

## ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО АУТСОРСИНГУ: СИСТЕМАТИЗАЦІЯ ТА АНАЛІЗ ПІДХОДІВ

*Систематизовано та узагальнено існуючі підходи до оцінки ефективності аутсорсингу, запропоновано методику оцінки ефективності бухгалтерського аутсорсингу*

**Постановка проблеми.** Необхідною умовою діяльності підприємства на ринку є скорочення витрат та підвищення конкурентоспроможності підприємства. Прагнення до зниження витрат діяльності задовольняється через використання послуг зовнішніх суб'єктів для виконання окремих бізнес-процесів підприємства (аутсорсинг), зокрема, ведення бухгалтерського обліку. Про ефективність такого типу управління свідчить той історичний факт, що залучення зовнішніх фахівців набуло особливого поширення під час економічного спаду, коли використання стратегій зниження витрат стало життєво необхідним.

Використання послуг зовнішніх суб'єктів з ведення бухгалтерського обліку має своїх прихильників та противників. Проте, в будь-якому випадку потрібно врахувати переваги, які підприємство бажає отримати в майбутньому, та витрати, які потрібно понести для їх досягнення. Вітчизняний ринок аутсорсингових послуг тільки набуває динамічного розвитку, що впливає на необхідність формування підходів до оцінки даного виду послуг з точки зору їх якості та ефективності.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Вагомий внесок у формування теоретичних та методичних засад оцінки ефективності аутсорсингу здійснили вітчизняні та зарубіжні науковці а саме: А.Ю. Бархаєва, І.І. Заводовська, Л.А. Захарченко, О.А. Демчева, Д.П. Дойл, О.Л. Логіненко, Т.Н. Рибіна, Д.М. Рославцев, В.В. Синяєв, А. Соколова, А.В. Софріков, М.В. Татянок, В.І. Цветкова, Ю.Ю. Фролова, А.М. Шестоперов, С.В. Юрьєв. Авторами приділяється значна увага дослідженню поняття, завдань, функцій аутсорсингу, доцільності його використання в практичній діяльності підприємств, порядку впровадження тощо. Недостатньо уваги дотепер авторами приділено розробці методики оцінки ефективності бухгалтерського аутсорсингу. Зазначені обставини визначають доцільність здійснення комплексного дослідження та опрацювання існуючих підходів до оцінки ефективності аутсорсингу, а також розробки методики оцінки ефективності бухгалтерського аутсорсингу зокрема.

**Мета статті** полягає в систематизації та узагальненні існуючих підходів до оцінки ефективності аутсорсингу, а також розробці методики оцінки ефективності бухгалтерського аутсорсингу.

**Виклад основного матеріалу.** Аналіз наукового доробку з питань теорії та практики ведення бухгалтерського обліку на умовах аутсорсингу свідчить про те, що авторами досліджені, насамперед, правові та організаційні аспекти використання цієї концепції. За словами О.А. Демчевої, "ключовим критерієм для прийняття рішення про передачу тієї чи іншої функції на аутсорсинг виступає оцінка ефективності використання даного інструменту. Така оцінка повинна проводитися з урахуванням індивідуальних особливостей кожного підприємства і включати в себе не тільки обрахування явної економії (за рахунок скорочення споживання ресурсів), але й врахування прихованої економії, яка пов'язана, перш за все, зі скороченням числа об'єктів управління та контролю. Позитивний ефект може виражатися як у вигляді безпосередньої економії ресурсів на виконання тієї чи іншої функції, так і в підвищенні якості їх виконання" [3, с. 14-16].

Визначення ефективності бухгалтерського аутсорсингу необхідне, по-перше, для замовника з метою визначення можливості отримання підприємством переваг та економії від передачі ведення бухгалтерського обліку зовнішньому суб'єкту, та, по-друге, для виконавця для порівняння отриманих доходів з витратами, які понесені на виконання даного виду послуг та пошуку резервів їх оптимізації.

Вивчення питання оцінки ефективності бухгалтерського аутсорсингу доцільно розпочати з визначення сутності понять "ефективність" та "ефект".

Поняття "ефективність" широко використовується в багатьох сферах практичної та наукової діяльності. В довідковій літературі під поняттям "ефективність" розуміють "здатність забезпечувати результативність (ефект) процесу, проекту тощо, яку обчислюють як відношення ефекту (результату) до витрат, що забезпечили цей результат" [6, с. 205; 10, с. 217].

Шегда А.В. зазначає, що "ефективність властива не будь-якій взаємодії, а лише цілеспрямованій, тому ця категорія має управлінський характер і відображає перш за все ступінь досягнення мети. Таким чином, на відміну від ефекту, ефективність – це завжди відповідне співвідношення (результату і мети або результату і витрат на його досягнення), тобто ця величина відносна" [22, с. 525]

Разом з тим, М. Барікіна-Закірова виділяє п'ять тлумачень ефективності: 1) відношення між витратами ресурсів і обсягом товарів та послуг, які виробляються з цих ресурсів; 2) максимальний обсяг виробництва товарів і послуг, які виготовляються з цих ресурсів; 3) виробництво товарів певної вартості за найменших витрат ресурсів; 4) отримання максимуму з доступних для людини обмежених ресурсів; 5) відношення цінності результату до цінності витрат" [1, с. 23].

Погоджуємось з думкою авторів, що "слід відрізнити ефект (результат), який відображає абсолютну величину і вимірюється у кількісних показниках, та ефективність, яка відображає співвідношення досягнутого результату та критерію його оцінки (порівняння)" [12, с. 83]

Ковальов В. зазначає, що "економічна ефективність – це відносний показник, який дає можливість порівняти одержаний ефект із затратами чи ресурсами, що понесені на отримання цього ефекту" [7, с. 250]

Часто авторами виокремлюється поняття "економічний ефект". Так проф. П. Мастіков зазначає, що економічний ефект "є економією робочого часу і природних ресурсів, яка виникає при виробництві продуктів в результаті проведення певних заходів" [9, с. 9].

Суттю поняття "економічний ефект" для рацпропозиції є "економія", що знаходиться в його основі [11].

В довідковій літературі під економічним ефектом розуміють "результат економічної діяльності, який зазвичай вимірюється різницею між грошовим доходом від діяльності та грошовими витратами на його здійснення" [2, с. 862; 14, с. 397].

Економічний ефект бухгалтерського аутсорсингу можна виміряти у вартісному вираженні. Він полягає в отриманні економії витрат при веденні бухгалтерського обліку зовнішнім суб'єктом порівняно із веденням обліку власним структурним підрозділом. Тобто економічний ефект бухгалтерського аутсорсингу – це позитивний наслідок залучення зовнішніх суб'єктів для ведення бухгалтерського, який виражається в економії витрат.

З огляду на вищезазначене пропонуємо під економічною ефективністю бухгалтерського аутсорсингу розуміти співвідношення отриманого економічного ефекту від ведення бухгалтерського обліку зовнішнім суб'єктом, який виражається в отриманій економії від використання послуг зовнішніх суб'єктів та витрат, понесених для їх отримання.

Виникнення кризових ситуацій в економіці країни сприяють необхідності оптимізації витрат. Так, “коли 30 років тому витрати на внутрішні та обслуговуючі підрозділи не перевищували 10 % загальних витрат, керівники підприємств могли собі дозволити не вдаватися в деталі їх роботи. В даний момент в багатьох підприємствах витрати на ці потреби досягають 30 % загальної суми” [4, с. 49]. Зростання питомої ваги внутрішніх витрат є одним з факторів залучення зовнішніх суб'єктів для ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Вважаємо, що при оцінці ефективності бухгалтерського аутсорсингу доцільно використовувати в комплексі кількісні та якісні методи оцінки ефективності. Це пов'язано з тим, що “потрібно враховувати комплексний ефект від аутсорсингу, який включає і економію коштів підприємства, і підвищення якості виконуваних функцій, і оптимізацію його управлінських рішень” [13, с. 26].

Методики оцінки ефективності аутсорсингу, запропоновані різними авторами. Єдина методика комплексної оцінки результатів різних видів економічної діяльності, в тому числі і аутсорсингу, відсутня. Автори, досліджуючи питання ефективності здійснення аутсорсингу, розробляють різні методики. Оскільки аутсорсинг в Україні тільки набуває свого динамічного розвитку та поширення, питанню оцінки ефективності даного процесу вітчизняними дослідниками приділено не достатньо уваги.

Проведений аналіз 17 авторефератів дисертацій на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук (Росія), в назві яких наявний термін “аутсорсинг”, дозволив зробити наступні висновки:

а) лише окремі автори (В.В. Баранова, А.Н. Галлямов, С.В. Юрьєв, М.В. Тальянок, В.В. Сіняєв) досліджували питання розробки методичних рекомендацій з оцінки ефективності послуг аутсорсингу в різних галузях діяльності (державні фінанси, будівництво, промисловість, автотранспорт, зв'язок та телекомунікації тощо);

б) виокремлені вищезазначеними авторами критерії та методики оцінки ефективності аутсорсингу розроблені для потреб підприємств визначеної галузі господарювання;

в) в основу розрахунку оцінки ефективності аутсорсингу покладені різні критерії розрахунку, а саме: рентабельність будівництва, вартісні та кількісні критерії, доходи та витрати, що ускладнює її практичне використання.

Вищенаведене дозволяє встановити, що науковцями розробляються методики оцінки аутсорсингу, які базуються на розробці параметрів (критеріїв) оцінки ефективності та визначенні основних показників ефективності розвитку аутсорсингових відносин. Причому для кожної галузі діяльності дані критерії та показники відрізняються між собою, що пов'язано зі специфікою діяльності підприємств.

Досліджуючи різні літературні джерела, можна зробити висновок, що починаючи з 2000 р. спостерігається збільшення кількості публікацій, присвячених питанню оцінки ефективності аутсорсингу, що свідчить про актуальність питання доцільності використання послуг зовнішніх суб'єктів для виконання бізнес-процесів підприємства. Відсутність єдиної думки щодо теоретичного та практичного аспекту оцінки ефективності аутсорсингу сприяє необхідності систематизації та визначення груп підходів, які характеризувалися б спільними рисами щодо методики її розрахунку. В процесі дослідження виокремлено п'ять підходів.

Перший підхід об'єднує прихильників оцінки ефективності аутсорсингу, які пропонують під показником ефективності аутсорсингу розуміти різницю між витратами у випадку здійснення процесу власними силами і у випадку передачі здійснення процесу сторонньому підприємству (А.Ю. Бархаєва, І.І. Заводовська, Л.А. Захарченко, О.Л. Логіненко, Т.Н. Рибіна, Д.М. Рославцев, А.В. Софріков,

В.І. Цветкова, Ю.Ю. Фролова, А.М. Шестоперов, С.В. Юрьев). Проведені розрахунки відповідно до даних методик на практиці дають змогу зробити висновок про економію або перевищення витрат (табл. 1).

**Таблиця 1. Методика оцінки ефективності аутсорсингу через порівняння витрат, понесених на виконання функцій зовнішнім фахівцем та власними силами**

Автори 1	Формула та характеристика 2	Висновки 3
Логіненко О.Л. Фролова Ю.Ю [8, с. 124]	$CB + ДДa > ПВа + ВТРа$ <p>Здійнюється порівняння собівартості бізнес-процесу власними силами (СВ) та можливих додаткових доходів (ДДа) з сукупними поточними витратами (ПВа) і втратами (ВТРа) при купівлі даної послуги в аутсорсера</p>	Виконання співвідношення у формулі свідчить про доцільність переходу на аутсорсинг
Цветкова В.І. [20, с. 16], Чугунова Г.В. [21, с. 24]	<p>Зі сторони аутсорсера вважаються успішним, якщо вони формують прибуток підприємства-замовника, і якщо за підсумком їх розвитку вартість аутсорсингових пропозицій постачальника підвищується. Оцінка ефективності аутсорсингу для замовника визначається як різниця між інвестиціями, які потрібно було здійснити для виконання замовлення власними силами і виплатами виконавцю за виконання замовлення</p>	Дозволяє визначити ефект від використання аутсорсингу
Софріков А.В. [18, с. 17]	<p>Прогнозний економічний ефект від впровадження аутсорсингу і-го бізнес-процесу</p> $E_{An}^i = (C_{Cn}^i - C_{A\phi}^i) + Z_n^i + I_n^i$ <p>Де <math>C_{Cn}^i</math> – прогнозована вартість виконання і-го бізнес-процесу власними силами, в якій враховується її можливе зростання з причини недопрацювань проектно-кошторисної документації, збоїв у виробничому процесі в силу зовнішніх та внутрішніх факторів; <math>C_{A\phi}^i</math> – фіксована вартість виконання і-го бізнес-процесу аутсорсером; <math>Z_n^i</math> – прогнозована економія на початок розрахункового періоду, яка формується в результаті скорочення умовно-постійних витрат при здійсненні і-го бізнес-процесу власними силами; <math>I_n^i</math> – прогнозований прибуток на початок розрахункового року від реалізації, або здачі в оренду майна, яке використовується у здійсненні і-го бізнес-процесу</p> <p>Фактичний економічний ефект від впровадження аутсорсингу і-го бізнес-процесу</p> $E_{A\phi}^i = (C_{Cn}^i - C_{A\phi}^i) + Z_{\phi}^i + I_{\phi}^i + \Pi^i$ <p>Де <math>Z_{\phi}^i</math> – фактично отримана економія на кінець розрахункового періоду, яка формується в результаті скорочення умовно-постійних витрат при здійсненні і-го бізнес-процесу власними силами; <math>I_{\phi}^i</math> – фактично отриманий прибуток на кінець розрахункового року від реалізації, або здачі в оренду майна, яке використовується у здійсненні і-го бізнес-процесу; <math>\Pi^i</math> – прибуток, отриманий в наслідок виконання замовлення, залучення, яких стало можливим за рахунок впровадження механізму аутсорсингу</p>	Розрахунок, проведений відповідно до запропонованих формул, показує економію від впровадження аутсорсингу за рік на будівельних підприємствах

Продовження табл. 1

1	2	3
Захарченко Л.А. Рибіна Т.Н. [15, с. 19]	Якщо виконується співвідношення, то в даному випадку необхідно обрати придбання послуг аутсорсера $\frac{\text{витрати на власне виробництво}}{\text{витрати на придбання}} > 1$ Якщо виконується наступне співвідношення, то реалізація бізнес-процесу власними силами є вигіднішою $\frac{\text{витрати на власне виробництво}}{\text{витрати на придбання}} < 1$	Дозволяє визначити доцільність використання послуг аутсорсингу

Перевагами розрахунку ефективності аутсорсингу через порівняння витрат, понесених на виконання функцій зовнішнім фахівцем та власними силами є можливість обчислення економії або перевитрат ресурсів при різних формах виконання функції або певного виду діяльності. Також дана методика може використовуватися на будь-якому етапі діяльності підприємства.

Використання даного підходу також має наступні недоліки: а) до складу витрат у випадку здійснення процесу власними силами і у випадку передачі здійснення процесу сторонньому підприємству різні автори відносять відмінні види та статті витрат, що впливає на формування результативного показника; б) неможливість проведення порівняльного аналізу; в) враховується тільки кількісний показник оцінки ефективності.

Другий підхід пов'язаний з розрахунком коефіцієнта ефективності аутсорсингу. При розрахунку даного показника враховуються витрати на здійснення процесу власними силами, кількість робочих годин за місяць, вартість послуг аутсорсингової компанії та коефіцієнт ризику (А. Соколова, І. Філіппова, В.В. Сіняєв) (табл. 2).

**Таблиця 2. Методика оцінки ефективності аутсорсингу шляхом розрахунку коефіцієнту**

Автори	Формула та характеристика	Висновки
1	2	3
Сіняєв В.В. [16, с. 95]	$K_{\text{еда}} = \frac{I_{\text{рса}}}{I_{\text{рсо}}}$ <p>Індекси розраховуються за формулами:</p> $I_{\text{рса}} = \frac{SD'Wt}{100 \times \sum_{i=1}^t (Rai + Pai)}$ $I_{\text{рсо}} = \frac{S \times D' \times W \times t}{100 \times \sum_{i=1}^t (Roi + Poi)}$ <p>де <math>K_{\text{еда}}</math> – коефіцієнт економічної доцільності аутсорсингу  <math>I_{\text{рса}}</math> – індекс ринкової стійкості будівельного підприємства з врахуванням аутсорсингу;  <math>I_{\text{рсо}}</math> – індекс ринкової стійкості будівельного підприємства без врахування аутсорсингу.  <math>S</math> – річний обсяг продажу продукції, <math>D</math> – питома вага чистого прибутку від продажу; <math>W</math> – ймовірність успіху бізнес операції, яка варіюється в межах шкали успіху (від 0 до 1); <math>t</math> – тривалість розрахункового періоду на здійснення бізнес операції; <math>Ra, Ro</math> – майбутні витрати на здійснення бізнес операції; <math>Pa, Po</math> – сукупні можливі ринкові втрати з урахуванням і без урахування аутсорсингу</p>	Якщо $K_{\text{еда}} > 1$ – то можна передати виконання будівельних функцій стороннім підприємствам. Чим вище $K_{\text{еда}}$ тим привабливіша аутсорсинг-фірма для будівельного підприємства. $K_{\text{еда}} < 1$ – аутсорсинг-фірма виконує будівельні функції гірше порівняно з підприємством. $K_{\text{еда}} = 1$ – потрібно провести додаткові розрахунки соціально-економічної активності підприємства для визначення доцільності передачі на аутсорсинг будівельних функцій

Продовження табл. 2

1	2	3
Соколова А., Філіппова І. [17, с. 57-58]	$D = X * \frac{Z+K}{T} - A * K_p$ <p>де <math>D</math> – коефіцієнт ефективності аутсорсингу; <math>X</math> – прогнозовані трудовитрати працівника (в годинах); <math>Z</math> – розмір заробітної плати (в місяць); <math>K</math> – величина накладних витрат, яка припадає на одного працівника в місяць (соціальний пакет, забезпечення робочого місця, що може скласти 200–500% від фонду оплати праці); <math>T</math> – кількість робочих годин за місяць (зазвичай дорівнює 176 годин); <math>A</math> – вартість послуг аутсорсингової компанії; <math>K_p</math> – коефіцієнт ризику</p>	Якщо $D > 0$ , то ефективніше використовувати аутсорсинг

Використання методики оцінки аутсорсингу шляхом розрахунку коефіцієнту є запровадженим з практики економічного аналізу та дозволяє використовувати різні види вимірників (кількісні, грошові, натуральні) при розрахунку та є визначене значення для порівняння ( $D > 0$ ) та визначення ефективності.

Разом з тим даний підхід не позбавлений недоліків, які полягають в наступному: а) використовується показник коефіцієнт ризику, який важко обчислити; б) коефіцієнт ризику не конкретизується авторами та має суб'єктивний характер; в) використання прогнозованих показників, що може призвести до неточності в розрахунках; г) при розрахунку не враховуються всі витрати, які можуть виникати при співпраці з аутсорсером.

Третій підхід полягає в розробці критеріїв та показників оцінки ефективності аутсорсингу (М.В. Татьянок, В.І. Цветкова, В.Г. Чугунова, А.М. Шестоперов).

**Таблиця 3. Методика оцінки ефективності аутсорсингу шляхом визначення критеріїв та показників оцінки**

Автори	Критерії та показники оцінки ефективності
1	2
Татьянок М.В. [19, с. 22-23]	Використання вартісного критерію базується на розрахунку вартісних показників очікуваних економічних переваг та ризиків до і після використання підприємницької структури визначеного виду аутсорсингу. Економічні вигоди відображаються через вартісні показники прибутку, рентабельності активів, ринкової вартості акцій, дохідності чистих активів, рентабельність продажу, маржинального доходу. Часовий критерій ефективності передбачає оцінку ефекту від застосування аутсорсингу, а також ризиків в коротко-, середньо- та довгостроковій перспективі. Введення соціального критерію обумовлено необхідністю оцінки впливу аутсорсингу на соціально-економічне становище персоналу, яке вимірюється показниками величини оплати праці, інтенсивності праці, чисельності вивільнених працівників або переведених на неповну зайнятість
Цветкова В.І. [20, с. 16]	Вартість замовлення, величина трансакційних витрат, якість виконання замовлення, дотримання термінів їх виконання, підвищення трудового потенціалу підприємства, ефект від спеціалізації підприємств автотранспорту

1	2
Чугунова Г.В., [21, с. 24]	Проект вважається успішним для клієнта, якщо вирішені наступні завдання – концентрація на основному виді бізнесу; контроль за витратами, отримання доступу до сучасних технологій, підвищення ринкової дисципліни завдяки високій прозорості бізнес-процесів, можливість виявлення великої гнучкості у випадку зміни попиту
Шестоперов А.М. [23, с. 87]	Поділяє критерії оцінки ефективності аутсорсингу на три групи: 1) зміна витрат на виконання операцій; 2) зміна адміністративних витрат; 3) зміна якості послуг

Основна перевага використання даної методики оцінки ефективності аутсорсингу полягає в розробці критеріїв, які характеризують сутність ефективності як економічної категорії. Проте альтернативність підходів до оцінки ефективності сприяє тому, що до запропонованих критеріїв оцінки не розроблені показники ефективності, які б їх конкретизували.

До четвертого підходу відносяться методики, в яких поєднуються зміна доходів та витрат підприємства (J.A. Żeliński, A. Góralczyk). В основі підходу лежить положення, що результатом аутсорсингу може бути: а) зниження витрат; б) зростання доходів; в) зростання доходів і зниження витрат.

**Таблиця 4. Методика оцінки ефективності аутсорсингу через зміну доходів та витрат**

Автори	Формула та характеристика	Висновки
1	2	3
Желінський Ю.А. (Żeliński J.A.) [25, с. 172]	Для оцінки ефективності аутсорсингу не потрібно використовувати економічні методи, а досить здійснити аналіз доходів і витрат підприємства і використати наступну формулу $\sum \Delta P_i + \sum \Delta K_i > 0$ $\sum \Delta P_i$ – сума зміни доходів в і-их сферах підприємства в результаті застосування аутсорсингу; $\sum \Delta K_i$ – сума зміни витрат в і-их сферах підприємства в результаті застосування аутсорсингу $\sum {}_o P_i - \sum {}_o K_i > \sum {}_p P_i - \sum {}_p K_i$ де: $\sum {}_o P_i$ – сума доходів в окремих сферах фірми після впровадження аутсорсингу $\sum {}_p P_i$ – сума доходів в окремих сферах фірми перед впровадженням аутсорсингу $\sum {}_o K_i$ – сума витрат в окремих сферах після впровадження аутсорсингу $\sum {}_p K_i$ – сума витрат в окремих сферах фірми перед впровадженням аутсорсингу	Ефективність аутсорсингу є сумою змін доходів і витрат в окремих сферах діяльності. Зміни можуть бути додатні і від'ємні, але їх загальна сума повинна бути більшою нуля
Гуральчик А. (Góralczyk A.) [24]	Користь від змін = приріст продажу – сальдо зміни витрат – сальдо зміни витрат ризику	–

Дана методика оцінки ефективності аутсорсингу відповідає загальній методиці оцінки економічної ефективності (порівняння зміни доходів та витрат). Разом з тим, для окремих сфер діяльності показник доходу не завжди можна

розрахувати; не наведено порядок розрахунку показника “сальдо зміни витрат ризику”; автори пропонують математичні конструкції, але не вказують яким способом можна отримати необхідні для розрахунків кількісні дані.

П'ятий підхід пов'язаний з оцінкою ефективності аутсорсингу на основі зміни якості виконаної функції (І.І. Заводовська, А.М. Шестоперов). Даний підхід передбачає, що одним з основних критеріїв визначення ефективності аутсорсингу є позитивна зміна якості сфери діяльності, яка передана на виконання зовнішньому суб'єкту. Застосування даної методики дає змогу оцінити позитивні та негативні результати впровадження аутсорсингу на рівні якісних показників виконання функції (підвищення кваліфікації, зниження штрафних санкцій тощо). Проте авторами не наведено порядок визначення даного критерію та не зазначено яким чином можна оцінити критерій якості, визначити динаміку його зміни; не враховано вплив інших критеріїв, крім якісного.

Існування численних методик оцінки ефективності аутсорсингу та недоліків їх використання ускладнює пошук прийнятних для практики методичних рішень та робить прийнятним використання вище зазначених методик в процесі оцінки ефективності бухгалтерського аутсорсингу лише частково.

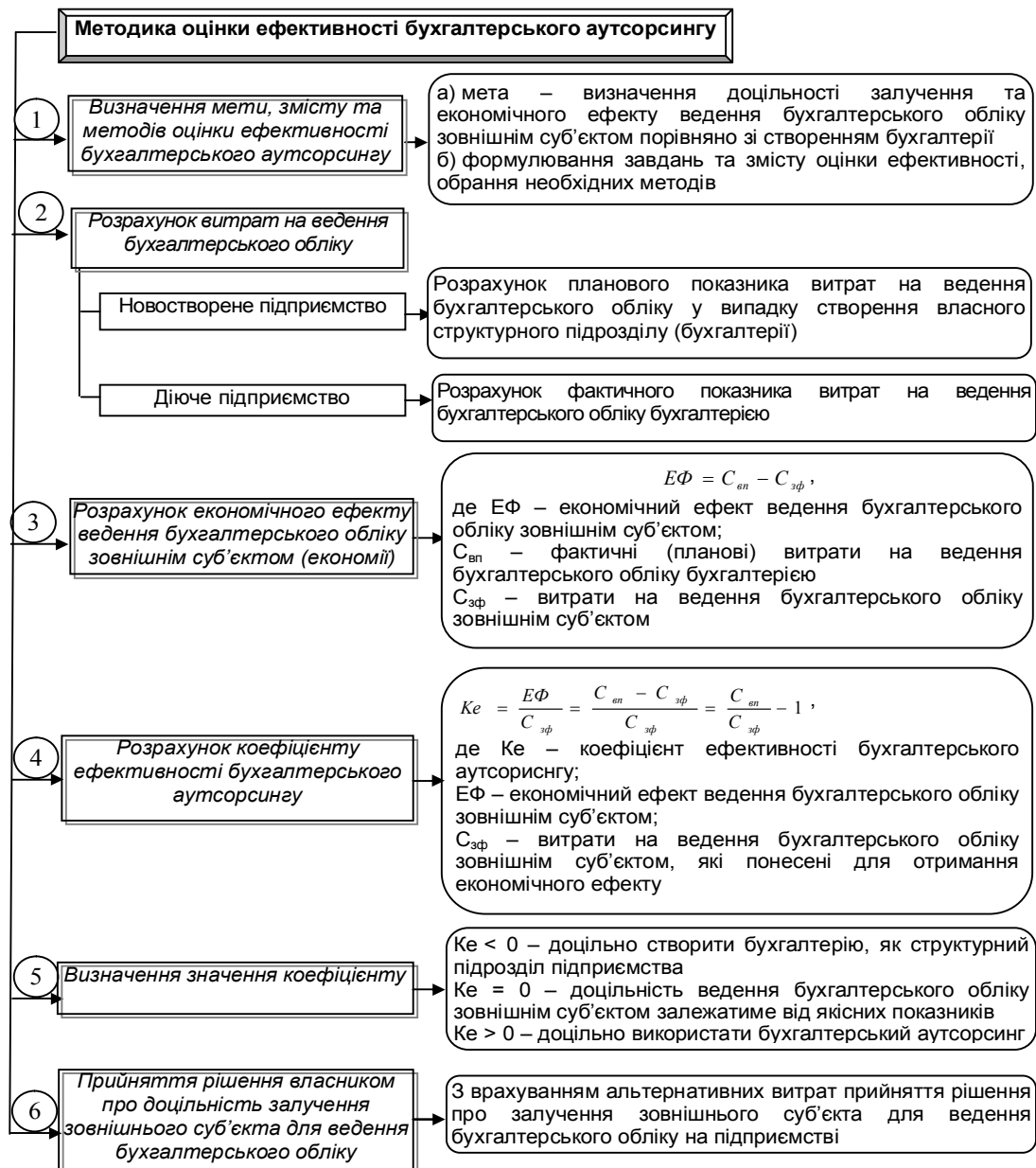
Запропонована методика оцінки ефективності ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах. Оцінити ефективність бухгалтерського аутсорсингу в загальному можна шляхом використання критеріїв оцінки, які характеризують якісні характеристики результатів ведення бухгалтерського обліку зовнішніми суб'єктами.

Враховуючи напрацювання вчених в частині визначення критеріїв оцінки ефективності аутсорсингу, вважаємо за доцільне використовувати наступні критерії в частині оцінки ефективності бухгалтерського аутсорсингу: а) результативний (досягнення поставлених цілей та виконання завдань в частині ведення бухгалтерського обліку); б) економічний (перевищення отриманих вигод від ведення бухгалтерського обліку зовнішнім суб'єктом порівняно з витратами ресурсів, зниження кількості штрафних санкцій); в) оперативності (швидкість отримання інформації необхідної для прийняття управлінських рішень); г) якісний (зниження кількості помилок при веденні бухгалтерського обліку зовнішнім суб'єктом порівняно зі створенням власного структурного підрозділу).

При визначенні економічної ефективності бухгалтерського аутсорсингу необхідно використовувати методику розрахунку, в основі якої лежить співвідношення двох показників – економічного ефекту у вигляді економії отриманої від ведення бухгалтерського обліку зовнішнім суб'єктом та витрат понесених на його отримання (рис. 1).

Запропонована методика оцінки ефективності бухгалтерського аутсорсингу базується на розрахунку коефіцієнта ефективності, в основі якого лежить співвідношення економічного ефекту, який підприємство отримує при веденні бухгалтерського обліку зовнішнім суб'єктом та витрат понесених на його отримання. Даний методичний підхід відрізняється від раніше запропонованих методик простотою математичних розрахунків, що робить можливим широке його використання на практиці.





**Рис. 1.** Запропонований методичний підхід до оцінки ефективності бухгалтерського аутсорсингу

При залученні зовнішніх суб'єктів для ведення бухгалтерського обліку крім економічного ефекту виникає також соціальний, сукупність яких формує загальний показник ефективності бухгалтерського аутсорсингу. Соціальний ефект бухгалтерського аутсорсингу полягає в тому, що при використанні послуг зовнішніх суб'єктів може відбуватися вивільнення або перекваліфікація частини працівників підприємства за умови існування власної бухгалтерії. В даному випадку соціальний ефект має негативне значення. Крім того, він існує в позаекономічній формі і не може бути виражений в грошовій формі.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Оцінка ефективності бухгалтерського аутсорсингу є однією з передумов вибору виду форми організації бухгалтерського обліку, яка є найбільш придатною для використання на підприємстві. За результатами дослідження зроблені наступні висновки:

1) запропоновано під економічною ефективністю бухгалтерського аутсорсингу розуміти співвідношення отриманого економічного ефекту від ведення бухгалтерського обліку зовнішнім суб'єктом, який виражається в отриманій економії від використання послуг зовнішніх суб'єктів та витрат, понесених для їх отримання.

2) при дослідженні питань використання на практиці концепції аутсорсингу вітчизняними дослідниками приділяється увага розробці методичних підходів до оцінки ефективності використання аутсорсингу в різних галузях господарювання, серед яких на основі методу групування виокремлено п'ять основних. Вивчення наукового доробку російських науковців в частині даного питання дає змогу зробити висновок, що в основі запропонованих методик оцінки ефективності аутсорсингу лежить формування різних розрахункових показників, критеріїв, які використовуються в поєднанні з складними математичними рахунками та зазвичай розробляються для підприємств окремої галузі господарювання;

3) наявність недоліків в досліджених методиках оцінки ефективності аутсорсингу сприяли розробці власної методики оцінки ефективності бухгалтерського аутсорсингу. На основі екстраполяції узагальнених підходів до оцінки ефективності аутсорсингу запропоновано розраховувати коефіцієнт ефективності бухгалтерського аутсорсингу. Даний показник розраховується на основі співвідношення отриманого економічного ефекту від залучення зовнішніх суб'єктів для ведення бухгалтерського обліку та витрат понесених на отримання даного економічного ефекту. На основі розрахованого коефіцієнту та врахування альтернативних витрат можна визначити доцільність та ефективність використання бухгалтерського аутсорсингу.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Барикіна-Закірова М. Бюджетна програма як об'єкт фінансового контролю / М. Барикіна-Закірова // Економіка. Фінанси. Право. – 2004. – № 3. – С. 20-24
2. Борисов А.Б. Большой экономический словарь / А.Б. Борисов. – М.: Книжный мир, 2001. – 895 с.
3. Демчева Е.А. Научно-технический аутсорсинг как инструмент управления развитием химических предприятий: автореф. дис.на соискание уч. степени к.э.н.: специальность 08.00.05 “Экономика и управление народным хозяйством: логистика; экономика, организация и управление предприятиями, отраслями, комплексами: промышленность” / Е.А. Демчева. – Москва, 2008. – 24 с.
4. Дойл Д.П. Управление затратами: Стратегическое руководство / Давид П. Дойл [пер. с англ. И.В. Козырь и И.С. Сологуб]. – М.: Волтерс Клівер, 2006. – 264 с.
5. Заводовська І.І. Передумови та перспективи розвитку сучасного бізнесу на основі аутсорсингу / І.І. Заводовська // Культура народів Причорномор'я. – 2006. – № 80. – С. 43-45
6. Загородній А.Г. Облік і аудит: термінологічний словник. / А.Г. Загородній, Вознюк Г.Л., Партин Г.О. – Львів: “Центр Європи”, 2002. – 671 с.
7. Ковалев В. Введение в финансовый менеджмент. / В. Ковалев – М.: Финансы и статистика, 1999. – 768 с.
8. Лігоненко Л.О. Аутсорсинг як інструмент оптимізації та підвищення ефективності бізнесу / Л.О. Логіненко, Ю.Ю. Фролова // Менеджмент. – 2005. – № 6(48). – С. 115-125
9. Мастиков П. Икономически ефект и икономическа ефективност в селското стопанство. / П. Мастиков. – София: Земиздат, 1960.
10. Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Ученко О.А., Юрій С.І. Економічний енциклопедичний словник: У 2 т. – Т. 1 / За ред. С.В. Мочерного. – Львів: Світ, 2005. – 616 с.

11. Науменко П. Патент як інструмент захисту результатів інноваційної діяльності підприємства / П. Науменко, Т. Крахмальова // Юридичний журнал. – 2004. – № 4.
12. Олійник О.В. Ефективність функціонування системи бюджетування: теоретичні засади та методика оцінки / О.В. Олійник, Ю.В. Чибісов // Вісник ЖДТУ. – 2007. – № 3 (41). – С. 81-87
13. Радзивілов В. Аутсорсинг: застосування та облік / В. Радзивілов, О. Сергєєва // Баланс. – 2009. – № 18 (847). – С. 25-27
14. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 496 с.
15. Рыбина Т.Н. Цели и методы перехода предприятий на аутсорсинг / Т.Н. Рыбина, Л.А. Захарченко // Вестник Брестского государственного технического университета. – 2008. – № 3. – С. 18-20
16. Синяев В.В. Экономическая целесообразность аутсорсинга / В.В. Синяев // Маркетинг. – 2006. – № 3(88). – С. 94-98
17. Соколова А. Аутсорсинг ИТ и ИБ – оценка экономической эффективности и рисков использования / А. Соколова, И. Филиппова // Информационная безопасность. – 2007. – № 3. – С. 56-58
18. Софриков А.В. Методы и механизмы повышения эффективности деятельности строительной организации с использованием аутсорсинга: автореф. дис. на соискание уч. степени к.э.н.: спец. 08.00.05 “Экономика и управление народным хозяйством (экономика, организация и управление предприятиями, отраслями, комплексами: строительство)” / А.В. Софриков. – Москва, 2008. – 18 с.
19. Татьянак М.В. Аутсорсинг в системе обеспечения конкурентоспособности современной предпринимательской структуры: автореф. дис.на соискание уч. степени к.э.н.: спец. 08.00.05 “Экономика и управление народным хозяйством (Предпринимательство)” / М.В. Татьянак. – Москва, 2008. – 25 с.
20. Цветкова В.И. Методы аутсорсинга в управлении конкурентоспособностью предприятий автосервиса: автореф. дис.на соискание уч. степени к.э.н.: спец. 08.00.05 “Экономика и управление народным хозяйством: логистика; экономика, организация и управление предприятиями, отраслями, комплексами (транспорт)”. / В.И. Цветкова. – Санкт-Петербург, 2007. – 19 с.
21. Чугунова Г.В. Развитие аутсорсинга в системе телекоммуникационного бизнеса России: автореф. дис.на соискание уч. степени к.э.н.: спец. 08.00.05 “Экономика и управление народным хозяйством (экономика, организация и управление предприятиями, отраслями, комплексами: сфера услуг)”. / Г.В. Чугунова. – Москва, 2008. – 26 с.
22. Шегда А.В. Менеджмент: [підруч.] / А.В. Шестоперов. – К.: Знання, 2004. – 687 с.
23. Шестоперов А.М. Аутсорсинг как способ оптимизации административно-управленческих процессов в органах государственной власти (на примере ФАС России). / А.М. Шестоперов. – М.: Национальным институтом системных исследований проблем предпринимательства (НИСИП), 2007. – 170 с.
24. Góralczyk A. Jak nie wpaść w pułapkę outsourcingu? [Електронний ресурс] / режим доступу: <http://dyrekcja.pl/2009/09/04/bezpułapki/>
25. Żeliński J.A. Outsourcing doradstwa podatkowego i rachunkowości w małej firmie. / J.A. Żeliński – Warszawa: ABC a Walters Kluwer Business, 2008. – 227 s.