

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

ЛЯХОВИЧ ГАЛИНА ІВАНІВНА



УДК 657.221:005.3 (043.3)

**РОЗВИТОК ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
НА ЗАСАДАХ АУТСОРСИНГУ**

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

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
доктора економічних наук

Житомир – 2018

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Житомирському державному технологічному університеті Міністерства освіти і науки України.

Науковий консультант: доктор економічних наук, професор
Легенчук Сергій Федорович
Житомирський державний
технологічний університет,
завідувач кафедри обліку і аудиту

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Левицька Світлана Олексіївна
Національний університет
водного господарства та природокористування,
професор кафедри обліку і аудиту

доктор економічних наук, доцент
Проданчук Михайло Андрійович
Національний науковий центр «Інститут
аграрної економіки»,
провідний науковий співробітник відділу
методології обліку та аудиту

доктор економічних наук, доцент
Янчев Андрій Володимирович
Харківський державний університет харчування
та торгівлі МОН України,
декан обліково-фінансового факультету

Захист відбудеться «28» вересня 2018 р. о 13⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 14.052.01 у Житомирському державному технологічному університеті за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Чуднівська 103, конференц-зала (2 поверх).

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

Автореферат розісланий «28» серпня 2018 р.

Учений секретар
спеціалізованої вченої ради,
д.е.н., проф.



О.А. Лаговська

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Складна економічна ситуація в Україні змушує підприємства шукати та впроваджувати дієві заходи для оптимізації витрат, що виникають при здійсненні господарської діяльності. Для досягнення даного завдання в останні роки керівництво підприємств все частіше звертається до аутсорсингу бізнес-процесів, зокрема до бухгалтерського аутсорсингу, що стало можливим як завдяки розвитку інформаційно-комп'ютерних технологій обробки облікової інформації, так і завдяки удосконаленню системи регламентації бухгалтерського обліку в Україні. В умовах сьогодення в світі спостерігається тенденція до все більшого зростання частки бізнес-процесів, що передаються на аутсорсинг, яка в окремих країнах досягає 90 %. Зокрема, в міжнародних компаніях на аутсорсинг найбільш частіше передаються ІТ-функції, логістичні операції, діяльність call-центрів, бухгалтерські послуги¹. В результаті аналізу діяльності підприємств окремих регіонів України встановлено, що частка бізнес-процесів, які передаються на аутсорсинг, складає від 30 % до 50 %, і має тенденцію до зростання, що зумовлюється високим рівнем якості аутсорсингових послуг. Зокрема, на основі вивчення діяльності вітчизняних аутсорсингових підприємств представники британської асоціації «Global Sourcing Association» назвали Україну найкращою країною 2017 року з надання послуг аутсорсингу².

Протягом останніх років в Україні залучення фахівців до ведення бухгалтерського обліку на умовах аутсорсингу набуло значної популярності, особливо в містах, наближених до столичного регіону. Така тенденція зумовлена різницею в заробітній платі в регіонах та в столиці, стрімким розвитком сучасних інформаційно-комп'ютерних технологій, зростанням цін на бухгалтерське програмне та технічне забезпечення, а також неможливістю окремих підприємств оплачувати роботу кваліфікованих облікових працівників. За таких умов, враховуючи можливі переваги та недоліки, все частіше керівництво підприємств розглядає можливість передачі окремих функцій ведення бухгалтерського обліку стороннім суб'єктам.

Теоретичні засади організації бухгалтерського обліку розкриті в дослідженнях С.В. Бардаша, С.М. Бичкової, М.І. Бондаря, Т.В. Бочулі, Б.І. Валуєва, О.П. Войналович, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, П.Є. Житного, З.-М.В. Задорожного, С.В. Івахненкова, Л.М. Кіндрацької, М.В. Кужельного, С.А. Кузнецової, О.П. Кундрі-Висоцької, С.М. Лайчук, С.О. Левицької, С.Ф. Легенчука, Л.Г. Ловінської, Я.В. Олійник, М.С. Пушкаря, В.М. Рожельюк, С.В. Свірко, В.В. Сопка, І.Б. Стефанюк, Л.К. Сука, І.Д. Фаріона, В.Г. Швеця, М.М. Шигун, В.А. Шпака. Специфічні питання організації бухгалтерського обліку, зокрема, її розвиток в умовах використання інформаційно-

¹ Законодавче регулювання аутсорсингу та аутстафінгу персоналу в Україні. Accace. 2016. URL: https://ua.accace.com/wp-content/uploads/sites/2/2016/09/UA_2016-09-01-NEWS_FLASH_AUTSORSING.pdf

² Україна країна року з надання послуг. URL: <http://itcluster.lviv.ua/ukraine-offshoring-destination-of-the-year>

комп'ютерних технологій і систем та як засобу забезпечення захисту облікової інформації піднімалися М.М. Беньком, Д.О. Грицишеним, А.П. Диким, В.В. Євдокимовим, С.В. Івахненковим, В.О. Осьмятченком, М.П. Павлюковцем, А.О. Пашніною, Т.Ф. Плахтій, М.А. Проданчуком, А.В. Янчевим. Проблемні питання організації бухгалтерського обліку на засадах аутсорсингу розкриті в дисертаціях В.М. Рожелюк, Л.С. Скакун, А.Ж. Султангужиєвої.

При цьому, незважаючи на наявність значної кількості наукових досліджень з питань організації обліку та на стрімкий розвиток ринку бухгалтерських аутсорсингових послуг в Україні, питання бухгалтерського аутсорсингу не мають чіткого юридичного закріплення та розробленого організаційно-методичного забезпечення для його ефективної реалізації в діяльності вітчизняних підприємств. Існуюча необхідність розробки теоретико-методологічних засад організації бухгалтерського обліку на засадах аутсорсингу в цілому зумовлює актуальність теми дослідження, постановку мети і завдань.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Основний зміст наукової роботи становлять результати досліджень, які проводились протягом 2016-2018 рр. відповідно до планів науково-дослідних робіт Тернопільського національного економічного університету, зокрема, у виконанні госпдоговірних науково-дослідних робіт на теми: «Удосконалення обліково-фінансової діяльності ПАТ «Тисмениця-риба» (номер державної реєстрації 0115U004824), «Проблеми і перспективи розвитку консалтингового бізнесу в Україні» (номер державної реєстрації 0116U006791); «Вдосконалення обліково-фінансової діяльності ТзОВ «Альтмед» (номер державної реєстрації 0117U003879), а також Житомирського державного технологічного університету, зокрема, у межах науково-дослідної теми: «Розвиток теорії та методології організації бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу» (номер державної реєстрації 0116U005798), в межах якої автором удосконалено організацію бухгалтерського обліку на засадах аутсорсингу.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є розробка теоретичних та методологічних положень організації бухгалтерського обліку на засадах аутсорсингу.

Поставлена мета зумовила вирішення таких завдань:

- уточнити підходи до розуміння сутності та ієрархію основних понять організації бухгалтерського обліку;
- виявити особливості організації бухгалтерського обліку на сучасному етапі та визначити тенденції її подальшого розвитку;
- сформулювати теоретичні засади використання аутсорсингу в бухгалтерському обліку;
- розкрити сутність бухгалтерського аутсорсингу та обґрунтувати основні його види і характерні риси;

- обґрунтувати проблемні питання організації бухгалтерського аутсорсингу та сформулювати шляхи їх вирішення;
- ідентифікувати та обґрунтувати основні стадії реалізації бухгалтерського аутсорсингу;
- визначити найбільш оптимальні способи делегування функцій працівників в рамках укладання договору бухгалтерського аутсорсингу;
- ідентифікувати основні ризики процесу переходу до організації бухгалтерського обліку на засадах аутсорсингу;
- розробити шляхи удосконалення документообігу при реалізації бухгалтерського аутсорсингу;
- визначити напрями аналітичного обліку витрат на аутсорсинг з метою задоволення потреб користувачів облікової інформації;
- ідентифікувати та обґрунтувати можливі варіанти організації співпраці між аутсорсером та підприємством-замовником на умовах використання інформаційно-комп'ютерних технологій;
- розробити заходи з усунення негативних наслідків, що виникають в процесі передачі облікової інформації на умовах бухгалтерського аутсорсингу;
- проаналізувати існуючі підходи до оцінки ефективності переходу на бухгалтерський аутсорсинг та обґрунтувати вибір найбільш оптимального варіанту;
- розробити аналітичне забезпечення для прийняття рішення щодо переходу на бухгалтерський аутсорсинг;
- розробити методичку аналізу економічної ефективності переходу на бухгалтерський аутсорсинг.

Об'єктом дослідження є організація бухгалтерського обліку у підприємства-замовника та аутсорсера.

Предметом дослідження є закономірності та теоретико-методологічні засади розвитку організації бухгалтерського обліку на засадах аутсорсингу.

Методи дослідження. Методологічним базисом дисертаційної роботи є положення теорії трансакційних витрат, аутсорсингової концепції, концепції ощадливого виробництва, а також загальнонаукові методи пізнання.

Теоретичні узагальнення і аргументація авторських висновків ґрунтуються на використанні таких методів наукового дослідження: порівняння – для визначення вимог до суб'єктів ведення бухгалтерського обліку в різних країнах світу; аналізу та синтезу – для обґрунтування завдань, предмету, об'єктів організації бухгалтерського обліку; конкретизації, індукції і дедукції – щодо уточнення сутності основних понять організації бухгалтерського обліку та бухгалтерського аутсорсингу; історичний аналіз – для вивчення особливостей розвитку аутсорсингу в Україні та в світі і для виявлення тенденцій розвитку організації бухгалтерського обліку; причинно-наслідковий зв'язок та абстрактно-логічний метод – для удосконалення класифікації бухгалтерського аутсорсингу; абстрагування – при обґрунтуванні

схем побудови облікового апарату в умовах ведення обліку на засадах аутсорсингу; компаративний аналіз – для вивчення підходів до оцінки ефективності переходу на бухгалтерський аутсорсинг.

Застосування емпіричного підходу сприяло здійсненню аналізу інформаційного матеріалу та даних опитувань фахівців, діяльність яких пов'язана з бухгалтерським аутсорсингом.

Інформаційною базою дослідження є наукові джерела (монографії, фахові наукові статті, матеріали науково-практичних конференцій вітчизняних і зарубіжних вчених з питань розвитку теоретико-методологічних засад організації бухгалтерського обліку та питань бухгалтерського аутсорсингу); нормативні документи, що регулюють порядок організації та ведення бухгалтерського обліку; статистичні джерела; довідкові та інформаційні видання професійних організацій, Інтернет-ресурси.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у виявленні закономірностей, розвитку теоретико-методологічних засад і розробці практичних рекомендацій з удосконалення організації бухгалтерського обліку на засадах аутсорсингу. Це дозволило виділити й обґрунтувати сукупність наукових положень, серед яких:

вперше одержано:

– теоретико-методичні положення бухгалтерського аутсорсингу (трактування як послуги та як процесу; виділення характерних рис; класифікація в розрізі виділених ознак; встановлення змін за об'єктами ведення та організації), що дозволяє визначити особливості його застосування в ході організації бухгалтерського обліку у підприємства-замовника та аутсорсера;

– ідентифікацію теоретичних передумов реалізації аутсорсингу в сфері бухгалтерського обліку (встановлення меж вибору між економічною ефективністю та безпекою даних на основі оцінки частоти бухгалтерських операцій, специфічності ресурсу та невизначеності), що дозволило визначити напрями оцінки доцільності та ефективності його використання в практичній діяльності підприємств;

– систему захисту облікової інформації в розрізі користувачів даних з визначенням суб'єктів забезпечення в умовах бухгалтерського аутсорсингу на основі врахування ризиків, які виникають в ході даного процесу (інформаційних ризиків, пов'язаних зі створенням, передачею, зберіганням і використанням інформації за допомогою електронних носіїв або інших засобів зв'язку; ризиків, пов'язаних з викривленням інформації, що виникають в системі бухгалтерського обліку), особливостей діяльності аутсорсера та способів співпраці з підприємством-замовником, що забезпечує мінімізацію трансакційних витрат, пов'язаних з організацією бухгалтерського обліку на підприємстві;

удосконалено:

– класифікацію факторів, що впливають на розвиток бухгалтерського обліку в сучасних умовах, що дозволило спрогнозувати наслідки їх дії на складові організації бухгалтерського обліку та сформувані шляхи її подальшого розвитку;

– нормативне регулювання бухгалтерського аутсорсингу на законодавчому рівні та рівні підзаконних нормативно-правових актів, що забезпечує усунення невизначеності в трактуванні основних понять, закріплення вимог до зовнішніх суб'єктів ведення бухгалтерського обліку, чітке регламентування положень договору бухгалтерського аутсорсингу;

– підходи до розподілу функцій працівників сторін договору бухгалтерського аутсорсингу на основі врахування видів підприємств, компетенцій та кваліфікації виконавців, що створює передумови для побудови структури бухгалтерської служби на основі дотримання принципу економічної ефективності;

– облікові способи зниження ризиків діяльності аутсорсера на основі організації системи аналітичного обліку операцій із формування резервів, застосування яких дозволяє сформувані інформаційне забезпечення для оцінки індикаторів безпеки аутсорсингової діяльності та оцінки витрат аутсорсера;

– документальне забезпечення реалізації бухгалтерського аутсорсингу, що передбачає розробку системи документів за різними бізнес-процесами підприємства-замовника (в розрізі ділянок обліку), складання яких забезпечує формування оптимального контракту, усуваючи суперечності між його учасниками;

– модель організації співпраці між аутсорсером та підприємством-замовником на основі застосування сценарного підходу, що сприяє оптимальному вибору елементів інформаційної інфраструктури в умовах використання інформаційно-комп'ютерних технологій;

– класифікацію формалізованих параметрів прийняття рішення про використання бухгалтерського аутсорсингу в розрізі виділених етапів (визначення цілей аутсорсингу; вибір аутсорсера; оцінка ефективності бухгалтерського аутсорсингу), що дозволяє організувати процес прийняття рішення про перехід на бухгалтерський аутсорсинг;

– методичний інструментарій для здійснення оцінки економічної ефективності переходу на бухгалтерський аутсорсинг через запропонований багатокритеріальний підхід на основі використання показників (перелік витрат підприємства на ведення бухгалтерського обліку та використання аутсорсингу; своєчасність виконання робіт та надання послуг згідно умов договору про аутсорсинг; повнота виконання робіт та надання послуг згідно умов договору про аутсорсинг; економічність аутсорсингу), що дозволяє оцінити результати використання бухгалтерського аутсорсингу з різних аспектів та обґрунтувати прийняття рішення щодо його подальшого продовження;

дістало подальший розвиток:

– визначення сутності організації бухгалтерського обліку (як управлінської діяльності щодо створення та постійного вдосконалення системи бухгалтерського обліку), яка має свою теорію та методологію, що сприяє розвитку системи бухгалтерських наукових знань;

– обґрунтування послідовності бухгалтерського аутсорсингу шляхом реалізації підготовчої, технологічної та результативної стадій, що забезпечує врахування дій його учасників та сприяє оптимізації їх витрат на кожній з них;

– організаційне забезпечення аналітичного обліку витрат на аутсорсинг у підприємства-замовника та в аутсорсера, що забезпечує формування облікової інформації за розрізами, необхідними для встановлення ефективності бухгалтерського аутсорсингу та обґрунтування вартості наданих послуг;

– систематизація наукових підходів до оцінки ефективності переходу на бухгалтерський аутсорсинг з обґрунтуванням використання матричного підходу, якісних критеріїв та визначення економічної ефективності.

Практичне значення одержаних результатів. Основні положення та пропозиції, одержані автором за результатами дослідження, доведено до рівня методичних розробок і практичних рекомендацій, які можуть бути використані в ході організації бухгалтерського обліку за умови його ведення на засадах аутсорсингу як на підприємстві-замовнику, так і в аутсорсера, та в ході викладання циклу економічних дисциплін вищими навчальними закладами, зокрема:

на регіональному рівні:

– рекомендацій щодо удосконалення методики оцінки ефективності переходу на аутсорсинг (Івано-Франківська обласна державна адміністрація, довідка б/н від 16.02.2018 р.);

на рівні суб'єктів господарювання:

– пропозиції щодо побудови структури бухгалтерської служби та організації документообігу при використанні послуг бухгалтерського аутсорсингу (ПП «ПРОМБУДСЕРВІС», довідка № 121 від 20.11.2017 р.);

– комплекс заходів організаційного характеру щодо захисту облікової інформації (ПрАТ «Волиньобленерго», довідка № 10-4906-1 від 05.12.2017 р.);

– пропозиції з удосконалення організації обліку витрат на аутсорсинг та вибору аутсорсера для ведення бухгалтерського обліку (ПП «Спец-Ком», довідка № 3 від 16.01.2018 р.);

– підхід до оцінки доцільності переходу на бухгалтерський аутсорсинг (ПП «Вест-МІМ», довідка № 7 від 22.01.2018 р.);

– рекомендації з удосконалення документообігу в ході організації роботи з підприємствами-замовниками послуг з ведення бухгалтерського обліку (ТзОВ АФ «УкрЗахідАудит», довідка № 15 від 01.02.2018 р.);

– пропозиції щодо системи аналітичного обліку операцій з формування резервів забезпечення мінімізації ризиків та формування системи документів за бізнес-процесами (ТОВ «Аудиторська компанія «Альфа-аудит ЛТД», довідка № 32 від 06.02.2018 р.);

– рекомендації щодо організації співпраці при отриманні послуг з бухгалтерського аутсорсингу з використанням інформаційно-комп'ютерних технологій (ТОВ «Альтмед», довідка № 14 від 19.02.2018 р.);

– організаційно-методичні розробки, пов'язані з оцінкою економічної ефективності переходу на бухгалтерський аутсорсинг (ТзОВ «Галаудитконсалтинг», довідка № 30/03/18-01 від 18.03.2018 р.);

– рекомендації щодо структури договору бухгалтерського аутсорсингу та розробки порядку документообігу (ТОВ «Логістик Сервіс Калуш», довідка № 15 від 20.03.2018 р.);

на рівні закладів вищої освіти:

– пропозиції з розвитку теоретичних та методологічних аспектів організації бухгалтерського обліку на засадах аутсорсингу (Тернопільський національний економічний університет, довідка № 126-06/200 від 02.02.2018 р.);

– рекомендації щодо удосконалення організації обліку на засадах аутсорсингу (Житомирський державний технологічний університет, довідка № 44-19.05/222 від 08.02.2018 р.).

Особистий внесок здобувача. Робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Усі відображені в ній висновки та положення наукової новизни, які виносяться на захист, одержані автором особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, у дисертації використані лише ті положення, які є результатом особистої роботи здобувача. Внесок здобувача у публікації, написані у співавторстві, визначено окремо в списку опублікованих робіт.

Апробація результатів дисертації. Основні результати дослідження, викладені у дисертації, доповідалися, обговорювалися й одержали позитивну оцінку на 11 міжнародних і всеукраїнських наукових та науково-практичних конференціях, що відображено в публікаціях [25-35].

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 36 наукових праць загальним обсягом 72,81 друк. арк. (особисто автора – 35,46 друк. арк.), з яких 2 монографії (одна – одноосібна та одна – колективна) загальним обсягом 37,42 друк. арк. (особисто автора – 17,8 друк. арк.); 22 статті у наукових виданнях (з них 12 – у виданнях України, які входять до міжнародних наукометричних баз; 10 – у наукових фахових виданнях України), загальним обсягом 12,81 друк. арк. (особисто автора – 11,2 друк. арк.); 11 тез доповідей і матеріалів міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференцій загальним обсягом 1,08 друк. арк. (особисто автора – 1,04 друк. арк.); 1 навчальний посібник загальним обсягом 21,5 друк. арк. (особисто автора – 5,38 друк. арк.).

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, п'яти розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст дисертації становить 364 сторінки друкованого тексту, у тому числі 29 таблиць на 18 сторінках і 47 рисунків на 27 сторінках. Список використаних джерел містить 336 найменувань на 35 сторінках. У дисертації вміщено 12 додатків на 39 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** розкрито актуальність теми дисертаційної роботи, визначено мету, завдання, об'єкт, предмет, методи та інформаційну базу дослідження, розкрито наукову новизну та практичну цінність отриманих результатів, характер їх апробації, наведено інформацію про структуру дисертації.

У першому розділі **«Розвиток теорії організації бухгалтерського обліку»** розглянуто підходи до трактування основних понять організації бухгалтерського обліку, виділено тенденції її розвитку на сучасному етапі.

Проблематика розвитку організації бухгалтерського обліку на сьогодні привертає значну увагу вчених, що обґрунтовується необхідністю пошуку шляхів підвищення ефективності функціонування системи обліково-інформаційної підтримки управління підприємством. На основі аналізу досліджень, проведених за напрямом організації бухгалтерського обліку, виявлено протиріччя щодо трактування даного поняття при вставленні взаємозв'язку між організацією, теорією та методологією обліку. Причинами такої ситуації є проблеми лінгвістичного характеру та проблеми, пов'язані з відсутністю розмежувань між процесами організації та ведення бухгалтерського обліку. Існування такої ситуації обґрунтовує причини використання дослідниками теоретичних основ бухгалтерського обліку в процесі вивчення організації бухгалтерського обліку. Обґрунтовано, що організація бухгалтерського обліку як галузь наукових знань має власну теорію (як сукупність наукових положень, систем основних ідей та поглядів) та методологію (як комплекс методик організації, спрямованих на впорядкування всіх об'єктів). На сьогодні вона ще перебуває на стадії свого становлення, про що свідчить відсутність урегульованості основних концептуальних позицій, зокрема, єдності щодо трактування її поняття, предмету та об'єкту.

Узагальнення підходів до поняття «організація бухгалтерського обліку», дозволило визначити два напрями його розгляду: 1) системний підхід, що передбачає її розгляд як окремої системи; 2) фрагментарний підхід, що передбачає її розгляд шляхом конкретизації конкретних елементів, дій. Вибір конкретного підходу науковцями при проведенні свого дослідження ґрунтується на тому, який рівень організації бухгалтерського обліку вони розглядають – міждержавний, державний або рівень суб'єкта господарювання. При розкритті особливостей організації обліку на рівні підприємства дослідники дотримуються фрагментарного підходу і визначають її як діяльність керівника або власника підприємства. Здійснення акценту на суб'єктах такої діяльності вважаємо невиправданим, адже досить часто керівник або власник не володіють достатньою кваліфікацією для того, щоб приймати рішення щодо обрання конкретних методів обліку, формувати положення основних розпорядчих документів щодо організації бухгалтерського обліку. Тому, хоча затверджувати такі документи буде і керівник, проте змістовне наповнення здійснюють й інші суб'єкти, зокрема головний бухгалтер. Це дозволило

обґрунтувати недоцільність акцентування уваги при розкритті поняття «організація бухгалтерського обліку» на її суб'єктах. Запропоновано трактувати організацію обліку як управлінську діяльність щодо створення та постійного вдосконалення системи бухгалтерського обліку.

На сьогодні при розгляді теоретичних засад організації бухгалтерського обліку дослідниками ототожнюється її предмет та об'єкти, вживаються різноманітні поняття (елементи, напрями, складові), що характеризують її структурні складові. З метою розвитку системи бухгалтерських наукових знань обґрунтовано необхідність формування єдиного підходу до розуміння сутності наукових складових організації бухгалтерського обліку. Встановлено, що предметом організації бухгалтерського обліку є забезпечення процесу створення, впорядкування та удосконалення системи бухгалтерського обліку. Він розкривається через її об'єкти – предмети, явища, процеси, на які спрямована організаційна діяльність, які запропоновано розглядати в розрізі трьох складових – організаційної, технологічної та методичної (рис. 1).



Рис. 1. Завдання, предмет та об'єкти організації бухгалтерського обліку

Використання запропонованого підходу (рис. 1) до розуміння наукових складових організації бухгалтерського обліку сприятиме однозначному встановленню її існуючого стану, ідентифікації закономірностей та прогнозуванню тенденцій подальшого розвитку.

Розвиток бухгалтерського обліку відбувається під впливом багатьох факторів (економічних, соціальних, екологічних, політичних, технічних, технологічних тощо). З позиції подальшого розвитку організації бухгалтерського обліку найбільш важливе значення має вплив технологічних детермінант, зокрема, особливо важливим для суб'єктів господарювання є своєчасне і адекватне реагування на зміни, які відбуваються у внутрішньому і зовнішньому середовищі їх функціонування. Потреба швидкого збору, обробки

і консолідації бухгалтерської інформації виникає на підприємствах, на яких автоматизовані робочі місця, призначені для реєстрації облікової інформації, віддалені від бухгалтерії або ж місця групування, узагальнення і систематичної обробки бухгалтерських даних. Останнім досягненням у цьому напрямі є хмарні технології, активне впровадження яких впливає як на форму ведення обліку, так і на форму організації обліку, розширюючи можливі варіанти вибору комбінації для керівників підприємств. Можливості, які надає використання хмарного програмного забезпечення (покращення організації співпраці бухгалтерів з іншими працівниками та контрагентами; простота доступу до інформаційної бухгалтерської бази; можливість роботи за принципом «віддаленого робочого місця»), дозволяють обирати не тільки зовнішніх суб'єктів ведення обліку з метою зниження витрат, але й розглядати варіанти використання праці штатного бухгалтера, який працюватиме у власному приміщенні.

На підставі вивчення підходів дослідників визначено основні тенденції розвитку організації бухгалтерського обліку, які було доповнено на основі врахування сучасного стану розвитку інформаційних технологій та інновацій, що на сьогодні використовуються в бухгалтерському обліку (табл. 1).

Таблиця 1

Аналіз тенденцій розвитку організації бухгалтерського обліку

<i>Назва тенденції</i>	<i>Складова організації обліку, яка зазнає змін</i>	<i>Об'єкт організації бухгалтерського обліку, що зазнає найбільших змін</i>	<i>Стримуючі фактори розвитку</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Використання хмарних технологій	Технологічна, організаційна	Форма ведення бухгалтерського обліку, форма організації бухгалтерського обліку	Достатньо висока вартість хмарного програмного забезпечення. Проблеми доступу до мережі Інтернет
Широке застосування експертних систем	Технологічна	Форма ведення бухгалтерського обліку	Консервативне сприйняття професії бухгалтера. Відсутність чітких критеріїв щодо вибору між професійним судженням та рішенням програмного забезпечення
Соціальна медіа-стратегія в бухгалтерському обліку	Організаційна	Організація роботи бухгалтерської служби	Складність контролю за виконанням бухгалтером виключно своїх обов'язків у соціальних мережах
Мобільність облікового персоналу	Організаційна	Організація роботи бухгалтерської служби	Високе психологічне навантаження на бухгалтера
Аутсорсинг бухгалтерських послуг	Організаційна	Форма організації бухгалтерського обліку, організація роботи бухгалтерської служби	Збільшення витрат в короткостроковому періоді. Ризик втрати інформації

Продовження табл. 1

1	2	3	4
Ощадливий облік	Технологічна, організаційна, методична	Документообіг, внутрішня звітність, організація роботи бухгалтерської служби, методи обліку різних об'єктів (виробничі запаси, витрати виробництва)	Залежність ефективності впровадження від здатності до змін в системі менеджменту
Інтернет речей	Технологічна, організаційна	Документообіг, організація роботи бухгалтерської служби	Налагодження системи безпеки та конфіденційності інформації

Проведений аналіз тенденцій розвитку організації бухгалтерського обліку засвідчив, що найбільшого впливу зазнають організаційна та технологічна її складові, а серед об'єктів – організація роботи бухгалтерської служби, причому, змінюються як організація робочого місця облікового персоналу, так і функціональні обов'язки бухгалтера (виключення реєстрації даних та посилення аналітичних функцій). Це, в свою чергу, вимагає перегляду з боку керівництва можливостей зміни форм організації бухгалтерського обліку на підприємствах. На основі встановлених суб'єктивних та об'єктивних перешкод подальшого розвитку визначених тенденцій, їх взаємозв'язку, визначено найбільш пріоритетні перспективи розвитку бухгалтерського аутсорсингу як основної тенденції в розвитку організації бухгалтерського обліку в Україні протягом найближчих років.

У другому розділі «**Бухгалтерський аутсорсинг як основна тенденція розвитку організації обліку**» наведено основні положення теоретичних концепцій, які пояснюють застосування аутсорсингу в сфері бухгалтерського обліку, проведено його порівняння з основними засадами вертикальної інтеграції, розкрито підходи до трактування та класифікації бухгалтерського аутсорсингу, на основі визначення проблемних питань організації бухгалтерського аутсорсингу обґрунтовано шляхи їх вирішення.

Особливості впровадження бухгалтерського аутсорсингу в господарську діяльність підприємств можуть бути обґрунтовані на основі використання різних концепцій та теорій (теорія трансакційних витрат, теорія відносних переваг, концепція основних компетенцій, ресурсна концепція, теорія еволюційної економіки, агентська теорія, концепція знань, неокласична економічна теорія, теорія соціального обміну, теорія інформаційної економіки). Розкриті положення наведених теорій можуть бути застосовані на певних етапах аутсорсингу для пояснення конкретних дії суб'єктів.

Для пояснення феномену аутсорсингу, враховуючи його прямо протилежну відмінність з процесом вертикальної інтеграції, як однією зі стратегій розвитку підприємства, доцільним є розгляд аутсорсингу у порівнянні

з вертикальною інтеграцією, здійснення вибору між якими залежить від багатьох факторів, основними з яких є витрати часу, фінансові витрати, складність реалізації. Дві вищенаведені стратегії вже тривалий час застосовуються в практиці формування систем обліково-інформаційної підтримки управління підприємствами, однак без використання специфічного термінологічного апарату. Проте, протягом останніх років передача облікових функцій зовнішнім суб'єктам набуває все більшого поширення, для характеристики якої використовується поняття бухгалтерського аутсорсингу.

Здійснення вибору між вертикальною інтеграцією та аутсорсингом залежить від результату, якого планує досягнути керівництво підприємства. Найбільш проблемною ділянкою вертикальної інтеграції є її вартість, яка є визначальним фактором при розрахунку економічної ефективності. Врахування додаткових витрат особливо відчутно для малих та новостворених підприємств. В той же час, завдяки вертикальній інтеграції забезпечується більш вищий рівень контролю над процесом створення цінності у порівнянні з аутсорсингом. Для сфери бухгалтерського обліку це виражається в процесі зростання рівня безпеки облікових даних.

Ступінь передачі окремих облікових функцій, межа використання аутсорсингу та вертикальної інтеграції постійно змінюється в залежності від пошуку підприємством найбільш ефективної та економічно обґрунтованої форми організації бухгалтерського обліку.

При дослідженні встановлення меж підприємства щодо вибору аутсорсингу чи вертикальної інтеграції використано теорію трансакційних витрат, згідно з якою розмір трансакційних витрат залежить від частоти проведених операцій (частота здійснення бухгалтерської фіксації господарських операцій) та невизначеності і специфічності активів (працівники служби бухгалтерського обліку з відповідним рівнем освіти, кваліфікацією; необхідне програмне забезпечення для ведення бухгалтерського обліку тощо), що беруть участь в угоді. Базуючись на даній теорії, вибір форми організації бухгалтерського обліку залежить від розміру трансакційних витрат на ведення бухгалтерського обліку, а значить і від цих трьох факторів (рис. 2).

Врахування наведених факторів дозволяє знайти оптимальне співвідношення між економічною ефективністю та рівнем безпеки даних, і тим самим обґрунтувати рішення щодо доцільності/недоцільності передачі бухгалтерського обліку на аутсорсинг.

Відсутність єдності щодо використання категорійно-понятійного апарату в сфері бухгалтерського аутсорсингу зумовила необхідність ґрунтовного дослідження історичних аспектів виникнення даного поняття, особливостей його трактування в різних сферах та визначення специфіки застосування в обліковій практиці. Поява аутсорсингу як явища пов'язана з початком ХХ ст., проте саме поняття почало вживатися в науковій сфері тільки в 80-х роках ХХ ст. Саме тому до цього часу в фаховій літературі зустрічаються різні точки зору і концептуальні підходи щодо трактування «аутсорсингу», зокрема,

встановлено, що його характеризують як: форму організації підприємницької діяльності; вид ділового співробітництва; стратегію (концепцію, інструмент) управління підприємством (бізнесом); нову форму розвитку виробничо-економічних відносин; спосіб оптимізації діяльності підприємства; організаційне рішення; стратегічну модель менеджменту; інтегровану форму адміністрування підприємницького бізнесу; бізнес-технологію (-модель, -рішення); форму кооперації; вид запозиченої праці; інструмент підвищення конкурентоздатності підприємства; один із методів зниження витрат.

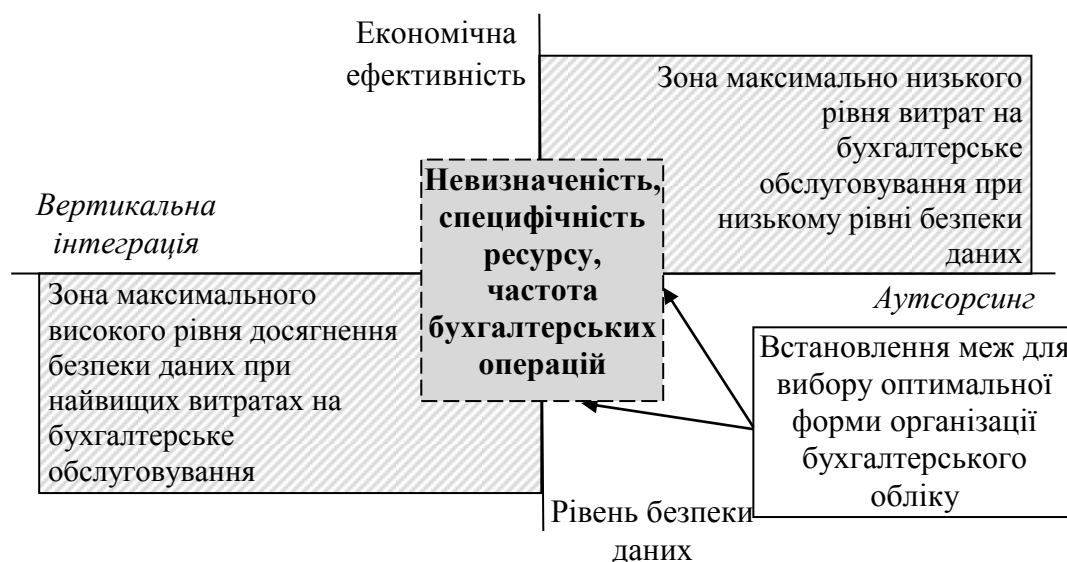


Рис. 2. Межі вибору між вертикальною інтеграцією та аутсорсингом в сфері бухгалтерського обліку

Враховуючи визначені підходи та специфіку бухгалтерського обліку, виокремлено характерні риси бухгалтерського аутсорсингу: 1) облікові функції передаються на договірних засадах зовнішнім виконавцям; 2) переданий бізнес-процес необхідний для повноцінного функціонування підприємства; 3) зовнішні виконавці є професійними компаніями, які спеціалізуються на бухгалтерських послугах; 4) результатом передачі є підвищення ефективності та конкурентоспроможності підприємства за рахунок концентрації зусиль на його основних видах діяльності та оптимізації всіх видів ресурсів.

З метою усунення неконвенційності понять в бухгалтерській термінології доведено доцільність трактування бухгалтерського аутсорсингу як послуги, так і процесу, що дозволило визначити об'єкти ведення та організації бухгалтерського обліку, які зазнають змін при укладанні договору бухгалтерського аутсорсингу (рис. 3). Застосування запропонованого підходу (рис. 3) дозволяє визначити особливості організації обліку в умовах аутсорсингу як у підприємства-замовника (постійний розрахунок ефективності переходу на бухгалтерський аутсорсинг; встановлення оптимального варіанту співпраці з аутсорсером; чітке встановлення інформаційних запитів та порядку

їх задоволення), так і у аутсорсера (узгодження форми ведення бухгалтерського обліку з підприємством-замовником; постійний контроль за діяльністю підприємства-замовника з виявленням ризиків для власної діяльності; визначення та обґрунтування чисельності персоналу для виконання конкретного договору).

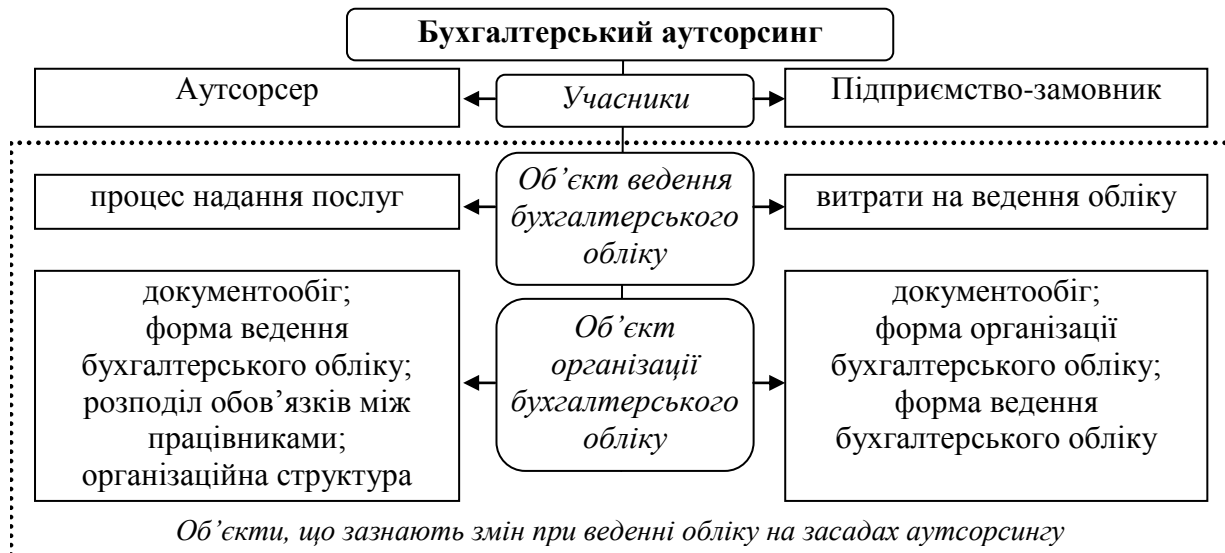


Рис. 3. Об'єкти ведення та організації бухгалтерського обліку, які зазнають змін при укладанні договору бухгалтерського аутсорсингу

Для здійснення ефективного переходу на бухгалтерський аутсорсинг необхідним є розуміння особливостей усіх його різновидів та врахування тих ознак, які найбільш краще підходять конкретному підприємству. На основі аналізу існуючих класифікацій здійснено їх оцінку на відповідність потребам у забезпеченні ефективності бухгалтерського аутсорсингу. Це дозволило запропонувати його класифікацію за ознаками, які об'єднано в три групи: 1) залежно від послуг, які надаються; 2) залежно від суб'єктів господарювання; 3) залежно від вимог до організації аутсорсингу (часовий період (довготривалого, тимчасового характеру); порядок співпраці (дистанційний, стаціонарний); механізм здійснення (перехресний, прямий); перелік робіт (повний, частковий); моделі надання бухгалтерських послуг (класичний, інсорсинг (внутрішньохолдинговий), косорсинг, офшорінг)). При побудові даної класифікації враховані особливості формування взаємовідносин між підприємством-замовником та аутсорсером, що сприяє врегулюванню спірних та проблемних питань ще на етапі укладання договору бухгалтерського аутсорсингу.

На основі оцінки діючої практики організації бухгалтерського аутсорсингу виявлено ряд проблемних питань нормативного характеру в даній сфері, визначено ділянки, які потребують особливої уваги при його здійсненні та запропоновано шляхи їх вирішення (рис. 4).

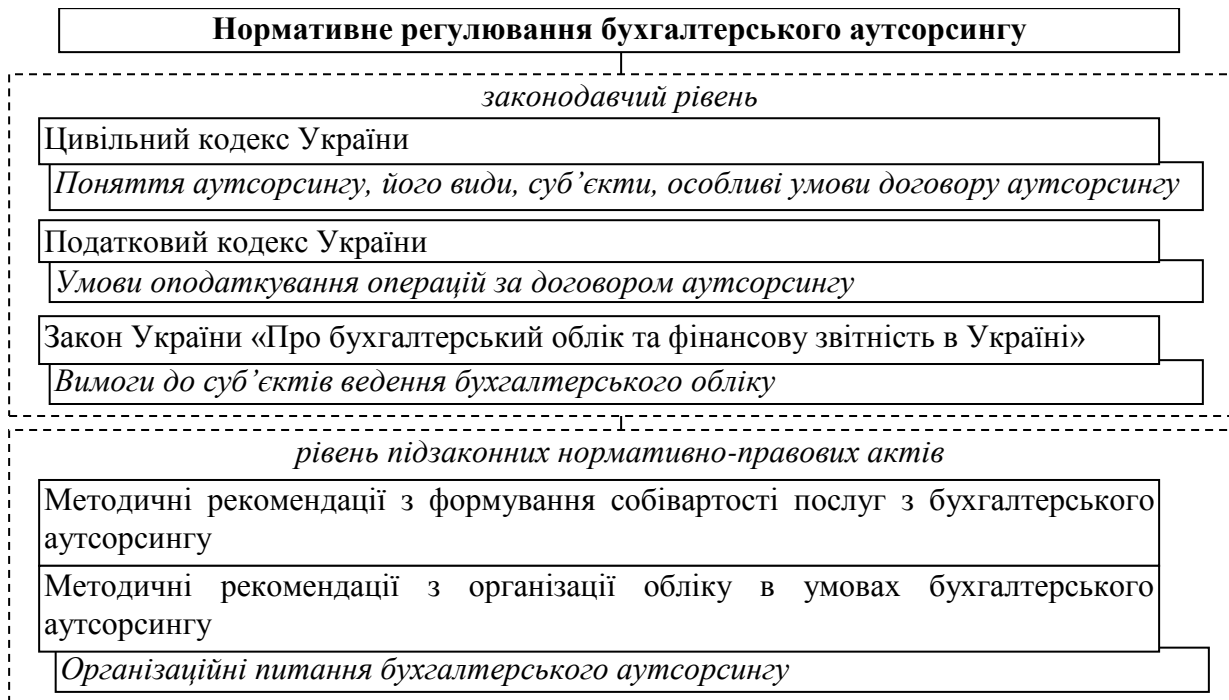


Рис. 4. Запропонований порядок вирішення проблемних питань нормативного регулювання бухгалтерського аутсорсингу

На законодавчому рівні відсутні чіткі вимоги до зовнішніх суб'єктів ведення бухгалтерського обліку. Враховуючи зарубіжний досвід та дотримуючись необхідності підвищення якості надання аутсорсингових послуг, обґрунтовано доцільність їх закріплення шляхом внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Обґрунтовано доцільність впровадження наступних вимог до осіб, що надаватимуть послуги з ведення бухгалтерського обліку сторонньому підприємству: 1) наявність вищої економічної освіти не нижче першого (бакалаврського) рівня; 2) наявність стажу роботи у сфері фінансів, бухгалтерського обліку та оподаткування не менше трьох або п'яти років за умови другого (магістерського) або першого (бакалаврського) рівня вищої економічної освіти відповідно; 3) відсутність непогашеної або незнятої судимості за вчинення злочину проти власності та у сфері господарської діяльності. Централізована бухгалтерія, суб'єкти підприємницької діяльності, що провадять діяльність у сфері бухгалтерського обліку, повинні мати у штаті не менше одного працівника, який відповідатиме вищенаведеним вимогам.

З метою впорядкування основних організаційних питань реалізації бухгалтерського аутсорсингу на підприємстві розроблено структуру (загальні положення; оцінка ефективності переходу на аутсорсинг; документування в ході аутсорсингу; звітна документація) та зразок Методичних рекомендацій з організації обліку в умовах бухгалтерського аутсорсингу. Використання даних рекомендацій дозволяє полегшити процедуру переходу на аутсорсинг, оскільки охоплює основні проблемні питання, які виникають перед сторонами, та надає шляхи їх вирішення у вигляді рекомендованих зразків документації.

Значна частина проблем в організації співпраці між аутсорсером та підприємством-замовником виникає у зв'язку з непродуманістю договору аутсорсингу. Відсутність його чіткої структури та не приділення належної уваги найбільш суперечливим питанням призводить до неоднозначного трактування обов'язків учасників процесу надання бухгалтерських послуг та його результатів. На основі дослідження пропозицій науковців та діючої практики обґрунтовано склад питань, що слід розкривати в договорі бухгалтерського аутсорсингу: 1) суттєві умови договору, що включають перелік послуг, які надаються; порядок надання послуг; строк початку та закінчення надання послуг; ціну договору; 2) вимоги замовника до кваліфікації фахівців з надання послуг з ведення бухгалтерського обліку; 3) процедура взаємодії між аутсорсером та підприємством-замовником; 4) порядок звітування аутсорсера за наданими послугами; 5) відповідальність аутсорсера за порушення конфіденційності, своєчасності, повноти і якості виконаної роботи; 6) відповідальність підприємства-замовника за порушення строків надання документів та необхідної для надання послуг з ведення обліку та складання звітності інформації; 7) порядок відшкодування збитків, що виникли внаслідок порушення конфіденційності, своєчасності, повноти і якості виконаної роботи зі сторони аутсорсера; 8) порядок дій замовника і виконавця у випадку дострокового розірвання договору. Чітке закріплення структури договору бухгалтерського аутсорсингу дозволяє створити необхідні передумови для якісної організації бухгалтерського обліку на вітчизняних підприємствах, здійснюючи оплату лише за виконану роботу.

У третьому розділі **«Методологія організації бухгалтерського обліку на засадах аутсорсингу: особливості реалізації в учасників процесу»** обґрунтовано послідовність переходу на бухгалтерський аутсорсинг, розкрито підходи до побудови структури бухгалтерської служби, розкрито особливості організації бухгалтерського обліку (в частині організації документообігу та аналітичного обліку резервів забезпечення мінімізації ризиків діяльності аутсорсера та витрат на реалізацію бухгалтерського аутсорсингу) у аутсорсера та підприємства-замовника.

Розглядаючи методологію організації бухгалтерського обліку як комплекс методик організації, спрямованих на впорядкування її об'єктів, в умовах ведення бухгалтерського обліку на засадах аутсорсингу вона виступає фундаментом для застосування правил та засобів діяльності, представляючи собою конкретний інструментарій дослідження, що використовується для досягнення конкретних цілей (побудова оптимальної структури бухгалтерської служби; розподіл функцій між учасниками; формування аналітичного обліку резервів забезпечення мінімізації ризиків діяльності аутсорсера та витрат на реалізацію бухгалтерського аутсорсингу; розробка документообігу між аутсорсером та підприємством-замовником).

З метою розробки ефективного механізму бухгалтерського аутсорсингу обґрунтовано доцільність визначення етапів його здійснення. Враховуючи

особливості вітчизняної практики надання аутсорсингових послуг запропоновано наступні стадії його здійснення: 1) підготовча (організація переходу на бухгалтерський аутсорсинг); 2) технологічна (безпосереднє виконання робіт з ведення обліку); 3) результативна (формулювання результату за наданими послугами, висунення пропозиції). Впровадження запропонованого підходу до виділення стадій сприяє ефективності реалізації аутсорсингу та є основою для обґрунтування доцільності вибору форми організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

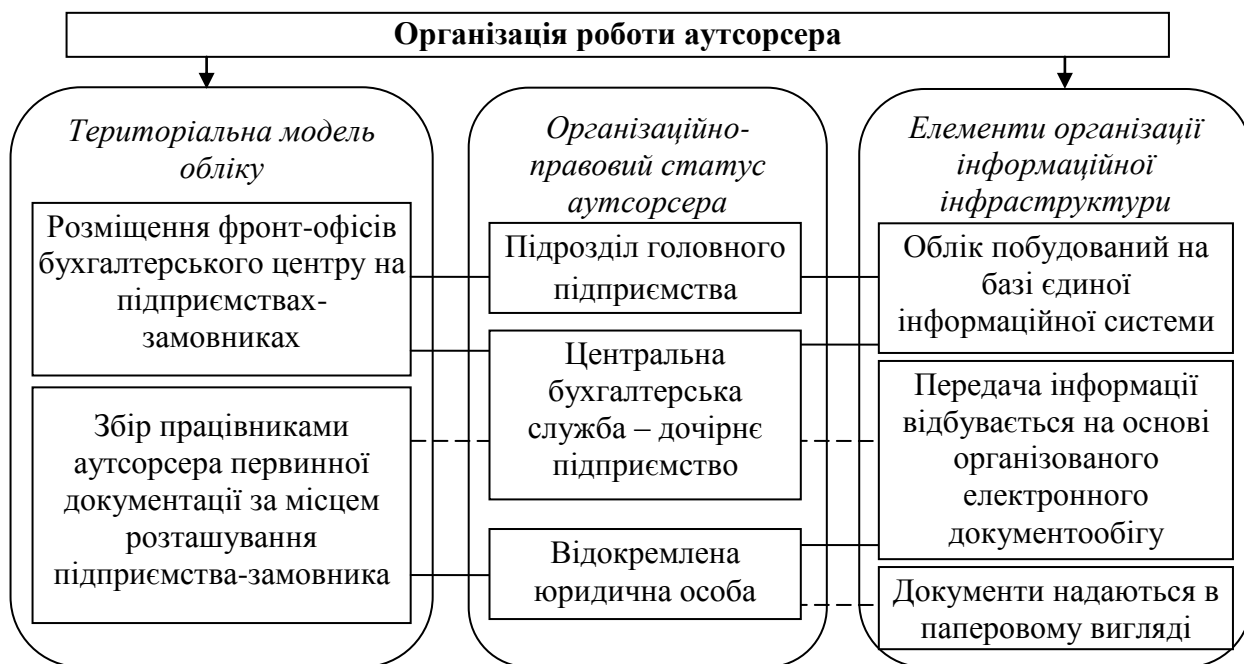
Ефективність застосування бухгалтерського аутсорсингу на підприємстві значною мірою залежить від вибору аутсорсера. З метою полегшення даного процесу критерії відбору зовнішніх суб'єктів для ведення бухгалтерського обліку поділено на дві групи: 1) вартісні критерії; 2) критерії аутсорсера (внутрішні та зовнішні). Аналіз вітчизняної практики реалізації аутсорсингових послуг дозволив встановити, що в Україні при виборі аутсорсера в першу чергу враховують вартісні критерії, на відміну від країн, в яких досвід надання таких послуг є набагато більшим, і перевага надається репутації компанії-аутсорсера. Враховуючи запропоновану класифікацію критеріїв, на основі системного підходу здійснено їх ранжування, що дозволило встановити, які з них є найбільш важливими та повинні передбачати першочергове врахування (в першу чергу – зовнішні, в другу – вартісні, в третю – внутрішні).

Використання бухгалтерського аутсорсингу, як одного з інструментів здійснення реінжинірингу бізнес-процесів, вносить свої корективи в організаційну структуру підприємства-замовника, внаслідок чого повинні бути ліквідовані відділи та посади, або навпаки, має бути розширено склад останніх для відповідальних осіб за співпрацю з аутсорсером. Найбільш поширеним (а для підприємств, що становлять суспільний інтерес – єдиним) є використання змішаного варіанту, де виконання бухгалтерських послуг здійснюється власними працівниками із залученням зовнішніх експертів.

В результаті аналізу особливостей організації роботи працівників у вітчизняних підприємств-аутсорсерів встановлено, що її специфічні особливості визначаються такими факторами, як: 1) територіальне розміщення підприємства-аутсорсера (яка територіальна модель покладена в основу – чи є необхідність та доцільність (юридична та економічна) розміщувати окремі відділи обліку на підприємстві-замовнику); 2) спосіб організації інформаційної інфраструктури (рис. 5).

На основі застосування методу моделювання, враховуючи виділені фактори (рис. 5), відбувається формування оптимальної структури бухгалтерської служби, що містить у собі як внутрішні, так і зовнішні підрозділи. Для обґрунтування чисельності працівників, які займаються питаннями бухгалтерського обліку, на основі функціонального підходу систематизовано їх склад відповідно до їх кваліфікації (керівник аутсорсинг-

проекту; фахівець з ведення обліку за конкретною ділянкою; технічний виконавець; фахівець в сфері інформаційних технологій) та функцій (організаційна; виконавча; контрольно-аналітична; архівна).



Умовні позначення:

- найбільш оптимальний варіант, який найчастіше зустрічається на практиці
- допустимий варіант, який на практиці зустрічається значно рідше

Рис. 5. Особливості організації роботи аутсорсера (за умови використання його класичного варіанту та внутрішньохолдингового аутсорсингу)

Для малих та середніх підприємств усі функції бухгалтерської служби можуть бути передані аутсорсеру, розподіл між виконавцями якого відбувається відповідно до встановлених компетенцій. Підприємства, які належать до тих, що становлять суспільний інтерес, вимушені відповідно до законодавства у своїй організаційній структурі передбачити окремий підрозділ для ведення бухгалтерського обліку. За умови передачі бухгалтерських функцій аутсорсеру (що не заборонено чинним законодавством) кількість працівників такої бухгалтерської служби буде мінімальною, тобто до її складу слід включати дві-три особи, а їх функції будуть носити організаційний та контрольно-аналітичний характер.

Здійснення аутсорсингової діяльності несе в собі значні ризики як для підприємства-замовника, так і для аутсорсера. Якщо для підприємства-замовника вони частково нівелюються на етапі вибору суб'єкта надання послуг, то для аутсорсера доцільним є розробка механізму управління такими ризиками. З цією метою встановлено місце ризику діяльності аутсорсера у складі економічних ризиків, що дозволило обґрунтувати основні характерні ознаки та елементи ризику для подальшої розробки механізму управління ним. Виділено і обґрунтовано етапи управління ризиками діяльності аутсорсера

(планування; ідентифікація; вибір методів впливу; оцінка ризиків; контроль і коригування), що дозволило сформувавши порядок управління ймовірними наслідками реалізації управлінських рішень, які здійснюються в умовах ризику діяльності аутсорсера.

При роботі з потенційними підприємствами-замовниками управлінському персоналу аутсорсера слід проаналізувати альтернативні варіанти їх подальшої співпраці. В процесі обґрунтування можливості прийняття рішень можуть бути розглянуті наступні три варіанти, визначені на основі методу прогнозування: 1) ухвалення рішень без аналізу ризиків діяльності аутсорсера; 2) уникнення ймовірних негативних наслідків через відмову від співпраці з підприємством-замовником; 3) прийняття рішення про аналіз із урахуванням показників, що характеризують оцінку ризиків діяльності аутсорсера. За умови обрання третього варіанту аутсорсеру запропоновано проводити формування індикаторів безпеки діяльності аутсорсера за наступними виділеними індикативними блоками: 1) блок оцінки фінансового сектору; 2) блок оцінки договірної роботи; 3) блок оцінки маркетингової діяльності; 4) блок оцінки зовнішнього середовища. У випадку одержання негативних значень показників за виділеними блоками одним з варіантів рішень, що приймається управлінським персоналом аутсорсера, є формування резервів для доведення до вставлених нормативних значень визначених показників.

Використання системи резервування дозволяє врахувати ризики при плануванні діяльності аутсорсера, а саме, передбачати можливість настання наступних ситуацій: 1) погіршення розрахунків з аутсорсером з боку підприємства-замовника, що проявляється у збільшенні строків розрахунків (як наслідок, скорочення надходження грошових коштів до аутсорсера); 2) зниження показників прибутку, що в подальшому за умови відсутності коригуючих заходів може призвести до збиткової діяльності аутсорсера.

З метою удосконалення порядку організації обліку у підприємства-аутсорсера обґрунтовано доцільність закріплення в його обліковій політиці методики та періодичності резервування, граничної межі відрахувань до резервів, а також методики бухгалтерського обліку формування та використання резервів забезпечення мінімізації ризиків аутсорсерів. В частині останньої складової запропоновано удосконалення організації аналітичного обліку шляхом виділення до рахунку 474 «Забезпечення інших витрат і платежів» наступних аналітичних рахунків: 474.1 «Резерви під покриття збитків від нестабільності зовнішнього середовища»; 474.2 «Резерви під покриття збитків договірної роботи»; 474.3 «Резерви під покриття збитків від маркетингової стратегії»; 474.4 «Резерви під покриття збитків фінансового сектора». Запровадження таких пропозицій дозволяє забезпечити формування систематизованої інформації за кожним видом резервів, а також достовірно оцінити витрати аутсорсера на надання аутсорсингових послуг.

Однією з найбільш проблемних ділянок в ході організації бухгалтерського обліку на засадах аутсорсингу є налагодження обміну

документами між підприємством-замовником та аутсорсером. Відсутність чіткого порядку приймання-передачі документів, їх доопрацювання та заміни ускладнює процес ведення бухгалтерського обліку, що зумовлює необхідність формування ефективної організації документообігу при реалізації бухгалтерського аутсорсингу. З метою вирішення даної проблеми обґрунтовано послідовність організації документообігу, що передбачає дотримання встановленої кількості етапів з визначенням основних елементів, які необхідно обов'язково враховувати для того, щоб забезпечити надання якісних послуг з боку аутсорсера та створення належного інформаційного забезпечення підприємства-замовника (рис. 6). Для обґрунтування витрат часу кожного з учасників процесу застосовуються такі методи, як хронометраж, самофотографія та самооцінка.



Рис. 6. Етапи організації документообігу при веденні бухгалтерського обліку на засадах аутсорсингу

Хоча кількість бізнес-процесів на кожному підприємстві може значно відрізнятись, що визначається його організаційною структурою, однак саме від них залежить визначення ділянок обліку. В результаті аналізу бізнес-процесів на досліджуваних підприємствах запропоновано для оформлення порядку документообігу використовувати спеціальні форми, які дозволяють описати процедурні аспекти його здійснення: 1) «Облік надання послуг»; 2) «Облік оприбуткування товарів». Встановлення особливостей бізнес-процесу, учасників та типів документів дозволило сформулювати табличні реєстри, за

допомогою яких простежується рух документів на кожному етапі (1-РПД «Реєстр прийому/передачі документів від філії (головного підприємства) до бухгалтерії аутсорсера», 2-РДЗ-ф «Реєстр документів, що підлягають доопрацюванню/заміні» (для філії), 3-РДЗ-а «Реєстр документів, що підлягають доопрацюванню/заміні» (для аутсорсера), 4-РПД «Реєстр просування документів», 5-ПВО «Пояснювальна записка щодо відповідальних осіб, які є учасниками документообігу»). Їх використання в практичній діяльності забезпечує усунення суперечливих питань, які можуть виникати в ході співпраці між аутсорсером та підприємством-замовником. Запропоновані форми за своєю структурою можуть бути використані в якості зразків для розробки документів за іншими бізнес-процесами.

В управлінні операціями з надання/отримання послуг з бухгалтерського аутсорсингу належне місце надається інформаційному забезпеченню, і в першу чергу, щодо обліку витрат (обсяг яких використовується під час визначення ефективності передання облікових функцій на аутсорсинг). Обґрунтовано доцільність організації аналітичного обліку витрат на аутсорсинг (для більшості підприємств – це адміністративні витрати) здійснювати за такими розрізами: 1) напрями аутсорсингу; 2) тривалість договору; 3) види послуг. Виділені напрями аналітичного обліку доцільно використовувати тим підприємствам, які передали на аутсорсинг декілька бізнес-процесів або ж декілька функцій в межах одного бізнес-процесу. Систематизація інформації за поданими розрізами дозволяє забезпечити її своєчасне подання на етапі прийняття рішення про форму організації бухгалтерського обліку.

Управлінський персонал аутсорсера також заінтересований в отриманні інформації про витрати, понесені під час надання бухгалтерських послуг, оскільки на основі її використання виникає можливість підтвердити доцільність або обґрунтувати необхідність змін встановлених цін на послуги. Особливо актуальним надання такої інформації є за умов внутрішньохолдингового аутсорсингу, оскільки під час його застосування дана інформація може бути доведена клієнтам (учасникам холдингу) без порушення вимоги конфіденційності інформації. Обґрунтовано доцільність виділення таких аналітичних розрізів для обліку виробничих витрат у аутсорсера: 1) місце розташування замовника; 2) назва замовника; 3) тривалість договору; 4) вид послуг. Використання запропонованого підходу до виділення аналітичних розрізів сприяє формуванню належного інформаційного забезпечення для аналізу витрат та калькулювання собівартості аутсорсингових послуг, що в цілому створюватиме передумови для підвищення ефективності діяльності підприємства-аутсорсера.

У четвертому розділі **«Організація бухгалтерського обліку з використанням інформаційно-комп'ютерних технологій»** розкрито особливості організації співпраці між аутсорсером та підприємством-замовником, порядок захисту облікової інформації в умовах аутсорсингу в умовах використання інформаційно-комп'ютерних технологій.

Використання сучасних інформаційних систем та технологій в господарській діяльності підприємств дозволяє вирішити значну кількість проблем, пов'язаних з недостатнім рівнем оперативності формування і надання звітної інформації в умовах ведення бухгалтерського обліку на засадах аутсорсингу. Проте, їх ефективне впровадження є неможливим без забезпечення відповідності основним вимогам, що виділяються на основі врахування особливостей організації бухгалтерського обліку на засадах аутсорсингу: 1) наявність належної технічної та технологічної інфраструктури; 2) наявність належних навичок роботи працівників у підприємства-замовника; 3) наявність належних навичок роботи працівників у підприємства-аутсорсера.

Застосування сучасних інформаційно-комп'ютерних систем та технологій сприяє створенню передумов для підвищення ефективності організації співпраці між аутсорсером та підприємством-замовником та зумовлює існування різних моделей такої співпраці, характеристика яких наведена в табл. 2.

Таблиця 2

Характеристика моделей співпраці між аутсорсером та підприємством-замовником в умовах використання інформаційно-комп'ютерних технологій з точки зору їх можливостей та загроз

Можливості	Загрози
<i>Надання даних через спеціальні сервіси (електронну пошту, соціальні мережі тощо)</i>	
- оперативна передача даних без участі працівників аутсорсера	- залежність від доступу до мережі Інтернет
<i>Імпорт/експорт даних з програмних продуктів підприємства-замовника</i>	
- скорочення витрат часу на фіксування господарських операцій; - зменшення витрат грошових коштів на доставку первинних документів до аутсорсера	- залежність від доступу до мережі Інтернет, - додаткові витрати на придбання та експлуатацію інформаційних систем
<i>«Віддалене робоче місце»</i>	
- доступ до даних з будь-якого зручного місця (включаючи території підприємства-замовника) у встановлений час (як правило, робочий час); - економія на витратах на придбання пристроїв для доступу до мережі Інтернет (за умови, що працівники не використовують власні пристрої)	- необхідність понесення витрат на програмне забезпечення та пристроїв для доступу до мережі Інтернет (за умови, що працівники не використовують власні пристрої); - необхідність додаткових інвестицій, зумовлена відмінним підходом до захисту особистих пристроїв (за умови, що працівники використовують власні пристрої)
<i>Облік у «хмарному» сервісі</i>	
- постійний доступ до даних; - можливість формування звітів у будь-який час; - підвищення рівня безпеки за рахунок автоматичного архівування	- повна залежність від доступу до мережі Інтернет

Незважаючи на застосування в практичній діяльності тієї чи іншої моделі співпраці (табл. 2), особлива увага має бути приділена проблемі вибору програмного забезпечення, яке буде використовуватись для забезпечення надання аутсорсингових послуг. В результаті аналізу функціональних характеристик програмних продуктів для ведення бухгалтерського обліку, представлених на ринку України («1С: Бухгалтерія для України»; «Парус-Бухгалтерія»; «Діловод»; «SAP»; «IT-Enterprise: Бухгалтерія»; «1С-ПРО»), встановлено можливість і обґрунтовано переваги застосування наведених програмних продуктів при виконанні послуг з бухгалтерського аутсорсингу. По-перше, в них реалізовано можливість роботи з найбільш поширеними блоками, зокрема банк і каса, продажі, закупівлі, склад, податковий облік, а також складання фінансової звітності, друк первинних документів. По-друге, різноманітні підходи до постачання програмного забезпечення дозволяють підібрати конкретний варіант для використання в ході співпраці між аутсорсером та підприємством-замовником. По-третє, більшість програмних продуктів мають стаціонарну та хмарну версію програми.

Оскільки на сьогодні значна кількість вітчизняних підприємств здійснює ведення обліку із використанням хмарних технологій, на основі дослідження відмінних особливостей, що на сьогодні існують між хмарними сервісами, які використовуються для ведення бухгалтерського обліку на умовах аутсорсингу, обґрунтовано безпечність їх використання під час кібератак. Це дозволяє сформулювати додаткові можливості для аналізу вибору програмного забезпечення, що використовуватиметься для організації бухгалтерського обліку на умовах аутсорсингу.

Передача облікових функцій на аутсорсинг містить у собі значні ризики, частина яких також викликана використанням інформаційно-комп'ютерних систем і технологій. Виділивши і проаналізувавши основні види загроз інформаційній безпеці підприємства-замовника (активні/пасивні; штучні/природні), встановлено і обґрунтовано можливості їх усунення в умовах реалізації бухгалтерського аутсорсингу (рис. 7).

Виділені загрози інформаційній безпеці, що виникають в умовах запровадження бухгалтерського аутсорсингу, та запропоновані шляхи щодо їх усунення (рис. 7) мають обов'язково враховуватись при здійсненні вибору щодо необхідності передачі ведення бухгалтерського обліку зовнішньому суб'єкту, що особливо актуалізується з поширенням інформаційного шпигунства та кібератаками, які в останні здійснюються на інформаційні ресурси вітчизняних підприємств (несанкціоновані проникнення до внутрішніх інформаційних систем, копіювання та знищення облікової інформації).

В результаті ідентифікації ризиків, які виникають під час передачі бухгалтерського обліку на аутсорсинг (інформаційні ризики, пов'язані зі створенням, передачею, зберіганням і використанням інформації за допомогою електронних носіїв або інших засобів зв'язку; ризики, пов'язані з викривленням інформації, що виникають в системі бухгалтерського обліку), було спрогнозовано наслідки передачі окремих сервісів (бухгалтерські програми;

системи ERP-класу; система документообігу) на аутсорсинг та визначено перелік робіт з мінімізації цих ризиків: 1) ідентифікація засобів захисту на визначеній ділянці обліку; 2) оцінка надійності засобів захисту на визначеній ділянці обліку; 3) оцінка ймовірності, що відбудеться акт порушення безпеки, враховуючи набір засобів захисту на визначеній ділянці обліку, та їх надійності; 4) оцінка втрат, яких зазнає підприємство-замовник, якщо акт порушення безпеки обійде засоби захисту на визначеній ділянці обліку. Визначення видів ризиків, які виникають під час передачі бухгалтерського обліку на аутсорсинг та видів робіт з їх мінімізації сприятиме усуненню недоліків, які притаманні бухгалтерському аутсорсингу, тим самим забезпечуючи більшу його надійність для підприємства-замовника та ефективне виконання обов'язків з боку аутсорсера.

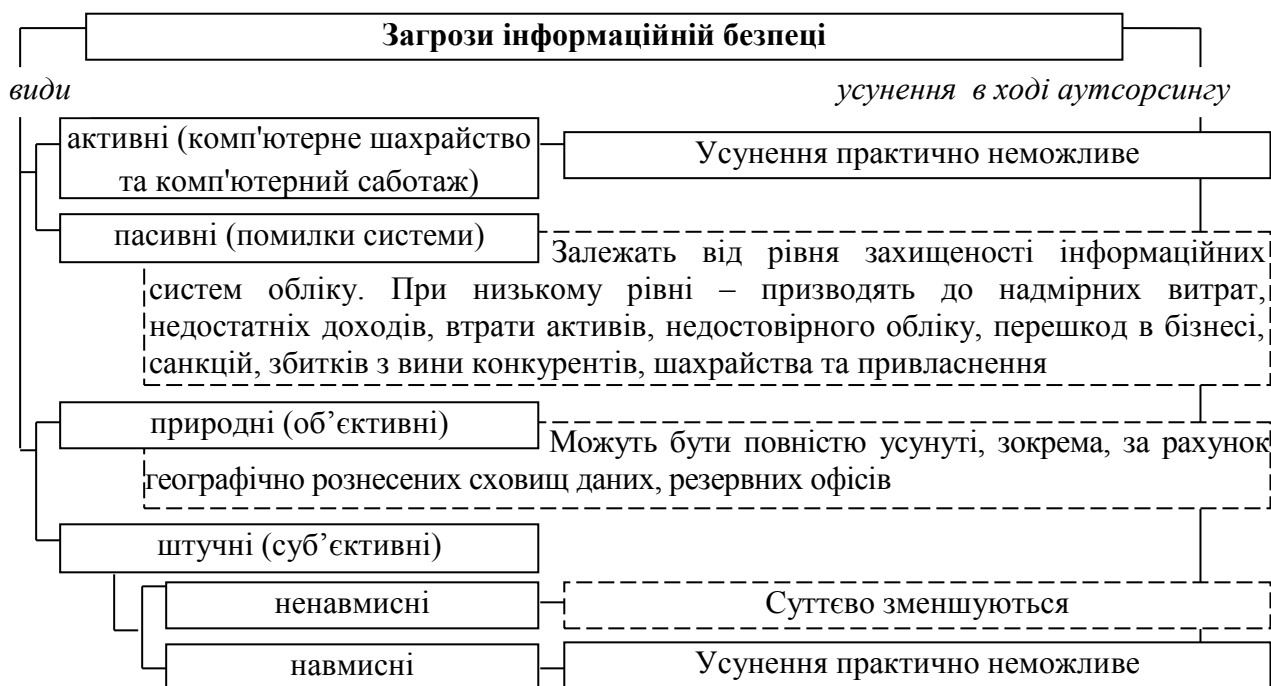


Рис. 7. Загрози інформаційній безпеці підприємства та можливості їх усунення в умовах бухгалтерського аутсорсингу

Розкриття загроз інформаційній безпеці (рис. 7) також дозволило структурувати заходи захисту облікової інформації за користувачами даних з визначенням суб'єктів забезпечення в умовах аутсорсингу. Особлива увага приділена характеристиці та змістовному наповненню внутрішніх організаційних заходів захисту облікової інформації (нормативним, кадровим, структурним). Зокрема, розроблено «Технічне завдання з забезпечення безпеки облікових даних», використання якого в діяльності дозволяє посилити контроль за найбільш ризикованими ділянками у підприємства-аутсорсера.

Комплексне впровадження виділених і обґрунтованих заходів з захисту облікової інформації, враховуючи розміри підприємства-замовника, сприяє успішному виконанню договору бухгалтерського аутсорсингу, тим самим забезпечуючи довготривалу співпрацю між його сторонами.

У п'ятому розділі «Аналіз доцільності та ефективності переходу на бухгалтерський аутсорсинг» проаналізовано існуючі підходи вчених до оцінки ефективності переходу на бухгалтерський аутсорсинг, сформовано аналітичне обґрунтування та розкрито методичне забезпечення аналізу доцільності та ефективності переходу на бухгалтерський аутсорсинг.

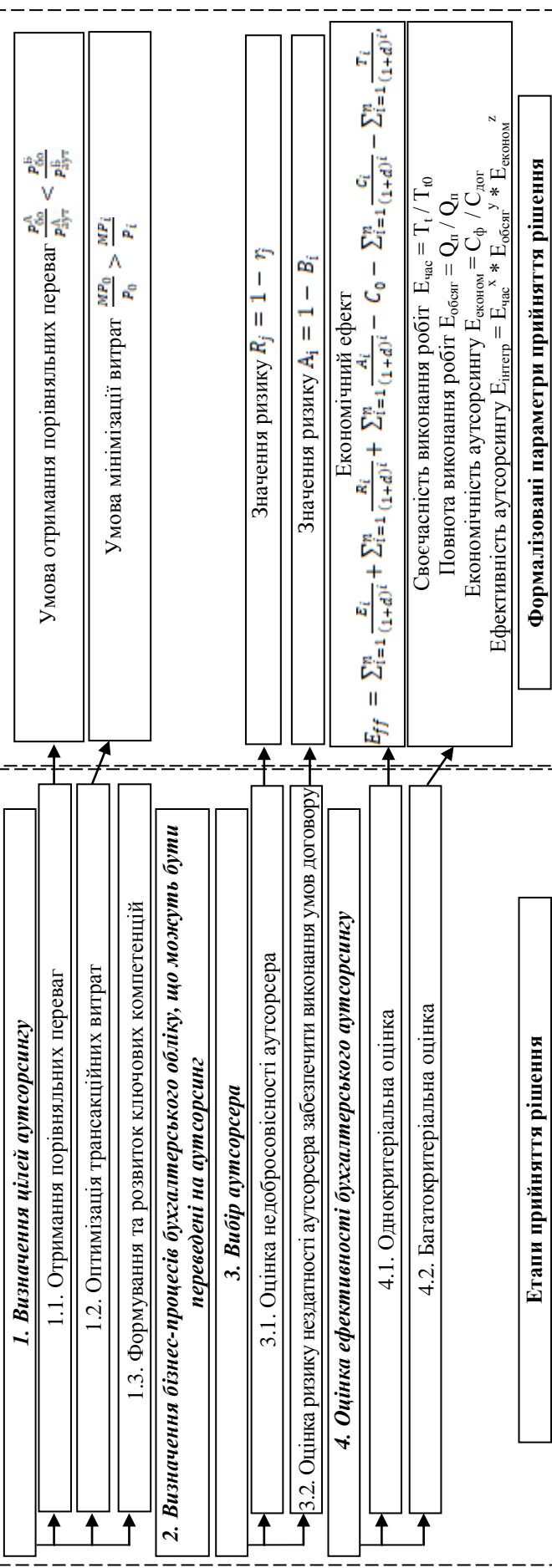
При виборі форми організації бухгалтерського обліку за участю зовнішніх суб'єктів необхідним є обов'язкове обґрунтування доцільності такого варіанту з подальшою оцінкою ефективності їх застосування. З метою забезпечення обґрунтованості такого вибору узагальнено підходи та проведено оцінку методів доцільності та ефективності бухгалтерського аутсорсингу. Одним з найбільш поширених методів, який на сьогодні використовується дослідниками, є матричний метод. В результаті дослідження існуючих матриць аутсорсингу встановлено, що вони вирізняються високою наочністю, легкістю сприйняття та є досить затребуваним методом аналізу. До основних недоліків досліджуваних матриць було віднесено наступні: 1) двофакторність матриць; 2) високий рівень суб'єктивності під час вибору та визначення рівня впливу критеріїв оцінки; 3) неможливість врахувати специфіку галузі і отримати однозначний висновок щодо необхідності і доцільності переходу на аутсорсинг.

Іншою поширеною групою методів, що використовуються для проведення оцінки доцільності та ефективності бухгалтерського аутсорсингу, є розрахунково-економічні методи, використання яких на відміну від матричного методу дозволяє у вартісному вираженні порівнювати різні варіанти організації ведення бухгалтерського обліку, а також моделювати різні сценарії що в цілому дозволяє мінімізувати вплив людського фактору під час здійснення оціночних процедур. Разом з тим, такі методи не враховують стратегічних і якісних аспектів переходу на аутсорсинг, його важливість для подальшого розвитку підприємства, позиціонування на ринку тощо.

Проведений аналіз існуючих методів прийняття рішень про ефективність переходу на аутсорсинг дозволив встановити, що використання лише схематичних або лише розрахунково-економічних методів не дозволяє провести комплексну оцінку ефективності бухгалтерського аутсорсингу та приймати якісні рішення. З метою визначення доцільності та ефективності бухгалтерського аутсорсингу сформовано і обґрунтовано порядок прийняття рішення про перехід на бухгалтерський аутсорсинг, у складі якого було виділено чотири основні етапи: 1) визначення цілей аутсорсингу; 2) визначення бізнес-процесів бухгалтерського обліку, що можуть бути передані на аутсорсинг; 3) вибір аутсорсера; 4) оцінка ефективності бухгалтерського аутсорсингу (рис. 8).

В основу запропонованого підходу до прийняття рішення про перехід на бухгалтерський аутсорсинг (рис. 8) було покладено ряд сучасних економічних теорій (теорія відносних переваг, теорія трансакційних витрат та теорія ключових компетенцій), що дозволяє більш детально зрозуміти особливості розвитку механізму функціонування національної системи бухгалтерського обліку в умовах трансформаційних економічних процесів, що відбуваються в Україні та в світі.

ПРИЙНЯТТЯ РІШЕННЯ ПРО ВИКОРИСТАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО АУТСОРСИНГУ



Умовні позначення:

$P_{об}^A$ – витрати підприємства А на ведення бухгалтерського обліку; $P_{об}^B$ – витрати підприємства Б на ведення бухгалтерського обліку; $P_{об}^B$ – витрати підприємства Б на аутсорсинг; $\frac{MP_0}{P_0}$ – співвідношення граничного прибутку та витрат за умови аутсорсингу; $\frac{MP_i}{P_i}$ – співвідношення граничного прибутку та витрат за умови інсорсингу; R_i – додатковий дохід у i -му році, отриманий за рахунок використання аутсорсингу; A_i – інші доходи замовника в i -му році, що з'явилися завдяки використанню аутсорсингу; B_i – значення ризику нездатності аутсорсера забезпечити необхідне значення i -ї характеристики; r_j – значення ризику відмови j -го аутсорсера від співпраці на основі встановлених домовленостей; E_{ff} – економічний ефект від використання аутсорсингу; n – тривалість аутсорсингового контракту (кількість років); d – ставка дисконтування; E_i – економія від використання аутсорсингу, отримана в i -му році, представлена різницею між витратами підприємства на виконання певного процесу власними силами і витратами, пов'язаними з передачею процесу аутсорсеру; C_0 – витрати на пошук аутсорсера; C_i – витрати на управління аутсорсингом в i -му році (адміністративні, транспортні витрати); T_i – витрати на перехід на аутсорсинг в i -му році (реінжиніринг бізнес-процесів, виплата компенсації звільненим працівникам); $E_{час}$ – коефіцієнт часу надання послуг бухгалтерського аутсорсингу; T_i – фактичний час виконання послуг з бухгалтерського аутсорсингу; T_{i0} – запланований згідно з умовами договору час (термін) надання послуг з бухгалтерського аутсорсингу; $E_{обсяг}$ – коефіцієнт обсягу надання послуг з умовами договору згідно з умовами наданих послуг з бухгалтерського аутсорсингу (за відповідний період часу); $Q_{п}$ – обсяг запланованих послуг з бухгалтерського аутсорсингу; $Q_{ф}$ – обсяг фактично наданих послуг з бухгалтерського аутсорсингу (за відповідний період часу); $E_{економ}$ – коефіцієнт економічності; $C_{ф}$ – фактично понесені витрати на оплату послуг аутсорсера; $C_{лог}$ – сума витрат, що була передбачена договором аутсорсингу; $E_{інтегр}$ – інтегрований критерій оцінки ефективності аутсорсингу; x, y, z – вага коефіцієнтів $E_{час}$, $E_{обсяг}$, $E_{економ}$ відповідно

Рис. 8. Процес прийняття рішення про бухгалтерський аутсорсинг

Результати моделювання процесу прийняття рішення переходу на бухгалтерський аутсорсинг дозволяють стверджувати, що вибір того чи іншого методу оцінки доцільності такого переходу залежить від особливостей діяльності підприємства, мети переходу на аутсорсинг та інформаційної забезпеченості аналізу цього процесу. Встановлено, що основним мотивом переходу на бухгалтерський аутсорсинг є зменшення витрат підприємства. Виходячи з вищенаведеного запропоновано застосовувати підхід теорії трансакційних витрат з використанням відповідного аналітичного інструментарію, що найбільш краще відповідає меті переходу на бухгалтерський аутсорсинг.

При розробці методичного інструментарію для здійснення оцінки економічної ефективності переходу на бухгалтерський аутсорсинг запропоновано використовувати багатокритеріальний підхід, який передбачає використання наступних показників: 1) запропонований перелік витрат підприємства на ведення бухгалтерського обліку та використання аутсорсингу; 2) своєчасність виконання робіт та надання послуг згідно з умовами договору про аутсорсинг; 3) повнота виконання робіт та надання послуг згідно з умовами договору про аутсорсинг; 4) економічність аутсорсингу.

До складу запропонованих елементів витрат на забезпечення ведення бухгалтерського обліку на підприємстві обґрунтовано включити наступні складові: 1) заробітна плата та інші виплати працівникам служби бухгалтерського обліку; 2) нарахування на заробітну плату та інші виплати працівникам служби бухгалтерського обліку; 3) матеріальні затрати (канцелярське приладдя, витрати на офісну техніку тощо); 4) амортизація основних засобів, що використовуються для забезпечення ведення бухгалтерського обліку; 5) навчання та підвищення кваліфікації облікового персоналу; 6) витрати на програмне забезпечення для ведення бухгалтерського обліку; 7) витрати на придбання професійних періодичних видань; 8) витрати на ремонт приміщення; 9) оплата засобів телекомунікаційного зв'язку, постійні витрати в розподіленій частині на службу бухгалтерського обліку. Даний перелік витрат не є вичерпним і може бути доповнений, виходячи зі специфіки кожного окремого підприємства.

Використання запропонованих показників для здійснення оцінки економічної ефективності переходу на бухгалтерський аутсорсинг дозволяє різнобічно оцінити результати використання бухгалтерського аутсорсингу та обґрунтувати прийняття рішення щодо його подальшого продовження.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано вирішення наукової проблеми, яка полягає у виявленні закономірностей та формуванні науково обґрунтованих пропозицій щодо розвитку теорії і методології організації бухгалтерського обліку на засадах аутсорсингу. У результаті дослідження отримано наукові результати теоретичного, методологічного та практичного спрямування, зокрема:

1. Становлення організації бухгалтерського обліку як галузі наукових знань зумовлює відсутність єдності щодо трактування основних понять та встановлення взаємозв'язку між ними. На основі аналізу наукових праць систематизовано підходи до визначення поняття організації бухгалтерського обліку, обґрунтовано необхідність її розгляду як управлінської діяльності щодо створення та постійного вдосконалення системи бухгалтерського обліку бухгалтерського обліку. Встановлено її предмет (забезпечення процесу створення, впорядкування та удосконалення системи бухгалтерського обліку) та об'єкти (предмети, явища, процеси, на які спрямована організаційна діяльність), які запропоновано розглядати в розрізі трьох складових – методичної, технологічної та організаційної. Обґрунтування організації бухгалтерського обліку як управлінської діяльності, яка має свою теорію та методологію, на основі врахування специфіки сучасного розвитку сприяє її активному становленню як елемента системи бухгалтерських наукових знань.

2. Активний розвиток інформаційних технологій спричиняє кардинальні зміни в способах збору, обробки та представлення інформації. Це, в свою чергу, не може не вплинути на організацію та ведення бухгалтерського обліку. Враховуючи існуючі фактори впливу, систематизовано основні тенденції, які визначають та/або будуть визначати розвиток організації бухгалтерського обліку протягом наступних років: 1) використання хмарних технологій; 2) широке застосування експертних систем; 3) соціальна медіа-стратегія в бухгалтерському обліку; 4) мобільність облікового персоналу; 5) аутсорсинг бухгалтерських послуг; 6) ощадливий облік; 7) Інтернет речей. Встановлено, що впровадження сучасних технологій поступово призводить до внесення змін у функціональні обов'язки бухгалтера, що обґрунтовує необхідність проведення досліджень в сфері організації бухгалтерського обліку з врахуванням останніх тенденцій.

3. Для обґрунтування теоретико-методичного підґрунтя застосування бухгалтерського аутсорсингу в сфері бухгалтерського обліку використано основні засади неоінституційної економічної теорії щодо вертикальної інтеграції. Дослідження проблематики вибору форми організації бухгалтерського обліку (в розрізі таких її аспектів, як вертикальна інтеграція та аутсорсинг) здійснювалося на основі теорії трансакційних витрат. Запропоновано межі даного вибору, які охоплюють економічну ефективність та рівень безпеки даних. Виходячи з результату, який хоче отримати підприємство, визначається співвідношення між названими критеріями, яке, в свою чергу, дозволяє знайти оптимальний варіант встановлення меж між вертикальною інтеграцією та аутсорсингом. На основі врахування положень неоінституційної економічної теорії щодо вертикальної інтеграції забезпечується вибір оптимальної форми організації бухгалтерського обліку та структури бухгалтерської служби (за умови доведення необхідності її створення).

4. З метою усунення відмінностей в підходах до розуміння сутності бухгалтерського аутсорсингу запропоновано його розглядати і як послугу, і як процес. Це дозволило врахувати специфіку здійснення та визначити зміни, яких зазнає організація бухгалтерського обліку для обох учасників – аутсорсера та підприємства-замовника. Систематизовано групи класифікаційних ознак бухгалтерського аутсорсингу та розкрито його види залежно від вимог до організації аутсорсингу за такими ознаками: 1) часовий період; 2) порядок співпраці; 3) механізм здійснення; 4) перелік робіт; 5) моделі надання бухгалтерських послуг. Здійснені теоретичні розробки в сфері бухгалтерського аутсорсингу є основою для описання моделей організації обліку в умовах використання аутсорсингу.

5. На основі оцінки діючої практики бухгалтерського аутсорсингу в Україні визначені проблеми, пов'язані з недосконалістю нормативного регулювання. Для вирішення наукової проблеми організації бухгалтерського аутсорсингу запропоновано закріпити: 1) на законодавчому рівні – фундаментальні положення з питання аутсорсингу (поняття аутсорсингу, його види, суб'єкти, визначення поняття та особливих умов договору аутсорсингу); 2) на рівні підзаконних нормативно-правових актів – організацію аутсорсингу залежно від видів діяльності, зокрема і бухгалтерського. Крім внесення змін до вже існуючих нормативних документів, обґрунтовано необхідність розробки та впровадження Методичних рекомендацій з організації обліку в умовах бухгалтерського аутсорсингу, положення якого дозволяють врегулювати організацію бухгалтерського аутсорсингу на підприємствах. Реалізація зазначених напрямів вдосконалення чинного законодавства створює необхідні умови для розвитку бухгалтерського аутсорсингу в Україні.

6. З метою удосконалення організаційної складової організації бухгалтерського обліку, який ведеться на засадах аутсорсингу, систематизовано стадії його здійснення (підготовча; технологічна; результативна) з розкриттям найбільш важливих питань на кожній з них. Особливу увагу приділено підготовчій стадії, а саме етапу пошуку та вибору аутсорсера, зокрема досліджено підходи до критеріїв його відбору та черговості їх застосування в різних країнах світу. Це дозволило запропонувати порядок їх врахування (в першу чергу враховуються зовнішні, в другу – вартісні, в третю – внутрішні), дотримання якого виступає передумовою зниження ризиків для підприємства-аутсорсера щодо передачі ведення бухгалтерського обліку зовнішнім суб'єктам.

7. Враховуючи вимоги, які висувуються управлінським персоналом до інформаційного забезпечення, необхідність захисту облікових даних та прагнення до економії витрат, встановлено, що найбільш оптимальний ефект при побудові бухгалтерської служби досягається під час поєднання аутсорсингу та інсорсингу. Цей змішаний варіант дає можливість забезпечити контроль за якістю наданих бухгалтерських послуг, визначити оптимальну організаційну структуру бухгалтерської служби підприємства. Для обґрунтування чисельності працівників, які виконуватимуть облікові функції (організаційна, виконавча,

контрольно-аналітична, архівна), відображено їх розподіл на основі врахування видів підприємств (малі і середні підприємства; підприємства, які становлять суспільний інтерес), компетенцій та кваліфікації виконавців. Це сприятиме побудові структури бухгалтерської служби на основі дотримання принципу економічної ефективності, враховуючи вимоги чинного законодавства.

8. Визначення місця ризику діяльності аутсорсерів у складі економічних ризиків дозволило встановити характерні ознаки ризиків діяльності аутсорсингової діяльності, які було адаптовано до організації механізму мінімізації ризиків, що дозволяє застосувати дані напрацювання в якості прикладного аспекту до механізму організації обліку операцій, пов'язаних з забезпеченням мінімізації ризиків діяльності аутсорсера. З метою оптимізації індикативних показників нейтралізації ризиків аутсорсера удосконалено систему аналітичного обліку операцій із формування резервів забезпечення мінімізації ризиків аутсорсерів шляхом виділення відповідних аналітичних рахунків до рахунку 474 «Забезпечення інших витрат і платежів», що повинно бути закріплено в обліковій політиці аутсорсера.

9. З метою удосконалення системи документообігу запропоновано послідовність його організації (за етапами: 1) вивчення системи документообігу на підприємстві-замовнику, визначення шляхів надходження документів; 2) вивчення бізнес-процесів підприємства-замовника; 3) ідентифікація ділянок обліку; 4) розробка порядку приймання-передачі документів від підприємства-замовника до аутсорсера; 5) встановлення порядку доопрацювання або заміни документів; 6) затвердження порядку передачі документів в архів підприємству-замовнику), а також визначено порядок його оформлення, враховуючи наявність декількох учасників процесу, зокрема, рекомендовано використовувати Порядок документообігу в розрізі визначених для кожного підприємства ділянок обліку. Впровадження в практичну діяльність даного документу, а також запропонованих табличних реєстрів до нього (1-РПД «Реєстр прийому/передачі документів від філії (головного підприємства) до бухгалтерії аутсорсера»; 2-РДЗ-ф «Реєстр документів, що підлягають доопрацюванню/заміні» (для філії); 3-РДЗ-а «Реєстр документів, що підлягають доопрацюванню/заміні» (для аутсорсера); 4-РПД «Реєстр просування документів»; 5-ПВО «Пояснювальна записка щодо відповідальних осіб, які є учасниками документообігу») дозволило усунути суперечності в роботі між сторонами договору на бухгалтерський аутсорсинг, сприяючи тим самим ефективному виконанню своїх обов'язків з боку аутсорсера та своєчасному отриманню необхідної інформації з боку підприємства-замовника.

10. Для забезпечення належного інформаційного забезпечення за витратами в ході бухгалтерського аутсорсингу виділено і обґрунтовано підходи до організації аналітичного обліку витрат на аутсорсинг: на підприємстві-замовнику – за такими розрізами: 1) напрями аутсорсингу; 2) тривалість договору; 3) види послуг; в аутсорсера – за такими розрізами, як: 1) місце розташування замовника; 2) назва замовника; 3) тривалість

договору; 4) вид послуг. Представлення інформації за поданими розрізами забезпечує своєчасне її подання на етапі прийняття рішення про форму організації бухгалтерського обліку для підприємства-замовника та сприятиме формуванню належного інформаційного забезпечення для аналізу витрат та калькулюванню собівартості послуг для аутсорсера.

11. Для визначення найбільш оптимальних способів та елементів, які забезпечують ефективність організації обліку на засадах аутсорсингу, узагальнено моделі організації співпраці аутсорсера та підприємства-замовника (надання даних через спеціальні сервіси; імпорт/експорт даних з програмних продуктів підприємства-замовника; «віддалене робоче місце»; облік у «хмарному» сервісі) обґрунтовано переваги та недоліки, а також обґрунтовано особливості їх впровадження. На основі аналізу українського сегменту ринку програмного забезпечення з ведення бухгалтерського обліку визначено можливості застосування найбільш поширених програмних продуктів при виконанні послуг з бухгалтерського аутсорсингу (реалізація можливостей роботи з найбільш затребуваними блоками; наявність різноманітних підходів до постачання програмного забезпечення; представлення більшості програмних продуктів у стаціонарній та хмарній версії).

12. З метою розробки комплексу заходів щодо забезпечення безпеки облікової інформації в умовах використання інформаційно-комп'ютерних технологій виділено групи загроз (активні та пасивні; природні і штучні) та проведено їх оцінку на можливість усунення в умовах бухгалтерського аутсорсингу (встановлено ті, які можливо усунути/складно усунути/не підлягають усуненню). Це дозволило розробити систему захисту облікової інформації з врахуванням суб'єктів забезпечення в умовах бухгалтерського аутсорсингу на основі врахування особливостей діяльності аутсорсера та способів співпраці з підприємством-замовником, що забезпечує мінімізацію трансакційних витрат, пов'язаних з організацією бухгалтерського обліку на підприємстві.

13. Для обґрунтування прийняття рішення про те, коли підприємству вигідніше утримувати бухгалтерську службу, а коли передати ведення бухгалтерського обліку на аутсорсинг, яке приймається, в першу чергу, виходячи з організаційно-економічної доцільності на основі порівняльного аналізу економічної ефективності кожного, проведено компаративний аналіз підходів до оцінки ефективності переходу на бухгалтерський аутсорсинг. Визначено переваги та недоліки схематичних (передбачають поєднання високої наочності, легкості сприйняття з високим рівнем суб'єктивності під час вибору та визначення рівня впливу критеріїв оцінки) та розрахунково-економічних методів (дозволяють порівнювати різні варіанти організації бухгалтерського обліку, мінімізувати людський фактор під час розрахунків, проте не враховують стратегічних і якісних аспектів, важливості для бізнесу бізнес-процесу, що передається, позиціонування компанії на ринку) з

обґрунтуванням того, що їх окреме використання не дозволяє провести комплексну оцінку ефективності бухгалтерського аутсорсингу та приймати максимально якісне рішення про вибір форми організації бухгалтерського обліку. Доведено, що при визначенні економічної ефективності бухгалтерського аутсорсингу необхідно використовувати методику розрахунку, в основі якої лежить поєднання матричного підходу, якісних критеріїв та визначення економічної ефективності.

14. З метою визначення доцільності та ефективності бухгалтерського аутсорсингу запропоновано формалізовані параметри прийняття рішення про перехід на бухгалтерський аутсорсинг в розрізі наступних етапів: 1) визначення цілей аутсорсингу; 2) визначення бізнес-процесів бухгалтерського обліку, що можуть бути передані на аутсорсинг; 3) вибір аутсорсера; 4) оцінка ефективності бухгалтерського аутсорсингу. Запропоновані етапи дозволяють організувати процес прийняття рішення про перехід на бухгалтерський аутсорсинг, що підвищує ефективність такого процесу. Це, в свою чергу, дозволило провести моделювання доцільності переходу на бухгалтерський аутсорсинг за теоріями відносних переваг, транзакційних витрат та ключових компетенцій, за результатами якого встановлено, що вибір методу оцінки доцільності переходу на бухгалтерський аутсорсинг залежить від особливостей діяльності підприємства, мети переходу на аутсорсинг та інформаційної забезпеченості аналізу такого процесу.

15. В ході оцінки економічної ефективності переходу на бухгалтерський аутсорсинг обґрунтовано випадки використання однокритеріального та багатокритеріального підходів, враховуючи час функціонування підприємства на ринку та рівень інформаційного забезпечення. За умови достатності значень виділених факторів перевага повинна надаватися багатокритеріальному підходу, використання якого передбачає розрахунок показників: 1) перелік витрат підприємства на ведення бухгалтерського обліку та використання аутсорсингу; 2) своєчасність виконання робіт та надання послуг згідно з умовами договору про аутсорсинг; 3) повнота виконання робіт та надання послуг згідно з умовами договору про аутсорсинг; 4) економічність аутсорсингу. Запропонований підхід дозволяє найбільш повно оцінити виконання бізнес-процесу, що передається на аутсорсинг, та встановити доцільність його подальшого продовження.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Монографії:

1. Грабчук І.Л., Іваненко В.О., Ляхович Г.І. Маркетинговий аналіз: застосування аутсорсингу в процесі його організації // Бухгалтерські наукові дослідження в ЖДТУ. Т.4: Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу: монографія / за заг. ред. [із передм.] І.В. Жиглей. Житомир: ЖДТУ, Вид. Євенок О.О., 2017. С. 278–308 (загальний обсяг 20,14 друк. арк., особисто автору належить 0,52 друк. арк.: розкрито сутність, основні характеристики аутсорсингу).

2. Ляхович Г.І. Розвиток організації бухгалтерського обліку на засадах аутсорсингу: теорія та методологія: монографія. Б-О.: МПП «ГАЛЯ», 2018. 300 с. (17,28 друк. арк.).

Статті у виданнях України, які включені до міжнародних наукометричних баз:

3. Liakhovych H. Classification of accounting outsourcing: compliance with modern development trends // Технологічний аудит та резерви виробництва. 2017. № 6/4(38). С. 47–52 (включено до: Ulrich's Periodicals Director, DRIVER, BASE, Index Copernicus, РИНЦ, ResearchBib, DOAJ, WorldCat, EBSCO, Directory Indexing of International Research Journals, DRJI, OAJI, Sherpa/Romeo, Open Access Articles) (0,82 друк. арк.).

4. Грабчук І.Л., Лайчук С.М., Ляхович Г.І. Аутсорсинг та інсорсинг як інструменти побудови оптимальної структури бухгалтерської служби підприємств // Бізнес Інформ. 2017. №11. С. 318–322 (включено до: Ulrichsweb Global Serials Directory (США), Research Papers in Economics (США), Російський індекс наукового цитування (Росія), Index Copernicus (Польща), Directory of Open Access Journals, CiteFactor (США), Academic Journals Database (Швейцарія), Open Academic Journals Index, InfoBase Index, WorldCat, Research Bible (Японія)) (загальний обсяг 0,56 друк. арк., особисто автору належить 0,19 друк. арк.: визначено особливості організації роботи на підприємстві-аутсорсері залежно від його територіального розміщення, що визначає модель обліку та способу організації інформаційної інфраструктури).

5. Грабчук І.Л., Ляхович Г.І. Програмне забезпечення для ведення обліку: проблеми вибору та використання в ході аутсорсингу// Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Міжнародний збірник наук. праць. Сер.: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. 2017. Вип. 3 (38). С. 32–36 (включено до: Index Copernicus, Google Scholar, DOAJ, WorldCat, BASE, Ulrich's Periodical Directory, RePec.) (загальний обсяг 0,53 друк. арк., особисто автору належить 0,27 друк. арк.: встановлено можливості застосування програмних продуктів при виконанні послуг з бухгалтерського аутсорсингу)

6. Іваненко В.О., Королюк Н.М., Ляхович Г.І. Аутсорсинг як спосіб організації маркетингового аналізу // Бізнес Інформ. 2017. №8. С. 276–285 (включено до: Ulrichsweb Global Serials Directory (США), Research Papers in Economics (США), Російський індекс наукового цитування (Росія), Index Copernicus (Польща), Directory of Open Access Journals, CiteFactor (США), Academic Journals Database (Швейцарія), Open Academic Journals Index, InfoBase Index, WorldCat, Research Bible (Японія)) (загальний обсяг 0,96 друк. арк., особисто автору належить 0,32 друк. арк.: узагальнено підходи до трактування аутсорсингу та його видів).

7. Ляхович Г.І. Аналіз доцільності переходу на бухгалтерський аутсорсинг // Проблеми економіки. 2017. № 4. С. 392–397 (включено до: Ulrichsweb Global Serials Directory (США), Research Papers in Economics (США), Російський індекс наукового цитування (Росія), Index Copernicus (Польща),

Directory of Open Access Journals, CiteFactor (США), Academic Journals Database (Швейцарія), Open Academic Journals Index, WorldCat, Research Bible (Японія) (0,6 друк. арк.).

8. Ляхович Г.І. Витрати на бухгалтерський аутсорсинг як об'єкт обліку// Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Міжнародний збірник наук. праць. Сер.: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. 2017. Вип. 2 (37). С. 51–54 (включено до: Index Copernicus, Google Scholar, DOAJ, WorldCat, BASE, Ulrich's Periodical Directory, RePec.) (0,53 друк. арк.).

9. Ляхович Г.І. Етапи здійснення бухгалтерського аутсорсингу / Г.І. Ляхович // Бізнес Інформ. 2017. № 4. С. 324–328 (включено до: Ulrichsweb Global Serials Directory (США), Research Papers in Economics (США), Російський індекс наукового цитування (Росія), Index Copernicus (Польща), Directory of Open Access Journals, CiteFactor (США), Academic Journals Database (Швейцарія), Open Academic Journals Index, InfoBase Index, WorldCat, Research Bible (Японія)) (0,48 друк. арк.).

10. Ляхович Г.І. Захист облікової інформації в умовах аутсорсингу із використанням інформаційно-комп'ютерних технологій // Бізнес Інформ. 2017. № 12. С. 408–412 (включено до: Ulrichsweb Global Serials Directory (США), Research Papers in Economics (США), Російський індекс наукового цитування (Росія), Index Copernicus (Польща), Directory of Open Access Journals, CiteFactor (США), Academic Journals Database (Швейцарія), Open Academic Journals Index, InfoBase Index, WorldCat, Research Bible (Японія)) (0,53 друк. арк.).

11. Ляхович Г.І. Концепція ощадливого виробництва: основні положення та вплив на організацію обліку // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Міжнародний збірник наук. праць. Сер.: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. 2015. Вип. 3(33). С. 139–146 (включено до: Index Copernicus, Google Scholar, DOAJ, WorldCat, BASE, Ulrich's Periodical Directory, RePec.) (0,43 друк. арк.).

12. Ляхович Г.І. Методика оцінки та способи управління ризиками діяльності аутсорсингових компаній // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»: науковий журнал. Острог: Вид-во НаУОА, грудень 2017. №7(35). С. 104–109 (включено до: Російський індекс наукового цитування (Росія), Index Copernicus (Польща), Google Scholar) (0,96 друк. арк.).

13. Ляхович Г.І. Розрахунок ефективності бухгалтерського аутсорсингу // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Міжнародний збірник наук. праць. Сер.: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. 2018. Вип. 1 (39). С. 83–87 (включено до: Index Copernicus, Google Scholar, DOAJ, WorldCat, BASE, Ulrich's Periodical Directory, RePec.) (0,63 друк. арк.).

14. Ляхович Г.І. Тенденції розвитку організації бухгалтерського обліку// Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. 2017. № 4. С 42–47 (включено до: Index Copernicus (Польща), Google Scholar, DOAJ) (0,55 друк. арк.).

Статті у наукових фахових виданнях України:

15. Ляхович Г.І. Аутсорсинг в бухгалтерському обліку з позиції теорії транзакційних витрат // Інтелект XXI. 2017. № 6. С. 63-65 (0,49 друк. арк.).

16. Ляхович Г.І. Бухгалтерський аутсорсинг: вимоги до нормативного регулювання // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. 2017. Вип. 6. С. 123–125 (0,28 друк. арк.).

17. Ляхович Г.І. Бухгалтерський аутсорсинг: підходи до трактування та класифікації // Науковий вісник Ужгородського національного університету: Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство / голов. ред. М.М. Палінчак. Ужгород: Гельветика, 2016. Вип. 9. С. 104–108 (0,42 друк. арк.).

18. Ляхович Г.І. Компаративний аналіз наукових підходів до оцінки ефективності бухгалтерського аутсорсингу // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: «Економіка і менеджмент». 2017. № 28. С. 213–219 (0,96 друк. арк.).

19. Ляхович Г.І. Моделі надання бухгалтерських послуг: узгодження понятійного апарату // Економіка та суспільство: електронне наукове фахове видання. 2017. Випуск 13. С. 1381–1384. URL: http://economyandsociety.in.ua/journal/13_ukr/230.pdf (0,36 друк арк.).

20. Ляхович Г.І. Облікове відображення зниження ризику діяльності аутсорсингової компанії // Науковий вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка. 2017. Вип. 10. С. 234-237 (0,61 друк. арк.).

21. Ляхович Г.І. Теоретичні концепції аутсорсингу в бухгалтерському обліку // Інфраструктура ринку: електронний науково-практичний журнал. 2017. № 13. С. 349–354. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2017/13_2017_ukr/62.pdf (0,58 друк. арк.).

22. Ляхович Г.І. Форми введення та організації бухгалтерського обліку в умовах використання інформаційно-комп'ютерних технологій : точки взаємодії // Науковий вісник Ужгородського університету: Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство / голов. ред. М.М. Палінчак. Ужгород: Видавничий дім «Гельветика», 2015. Вип. 4. С. 34–37 (0,40 друк. арк.).

23. Ляхович Г.І. Сучасні проблемні питання організації бухгалтерського аутсорсингу // Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка. 2016. Т. 21, Вип. 7(2). С. 173–177 (0,45 друк. арк.).

24. Ляхович Г.І., Заяць М.Я. Концепція інтегрованої звітності: історичні аспекти виникнення та проблеми впровадження // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер.: Економічні науки. 2016. Вип. 16(2). С. 141-146 (загальний обсяг 0,68 друк. арк., особисто автору належить 0,34 друк. арк.: охарактеризовано основні тенденції розвитку звітності).

Матеріали конференцій:

25. Ляхович Г.І. Аналіз доцільності та ефективності переходу на бухгалтерський аутсорсинг: організаційний аспект // Удосконалення обліку,

контролю, аудиту, аналізу та оподаткування в сучасних умовах інтеграційних процесів у світовій економіці: тези доповідей III Міжнародної науково-практичної конференції (м. Ужгород, 18-19 квітня 2018 р.). Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2018. С. 216-218 (0,12 друк. арк.).

26. Ляхович Г.І. Аутсорсинг як основна тенденція розвитку організації бухгалтерського обліку в Україні // Сучасні можливості забезпечення соціально-економічного розвитку країн: матеріали доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (м. Ужгород, 16 вересня 2017 р.). Ужгород: Видавничий дім «Гельветика», 2017. С. 134-135 (0,09 друк. арк.).

27. Ляхович Г.І. Методичне забезпечення обліку витрат на бухгалтерський аутсорсинг // Модернізація економіки та фінансової системи країни: актуальні проблеми та перспективи: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Дніпро, 29-30 вересня 2017 р.). У 2-х частинах. Ч. 2. Дніпро: ПДАБА, 2017. С. 43-44 (0,09 друк. арк.).

28. Ляхович Г.І. Моделі організації бухгалтерського аутсорсингу: проблема вибору // Стабільність національної економіки: проблеми та шляхи забезпечення: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Дніпро, 22-23 вересня 2017 р.). Дніпро: НО «Перспектива», 2017. С.95-96 (0,07 друк. арк.).

29. Ляхович Г.І. Організація бухгалтерського обліку в умовах використання інформаційно-комп'ютерних технологій // Сучасні тенденції розвитку обліку, оподаткування, аналізу і аудиту: зб. матеріалів Міжнар. наук. інтернет-конф. (м. Київ, 17 листопада 2017 р.). К.: КНЕУ, 2017. С. 26–27 (0,12 друк. арк.).

30. Ляхович Г.І. Організація бухгалтерського обліку: вплив технологічних змін // Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу: тези виступів Міжнар. наук. конф. (м. Житомир, 20-21 жовтня 2017 р.). Житомир: Видавець О.О. Євенок. С.93-94 (0,09 друк. арк.).

31. Ляхович Г.І. Організація переходу на бухгалтерський аутсорсинг // Сучасні тенденції розвитку бухгалтерського обліку та оподаткування: тези виступів Міжнар. наук.-практичн. конф. (м. Житомир, 25 листопада 2016 р.) Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2016. С. 78-79 (0,09 друк. арк.).

32. Ляхович Г.І. Оцінка ефективності застосування бухгалтерського аутсорсингу // Облік і контроль в управлінні підприємницькою діяльністю: матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 19-20 вересня 2017 р.). К.: Ексклюзив-Систем, 2017. С. 124-125 (0,09 друк. арк.).

33. Ляхович Г.І. Формування системи індикаторів безпеки діяльності аутсорсингових компаній: обліковий вимір // Актуальні проблеми використання потенціалу економіки країни: світовий досвід та вітчизняні реалії: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Дніпро, 23-24 березня 2018 р.). У 2-х частинах. Дніпро: ПДАБА, 2018. Ч. 2. С. 65-66 (0,13 друк. арк.).

34. Ляхович Г.І. Формування системи показників оцінки ефективності бухгалтерського аутсорсингу // Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки: матеріали ІХ Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Луцьк, 02 грудня 2017 р). Луцьк: РВВ Луцький національний технічний університет, 2017. Вип. 11. Ч. 1. С. 153-155 (0,1 друк. арк.).

35. Ляхович Г.І., Павленко О.В. Переваги та недоліки бухгалтерського аутсорсингу // Тези Всеукраїнської науково-практичної on-line конференції аспірантів, молодих учених та студентів, присвяченої Дню науки (м. Житомир, 10-12 травня 2017 р.). Житомир: ЖДТУ, 2017. Т. II. С. 20 (загальний обсяг 0,09 друк. арк., особисто автору належить 0,05 друк. арк.: систематизовано позитивні та негативні риси впровадження бухгалтерського аутсорсингу).

Інші публікації:

36. Ляхович Г.І., Зарудна Н.Я., Кундеус О.М., Яковець Т.А. Облік і правове забезпечення господарських процесів підприємства: навч. посіб. /. Тернопіль: КРОК, 2017. 344 с. (загальний обсяг 21,5 друк. арк., особисто автору належить 5,38 друк. арк.: конкретизовано вплив нормативних документів на організацію праці облікового персоналу та облікового процесу).

АНОТАЦІЯ

Ляхович Г.І. Розвиток організації бухгалтерського обліку на засадах аутсорсингу. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомирський державний технологічний університет Міністерства освіти і науки України, Житомир, 2018.

Робота присвячена виявленню закономірностей та формуванню науково обґрунтованих пропозицій щодо розвитку теорії і методології організації бухгалтерського обліку на засадах аутсорсингу.

Обґрунтовано розуміння організації бухгалтерського обліку як управлінської діяльності, яка має свою теорію та методологію. Висвітлені основні тенденції її розвитку в сучасних умовах. Розкрито сутність, види бухгалтерського аутсорсингу в напрямі удосконалення його організації. Обґрунтовано теорію трансакційних витрат як економіко-теоретичного підґрунтя використання бухгалтерського аутсорсингу. Запропоновано порядок вирішення проблем нормативного регулювання аутсорсингу в сфері бухгалтерського обліку. Розкрито методологію організації бухгалтерського обліку на засадах аутсорсингу в розрізі її організаційної та технологічно-методичної складових. Узагальнено моделі співпраці між аутсорсером та підприємством-замовником в умовах використання інформаційно-комп'ютерних технологій. Запропоновано комплекс заходів захисту облікової інформації в умовах ведення обліку на засадах аутсорсингу. Розроблено теоретико-методологічні засади аналізу доцільності та ефективності бухгалтерського аутсорсингу.

Ключові слова: організація бухгалтерського обліку, бухгалтерський аутсорсинг, вертикальна інтеграція, теорія трансакційних витрат, аутсорсер, підприємство-замовник, договір бухгалтерського аутсорсингу.

АННОТАЦИЯ

Ляхович Г.И. Развитие организации бухгалтерского учета на основе аутсорсинга. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Житомирский государственный технологический университет Министерства образования и науки Украины, Житомир, 2018.

Работа посвящена выявлению закономерностей и формированию научно обоснованных предложений по развитию теории и методологии организации бухгалтерского учета на основе аутсорсинга.

Обосновано понимание организации бухгалтерского учета как управленческой деятельности, имеющей свою теорию и методологию. Систематизировано основные тенденции ее развития в современных условиях. Раскрыто сущность, виды бухгалтерского аутсорсинга в направлении совершенствования его организации. Обосновано теорию трансакционных издержек как экономико-теоретической основы использования бухгалтерского аутсорсинга. Предложен порядок решения проблем нормативного регулирования аутсорсинга в сфере бухгалтерского учета. Раскрыто методологию организации бухгалтерского учета на основе аутсорсинга в разрезе ее организационной и технологически-методической составляющих. Обобщено модели сотрудничества между аутсорсером и предприятием-заказчиком в условиях использования информационно-компьютерных технологий. Предложен комплекс мер защиты учетной информации в условиях ведения учета на основе аутсорсинга. Разработано теоретико-методологические основы анализа целесообразности и эффективности бухгалтерского аутсорсинга.

Ключевые слова: организация бухгалтерского учета, бухгалтерский аутсорсинг, вертикальная интеграция, теория трансакционных издержек, аутсорсер, предприятие-заказчик, договор бухгалтерского аутсорсинга.

ABSTRACT

Liakhovych H.I. Development of accounting organization on the basis of outsourcing. – Manuscript.

Thesis for obtaining the scientific degree of Doctor of Economic Sciences on specialty 08.00.09 – Accounting, Analysis and Auditing (by the types of economic activity). – Zhytomyr State Technological University of Ministry of Education and Science of Ukraine, Zhytomyr, 2018.

The thesis is devoted to the revealing of the regularities as well as to the formation of scientifically substantiated suggestions concerning the development of the theory and methodology of accounting organization on the basis of outsourcing.

The approaches to the definition of the concept of organization of accounting have been systematized, the necessity of its consideration as management activity for creation and continuous improvement of the accounting system has been

substantiated. Its subject as well as objects have been defined, which are suggested to be considered in the context of methodical, technological and organizational components. The main tendencies that determine the development of organization of accounting have been summarized. They are as follows: 1) the use of cloud technologies; 2) wide application of expert systems; 3) social media strategy in accounting; 4) mobility of accounting personnel; 5) outsourcing of accounting services; 6) lean accounting; 7) Internet of Things.

The main statements of theoretical concepts explaining the application of outsourcing in the field of accounting have been outlined as well as its comparison with the basic principles of vertical integration have been carried out. It has been suggested to consider accounting outsourcing as a service as well as a process. Groups of classification attributes of accounting outsourcing have been systematized as well as their types depending on requirements for outsourcing organization have been disclosed. They are as follows: 1) time period; 2) the procedure for cooperation; 3) the mechanism of implementation; 4) a list of works; 5) the model of accounting services.

It has been suggested to consolidate: 1) at the legislative level – the fundamental statements concerning outsourcing (the concept of outsourcing, its types, entities, definition of the concept and special terms of the outsourcing agreement); 2) at the level of sub-normative legal regulations – the organization of outsourcing, depending on the types of activities. The necessity of the development as well as implementation of Methodical recommendations on organization of accounting in accounting outsourcing conditions has been substantiated.

The stages of implementation of accounting outsourcing (preparatory; technological; performance) have been systematized; the most important issues on each of them have been revealed. To substantiate the number of employees who will perform accounting functions, their distribution on the basis of consideration the types of enterprises, competencies as well as qualifications of performers has been reflected. The system of analytical accounting for transactions of reserves' formation for minimizing the risks of outsourcing has been improved by allocating corresponding analytical accounts to the account 474 «Provision for other expenses and payments». The sequence of organization of document circulation has been suggested, the order of its registration has been determined. It has been recommended to use the Order of the document circulation in the way of dividing by the determined for each enterprise sections of the accounting areas as well as the suggested table registers to it (1-RPD «Register of receipt/transfer of documents from the branch (main enterprise) to the accounting department of the outsourcer», 2-RDR-b «Register of documents to be refined/replaced (for branch)», 3-RDR-a «Register of documents to be refined / replaced (for outsourcer)», 4-RPD «Register of documents promotion», 5-ENRP «Explanatory note on responsible people who are participants in the document circulation»). The approaches to organization of analytical accounting for outsourcing expenses at the enterprise-customer as well as at the outsourcer have been substantiated.

The models of organization of cooperation between the outsourcer and the enterprise-customer (data delivery through special services, import / export of data from software products of the enterprise-customer, «remote workplace», accounting

in «cloud» service) have been summarized; advantages and disadvantages as well as peculiarities of their implementation have been grounded. Groups of threats to accounting information in the conditions of use of information and computer technologies have been allocated as well as their assessment concerning the possibility of elimination in the context of accounting outsourcing has been carried out. This allowed to develop a system of protection of accounting information taking into account the supporting entities in the conditions of accounting outsourcing based on the considering the peculiarities of the outsourcer's activities as well as on ways of cooperation with the enterprise-customer, which minimizes the transaction costs associated with the organization of accounting at the enterprise.

A comparative analysis of approaches to assessing the efficiency of transition to accounting outsourcing has been carried out. The advantages and disadvantages of schematic and cost-economic methods with the justification that their separate use does not allow to carry out a comprehensive assessment of the efficiency of accounting outsourcing and to make the most qualitative decision on the choice of the form of organization of accounting have been defined.

The formalized decision-making options for switching to accounting outsourcing have been suggested in the following stages: 1) the definition of goals of outsourcing; 2) identification of business accounting processes that can be transferred to outsourcing; 3) choice of outsourcer; 4) assessment of the effectiveness of accounting outsourcing. In the course of assessing the economic efficiency of the transition to accounting outsourcing, cases of using one-factorial and multi-criteria approaches have been substantiated. In condition of the values' sufficiency of the selected factors, the preference should be given to the multicriteria approach, the use of which involves the calculation of indicators: 1) a list of costs of the enterprise for accounting and use of outsourcing; 2) timely performance of work and provision of services in accordance with the terms of the outsourcing agreement; 3) completeness of performance of work and provision of services in accordance with the terms of the outsourcing agreement; 4) the efficiency of outsourcing.

Key words: organization of accounting, accounting outsourcing, vertical integration, transaction costs theory, outsourcer, enterprise-customer, accounting outsourcing agreement.

Підписано до друку 16.08.2018 р. Формат 60x90 1/16
Папір друкарський. Друк офсетний
Гарнітура Time New Roman. Ум. друк. арк. 1,9
Тираж 150. Зам. № 55

Віддруковано з готових оригіналів-макетів автора
у Житомирському державному технологічному університеті
10005, Україна, м. Житомир, вул. Чуднівська, 103,
Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів видавничої справи
ЖТ №08 від 26.03.2004 р.