорсингу (часто підприємства передають на аутсорсинг не один, а декілька бізнес-процесів); - тривалість договору; - види послуг.

У розвиток наведених вище пропозицій з метою удосконалення облікового відображення витрат та оперативного формування інформації за витратами на аутсорсинг запропоновано структуру субрахунків та аналітичних рахунків адміністративних витрат (рис. 1).

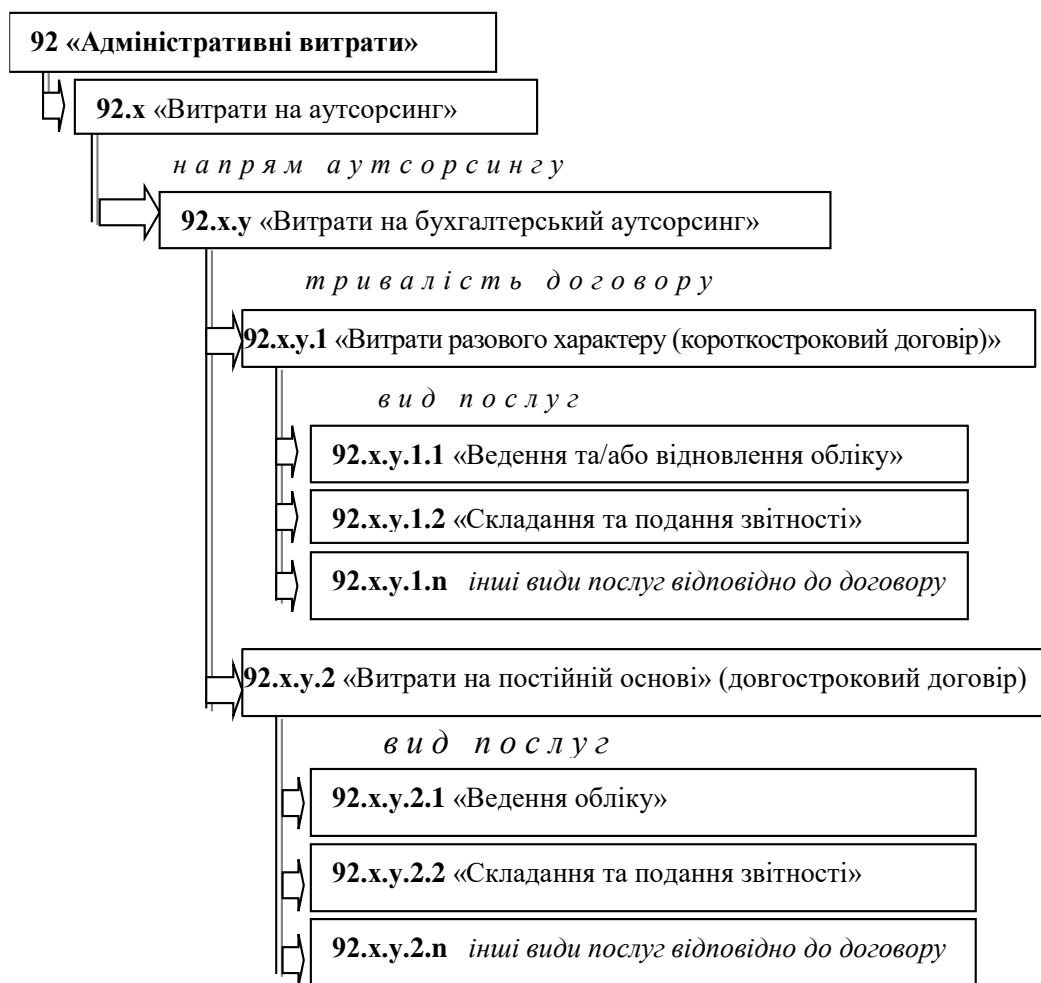


Рис. 1. Запропонована структура рахунку 92 «Адміністративні витрати» в частині відображення витрат на бухгалтерський аутсорсинг

Нами наведено тільки окремі види послуг, які може отримувати підприємство за укладеним договором аутсорсингу. Аутсорсинг бухгалтерського обліку підприємств містить у собі: аналіз установчих документів та консультування з питань бухгалтерського та податкового обліку; розробка та впровадження бухгалтерської облікової політики; створення та підтримка повної бази даних в програмах бухгалтерського обліку; відновлення бухгалтерського обліку; складання первинної документації; ведення реєстрів бухгалтерського обліку; діловодство і кадровий облік; нарахування та виплата заробітної плати, складання звітності із заробітної плати; складання податкової, фінансової та управлінської звітності відповідно до чинного законодавства та організація її подання до відповідних інспекцій; представлення інтересів і захист клієнта в контролюючих органах; комунікація та проведення звірок з контрагентами, збір вхідної первинної документації; оформлення внутрішньої первинної документації; казначейські послуги; надання консультацій з питань бухгалтерського обліку, оподаткування, а також трудового законодавства; проведення діагностики бухгалтерського та податкового обліку за минулі періоди з метою виявлення помилок і потенційних податкових ризиків; проведення тестування та співбесід персоналу для бухгалтерії; перевірка рівня кваліфікації співробітників бухгалтерії [9].

Проте розкривати весь перелік послуг в розробленій структурі рахунку 92 «Адміністративні витрати» немає сенсу, оскільки він не є обов'язковим та узгоджується аутсорсером на договірному етапі відповідно до потреб підприємства-замовника.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Запропонований підхід до організації аналітичного обліку адміністративних витрат в частині відображення витрат на бухгалтерський аутсорсинг дозволить відобразити повну вартість договору, що сприятиме оперативному аналізу результатів діяльності підприємства-замовника та прийняттю рішень щодо подальшої форми організації бухгалтерського обліку. Наведені рекомендації нададуть змогу покращити інформаційне забезпечення процесу управління аутсорсинговою діяльністю на рівні підприємства-замовника.

Список використаної літератури:

1. Бикова Г. Бухоблік за аутсорсингом [Електронний ресурс] / Г.Бикова // Дебет-Кредит. – 2014. - № 12. – Режим доступу : <https://online.dtk.ua/Book/%C2%AB%D0%94%D0%9A%C2%BB%20%E2%84%9617-2014.epub/navPoint-15>.
2. Боднарчук В.А. Аутсорсинг как способ оптимизации расходов предприятия / В.А. Боднарчук // Вісник Хмельницького національного університету. Серія : Економічні науки. № 2 (194). С. 36–38.
3. Выжитович А.М. Экономическая обоснованность расходов предприятий на аутсорсинг для целей налогообложения [Електронний ресурс] / А.М. Выжитович, И.А. Булгакова, Е.А. Гаврилюк // Развитие территорий. № 3. С. 12–17. Режим доступу : <https://elibrary.ru/item.asp?id=26626202>.
4. Евграфова Т.Н. Аутсорсинг и бухгалтерский учет: новому направлению – новые счета [Електронний ресурс] / Т.Н. Евграфова // Мир современной науки. – 2014. - № 6 (28). – С. 68–69. – Режим доступа : <https://elibrary.ru/item.asp?id=22596578>.
5. Іванков В.М. Організація бухгалтерського аутсорсингу та її оцінка в аудиті / В.М. Іванков // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Серія : Економічні науки. - 2012. - Вип. 22 (2). - С. 231–237.
6. Кобахидзе К.Д. Аутсорсинг и аутстаффинг как метод оптимизации расходов на оплату труда [Електронний ресурс] / К.Д. Кобахидзе // Синергия наук. – 2017. - № 10. – С. 392–398. – Режим доступа : <https://elibrary.ru/item.asp?id=29044390&>.
7. Нор-Аревян Г.Г. Бухгалтерский учет расходов по аутстаффингу и аутсорсингу учетного персонала [Електронний ресурс] / Г.Г. Нор-Аревян // Учет и статистика. № 12. С. 54–62. Режим доступа : <https://elibrary.ru/item.asp?id=11838077>.
8. Пичугова Е.В. Аутсорсинг как один из способов минимизации расходов организации [Електронний ресурс] / Е.В. Пичугова, А.У. Есембекова // Современные проблемы финансового регулирования и учета в агропромышленном комплексе: материалы I Всероссийской научно-практической конференции (Лесниково, 19 мая 2017). № 1. С. 126–128. – Режим доступа : https://elibrary.ru/download/elibrary_29169866_61588723.pdf.
9. Фурсова Т.І. Сучасний стан та особливості аутсорсингу бухгалтерських послуг / Т.І. Фурсова, О.П. Логвінова // Тези доповідей II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Модернізація фінансово-кредитної системи: досвід та перспективи» (Северодонецьк, 27–29 квітня 2015 р.) – Северодонецьк : вид-во СНУ ім. В.Даля, 2015. – С. 90–92.
10. Heyder G. Wannes Alkarawy. Reducing transaction costs through outsourcing (case study) [Електронний ресурс] / G.Heyder Wannes Alkarawy // Reports Scientific Society. № 1 (8). P. 34–40. Режим доступу : <https://elibrary.ru/item.asp?id=25409782>.

References:

1. Bykova, G. (2014), «Buhoblik za autsorsyngom», *Debet-Kredyt*, No. 12, available at: <https://online.dtk.ua/Book/%C2%AB%D0%94%D0%9A%C2%BB%20%E2%84%9617-2014.epub/navPoint-15>
2. Bodnarjuk, V.A. (2013), «Autsorsing kak sposob optimizacii rashodov predpriyatija», *Visnik Hmel'nic'kogo nacional'nogo universitetu*, Serija *Ekonomichni nauki*, No. 2 (194), pp. 36–38.
3. Vyzhitovich, A.M., Bulgakova, I.A. and Gavriljuk, E.A. (2015), «Jekonomicheskaja obosnovannost' rashodov predpriyatij na autsorsing dlja celej nalogooblozhenija», *Razvitie territorij*, No. 3, pp. 12–17, available at: <https://elibrary.ru/item.asp?id=26626202>
4. Evgrafova, T.N. (2014), «Autsorsing i buhgalterskij uchet: novomu napravleniju – novye scheta», *Mir sovremennoj nauki*, No. 6 (28), pp. 68–69, available at: <https://elibrary.ru/item.asp?id=22596578>
5. Ivankov, V.M. (2012), «Organizacija buhgalters'kogo autsorsyngu ta ii' ocinka v audyti», *Naukovi praci Kirovograds'kogo nacional'nogo tehničnogo universytetu*, Serija *Ekonomichni nauki*, Vol. 22 (2), pp. 231–237.
6. Kobahidze, K.D. (2017), «Autsorsing i autstaffing kak metod optimizacii rashodov na oplatu truda», *Sinergija nauk*, No. 10, pp. 392–398, available at: <https://elibrary.ru/item.asp?id=29044390&>
7. Nor-Arevjan, G.G. (2008), «Buhgalterskij uchet rashodov po autstaffingu i autsorsingu uchetnogo personala», *Uchet i statistika*, No. 12, pp. 54–62, available at: <https://elibrary.ru/item.asp?id=11838077>
8. Pichugova, E.V. and Esembekova, A.U. (2017), «Autsorsing kak odin iz sposobov minimizacii rashodov organizacii», *Sovremennye problemy finansovogo regulirovanija i ucheta v agropromyšlennom komplekse: materialy I Vserossijskoj nauchno-praktičeskoj konferencii*, vid 19 maja, Kurganskaja gosudarstvennaja sel'skohozjajstvennaja akademija im. T.S. Mal'ceva, Lesnikovo, pp. 126–128, available at: https://elibrary.ru/download/elibrary_29169866_61588723.pdf
9. Fursova, T.I. and Logvinova, O.P. (2015), «Suchasnij stan ta osoblivosti autsorsingu buhgalters'kih poslug», *Tezi dopovidej II Mizhnarodnoj naukovopraktičnoji internet-konferencii «Modernizacija finansovo-kreditnoj sistemi: dosvid ta perspektivi»*, vid 27–29 kvitnja, vid-vo SNU im. V.Dalja, Severodonec'k, pp. 90–92.
10. Heyder, G. Wannes Alkarawy (2015), «Reducing transaction costs through outsourcing (case study)», *Reports Scientific Society*, No. 1 (8), pp. 34–40, available at: <https://elibrary.ru/item.asp?id=25409782>

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 12.06.2017.