

УДК 657.1

Ляхович Г.І.

кандидат наук з державного управління,

доцент, директор,

Івано-Франківський навчально-науковий інститут менеджменту

Тернопільського національного економічного університету

АУТСОРСИНГ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ З ПОЗИЦІЇ ТЕОРІЇ ТРАНЗАКЦІЙНИХ ВИТРАТ

У статті розглянуто підхід до трактування сутності аутсорсингу з точки зору теорії транзакційних витрат та досліджено механізм прийняття рішення про передачу бізнес-процесів в сфері бухгалтерського обліку на аутсорсинг. Визначено сутність витрат на ведення обліку та витрат на організацію ведення бухгалтерського обліку і встановлено, що такі витрати можуть бути внутрішніми або зовнішніми. Витрати внутрішні, якщо здійснюються в межах підприємства, а зовнішні й випадку, коли використовуються послуги сторонніх (зовнішніх) організацій. Розглянуто фактори, що впливають на розмір транзакційних витрат при веденні бухгалтерського обліку власними силами підприємства та із залученням сторонньої організації.

Ключові слова: аутсорсинг, аутсорсинг в бухгалтерському обліку, бухгалтерський облік, теорії аутсорсингу, концепції аутсорсингу, теорія транзакційних витрат.

АУТСОРСИНГ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ С ПОЗИЦИИ ТЕОРИИ ТРАНЗАКЦИОННЫХ ИЗДЕРЖЕК

Ляхович Г.И.

В статье рассмотрен подход к трактовке сущности аутсорсинга с точки зрения теории транзакционных издержек и проведено исследование механизма принятия решения о передаче бизнес-процессов в сфере бухгалтерского учета на аутсорсинг. Определено сущность затрат на ведение учета и затрат на организацию ведения бухгалтерского учета, а также установлено, что такие затраты могут быть внутренними или внешними. Расходы внутренние, если осуществляются в пределах предприятия, а внешние в случае, когда используются услуги сторонних (внешних) организаций. Рассмотрены факторы, воздействующие на размер транзакционных издержек при ведении бухгалтерского учета собственными силами предприятия и с привлечением сторонней организации.

Ключевые слова: аутсорсинг, аутсорсинг в бухгалтерском учете, бухгалтерский учет, теории аутсорсинга, концепции аутсорсинга, теория транзакционных издержек.

OUTSOURCING IN ACCOUNTING FROM THE PERSPECT OF THE THEORY OF TRANSACTIONAL COSTS

Lyakhovych H.

In the paper the approach to essence of outsourcing from the point of view of the theory of transaction costs has been considered. A study was made of the mechanism of decision-making on the transfer of business processes in the field of accounting for outsourcing. The essence of the cost of accounting and the cost of organization of accounting has been determined. It has been established that such costs can be internal or external. Internal costs, if carried out within the enterprise, and external in the case when the services of external organizations are used. Factors affecting the amount of transaction costs when accounting by the company's own forces and with the involvement of an external organization has been considered.

Keywords: outsourcing, outsourcing in accounting, accounting, outsourcing theory, outsourcing concepts, theory of transaction costs.

Постановка проблеми. Аутсорсинг в бухгалтерському обліку передбачає часткову або повну передачу певних облікових процесів на виконання іншій компанії, яка спеціалізується на наданні такого виду послуг та виконанні такого виду робіт. Дана форма організації бухгалтерського обліку є альтернативою для самостійного ведення бухгалтерського обліку силами самого підприємства. Проте перед керівництвом підприємства на етапі організацію системи бухгалтерського обліку на підприємстві стоїть важливе питання про вибір із цих двох можливих форм.

Існують різні теорії, які пояснюють причини пере- ведення бізнес-процесів на аутсорсинг, проте в нашому дослідженні зосередимо увагу саме на теорії транзакційних витрат, яка, на нашу думку, найбільш вдало пояснює причини аутсорсингу в сфері бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням питань аутсорсингу займалися такі вчені, як Т. Алімов, Б. Анікін, В. Боков, О. Білоус, П. Брінь, В. Вайнштейн, І. Грозний, О. Добронравов, О. Єрмо-

шина, А. Загородній, С. Баден-Фуллер, К. Кетлер, Д. Таргет, В. Хайт, Дж. Б. Хейвуд, Дж. Хендрі та інші. Теорію транзакційних витрат та її застосування в різних сферах економіки досліджували Р. Коуз, Д. Норт, О. Уільямсон, Дж. Уолліс та багато інших.

Формулювання цілей статті. Метою даного дослідження є обґрунтування аутсорсингу в сфері бухгалтерського обліку на основі теорії транзакційних витрат.

Виклад основного матеріалу дослідження. Однією з основних теорій, що пояснює аутсорсинг є теорія транзакційних витрат. Це пояснюється тим, що дана теорія розроблялася для умов обмеженості ресурсів, в яких фірми намагаються максимізувати свій прибуток та підвищити ефективність діяльності. Теорія постіндустріального суспільства Дж. К. Гелбрейта [2] також підходить до питання організації фірми з позиції найбільш ефективного та раціонального використання наявних ресурсів, і не лише матеріальних або фінансових. Як зазначають В.В. Бондарчук та А.В. Рабошук [1], відповідно до позиції Гелбрейта, природа сучасної технології вимагає деталізованих технічних знань, талановитих, здатних вирішувати проблеми працівників, якісного і масштабного планування, а в кінцевому результаті і його ефективної координації. Крім того, це стратегічні кадри, які приймають рішення щодо діяльності фірми, яким вчений надає місце в класі бізнес-фахівців, які відповідальні за діяльність. Гелбрейт Дж.К. зараховує юристів, бухгалтерів, технічних фахівців, стратегічних планувальників і працівників з високим рівнем володіння необхідними знаннями виробничого процесу до групи, яку називає «техноструктура». Відповідно, це, передусім, знання, включені в усталені практики планування організації, а не певні приватні особи, які мають владу в корпорації або керівну посаду. Техноструктура втілює технічні знання, досвід та інтуїцію і знаходить своє вираження й взаємозалежному і органічному соціальному процесі. Прийняття рішень у таких умовах – в поєднанні знань фахівців та інформаційних асиметрій ринку – становить адекватну відповідь на складні процеси та невизначеність економічного середовища [1].

Фундаментальна праця О. Уільямсона [5] заснована на припущенні, що теорія транзакційних витрат розглядає транзакцію, як основний структурний елемент аналізу, який лежить в основі прийняття управлінських рішень на підприємстві. Аналогічним чином, при прийнятті рішення щодо використання аутсорсингу в сфері бухгалтерського обліку, теж можна в якості структурного елементу розглядати транзакцію, тобто певну роботу (дію) з ведення бухгалтерського обліку.

Уільямсон спочатку зосередив свою увагу на тому, які існують відмінності в транзакціях між фірмою та ринком, хоча в обох цих випадках є певний набір дій, який повторюється і є незмінним. При цьому, в основі даної теорії є два припущення про поведінку управлінського персоналу. Перше з них полягає в тому, що менеджмент компанії володіє обмеженою раціональністю, яка властива людям. Наслідком цього є неможливість сформулювати ідеальний контракт та вирішити всі проблеми, що виникають на підприємстві. Друге припущення ґрунтується на тому, що сторони контракту заздалегідь готові надавати неправдиву або неповну інформацію задля досягнення додатковий переваг або переваг.

Основним питанням при прийнятті рішення про передачу на аутсорсинг бухгалтерських бізнес-процесів є порівняння витрат на здійснення таких процесів. Розмір транзакційних витрат залежить від трьох основних факторів: частоти здійснення операцій, що передаються на аутсорсинг; невизначеності, що пов'язана з такими операціями; специфічності активів, що використовуються у здійсненні таких операцій.

Прийняття рішення про те, чи самостійно забезпечувати ведення бухгалтерського обліку (формуючи власну службу бухгалтерського обліку на підприємстві) або користуватися послугами сторонньої організації, здійснюється із врахуванням вищезазначених факторів із поправкою на обмеженість ресурсів. В даному випадку, обмеженими можуть бути як фінансові ресурси (для фінансування заробітної плати служби бухгалтерського обліку або оплати послуг сторонньої організації), так і людські ресурси (наявність або відсутність кваліфікованого бухгалтерського персоналу).

Специфіка бухгалтерського обліку полягає в тому, що на різних ділянках здійснюються різні облікові процеси, що потребують різної кваліфікації бухгалтерів. Тобто, управлінський персонал, що приймає рішення про передачу на аутсорсинг бухгалтерські бізнес-процеси, повинен побудувати чітку модель даних процесів і проаналізувати забезпеченість кожного процесу необхідними ресурсами і вартість таких ресурсів.

Розглянемо фактори, що впливають на розмір транзакційних витрат в контексті бухгалтерського обліку. Під частотою здійснення операцій Уільямсон розуміє інтенсивність операцій покупця на ринку, тобто як часто на підприємстві здійснюються певні облікові операції та в якій кількості. При цьому варто врахувати, що на підприємстві можуть здійснюватись різні облікові операції: одноразові, повторювані тощо. Кожна з таких операцій потребує певних затрат.

В теорії транзакційних витрат під невизначеністю розуміють невизначеність в поведінці агентів, що приймають участь у здійсненні операцій та невизначеність зовнішнього середовища. Невизначеність зовнішнього середовища становить ризики, що можуть вплинути на ведення бухгалтерського обліку: зміни законодавства, встановлення нових вимог до підприємств, хакерські атаки на програмне забезпечення, що використовується для ведення бухгалтерського обліку тощо. Невизначеність в поведінці агентів пов'язана як із можливістю того, що бухгалтери підприємства можуть невчасно виконати свої посадові обов'язки або ж компанія з надання аутсорсингових послуг може невчасно або неякісно виконати свої обов'язки.

Під специфічністю розуміється унікальність тих активів, які використовуються для ведення бухгалтерського обліку. В даному контексті передбачається унікальність бухгалтерів певної кваліфікації, що необхідна для виконання покладених на них обов'язків. Наприклад, для трансформації фінансової звітності, складеної за національними стандартами у фінансову звітність, складену за міжнародними стандартами, необхідні фахівці з відповідними знаннями та кваліфікацією.

На основі зазначених припущень, Уільямсон пропонує вирішення проблеми "купувати чи виробляти" (тобто вести бухгалтерський облік силами підприємства або передати на аутсорсинг) наступним чином. Існує два типи витрат – витрати на виробництво та

витрати на управління. Витрати на виробництво представляють собою витрати на виготовлення продукції або надання послуг. Тобто в сфері бухгалтерського обліку, це витрати на ведення бухгалтерського обліку підприємства. Витрати управління – це витрати на організацію, планування та контроль, тобто це витрати на організацію бухгалтерського обліку та підтримання його у належному стані.

Як витрати на виробництво, так і витрати на управління можуть бути внутрішніми або зовнішніми. Витрати є внутрішніми, якщо здійснюються в межах підприємства, а зовнішні у випадку, коли використовуються послуги сторонніх (зовнішніх) організацій. Для спрощення представлення інформації Уільямсон вводить наступні позначення:

Витрати на виробництво (C);

Внутрішні витрати на виробництво (Cint);

Зовнішні витрати на виробництво (Cext);

Витрати на управління (G);

Внутрішні витрати на управління (Gint);

Зовнішні витрати на управління (Gext);

Різниця у витратах на виробництво ($dC=Cint-Cext$);

Різниця у витратах на управління ($dG=Gint-Gext$).

Таким чином, якщо $dC+dG>0$, то в даному випадку доцільніше використовувати ринок для здійснення транзакцій, тобто для ведення бухгалтерського обліку варто скористатися послугами аутсорсингової компанії, оскільки внутрішні витрати на ведення бухгалтерського обліку та організацію, управління, контроль цього процесу будуть більшими за аналогічні зовнішні витрати.

Якщо $dC+dG<0$, то підприємству доцільно самотійно організувати та вести бухгалтерський облік, оскільки внутрішні витрати є меншими за зовнішні.

Якщо ж $dC+dG=0$, то для підприємства однаково (з економічної точки зору) самотійно вести бухгалтерський облік або перевести його ведення на аутсорс.

При цьому важливо зазначити, що між специфічністю активів та витратами існує взаємозв'язок. При збільшенні специфічності активів витрати на виробництво та витрати на управління зменшуються. Це означає, що при збільшенні кваліфікованості облікового

персоналу витрати на процес ведення бухгалтерського обліку та його організацію зменшуються. Це пояснюється тим, що більш кваліфіковані спеціалісти можуть покрити більший спектр облікових ділянок, що зменшує необхідну чисельність бухгалтерів та фонд оплати праці. Це характерно як для самого підприємства і штату бухгалтерів на ньому (внутрішні витрати), так і для бухгалтерів в компанії, що надає послуги з аутсорсингу (зовнішні витрати).

Проте, можлива й інша ситуація у випадку, коли вимоги до бухгалтерського обліку та податкове законодавство часто не змінюються, то на ринку існує попит на практично ідентичні бухгалтерські послуги. В цьому випадку специфічність активів (кваліфікованість спеціалістів з бухгалтерського обліку) нівелюється. У випадку, коли така специфічність знижується, то ринок отримує перевагу, оскільки за рахунок ефекту масштабу може надавати послуги більш ефективно.

Невизначеність має обернений зв'язок із витратами. Якщо збільшується невизначеність, то відбувається зменшення показника $dC+dG$. Проте, невизначеність впливає на витрати лише якщо активи є специфічними, а, оскільки теорія транзакційних витрат припускає, що всі активи володіють певним ступенем специфічності, то такий взаємозв'язок в тій чи іншій мірі спостерігається завжди.

Досліджуючи вплив частоти здійснюваних операцій на витрати, спостерігається аналогічна ситуація. Чим більше здійснюється операцій, тим менше витрачається ресурсів на одну таку операцію.

Висновки з проведеного дослідження. Проведене дослідження дає підстави зробити висновок про доцільність використання теорії транзакційних витрат при прийнятті рішення про доцільність передачі на аутсорсинг організацію та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Встановлено, що використання теорії транзакційних витрат дозволяє обрати найбільш доцільний варіант для підприємства в умовах обмеженості як матеріальних, так і трудових ресурсів. Подальшим об'єктом дослідження стане визначення складових витрат для порівняння зовнішніх та внутрішніх витрат з метою апробації даної теорії.

1. Бондарчук В. В. Транснаціональні корпорації в теорії фірми Дж. К. Гелбрейта / Бондарчук В. В., Рабошук А. В. // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2016. – № 1 (75). – 203 с. – С. 136-141.

2. Galbraith J. K. *The New Industrial State* / J. K. Galbraith. – Harmondsworth, UK: Penguin, 1967. – 2d ed. 1972, 4th ed. 1985 (references are to the 2d edition unless stated).

3. Williamson O. E. *Transaction-cost economics: the governance of contractual relations* // *Journal of Law and Economics*. – 1979. – № 22 (2). – P. 233–261.

4. Williamson O. E. *The economics of organization: the transaction cost approach* // *The American Journal of Sociology*. – 1981. – № 87 (3). – P. 548–577.

5. Williamson O. E. *The Economics Institutions of Capitalism: Firms, Markets, Relational Contracting*. – N.Y.: Free Press, 1985. – 450 p.

6. Williamson O. E. *The Mechanisms of Governance*. – Oxford: University Press, 1996. – 448 p.

7. Williamson O. E. *Transaction cost economics: how it works; where it is headed* // *De Economist*. – 1998. – № 146 (1). – P. 23–58.

8. *The Nature of the Firm: Origins, Evolution, and Development* / ed. by O. E. Williamson, S. G. Winter. – Oxford: University Press, 1993. – 244 p.

E-mail: kaffinance@ukr.net