

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ АУТСОРСИНГ: РОЗПОДІЛ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ**

*Досліджено порядок розподілу відповідальності між зовнішнім суб'єктом та замовником при веденні бухгалтерського обліку на умовах аутсорсингу*

**Актуальність дослідження.** Трансформаційні зміни в економіці та необхідність підвищення конкурентоспроможності підприємств сприяють дедалі частішому використанню бухгалтерського аутсорсингу. Укладаючи трудову угоду або контракт з бухгалтером, керівник підприємства може притягнути його до дисциплінарної, адміністративної та кримінальної відповідальності. При залученні зовнішніх суб'єктів виникає лише цивільно-правова відповідальність. Дослідження договорів про надання послуг з бухгалтерського обліку дозволило зробити висновок про зведення до мінімуму відповідальності виконавця.

Даний фактор негативно впливає на ведення бухгалтерського обліку, що проявляється у допущенні помилок, в результаті яких замовник притягається до відповідальності, нанесення матеріальних збитків через неповне відображення в бухгалтерському обліку всіх господарських операцій підприємства, складання та подання недостовірної фінансової звітності, неправильне нарахування та несвочасна сплата податкових платежів, втрата первинних документів, виникнення бухгалтерських правопорушень тощо. Тобто, при залученні зовнішнього суб'єкта для ведення бухгалтерського обліку особливу увагу необхідно приділити розподілу відповідальності сторін, який повинен забезпечити зниження можливих ризиків та негативних наслідків співпраці.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Дослідженням відповідальності бухгалтера-підприємця в частині відмінності понесення відповідальності порівняно зі штатним бухгалтером займалися Д. Гарний, М. Гусак, О. Долич, А. Домашенко, Ю. Іванечко, Н. Ковтун, Н. Крук, Л. Луговець, С. Нефедова, Л.В. Чижевська, А. Шипка, О. Ярова. Даними авторами також розглянуті питання порядку укладення договору про нерозголошення комерційної таємниці, порядок визначення меж відповідальності зовнішнього суб'єкта та порядок притягнення його до відповідальності.

**Метою дослідження** є вивчення порядку розподілу відповідальності між замовником та виконавцем при використанні бухгалтерського аутсорсингу.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Прийняття позитивного рішення про залучення зовнішнього суб'єкта для ведення бухгалтерського обліку на підприємстві повинно знайти відображення в Наказі про облікову політику, в якому обов'язково має бути передбачено, що саме дана форма організації бухгалтерського обліку використовуватиметься на підприємстві. Крім того, при розробці додатків до Наказу про облікову політику постає питання затвердження Переліку осіб, які мають право підписувати первинні документи. За умови, якщо первинні документи будуть оформлюватися відповідальною особою на підприємстві, то право їх підпису має бути закріплено за даною особою. Якщо первинні документи надаються для виконавця, який складає звітність, то в договорі доцільно передбачити обов'язковість проставлення підпису зовнішнього суб'єкта у звітності, що забезпечить можливість притягнення його до відповідальності. Якщо оформлення первинних документів згідно з положеннями договору належить до обов'язків виконавця, тоді за умови його згоди доцільно внести до переліку осіб, які мають право підписувати первинні документи, та закріпити дане положення в договорі у формі обов'язку.

Вітчизняним законодавством чітко не врегульовано порядок підписування документів при веденні бухгалтерського обліку на умовах аутсорсингу. Так, О. Ярова надає наступне пояснення щодо можливості поставлення підпису фізособою-підприємцем, який за

договором надає послуги з ведення бухгалтерського обліку "законодавством не передбачена заборона фізособі-підприємцю, який за договором надає підприємству послуги з ведення бухгалтерського обліку підписувати документи підприємства. Форми звітності фізособа-підприємець підписує, якщо угодою з надання послуг передбачено її складання підприємцем" [15, с. 44]. Тобто, питання, які не врегульовані на законодавчому рівні, замовник та виконавець можуть закріпити на рівні договору.

Для того, щоб визначити, які види відповідальності може нести виконавець, потрібно визначити чи підпадає він під поняття "посадова особа" або "службова особа".

Визначення поняття "посадова особа" міститься лише у Законі України "Про державну службу". В ст. 2 зазначено, що "посадовими особами" є керівники та заступники керівників державних органів та їх апарату, інші державні службовці, на яких законами або іншими нормативними актами покладено здійснення організаційно-розпорядчих та консультативно-дорадчих функцій [5].

Щоб визначити, чи є особа службовою, необхідно розглянути примітки 1, 2 до статті 364 "Зловживання владою або службовим становищем" Кримінального кодексу України, у яких зазначено, що "службовими особами – є особи, які постійно чи тимчасово здійснюють функції представників влади, а також обіймають постійно чи тимчасово на підприємствах, в установах чи організаціях незалежно від форми власності посади, пов'язані з виконанням організаційно-розпорядчих чи адміністративно-господарських обов'язків або виконують такі обов'язки за спеціальним повноваженням" [10].

Враховуючи вищезазначені положення, можна зробити висновок, що зовнішні суб'єкти, які надають послуги в сфері бухгалтерського обліку, не можуть підпадати під поняття "посадова особа" і "службова особа", оскільки вони не здійснюють функції представників влади; не виконують обов'язки, які закріплюються трудовою угодою.

Тому, як зазначає Ю.М. Іванечко "бухгалтер – суб'єкт підприємницької діяльності, не є працівником підприємства, відповідно не може бути посадовою особою, а отже, не може бути притягнутий до адміністративної чи кримінальної відповідальності. Відповідальність бухгалтера за цією формою організації ведення бухгалтерського обліку є цивільно-правовою відповідно до умов договору" [7].

В чинному законодавстві передбачено, що зовнішні суб'єкти, які надають послуги з ведення бухгалтерського обліку, не можуть бути притягнуті до кримінальної, дисциплінарної, адміністративної відповідальності. Вони можуть нести тільки цивільно-правову відповідальність відповідно до норм чинного законодавства та умов договору.

Разом з тим сторони, які уклали договір про надання послуг з ведення бухгалтерського обліку в частині розподілу відповідальності, повинні дотримуватися положень Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ), а саме ст. 906 "Відповідальність виконавця за порушення договору про надання послуг". В даній статті зазначено, що "збитки, завдані замовнику невиконанням або неналежним виконанням договору про надання послуг за плату, підлягають відшкодуванню виконавцем, у разі наявності його вини, у повному обсязі, якщо інше не встановлено договором. Виконавець, який порушив договір про надання послуг за плату при здійсненні ним підприємницької діяльності, відповідає за це порушення, якщо не доведе, що належне виконання виявилось

неможливим внаслідок непереборної сили, якщо інше не встановлено договором або законом” [13]. Також правовою підставою для притягнення виконавця до відповідальності за порушення умов договору є норми глави 51 ЦКУ “Правові наслідки порушення зобов’язання. Відповідальність за порушення зобов’язання”. Якщо ж такий виконавець завдав підприємству майнову шкоду пошкодженням чи знищенням майна, слід керуватися нормами глави 82 “Відшкодування шкоди” ЦКУ. Отже, в ЦКУ врегульовано питання відповідальності тільки виконавця за порушення договору про надання послуг, а питання понесення відповідальності замовником взагалі відсутнє.

Наявність в ст. 906 ЦКУ словосполучення “якщо інше не встановлене договором” надає сторонам право передбачити в договорі будь-які положення стосовно відповідальності, які не передбачені в ЦКУ. Тобто існуючі недоліки законодавства надають свободу сторонам договору в частині формування основного змісту договору та порядку розподілу відповідальності, що в процесі співпраці впливає на задоволення інтересів сторін договору.

Таблиця 1. Види відповідальності, які несуть замовник та виконавець при веденні бухгалтерського обліку на умовах аутсорсингу

Вид відповідальності	Суб'єкти	
	Замовник	Виконавець
Адміністративна	1. Неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів. 2. Порушення порядку утримання та перерахування ПДФО і подання відомостей про виплачені доходи. 3. Порушення порядку подання декларації про доходи та ведення обліку доходів і витрат. 4. Приховування в обліку валютних та інших доходів, непродуктивних витрат і збитків, відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням встановленого порядку, внесення неправдивих даних до фінансової звітності, неподання фінансової звітності, несвоєчасне (неякісне) проведення інвентаризацій грошових коштів і матеріальних цінностей, порушення правил ведення касових операцій, невжиття заходів по відшкодуванню з винних осіб збитків від недостач, розтрат, крадіжок і безгосподарності. 5. Порушення законодавства у сфері загальнообов'язкового державного пенсійного страхування	Притягнути виконавця до адміністративної відповідальності можливо лише у випадку, якщо у договорі закріплено положення, яке передбачає, що підпис зовнішнього суб'єкта є обов'язковим у звітності підприємства-замовника, яку склав виконавець
Дисциплінарна та кримінальна	1. Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). 2. Ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування. 3. Шахрайство з фінансовими ресурсами	Зовнішній суб'єкт не є посадовою особою підприємства і його неможливо притягнути до кримінальної та дисциплінарної відповідальності
Матеріальна	–	–
Цивільно-правова	Встановлюється на рівні договору про надання послуг з бухгалтерського обліку	
Соціальна	Частково регулюється нормами внутрішніх кодексів професійної етики, дотриманням положень соціальної політики підприємства	

Дані відображені в таблиці, дозволяють зробити висновок, що відповідальність замовник при використанні бухгалтерського аутсорсингу, є більшою порівняно із виконавцем. Залежно від того, як в договорі буде опрацьований та деталізований розділ присвячений розподілу відповідальності, залежатиме ефективність діяльності підприємства-замовника.

В Законі Республіки Білорусь “Про бухгалтерський облік та звітність” зазначено, що “при веденні бухгалтерського обліку на договірних умовах установою, яка надає послуги з ведення бухгалтерського обліку, відповідальна особа цієї організації вважається головним бухгалтером підприємства, яке обслуговується, і підписує від імені останнього всі документи, в тому числі платіжні, звітність, розрахунки за податками тощо. Прізвище відповідальної особи заноситься до реєстру платників податків як прізвище головного бухгалтера обслуговуючого підприємства” [4].

Законодавством Російської Федерації питання підпису звітності при веденні бухгалтерського обліку зовнішнім суб'єктом врегульовано на рівні держави, а саме: п. 5 ст. 13 Закону РФ “Про бухгалтерський облік”, п. 38 Положення з ведення бухгалтерського обліку і бухгалтерської звітності в РФ (від 29.07.1998 № 34 н), п. 17 ПБО 4/99 “Бухгалтерська звітність організації” (від 06.07.1999 № 43 н). Відповідно до даних нормативних

Послуги з ведення бухгалтерського обліку на умовах аутсорсингу можуть також надаватися аудиторськими фірмами у вигляді супутніх послуг, які в процесі здійснення діяльності повинні керуватися нормами Закону України “Про аудиторську діяльність”. Даним нормативним документом в розділі VI “Відповідальність аудиторів та аудиторських фірм” врегульовано питання цивільно-правової відповідальності аудиторів та аудиторських фірм. Так “за неналежне виконання своїх зобов'язань аудитор (аудиторська фірма) несе майнову та іншу цивільно-правову відповідальність відповідно до договору та закону. Розмір майнової відповідальності аудиторів (аудиторських фірм) не може перевищувати фактично завданих замовнику збитків з їх вини. За неналежне виконання професійних обов'язків до аудитора (аудиторської фірми) можуть бути застосовані Аудиторською палатою України стягнення у вигляді попередження, зупинення чинності сертифікату на строк до одного року або анулювання сертифікату, виключення з Реєстру” [6].

документів бухгалтерська звітність підприємств, в яких бухгалтерський облік веде централізована бухгалтерія, спеціалізоване підприємство або бухгалтер-фахівець, підписується керівником підприємства, централізованої бухгалтерії або спеціалізованого підприємства або бухгалтером-фахівцем, який веде облік.

Таким чином, в національній практиці, використовуючи досвід Росії та Білорусії, вважаємо за доцільне врегулювати на рівні договору питання підпису звітності зовнішнім суб'єктом, який надає послуги з ведення бухгалтерського обліку. В договорі можна передбачити два наступних випадки: а) керівник (власник) підприємства може делегувати право підпису конкретній людині (працівнику сторонньої організації), яка безпосередньо надаватиме послуги з ведення бухгалтерського обліку, шляхом випускання довіреності; б) передбачити в договорі в частині обов'язків сторін обов'язковість проставлення підпису керівника підприємства-виконавця у звітності та визначених видах документів. В договорі також доцільно врегулювати питання можливості передачі права підпису за довіреністю працівнику підприємства-виконавця.

У випадку виникнення адміністративних правопорушень, які пов'язані з недодержанням встановлених правил у сфері державного і громадського порядку, природи, здоров'я населення та інших

правил виконавець може бути притягнутий до адміністративної відповідальності, навіть не будучи посадовою особою підприємства.

При укладенні договору про надання послуг з ведення бухгалтерського обліку виникає цивільно-правова відповідальність, яка полягає в тому, що сторони договору несуть відповідальність за порушення договірних

зобов'язань, за заподіяння позадоговірної майнової шкоди, а також за порушення особистих майнових прав. На підставі дослідження значної кількості договорів про надання послуг з ведення бухгалтерського обліку узагальнено наступні положення щодо закріплення відповідальності замовника та виконавця, які найчастіше зустрічаються (табл. 2).

Таблиця 2. Закріплення в договорі відповідальності замовника та виконавця при веденні бухгалтерського обліку на умовах аутсорсингу

Відповідальність виконавця	Відповідальність замовника
Несе повну матеріальну відповідальність за збиток, що виник в результаті помилкового виконання або невиконання обов'язків, в результаті чого були нараховані штрафні санкції	Несе відповідальність за повноту, своєчасність та достовірність наданих виконавцю бухгалтерських та інших документів для ведення обліку та складання фінансової звітності
Несе повну відповідальність за якість наданих послуг	За неналежне виконання обов'язків та за прострочення перерахування коштів замовник сплачує пеню від суми невиконаних обов'язків
Сторони зобов'язуються не розголошувати інформацію отриману в ході виконання договору і несуть повну відповідальність за збитки, заподіяні їм розголошенням	Замовник несе відповідальність за дійсну шкоду, спричинену виконавцю внаслідок бездіяльності працівників
Сторони несуть відповідальність за неналежне виконання умов договору в межах встановлених чинним законодавством	

Результати узагальнення положень щодо відповідальності сторін, які закріплені в договорі про надання послуг з ведення бухгалтерського обліку, свідчать про те, що замовник та виконавець мають право самостійно визначати у конкретному договорі порядок покриття шкоди, перелік випадків повного і часткового звільнення від відповідальності за договором тощо.

Крім того, як зазначає А. Домашенко, "у зв'язку з тим, що обсяг обов'язків замовника менший, ніж виконавця (основним обов'язком замовника вважається своєчасна оплата послуг виконавця), то відповідальність замовника зводиться до відшкодування виконавцеві реального збитку, завданого невиконанням або неналежним виконання своїх обов'язків" [3, с. 65]

Одним з позитивних моментів, на якому наголошують Л. Луговець, А. Шипка, Н. Ковтун, Н. Крук полягає в тому, що "для юридичної особи, яка укладає цивільно-правовий договір на ведення бухгалтерського обліку, є можливість встановлення матеріальної відповідальності майже без обмежень за порушення сторонами їх суб'єктивних прав та обов'язків" [11, с. 25; 14, с. 44].

Разом з тим необхідно врахувати, що в українському Кодексі законів про працю визначено, що працівники несуть матеріальну відповідальність за шкоду, заподіяну підприємству, установі, організації внаслідок порушення покладених на них трудових обов'язків. Оскільки зовнішній суб'єкт, який надає послуги з ведення бухгалтерського обліку не перебуває в трудових відносинах із замовником вважаємо більш правильним вживати вираз не "матеріальна відповідальність", а "цивільно-правова". Крім того, цивільно-правову відповідальність за обсягом можна поділити на два види: а) повну, яка полягає в тому, що збитки, завдані замовнику невиконанням або неналежним виконанням договору про надання послуг за плату, підлягають відшкодуванню виконавцем, у разі наявності його вини, у повному обсязі, якщо інше не встановлено договором (ст. 906 ЦК); б) обмежену, яка полягає в тому, що перевізник відповідає за втрату, нестачу, псування або пошкодження прийнятих до перевезення вантажу, багажу, пошти у розмірі фактичної шкоди, якщо не доведе, що це сталося не з його вини (ст. 924 ЦК). Реалізація принципу повної цивільно-правової відповідальності дозволяє задовольнити інтереси учасників цивільного обороту на належному рівні.

Юридична особа, яка укладає цивільно-правовий договір про надання послуг з ведення бухгалтерського обліку, має можливість передбачити в договорі повну цивільно-правову відповідальність виконавця за дії, які можуть призвести до негативних наслідків, зокрема, у формі погіршення фінансового стану внаслідок застосування контролюючими органами санкцій за порушення ведення бухгалтерського обліку, несвоєчасну сплату податків та зборів та інші правопорушення, що можуть бути безпосередньою причиною неналежного виконання договірних зобов'язань.

Дослідження договорів про надання послуг з ведення бухгалтерського обліку дозволяє зробити висновок про недостатнє опрацювання розділу "Відповідальність сторін", що в подальшому призводить до виникнення збитків, конфліктних ситуацій та їх вирішення в судовому порядку.

Основними пропозиціями різних авторів та дослідників щодо розподілу відповідальності між замовником та виконавцем відповідно до умов договору про надання послуг з ведення бухгалтерського обліку на умовах аутсорсингу є наступні:

а) врегулювати порядок та терміни представлення первинних документів від фірми-замовника виконавцю. Особливу увагу потрібно приділяти питанню документообороту між замовником та виконавцем – тобто з підписанням всіх актів на приймання та передачу первинної документації, звітності та інших супутніх документів [12; 2, с. 66]

б) передбачити положення, що у разі застосування контролюючими органами фінансових стягнень до підприємства внаслідок неналежного виконання бухгалтером-підприємцем обов'язків за цим договором останній зобов'язаний відшкодувати розмір сплачених підприємством санкцій, штрафів, пені та інших податкових наслідків, які виникли з вини виконавця у повному обсязі [11, с. 26]

в) заздалегідь внести в договір на ведення бухгалтерського обліку відповідний пункт про матеріальну відповідальність за виявлені помилки, оспорування результатів податкової перевірки (зокрема і в суді), якщо виявлені порушення призвели до нарахування штрафних санкцій або пені [8, с. 29]

Вищезазначені пропозиції авторів свідчать про те, що основним пропозиціями з удосконалення розподілу відповідальності при залученні зовнішнього суб'єкта для ведення бухгалтерського обліку на підприємстві є відшкодування замовнику всіх нарахованих та сплачених штрафних санкцій в результаті допущення помилок або невиконання умов договору виконавцем. Дослідження договорів про надання послуг з ведення бухгалтерського обліку на умовах аутсорсингу свідчить, що у переважній більшості договорів дане положення вже прописано.

Вважаємо, що сторонам при укладенні договору про надання послуг з ведення бухгалтерського обліку обов'язково потрібно передбачити як найбільше положень, які стосуються відповідальності замовника та виконавця. Обов'язково мають бути передбачені відповідні санкції за невиконання умов договору у вигляді неустойки (штрафів, пені). Відповідно, на етапі переговорів та в процесі укладення договору про надання послуг з ведення бухгалтерського обліку потрібно визначити рівні відповідальності сторін; продумати та зафіксувати якнайбільше можливих правопорушень та обов'язково встановити санкції за порушення договірних зобов'язань. В договорі в розділі "Відповідальність сторін" слід передбачити загальні положення щодо розподілу відповідальності між замовником та виконавцем і обов'язково їх деталізувати в Додатку до даного договору. В таблиці 3 запропоновано приклад Додатку з розподілу відповідності між замовником та виконавцем, який може бути використаний підприємствами при розробці договору про надання послуг з ведення бухгалтерського обліку на умовах аутсорсингу.

Таблиця 3. Порядок розподілу відповідальності між замовником та виконавцем при веденні бухгалтерського обліку на умовах аутсорсингу

№ з/п	Відповідальність	Замовник	Виконавець	Примітки*
1	2	3	4	
<i>Адміністративна відповідальність</i>				
1	Несвоєчасне нарахування та відображення в обліку податкових зборів та платежів		X	
2	Внесення недостовірних даних до фінансової звітності		X	
3	Ухилення або несвоєчасна сплата податкових зборів, платежів та страхових внесків	X		
4	Неякісне та несвоєчасне проведення інвентаризації	X		
5	Несвоєчасне надання первинних документів виконавцю	X		
6	Відображення неправдивих даних в документах, що завдало шкоди замовнику (виконавцю)	X	X	
<i>Цивільно-правова відповідальність</i>				
7	Своєчасність оплати послуг виконавця	X		
8	Надання послуг з відхиленням від попередньо встановлених термінів		X	
9	Відображення в бухгалтерському обліку не в повному обсязі господарських операцій підприємства за звітний період		X	
10	Ведення бухгалтерського обліку з порушеннями, що призвело до нарахування штрафних санкцій		X	
11	Відшкодування фінансових санкцій та штрафів в повному обсязі внаслідок неналежного виконання виконавцем обов'язків передбачених договором		X	
12	Накопичення та зберігання бухгалтерської документації	X		
13	Формування номенклатури справ документів та передача їх до архіву	X		
14	Розробка та затвердження графіку документообороту	X	X	
15	Втрата або знищення документації замовника		X	
16	Відшкодування виконавцю годин простою в наслідок невиконання умов договору та несвоєчасного надання необхідних документів	X		
17	Несвоєчасне складання та подання форм фінансової звітності, статистичної та до фондів соціального страхування		X	
18	Незаконне збирання з метою використання відомостей, що становлять комерційну таємницю		X	
19	Розголошення комерційної таємниці		X	
20	Усунення виявлених порушень та помилок в бухгалтерському обліку		X	
<i>Соціальна відповідальність</i>				
15	Дотримання норм професійної етики в процесі формування відносин	X	X	
16	Дотримання положень соціальної політики	X	X	

Запропонований розподіл відповідальності між замовником та виконавцем, відображений в таблиці, може бути доповнений іншими положеннями залежно від особливостей та обсягу послуг, які будуть надаватися. Розробка даного Додатку дозволить здійснити поділ відповідальності в межах договору, забезпечить уникнення непорозумінь та необхідності відшкодування нанесених сторонам договору збитків.

Оскільки одним з ризиків ведення бухгалтерського обліку на умовах аутсорсингу є витік або втрата комерційної таємниці, вважаємо за доцільне розробити та в обов'язковому порядку підписати Договір про нерозголошення комерційної таємниці, який дозволить запобігти її неправомірному використанню та розголошенню у замовника. В даному договорі обов'язково слід передбачити, що за розголошення інформації замовника нараховуються штрафні санкції.

Погоджуємось з Д. Гарним, який пише, що "не завадить окремо від договору наказом по підприємству визначити перелік відомостей, що становлять комерційну таємницю. В такому разі в договорі робиться посилання на наказ. З переліком виконавця слід ознайомити під розпис" [1, с. 24]

Використання бухгалтерського аутсорсингу оптимізує відповідальність зовнішнього суб'єкта і забезпечує захист його інтересів. Тому, використання запропонованих вище пропозицій дозволить здійснити чіткий розподіл відповідальності між замовником та виконавцем, підвищити рівень довіри між сторонами та уникнути в процесі співпраці суперечок та конфліктних ситуацій.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Розглянувши види відповідальності замовника та виконавця при використанні бухгалтерського аутсорсингу, необхідно зазначити наступне:

1) за результатами дослідження сутності понять "посадова особа", "службова особа" зроблено висновок, що зовнішній суб'єкт, який надає послуги з ведення бухгалтерського обліку, не підпадає під жодне з них. Це призводить до того, що виконавця не можливо притягнути до дисциплінарної, матеріальної та кримінальної відповідальності;

2) притягнути до адміністративної відповідальності зовнішнього суб'єкта замовник зможе у випадку передбачення в договорі в частині обов'язків виконавця представлення підпису у звітності та визначених видах документів замовника, або на основі виданої довіреності, що повинно також знайти своє відображення в договорі;

3) в процесі співпраці замовник та виконавець прагнуть до обмеження відповідальності за виконання умов договору. Тому з метою уникнення непорозумінь та відшкодування нанесених збитків сторонами договору про ведення бухгалтерського обліку на умовах аутсорсингу запропоновано в розділі "Відповідальність сторін" передбачити загальні положення щодо розподілу відповідальності між замовником та виконавцем. Деталізацію рівнів відповідальності та замовника запропоновано оформлювати у вигляді Додатку до договору, який може доповнюватися в залежності від специфіки послуги;

4) з метою уникнення розголошення комерційної таємниці слід в обов'язковому порядку складати та підписати Договір про нерозголошення комерційної таємниці та підписати наказ по підприємству, в якому закріпити перелік відомостей, що становлять комерційну таємницю. Перспективами подальшого дослідження є вивчення підходів до оцінки ефективності застосування бухгалтерського аутсорсингу.

\* може зазначатися вид покарання (неустойка, штраф, пеня тощо)

### Список використаної літератури:

1. *Гарний Д.* Договір "Про не конкуренцію" чи договір про нерозголошення? / Д. Гарний // Школа бухгалтера. – 2007. – № 4. – С. 23-24.
2. *Докийчук К.* Ответственность внештатных бухгалтерий и бухгалтеров / К. Докийчук // Бухгалтерия. – 2000. – № 47 (410). – С. 65-68.
3. *Домашенко А.* Договор об оказании услуг / А. Домашенко // Справочник экономиста – 2004. – №. 7 – С. 61-65.
4. Закон Республики Беларусь "О бухгалтерском учете и отчетности" [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.minfin.gov.by/rmenu/business-accounting/law/law181094/>
5. Закон України "Про державну службу" від 16 грудня 1993 року № 3723-XII [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws>
6. Закон України "Про аудиторську діяльність" 22 квітня 1993 року N 3125-XII [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12&check=4/UmfPEGznhhG4e.ZiF5ebiOHdl1.sFggkRbl1c>
7. *Іванченко Ю.М.* Організація праці людей зайнятих бухгалтерським обліком допоміжного виробництва [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.pdaa.com.ua/nr/pdf4/36.pdf>
8. *Климчик П.* Бухгалтера викликали? / П. Климчик // Галицькі контракти. – 2005. – № 25. – С. 28-29.
9. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 7 грудня 1984 року № 8073-X [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=80731-10>
10. Кримінальний кодекс України від 5 квітня 2001 року № 2341-III [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=11&nreg=2341-14>
11. *Луговець Л.* Кому довіритися? З'ясуємо, що краще: бухгалтер на фірмі чи сторонній фахівець / Л. Луговець // Дт-Кт. – 2002. – № 34.
12. *Миргазизов В.В.* Зачем предприятию аутсорсинг бухгалтерии / В.В. Миргазизов // Генеральный директор. – 2007. – № 10.
13. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=20&nreg=435-15>
14. *Шипка А.* Убежденная ответственность и ответственная убежденность / А. Шипка, Н. Ковтун, Н. Крук // Вестник бухгалтера и аудитора Украины – 2002. – № 23-24. – С. 42-45.
15. *Ярова О.* Що говорять податківці про відповідальність бухгалтера / О. Ярова // Дебет-кредит. – 2001. – № 45. – С. 44.

СКАКУН Людмила Степанівна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

– організація бухгалтерського обліку