

АУТСОРСИНГ ТА ІНСОРСИНГ ЯК ІНСТРУМЕНТИ ПОБУДОВИ ОПТИМАЛЬНОЇ СТРУКТУРИ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ СЛУЖБИ ПІДПРИЄМСТВА*

© 2017 ГРАБЧУК І. Л., ЛАЙЧУК С. М., ЛЯХОВИЧ Г. І.

УДК 657.1

Грабчук І. Л., Лайчук С. М., Ляхович Г. І. Аутсорсинг та інсорсинг як інструменти побудови оптимальної структури бухгалтерської служби підприємства

Метою статті є визначення оптимальної організаційної структури бухгалтерської служби у зв'язку із виникненням сучасних форм організації бухгалтерського обліку – аутсорсингу та інсорсингу. Визначено підходи до трактування організаційної структури бухгалтерської служби, а також виявлено основні фактори впливу на її побудову в сучасних умовах. Наведено основні критерії для обрання підприємством аутсорсингу або інсорсингу для побудови структури бухгалтерської служби. Визначено особливості організації роботи на підприємстві-аутсорсері залежно від його територіального розміщення, що визначає модель обліку та способу організації інформаційної інфраструктури. Перспективою подальших досліджень є обґрунтування визначення економічної доцільності переходу підприємства на бухгалтерський аутсорсинг.

Ключові слова: аутсорсинг, інсорсинг, бухгалтерська служба, організаційна структура.

Рис.: 2. Бібл.: 12.

Грабчук Ірина Леонідівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та аудиту, Житомирський державний технологічний університет (вул. Чуднівська, 103, Житомир, 10005, Україна)

E-mail: grabchuk0208@gmail.com

Лайчук Світлана Михайлівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та аудиту, Житомирський державний технологічний університет (вул. Чуднівська, 103, Житомир, 10005, Україна)

E-mail: laychuksm@gmail.com

Ляхович Галина Іванівна – кандидат наук з державного управління, доцент, директор Івано-Франківського навчально-наукового інституту менеджменту Тернопільського національного економічного університету (вул. Галицька, 7, Івано-Франківськ, 76000, Україна)

E-mail: kaffinance@ukr.net

УДК 657.1

Грабчук И. Л., Лайчук С. М., Ляхович Г. И. Аутсорсинг и инсорсинг как инструменты построения оптимальной структуры бухгалтерской службы предприятия

Целью статьи является определение оптимальной организационной структуры бухгалтерской службы в связи с возникновением современных форм организации бухгалтерского учета – аутсорсинга и инсорсинга. Определены подходы к трактовке организационной структуры бухгалтерской службы, а также выявлены основные факторы влияния на её построение в современных условиях. Приведены основные критерии для избрания предприятием аутсорсинга или инсорсинга в ходе построения структуры бухгалтерской службы. Определены особенности организации работы на предприятии-аутсорсере в зависимости от его территориального размещения, что определяет модель учета и способа организации информационной инфраструктуры. Перспективой дальнейших исследований является обоснование определения экономической целесообразности перехода предприятия на бухгалтерский аутсорсинг.

Ключевые слова: аутсорсинг, инсорсинг, бухгалтерская служба, организационная структура.

Рис.: 2. Библ.: 12.

Грабчук Ирина Леонидовна – кандидат экономических наук, доцент кафедры учета и аудита, Житомирский государственный технологический университет (ул. Чудновская, 103, Житомир, 10005, Украина)

E-mail: grabchuk0208@gmail.com

Лайчук Светлана Михайловна – кандидат экономических наук, доцент кафедры учета и аудита, Житомирский государственный технологический университет (ул. Чудновская, 103, Житомир, 10005, Украина)

E-mail: laychuksm@gmail.com

Ляхович Галина Ивановна – кандидат наук по государственному управлению, доцент, директор Ивано-Франковского учебно-научного института менеджмента Тернопольского национального экономического университета (ул. Галицкая, 7, Ивано-Франковск, 76000, Украина)

E-mail: kaffinance@ukr.net

UDC 657.1

Hrabchuk I. L., Laichuk S. M., Liakhovych H. I. Outsourcing and Insourcing as Instruments to Build the Optimal Structure of the Enterprise's Accounting Service

The article is aimed at determining the optimal organizational structure of accounting service in connection with the emergence of modern forms of accountancy – outsourcing and insourcing. The approaches to interpretation of the organizational structure of the accounting service have been defined, as well as the main factors influencing its building in the current conditions have been identified. The basic criteria for the enterprise's selection of outsourcing or insourcing in the course of construction of an accounting service structure have been provided. The peculiarities of organization of work at the enterprise-outsourcer depending on its territorial placement have been determined, that defines the model of accounting and the way of organization of information infrastructure. Prospect of further research is substantiation of determining the economic feasibility of the enterprise's transition to the accounting outsourcing.

Keywords: outsourcing, insourcing, accounting service, organizational structure.

Fig.: 2. Bibl.: 12.

Hrabchuk Iryna L. – PhD (Economics), Associate Professor of the Department of Accounting and Auditing, Zhytomyr State Technological University (103 Chudnivska Str., Zhytomyr, 10005, Ukraine)

E-mail: grabchuk0208@gmail.com

Laichuk Svitlana M. – PhD (Economics), Associate Professor of the Department of Accounting and Auditing, Zhytomyr State Technological University (103 Chudnivska Str., Zhytomyr, 10005, Ukraine)

E-mail: laychuksm@gmail.com

Liakhovych Halyna I. – PhD (State Administration), Associate Professor, Director of the Ivano-Frankivsk Educational and Scientific Management Institute of Ternopil National Economic University (7 Halyska Str., Ivano-Frankivsk, 76000, Ukraine)

E-mail: kaffinance@ukr.net

* Роботу виконано в межах Господоговірної теми № 435.

Сучасне економічне середовище характеризується високою швидкістю змін, врахування яких необхідне суб'єктам господарювання для підтримки їх існуючого стану, для забезпечення подальшого розвитку їх діяльності. Це, своєю чергою, вимагає від керівництва підприємств постійного пошуку їх нових структурних форм у цілому та окремих відділів (підрозділів) зокрема.

Бухгалтерська служба, як одна з провідних служб підприємства, забезпечує внутрішніх та зовнішніх користувачів необхідною для прийняття рішень інформацією, дозволяє визначити фінансові результати та здійснювати постійний контроль за збереженням майна власників. Саме тому чітка побудова організаційної структури бухгалтерської служби, встановлення обов'язків та прав кожного її працівника, правильне співвідношення повноважень та відповідальності є передумовою ефективної організації роботи всього підприємства. Визначальним фактором впливу на зміну змісту раціональної організації облікового підрозділу підприємства є впровадження досягнень науково-технічного прогресу.

Існуючі теорії управління передбачають окремі підходи до організаційних структур відділів та всього підприємства в цілому, характеризують зв'язки, які виникають при їх застосуванні [3; 7]. Досить важливими залишаються такі проблеми, як визначення оптимального співвідношення лінійного та функціонального управління, встановлення горизонтальних і вертикальних зв'язків. У протилежному випадку неможливо розробити раціональну організаційну структуру бухгалтерської служби.

Старі організаційні форми в багатьох випадках не відповідають вимогам сучасних економічних відносин, оскільки не дозволяють врахувати специфіку основних завдань, які поставлені для вирішення перед бухгалтерською службою.

У випадку нестачі внутрішніх ресурсів, яка може виникати, незважаючи на їх ретельне планування, може бути рекомендоване тимчасове залучення послуг аутсорсингової компанії для посилення роботи бухгалтерської служби підприємства.

Вибір зовнішнього суб'єкта ведення обліку передбачає варіативність моделей співпраці, що зумовлює актуальність питання побудови оптимальної структури бухгалтерської служби підприємства, яка б забезпечила найбільш ефективну реалізацію стратегії суб'єкта господарювання.

Питанням дослідження форм організації роботи та структури бухгалтерії приділяли увагу такі науковці, як Ф. Ф. Бутинець, А. М. Кузьмінський, В. В. Сопко, Ю. Я. Литвин, В. А. Полторадня, А. Т. Гіляровська. На необхідність врахування нових економічних умов під час розробки організаційної структури у своїх працях наголошують і О. В. Козлова, Б. З. Мільнер, А. В. Ігнат'єва, М. М. Максимцов, М. М. Шигун. Проте їх пропозиції стосуються всього підприємства (носять загальний характер) і не враховують особливостей роботи бухгалтерської служби.

Без сумніву, дослідження типів організаційних структур бухгалтерської служби повинно здійснюватися на базових положеннях теорії організації та враховува-

ти науково-практичні досягнення у сфері побудови організаційних структур управління [12, с. 401]. Крім того, традиційні підходи науковців, які розглядали структуру бухгалтерської служби підприємства, оминули поєднання внутрішніх та зовнішніх ресурсів підприємства, тобто аутсорсингу та інсорсингу, що має важливе значення для побудови оптимальної організаційної структури бухгалтерської служби.

Розглядаючи особливості побудови організаційної структури бухгалтерської служби, варто спочатку дослідити саме поняття. Термін «структура» має латинське походження і в перекладі означає «будова», «розміщення» чи «взаємне розміщення складових частин, які характеризують побудову будь-чого» [5, с. 53].

Аналізуючи різні підходи до поняття «організаційна структура», Річард Холл наголошує на тому, що трактування організаційної структури як розміщення працівників у різних позиціях, які впливають на рольові відносини між цими людьми, потребує розширення. Ця позиція науковця обумовлена таким:

- ✦ *по-перше*, таке визначення говорить про розподіл праці, тобто працівники отримують різні завдання;
- ✦ *по-друге*, про те, що організація містить ранги чи ієрархію; позиції, які визначаються правилами та інструкціями, специфіка яких різною мірою визначає обов'язковість поведінки осіб, які займають ці позиції. Наголошуючи на важливості взаємовідносин працівників у формуванні структур, останню можна визначити як комплекс засобів контролю, які безперервно створюються у взаємодії, а також формують цю взаємодію [11, с. 94].

Структура визначає склад підрозділів, їх підпорядкованість та взаємозв'язок, форму розподілу управлінських рішень за рівнями, а, відповідно, і саму кількість рівнів управління [3, с. 108]. Тобто структура управління повинна відповідати принципам управління, у тому числі цілям і завданням підприємства, забезпечувати оптимальний розподіл праці, бути адекватною умовам внутрішнього та зовнішнього середовища. Це стосується й бухгалтерської служби.

Під організаційною структурою апарату бухгалтерії А. Н. Кашаєв [4, с. 70], наприклад, розуміє склад і підпорядкованість взаємопов'язаних організаційних одиниць чи ланок, що виконують різні функції.

В основі визначення поняття «організаційна побудова бухгалтерської служби» В. В. Ковальов бачить розподіл облікових робіт між виконавцями [5, с. 15]; П. С. Безруких та інші – склад і підпорядкованість взаємопов'язаних організаційних одиниць бухгалтерської служби, які виконують різні функції [1; 2].

Таким чином, організаційна структура бухгалтерської служби представляє собою впорядковану сукупність взаємопов'язаних елементів, розподіл робіт між якими забезпечує виконання завдань бухгалтерського обліку.

Побудова бухгалтерської служби визначається дією таких факторів:

- ✦ обсяг виробництва;
- ✦ загальна чисельність працюючих;
- ✦ кількість структурних підрозділів;
- ✦ види діяльності;
- ✦ характер організації технології виробництва;
- ✦ характер функціональних обов'язків, кількість філій [6, с. 130].

Загалом усі фактори впливу на організацію бухгалтерської служби можна поділити на дві групи:

- ✦ *фактори мікрорівня*: форма власності, користувачі облікової інформації та їх інтереси, рівень кваліфікації облікових працівників, практичний досвід роботи, рівень матеріально-технічної бази підприємства;
- ✦ *фактори макрорівня*: стан економіки та поява нових об'єктів бухгалтерського обліку, вимоги до ведення бухгалтерського обліку та звітності, статус і рівень професійної підготовки облікових працівників [8, с. 264].

Холл Р. Х., проводячи дослідження організаційних структур, доходить висновку, що вони не є завжди незмінними, швидше вони формують те, що відбувається на підприємстві, та, своєю чергою, формуються тим, що відбувається на підприємстві. Структури не гарантують повної узгодженості, проте усувають випадкові відхилення [11, с. 94].

Мільнер Б. З. описує зміни, що характеризують розвиток організаційних структур [7, с. 290] (рис. 1).

Уніфікована структура	→ Велика кількість структур на одному підприємстві
Стабільність	→ Динамічність
Реактивність	→ Спланованість
Структурна оптимізація	→ Оптимізація організаційного потенціалу
Адаптація структур	→ Повне конструювання структур

Рис. 1. Зміни, які характеризують розвиток організаційних структур за Б. З. Мільнером

Уже перша із зазначених тенденцій свідчить про те, що на підприємствах останнім часом застосовуються різноманітні типи організаційних структур для кожного підрозділу, які в переважній більшості не дублюють організаційну структуру підприємства.

Таким чином, у розвитку організаційних структур управління відбуваються зміни, що засвідчують сучасні тенденції. Розвиток інтеграційних процесів, наслідки кризових явищ у вітчизняній економіці, поширення приватної власності є основними передумовами та причинами широкого застосування бухгалтерського аутсорсингу як різновиду централізованої форми організації бухгалтерського обліку.

З 1 січня 2012 р. набрала чинності нова редакція Класифікації видів економічної діяльності, затверджена Наказом № 457, де вже використовується термін «аутсорсинг». Так, аутсорсинг – це угода, за якою замовник доручає підряднику виконати певні завдання, пов'язані з виробничим процесом. Якщо мова йде про бухгалтерський аутсорсинг, то під останнім розуміють надання

бухгалтерських послуг спеціалізованою аутсорсинговою компанією.

Такий вид діяльності не суперечить Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», де передбачено право підприємствам «передавати на договірних засадах ведення бухгалтерського обліку централізованій бухгалтерії або аудиторській фірмі».

У разі планування суб'єктом господарювання нового виду діяльності, кардинальної зміни сфери послуг одним із варіантів може стати саме аутсорсинг.

Якщо аутсорсинг (*outside resource using*) – це надання послуг (виконання робіт) сторонньою організацією (виконавцем), то інсорсинг (*inside resource using*) – додаткове використання внутрішніх ресурсів підприємства.

Інсорсинг – створення власних автономних структурних одиниць (компаній), що надають спеціалізовані послуги як підрозділам підприємства, так і зовнішнім контрагентам. Причому у випадку з інсорсингом мова йде як про внутрішній підрозділ, так і, можливо, про дочірню компанію чи структурний підрозділ головного підприємства, що обслуговує замовника, тобто про створення певного бухгалтерського центру. Саме тому доволі часто інсорсинг називають внутрішньою холдинговою аутсорсингом і за своєю характеристикою відносять до форм централізації.

При реорганізації бухгалтерських служб у дочірні підприємства та створення загального центру обліку слід чітко розподілити всі функції бухгалтерської служби між бухгалтерським центром і фахівцями дочірніх підприємств.

Як правило, аутсорсинг застосовується як інструмент зниження витрат, можливості фокусуватися на ключових компетенціях, а інсорсинг – для збереження кадрів, нарощування власних компетенцій, інформаційної безпеки.

Переваги та недоліки використання бухгалтерського аутсорсингу, розглянуті у [2], створюють організаційні обмеження на формування оптимальної структури із зовнішніх та внутрішніх підрозділів. Тому підприємство має шукати оптимальний для себе компроміс між використанням аутсорсингу та інсорсингу в частині ведення облікових робіт. Найбільш ефективним буде такий тип організаційної структури бухгалтерської служби, який дозволить перетворити вертикальні системи в горизонтальні динамічні конструкції, що орієнтуються на принцип взаємодії.

Доцільність використання інсорсингової форми організації обліку залежно від характеристик підприємства, на думку Рожельюк В. М., залежить від:

- 1) рівня сегментації;
- 2) ступеня ієрархічності організаційної структури;
- 3) обсягів бізнесу;
- 4) складності виробничого процесу;
- 5) обсягу обігу [8, с. 283].

На нашу думку, до інформації, що необхідна для розгляду рішення про запровадження інсорсингу, слід також віднести витрати на даний вид діяльності та рівень завантаження персоналу.

Проте є ряд специфічних причин щодо обрання форми організації обліку. Так, на думку О. Ю. Сафарової, доволі часто підприємства-замовники висувають до аутсорсера вимогу щодо ведення бухгалтерського обліку без внесення суттєвих змін [9, с. 36]. Така ситуація обумовлена тим, що підприємство-замовник не може знайти спеціалістів у сфері ведення бухгалтерського обліку (його ділянки) на тій території, де воно здійснює свою діяльність. Саме зовнішні причини не дозволяють підприємству сформувати окремий структурний підрозділ для виконання поставлених цілей.

Водночас доволі часто у підприємства-замовника (підприємства, яке передає функції бухгалтерського обліку на аутсорсинг) у штаті залишається посади для одного-двох бухгалтерів. Як правило, вони виконують суто реєстраційні функції, пов'язані з необхідністю формування первинних документів. До штату підприємства-замовника можуть бути введені також бухгалтер-касір або бухгалтер, який відповідає за ді-

лянку «Банк», що звичайно повинно бути зазначено в договорі на аутсорсинг. Проте саме за таких умов будуватиметься оптимальна структура бухгалтерської служби на підприємстві, до складу якої належатимуть внутрішні працівники, а більшість функцій облікового персоналу буде передана зовнішнім виконавцям.

Крім того, сама організація роботи на підприємстві-аутсорсері має свою специфіку залежно від:

- ✦ його територіального розміщення (яка територіальна модель покладена в основу – чи є необхідність та доцільність (юридична та економічна) розміщувати окремі відділи обліку на підприємстві-замовнику);
- ✦ способу організації інформаційної інфраструктури (рис. 2).

Урахування зазначених факторів у результаті приведе до формування оптимальної структури бухгалтерської служби, що включає в себе як внутрішні, так і зовнішні підрозділи. У випадку застосування інсорсингу підприємству потрібно побудувати ефективну організаційну структуру бухгалтерської служби, що передбачає оптимальну кількість рівнів підпорядкування та делегування повноважень. При використанні бухгалтерського аутсорсингу слід розробити алгоритм управління аутсорсинговими відносинами.

ВИСНОВКИ

Чітку межу між тим, коли підприємству вигідніше утримувати бухгалтерську службу, а коли передати повністю ведення бухгалтерського обліку на аутсорсинг, провести не можна. Обидва ці принципово різні варіанти мають право на існування як окремо, так і в симбіозі.



Рис. 2. Особливості організації роботи аутсорсера (за умови використання його класичного варіанта та внутрішньохолдингового)

Рішення про те, який з них обрати приймається, перш за все, виходячи з організаційно-економічної доцільності на основі порівняльного аналізу економічної ефективності кожного.

Приймаючи рішення щодо передачі ведення бухгалтерського обліку аутсорсинговій компанії, необхідно зрозуміти, чи зможе це мінімізувати ризики, зекономити ресурси, у тому числі ефективність використання часу та зусиль бухгалтерів підприємства, обладнання їхніх робочих місць, автоматизацію облікових робіт тощо.

Найбільш оптимальний ефект досягається при поєднанні аутсорсингу та інсорсингу. Цей гібридний варіант дає можливість забезпечити контроль за якістю наданих бухгалтерських послуг, визначити оптимальну організаційну структуру бухгалтерської служби підприємства. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. **Безруких П. С., Івашкевич В. Б.** Бухгалтерский учет. М.: Бухгалтерский учет, 2000. 576 с.
2. **Безручук С. Л., Лайчук С. М.** Переваги та недоліки надання послуг з бухгалтерського обліку. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер.: Економічні науки.* 2009. № 1. С. 182–193.
3. **Игнатъева А. В., Максимцов М. М.** Исследование систем управления. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. 157 с.
4. **Кашаев А. Н.** Проблемы учета и анализа экономической эффективности в производственных объединениях. М.: Финансы, 1978. 224 с.
5. **Ковалев В. В., Евстигнеев Е. Н., Соколов В. Я.** Организация бухгалтерского учета на совместных предприятиях. М.: Финансы и статистика, 1991. 160 с.
6. **Кузьмінський А. М., Сопко В. В., Завгородній В. П.** Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Київ: Вища школа, 1993. 223 с.
7. **Мильнер Б. З.** Теория организаций. М.: ИНФРА-М, 1998. 336 с.
8. **Рожельюк В. М.** Організація бухгалтерського обліку діяльності переробних підприємств: монографія. Київ: ННЦ ІАЕ, 2013. 488 с.
9. **Сафарова Е. Ю.** Аутсорсинг учетных процессов. М., 2009. 192 с.
10. **Учитесь управлять/под ред. О. В. Козловой.** М.: Знание, 1974. 192 с.
11. **Холл Р. Х.** Организации: структуры, процессы, результаты. СПб.: Питер, 2001. 512 с.
12. **Шигун М. М.** Нові типи організаційних структур бухгалтерської служби та їх розвиток. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер.: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз.* 2011. Вип. 1. С. 401–410.

REFERENCES

- Bezruchuk, S. L., and Laichuk, S. M. "Perevahy ta nedoliky naddannia posluh z bukhgalterskoho obliku" [Advantages and disadvantages of providing accounting services]. *Visnyk Zhytomirskoho derzhavnogo tekhnolohichnoho universytetu. Ser.: Ekonomichni nauky*, no. 1 (2009): 182-193.
- Bezrukikh, P. S., and Ivashkevich, V. B. *Bukhgalterskiy uchet* [Accounting]. Moscow: Bukhgalterskiy uchet, 2000.
- Ignateva, A. V., and Maksimtov, M. M. *Issledovaniye sistem upravleniya* [Research of control systems]. Moscow: YuNITI-DANA, 2003.

Kashayev, A. N. *Problemy ucheta i analiza ekonomicheskoy effektivnosti v proizvodstvennykh obedineniyakh* [Problems of accounting and analysis of economic efficiency in production associations]. Moscow: Finansy, 1978.

Kholl, R. Kh. *Organizatsii: struktury, protsessy, rezultaty* [Organizations: structures, processes, results]. St. Petersburg: Piter, 2001.

Kovalev, V. V., Yevstigneyev, Ye. N., and Sokolov, V. Ya. *Organizatsiya bukhgalterskogo ucheta na sovmestnykh predpriyatiyakh* [Organization of accounting at joint ventures]. Moscow: Finansy i statistika, 1991.

Kuzminskiy, A. M., Sopko, V. V., and Zavhorodnii, V. P. *Orhanizatsiia bukhgalterskoho obliku, kontroliu i analizu* [Organization of accounting, control and analysis]. Kyiv: Vyshcha shkola, 1993.

Milner, B. Z. *Teoriya organizatsiy* [Theory of organizations]. Moscow: INFRA-M, 1998.

Rozheliuk, V. M. *Orhanizatsiia bukhgalterskoho obliku diialnosti pererobnykh pidpriemstv* [Organization of accounting of activity of processing enterprises]. Kyiv: NNTs IAE, 2013.

Safarova, Ye. Yu. *Autsorsing uchetykh protsessov* [Outsourcing of accounting processes]. Moscow, 2009.

Shyhun, M. M. "Novi typy orhanizatsiinykh struktur bukhgalterskoi sluzhby ta yikh rozvytok" [New types of organizational structures of accounting services and their development]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhgalterskoho obliku, kontroliu i analizu. Ser.: Bukhgalterskiy oblik, kontrol i analiz*, no. 1 (2011): 401-410.

Uchites upravlyat [Learn to manage]. Moscow: Znaniye, 1974.