

*Ляхович Г.І.,**кандидат наук з державного управління, доцент, директор,
Івано-Франківський навчально-науковий інститут менеджменту
Тернопільського національного економічного університету*

КОМПАРАТИВНИЙ АНАЛІЗ НАУКОВИХ ПІДХОДІВ ДО ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО АУТСОРСИНГУ

Анотація. У статті обґрунтовано необхідність оцінки ефективності і доцільності бухгалтерського аутсорсингу і проведено компаративний аналіз наявних підходів до методики проведення такої оцінки. Акцентовано увагу на тому, що наявні методи такої оцінки можна умовно об'єднати у дві групи: схематичні (матричні) та розрахунково-економічні.

Ключові слова: аутсорсинг, бухгалтерський аутсорсинг, матриця аутсорсингу, ефективність аутсорсингу, оцінка.

Постановка проблеми. Швидкий розвиток інформаційних мереж, широка доступність до сучасних комп'ютерних технологій, глобалізація, зростаюча диверсифікація бізнесу, ускладнення бізнес-процесів та інші фактори кардинально впливають на організацію роботи підприємства та, відповідно, диктують необхідність пошуку й упровадження ефективних методів і форм управління його діяльністю, у т. ч. способів організації роботи підрозділів. За таких умов, урахуовуючи реалії сьогодення та потребу підприємств в якісних послугах професійних фахівців за мінімальних витрат, актуальним напрямом адаптації підприємств до мінливого ринкового середовища під час посилення конкуренції, підвищеного комерційного ризику та виникнення кризових ситуацій в економіці країни є застосування аутсорсингу як способу управління, що сприяє оптимізації витрат.

Разом із тим слід зауважити, що в сучасних умовах господарювання для нормального функціонування будь-якої ланки управління необхідно, щоб учасники могли оперативної та обґрунтовано приймати управлінські рішення, правильність та своєчасність яких ґрунтується на використанні достовірної та якісної інформації щодо всіх напрямів діяльності суб'єктів господарювання. При цьому основним джерелом такого інформаційного забезпечення є дані бухгалтерського обліку. Відповідно, прийняття ефективних та обґрунтованих рішень потребує правильної організації бухгалтерського обліку на підприємстві, що актуалізує питання доцільності та ефективності ведення обліку на умовах аутсорсингу.

Фахівці провідних країн світу зазначають, що використання аутсорсингових операцій дає можливість на 30% знизити витрати в процесі господарської діяльності й тим самим збільшити дохідність. Однак на вітчизняному ринку аутсорсингова діяльність недостатньо розвинута. Основною причиною цього є необізнаність менеджерів у питаннях переходу до нового способу ведення бізнесу (з використанням аутсорсингу) та оцінювання його ефективності [1, с. 82–83].

У розвитку зазначеного А.Н. Шеянова звертає увагу на те, що «головним перешкоджаючим фактором розвитку аутсорсингу є відсутність фінансових моделей розрахунку ефективності. Нерідко рішення про виділення активів зі складу компанії керівники приймають без необхідного обґрунтування» [2, с. 12].

Наведене вище переконує про необхідність вивчення та систематизації наявних методів оцінки ефективності застосування бухгалтерського аутсорсингу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аутсорсинг широко застосовується в зарубіжній практиці ведення бізнесу, про що свідчать численні наукові праці Ж.-Л. Бравара, С. Клементса, Дж. Кроса, Р. Моргана, Т. Фрідмана, Дж. Хейвуда, Р. Чапмена та ін. Щодо оцінки ефективності застосування аутсорсингу, то це питання піднімалося у працях таких зарубіжних та вітчизняних науковців, як: Б.О. Анікін, А.В. Боговіз, Ю.М. Грибова, С.В. Давидкін, О.В. Дідух, Т.М. Дубровська, Ю.А. Желінський, М.В. Зеленський, А.Г. Ісавін, О.В. Крупа, А.Х. Курбанов, О.М. Малютіна, І.І. Махумутов, О.І. Микало, Н.К. Мойсеєва, І.О. Москвіна, І.А. Муртазін, І.С. Мухіна, В.А. Плотніков, І.С. Попов, І.Л. Руда, Л.С. Скакун, І.І. Фархутдінов, Д.В. Хлебніков, Л.Т. Хугаєва, Н.М. Шмиголь та ін. Авторами приділяється значна увага доцільності та ефективності використання аутсорсингу в цілому, проте одностайного вирішення так і не надано. Крім того, недостатньо уваги приділено розробленню методики оцінки ефективності саме бухгалтерського аутсорсингу. Зазначені обставини визначають доцільність здійснення компаративного аналізу наукових підходів до оцінки бухгалтерського аутсорсингу.

Мета статті полягає в узагальненні та систематизації наукових підходів до оцінки ефективності аутсорсингу, у т. ч. бухгалтерського, для виявлення найбільш оптимальних.

Виклад основного матеріалу дослідження. «Концепція аутсорсингу зводиться до трьох основних принципів: перший – кожен повинен займатися своєю справою і мати можливість сконцентруватися тільки на ній; другий – рішення супутніх завдань потрібно доручити тому, хто справиться з ними краще; третій – такий розподіл роботи заощаджує кошти замовника і приносить дохід виконавцю» [3].

Загалом, як підкреслює О.В. Дідух, «така форма співпраці, як аутсорсинг, дає можливість зосередитися на виконанні стратегічно важливих функцій організації, уникнути додаткових витрат і збільшити прибутковість завдяки зменшенню кількості виконуваних функцій, скороченню штату співробітників, оптимізації організаційної структури і системи управління, а отже, підвищити конкурентоспроможність підприємства на ринку» [1, с. 82].

«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 лише розрахунок явної економії (за рахунок скорочення споживання ресурсів), а й урахування прихованої економії, яка пов'язана, перш за все, зі скороченням кількості об'єктів управління та контролю. Пози-

тивний ефект може виражатися як у вигляді безпосередньої економії ресурсів на виконання тієї чи іншої функції, так і в підвищенні якості їх виконання» [4, с. 14–16].

Разом із тим Л.Т. Хугаєва наголошує, що «під час розрахунків економічної ефективності аутсорсингу повинна бути забезпечена умова «рівності дій сторін», яка передбачає: врахування всіх прямих супутніх вигід та втрат усіх учасників аутсорсингових процесів, а також якісних змін у суміжних сферах діяльності; аналіз витрат і результатів у різні періоди часу та у зв'язку із цим їхнє приведення до єдиної точки відліку часу; оцінка витрат і результатів аутсорсингу за весь термін його застосування; облік ризику та невизначеностей, що утворюються в процесі аутсорсингу під час розрахунку показників ефективності; багатоваріантність методів розрахунку витрат і результатів на всіх етапах життєвого циклу аутсорсингу» [5, с. 96–97].

Нині існує досить значна кількість як зарубіжних, так і вітчизняних праць, в яких запропоновано різні моделі та методи обґрунтування доцільності застосування аутсорсингу в цілому, що насамперед пов'язано з різними підходами до оцінки ефективності та різноманіттям видів аутсорсингу, для кожного з яких може бути запропоновано індивідуальний розрахунок.

Загалом сучасні методи оцінки доцільності застосування аутсорсингу та його ефективності можна умовно об'єднати у дві групи: схематичні та розрахунково-економічні. Схематичні методи пов'язані з використанням матриць (моделей), алгоритмів та графіків і, насамперед, спрямовані на визначення необхідності та доцільності передачі того чи іншого бізнес-процесу (діяльності, функції) на аутсорсинг. Використання матричного методу для оцінки ефективності використання аутсорсингу досить детально охарактеризовано у працях таких дослідників, як Б.О. Анікін та І.Л. Руда [6]; Ю.М. Грібова та А.В. Боговіз [7]; А.Г. Ісавін та І.І. Фархутдінов [8]; А.Х. Курбанов [3]; І.І. Махумов та І.А. Мургазін [9]; О.І. Микало [10]; Є.В. Митрофанова [11]; Н.К. Мойсеева, О.М. Малютіна та І.О. Москвіна [12]; І.С. Мухіна [13]; Л.С. Скакун [14]; І.С. Попов [15]; Д.В. Хлебніков [16]. Переважаючою є думка, що такий підхід є простим для розуміння та відносно ефективним для використання. Також до переваг таких методів відносять наявність заданої сукупності прийняття рішень. Матриці аутсорсингу переважно призначені для прийняття рішення: «виготовляти» чи «купувати». При цьому основною відмінністю наявних матриць є критерії оцінки бізнес-процесів (функцій).

Компаративний аналіз наукових праць за даною тематикою дав змогу виокремити такі матриці аутсорсингу:

1. Модель аутсорсингу Pricewarehouse Coopers [8; 9]. Прийняття рішення щодо використання аутсорсингу базується на використанні двох факторів: конкурентоспроможності операцій (значення: конкурентна, неконкурентоспроможна) та її стратегічної значимості (значення: стратегічна, нестратегічна). Поєднання цих факторів у матриці дає чотири варіанти рішення щодо передачі бізнес-процесу на сторону: залишити все як є; реорганізація; обговорення (подальший аналіз) та аутсорсинг (рис. 1).

2. Модель McKinsey [13]. Суть моделі полягає у тому, що на деякому полі відкладаються дві осі координат: X – залучення до технологічного ланцюга створення цінностей для споживача (ступінь залучення оцінюється експертами) та Y – рентабельність непрофільних активів (дохідність оцінюється з погляду чистих витрат та внеску в прибуток компанії). На неї повинні

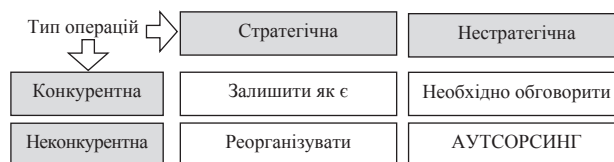


Рис. 1. Модель Pricewarehouse Coopers [8, с. 17; 9, с. 151]

бути рознесені у вигляді точок бізнес-одиниці (підрозділи).

3. Модель BCG (Boston Consulting Group). Вона охоплює п'ять ключових елементів: 1) стратегічний вплив (чи буде створена стратегічна та конкурентна перевага); 2) фінансовий вплив (чи є можливість знизити витрати); 3) бізнес-вплив (чи є можливість підвищення якості, отримання доступу до нових навиків та технологій); 4) бізнес-ризик (які існують ризики під час використання аутсорсингу: стратегічні, ризики країни, репутаційні, операційні); 5) можливість здійснення (якими є доступність необхідних послуг, стабільність ринку аутсорсингу, наявність юридичних обмежень) [11, с. 25; 15, с. 139].

4. Матриця аутсорингу Д.В. Хлебнікова [16] – результат поєднання і розвитку двох інструментів: кращих показників із двофакторного аналізу від McKinsey і Pricewarehouse Coopers та матриці BCG, яка характеризує вплив на бізнес-портфель двох факторів зростання – обсягів продажу і частки ринку.

У рамках даної матриці задано два виміри (фактори): «стратегічна важливість» та «якість компетенцій/робіт/результатів порівняно з конкурентами та ринком взагалі». Об'єкт дослідження, який може бути як окремим виробництвом, так і підрозділом, видом робіт, конкретним спеціалістом (як носій певної компетенції), розмежовується по дев'яти основних квадратах матриці 3x3 (рис. 2).

Як бачимо, у ситуації, коли виконується робота має низьку стратегічну важливість та гіршу якість реалізації порівняно з ринком (поля 7 і 8), автор методики однозначно пропонує використовувати аутсорсинг.

5. Модель IBS [11, с. 25; 13, с. 111; 9, с. 144]. Рішення приймається з використанням матриці, запропонованої консультантом компанії Є.В. Митрофановою. В основі цієї матриці лежать два параметри: фінансовий (по осі X відкладається відношення вартості послуг усередині до вартості аналогічної послуги на ринку за рівнями) та якісна характеристика (вісь Y – оцінка в бальному еквіваленті за рівнями) (рис. 3).

Дана матриця передбачає чотири варіанти вирішення: аутсорсинг (відмова від послуг власних підрозділів і придбання їх на ринку); розвиток (удосконалення бізнес-функцій у бік підвищення якості послуги або зниження її собівартості); розвиток або аутсорсинг (варіант, за якого можливі обидва рішення, що залежать від політики компанії щодо бізнес-функції) та виділення бізнес-функції в окремий бізнес для отримання доходу, оскільки вона є конкурентоспроможною.

На думку Є.В. Митрофанової, «для прийняття обґрунтованого рішення про передачу функції на аутсорсинг необхідно визначити її тип, розрахувати вартісні й якісні параметри і порівняти з аналогічними параметрами послуг, що пропонуються на вільному ринку. При цьому якщо на аутсорсинг передається функція «Бухгалтерський облік», то для порівняння як фінансовий показник можна використовувати вартість однієї години роботи фахівця, а як якісний – кількість ліцензованих фахівців у компанії, наявність спеціальних автоматизованих систем обробки інформації, нарікань із боку податкових органів» [11, с. 28–29].

6. Матриця аутсорсингу Б.О. Анікіна та І.Л. Рудої [6; 9]. Для виявлення бізнес-процесів, які доцільно передати на аутсорсинг, використовується матриця «рівень стратегічної важливості компетенцій – якість компетенцій» (рис. 4).

До першої групи входять процеси, які без будь-яких обмежень можуть бути передані на сторону; до другої – процеси, розвиток яких у майбутньому може забезпечити компанії конкурентні переваги, проте на даний момент вони не мають великого значення для основної діяльності; до третьої – процеси, які є унікальними для цієї компанії і становлять головну відмінність від конкурентів (вони повинні залишатися всередині компанії, а залучення зовнішніх виконавців є ризиковим для її конкурентоспроможності); до четвертої – зрілі бізнес-процеси, по яких подальший розвиток власних компетенцій уже не може принести компанії стратегічних переваг, а також процеси, що мають неповні компетенції або процеси, від яких компанія не може відмовитися повністю через соціально-політичні фактори, проте компенсувати цей недолік можна використанням часткового аутсорсингу. Для груп 1, 2 і 4 науковці пропонують аналізувати економічну ефективність аутсорсингу на основі доданої вартості.

7. Матриця Н.К. Мойсєєвої, О.М. Малютині та І.О. Москвіної. Матриця будується на основі двох факторів: стратегічної важливості і рівня компетентності. Стратегічна важливість визначається кількістю ключових факторів успіху, на які впливає бізнес-процес. Рівень компетентності знаходиться на основі експертного методу і має чотири варіанти рішень: А – високий рівень, В – середній рівень, С – низький рівень, D – незадовільний рівень. Бізнес-процеси, які потрапили до зони високого рівня перетворень, підлягають більш детальному аналізу. Стратегічна значимість передачі бізнес-процесу на аутсорсинг визначається за таких умов: процес не входить у сферу ключових компетенцій компанії – 3 бали; вимоги до якості виконання не такі високі – 2 бали; високий рівень стандартизації – 2 бали; мала взаємозалежність функцій, наявність сумісності ІТ-системи – 1 бал; є можливість поліпшити становище на ринку за рахунок передачі бізнес-процесу на аутсорсинг – 1 бал. Після підсумовування балів приймається рішення про доцільність аутсорсингу. Потім для прийняття остаточного рішення про доцільність аутсорсингу проводиться аналіз бізнес-процесу за основними критеріями: якість виконання; вартісний характер; часу; право виконання [9; 12].

8. Матриця А.Х. Курбанова [3]. У моделі використовуються два фактори: по осі X – індекс доцільності аутсорсингу/інсорсингу, а по осі Y – рівень ефективності системи (рис. 5).

Показник «індекс доцільності аутсорсингу/інсорсингу» є інтегральним показником, який включає вартісні й якісні критерії процесу. Причому найменування таких критеріїв може змінюватися залежно від типу досліджуваного процесу. Матриця містить чотири поля: 1 – прийняття рішення про аутсорсинг є обов'язковою умовою подальшого розвитку компанії для підвищення ефек-

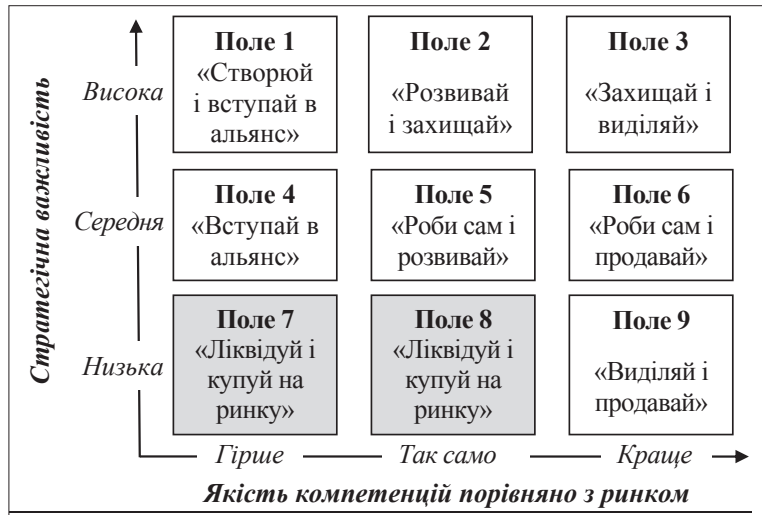


Рис. 2. Модель матриці аутсорсингу Д.В. Хлєбнікова [16; 6, с. 112]

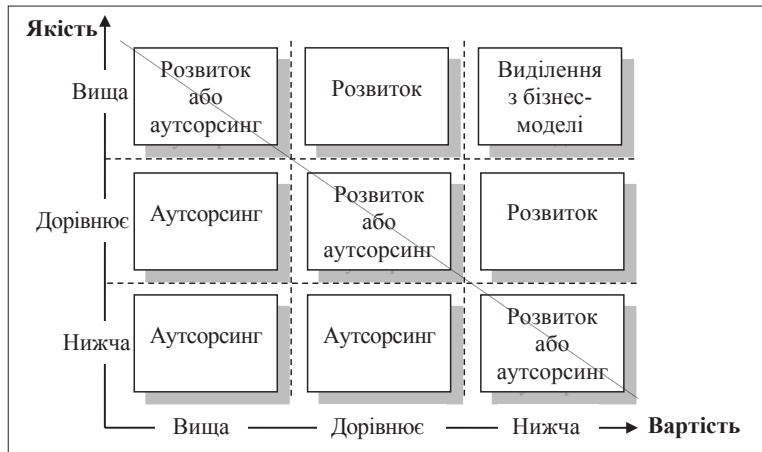


Рис. 3. Матриця аутсорсингу для допоміжних та непрофільних функцій

Джерело: побудовано на основі [11, с. 28; 9, с. 144]

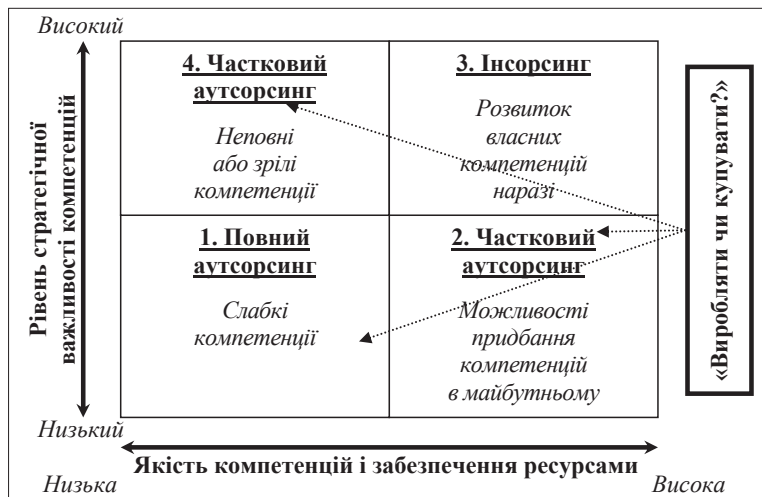


Рис. 4. Оцінка бізнес-процесів за допомогою матриці «рівень – якість компетенцій» [6, с. 116]

тивності системи і поліпшення показників виконання окремих забезпечувальних функцій; 3 – прийняття рішення про інсорсинг, оскільки виконання функцій своїми силами вже забезпе-

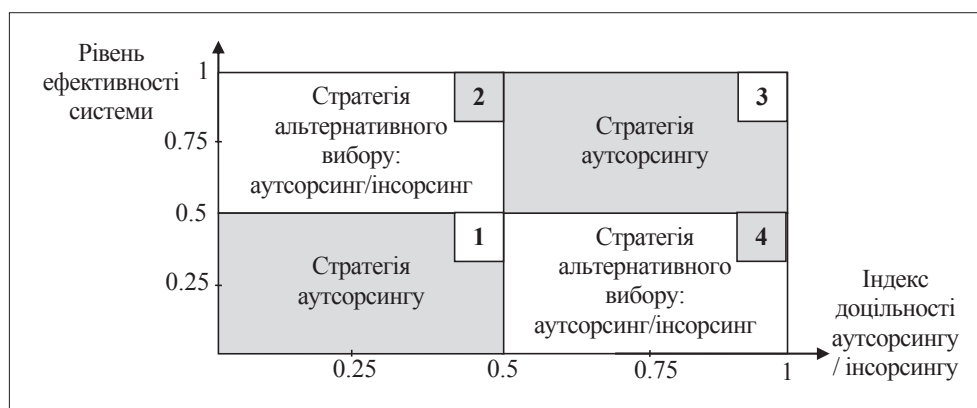


Рис. 5. Матриця доцільності аутсорсингу А.Х. Курбанова [3]

чує високий рівень їх якості та ефективності даної системи у цілому; 2 – рівень ефективності системи вище середнього рівня, проте якість виконання окремих функцій не досягає рівня, що визначається відповідними документами, тому необхідним є порівняння двох альтернативних варіантів аутсорсингу та інсорсингу за показником індексу їх доцільності; 4 – здійснюється зіставлення двох альтернативних варіантів за показником рівня ефективності (функції передаються на аутсорсинг, якщо це не призведе до зменшення індексу доцільності аутсорсингу/інсорсингу і водночас підвищить рівень ефективності системи). Тобто ситуації, які виникають у полях 2 і 4, потребують більш детального аналізу.

9. Матриця доцільності виробничого аутсорсингу А.Г. Ісавніна та І.І. Фархутдінова [8]. Дана матриця формується на основі двох факторів: вісь Y – стратегічна важливість за рівнями (низька/висока), а вісь X – рентабельність продажу за рівнями (низька/висока). Відповідно, координатний простір матриці розподілено на чотири поля: m_{21} – аутсорсинг (компоненти передаються на аутсорсинг через їх низьку стратегічну значимість та рентабельність; m_{12} – інсорсинг (компоненти мають високу стратегічну значимість і рентабельність, тому залишаються всередині підприємства); m_{11} – підвищення рентабельності компонентів (компоненти мають високу стратегічну значимість для підприємства, але низьку рентабельність, тому доцільно провести оптимізацію конструкцій даних компонентів або технологічного процесу); m_{22} – компоненти можуть як залишатися всередині підприємства, так і передаватися в аутсорсинг залежно від політики підприємства.

Для визначення стратегічної важливості того чи іншого компонента продукту авторами запропоновано основні критерії оцінки, рівні балів та їх значення (табл. 1).

За даною таблицею для кожного компонента визначається середнє арифметичне значення балів, яке й показує середній рівень стратегічної важливості компонента для підприємства.

10. Багатокритеріальна матриця аутсорсингу «можливості – загрози» [10]. Запропонована українським науковцем О.І. Микало матриця ґрунтується на визначенні двох комплексних критеріїв: «можливостей» та «загроз» (табл. 2), що охоплюють чотири групи показників, які відображають як зовнішні, так і внутрішні чинники (табл. 3)

Приведення усіх показників та індикаторів до єдиної системи вагових значень здійснюється за дев'ятибальною шкалою, запропованою Т. Сааті [17], після чого визначається індекс узгодженості суджень, який для узгодженої матриці не перевищує значення 0,1. При цьому для визна-

чення вагових коефіцієнтів використовується лише принцип попарних порівнянь.

Розроблена О.І. Микало методика сприяє «зменшенню впливу недоліків, притаманних усім матричним методам, які передбачають похибку дискретизації, не дають змоги виявити латентні оцінки та оцінити велику кількість критеріїв (не відповідає правилу Дж. Міллера 7+2), а також характеризуються явищем компенсації через пряме оцінювання з використанням адитивних операторів. Відповідно, для розрахунку вагових коефіцієнтів критеріїв запропоновано використовувати метод попарних порівнянь за аналогією з методом аналізу ієрархій Т. Сааті – однією з найпоширеніших моделей ухвалення багатокритеріальних рішень, який дає змогу зрозумілим і раціональним способом структурувати складну проблему ухвалення рішень у вигляді ієрархії, порівняти і виконати кількісне оцінювання альтернативних варіантів рішення» [10].

Загалом дослідження наявних «матриць аутсорсингу» показало, що вони вирізняються високою наочністю, легкістю сприйняття та є досить затребуваним методом, проте суттєвими недоліками таких матриць є їх двофакторність, а також високий рівень суб'єктивності під час вибору та визначення рівня впливу критеріїв оцінки. Крім того, матричний метод не завжди дає змогу врахувати специфіку галузі й отримати однозначний висновок щодо необхідності і доцільності аутсорсингу.

Зазначене свідчить про те, що прийняття рішення щодо доцільності застосування аутсорсингу, у т. ч. бухгалтерського, повинне супроводжуватися обґрунтуванням його економічної ефективності або розрахунком економічного ефекту від впровадження даного організаційного інструменту.

Недоліки «матриць аутсорсингу» можна компенсувати застосуванням розрахунково-економічних методів, які передбачають оцінку економічного ефекту та економічної ефективності на основі використання певних математичних розрахунків, зокрема шляхом аналізу відповідних витрат замовника і постачальника аутсорсингових послуг; оцінки результату від виконання певних бізнес-процесів власними силами та на умовах аутсорсингу; порівняння доходів і витрат до та після впровадження аутсорсингу, а також розрахунку комплексного (інтегрального) показника ефективності.

Дослідження розрахунково-економічних методик обґрунтування аутсорсингу показало, що переважно оцінка його ефективності зводиться до зіставлення власних витрат і витрат на аутсорсинг [6; 14; 18; 19; 20].

Зокрема, Н.М. Шмиголь стверджує, що економічна ефективність використання аутсорсингу забезпечується лише тоді,

Таблиця 1

Критерії оцінки стратегічної важливості компонентів продукту за А.Г. Ісавніним та І.І. Фархутдіновим [8, с. 18]

Критерій стратегічної важливості	Бали		
	Низький бал (B1=1)	Середній бал (B2=2)	Високий бал (B3=3)
Важливість для бренду	Компонент здійснює слабкий вплив на бренд	Компонент здійснює середній вплив на бренд	Компонент здійснює сильний вплив на бренд
Перспективи на майбутнє	Компонент виготовлятиметься менше 5 років	Компонент виготовлятиметься від 6 до 14 років	Компонент виготовлятиметься більше 15 років
Ринок аутсорсерів	Кількість аутсорсерів більше 8	Кількість аутсорсерів від 3 до 7	Кількість аутсорсерів менше 2
Значення для кінцевого продукту	Компонент встановлюється лише як опція	Компонент може бути у вигляді додаткового рішення або обов'язковим за деяких варіантів (комплектацій) кінцевого продукту	Компонент є незамінною частиною продукту

Таблиця 2

Багатокритеріальна матриця оцінювання доцільності передавання функцій або бізнес-процесів на аутсорсинг «можливості – загрози» [10]

<i>Можливості, I_{можл}</i>	9	Аутсорсинг	Аутсорсинг	Необхідно обговорювати
	6	Аутсорсинг	Необхідно обговорювати	Залишити
	3	Необхідно обговорювати	Залишити	Залишити
<i>Загрози, I_{згр}</i>		3	6	9

Таблиця 3

Критерії оцінювання доцільності передавання функцій та/або бізнес-процесів на аутсорсинг за О.І. Микало

Групи показників			
Ринкові	Управлінські	Фінансово-економічні	Виробничо-технологічні
Критерій «можливості»			
Здобуття конкурентної переваги	Диверсифікація ризиків; доступ до ресурсів; підвищення гнучкості управління; концентрація на ключових компетенціях	Зниження собівартості продукції; збільшення оборотності активів	Доступ до новітніх технологій; підвищення якості продукції; збільшення обсягів виробництва
Критерій «загрози»			
Відсутність компетентних постачальників аутсорсингових послуг	Можливість витоку комерційної інформації; втрата контролю над власними ресурсами; відсутність контролю роботи аутсорсера; стратегічна важливість функції або бізнес-процесу	Витрати від переходу на аутсорсинг; витрати на повернення функції або бізнес-процесу в компанію; підвищення ціни на аутсорсингові послуги	Обмеження технологічної гнучкості; зниження продуктивності власного персоналу

якщо повні витрати виробника на залучення аутсорсингу не перевищують його витрат на реалізацію цього бізнес-процесу власними силами. Якщо ж така умова не виконується, то бізнес-процес краще виконувати власними силами [20, с. 194].

Б.О. Анікін та І.Л. Руда [6] пропонують для оцінки власних витрат використовувати лише ті витрати, які зникають під час використання аутсорсингу. Якщо витрати власного виробництва менші за витрати на придбання послуг аутсорсера, то використання аутсорсингу економічно обґрунтовано, в іншому разі – недоцільно, тому що не призведе до скорочення витрат.

Поряд із цим для обґрунтування доцільності застосування аутсорсингу багатьма дослідниками і практиками використовується класичний підхід до оцінки ефективності, який передбачає співвідношення між ефектом і понесеними витратами (використаними ресурсами) в різних формах.

Проф. П. Мастіков зазначає, що економічний ефект «є економією робочого часу і природних ресурсів, яка виникає під час виробництва продуктів у результаті проведення певних

заходів» [21, с. 9]. Суттю поняття «економічний ефект» для рацпропозиції є «економія», що знаходиться в його основі [22].

У довідковій літературі під економічним ефектом розуміють «результат економічної діяльності, який зазвичай вимірюється різницею між грошовим доходом від діяльності та грошовими витратами для його отримання» [23, с. 862; 24, с. 397].

З огляду на зазначене та враховуючи специфіку ведення бухгалтерського обліку, вважаємо, що економічний ефект від використання бухгалтерського аутсорсингу буде виражатися в економії витрат, отриманої від залучення зовнішніх виконавців для ведення бухгалтерського обліку та розрахованої як різниця між витратами на ведення бухгалтерського обліку власними силами та витратами на ведення бухгалтерського обліку зовнішнім суб'єктом.

Продовжуючи далі розгляд питання, слід указати, що низка науковців пропонує оцінювати ефективність аутсорсингу шляхом визначення узагальнених показників ефективності виробничо-господарської діяльності підприємства до і після його впровадження [1; 5; 25].

Так, Л.Т. Хугасва [5, с. 96] зазначає, що у цілому аутсорсинг для підприємства економічно вигідний, якщо дотримуються умови:

$$(ЗФПІ + ЗА) < ЗФП0; \quad (1)$$

$$ЄУПІ > ЄУП0, \quad (2)$$

де $ЄУП0$ і $ЄУПІ$ – ефективність управління підприємством відповідно до і після аутсорсингу; $ЗФП0$ і $ЗФПІ$ – загальні витрати підприємства на виконання функцій відповідно до і після до впровадження аутсорсингу; $ЗА$ – додаткові витрати підприємства на отримання послуг від фірми-аутсорсера.

О.В. Дідух [1] та О.В. Крупа [25] пропонують здійснювати оцінку ефективності застосування аутсорсингу шляхом визначення системи аналітичних показників до і після його впровадження. При цьому кожен з авторів наводить власний перелік абсолютних та відносних показників, що дають змогу здійснити оцінку ефективності використання трудових ресурсів, основних фондів чи фінансових ресурсів, а також інших складників, які формують економічний потенціал підприємства і беруть участь у процесі аутсорсингу.

Цікавим є підхід польського науковця Ю.А. Желінського [26, с. 172], який вважає, що для оцінювання ефективності аутсорсингу достатньо здійснити аналіз доходів і витрат організації. Відповідно, результатом аутсорсингу може бути: а) зниження витрат; б) зростання доходів; в) зростання доходів і зниження витрат. У такому разі різниця між загальними доходами й витратами після впровадження аутсорсингу має бути більшою від різниці загальних доходів і витрат перед його впровадженням.

Також заслуговує на увагу методика аналізу аутсорсингових відносин, запропонована А.Х. Курбановим [3], яка передбачає обчислення чотирьох видів критеріїв (критерій своєчасності надання послуг за договором аутсорсингу; критерій відповідності обсягів наданих послуг; критерій якості обслуговування споживачів; критерій економічності надання послуг) із подальшим розрахунком на їх основі інтегрального значення ефективності аутсорсингу. Рівень результативності аутсорсингового процесу оцінюється на основі модифікованої шкали Харрінгтона: 0,80–1,00 – дуже високий рівень; 0,63–0,80 – високий рівень; 0,37–0,63 – середній рівень; 0,20–0,37 – низький рівень; 0,00–0,20 – дуже низький рівень. Проте вважаємо вагомим недоліком даного методу суб'єктивний характер оцінки критеріїв.

Досить складним, але математично обґрунтованим є підхід Є.В. Давидкіна та Д.М. Назарова [18], які пропонують для оцінки економічної ефективності передачі бізнес-процесів на аутсорсинг, у т. ч. бухгалтерського обліку, використовувати математичний апарат теорії нечітких множин, зокрема трапецевидні або трикутні нечіткі числа, оскільки вони дають змогу врахувати невизначеність і стохастичний складник процесу, що моделюється.

Таким чином, використання розрахунково-економічних методик передусім дає змогу у вартісному вираженні порівнювати різні варіанти організації ведення бухгалтерського обліку, а також моделювати різні сценарії і, відповідно, мінімізувати людський фактор під час розрахунків. Разом із тим такі методи не враховують стратегічних і якісних аспектів, важливість для бізнесу бізнес-процесу, що передається, позиціонування компанії на ринку тощо.

Із цього приводу О.В. Дідух зазначає, що «аналіз ефективності аутсорсингу необхідно здійснювати на основі як кількісних, так і якісних параметрів. За допомогою якісних параметрів можна оцінити, наскільки поліпшилася діяльність підприєм-

ства з погляду якісного складника його функціонування, що впливає на збільшення попиту споживачів і прибутковості підприємства». При цьому до якісних показників науковець відносить: «поліпшення технологічної оснащеності виробничого процесу; зростання частки інноваційної продукції; зменшення частки браку на виробництві; поліпшення якості наданих послуг чи виробленої продукції, а також її складових елементів; поліпшення діяльності за рахунок оптимізації організаційної структури, процесу виробництва тощо» [1, с. 84–85].

Л.С. Скакун [14] також наголошує про необхідність комплексної оцінки ефективності використання бухгалтерського аутсорсингу, тобто з урахуванням не лише кількісних, а й якісних показників, таких як: інформативність, безпомилковість реєстрації, достовірність підсумкового узагальнення, мінімізація ризиків.

Аналіз наявних методів прийняття рішень про ефективність переходу на аутсорсинг показав, що використання лише схематичних або лише розрахунково-економічних методів не дає змоги провести комплексну оцінку ефективності бухгалтерського аутсорсингу та прийняти максимально якісне рішення, тому вважаємо, що під час визначення економічної ефективності бухгалтерського аутсорсингу необхідно використовувати методику розрахунку, в основі якої лежить поєднання матричного підходу, якісних критеріїв та визначення економічної ефективності. Зокрема, матриця ефективності бухгалтерського аутсорсингу повинна формуватися на основі кількісного критерію «рентабельність бухгалтерського аутсорсингу» (розраховується як співвідношення економії, отриманої від використання послуг зовнішніх виконавців, та витрат, понесених для її отримання) та комплексу якісних критеріїв «індекс доцільності бухгалтерського аутсорсингу» (інтегрований показник, який включає такі якісні критерії: рівень інформаційного ризику; налагодження безперервних інформаційних потоків для прийняття управлінських рішень; достовірність звітної документації; своєчасне надання звітної документації; відсутність штрафних санкцій).

Якщо показник рентабельності бухгалтерського аутсорсингу менше нуля, то ведення бухгалтерського обліку доцільніше забезпечити власними силами; якщо рентабельність більше нуля, то тоді бухгалтерський облік необхідно віддати на аутсорсинг; якщо ж рентабельність дорівнює нулю, то доцільність ведення бухгалтерського обліку на умовах аутсорсингу визначатиметься на основі якісної оцінки, тобто індексу доцільності бухгалтерського аутсорсингу. Своєю чергою, розрахунок індексу доцільності бухгалтерського аутсорсингу слід здійснювати з використанням методу експертних оцінок шляхом установлення бальних значень фактичної експертної оцінки та обчислення її середнього значення.

Використання запропонованого методичного підходу до оцінки ефективності застосування бухгалтерського аутсорсингу дає змогу комплексно визначити доцільність та економічну ефективність використання такого способу організації ведення бухгалтерського обліку.

Висновки. Ключовим критерієм прийняття рішення щодо бухгалтерського аутсорсингу виступає оцінка ефективності використання даного інструменту, яку потрібно здійснювати комплексно, враховуючи не лише порівняння власних витрат із вартістю пропозиції аутсорсингу, а й наявність стратегічних і конкурентних переваг на кожному з етапів реалізації бухгалтерського аутсорсингу, а також можливі ризики під час його використання (стратегічні, операційні, інвестиційні тощо).

Постійний моніторинг ефективності використання аутсорсингу як способу організації ведення бухгалтерського обліку дасть змогу вчасно відмовитися від аутсорсингу, якщо витрати, пов'язані з оплатою послуг аутсорсера, перевищуватимуть суму економії, пов'язану з відмовою від даної функції.

Література:

- Дідух О.В. Аналіз ефективності використання аутсорсингу у господарській діяльності підприємств. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: спеціальний випуск Інституту підприємництва та перспективних технологій. 2012. № 739. С. 82–87.
- Шеянова А.Н. Аутсорсинг как форма хозяйственных взаимоотношений: автореф. дис. ... к.э.н.: 08.00.05. Самара, 2006. 22 с.
- Курбанов А.Х. Методика оценки целесообразности использования аутсорсинга. Современные проблемы науки и образования. 2012. № 1. 231 с.
- Демчева Е.А. Научно-технический аутсорсинг как инструмент управления развитием химических предприятий: автореф. дис. ... к.э.н.: 08.00.05. М., 2008. 24 с.
- Хугаева Л.Т. Эффективность аутсорсинга на предприятии. TERRA ECONOMICUS. 2011. Т. 9. № 2. Ч. 2. С. 96–98.
- Аникин Б.А., Рудая И.А. Аутсорсинг и аутстаффинг: высокие технологии менеджмента: учеб. пособ. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Инфра-М, 2017. 332 с.
- Грибова Ю.Н., Боговиз А.В. Аутсорсинг как фактор повышения эффективности деятельности промышленных предприятий. Вестник Алтайской академии экономики и права. 2010. № 3. С. 45–48.
- Исавнин А.Г., Фархутдинов И.И. Метод оценки целесообразности применения производственного аутсорсинга. Региональная экономика: теория и практика. 2013. № 4. С. 16–20.
- Методы и модели аутсорсинга / И.И. Махмутов, И.А. Муртазин, А.Н. Карамышев. Социально-экономические и технические системы: исследование проектирование, оптимизация. 2015. Т. 1. № 1(64). С. 133–157.
- Микало О.І. Матричний метод оцінювання доцільності застосування аутсорсингу промисловими підприємствами. Ефективна економіка. 2014. № 6. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3132/>
- Митрофанова Е.В. Как оптимизировать бизнес-модель компании/ Финансовый директор. 2005. № 7–8. С. 25–32.
- Аутсорсинг в развитии делового партнерства / Н.К. Моисеева, О.Н. Малютина, И.А. Москвина; под ред. Н.К. Моисеевой. М.: Финансы и статистика, 2012. 240 с.
- Мухина И.С. Анализ существующих подходов к оценке эффективности использования аутсорсинга. Корпоративное управление. 2008. № 6. С. 111–115.
- Скакун Л.С. Бухгалтерський облік в умовах аутсорсингу: дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04. Житомир, 2010. 335 с.
- Попов И.С. Аутсорсинг в управлении бизнес-функциями предприятия. Вестник Академии. 2012. № 4. С. 138–139.
- Хлебников Д. Аутсорсинг как инструмент снижения затрат и оптимизации бизнес-системы. URL: http://www.iteam.ru/publications/strategy/section_16/article_222/.
- Саати Т. Принятие решений. Методы анализа иерархий; пер. с англ. Р.Г. Вачнадзе. М.: Радио и связь. 1983. 316 с.
- Давыдкин Е.В., Назаров Д.М. Оценка эффективности передачи бизнес-процесса на аутсорсинг. Известия Уральского государственного экономического университета. 2011. № 4. С. 62–69.
- Дубровская Т.Н. Эффективность работы предприятий на условиях аутсорсинга. Вестник МГСУ. 2016. № 4. С. 108–118.
- Шмиголь Н.М. Аутсорсинг як метод оптимізації суб'єкта господарювання. Держава та регіони. Економіка і підприємництво. 2010. № 4. С. 194–197.
- Мастиков П. Икономически эффект и икономическа ефективност в селското стопанство. София: Земиздат, 1960.
- Науменко П., Крахмальова Т. Патент як інструмент захисту результатів інноваційної діяльності підприємства. Юридичний журнал. 2004. № 4.
- Борисов А.Б. Большой экономический словарь. М.: Книжный мир, 2001. 895 с.
- Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева; 5-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2007. 495 с.
- Крупа О.В. Система оцінки ефективності аутсорсингу допоміжних бізнес-процесів промислових підприємств. Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. 2014. № 5 (1). С. 27–30.
- Żeliński J.A. Outsourcing doradstwa podatkowego i rachunkowości w małej firmie. Warszawa: ABC a Walters Kluwer Business, 2008. – 227 s.

Ляхович Г.И. Компаративный анализ научных подходов к оценке эффективности бухгалтерского аутсорсинга

Аннотация. В статье обоснована необходимость оценки эффективности и целесообразности бухгалтерского аутсорсинга, а также проведен компаративный анализ существующих подходов к методике такой оценки. Акцентировано внимание на том, что существующие методы оценки целесообразности применения аутсорсинга и его эффективности можно условно объединить в две группы: схематические (матричные) и расчетно-экономические.

Ключевые слова: аутсорсинг, бухгалтерский аутсорсинг, матрица аутсорсинга, эффективность аутсорсинга, оценка.

Lyakhovych G.I. The comparative analysis of scientific approaches to the assessment of the accounting outsourcing effectiveness

Summary. The need for an assessment of the economic efficiency of accounting outsourcing is substantiated in the article. A comparative analysis of existing approaches to the methodology for carrying out such an assessment is done. The author emphasizes the fact that modern methods of assessing the feasibility of using outsourcing and its efficiency can be conventionally united into two groups: schematic (matrix) and computational-economic.

Keywords: outsourcing, accounting outsourcing, outsourcing matrix, efficiency of outsourcing, assessment.