

**ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**СКАКУН ЛЮДМИЛА СТЕПАНІВНА**

**УДК 657.1:334.012**

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УМОВАХ АУТСОРСИНГУ**

**Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)**

**АВТОРЕФЕРАТ  
дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук**

**Житомир – 2010**

Дисертацією є рукопис

Роботу виконано на кафедрі бухгалтерського обліку і контролю в Житомирському державному технологічному університеті Міністерства освіти і науки України

**Науковий керівник:** кандидат економічних наук, доцент  
**Жиглей Ірина Вікторівна,**  
Житомирський державний технологічний університет,  
доцент кафедри бухгалтерського обліку і контролю

**Офіційні опоненти:** доктор економічних наук, професор  
**Сопко Василь Васильович,**  
ДВНЗ “Київський національний економічний  
університет імені Вадима Гетьмана”,  
професор кафедри обліку підприємницької діяльності

кандидат економічних наук, доцент  
**Шатковська Людмила Станіславівна,**  
Національний університет біоресурсів  
і природокористування України,  
професор кафедри аудиту

Захист відбудеться “19” травня 2010 р. о 14-00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради К 14.052.01 у Житомирському державному технологічному університеті за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського 103, ауд. 233.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Житомирського державного технологічного університету за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського 103.

Автореферат розісланий “10” квітня 2010 р.

Вчений секретар  
спеціалізованої вченої ради

О.В. Олійник

## **ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ**

**Актуальність теми.** Динамічна зміна та ускладнення конкурентного середовища функціонування суб'єктів господарювання зумовлює необхідність підвищення конкурентоспроможності підприємств малого і середнього бізнесу. В кризових умовах вітчизняної економіки одним із шляхів досягнення цієї мети є оптимізація витрат за різними бізнес-процесами, зокрема, через залучення зовнішніх суб'єктів для ведення бухгалтерського обліку на підприємстві (бухгалтерський аутсорсинг). Система бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу повинна забезпечувати виконання поставлених перед нею завдань і задоволення інтересів замовника та виконавця на основі оптимального поєднання правового та договірної регулювання даного процесу, що спричинено неспроможністю залучення висококваліфікованого штатного облікового персоналу внаслідок обмеженості фінансових ресурсів та масштабів діяльності малих і середніх підприємств. Це зумовлює необхідність перегляду теоретичних та організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу.

Вагомий внесок у формування теоретичних та організаційно-методичних засад бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу здійснили вітчизняні вчені та науковці: С.Л. Безручук, Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.К. Дрозд, С.А. Кузнецова, С.М. Лайчук, Б.М. Литвин, Л.О. Логіненко, В.В. Сопко, Л.К. Сук, Ю.Ю. Фролова, Л.С. Шатковська, В.Г. Швець; вчені та науковці зарубіжних країн: Б.О. Анікін, С.М. Бичкова, Ж.-Л. Бравар (J.-L. Bravard), Т.М. Єрмакова, Є. Желіньскі (J. Żeliński), С.О. Календжян, Й. Кочар (J. Koczar), М. Ласіті (M. Lacity), Д.М. Михайлов, Р. Морган (R. Morgan), І.Л. Рудая, Ф.Н. Філіна, Дж. Хейвуд (J. Heywood), К. Чубаковська (K. Czubakowska), А.Є. Шевельов, А. Янковська (A. Jankowska).

Не применшуючи ролі здійснених досліджень, варто відмітити, що теоретичні та методичні питання бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу обмежуються фрагментарними напрацюваннями визначення доцільності застосування бухгалтерського аутсорсингу, переваг та недоліків, які можуть виникати в процесі співпраці, розробки пропозицій з удосконалення договору про надання послуг з бухгалтерського аутсорсингу. Недостатньо розробленими залишаються питання удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу, розробки методичного забезпечення оцінки ефективності застосування бухгалтерського аутсорсингу, калькулювання собівартості послуг з ведення бухгалтерського обліку у виконавця. Потреба вирішення зазначених питань зумовлює актуальність обраної теми дослідження.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Житомирського державного технологічного університету і є складовою державної програми досліджень на тему № 28 “Методологія моделювання національної системи бухгалтерського обліку в умовах трансформаційного економічного розвитку” (номер державної реєстрації 0109U001876). У межах наукової програми автором виконані дослідження, пов'язані з теоретичним обґрунтуванням та удосконаленням організації й методики бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу.

**Мета і завдання дослідження.** Мета дослідження полягає в обґрунтуванні теоретичних та організаційно-методичних положень, а також розробці практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу.

Для досягнення мети в дисертації поставлено такі завдання:

- проаналізувати розвиток форм організації бухгалтерського обліку в частині бухгалтерського аутсорсингу;
- з'ясувати особливості організації бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу;
- виокремити етапи та обґрунтувати критерії вибору зовнішнього суб'єкта ведення бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу;
- визначити економіко-правові особливості розподілу юридичної відповідальності між замовником і виконавцем при застосуванні бухгалтерського аутсорсингу;
- оцінити дієвість організаційного механізму виконання обов'язків щодо організації та ведення бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу замовником і виконавцем;
- удосконалити методичні підходи до калькулювання собівартості послуг з бухгалтерського аутсорсингу;
- надати пропозиції з удосконалення порядку відображення витрат на організацію та ведення бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу у замовника за різних форм ведення бухгалтерського обліку;
- розробити методичне забезпечення оцінки ефективності застосування бухгалтерського аутсорсингу в умовах невизначеності економічного середовища.

*Об'єктом дослідження* є обліковий процес у замовника та виконавця в умовах аутсорсингу.

*Предметом дослідження* є теоретичні та організаційно-методичні засади бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу.

*Методи дослідження.* У ході дослідження застосовано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. Для дослідження розвитку форм організації бухгалтерського обліку в ретроспективному вимірі використано історичний і логічний методи, що дало змогу виявити фактори, які впливають на зміну форм організації бухгалтерського обліку. Методи аналізу й синтезу, індукції та дедукції надали можливість визначити критерії та етапи вибору зовнішніх суб'єктів ведення бухгалтерського обліку, класифікувати ризики, які виникають в процесі застосування бухгалтерського аутсорсингу. Системний підхід використано для обґрунтування особливостей організації бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу як системи організаційно-правових заходів та процесу. Логіко-гносеологічний метод застосовано для дослідження змісту та уточнення економічних категорій в сфері бухгалтерського обліку; статистичний – для виявлення динаміки розвитку ринку послуг з бухгалтерського обліку; метод формалізації та способи факторного аналізу – для оцінки ефективності застосування бухгалтерського аутсорсингу. Метод аналогії використовувався для удосконалення документального та кадрового забезпечення виконання обов'язків щодо організації та ведення бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу замовником та виконавцем.

Теоретико-емпіричною основою дослідження є наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем організації бухгалтерського обліку, матеріали конференцій і семінарів з проблем теорії та практики застосування бухгалтерського аутсорсингу, опубліковані статистичні дані, законодавчі та нормативні документи України, результати анкетування діяльності малих і середніх підприємств в частині застосування бухгалтерського аутсорсингу.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у науковому обґрунтуванні теоретичних та організаційно-методичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу. У процесі проведеного дослідження отримано такі результати, яким характерна наукова новизна:

*вперше одержано:*

– системно-процесну інтерпретацію організації бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу, яка розглядається як система організаційно-правових заходів та як процес, що забезпечує подальший розвиток бухгалтерського аутсорсингу як форми організації обліку для малих і середніх підприємств (замовників) та виду економічної діяльності для зовнішніх суб'єктів (виконавців);

*удосконалено:*

– економіко-правові засади розподілу відповідальності в умовах застосування бухгалтерського аутсорсингу (розподіл прав, обов'язків і відповідальності між замовником та виконавцем на всіх етапах організації та ведення обліку), з урахуванням чого розроблено комплекс процедур щодо укладання договору про надання послуг з бухгалтерського аутсорсингу, що сприяє підвищенню рівня довіри між сторонами та реалізації їх інтересів;

– документальне та кадрове забезпечення виконання обов'язків щодо організації та ведення бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу замовником і виконавцем (запропоновано пакет накопичувальних, звітних документів та структурно-логічну схему процесу їх документообороту при застосуванні бухгалтерського аутсорсингу), що сприяє підвищенню оперативності одержання бухгалтерської інформації і зниженню ймовірності виникнення взаємних претензій з приводу результативності наданих послуг;

– методичні підходи до визначення собівартості послуг з бухгалтерського аутсорсингу на основі застосування позамовно-функціонального методу калькулювання, що забезпечує уточнення їх собівартості з урахуванням детального розподілу понесених непрямих витрат і здійснення оцінки рентабельності наданих виконавцем послуг;

– методичне забезпечення комплексної оцінки ефективності застосування бухгалтерського аутсорсингу, що представлено системою якісних (показники інформативності, безпомилковості реєстрації, достовірності підсумкового узагальнення та мінімізації ризиків) та кількісних (коефіцієнт ефективності бухгалтерського аутсорсингу) показників з урахуванням видів ризиків, які виникають в процесі застосування бухгалтерського аутсорсингу, для прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо доцільності залучення зовнішніх суб'єктів для ведення бухгалтерського обліку;

*дістало подальший розвиток:*

– визначення факторів, які зумовили розвиток форм організації бухгалтерського обліку в ринкових умовах господарювання (розширення організаційно-правових форм діяльності, зміна запитів суб'єктів економічної системи до інформації та підходів щодо організації управління підприємством з превалюванням принципу економічної доцільності), що надало змогу здійснити групування форм організації бухгалтерського обліку відносно підприємства (інсорсинг, аутсорсинг) для комплексного обґрунтування тенденцій і визначення перспектив розвитку бухгалтерського аутсорсингу;

– виокремлення етапів вибору зовнішнього суб'єкта ведення бухгалтерського обліку: встановлення вимог до організації бухгалтерського обліку на підприємстві, прийняття рішення про застосування бухгалтерського аутсорсингу, розробка критеріїв вибору зовнішнього виконавця та їх оцінка, проведення переговорів та визначення основних питань співпраці з урахуванням розроблених груп критеріїв (кількісних і якісних), що сприяє зменшенню ризиків замовника з одночасним уникненням необґрунтованих витрат фінансових ресурсів;

– система аналітичного обліку витрат на організацію та ведення бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу у замовника через розробку її рівнів в умовах комп'ютеризації і закріплення в обліковій політиці, з метою отримання інформації в розрізах етапів договірної процесу, необхідних для визначення ефективності застосування бухгалтерського аутсорсингу замовником.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у розробці рекомендацій з удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу у замовника та виконавця. Основні теоретичні та прикладні розробки впроваджено в практичну діяльність підприємств та організацій:

– методику оцінки ефективності застосування бухгалтерського аутсорсингу (довідка ТзОВ МП “ТЕТІВ АГРОІНВЕСТ” № 0124/8 від 24.01.2008 р.);

– порядок формування вартості послуг з бухгалтерського аутсорсингу (довідка Аудиторської компанії “MGI “Консалтинг Лтд” № 15-12 / 08 від 15.12.2008 р.).

– систему аналітичного обліку витрат на організацію та ведення бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу із використанням спеціалізованого програмного забезпечення на основі запропонованих автором довідника та рівнів субконто (довідка ТзОВ “Рекламне Джерело” № 72 від 23.06.2009 р.);

– методика викладання та уточнений понятійний апарат щодо бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу в ході складання робочих навчальних програм і навчально-методичного забезпечення навчальних дисциплін “Організація бухгалтерського обліку”, “Фінансовий облік І”, а також використовуються в роботі навчальних студій “Головний бухгалтер” і “Аудитор” (довідка Житомирського державного технологічного університету № 44-45/1359 від 23.11.2009 р.).

**Особистий внесок дисертанта.** Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі розробки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертації використані лише ті ідеї та положення, які є результатом особистої роботи здобувача, що полягає у дослідженні комплексу питань, пов'язаних з

удосконаленням організації та методики бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу.

**Апробація результатів дисертації.** Основні результати дослідження, викладені в дисертації, доповідалися, обговорювалися та отримали позитивну оцінку на 8 міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях: П'ятій всеукраїнській науково-практичній конференції “Стан та проблеми інноваційної розбудови України 2007” (Дніпропетровськ, 14-15 березня 2007 р.); Міжнародній науково-практичній конференції “Актуальні проблеми наукових досліджень – 2007” (Дніпропетровськ, 15-30 червня 2007 р.); Шостій міжнародній науковій конференції “Наукові дослідження в сфері бухгалтерського обліку, контролю та аналізу: теоретико-практичне значення та напрями подальшого розвитку” (Житомир, 18-19 жовтня 2007 р.); Шостій всеукраїнській науковій конференції “Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева” (Житомир, 27-28 лютого 2008 р.); Сьомій всеукраїнській науковій конференції “Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева” (Житомир, 25-26 лютого 2009 р.); XXXIV науково-практичній міжвузівській конференції (Житомир, 16-18 березня 2009 р.); Восьмій міжнародній науковій конференції “Мовні стратегії у формуванні світової бухгалтерської еліти” (Житомир, 15-16 жовтня 2009 р.); Третій міжнародній науково-практичній конференції “Проблеми й перспективи розвитку підприємництва” (Харків, 11 грудня 2009 р.).

**Публікації.** За результатами дисертаційної роботи опубліковано 12 наукових статей у фахових виданнях загальним обсягом 9,74 друк. арк. (особисто автору належить 8,41 друк. арк.), 8 тез доповідей загальним обсягом 1,32 друк. арк.; в інших публікаціях (посібниках і підручниках), виданих у співавторстві, в дисертації використані лише ті положення, які є результатом особистого дослідження здобувача (0,71 друк. арк.).

**Структура та обсяг дисертації.** Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, додатків і списку використаних джерел. Основний зміст викладено на 188 сторінках друкованого тексту. Робота містить 18 таблиць на 21 сторінці, 40 рисунків на 40 сторінках, 25 додатків на 108 сторінках. Список використаних літературних джерел налічує 306 найменувань на 29 сторінках.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертації, визначено мету, завдання, об'єкт і предмет дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення отриманих наукових результатів.

У першому розділі “**Теоретичні основи бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу**” обґрунтовано передумови формування та перспективні напрями розвитку форм організації бухгалтерського обліку, запропоновано системно-процесну інтерпретацію організації бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу, розглянуто етапи та критерії вибору зовнішнього суб'єкта ведення бухгалтерського обліку.

Формування інституційного середовища, поглиблення розподілу праці та спеціалізації, збільшення видів підприємств, які належать до складу малих і середніх, зумовили формування нових вимог до форм організації бухгалтерського

обліку, зокрема, в частині адаптації підприємства до змін економічного середовища та забезпечення високого рівня ефективності діяльності підприємства в умовах обмеженості ресурсів. Розвиток процесно-орієнтованого управління суб'єктами господарювання сприяв залученню зовнішніх суб'єктів для ведення бухгалтерського обліку господарської діяльності. Проведене групування форм організації бухгалтерського обліку здійснено за ознаками суб'єкта ведення обліку та відносно підприємства (інсорсинг та аутсорсинг), що сприяє встановленню перспективних напрямів розвитку бухгалтерського аутсорсингу. Основними передумовами та причинами широкого застосування бухгалтерського аутсорсингу як різновиду централізованої форми організації бухгалтерського обліку є розвиток інтеграційних процесів, наслідки кризових явищ у вітчизняній економіці, поширення приватної власності.

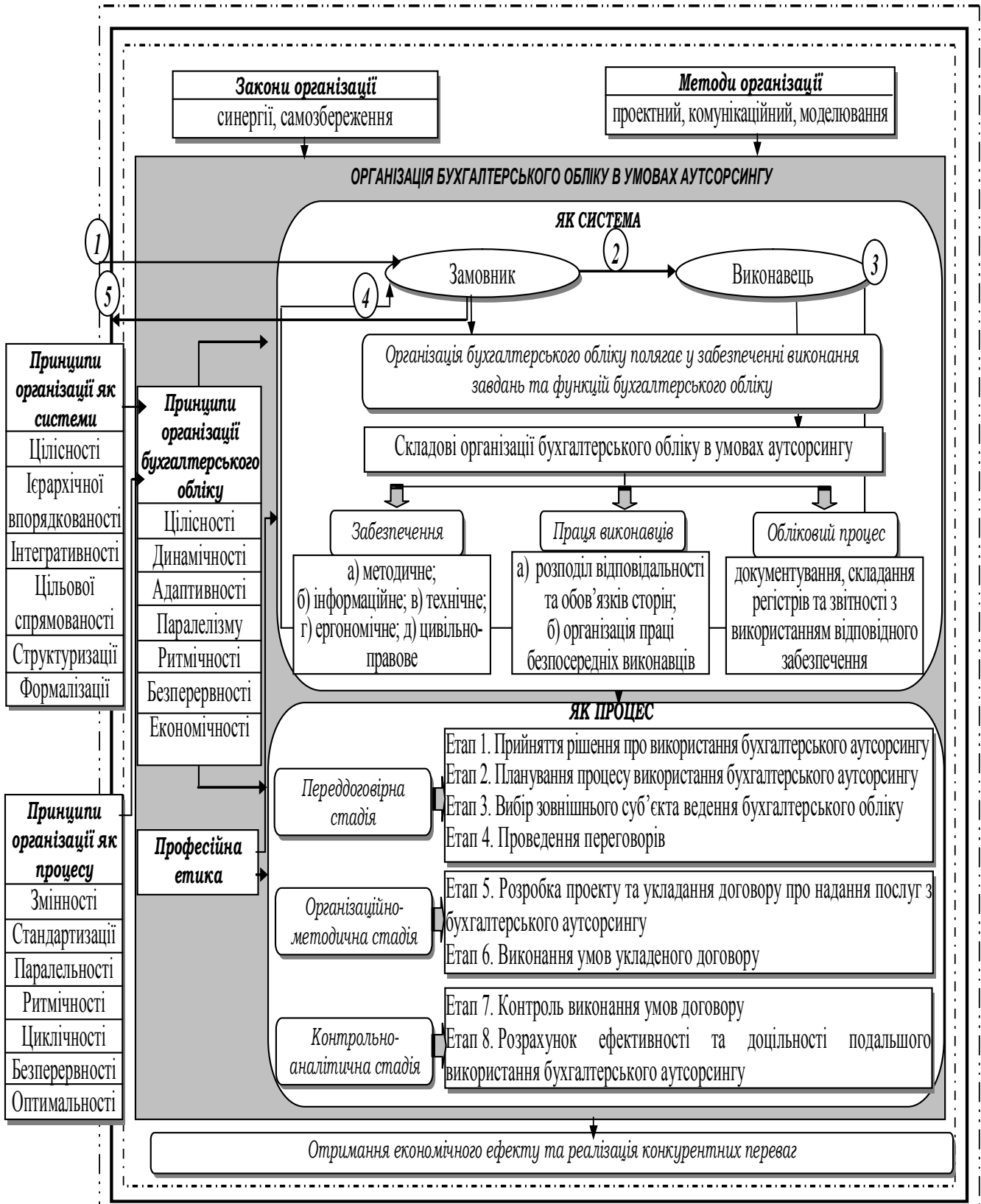
Пошук шляхів отримання конкурентних переваг, незначні обсяги діяльності та відсутність потреби в постійній наявності бухгалтерської служби на підприємстві зумовили зростання кількості малих і середніх підприємств, які використовують бухгалтерський аутсорсинг, з метою вирішення проблемних питань їх розвитку. Так, за результатами дослідження діяльності 62 малих і середніх підприємств Житомирської області в 2009 р. методом анкетування встановлено, що на 32 % з них ведення бухгалтерського обліку здійснюється зовнішніми суб'єктами.

Можливість виконання завдань бухгалтерського обліку визначається його раціональною організацією. Використання базових положень теорії організації та системний підхід надали змогу одержати системно-процесну інтерпретацію організації бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу. Організацію бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу слід розглядати як систему організаційно-правових заходів та процес (сукупність етапів та дій, що призводять до формування та удосконалення взаємозв'язків між замовником та виконавцем), які безпосередньо взаємопов'язані між собою (рис. 1). Це забезпечує обґрунтованість і результативність застосування бухгалтерського аутсорсингу як форми організації обліку для малих і середніх підприємств та виду економічної діяльності для підприємства-виконавця з урахуванням специфіки діяльності зазначених суб'єктів.

Наукове обґрунтування особливостей бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу ускладнюється термінологічною неузгодженістю у зв'язку з відсутністю закріплення на законодавчому рівні визначення окремих понять і некоректністю перекладу термінології з англійської на українську мову. На основі узагальнення поглядів вітчизняних і зарубіжних вчених щодо сутності термінів "аутсорсинг", "підряд (субпідряд)", "кооперація" встановлено спільні та відмінні риси даних процесів та доведено неправомірність ототожнення цих понять.

Під поняттям "бухгалтерський облік в умовах аутсорсингу" розуміється упорядкована система збору, реєстрації та узагальнення інформації про майно та зобов'язання підприємства на основі суцільного, безперервного та документального відображення господарської діяльності з використанням послуг зовнішніх відносно підприємства суб'єктів.





Примітки: 1 – вхідні облікові дані; 2 – надання облікових даних виконавцю; 3 – обробка облікових даних замовником; 4 – отримання бухгалтерської інформації від виконавця; 5 – надання звітності та інформації заінтересованим користувачам

Умовні позначення: - - - - межі системи бухгалтерського обліку; — система управління підприємством; - · - · - зовнішнє середовище діяльності підприємства

Рис. 1. Системно-процесна інтерпретація організації бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу

Поняття “бухгалтерський аутсорсинг” запропоновано трактувати з врахуванням економіко-правового (сукупність відносин, які виникають між замовником та виконавцем у процесі виконання умов договору про надання послуг з бухгалтерського аутсорсингу) та облікового (форма організації бухгалтерського обліку, яка полягає у передачі окремих бухгалтерських функцій або всього процесу ведення бухгалтерського обліку зовнішнім суб’єктам з метою підвищення якості та ефективності їх виконання) підходів, що сприятиме розробці практичних рекомендацій з удосконалення нормативного регулювання, а також організаційно-методичних засад бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу.

Враховуючи значну диференціацію підходів до вибору зовнішнього суб’єкта ведення обліку та варіативність моделей співпраці, основними етапами вибору зовнішнього суб’єкта ведення бухгалтерського обліку є: встановлення вимог до організації бухгалтерського обліку на підприємстві; прийняття рішення про застосування бухгалтерського аутсорсингу; проведення переговорів та укладання договору про надання послуг з бухгалтерського аутсорсингу. Вибір зазначених суб’єктів повинен здійснюватись з урахуванням вимог до організації бухгалтерського обліку, які висуваються власником підприємства-замовника.

Для прийняття обґрунтованих управлінських рішень на кожному з етапів співпраці та зниження ризиків, які виникають в процесі застосування бухгалтерського аутсорсингу, виділено основні групи критеріїв (кількісні та якісні), які доцільно застосовувати замовнику в процесі вибору зовнішнього суб’єкта ведення обліку.

Другий розділ **“Бухгалтерський облік в умовах аутсорсингу: організаційні засади”** присвячено економіко-правовим засадам розподілу відповідальності між замовником та виконавцем, удосконаленню документального та кадрового забезпечення виконання обов’язків щодо організації і ведення бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу.

Основним інструментом врегулювання відносин між замовником і виконавцем при організації й веденні бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу є договір, від деталізації та правильності складання якого залежить якість, своєчасність наданих послуг та виконання обов’язків сторонами. Результати здійснення критичного аналізу договірної супроводження надання послуг з бухгалтерського аутсорсингу свідчать про низький рівень забезпечення цивільно-правового статусу замовника та виконавця, що ускладнює притягнення зазначених суб’єктів до відповідальності за невиконання умов договору.

Оскільки зовнішній суб’єкт ведення бухгалтерського обліку не є посадовою особою підприємства, він може бути притягнутий лише до цивільно-правової відповідальності згідно з Цивільним кодексом України. Недостатнє врегулювання питань розподілу відповідальності на рівні договору зумовлює виникнення конфліктних ситуацій та понесення втрат обома сторонами. З метою забезпечення реалізації інтересів сторін договору про надання послуг з бухгалтерського аутсорсингу удосконалено розподіл відповідальності між замовником і виконавцем в частині правових та договірних засад регулювання шляхом внесення пропозицій

щодо змін до п. 1 ст. 11 “Загальні вимоги до фінансової звітності” Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” стосовно підписання фінансової звітності підприємства-замовника його керівником і керівником юридичної особи (або фізичною особою, яка безпосередньо надавала послуги з бухгалтерського аутсорсингу на основі довіреності).

За результатами дослідження договорів про надання послуг з бухгалтерського аутсорсингу консалтингових та аудиторських фірм виявлено ряд недоліків в частині їх структури та змісту, що надало можливість сформулювати пропозиції з їх усунення. Так, в предметі договору запропоновано зазначати перелік супутніх послуг, потреба в яких може виникнути в процесі співпраці, що надасть можливість уникнути витрат, які можуть бути пов’язані з необхідністю здійснення додаткової оплати наданих послуг. При врегулюванні порядку виконання договору надано пропозиції щодо переліку, форм і термінів подання звітних документів підприємства-виконавця про рівень наданих послуг. У заключних положеннях договору наголошено на необхідності визначення порядку дій замовника і виконавця у випадку його дострокового розірвання з метою врегулювання умов співпраці до моменту оформлення відносин з новим виконавцем, що забезпечило удосконалення змісту положень договору.

Потреба забезпечення неперервних інформаційних потоків сприяє формуванню інтеграційних процесів, які виникають при застосуванні бухгалтерського аутсорсингу в частині функцій бухгалтерського обліку та функцій управління. За умови ведення бухгалтерського обліку зовнішнім виконавцем функції планування, контролю та аналізу повинні виконуватися централізовано керівником підприємства-замовника, або уповноваженою ним особою.

На малих і середніх підприємствах при використанні бухгалтерського аутсорсингу інформація надається в різних форматах, що не дозволяє повністю використати її для складання планів діяльності, проведення аналізу та контролю їх виконання у попередньому звітному періоді. З метою інтеграції функцій планування та бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу необхідно: 1) узгодити рівні аналітичного обліку з метою отримання інформації в розрізах необхідних для потреб планування діяльності підприємства-замовника; 2) забезпечити оперативне надання інформації про виконання договірних зобов’язань управлінському персоналу підприємства-замовника; 3) розробити форми внутрішньої звітності, які необхідні для забезпечення потреб планування та здійснення контрольних-аналітичних процедур на підприємстві-замовнику; 4) забезпечити створення єдиної інформаційної бази з урахуванням завдань планування, контролю, аналізу та особливостей діяльності суб’єкта господарювання.

При залученні зовнішнього суб’єкта для ведення бухгалтерського обліку на підприємстві призначається особа, до посадових обов’язків якої належить врегулювання питань, пов’язаних із співпрацею між замовником та виконавцем. Для визначення основних функціональних обов’язків, прав і відповідальності зазначеного працівника та для уникнення дублювання дій в роботі ці обов’язки повинні бути прописані в посадовій інструкції.

Основним проблемним питанням співпраці між замовником і виконавцем є недоліки документального забезпечення виконання їх обов'язків щодо організації і ведення бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу, для вирішення якого розроблено форми документів (табл. 1).

Таблиця 1. Форми документів, запропоновані для складання в процесі ведення бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу

<i>Назва документа</i>	<i>Коротка характеристика та призначення</i>
Графік документообороту	Визначення періодичності обміну документами та встановлення відповідальних осіб за їх несвоєчасне надання
Реєстр прийнятих (переданих) документів	Містить інформацію про повний перелік документів, які передані або прийняті від виконавця
Опис прийнятих (переданих) документів	Забезпечує здійснення контролю за рухом документів у процесі співпраці, враховуючи їх форму та спосіб передачі
Журнал реєстрації описів прийнятих (переданих) документів	Сприяє систематичній реєстрації всіх наданих і отриманих описів прийнятих (переданих) документів
Робочий звіт про обсяг виконаних робіт з ведення бухгалтерського обліку	Відображає показники в частині кількості задіяних працівників і термінів виконання та видів робіт; причин виникнення відхилень та їх вплив на діяльність підприємства
Звіт про надані послуги з бухгалтерського аутсорсингу	Містить інформацію про результати наданих послуг і виконання умов договору виконавцем, а також пропозиції з оптимізації та удосконалення організації і ведення бухгалтерського обліку на підприємстві-замовнику
Акт приймання-передачі наданих послуг з бухгалтерського аутсорсингу	Забезпечує юридичне підтвердження факту виконання послуг з бухгалтерського аутсорсингу із зазначенням обсягу виконаних робіт та їх вартості

Використання запропонованого пакету документів та структурно-логічної схеми процесу їх документообороту між замовником та виконавцем підвищує оперативність одержання інформації для прийняття замовником обґрунтованих управлінських рішень та надає можливість здійснювати контроль за якістю наданих послуг та виконанням обов'язків, передбачених у договорі.

У третьому розділі “**Обліково-аналітичне забезпечення бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу**” розглядаються питання калькулювання собівартості послуг з бухгалтерського аутсорсингу, відображення витрат на організацію і ведення бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу у замовника за різних форм ведення обліку та напрями удосконалення методичного забезпечення комплексної оцінки ефективності застосування бухгалтерського аутсорсингу в умовах невизначеності економічного середовища.

Відсутність єдиних засад калькулювання собівартості послуг з бухгалтерського аутсорсингу, диференційований підхід до формування договірної ціни на даний вид послуг та недоліки традиційних методів обліку витрат і калькулювання собівартості послуг обмежують можливості їх практичного застосування. З метою удосконалення методики калькулювання послуг з бухгалтерського аутсорсингу запропоновано використовувати позамовно-функціональний метод калькулювання, який базується на тому, що прямі витрати, понесені при наданні послуг з бухгалтерського аутсорсингу, списуються за

позамовним методом безпосередньо на відповідне замовлення, а розподіл непрямих витрат здійснюється на основі застосування методу АВС калькулювання (рис. 2).

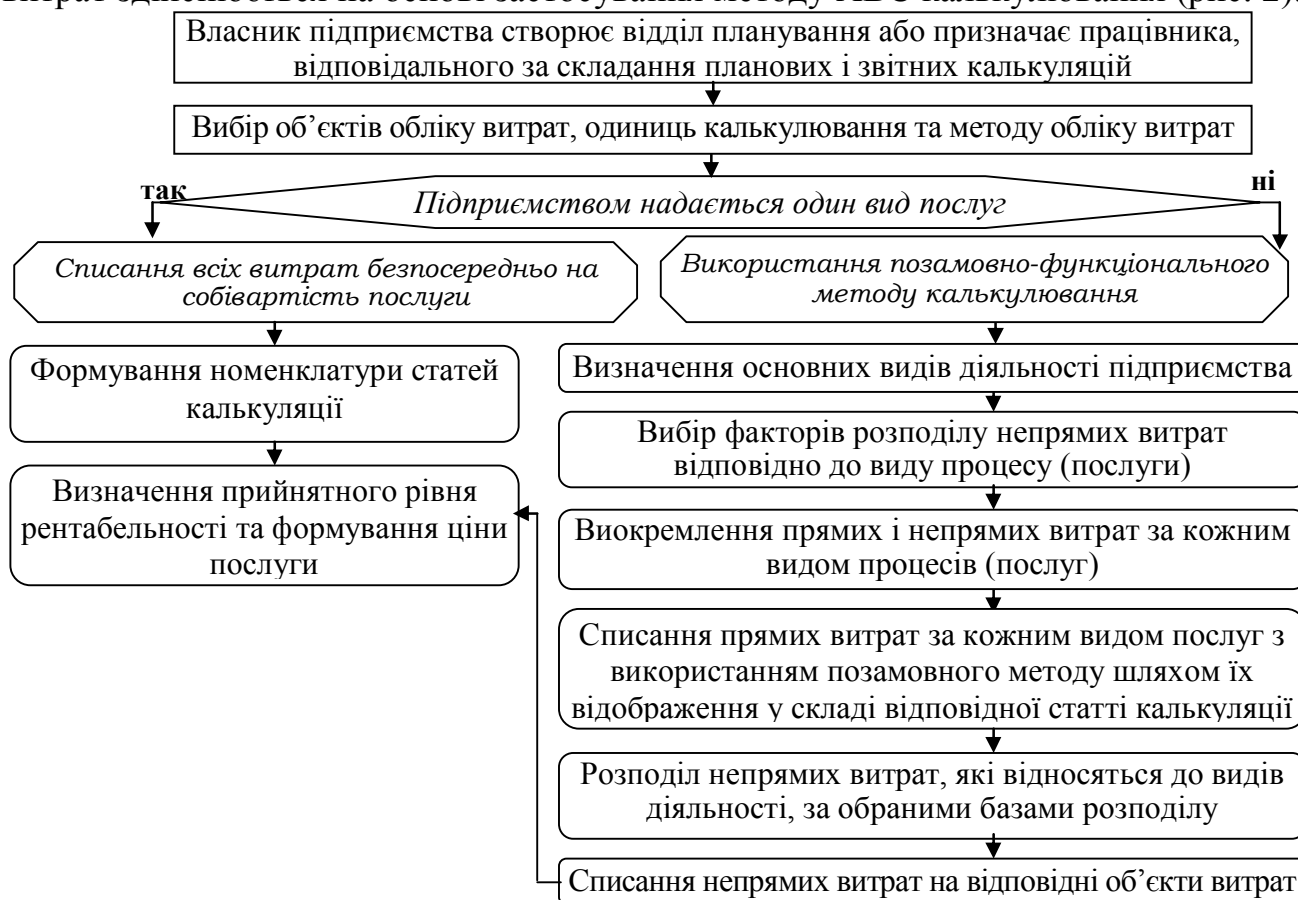


Рис. 2. Порядок калькулювання собівартості послуг з бухгалтерського аутсорсингу із застосуванням позамовно-функціонального методу калькулювання

Застосування позамовно-функціонального методу калькулювання собівартості послуг з бухгалтерського аутсорсингу забезпечує визначення та включення до собівартості послуг лише витрат, безпосередньо пов'язаних з їх наданням, сприяє формуванню та отриманню необхідної інформації для аналізу рентабельності наданих послуг. Для удосконалення практичного застосування позамовно-функціонального методу калькулювання розроблено Методичні рекомендації з формування собівартості послуг з бухгалтерського аутсорсингу за умов використання позамовно-функціонального методу калькулювання, затвердження яких забезпечує єдність підходів і раціональну організацію планування, обліку, контролю та аналізу собівартості даного виду послуг.

Оцінка практичної діяльності малих і середніх підприємств, які застосовують бухгалтерський аутсорсинг, надала змогу встановити, що витрати на організацію та ведення обліку в умовах аутсорсингу відображаються загальною сумою у складі адміністративних витрат. Такий порядок облікового відображення витрат, пов'язаних із застосуванням бухгалтерського аутсорсингу, унеможливило здійснення аналізу їх впливу на фінансові результати підприємства-замовника. З метою забезпечення отримання інформації в розрізах, необхідних для проведення аналізу ефективності застосування бухгалтерського аутсорсингу, удосконалено систему аналітичного обліку витрат на організацію і ведення бухгалтерського

обліку в умовах аутсорсингу у замовника. Розроблені два рівні аналітичних рахунків: перший рівень – витрати на бухгалтерський аутсорсинг; другий рівень – витрати на планування, витрати на проведення переговорів та укладення договору, витрати з надання послуг та обміну інформацією, витрати на моніторинг та контроль, витрати на припинення взаємовідносин, інші витрати.

Застосування спеціалізованого програмного забезпечення в процесі ведення бухгалтерського обліку на малих і середніх підприємствах надало можливість створити довідник, рівні субконто (аналітичних рахунків) та сформувати на їх основі звітні документи з використанням запропонованих рівнів аналітичних рахунків в умовах комп'ютеризації, що враховується при розробці облікової політики та забезпечує своєчасне встановлення причин та розмірів відхилень витрат на організацію і ведення бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу.

Здійснення господарської діяльності в умовах невизначеності економічного середовища пов'язано з явищем ризику. З метою прийняття обґрунтованого рішення про доцільність використання бухгалтерського аутсорсингу в довгостроковій перспективі доповнено існуючі класифікаційні ознаки ризиків, які виникають в процесі застосування бухгалтерського аутсорсингу замовником: відносно діяльності замовника; за рівнем втрат і викривлення інформації; за природою виникнення; за джерелом формування; за можливістю передбачення; за можливими наслідками. Оскільки послуги з бухгалтерського аутсорсингу для виконавця є операційною діяльністю, ризику, що виникають при наданні даного виду послуг, класифіковано відносно діяльності на операційні та фінансові, і за впливом на результат діяльності – на прямі та непрямі. На основі визначених підходів до класифікації ризиків обґрунтовано доцільність використання таких способів їх зниження: розподіл ризику, отримання додаткової інформації, передача ризику на різних етапах взаємодії між замовником та виконавцем, застосування яких знижує ймовірність настання негативних наслідків застосування бухгалтерського аутсорсингу.

Відсутність загально визнаної системи показників та єдиного підходу до оцінки ефективності застосування бухгалтерського аутсорсингу, існування ряду недоліків у методичних підходах до оцінки ефективності аутсорсингу зумовили розробку комплексного методичного забезпечення оцінки ефективності застосування бухгалтерського аутсорсингу, який базується на використанні системи кількісних та якісних показників на кожному етапі впровадження даної форми організації обліку. З метою кількісної оцінки ефективності застосування бухгалтерського аутсорсингу запропоновано розраховувати коефіцієнт ефективності бухгалтерського аутсорсингу за формулою:

$$Ke = \frac{E\Phi}{C_{зф}} = \frac{C_{ен} - C_{зф}}{C_{зф}} = \frac{C_{ен}}{C_{зф}} - 1 ,$$

де  $Ke$  – коефіцієнт ефективності бухгалтерського аутсорсингу;  $E\Phi$  – економічний ефект ведення бухгалтерського обліку зовнішнім суб'єктом (грн.);  $C_{ен}$  – фактичні (планові) витрати на ведення бухгалтерського обліку штатними обліковими працівниками (грн.);  $C_{зф}$  – витрати на ведення бухгалтерського обліку зовнішнім суб'єктом, які понесені для отримання економічного ефекту (грн.).

Для визначення ступеня виконання завдань і функцій системи бухгалтерського обліку на підприємстві при застосуванні бухгалтерського аутсорсингу обґрунтовано доцільність застосування показників якісної оцінки ефективності бухгалтерського аутсорсингу: інформативність, безпомилковість реєстрації, достовірність підсумкового узагальнення, мінімізація ризиків. З метою оцінки впливу факторів на зміну результативного показника (коефіцієнта ефективності бухгалтерського аутсорсингу) та виявлення внутрішньогосподарських резервів підвищення ефективності застосування бухгалтерського аутсорсингу доведено доцільність застосування способу часткової участі, що сприяє визначенню впливу факторів першого та другого порядків на зміну результативного показника. Використання запропонованого методичного забезпечення дає змогу оцінити доцільність застосування бухгалтерського аутсорсингу та обрати спосіб реалізації й моніторингу процесу використання даної форми організації бухгалтерського обліку на малих і середніх підприємствах.

### **ВИСНОВКИ**

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано нове вирішення наукового завдання, що полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення організації і методики бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу. Основні висновки, що підтверджують результати проведеного дослідження, полягають у такому:

1. Формування різних організаційно-правових форм діяльності, зміна запитів суб'єктів економічної системи до інформації та підходів до організації управління підприємством з превалюванням принципу економічної доцільності вплинули на розвиток форм організації бухгалтерського обліку в ринкових умовах господарювання. Неповнота класифікації форм організації бухгалтерського обліку за суб'єктом ведення обліку, яка не враховує необхідності адаптації підприємства до змін економічного середовища і забезпечення високого рівня ефективності діяльності в умовах обмеженості ресурсів, надала змогу згрупувати їх відносно підприємства (інсорсинг, аутсорсинг), що забезпечило визначення передумов використання й напрямів розвитку бухгалтерського аутсорсингу на малих і середніх підприємствах.

2. Використання послуг зовнішніх суб'єктів для ведення бухгалтерського обліку на підприємстві спричиняє виникнення ряду особливостей організації бухгалтерського обліку, що зумовлює необхідність їх наукового обґрунтування. На основі використання системного підходу встановлено, що: а) бухгалтерський аутсорсинг слід розглядати як форму організації бухгалтерського обліку для замовника та як вид економічної діяльності для виконавця; б) організація бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу – це взаємопов'язані між собою система організаційно-правових заходів та процес (сукупність етапів та дій, які призводять до формування та удосконалення взаємозв'язків між замовником та виконавцем). Це надало можливість сформулювати прикладні розробки для розвитку бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу з урахуванням доцільності його застосування малими і середніми підприємствами.

3. При застосуванні бухгалтерського аутсорсингу виникає потреба вибору зовнішнього суб'єкта ведення бухгалтерського обліку, який повинен задовольняти

вимоги щодо організації та ведення бухгалтерського обліку, висунуті замовником. З метою зменшення ризиків, які виникають у замовника при застосуванні бухгалтерського аутсорсингу виокремлено етапи вибору зовнішнього суб'єкта ведення бухгалтерського обліку: встановлення вимог до організації бухгалтерського обліку на підприємстві, прийняття рішення про застосування бухгалтерського аутсорсингу, розробка критеріїв вибору зовнішнього виконавця та їх оцінка, проведення переговорів та визначення основних питань співпраці та запропоновані групи критеріїв (кількісні і якісні), що сприяє зростанню економічного ефекту від ведення бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу.

4. Укладання договору про надання послуг з бухгалтерського аутсорсингу в довільній формі та формальне закріплення обов'язків та відповідальності сторін зумовлює виникнення конфліктних ситуацій в процесі їх співпраці, що в подальшому призводить до понесення збитків та недоотримання доходу. З метою усунення зазначених недоліків запропоновані рекомендації з удосконалення процесу розподілу функцій та юридичної відповідальності між замовником та виконавцем при застосуванні бухгалтерського аутсорсингу на законодавчому рівні – внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та на рівні договору, що створює передумови для посилення цивільно-правового статусу сторін та підвищення рівня довіри між ними.

5. Організація та ведення бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу зумовлює виникнення особливостей в частині документального і кадрового забезпечення виконання обов'язків замовником та виконавцем. Для усунення недоліків, які виникають в процесі співпраці, запропоновано пакет накопичувальних, звітних документів та структурно-логічну схему їх документообороту, що забезпечує здійснення контролю за своєчасністю формування повного інформаційного масиву для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Для раціонального розподілу обов'язків між відповідальними працівниками при веденні бухгалтерського обліку зовнішнім суб'єктом, розроблена посадова інструкція бухгалтера з реєстрації даних в умовах аутсорсингу.

6. Критична оцінка існуючих методів калькулювання собівартості послуг з бухгалтерського аутсорсингу дала змогу встановити, що формування цін на даний вид послуг здійснюється без належного обґрунтування. На підставі оцінки переваг та недоліків використання різних методів калькулювання витрат на підприємствах сфери послуг та з врахуванням особливостей їх діяльності запропоновано при визначенні собівартості послуг з бухгалтерського аутсорсингу використовувати позамовно-функціональний метод калькулювання, що забезпечує обчислення виробничої та повної собівартості послуг з бухгалтерського аутсорсингу і є базою для встановлення ціни, отримання необхідної інформації для аналізу їх рентабельності та здійснення оперативного контролю за відхиленнями.

7. На основі аналізу діючої методики облікового відображення послуг з бухгалтерського аутсорсингу та запитів управління удосконалено систему аналітичних рахунків для відображення витрат на організацію та ведення бухгалтерського обліку у замовника шляхом виокремлення двох рівнів аналітичних



рахунків. Надані рекомендації впроваджено в частині створення довідників, рівнів аналітичних рахунків та формування на їх основі форм звітних документів, що прискорює процес отримання аналітичної інформації в розрізах, необхідних для визначення ефективності застосування бухгалтерського аутсорсингу та формування інформаційної бази для оперативного управління витратами на організацію та ведення бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу у замовника.

8. Використання існуючих методичних підходів до оцінки ефективності аутсорсингу в сфері бухгалтерського обліку призводять до непорівнянності показників ефективності застосування бухгалтерського аутсорсингу за різні періоди для суб'єктів господарювання в межах певної галузі діяльності. З метою усунення зазначених недоліків запропоновано методичне забезпечення комплексної оцінки ефективності застосування бухгалтерського аутсорсингу на основі обчислення коефіцієнта ефективності бухгалтерського аутсорсингу та використання показників інформативності, безпомилковості реєстрації, достовірності підсумкового узагальнення та мінімізації ризиків з урахуванням виокремлених ризиків, які виникають у замовника та виконавця при застосуванні бухгалтерського аутсорсингу.

Використання рекомендацій і пропозицій щодо організації та методики бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу забезпечує підвищення ефективності застосування бухгалтерського аутсорсингу як форми організації обліку для малих і середніх підприємств та виду економічної діяльності для зовнішніх суб'єктів.

## **СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

### **Статті у наукових фахових виданнях**

1. Скакун Л.С. Професійна етика в регулюванні бухгалтерської діяльності / Л.С. Скакун // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 1(7). / Відпов. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – С. 186-195 (0,65 друк. арк.).

2. Скакун Л.С. Вплив професійної етики на розвиток бухгалтерського обліку / Л.С. Скакун // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2007. – № 4 (42). – С. 167-175 (0,82 друк. арк.).

3. Скакун Л.С. Організація бухгалтерського обліку: сучасний стан та перспективні напрями наукових досліджень / Л.С. Скакун // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2008. – № 2 (44). – С. 167-181 (0,90 друк. арк.).

4. Скакун Л.С. Бухгалтерський облік на договірних умовах / Л.С. Скакун // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Випуск 3 (12). / Відпов. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – С. 407-418 (0,73 друк. арк.).

5. Скакун Л.С. Суб'єкти ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах: вітчизняний та закордонний досвід / Л.С. Скакун // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2009. – № 1 (47). – С. 123-128 (0,98 друк. арк.).

6. Скакун Л.С. Процес вибору зовнішнього суб'єкта ведення бухгалтерського обліку / Л.С. Скакун // Економіка: проблеми теорії та практики: Збірник наукових праць. – Випуск 251: в 6 томах. – Т. II. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2009. – С. 478-486 (0,54 друк. арк.).

7. Скакун Л.С. Договір про надання послуг з бухгалтерського обліку: зміст, структура та порядок укладення / Л.С. Скакун // Науковий Вісник Волинського національного університету ім. Л. Українки. – 2009. – № 27. – С. 101-107 (0,57 друк. арк.).

8. Жиглей І.В. Ретроспективний аналіз форм організації бухгалтерського обліку / І.В. Жиглей, Л.С. Скакун // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2009. – № 2 (48). – С. 36-46 (загальний обсяг 1,40 друк. арк., особисто автору належить 0,65 друк. арк.: охарактеризовано основні проблемні питання розвитку централізованої форми організації бухгалтерського обліку).

9. Вигівська І.М. Сутність, класифікація та методи зниження ризиків при веденні бухгалтерського обліку на договірних умовах / І.М. Вигівська, Л.С. Скакун // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2009. – № 3 (49). – С. 29-39 (загальний обсяг 1,16 друк. арк., особисто автору належить 0,58 друк. арк.: визначено види й способи зниження ризиків застосування бухгалтерського аутсорсингу).

10. Скакун Л.С. Формування вартості послуг з ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах / Л.С. Скакун // Вісник Донецького університет економіки та права. – 2009. – № 2. – С. 107-112 (0,59 друк. арк.).

11. Скакун Л.С. Бухгалтерський аутсорсинг: розподіл відповідальності / Л.С. Скакун // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2009. – № 4 (50). – С. 155-159 (0,55 друк. арк.).

12. Скакун Л.С. Оцінка ефективності бухгалтерського аутсорсингу: систематизація та аналіз підходів / Л.С. Скакун // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Випуск 3 (15). / Відпов. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – С. 267-277 (0,85 друк. арк.).

### **Тези доповідей на конференціях**

13. Скакун Л.С. Професійна мораль бухгалтера і правові норми господарювання: матеріали V Всеукр. наук.-практ. конф. [“Стан та проблеми інноваційної розбудови України 2007”]. Том 4, (Дніпропетровськ, 14-15 бер. 2007 р.) / Л.С. Скакун. – Дніпропетровськ, 2007. – С. 9-12 (0,18 друк. арк.).

14. Скакун Л.С. Механізм дотримання вимог професійної етики бухгалтерів в ісламських країнах: можливості застосування в українській практиці: матеріали междунар. науч.-практ. конф. [“Актуальные проблемы научных исследований – 2007”]. Том 2. Экономические науки, (Днепропетровск, 15-30 июня 2007 р.) / Л.С. Скакун. – Днепропетровск: Наука и образование, 2007. – С. 7-9 (0,14 друк. арк.).

15. Скакун Л.С. Професійна етика бухгалтера: соціальна роль: зб. тез та текстів виступів VI-ої Міжнар. наук. конф. [“Наукові дослідження в сфері бухгалтерського обліку, контролю та аналізу: теоретико-практичне значення та напрями подальшого розвитку”], (Житомир, 18-19 жовт. 2007 р.) / Л.С. Скакун / М-во освіти і науки України, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – С. 316-317 (0,18 друк. арк.).

16. Скакун Л.С. Зміна ролі бухгалтера в умовах глобалізації економіки: зб. тез та текстів виступів на Шостій всеукр. наук. конф., присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову [“Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева”], (Житомир, 27-28 лют. 2008 р.) / Л.С. Скакун / М-во освіти і науки України, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – С. 92-93 (0,16 друк. арк.).

17. Скакун Л.С. Програма управління ризиками при веденні бухгалтерського обліку на договірних умовах: зб. тез та текстів виступів на Сьомій всеукр. наук. конф., присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову. Частина І. [“Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева”], (Житомир, 25-26 лют. 2009 р.) / Л.С. Скакун / М-во освіти і науки України, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – С. 63-64 (0,18 друк. арк.).

18. Скакун Л.С. Критерії вибору зовнішнього спеціаліста при веденні бухгалтерського обліку на договірних умовах: тези XXXIV наук.-практ. міжвуз. конф., присвяченої Дню Житомирського державного технологічного університету (Житомир, 16-18 бер. 2009 р.) / Л.С. Скакун / М-во освіти і науки України, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – С. 191 (0,16 друк. арк.).

19. Скакун Л.С. Регулювання ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах в Україні та Польщі: порівняльний аспект: матеріали та тези виступів VIII міжнар. наук. конф. [“Мовні стратегії у формуванні світової бухгалтерської еліти”], (Житомир, 15-16 жовт. 2009 р.) / Л.С. Скакун / Міністерство освіти і науки України, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – С. 182-183 (0,19 друк. арк.).

20. Скакун Л.С. Методи калькулювання витрат при визначенні собівартості послуг з ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах: зб. матеріалів III міжнар. наук.-практ. конф. [“Проблеми й перспективи розвитку підприємництва”] Том 1. (Харків, 11 груд. 2009 р.) / Л.С. Скакун / – Харків: ХНАДУ, 2009. – С. 118-119 (0,13 друк. арк.).

### **Підручники та навчальні посібники**

21. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку: тести: навчальний посібник [для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 та 8.050106 “Облік і аудит”] / [Ф.Ф. Бутинець, В.К. Данилко, І.В. Луканьов та ін.]; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – ISBN 966-8059-56-5 – 180 с. (загальний обсяг 11,61 друк. арк., особисто автору належить 0,26 друк. арк.: розроблено тести по ПСБО 16 “Витрати”).

22. Стандарти аудиту, надання впевненості та етики Міжнародної федерації бухгалтерів: тести: навчальний посібник [для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 та 8.050106 “Облік і аудит”] / [Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга, В.П. Бондар та ін.]; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та доц. Н.І. Петренко. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – ISBN 966-8059-59-X – 208 с. (загальний обсяг 9,64 друк. арк., особисто автору належить 0,45 друк. арк.: розроблено тести по Міжнародному стандарту аудиту 400 “Оцінка ризиків та внутрішній контроль”;

Міжнародному стандарту аудиту 402 “Аудиторські міркування стосовно суб’єктів господарювання, які звертаються до організацій, що надають послуги”).

### АНОТАЦІЯ

**Скакун Л.С. Бухгалтерський облік в умовах аутсорсингу. – Рукопис.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомирський державний технологічний університет. – Житомир, 2010.

Дисертація присвячена обґрунтуванню теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу.

Визначено передумови формування та розвитку форм організації бухгалтерського обліку, надано системно-процесну інтерпретацію організації бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу. Виокремлено основні етапи та критерії вибору суб’єкта ведення бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу. Удосконалено розподіл прав, обов’язків і відповідальності між замовником та виконавцем при використанні бухгалтерського аутсорсингу в частині цивільно-правових та договірних засад регулювання. Надано рекомендації з удосконалення методичних підходів до калькулювання собівартості послуг з ведення бухгалтерського обліку на основі використання позамовно-функціонального методу калькулювання та відображення витрат на організацію та ведення бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу у замовника. Розроблено методичний підхід до комплексної оцінки ефективності застосування бухгалтерського аутсорсингу на основі розробки системи якісних і кількісних показників з урахуванням видів ризиків, які виникають у замовника та виконавця при застосуванні бухгалтерського аутсорсингу.

**Ключові слова:** аутсорсинг, організація бухгалтерського обліку, бухгалтерський облік в умовах аутсорсингу, аутсорсинг як форма організації бухгалтерського обліку, бухгалтерський аутсорсинг як вид економічної діяльності.

### АННОТАЦИЯ

**Скакун Л.С. Бухгалтерский учет в условиях аутсорсинга. – Рукопись.**

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Житомирский государственный технологический университет. – Житомир, 2010.

Объектом исследования является учетный процесс заказчика и исполнителя в условиях аутсорсинга.

Предметом исследования являются теоретические и организационно-методические основы бухгалтерского учета в условиях аутсорсинга.

Исследование факторов, определивших формирование новых требований к формам организации бухгалтерского учета, предоставило возможность обосновать предпосылки использования и направления развития бухгалтерского аутсорсинга на малых и средних предприятиях. Обосновано подходы к группированию форм

организации бухгалтерского учета по субъектам и по отношению к предприятию, что обеспечивает возможность определения особенностей дальнейшего развития бухгалтерского аутсорсинга.

По результатам исследования развития форм организации бухгалтерского учета с использованием системного подхода и составляющих теории организации, получено системно-процессную интерпретацию организации бухгалтерского учета в условиях аутсорсинга, что позволило научно обосновать особенности внедрения бухгалтерского аутсорсинга как формы организации для малых и средних предприятий.

Обосновано целесообразность использования бухгалтерского аутсорсинга малыми и средними предприятиями, систематизировано основные этапы и группы критериев выбора внешнего субъекта ведения бухгалтерского учета с целью снижения рисков, возникающих в процессе использования бухгалтерского аутсорсинга у заказчика.

Исследование вопроса организационных засад исполнения обязанностей заказчиком и исполнителем в обеспечении результативности использования бухгалтерского аутсорсинга позволило обосновать предложения по усовершенствованию их документального и кадрового обеспечения. Разработан пакет накопительных и отчетных документов, использование которых обеспечивает своевременность передачи и получения документов, отображения всех хозяйственных операций в бухгалтерском учете.

Оценка преимуществ и недостатков использования различных методов калькулирования издержек на предприятиях сферы услуг позволила усовершенствовать методический подход к определению себестоимости услуг по ведению учета. Предложено использовать позаказно-функциональный метод калькулирования который базируется на том, что понесенные прямые издержки при предоставлении услуг по ведению бухгалтерского учета списываются с использованием позаказного метода непосредственно на определенный заказ, а распределение косвенных издержек осуществляется на основании использования метода ABC калькулирования с учетом предложенных факторов распределения косвенных издержек. Установлено, что использование предложенного методического подхода обеспечивает управленческий персонал необходимой информацией для анализа рентабельности услуг и контроля возможных отклонений.

Усовершенствовано систему аналитического учета издержек по организации учета в условиях аутсорсинга путем разработки ее уровней. Использование предложенных уровней аналитических счетов в условиях компьютеризации позволяет получить информацию в разрезах, необходимых для определения эффективности использования бухгалтерского аутсорсинга, а также обеспечить информационные запросы управленческого персонала предприятия-заказчика и определить резервы хозяйствования.

Обоснование экономической эффективности использования бухгалтерского аутсорсинга является частью проблемы оценки эффективности организации бухгалтерского учета в условиях аутсорсинга, общим критерием которой является

результат функционирования системы бухгалтерского учета, что обеспечивает достижение целей деятельности предприятия при наименьших издержках.

Отсутствие единственного похода к теоретическому и практическому обоснованию оценки эффективности использования аутсорсинга определило необходимость систематизации групп подходов, которым характерны общие черты в части расчета эффективности аутсорсинга.

С целью изучения влияния рисков возникающих при использовании бухгалтерского аутсорсинга на результативность деятельности заказчика и исполнителя, определения их содержания усовершенствованы классификационные признаки и дополнены виды рисков. В соответствии с предложенной классификацией рисков определены способы их минимизации.

Невозможность сравнительного анализа показателей оценки эффективности аутсорсинга для разных предприятий, отсутствие определения источников информации с целью исчисления отдельных показателей определили целесообразность частичного использования существующих методических подходов к оценке эффективности использования бухгалтерского аутсорсинга.

В работе предложено методическое обеспечение комплексной оценки эффективности использования бухгалтерского аутсорсинга на основании исчисления коэффициента его эффективности и использования качественных показателей (информативности, безошибочности регистрации, достоверности итогового обобщения и минимизации рисков), что позволяет оценить целесообразность использования аутсорсинга на каждом из этапов его использования.

С целью наиболее полной и достоверной оценки влияния различных факторов на повышение эффективности использования бухгалтерского аутсорсинга предложена методика факторного анализа разработанного коэффициента эффективности бухгалтерского аутсорсинга методом частичного участия, что позволяет определить влияние факторов первого и второго порядка на результативный показатель.

**Ключевые слова:** аутсорсинг, организация бухгалтерского учета, бухгалтерский учет в условиях аутсорсинга, аутсорсинг как форма организации бухгалтерского учета, бухгалтерский аутсорсинг как вид экономической деятельности.

## ANNOTATION

### **Skakun L.S. Accounting under outsourcing. – Manuscript.**

Thesis for obtaining the degree of Candidate of Economic Sciences on specialty 08.00.09 – Accounting, Analysis and Auditing (by the types of economic activity). – Zhytomyr State Technological University. – Zhytomyr, 2010.

Thesis is dedicated to grounding of the theoretical statements and developing of the practical recommendations towards the improvement of accounting under outsourcing.

The prerequisites of formation and development of the forms of accounting organization have been determined, as well as the system and process interpretation of accounting organization under outsourcing has been presented. The main stages and criteria for choosing the party of keeping records under outsourcing have been

determined. The division of rights, duties and responsibility between a customer and executer while using accounting outsourcing in the part of civil, legal and contractual grounds of regulation has been improved. Recommendations on improving the methodic approaches to calculating the prime cost of accounting services on the basis of using order and functional method of calculating and reflecting expenses on accounting organization under outsourcing at the customer's enterprise have been given. The methodic approach to the complex assessment of the effectiveness of using accounting outsourcing on the basis of working out the system of qualitative and quantitative indicators taking into consideration risks that arise at client and executer while keeping records under outsourcing has been worked out.

**Key words:** outsourcing, accounting organization, accounting under outsourcing, outsourcing as a form of accounting organization, accounting outsourcing as a type of economic activity.

---

Підписано до друку 08.04.2010 р. Формат 60x84/16.

Ум. друк. арк. 0,9. Тираж 100 прим.

Замовлення № 1013

---

Редакційно-видавничий відділ ЖДТУ  
10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103