

РОЗДІЛ 8 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.1

Ляхович Г. І.

Івано-Франківський навчально-науковий інститут менеджменту
Тернопільського національного економічного університету

СУЧАСНІ ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО АУТСОРСИНГУ

Визначено проблемні питання здійснення бухгалтерського аутсорсингу в Україні, які обумовлені, в першу чергу, відсутністю чіткого регулювання на законодавчому рівні. Встановлено необхідність нормативного закріплення вимог до зовнішніх суб'єктів ведення бухгалтерського обліку (в частині освіти, досвіду роботи, відсутності незнятої або непогашеної судимості за злочини в сфері економіки) та правового регулювання договору бухгалтерського аутсорсингу. На основі дослідження діючої практики та наукових робіт проаналізовано вимоги до структури договору бухгалтерського аутсорсингу, що дозволило визначити перелік питань, які повинні в ньому розкриватися.

Ключові слова: аутсорсинг, аутсорсингова компанія, договір аутсорсингу, організація обліку, бухгалтерський облік в умовах аутсорсингу.

Постановка проблеми. Протягом останніх років залучення фахівців до ведення бухгалтерського обліку на умовах аутсорсингу набуло значної популярності. Така тенденція обумовлена стрімким розвитком сучасних інформаційно-комп'ютерних технологій, зростанням цін на програмне та технічне забезпечення, а також неможливістю окремих підприємств оплачувати роботу кваліфікованих працівників. За таких умов, враховуючи можливі переваги та недоліки, все частіше керівництво невеликих підприємств розглядає можливість передачі окремих функцій іншим підприємствам, зокрема і ведення бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу все більше цікавлять науковців, причому дослідження проводяться як в сфері його методичного, так і організаційного забезпечення. Значний внесок у формування теоретичних та методичних засад бухгалтерського аутсорсингу здійснено в працях С.Л. Безручук, С.М. Лайчук, Л.С. Скакун, Т.В. Синиці, О.В. Писарчук. Питання правового регулювання відносин аутсорсингу піднімалися в працях С.В. Резніченко, А.В. Фадєєва.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Не применшуючи значення напрацьованих науковців, слід наголосити на тому, що останнім часом бухгалтерський аутсорсинг все частіше стає об'єктом наукових досліджень, однак дотепер його дослідження не можна визнати завершеним. Це потребує більш докладного розгляду стану розробки теми бухгалтерського аутсорсингу в науці.

Метою статті є окреслення проблемних питань щодо організації обліку в умовах аутсорсингу, критичний аналіз позицій науковців щодо їх вирішення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Основним внутрішнім замовником аутсорсингових послуг є малий і середній бізнес. Великий бізнес в Україні поки дуже обережно ставиться до послуг аутсорсингу [1]. Серед вітчизняних підприємств послугами аутсорсингу та консалтингу користуються фармацевтичні підприємства (10%), виробничі підприємства (12%), підприємства інших сфер діяльності (15%) [2, с. 262].

На аутсорсинг передаються послуги, які не є основними для конкретного підприємства. Передаватися можуть послуги, які як потребують високої кваліфікації співробітників, так і ті, які є рутинними та не вимагають особливих навиків. Ведення бухгалтерського обліку на підприємстві залежно від виду та обсягів діяльності, чисельності співробітників та багатьох інших факторів може охарактеризувати як процес з різним ступенем складності, проте передача функцій ведення обліку компаніям-аутсорсерам набула значної популярності.

С.Л. Безручук С.М. та Лайчук зазначили на відсутності необхідності у вживанні іншомовного поняття «бухгалтерський аутсорсинг», вказавши на його трактування як послуг з бухгалтерського обліку на договірних засадах [3, с. 57]. Однак, таке твердження авторів абсолютно не підтвердилося на практиці. Велика кількість підприємств передає функції ведення обліку зовнішнім суб'єктам і все частіше для позначення даного процесу використовується поняття «бухгалтерський аутсорсинг».

Значна перевага, яку отримують підприємства за умови передачі ведення бухгалтерського обліку зовнішнім суб'єктам, полягає у можливості отримання від них і додаткових суміжних послуг. Зокрема, до переліку послуг, які надаються аутсорсинговими компаніями, крім ведення бухгалтерського обліку, також належать послуги з:

- реєстрації юридичних осіб різних організаційно-правових форм бізнесу,
- підготовки та здачі звітності,
- внесення змін до установчих документів,
- відновлення бухгалтерського обліку,
- супровід ліквідації та реорганізації.

Таким чином, за потреби (зокрема, процедурах виділення, злиття тощо) керівництву підприємства не потрібно залучати додаткових фахівців, аутсорсингова компанія, працівники якої добре знайомі з діяльністю підприємства, може надати консультаційні чи супроводжуючі послуги. Необхідно також враховувати той факт, що аутсорсингові компанії, які цінують свою репутацію, ретельно підбирають персонал, стежать за підвищенням їх кваліфікації, а сам процес ведення документації та складання звітності проходить багаторівневий контроль.

Водночас слід враховувати і наявність можливих проблем, які можуть виникнути у випадку передачі функцій ведення обліку зовнішнім суб'єктам. Основна проблема пов'язана з вибором аутсорсингової компанії, адже від того, як компанія підбирає собі персонал залежить якість наданих послуг. Крім того, за наявності проблем у компанії з ліквідністю та платоспроможністю, виникає імовірність банкрутства та невиконання контрактних зобов'язань.

Враховуючи всі можливі переваги та недоліки, керівництво підприємства повинно визначитися з видом аутсорсингу – повний або частковий (див. рис. 1). Частковий бухгалтерський аутсорсинг передбачає передачу стороннім фахівцям окремих функцій щодо ведення обліку, як правило, найбільш трудомістких та тих, які потребують високої кваліфікації виконавця. За умови повного

аутсорсингу створення окремої бухгалтерської служби чи наявність в штаті головного бухгалтера не передбачено. Даний вид аутсорсингу найбільш притаманний малим та середнім підприємствам. Враховуючи принцип ефективності, така позиція є цілком виправданою. Як правило, витрати на утримання штату бухгалтерської служби (зі здійсненням витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи, підвищення кваліфікації, придбання канцтоварів, техніки та програмного забезпечення для ведення обліку) є набагато більшими, ніж оплата послуг аутсорсера.

У науковій літературі можна зустріти позиції щодо того, що на аутсорсинг може передаватися бухгалтерський та податковий облік, проте не управлінський, що обумовлено необхідністю дотримання комерційної таємниці. Ми ж з такою точкою зору не можемо погодитися, адже незва-



Рис. 1. Переваги, недоліки та види бухгалтерського аутсорсингу

жаючи на те, що, як правило, управлінський облік ведеться внутрішніми співробітниками підприємства, вирішення ряду питань, зокрема щодо управлінського аналізу та вибору способу оптимізації сплати податків та зборів, вимагає високої кваліфікації співробітників, сплачувати заробітну плату яким, враховуючи непостійну потребу в їх функціях, для підприємства може бути просто не вигідно.

Отже, основоположним при виборі виду бухгалтерського аутсорсингу повинен бути принцип ефективності. Врегулювання договірних відносин стосовно нерозголошення комерційної інформації, повинно здійснюватися у договорі аутсорсингу.

Л.С. Скакун, проводячи комплексне дослідження бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу, запропонувала трактувати бухгалтерський аутсорсинг з врахуванням економіко-правового (сукупність відносин, які виникають між замовником та виконавцем у процесі виконання умов договору про надання послуг з бухгалтерського аутсорсингу) та облікового (форма організації бухгалтерського обліку, яка полягає у передачі окремих бухгалтерських функцій або всього процесу ведення бухгалтерського обліку зовнішнім суб'єктам з метою підвищення якості та ефективності їх виконання) підходів [4, с. 10]. Погоджуючись з позицією науковця щодо наведеного визначення, хотіли б наголосити на відсутності нормативного закріплення саме облікового підходу. Діюче законодавство дозволяє вибрати одну з чотирьох форм організації обліку: ведення обліку власником (керівником) підприємства; створення для ведення обліку бухгалтерської служби (чи введення в штат посади головного бухгалтера); користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку; ведення на довірчих засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою. Саме дві останні форми організації обліку по суті і представляють собою бухгалтерський аутсорсинг, проте жодних особливостей для них не розкрито. Вважати бухгалтерський аутсорсинг окремою формою організації обліку також не можна, по суті з облікової точки зору це є поєднання декількох форм організації обліку, які передбачають передачу бухгалтерських функцій зовнішнім суб'єктам. Відсутність роз'яснень на законодавчому рівні призводить до виникнення значної кількості проблем щодо впровадження бухгалтерського аутсорсингу на практиці.

В нормативних документах України відсутні вимоги щодо зовнішніх суб'єктів, яким передаються функції щодо ведення бухгалтерського обліку, на відміну від практики інших країн. Так, в п. 4 та 6 ст. 7 Федерального закону Російської Федерації «Про бухгалтерський облік» [5] визначено вимоги щодо різних суб'єктів, на яких

покладено ведення обліку залежно від виду діяльності підприємства та форми організації обліку, зокрема і щодо зовнішніх суб'єктів (див. табл. 1).

Закріплення даних вимог на законодавчому рівні обґрунтовано потребами практики, адже високий рівень фахівця з ведення обліку, його визнання щодо змін в чинному законодавстві значною мірою залежить від величини та неперервності часового проміжку, протягом якого він працює. Незважаючи на те, що наведені вимоги є досить жорсткими та фактичне їх впровадження може призвести до складності щодо вибору конкретного суб'єкта для ведення обліку (практика свідчить, що досить часто послуги аутсорсингу надаються особами, які не мають великого професійного стажу), в той же час це дозволить уникнути ряду ризиків, пов'язаних з аутсорсинговими формами організації обліку. Закріплення таких вимог на законодавчому рівні посилює професійну підготовку бухгалтерів та їх прагнення до саморозвитку.

Рішення щодо вибору конкретної форми організації обліку повинно бути затверджено у відповідному розпорядчому документі – Наказі (Положенні) про облікову політику, Наказі про організацію обліку тощо (до цього часу щодо назви та змістовного наповнення даних документів серед науковців продовжується дискусія). Проте за умови передачі функцій ведення обліку зовнішнім суб'єктам питання організації обліку не обмежуються даними документами. Більшість науковців пропонують максимально урегулювати проблемні питання шляхом зазначення в договорі аутсорсингу, який за своєю юридичною характеристикою не є простим.

Договір аутсорсингу належить до категорії змішаних договорів, тобто тих, які містять елементи двох і більше непойменованих видів договорів, як правило, його відносять до груп договорів про надання послуг і договорів підряду [6, с. 77]. Така юридична характеристика договору аутсорсингу не тільки не спрощує процедуру врегулювання відносин між виконавцем та замовником аутсорсингових послуг, а й ускладнює процес організації обліку на самому підприємстві-замовнику. Адже значна кількість питань з даної сфери повинна дублюватися як в договорі, так і внутрішньому розпорядчому документі підприємства.

Як справедливо зазначає А.В. Фадеєв, «... суб'єкти господарювання й дотепер укладають такі договори, керуючись лише загальними положеннями про договори» [7, с. 265]. Діюча практика вже сформувала об'єктивні передумови для деталізації договору аутсорсингу на законодавчому рівні. Проте за відсутності правового регулювання договору аутсорсингу ми проаналізуємо позиції дослідників в частині вимог до нього.

Таблиця 1

Вимоги до зовнішніх суб'єктів ведення обліку на підприємствах Російської Федерації

Суб'єкт ведення обліку	Вимоги	
Фізична особа, з якою укладено договір про надання послуг з ведення обліку	Вища освіта	–
	Стаж роботи, пов'язаної з веденням бухгалтерського обліку, складанням бухгалтерської (фінансової) звітності або з аудиторською діяльністю, не менше трьох років з останніх п'яти календарних років	Стаж роботи в сфері бухгалтерського обліку та аудиту – не менше п'яти років з останніх семи календарних років
	Відсутність незнятої або непогашеної судимості за злочини в сфері економіки	
Юридична особа, з якою економічний суб'єкт укладає договір про надання послуг з ведення бухгалтерського обліку	Нааявність не менше одного працівника, який відповідає вимогам, висунутим до фізичної особи, з якою укладено договір про надання послуг з ведення обліку	

Серед науковців не склалося однакості щодо структури договору аутсорсингу. Узагальнюючи праці дослідників з даної проблематики, представимо перелік питань, які доцільно в ньому наводити:

- усі суттєві умови даного виду договору (деталізований предмет договору (зокрема перелік супутніх послуг, потреба в яких може виникнути в процесі співпраці [4, с. 11]); порядок надання послуг, строк початку та закінчення надання послуг, ціну договору [8, с. 192; 6, с. 77]; процедура взаємодії із зазначенням кола обов'язків для кожного конкретного випадку (процедури обміну документами, надання звітної інформації, інших проміжних зведених даних із позначенням сфери контролю та відповідальності) [9, с. 236];

- вимоги замовника до кваліфікації фахівців з надання послуг з ведення бухгалтерського обліку [6, с. 77];

- програмне забезпечення, з використанням якого буде здійснюватися надання бухгалтерських послуг [8, с. 192];

- графік документообігу, тобто які документи, коли, кому і ким передаються [8, с. 192];

- перелік форм і термінів подання звітних документів підприємства-виконавця про рівень наданих послуг [4, с. 11];

- відповідальність за порушення конфіденційності, за своєчасність, повноту і якість виконаної роботи [8, с. 192; 6, с. 77];

- визначити порядок відшкодування збитків (штрафних санкцій з боку контролюючих органів), пов'язаних з неправильним обчисленням податків або із несвоечасним поданням звітності, за рахунок аутсорсера [8, с. 192];

- визначення порядку дій замовника і виконавця у випадку дострокового розірвання договору [4, с. 11];

- пункт про наявність страхування професійної діяльності аутсорсингової компанії [9, с. 236].

Ми погоджуємося зі всіма позиціями, за винятком останньої. Без сумніву, наявність даного пункту виступатиме своєрідною гарантією уникнення ризиків втрати інформації та фінансових ресурсів підприємства-замовника. Проте застосування самого механізму страхування професійної діяльності аутсорсингової компанії в сучасних умовах не вирішено на законодавчому рівні,

а тому говорити про обов'язковість зазначення даної умови просто недоцільно.

Узагальнений перелік питань, які запропоновано розкривати в договорі бухгалтерського аутсорсингу, сприятиме єдиному розумінню правової сутності даного договору та стане запорукою уникнення суперечливих питань на практиці щодо трактування окремих його положень.

Висновки. Виявлені проблемні питання організації бухгалтерського аутсорсингу дозволили нам визначити ділянки, які потребують особливої уваги, при його здійсненні. Встановлено, що основна причина ускладнень щодо організації бухгалтерського аутсорсингу пов'язана з недосконалим рівнем нормативного регулювання. Вважаємо, що успішному розвитку бухгалтерського аутсорсингу в Україні сприятиме чітке закріплення на законодавчому рівні характеристики та структури договору аутсорсингу. На основі дослідження діючої практики та наукових робіт проаналізовано вимоги до структури договору бухгалтерського аутсорсингу, що дозволило визначити перелік питань, які повинні в ньому розкриватися, зокрема: суттєві умови договору аутсорсингу, вимоги замовника до кваліфікації фахівців з надання послуг з ведення бухгалтерського обліку; графік документообігу (в додатках); характеристика програмного забезпечення, з використанням якого буде здійснюватися надання бухгалтерських послуг; перелік форм і термінів подання звітних документів підприємства-виконавця про рівень наданих послуг; відповідальність за порушення конфіденційності, за своєчасність, повноту і якість виконаної роботи; визначити порядок відшкодування збитків за рахунок аутсорсера; визначення порядку дій замовника і виконавця у випадку дострокового розірвання договору аутсорсингу. Вирішення наукової проблеми організації бухгалтерського аутсорсингу (в частині закріплення вимог до зовнішніх суб'єктів ведення бухгалтерського обліку та правового визначення договору аутсорсингу) дозволить вдосконалити чинне законодавство, створить необхідні умови для розвитку бухгалтерського аутсорсингу в Україні.

Перспективами подальших досліджень є визначення відповідальності суб'єктів ведення обліку при виконанні своїх обов'язків.

Список використаних джерел:

1. Синиця Т.В. Бухгалтерський аутсорсинг, як інноваційний інструмент оптимізації діяльності підприємств / Т.В. Синиця // Збірник наукових праць Харківського національного педагогічного університету імені Г.С. Сковороди. Економіка. – 2014. – Вип. 14. – С. 171–177.
2. Писарчук О.В. Місце аутсорсингових та консалтингових компаній в організації обліку / О.В. Писарчук, І.В. Струкова // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Серія «Економічні науки». – 2010. – Вип. 17. – С. 262–266.
3. Безручук С.Л. Аутсорсинг, лізинг персоналу або послуги з бухгалтерського обліку: критична оцінка термінів / С.Л. Безручук, С.М. Лайчук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2008. – № 3(12). – С. 41–60.
4. Скакун Л.С. Бухгалтерський облік в умовах аутсорсингу : автореф. дис.... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 / Л.С. Скакун ; Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир, 2010. – 21 с.
5. О бухгалтерском учете : Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://assessor.ru/zakon/zakon-o-buhuchete>.
6. Резніченко С.В. Поняття договору аутсорсингу, його юридична характеристика та види / С.В. Резніченко // Південноукраїнський правничий часопис. – 2014. – № 1. – С. 75–78.
7. Фадєєв А.В. Договір аутсорсингу: постановка проблеми / А.В. Фадєєв // Вісник Національного університету «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого». – 2014. – № 1(16). – С. 260–267.
8. Безручук С.Л. Договір про надання послуг з бухгалтерського обліку: проблеми формування змісту / С.Л. Безручук, С.М. Лайчук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2009. – № 1(13). – С. 182–193.
9. Іванков В.М. Організація бухгалтерського аутсорсингу та її оцінка в аудиті / В.М. Іванков // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2012. – Вип. 22(2). – С. 231–237.

Ляхович Г. И.

Ивано-Франковский учебно-научный институт менеджмента
Тернопольского национального экономического университета

СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО АУТСОРСИНГА

Резюме

Определены проблемные вопросы осуществления бухгалтерского аутсорсинга в Украине, которые обусловлены, в первую очередь, отсутствием четкого регулирования на законодательном уровне. Установлена необходимость нормативного закрепления требований к внешним субъектам ведения бухгалтерского учета (касательно образования, опыта работы, отсутствие неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики) и правового регулирования договора бухгалтерского аутсорсинга. На основе исследования действующей практики и научных работ проанализировано требования к структуре договора бухгалтерского аутсорсинга, что позволило определить перечень раскрывающихся в нем вопросов.

Ключевые слова: аутсорсинг, аутсорсинговая компания, договор аутсорсинга, организация учета, бухгалтерский учет в условиях аутсорсинга.

Liakhovych H. I.

Ivano-Frankivsk Institute of Management,
Ternopil National Economic University

CONTEMPORARY ISSUES OF ACCOUNTING OUTSOURCING ORGANIZATION

Summary

In the articles certain problem questions of accounting outsourcing realization in Ukraine are determined, which are conditioned, first of all, by absence of the clear regulation at the legislative level. Stated the necessity of the normative fixing of requirements to the external subjects of accounting (concerning education, experience, absence of the unexpunged or outstanding conviction for crimes in the sphere of economy) and legal adjusting of agreement of book-keeping outsourcing. On the basis of research of operational practice and advanced studies requirements to the structure of accounting outsourcing agreement are analyzed, which allowed to define the list of questions that must be opened.

Keywords: outsourcing, outsourcing company, outsourcing contract, accounting organization, accounting under outsourcing.

УДК 339.9

Моїсеєнко Ю. М.

Науково-дослідний центр індустріального розвитку
Національної академії наук України

МЕТОДИ ОЦІНЮВАННЯ ДОХІДНОСТІ ПРОЕКТІВ У СФЕРІ НАНОТЕХНОЛОГІЙ

Наведено характеристику методів оцінювання дохідності інвестиційних нанотехнологічних проектів у сфері машинобудування, визначено їх переваги та недоліки. Розглянуто основні методи щодо визначення дохідності нанотехнологічних проектів у сфері машинобудування, наведено їх детальну характеристику, проаналізовано переваги та недоліки їх застосування у сфері нанотехнологій. Виявлено ключові проблеми щодо оцінювання дохідності проектів у сфері нанотехнологій, зокрема, проблеми під час розрахунку внутрішньої норми доходності (IRR) та прибутковості інвестиційних проектів.

Ключові слова: нанотехнології, дохідність, прибутковість, інвестиційний проект, машинобудування.

Постановка проблеми. У сучасних умовах успішність діяльності підприємств значною мірою залежить від впровадження нанотехнологій у своїй діяльності. Успішність результату передбачити дуже складно, треба враховувати низку ризиків, які супроводжують розробку фінансових, економічних, екологічних тощо. І не менш складним є вибір методики оцінювання прибутковості такого проекту, враховуючи можливі ризики та окремі проблеми в методиках оцінювання доходності таких проектів, що визначається потребою вибору для інвестування об'єктів з більш високою дохідністю, з більш привабливим співвідношенням між вартістю придбання та віддачею від подальшої реалізації чи експлуатації цього об'єкта.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання застосування сучасних показників оці-

нення дохідності інвестиційних проектів ґрунтовно розкриті в закордонній літературі, зокрема, цими проблемами займалися такі науковці, як Г. Бірман, І. Бланк, В. Бочаров, П. Віленський, Л. Гітман, А. Гойка, В. Гриньова, М. Джонк, І. Мейо, А. Мертенс, В. Пономаренко, К. Рейлі, Р. Холт, У. Шарп, Є. Шилов, С. Шміт та ін. Проблемами аналізу та оцінювання інвестиційних ризиків інвестиційних проектів займалася велика кількість закордонних та вітчизняних вчених, зокрема: В. Вітлінський, Г. Великоіваненко, І. Гранатуров, О. Кур'їна, О. Логвінова, О. Медведєв, В. Савчук, І. Сорокіна, Г. Староверова, Г. Прибиткова та ін. [1]. Щодо вітчизняної та російської літератури із цієї тематики, то варто відзначити праці І. Бланка, А. Пересади, Т. Майорової, І. Ліпсіца, В. Коссова, І. Зіміна, Д. Старика та ін. Зокрема, Д. Старик роз-