

МАТРИЧНІ МЕТОДИ В ОЦІНЦІ ДОЦІЛЬНОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО АУТСОРСИНГУ

©2021 ІВАНЕНКО В. О., ЛАЙЧУК С. М.

УДК 657

JEL: M41

Іваненко В. О., Лайчук С. М. Матричні методи в оцінці доцільності бухгалтерського аутсорсингу

Прийняття рішення про перехід на аутсорсинг має передувати ретельне обґрунтування його доцільності та ефективності. Існування безлічі моделей і методів обґрунтування доцільності застосування аутсорсингу пов'язано насамперед з різними підходами до оцінки ефективності та різноманіттям видів аутсорсингу, для кожного з яких може бути запропоновано індивідуальний розрахунок. Одним із затребуваних аналітичних інструментів попередньої оцінки аутсорсингу визначено застосування матричного методу, за допомогою якого розглянуто найбільш поширені «матриці аутсорсингу» (матриці BCG, McKinsey, «Pricewarehouse Coopers», Д. Хлебнікова, А. Х. Курбанова, IBS, Б. О. Анікіна та І. Л. Рудої, А. Г. Ісавніна та І. І. Фархутдінова, Н. К. Моїсєєвої, О. М. Малютіної та І. О. Москвіної) та підтверджено, що основною відмінністю існуючих матриць між собою є критерії оцінки бізнес-процесів (функцій). Розроблено матрицю стратегічних заходів щодо бухгалтерського аутсорсингу, у якій проаналізовано внутрішнє та зовнішнє середовище з позиції сильних і слабких сторін підприємства, його можливостей та очікуваних загроз. Можливості та загрози зумовлені зовнішніми (неконтрольованими або слабо контрольованими) факторами, а сильні та слабкі сторони – внутрішніми (контрольованими) факторами. Підкреслено, що SWOT-аналіз є дієвим інструментом ділового співробітництва та способом оптимізації діяльності підприємства. Доведено, що основна мета SWOT-аналізу аутсорсингу бухгалтерських послуг полягає у визначенні поточної ситуації, перспектив і подальшої найкращої поведінкової стратегії щодо ведення бухгалтерського обліку власними силами чи його делегування зовнішнім виконавцям. Перспективами подальших досліджень є вивчення та оцінка ризиків, які виникають при проведенні аутсорсингової діяльності.

Ключові слова: аутсорсинг, бухгалтерський аутсорсинг, матриця аутсорсингу, ефективність аутсорсингу, SWOT-аналіз.

DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2021-2-223-232>

Рис.: 5. **Табл.:** 2. **Бібл.:** 21.

Іваненко Валентина Олександрівна – кандидат економічних наук, доцент, Міжнародна академія сертифікації бухгалтерів і аудиторів (вул. Малопідвальна, 10, Київ, 01001, Україна)

E-mail: ivanenko2112@gmail.com

ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-2231-8485>

Scopus Author ID: <https://www.scopus.com/authid/detail.uri?authorId=57216650856>

Лайчук Світлана Михайлівна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку, Державний університет «Житомирська політехніка» (вул. Чуднівська, 103, Житомир, 10005, Україна)

E-mail: laychuksm@gmail.com

ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-7939-1195>

Researcher ID: <https://publons.com/researcher/3093982/svitlana-laichuk/>

Scopus Author ID: 85083508934

UDC 657

JEL: M41

Ivanenko V. O., Laichuk S. M. Matrix Methods in Assessing the Feasibility of Accounting Outsourcing

The decision to outsource should be preceded by a thorough substantiation for its feasibility and efficiency. The existence of many models and methods for substantiating the feasibility of outsourcing is primarily associated with different approaches to evaluating the efficiency and with variety of types of outsourcing, as for each type an individual calculation may be offered. As one of the most popular analytical instruments for preliminary outsourcing evaluation is defined the use of matrix method, by means of which the most common «outsourcing matrices» are considered (McKinsey's BCG matrices, «Pricewarehouse Coopers», D. Khlebnikov, A. Kh. Kurbanov, IBS, B. O. Anikin and I. L. Ruda, A. H. Isavnin and I. I. Farkhutdynov, N. K. Moiseeva, O. M. Malyutina and I. O. Moskovina) and it is justified that the main difference between the existing matrices is the criteria for evaluating business processes (functions). A matrix of strategic measures on accounting outsourcing has been developed, which analyzes the internal and external environment from the point of view of the strengths and weaknesses of the enterprise, its capabilities and expected threats. Opportunities and threats are caused by the external (uncontrolled or poorly controlled) factors, while strengths and weaknesses – by the internal (controlled) factors. It is emphasized that SWOT analysis is an effective instrument for business cooperation and a way to optimize activities of enterprise. It is proved that the main purpose of SWOT analysis of outsourcing of accounting services is to determine the current situation, prospects and the further best behavioral strategy for accounting on one's own or delegation of accounting to external executors. Prospects for further research are study and assessment of risks that arise when carrying out outsourcing activities.

Keywords: outsourcing, accounting outsourcing, outsourcing matrix, outsourcing efficiency, SWOT analysis.

Fig.: 5. **Tabl.:** 2. **Bibl.:** 21.

Ivanenko Valentyna O. – PhD (Economics), Associate Professor, International Academy of Certification of Accountants and Auditors (10 Malopidvalna Str., Kyiv, 01001, Ukraine)

E-mail: ivanenko2112@gmail.com

ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-2231-8485>

Scopus Author ID: <https://www.scopus.com/authid/detail.uri?authorId=57216650856>

Laichuk Svitlana M. – PhD (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Information Systems in Management and Accounting, Zhytomyr Polytechnic State University (103 Chudnivska Str., Zhytomyr, 10005, Ukraine)

E-mail: laychuksm@gmail.com

ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-7939-1195>

Researcher ID: <https://publons.com/researcher/3093982/svitlana-laichuk/>

Scopus Author ID: 85083508934

Ураховуючи сучасні потреби в якісних послугах професійних фахівців при мінімальних витратах, актуальним напрямом адаптації підприємств до мінливого ринкового середовища при посиленні конкуренції, підвищеному комерційному ризику та виникненні кризових ситуацій в економіці країни є застосування аутсорсингу як способу управління, що сприяє оптимізації витрат.

Фахівці провідних країн світу зазначають, що використання аутсорсингових операцій дає можливість на 30% знизити витрати у процесі господарської діяльності й тим самим збільшити дохідність. Однак на вітчизняному ринку аутсорсингова діяльність недостатньо розвинута. Основною причиною цього є необхідність менеджерів у питаннях переходу до нового способу ведення бізнесу (з використанням аутсорсингу) та оцінювання його ефективності [5, с. 82–83].

Існуючі методики оцінки ефективності аутсорсингу включають в себе оцінку витрат на виконання процесу до впровадження аутсорсингу та після. Різноманітність методик пояснюється різними підходами до оцінки та видом аутсорсингу, для якого ведеться розрахунок.

Аутсорсинг широко застосовується в зарубіжній практиці ведення бізнесу, про що свідчать численні наукові праці, серед яких варто відмітити роботи Ж.-Л. Бравара, С. Клементса, Дж. Кроса, Р. Моргана, Т. Фрідмана, Дж. Хейвуда, Р. Чапмена та ін. Також вагомий внесок у формування різноманітних теоретичних та організаційно-методичних аспектів аутсорсингу здійснили вітчизняні вчені та науковці: Т. А. Ващенко, К. О. Горова, О. В. Дідух, А. Г. Загородній, Д. Р. Зоїдзе, Т. В. Коваленко, О. В. Крупа, Г. І. Ляхович, А. С. Скакун, В. Ю. Фролова, А. С. Шатковська, В. Г. Швець та багато інших.

Значна увага в науковій літературі також приділяється доцільності та ефективності використання аутсорсингу в цілому, проте одностайного вирішення так і не надано. До того ж, недостатньо уваги авторами приділено розробці методики оцінки доцільності застосування саме бухгалтерського аутсорсингу, зокрема за допомогою матричного підходу.

У світовій практиці аутсорсинг вважається ефективним інструментом ділового співробітництва та феноменом ХХ ст. Бурхливий розвиток аутсорсингу розпочався ще в 1980-х роках минулого століття, і на сьогодні у світі налічується понад 7500 аутсорсингових центрів. Зокрема, у Європі розташовано понад 26% світових аутсорсингових центрів, у США – 22,2%, у Філіппінах – 6,9%, в Індії – 6,6%. Своєю чергою, переконливим лідером у європейському сегменті є Польща – 392 аутсорсингових центри, на другому місці – Іспанія (370 центрів), на третьому – Велика Британія (360 центрів) і на четвертому місці – Німеччина (193 центри) [14].

А. Х. Курбанов та В. О. Плотников цілком обґрунтовано відзначають, що «концепція аутсорсингу

зводиться до трьох основних принципів: перший – кожен повинен займатися своєю справою та мати можливість сконцентруватися тільки на ній. Другий – рішення супутніх завдань потрібно доручити тому, хто впорається з ними краще. Третій – такий розподіл роботи заощаджує кошти замовника та приносить дохід виконавцю» [8].

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 та системи управління, а отже, підвищити конкурентоспроможність підприємства на ринку» [5, с. 82].

Разом із тим, І. В. Бойчук вказує, що при визначенні причин використання аутсорсингу розрізняють необхідний і альтернативний варіанти, відмінність між якими полягає в тому, що в першому випадку підприємство не має власних потужностей і досвіду проведення певних процесів, а в другому – вимушене відмовитися від виконання окремих функцій чи видів робіт силами власного персоналу з урахуванням низької їх ефективності [3, с. 175].

Сучасна практика управління свідчить про те, що всі сфери діяльності підприємства доступні для застосування аутсорсингу. Згідно з проведеними дослідженнями [6, с. 276] в Україні частіше на аутсорсинг передають: ІТ-послуги (40,5%), логістику (35,1%), ресурсне забезпечення виробничих процесів (27%), маркетингові послуги (21,6%), рекрутмент (18,9%), бухгалтерський облік (13,5%), розрахунок заробітних плат (13,5%), обробку та систематизацію інформації (8,1%), аутсорсинг медичних представників (8,1%), облік кадрів і кадровий супровід (5,4%), адміністративні функції (2,7%). Вочевидь, тотальний брак часу при розробці управлінських рішень і потреба в кваліфікованих фахівцях обумовлюють необхідність «делегування» окремих бізнес-процесів зовнішнім виконавцям, у т. ч. і ведення бухгалтерського обліку.

Протягом останніх років в Україні залучення фахівців до ведення бухгалтерського обліку на умовах аутсорсингу набуло значної популярності, особливо в містах, наближених до столичного регіону. Така тенденція зумовлена різницею в заробітній платі в регіонах і в столиці, стрімким розвитком сучасних інформаційно-комп'ютерних технологій, зростанням цін на бухгалтерське програмне та технічне забезпечення, а також неможливістю окремих підприємств оплачувати роботу кваліфікованих облікових працівників. За таких умов, враховуючи можливі переваги та недоліки, все частіше керівництво підприємств розглядає можливість передачі окремих функцій ведення бухгалтерського обліку стороннім суб'єктам [9, с. 19].

За даними опитування Accenture, більше половини керівників, які передали на аутсорсинг одну з бухгалтерських і фінансових функцій, вважають, що це покращує прозорість інформації та підвищує контроль. Це приводить до того, що аутсорсинг може розглядатися як сигнал якості бухгалтерської інформації [17].

Моніторинг пропозицій вітчизняних підприємств, які надають послуги з бухгалтерського аутсорсингу, дозволяє зробити висновки, що основними формами взаємодії між виконавцем і замовником є:

- ✦ комплексне обліково-аналітичне забезпечення всієї діяльності підприємства;
- ✦ надання послуг з організації бухгалтерського обліку;
- ✦ ведення обліку лише окремих операцій або об'єктів;
- ✦ виконання обов'язків головного бухгалтера підприємства;
- ✦ складання та подання звітності тощо.

Визначення переліку функцій (завдань), які можуть передаватися на аутсорсинг, повинно базуватися на детальному аналізі потреб підприємства, можливостях аутсорсера та зіставленні цих даних. Загалом, слід сказати, що керівництво компанії повинно визначитися з межами співпраці, тобто виокремити завдання бухгалтерського обліку, які:

- 1) можуть бути повністю передані на аутсорсинг;
- 2) повинні виконуватися у співпраці сторін;
- 3) є винятковою прерогативою самого підприємства.

Досвід українських і зарубіжних компаній показує, що аутсорсинг бухгалтерського обліку насамперед застосовується з метою зниження вартості та/або підвищення якості облікових робіт. Перший варіант розглядається, коли зовнішні компанії здатні виконати певні бухгалтерські функції з меншими витратами порівняно з їх виконанням силами власного персоналу. Другий випадок передбачає відсутність необхідного досвіду та можливостей у підприємства, тому залучаються виконавці, здатні зробити відповідні роботи з більш високою якістю.

З досліджених наукових джерел і за результатами моніторингу ринку бухгалтерського аутсорсингу стає зрозумілим, що найбільш доцільним вважається залучення аутсорсингових компаній для ведення бухгалтерського обліку діяльності малих і середніх підприємств [19].

Австралійські дослідники Graham Ray та Philip A. Nesk з цього приводу зауважують, що «аутсорсинг фінансових і бухгалтерських функцій малих підприємств може полегшити тягар необхідності завжди бути в курсі частих змін у податкових кодексах і правилах бухгалтерського обліку, а також сприяє підвищенню рівня інформаційної прозорості, контролю та чіткості звітування» [21].

Зрозуміло, що поряд з перевагами бухгалтерського аутсорсингу існує ряд недоліків, що значно стримує масштаби його використання. До суттєвих недоліків ведення бухгалтерського обліку на умовах аутсорсингу насамперед відносять:

- ✦ імовірність порушення (втрати) конфіденційності інформації;
- ✦ ризик отримання неякісних послуг (низький професіоналізм фахівців аутсорсингової фірми);
- ✦ неможливість прямих вказівок як у випадку з власними підрозділами;
- ✦ ментальні бар'єри вітчизняного ринку;
- ✦ недостатній рівень уваги до замовника через велику кількість інших клієнтів;
- ✦ необхідність діяти в межах укладеного договору тощо.

Незважаючи на те, що практика аутсорсингу досить популярна в діловому світі, проте не існує єдиного стандарту переходу на подібну систему співробітництва, навіть у прогресуючих у даній сфері зарубіжних країнах. У кожній окремій ситуації визначаються особливості взаємодії, що відбуваються залежно від потреб підприємства-замовника та його вимог до аутсорсера, а також від тих форм діяльності, які планується передати в зовнішнє керування. При цьому важливо враховувати, що система співпраці в межах аутсорсингової взаємодії включає в себе і ризики [3, с. 175].

Вочевидь, прийняттю рішення про перехід на аутсорсинг має передувати ретельне обґрунтування його доцільності та ефективності. У сучасній науковій літературі можна зустріти безліч моделей і методів обґрунтування доцільності застосування аутсорсингу, що насамперед пов'язано з різними підходами до оцінки ефективності та різноманіттям видів аутсорсингу, для кожного з яких може бути запропоновано індивідуальний розрахунок.

Сьогодні одним із найпоширеніших і затребуваних аналітичних інструментів попередньої оцінки аутсорсингу є застосування матричного методу, який насамперед спрямований на визначення в цілому необхідності та доцільності передачі того чи іншого бізнес-процесу (діяльності, функції) на аутсорсинг. Переважаючою є думка, що такий підхід є простим для розуміння та відносно ефективним для використання. Загалом «матриці аутсорсингу» застосовують для прийняття рішення: «виготовляти» чи «купувати». Основною відмінністю існуючих матриць між собою є критерії оцінки бізнес-процесів (функцій). Розглянемо найбільш поширені «матриці аутсорсингу».

1. *Матриця BCG (Boston Consulting Group)* [11, с. 25] включає п'ять базових елементів: 1) стратегічний вплив (чи буде створено стратегічну та конкурентну перевагу); 2) фінансовий вплив (чи є можливість знизити витрати); 3) бізнес-вплив (чи є можливість підвищення якості, отримання доступу до

нових навичок і технологій); 4) бізнес-ризик (які існують ризики при використанні аутсорсингу: стратегічні, ризики країни, репутаційні, операційні); 5) можливість здійснення (якими є доступність необхідних послуг, стабільність ринку аутсорсингу, наявність юридичних обмежень).

2. *Матриця McKinsey* [13] передбачає побудову певного поля, на якому відкладаються дві осі координат: X – залучення до технологічного ланцюга створення цінностей для споживача (ступінь залучення оцінюється експертами) та Y – рентабельність непрофільних активів дохідності (оцінюється з точки зору чистих витрат і вкладу в прибуток компанії). На цьому полі розміщуються у вигляді точок бізнес-одиниці (підрозділи).

3. *Матриця PricewaterhouseCoopers* [10] базується на тому, що прийняття рішення щодо використання аутсорсингу здійснюється за рахунок використання двох чинників: конкурентоспроможності операцій (значення: конкурентна, неконкурентоспроможна) та її стратегічної значущості (значення: стратегічна, нестратегічна). Поєднання зазначених факторів формує чотири варіанти рішення щодо передачі бізнес-процесу на сторону: залишити все як є; реорганізація; обговорення (подальший аналіз) та аутсорсинг (рис. 1).

4. *Матриця аутсорсинга Д. Хлебнікова* [13, с. 113; 15] є результатом творчого розвитку та комбінації

моделей McKinsey та PricewaterhouseCoopers з матрицею BCG. У межах даної матриці задано два 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 3×3 (рис. 2).

Вочевидь, автор методики однозначно пропонує використовувати аутсорсинг, якщо виконувана робота має низьку стратегічну важливість і гіршу якість реалізації порівняно з ринком (поля 7 і 8).

5. *Матриця А. Х. Курбанова* [8] базується на використанні таких двох факторів, як індекс доцільності аутсорсингу/інсорсингу та рівень ефективності системи (рис. 3).

Координатний простір матриці поділено на чотири поля: **поле 1** – прийняття рішення про аутсорсинг є обов'язковою умовою подальшого розвитку компанії для підвищення ефективності системи та поліпшення показників виконання окремих забезпечувальних функцій; **поле 3** – прийняття рішення про інсорсинг, оскільки виконання функцій своїми силами вже забезпечує високий рівень їх якості й ефективності даної системи в цілому; поля 2 і 4 – необхідність більш детального аналізу. **Поле 2** – рі-

Тип операцій	Стратегічна	Нестратегічна
Конкурентна	Залишити як є	Необхідно обговорити
Неконкурентна	Реорганізувати	АУТСОРСИНГ

Рис. 1. Матриця PricewaterhouseCoopers [10, с. 151]

	↑	Поле 1 «Створюй і вступай в альянс»	Поле 2 «Розвивай і захищай»	Поле 3 «Захищай і виділяй»
Стратегічна важливість	Висока			
	Середня	Поле 4 «Вступай в альянс»	Поле 5 «Роби сам і розвивай»	Поле 6 «Роби сам і продавай»
	Низька	Поле 7 «Ліквідууй і купуй на ринку»	Поле 8 «Ліквідууй і купуй на ринку»	Поле 9 «Виділяй і продавай»
		Гірше	Так само	Краще →
		Якість компетенцій порівняно з ринком		

Рис. 2. Матриця аутсорсингу Д. В. Хлебнікова [1, с. 112; 15]

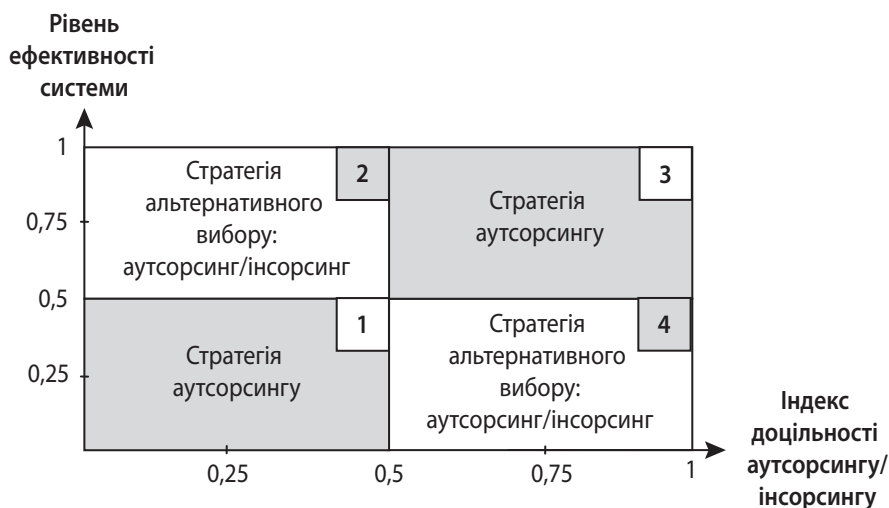


Рис. 3. Матриця доцільності аутсорсингу А. Х. Курбанова [8]

вень 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; **поле 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). При цьому показник «індекс доцільності аутсорсингу/інсорсингу» є інтегральним показником, який включає вартісні та якісні критерії процесу. Набори критеріїв можуть варіюватися залежно від типу розглянутого процесу [8].

6. *Матриця IBS* [11] запропонована провідним консультантом Департаменту управлінського консалтингу компанії «IBS» О. В. Митрофановою та передбачає використання двох параметрів: фінансового

(по осі X відкладається відношення вартості послуг всередині до вартості аналогічної послуги на ринку за рівнями) та якісного (ось Y – оцінка в бальному еквіваленті за рівнями) (рис. 4).

Розроблена О. В. Митрофановою матриця орієнтована на такі фактори, як: стратегічні пріоритети; економічна ефективність; можливість управління послугами, переданими на аутсорсинг; надійність і ризику. З огляду на зазначені вектори, матриця дозволяє прийняти чотири варіанти вирішення питання: 1) аутсорсинг – відмова від послуг власних підрозділів і придбання їх на ринку; 2) розвиток – удосконалення бізнес-функцій в бік підвищення якості послуги або зниження її собівартості; 3) розвиток або аутсорсинг – варіант, за якого можливі обидва рішення, що залежить від політики компанії щодо бізнес-функції; 4) виділення бізнес-функції в окремий бізнес для отримання доходу, оскільки вона є конкурентоспроможною.

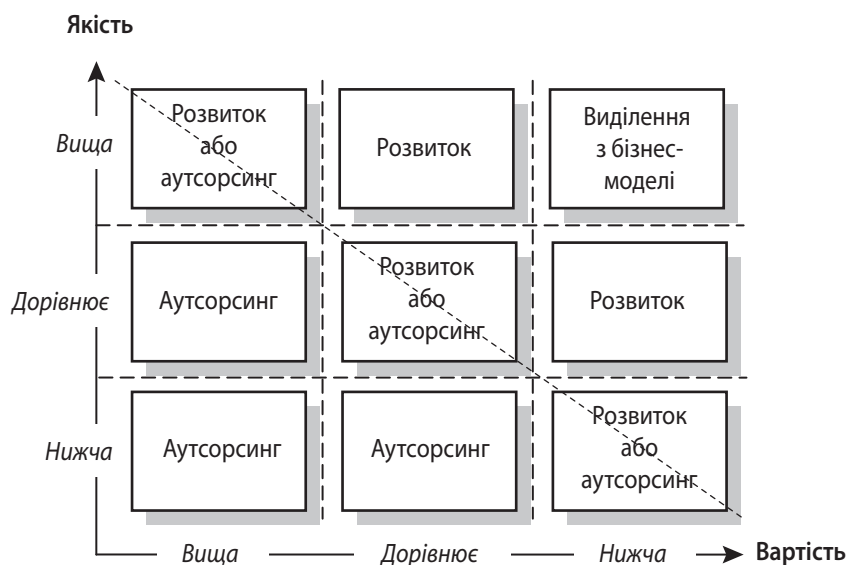


Рис. 4. Матриця аутсорсингу для допоміжних і непрофільних функцій [10, с. 144; 11, с. 28]

7. Матриця Б. О. Анікіна та І. А. Рудої [1] ґрунтується на факторах «рівень стратегічної важливості компетенцій» та «якість компетенцій» (рис. 5).

Як бачимо, перша група включає процеси, які без будь-яких обмежень можуть бути передані на сторону; друга – процеси, розвиток яких у майбутньому може забезпечити компанії конкурентні переваги, проте на даний момент вони не мають великого значення для основної діяльності; третя – процеси, що дозволяють отримати унікальні переваги перед конкурентами (вони повинні залишатися всередині компанії, а залучення зовнішніх виконавців є ризиковим для її конкурентоспроможності); четверта – процеси, що мають неповні компетенції або процеси, від яких компанія не може відмовитися повністю через соціально-політичні фактори, а також зрілі бізнес-процеси, по яких подальший розвиток власних компетенцій вже не може принести компанії стратегічних переваг, проте компенсувати цей недолік можна використанням часткового аутсорсингу. Для груп 1, 2 і 4 аналізується економічна ефективність аутсорсингу на основі доданої вартості.

понентів або технологічного процесу); m_{22} – залежно від політики підприємства компоненти можуть як залишатися всередині підприємства, так і передаватися в аутсорсинг.

9. Матриця Н. К. Моїсєєвої, О. М. Малютіної та І. О. Москвіної [12] формується на базі таких векторів, як «стратегічна важливість» і «рівень компетентності». При цьому стратегічна важливість визначається кількістю ключових факторів успіху, на які впливає бізнес-процес, а рівень компетентності – експертним методом і має чотири варіанти рішень: *A* – високий рівень, *B* – середній, *C* – низький, *D* – незадовільний рівень. Бізнес-процеси, які потрапили в зону високого рівня перетворень, підлягають більш детальному аналізу. Для оцінки стратегічної значущості певного бізнес-процесу та доцільності його передачі на аутсорсинг авторами запропоновано таку бальну шкалу: 3 бали – процес не входить у сферу ключових компетенцій компанії; 2 бали – вимоги до якості виконання не такі високі; 2 бали – високий рівень стандартизації; 1 бал – слабка взаємозалежність функцій

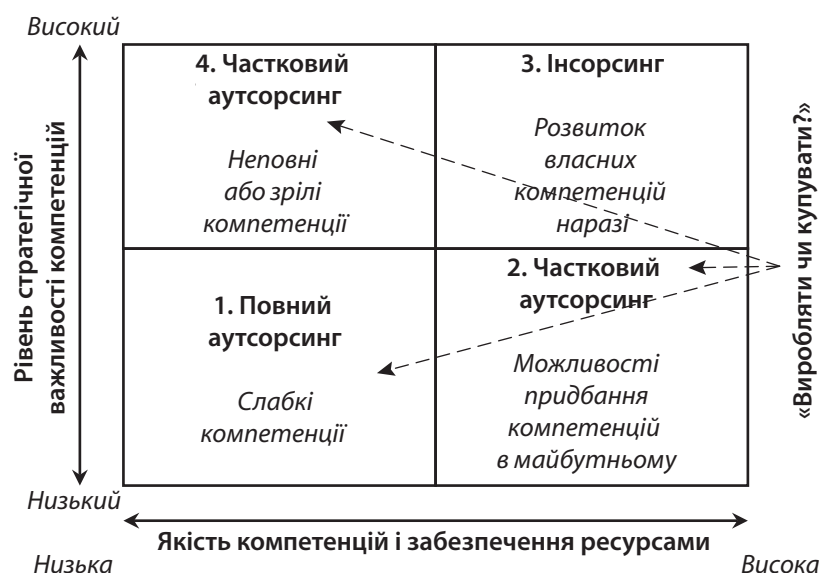


Рис. 5. Матриця «рівень – якість компетенцій» [1, с. 116]

8. Матриця доцільності виробничого аутсорсингу О. Г. Ісавніна та І. І. Фархутдінова [7] включає два вектори: вісь *Y* – стратегічна важливість за рівнями (низька/висока) та вісь *X* – рентабельність продажу за рівнями (низька/висока). Координатний простір матриці поділено на чотири поля: m_{21} – аутсорсинг (компоненти мають низьку стратегічну значущість і рентабельність); m_{12} – інсорсинг (компоненти мають високу стратегічну значущість і рентабельність, тому залишаються всередині підприємства); m_{11} – підвищення рентабельності компонентів (компоненти мають низьку рентабельність, але високу стратегічну значущість для підприємства, тому доцільно провести оптимізацію конструкцій даних ком-

і наявність сумісності ІТ-системи; 2 бали – можливе поліпшення становища на ринку за рахунок передачі бізнес-процесу на аутсорсинг.

За результатами підсумовування балів приймається рішення про доцільність аутсорсингу. Далі для прийняття остаточного рішення про доцільність аутсорсингу проводиться аналіз бізнес-процесу за основними критеріями: якість виконання; вартісний характер; час; право виконання.

10. *SWOT-аналіз* є інструментом стратегічного планування, що полягає у виявленні внутрішніх сильних і слабких сторін підприємства та зовнішніх можливостей і загроз, а також передбачає встановлення зв'язків між ними.

Ряд досліджень показали, що SWOT-аналіз є одним із найпоширеніших стратегічних інструментів серед менеджерів [16; 18; 20]. Зокрема, G. Panagiotou [20] зауважує, що «SWOT-аналіз може бути більш ефективним порівняно з іншими управлінськими техніками щодо процесу прийняття рішень».

Візуально SWOT-аналіз представляє собою матрицю з чотирма квадрантами, які відповідають аббревіатурі: *Strengths* – сильні сторони – внутрішні переваги підприємства перед його конкурентами; *Weaknesses* – слабкі сторони – внутрішні негативні чинники, які підприємство не може подолати, або те, в чому воно має потребу; *Opportunities* – можливості – фактори зовнішнього середовища, якими може скористатися підприємство; *Threats* – загрози (ризик) – фактори зовнішнього середовища, які можуть негативно вплинути на діяльність підприємств.

Можливості та загрози зумовлені зовнішніми (неконтрольованими або слабо контрольованими) факторами, а сильні та слабкі сторони – внутрішніми (контрольованими) факторами.

Головними перевагами SWOT-аналізу є простота та універсальність, що дозволяє акумулювати в ході його проведення інформацію різного типу, а також мінімальні фінансові витрати на проведення, ефективність в ідентифікації та класифікації факторів зовнішнього середовища, що впливають на діяльність підприємства.

Зазначене актуалізує доцільність його використання для формування загальної стратегії застосування бухгалтерського аутсорсингу як дієвого інструменту ділового співробітництва та способу оптимізації діяльності підприємства (табл. 1).

За підсумками SWOT-аналізу складається матриця стратегічних заходів:

- 1) «сила – можливості» – показує, які сильні сторони необхідно використовувати, щоб збільшити віддачу від можливостей зовнішнього середовища;
- 2) «слабкість – можливості» – за рахунок яких можливостей зовнішнього середовища підприємство зможе подолати наявні слабкості;
- 3) «сила – загрози» – заходи, які використовують сильні сторони організації для усунення (запобігання) загроз;
- 4) «слабкість – загрози» – показує, від яких слабкостей необхідно позбутися для запобігання загрозам.

Вочевидь, зіставлення сильних і слабких сторін підприємства із зовнішніми можливостями та загрозами дозволяє встановити лінії зв'язку між ними та спланувати заходи щодо форми організації бухгалтерського обліку на підприємстві, зокрема використання аутсорсингу. Як результат, на основі проведеного SWOT-аналізу було сформовано матрицю заходів щодо доцільності бухгалтерського аутсорсингу (табл. 2).

Таким чином, комбінації різних елементів SWOT-аналізу дозволили сформувати стратегії щодо вибору процесу, який доцільно передати на бухгалтерський аутсорсинг:

- ✦ *SO* – агресивна стратегія розвитку власних компетенцій – відмова від бухгалтерського аутсорсингу (створення бухгалтерії як структурного підрозділу та використання праці штатних облікових працівників, підвищення їх кваліфікації; посилення технічної бази тощо);
- ✦ *WO* – конкурентна стратегія для внутрішніх перетворень – частковий аутсорсинг (на аутсорсинг передаються функції, по яких недо-

Таблиця 1

SWOT-аналіз бухгалтерського аутсорсингу

	Сильні сторони (S)	Слабкі сторони (W)
Аналіз внутрішнього середовища	Економія часу і ресурсів; скорочення витрат; підвищення якості облікової інформації; зменшення ризиків штрафних санкцій за неправильно складену звітність або несвоєчасне її подання; оптимізація оподаткування; розширення управлінських можливостей; безперервність облікових робіт (відсутність плінності кадрів)	Низький ступінь довіри до стороннього партнера; відносно слабкий контроль за діяльністю аутсорсера; «розмивання» відповідальності між учасниками бізнес-процесів; непрозорий алгоритм розрахунку вартості послуг; залежність від аутсорсера; недостатня оперативність
	Можливості (O)	Загрози (T)
Аналіз зовнішнього середовища	Доступ до нових знань і технологій; перетворення частини постійних витрат у змінні; адаптація до змін у економічному середовищі; підвищена гнучкість; отримання інших супутніх послуг (зокрема, фінансових та юридичних консультацій)	Імовірність витоку та втрати інформації; ризик збільшення ціни на послуги аутсорсингу; ризик відмови аутсорсера від надання послуг; невідповідність якості послуг їх вартості; недостатня увага аутсорсингової компанії до потреб замовника через велику кількість клієнтів; шахрайство та приховані витрати; відсутність професійного досвіду у працівників аутсорсера

Джерело: складено на основі [2; 4; 19].

Матриця стратегічних заходів доцільності бухгалтерського аутсорсингу

SWOT-аналіз		Зовнішнє середовище	
		Можливості (О)	Загрози (Т)
Внутрішнє середовище	Сильні сторони (S)	Відмова від бухгалтерського аутсорсингу	Частковий бухгалтерський аутсорсинг
	Слабкі сторони (W)	Частковий бухгалтерський аутсорсинг	Повний бухгалтерський аутсорсинг

Джерело: авторська розробка.

статній рівень кваліфікації власних бухгалтерів, тобто аутсорсинг облікових функцій, які потребують спеціальних знань);

- ✦ *ST* – консервативна стратегія потенційних переваг, яка передбачає використання аутсорсингу з урахуванням аналізу альтернативних витрат – частковий аутсорсинг (передаються бухгалтерські операції, які є вельми трудомісткими для підприємства та потребують значних витрат часу).
- ✦ *WT* – стратегія обмеження розвитку власних компетенцій – повний бухгалтерський аутсорсинг.

Отже, SWOT-аналіз бізнес-процесів може виявити, що деякі з них є вираженим «слабким місцем», а інші представляють сильну сторону. Відповідно, основна мета SWOT-аналізу аутсорсингу бухгалтерських послуг полягає у визначенні поточної ситуації, перспектив і подальшої найкращої поведінкової стратегії щодо ведення бухгалтерського обліку власними силами чи його делегування зовнішнім виконавцям.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження дозволило ідентифікувати ключові аспекти, які характеризують аутсорсинг:

1) застосування принципу «постачання ззовні» до окремих бізнес-процесів (видів діяльності, функцій, операцій, завдань), які не є профільними (основними) для підприємства, але є функціонально необхідними для нього;

2) зовнішні виконавці – це компетентні фахівці (професійні компанії), які спеціалізуються на конкретній сфері діяльності (виконують отримані завдання краще, ніж компанія-замовник);

3) результатом такого «делегування» є підвищення ефективності та конкурентоспроможності підприємства завдяки концентрації зусиль на його ключових видах діяльності й оптимізації всіх видів ресурсів (у т. ч. за рахунок ефекту скорочення витрат).

Існування безлічі моделей і методів обґрунтування доцільності застосування аутсорсингу насамперед пов'язано з різними підходами до оцінки ефективності та різноманітням видів аутсорсингу.

Застосування «матриць аутсорсингу» є найпоширенішим і затребуваним методом, проте суттєвим недоліком таких матриць є їх двофакторність. Крім того, вони не завжди дозволяють врахувати специфіку галузі й отримати однозначний висновок щодо необхідності та доцільності аутсорсингу.

SWOT-аналіз відзначається ефективним інструментом розробки управлінських рішень і оптимізації внутрішніх процесів, використовується при визначенні доцільності впровадження аутсорсингу на підприємстві. У розробленій матриці стратегічних заходів щодо бухгалтерського аутсорсингу проаналізовано внутрішнє та зовнішнє середовище з позиції сильних і слабких сторін підприємства, його можливостей та очікуваних загроз.

ЛІТЕРАТУРА

1. Аникин Б. А., Рудая И. Л. Аутсорсинг и аутстаффинг: высокие технологии менеджмента : учеб. пособие. 3-е изд., перераб. и доп. М. : Инфра-М, 2017. 332 с.
2. Безручук С. Л., Лайчук С. М. Переваги та недоліки надання послуг з бухгалтерського обліку. *Вісник ЖДТУ. Серія «Економічні науки»*. 2010. № 1. С. 14–18.
3. Бойчук І. В. Сучасні можливості аутсорсингу в активізації маркетингової діяльності підприємств. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2014. № 1. С. 174–177.
4. Грабчук І. Л., Іваненко В. О., Ляхович Г. І. Маркетинговий аналіз: застосування аутсорсингу в процесі його організації // *Бухгалтерські наукові дослідження в ЖДТУ: монографія*. Т. 4 : Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу. Житомир : Видавець Євенок О. О., 2017. С. 278–308.
5. Дідух О. В. Аналіз ефективності використання аутсорсингу у господарській діяльності підприємств. *Вісник НУ «Львівська політехніка»*. 2012. Вип. 739 : Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. С. 82–87. URL: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/17256/1/14-82-87.pdf>
6. Зойдзе Д. Р. Аутсорсинг та особливості його застосування на підприємствах фармацевтичної галузі. *Бізнес Інформ*. 2017. № 5. С. 274–278. URL: https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2017-5_0-pages-274_278.pdf
7. Исавнин А. Г., Фархутдинов И. И. Метод оценки целесообразности применения производственного

- аутсорсинга. *Региональная экономика: теория и практика*. 2013. № 4. С. 16–20.
8. Курбанов А. Х., Плотников В. А. Аутсорсинг: история, методология, практика. М.: ИНФРА-М, 2013. 112 с.
 9. Ляхович Г. І. Розвиток організації бухгалтерського обліку на засадах аутсорсингу : дис. ... д-ра екон. наук : 08.06.04. Житомир, 2018. 470 с.
 10. Махмутов И. И., Муртазин И. А., Карамышев А. Н. Методы и модели аутсорсинга. *Социально-экономические и технические системы: исследование проектирование, оптимизация*. 2015. Т. 1. № 1. С. 133–157.
 11. Митрофанова Е. В. Как оптимизировать бизнес-модель компании. *Финансовый директор*. 2005. № 7–8. С. 25–32. URL: <https://www.cfin.ru/management/strategy/change/outsourcing.shtml>
 12. Моисеева Н. К., Малютина О. Н., Москвина И. А. Аутсорсинг в развитии делового партнерства. М.: Финансы и статистика, 2012. 240 с.
 13. Мухина И. С. Анализ существующих подходов к оценке эффективности использования аутсорсинга. *Сибирская финансовая школа*. 2008. № 6. С. 111–115. URL: http://journal.safbd.ru/sites/default/files/articles/safbd-2008-6_111-115.pdf
 14. Новохатній А. Навіщо потрібен аутсорсинг бізнес-процесів. Як розвиваються Центри спільного обслуговування у Східній Європі та Україні. URL: <https://mind.ua/openmind/20177545-navishcho-potriben-aoutsorsing-biznes-procesiv>
 15. Хлебников Д. Аутсорсинг как инструмент снижения затрат и оптимизации бизнес-системы. URL: <https://blog.iteam.ru/aoutsorsing-kak-instrument-snizheniya-zatrat-i-optimizatsii-biznes-sistemy/>
 16. Ghazinoory S., Abdi M., Azadegan-Mehr M. SWOT Methodology: A State of the Art Review for the Past, A Framework for the Future. *Journal of Business Economics and Management*. 2011. Vol. 12. Is. 1. P. 24–48. DOI: <https://doi.org/10.3846/16111699.2011.555358>
 17. Chanson G., Rouges V. L'externalisation de la fonction comptable à l'épreuve de la théorie du signal. *Finance Contrôle Stratégie*. 2012. Vol. 15. Is. 3. P. 95–107. DOI: <https://doi.org/10.4000/fcs.1189>
 18. Helms M. M., Nixon J. Exploring SWOT analysis where are we now? A review of academic research from the last decade. *Journal of Strategy and Management*. 2010. Vol. 3. Is. 3. P. 215–251. DOI: [10.1108/17554251011064837](https://doi.org/10.1108/17554251011064837)
 19. Liakhovych G., Bezruchuk S., Ivanenko V., Laichuk S. SWOT-Analysis of Accounting Outsourcing. *European Cooperation*. 2019. Vol. 3. No. 43. P. 7–19. DOI: <https://doi.org/10.32070/ec.v3i43.50>
 20. Panagiotou G. Bringing SWOT into Focus. *Business Strategy Review*. 2003. Vol. 14. Is. 2. P. 8–10. DOI: <https://doi.org/10.1111/1467-8616.00253>
 21. Ray G., Neck Ph. Finance and accounting outsourcing – the next logical step for small business. *Review of International Comparative Management*. 2007. Vol. 8. No. 4. P. 71–79. URL: http://www.rmci.ase.ro/Login/no8vol4/Vol8_No4_Article6.pdf
- staffing: High Management Technologies]. Moscow: Infra-M, 2017.
- Bezruchuk, S. L., and Laichuk, S. M. "Perevahy ta nedoliky nadannia posluh z bukhgalterskoho obliku" [Advantages and Disadvantages of Providing Accounting Services]. *Visnyk ZhDTU. Seriya «Ekonomichni nauky»*, no. 1 (2010): 14-18.
- Boichuk, I. V. "Suchasni mozhlyvosti aoutsorsynhu v aktyvizatsii marketynhovoї diialnosti pidpriemstv" [Modern Opportunities for Outsourcing in the Intensification of Marketing Activities of Enterprises]. *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu*, no. 1 (2014): 174-177.
- Chanson, G., and Rouges, V. "L'externalisation de la fonction comptable a l'epreuve de la theorie du signal". *Finance Controle Strategie*, vol. 15, no. 3 (2012): 95-107. DOI: <https://doi.org/10.4000/fcs.1189>
- Didukh, O. V. "Analiz efektyvnosti vykorystannia aoutsorsynhu u hospodarskii diialnosti pidpriemstv" [Analysis of Efficiency of the Use of Outsourcing in Economic Activity of Enterprises]. *Visnyk NU «Lvivska politekhnika»*, no. 739 (2012): 82-87. <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/17256/1/14-82-87.pdf>
- Ghazinoory, S., Abdi, M., and Azadegan-Mehr, M. "SWOT Methodology: A State of the Art Review for the Past, A Framework for the Future". *Journal of Business Economics and Management*, vol. 12, no. 1 (2011): 24-48. DOI: <https://doi.org/10.3846/16111699.2011.555358>
- Helms, M. M., and Nixon, J. "Exploring SWOT analysis where are we now? A review of academic research from the last decade". *Journal of Strategy and Management*, vol. 3, no. 3 (2010): 215-251. DOI: [10.1108/17554251011064837](https://doi.org/10.1108/17554251011064837)
- Hrabchuk, I. L., Ivanenko, V. O., and Liakhovych, H. I. "Marketynhovi analiz: zastosuvannia aoutsorsynhu v protsesi yoho orhanizatsii" [Marketing Analysis: The Use of Outsourcing in the Process of its Organization]. In *Bukhhalterski naukovi doslidzhennia v ZhDTU, vol. 4 : Rozvytok obliku, analizu i audytu subiektiv suspilnoho interesu*. 278-308. Zhytomyr: Vydavets Yevenok O. O., 2017.
- Isavnin, A. G., and Farkhutdinov, I. I. "Metod otsenki tselesoobraznosti primeniya proizvodstvennogo aoutsorsinga" [Method for Assessing the Feasibility of Using Production Outsourcing]. *Regionalnaya ekonomika: teoriya i praktika*, no. 4 (2013): 16-20.
- Khlebnikov, D. "Aoutsorsing kak instrument snizheniya zatrat i optimizatsii biznes-sistemy" [Outsourcing as a Tool to Reduce Costs and Optimize a Business System]. <https://blog.iteam.ru/aoutsorsing-kak-instrument-snizheniya-zatrat-i-optimizatsii-biznes-sistemy/>
- Kurbanov, A. Kh., and Plotnikov, V. A. *Aoutsorsing: istoriya, metodologiya, praktika* [Outsourcing: History, Methodology, Practice]. Moscow: INFRA-M, 2013.
- Liakhovych, G. et al. "SWOT-Analysis of Accounting Outsourcing". *European Cooperation*, vol. 3, no. 43 (2019): 7-19. DOI: <https://doi.org/10.32070/ec.v3i43.50>
- Liakhovych, H. I. "Rozvytok orhanizatsii bukhgalterskoho obliku na zasakh aoutsorsynhu" [Development of the Organization of Accounting on the Basis of Outsourcing]: *dys. ... d-ra ekon. nauk : 08.06.04*, 2018.
- Makhmutov, I. I., Murtazin, I. A., and Karamyshev, A. N. "Metody i modeli aoutsorsinga" [Outsourcing Methods

REFERENCES

Anikin, B. A., and Rudaya, I. L. *Aoutsorsing i autstaffing: vysokiye tekhnologii menedzhmenta* [Outsourcing and Out-

- and Models]. *Sotsialno-ekonomicheskiye i tekhnicheskoye sistemy: issledovaniye proektirovaniye, optimizatsiya*, vol. 1, no. 1 (2015): 133-157.
- Mitrofanova, Ye. V. "Kak optimizirovat biznes-model kompanii" [How to Optimize a Company's Business Model]. *Finansovyy direktor*. 2005. <https://www.cfn.ru/management/strategy/change/outsourcing.shtml>
- Moiseyeva, N. K., Malyutina, O. N., and Moskvina, I. A. *Autsorsing v razvitii delovogo partnerstva* [Outsourcing in the Development of Business Partnerships]. Moscow: Finansy i statistika, 2012.
- Mukhina, I. S. "Analiz sushchestvuyushchikh podkhodov k otsenke effektivnosti ispolzovaniya outsorsinga" [Analysis of Existing Approaches to Assessing the Effectiveness of Outsourcing]. *Sibirskaya finansovaya shkola*, no. 6 (2008): 111-115. http://journal.safbd.ru/sites/default/files/articles/safbd-2008-6_111-115.pdf
- Novokhatnii, A. "Navishcho potriben outsorsinh biznes-protseviv. Yak rozvyvaiutsia Tsenry spilnoho obsluhovuvannya u Skhidnii Yevropi ta Ukraini" [Outsourcing of Business Processes Is Now in Demand. It Is Being Developed by the Center for Specialized Service at the European and Ukrainian]. <https://mind.ua/openmind/20177545-navishcho-potriben-outsorsing-biznes-procesiv>

- Panagiotou, G. "Bringing SWOT into Focus". *Business Strategy Review*, vol. 14, no. 2 (2003): 8-10. DOI: <https://doi.org/10.1111/1467-8616.00253>
- Ray, G., and Neck, Ph. "Finance and accounting outsourcing – the next logical step for small business". *Review of International Comparative Management*, vol. 8, no. 4 (2007): 71-79. http://www.rmci.ase.ro/Login/no8vol4/Vol8_No4_Article6.pdf
- Zoidze, D. R. "Autsorsinh ta osoblyvosti yoho zastosuvannya na pidpriemstvakh farmatsevtichnoi haluzi" [The Outsourcing and Peculiarities of Its Application in the Pharmaceutical Industry Sector]. *Biznes Inform*, no. 5 (2017): 274-278. https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2017-5_0-pages-274_278.pdf

УДК 336.77.01-048.44
JEL: M41; M49

РЕАЛІЗАЦІЯ ДЕРЖАВНОЇ ПОЛІТИКИ БЮДЖЕТНОГО ОБЛІКУ ІЗ ЗАСТОСУВАННЯМ АВТОМАТИЗОВАНИХ СИСТЕМ В УКРАЇНІ

©2021 ДАВИДЮК О. О., КАМБУР І. В.

УДК 336.77.01-048.44
JEL: M41; M49

Давидюк О. О., Камбур І. В. Реалізація державної політики бюджетного обліку із застосуванням автоматизованих систем в Україні

Функціонування бюджетної установи в умовах ринку неможливо уявити без комп'ютеризації основних економічних і виробничих процесів. Не є винятком і бухгалтерський облік. Для полегшення рутинної бухгалтерської роботи останніми роками було створено велику кількість різних бухгалтерських програм. Упровадження бухгалтерських програмних продуктів дозволяє автоматизувати не тільки бухгалтерський облік, але й навести порядок у складському обліку, в постачанні та реалізації продукції, товарів, відстежувати договори, швидше розраховувати заробітну плату, своєчасно здавати офіційну статистичну звітність. Комп'ютеризація бухгалтерського обліку (як у цілому, так і окремих його ділянок) не тільки полегшує процес управління діяльністю, але й є необхідною умовою виконання ряду законодавчих вимог, зокрема щодо подання електронної звітності. Крім того, автоматизовані системи бухгалтерського обліку використовуються для обробки облікової інформації. Використання програмного забезпечення дозволяє бухгалтеру отримати оперативну інформацію, зменшити кількість помилок при внесенні та обробці даних, що спричинені людським фактором. У роботі досліджено сучасний стан та обґрунтовано необхідність автоматизації системи бухгалтерського обліку бюджетних установ для забезпечення їх ефективної діяльності. Розглянуто основні характеристики програмних продуктів автоматизації обліку в бюджетних організаціях, а також визначено основні переваги використання даних програм для оптимізації й адаптації облікової системи вітчизняних установ до сучасних викликів інформаційного суспільства та міжнародної практики бюджетного обліку. Проаналізовано особливості використання найбільш популярних програмних продуктів бюджетних установ України; обґрунтовано ключові вимоги до компаній – виробників програмних продуктів автоматизації бухгалтерського обліку в бюджетних установах України; обґрунтовано поетапний алгоритм для забезпечення ефективного запровадження процесу автоматизації системи бухгалтерського обліку у вітчизняних бюджетних організаціях.

Ключові слова: автоматизація бухгалтерського обліку, облікова система, облікові операції, програмне забезпечення, програмний продукт, бюджетна установа.

DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2021-2-232-239>

Рис.: 1. Табл.: 2. Бібл.: 8.

Давидюк Олександр Олександрович – кандидат економічних наук, доцент кафедри соціально-гуманітарних та гуманітарних дисциплін, Інститут Військово-Морських Сил Національного університету «Одеська морська академія» (вул. Дідріхсона, 8, корпус 5, Одеса, 65029, Україна)

E-mail: shuraparabellum@ukr.net

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7203-6094>

Камбур Ігор Васильович – слухач, Інститут забезпечення військ (сил) та інформаційних технологій, Національний університет оборони України імені Івана Черняхівського (просп. Повітрофлотський, 28, Київ, 03049, Україна)

E-mail: shuraparabellum@ukr.net

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6309-3783>