

УДК 347.441

**Безручук С.Л.,
Лайчук С.М.**

ДОГОВІР ПРО НАДАННЯ ПОСЛУГ З БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ ЗМІСТУ

В статті визначаються стадії договірнього процесу, основні вимоги та умови укладання договорів про надання послуг з бухгалтерського обліку

Постановка проблеми. У російському та українському законодавстві такий правовий інститут як “аутсорсинг” не представлений. Проте, оскільки одним з основоположних принципів цивільного права є свобода договору, тобто право укладати договори, не передбачені Цивільним кодексом, дана обставина не є перешкодою для його використання [2]. Зауважимо, що і у праві ряду країн, наприклад, польському, немає спеціального регулювання аутсорсингових послуг.

Відсутність спеціального правового регулювання цього інституту означає, що договір аутсорсингу має бути детально опрацьований його сторонами з точки зору податкових, адміністративних і цивільно-правових наслідків. Крім того, узгодженню умов і укладанню договору повинна передувати ретельна оцінка переваг і недоліків послуг з бухгалтерського обліку, формулювання цілей і завдань аутсорсингу, і що, не менш важливо, зважений вибір підприємства-аутсорсера (або відповідного спеціаліста з надання послуг з бухгалтерського обліку).

Грамотно оформлений і укладений договір дає змогу постачальнику послуг уникнути претензій і позовних заяв, зумовлених неточностями у формулюванні умов договору.

Умови аутсорсингових послуг відрізняються від класичних умов, визначених цивільним законодавством, таких як угоди про співпрацю чи надання послуг [13, с. 122]. Тому і контракт повинен мати як загальні, так і специфічні умови. Це викликає ряд проблем, які не можуть бути вирішені через відсутність спеціалізованого законодавчого акту щодо використання “залученої” праці в Україні: оформлення договорів про матеріальну відповідальність; контроль за дотриманням техніки безпеки; розподіл відповідальності, пов’язаної з джерелом підвищеної небезпеки і тому подібне [12]. Найчастіше в зарубіжних країнах аутсорсинг як модель господарювання передбачає укладання довгострокових договорів. На думку Д.В. Черемісіна, це – система довгострокових контрактів. “Таким чином, – пише автор, – аутсорсинг – більш складна форма економічної організації ринку, ніж звичайні угоди купівлі-продажу” [11, с. 132].

Хоча, з іншого боку, варто зазначити, що незважаючи на безліч небезпек і проблем, що стосуються договору про надання бухгалтерських послуг, можна стверджувати, що система права України, завдяки еластичності, надає можливості вироблення рішень, раціональних і корисних для обох сторін договірнього процесу.

У договорі вказують предмет договору, умови, які визначають вимоги замовника до послуги, що надається, кваліфікації фахівців, перелік послуг і терміни виконання, вартість послуги, крім того, обов’язки замовника і виконавця, ступінь відповідальності. Іншими словами, в договір слід включати всі суттєві умови для договорів даного виду [9].

У зв’язку з тим, що не існує типових договорів з таких видів послуг, договори укладаються у довільній формі. Тому на практиці виникають труднощі при їх укладанні. Проте, оскільки якість договору з надання послуг має ключове значення для ефективності цих видів послуг, питання формування змісту договорів, визначення їх суттєвих умов має актуальне наукове і практичне значення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Загальні засади договірного регулювання і порядку укладання окремих видів договорів розглядалися в дисертаційних дослідженнях українських вчених: О.М. Петрука (2000 р.), Н.В. Секіріної (2003 р.), К.В. Романчук (2005 р.), Н.В. Федькевич (2008 р.) та рядом інших науковців. Питанням аутсорсингу присвячене дисертаційне дослідження російського вченого Д.В. Черемісіна (2005 р.) [11]. Ряд публікацій науковців і практиків Росії [4] та Польщі [13] присвячені як загальним питанням укладання договору аутсорсингу в цілому, так і в сфері надання послуг з бухгалтерського обліку.

Проте, комплексного дослідження істотних умов договору надання послуг з ведення бухгалтерського обліку та їх документального оформлення не проводилося.

Мета дослідження. Метою дослідження є визначення етапів договірного процесу, умов та положень, які мають практичне значення при укладанні договорів про надання послуг з бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу. Загальні умови укладання договорів, що породжують господарські зобов'язання, загальний порядок укладання господарських договорів, порядок зміни і розірвання господарських договорів визначені у главі 20 "Господарські договори" Господарського кодексу України від 16 січня 2003 року. Дані вимоги є загальними для будь-якого договору, який підпадає під визначення господарського. Відповідно до Цивільного кодексу України від 16.01.2003 р. № 435-IV у розділі II "Загальні положення про договір" визначено поняття та види договору, зміст, типові умови, строк, ціна, форми договору [10, с. 410].

Так як аутсорсинг в юридичному сенсі є послугою з надання персоналу для виконання ним певної діяльності на користь організації-замовника, для оформлення відносин з аутсорсингу використовується конструкція цивільно-правового договору відшкодувального надання послуг [7].

Цілком погоджуємося зі Л.С. Скакун, яка ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах розглядає "як сукупність взаємовідносин, які формуються між замовником та виконавцем послуг та закріплюються у відповідному договорі, положення якого спрямовані на встановлення, зміну або припинення прав та зобов'язань сторін" [10, с. 410].

Оскільки, з юридичної точки зору, в основі ведення обліку зовнішнім суб'єктом господарювання лежить договір та договірні відносини, виникає питання правильності ототожнення терміну "ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах" з поняттям "підряд", враховуючи і те, що "аутсорсинг" (outsourcing) перекладається з англійської як "укладання договору підряду зовнішніми компаніями" [11, с. 11].

Спільними рисами є залучення зовнішнього суб'єкта для надання послуг, виникнення договірних відносин між суб'єктами, необхідність захисту конфіденційної інформації. Але ступінь залучення ресурсів виконавця, сфери охоплення та необхідність зміни організаційної структури підприємства свідчать про необхідність розмежування даних понять [10, с. 412].

Українським трудовим і цивільним законодавством відносини, що виникають при наданні персоналу, на сьогоднішній момент не регламентовані. І лише стаття 628 Цивільного Кодексу України, яка дозволяє укласти будь-які угоди, які не суперечать чинному законодавству, дає можливість укласти договори з надання персоналу. Сторони можуть укласти і змішаний договір, в якому можуть міститися елементи різних договорів [12].

Існують певні відмінності укладання договорів на ведення бухгалтерського обліку з приватними підприємцями і з підприємствами. Відносини, що виникають при наданні персоналу з останніми, є більш складною формою договірних відносин. Досить складним моментом при такому наданні послуг з бухгалтерського обліку є тристоронні відносини: між компанією-замовником і компанією-провайдером – цивільно-правові, між компанією-провайдером і працівниками – трудові. Відповідно, і регулюються вони двома різними договорами: трудовим договором між працівником і компанією-наймачем і цивільно-правовим договором про надання послуг між підприємством-користувачем праці працівника і підприємством-наймачем.

Відносини між компанією-замовником і компанією-провайдером, сформовані на підставі договору цивільно-правового характеру, предметом якого є надання послуг замовнику і в якому, в силу необхідності відображення специфіки тристоронніх відносин, повинні міститися елементи, що регулюють працю.

Так, на думку практиків, договір повинен містити такі суттєві елементи трудово-правового характеру як: місце роботи і зміст трудових обов'язків, термін і підстави залучення працівника, умови праці, заборона на невмотивовану відмову компанії-замовника у використанні праці даного працівника (або положення про те, що вимога заміни одного залученого працівника іншим має бути обґрунтована компанією-замовником) [12]. Таким чином, перераховуються практично всі суттєві умови трудового договору, вказані в ст. 24 Кодексу Законів про працю в Україні. Також слід зазначити, що фактично виконувати трудові обов'язки працівник буде на іншому підприємстві.

Основним юридичним ускладненням є вирішення питання про розподіл функцій роботодавця між двома самостійними суб'єктами відносин: юридичним наймачем працівника і фактичним користувачем його праці [5]. Дуже важливо в трудовому договорі визначити права і обов'язки роботодавця, оскільки на стороні роботодавця виступають два суб'єкти – формальний роботодавець, який є стороною в трудовому договорі, і фактичний роботодавець, який офіційно з працівником не оформляє трудові відносини [12].

Досить складно передбачити в трудовому договорі деякі умови, наприклад, місце роботи, дату початку роботи, у багатьох випадках буде потрібно укладання додаткових угод. Якщо працівник наймається для конкретного підприємства, трудовий договір є строковим, термін повинен визначатися в залежності від терміну, на який укладений договір з підприємством-замовником. Можливе й укладення трудового договору на невизначений термін: в цьому випадку працівники наймаються в постійний штат для неодноразового надання послуг різним підприємствам [12]. Крім того, слід вирішити питання щодо направлення у відрядження для виконання виробничих завдань нештатних співробітників, оскільки на них не може бути оформлена довіреність від компанії-замовника.

Пропонуємо наступні етапи укладання договору з надання послуг з ведення бухгалтерського обліку (рис. 1).

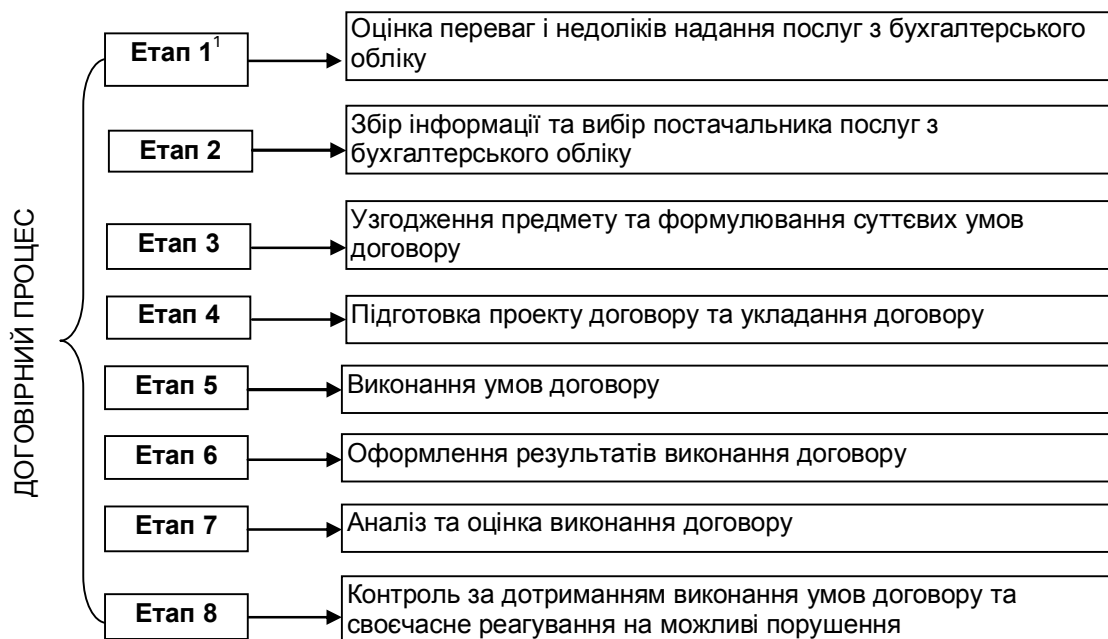


Рис. 1. Стадії договірної процесу щодо надання бухгалтерських послуг*

* Джерело: власна розробка¹

Приділимо увагу запропонованим етапам договірної процесу щодо надання бухгалтерських послуг детальніше.

Етап вибору постачальника послуг з ведення бухгалтерського обліку, етап узгодження умов і укладання договору служать фундаментом успішного розвитку бізнесу. Задля отримання стабільного, передбаченого результату з обумовленими наперед параметрами, необхідно цьому питанню приділити значну увагу [4].

Чим детальніше і точніше буде проведена ця робота, тим краще сторони будуть інформовані про умови і вимоги один до одного. Таким чином, знижується ймовірність виникнення завищених очікувань та в цілому покращуються організація та узгодженість сумісної праці [3, с. 57].

На етапі збору інформації та вибору постачальника послуг з бухгалтерського обліку особливу увагу слід приділити кількості нарікань (позитивних відгуків) з боку обслуговуваних підприємств та наявності (відсутності) судових позовів.

Ще на етапі укладання договору з аутсорсинговою компанією, при плануванні і підготовці, є необхідним чітко відпрацювання та узгодження всіх деталей відносно обсягу послуг, строків та етапів їх виконання, наданих результатів, розподілу функцій, повноважень, зобов'язань між сторонами [3, с. 57], а також оплати. Процес узгодження аутсорсингового договору в практиці західних підприємств часто поділяється на два етапи: 1. розробка протоколу домовленості; 2. узгодження відповідного контракту [13, с. 122].

¹ Детальніше див. Безручук С.Л. Переваги і недоліки надання послуг з бухгалтерського обліку / С.Л. Безручук, С.М. Лайчук // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – № 1 (47). – С. 14-18.

Максимальний термін аутсорсингових контрактів в Україні, як правило, складає один рік. Хоча в ряді зарубіжних країн спостерігається тенденція до укладання довгострокових договорів, адже “довгострокові взаємовідносини ведуть до створення ефективних механізмів розподілу ризиків в умовах недостатньої інформації” [11, с. 132].

Договори, укладені на довготривалий термін, або ті, що стосуються нестандартних послуг, як правило, вимагають регулярних узгоджень і змін. Можливість таких змін потрібно брати до уваги на етапі укладання договору, передбачаючи процедури зміни умов. Одночасно усталені процедури змін є винятково важливими з точки зору клієнта, який би без них був змушений постійно переукладати контракт. Часто договір описує спосіб, в який одна зі сторін може ініціювати повторні переговори і як інша сторона повинна відреагувати [13, с. 123].

Грамотно сформульований договір повинен точно і зрозуміло визначати вид і характер діяльності підприємства-замовника. Найпростіший приклад – сезонна торгівля. Скажімо, сільськогосподарські компанії, в основному, торгують восени. Отже, про всю специфіку потрібно повідомити спеціалістів аутсорсингової компанії ще до укладення договору, щоб згодом ці умови були враховані.

Умови договору повинні бути вигідними для замовника і одночасно забезпечувати прибуток постачальнику послуг. Польські вчені зазначають, що договір не повинен трактуватись як інструмент здійснення тиску на партнера [13, с. 122]. Додамо також, що включення в нього всіх суттєвих умов, передбачених законодавством, повинно зменшувати податкові ризики.

Аутсорсинговий договір, що укладається суб'єктами господарювання в Польщі, як правило, складається з двох основних частин:

– загальні умови – регулюють загальні аспекти відносин між замовником і постачальником послуг, що не стосуються особливих умов даної послуги;

– додатки – окремі документи, що містять особливості щодо специфічних умов. Додатки пов'язані між собою. Їх вид залежить від виду послуг і обумовлень договору. Переважно такі документи містять характеристики послуг, що надаються, особливості плану на перехідний період та умови продажу і лізингу [13, с. 122-123].

На нашу думку, якщо спочатку передбачаються будь-які додаткові моменти щодо виконання робіт виконавцем, їх слід винести в окремий пункт договору “Інші умови”. У разі потреби внесення яких-небудь змін або доповнень до договору, вони, як правило, обумовлюються у додаткових угодах до даного договору і скріпляються підписом двох сторін.

Предмет договору має бути сформульований максимально конкретно з дослівним використанням у тексті договору термінології законодавства України.

Предметом договору бухгалтерського супроводу, як правило, є конкретні бухгалтерські послуги, терміни виконання яких обумовлюється в окремому застосуванні, що є невід'ємною частиною договору. Якщо укладається договір на спеціальний бухгалтерський супровід підприємства, то в додатку мають бути прописані всі послуги, які компанія-аутсорсер повинна виконувати у рамках цього бухгалтерського обслуговування [1].

Розглянемо види аутсорсингових послуг, які можуть бути предметом договору (табл. 1).

Таблиця 1. Види послуг з бухгалтерського обліку з використанням аутсорсингу

<i>Вид послуги</i>	<i>Предмет договору</i>	<i>Характерні риси</i>
Разова послуга	Складання річних звітів, формування облікової політики, розробка форм внутрішньої звітності, проведення інвентаризації, надання консультацій, автоматизація обліку, проведення економічного аналізу показників діяльності	Виконання разових послуг, зокрема зі складання річної бухгалтерської звітності
Відновлення обліку	Підготовка облікових реєстрів, складання правильних записів за минулі періоди, заповнення коригуючих розрахунків	Відновлення обліку при виявленні фактів неправильного його ведення за попередні періоди або його відсутності на певних ділянках
Ведення окремих ділянок бухгалтерського обліку	Ведення окремих ділянок обліку, найчастіше, нарахування заробітної плати	Передача окремих ділянок
Надання персоналу	Виконання певних ділянок робіт або певних посадових обов'язків співробітниками аутсорсингової компанії	Тимчасове надання персоналу для виконання певних робіт

Джерело: власна розробка на підставі [3, с. 55-56]

Договір повинен відокремлювати і визначати обсяги основних і додаткових послуг, що надаються.

Передача бухгалтерського обліку спеціалізованій організації має бути зафіксована у Положенні про облікову політику підприємства на відповідний фінансовий рік. На нашу думку, в укладанні договору аутсорсингу обов'язково повинен брати участь головний бухгалтер підприємства як фахівець, що краще за всіх володіє ситуацією.

Якщо за договором підприємство передає ведення всього бухгалтерського обліку сторонньому підприємству, угоду варто зареєструвати в податковій адміністрації, хоча безпосередньо такий обов'язок законодавством не передбачений. Проте передача на аутсорсинг всієї бухгалтерії може передбачати і найм головного бухгалтера, або ж роль "головного бухгалтера" виконуватиме стороннє підприємство, тому відповідний наказ про його призначення слід пред'явити в податкову адміністрацію.

Практики перераховують наступні функції, виконувані аутсорсером, які слід закріпити в договорі:

- повний комплекс робіт з ведення бухгалтерського і податкового обліку;
- складання первинних документів;
- організація і ведення всього документообороту підприємства-клієнта;
- ведення договірної роботи;
- взаємодія з банками;
- складання оперативних звітів з фінансово-господарської діяльності підприємства;
- складання оперативних звітів з певних аспектів господарської і (або) фінансової діяльності підприємства;
- перевірка правильності складання первинних документів (відповідність вживаних форм, повнота і правильність заповнення всіх реквізитів документів);

- складання первинної документації на підставі даних, наданих клієнтом (платіжні доручення, рахунки, рахунки-фактури та ін.);
- подання звітності в податкові органи, позабюджетні фонди, органи статистики;
- захист інтересів клієнта в податкових органах, позабюджетних фондах, інших органах і установах, пов'язаних з виконанням обов'язків з ведення бухгалтерського і податкового обліку (надання пояснень з приводу бухгалтерської і податкової звітності, зокрема під час виїзних податкових перевірок, проведення звірок, отримання довідок та ін.);
- ведення архіву документів (систематизація і підшивання документів в томи, складання описів);
- зберігання архіву документів клієнта, зокрема після закінчення податкового періоду або після припинення терміну дії договору, надання інформації по запитам клієнта; та ін. [2].

Договір може містити обмеження передоручення іншим суб'єктам послуг, що буде предметом договору, будучи її частиною.

При укладанні договору на ведення обліку і складання звітності необхідно визначити конкретний перелік операцій, які виконуватиме стороння організація, всі види документів та інформації, що надається аутсорсеру для виконання роботи, розробити і затвердити внутрішній графік роботи, а також документообороту між сторонами і встановити терміни виконання зобов'язань.

Слід також передбачити спосіб обміну інформацією. Всі документи рекомендується передавати за описом або надавати копії.

При використанні "зовнішньої" бухгалтерії підприємство практично ізольоване від підготовки і здачі звітності. Тому договір не повинен містити загальних формулювань (наприклад, "підприємство складає і здає всі передбачені законодавством звіти"). Слід конкретизувати, яку звітність складає аутсорсер, яке програмне забезпечення використовується, чи є на нього ліцензія. Можна зазначити умову, що форми звітності мають відповідати чинному законодавству.

Потрібно узгодити, чи буде комп'ютерна програма аутсорсингової компанії сумісною з програмним забезпеченням, встановленим в бухгалтерії клієнта [3, с. 57].

Наступний пункт, якому треба приділити особливу увагу при підписанні договору, є права і обов'язки сторін. Цей пункт має бути складений таким чином, щоб не порушувати інтересів суб'єктів договірної процесу.

Договір повинен передбачати спосіб реагування на різноманітні неуспішні події. При підписанні договору потрібно уточнити строки коригування помилок. Польські вчені рекомендують окреслювати запобіжні заходи, що залежать від виду і ступеню відхилення, ступеня відповідальності кожної з сторін, швидкості і ефективності удосконалення і того, чи дане відхилення трапляється вперше, чи постійно [13, с. 123]. Розглянуті заходи повинні стосуватись лише виняткових ситуацій. В той же час важко відокремити універсальні засади реагування на слабкі результати постачальників послуг. Одним із способів, що пропонується вченими, є визначення системи відхилень від встановлених стандартів для кожної передбаченої в контракті послуги [13, с. 123].

Важливою умовою договору є встановлення вимог, що стосуються кваліфікації і професійного досвіду персоналу, що залучається, а також контроль за їх дотриманням.

Необхідно мати на увазі, що результат роботи залученого персоналу, що зазначений в документі із реквізитами компанії-замовника, наприклад, договір або податкову декларацію, і представлений контрагентові або податковій адміністрації, породжує правові наслідки виключно для компанії-замовника. Тому жодні посилання на те, що декларація не подана вчасно або договір погано складений не з вини компанії, не допоможуть їй уникнути правових наслідків [2].

На етапі укладання договору постачальник послуг обіцяє, що облік вестимуть "спеціалісти найвищої кваліфікації". Але на практиці невеликі фірми, які надають аутсорсингові послуги, набирають дешевші кадри відповідно нижчої кваліфікації. Зокрема, складання звітності і ведення бухгалтерського обліку може бути доручене не аудиторам, а тим же самим бухгалтерам-"надомникам", що може призвести до серйозних негативних наслідків.

У зв'язку з цим основоположними принципами при розробці і виконанні договору з аутсорсером і наданим ним персоналом повинні стати відповідальність і контроль.

У договорі на бухгалтерське обслуговування можна закріпити відповідальність аутсорсера за штрафи, які будуть накладені на підприємство через його неправильні дії. Правильно побудована і зважена система покарань і заохочень відіграє сильну мотиваційну роль і є стимулом для зосередження аутсорсером на тих видах діяльності, що мають виняткове значення для підприємства. Проте виконавець не несе відповідальності у наступних випадках:

1. первинні документи, передані співробітниками, містили недостовірну інформацію;

2. первинні документи були представлені несвоєчасно;

3. всі розрахунки компанією-аутсорсером були представлені вчасно, але підлегли перерахували податки до бюджету із запізненням;

4. посадові особи підприємства, здійснюючи операції, порушили законодавство (наприклад, перевищили ліміт розрахунків готівкою, порушили порядок ведення касових операцій) [8].

Відповідальність може бути передбачена як у вигляді відшкодування збитку (включаючи упущену вигоду), так і у вигляді штрафів (наприклад, при порушенні трудової дисципліни) [2]. При виникненні конфліктної ситуації, як зазначають практики, притягти до відповідальності недбайливого бухгалтера, швидше за все, буде неможливо: з підприємством його не пов'язують договірні відносини [6]. За якість виконаної роботи, а також за дотримання трудової дисципліни, найнятий співробітник відповідає тільки перед аутсорсером, тобто своїм роботодавцем, в межах трудових відносин. Тому замовник повинен передбачити в договорі компенсацію аутсорсером своїх можливих втрат, понесених внаслідок неякісної роботи залученого персоналу, або порушення ним трудової дисципліни. Відповідно, особливу увагу потрібно приділити заходам відповідальності.

Якщо аутсорсер і визнає свою провину, не факт, що вона матиме фінансову можливість покрити збитки. Тому ризики необхідно застрахувати, а на етапі укладання договору визначити способи і умови страхування ризиків, що виникають при неякісному наданні послуг. Щоб повністю захиститися від ризиків, слід поцікавитися, чи застрахована відповідальність аутсорсингової компанії перед третіми особами.

Договори про надання подібних послуг повинні передбачати відповідальність сторін, її розміри і ступінь, а також врегулювати порядок відшкодування збитків.

Договір із спеціалізованою компанією дозволяє встановити відповідальність виконавця за якість послуг, що надаються. Як правило, це відповідальність за своєчасність надання звітів в контролюючі органи, правильність нарахування податків, відповідність ведення бухгалтерського і податкового обліку чинному законодавству. В цьому випадку керівник підприємства при порушенні умов договору може вимагати відшкодування збитків, викликаних діями аутсорсингової компанії. Включивши в договір пункт про те, що всі штрафи, недоїмки та пені, нараховані податковою адміністрацією за несвоєчасне подання податкових декларацій, неправильне обчислення сум податків і т.д., компенсуються підприємством-аутсорсером, замовник отримує можливість відшкодувати ці суми за рахунок аутсорсера.

Відповідальність фірми-виконавця перед замовником передбачена цивільним законодавством. Проте не варто забувати, що кримінальну і адміністративну відповідальність за подібні порушення несуть керівник і головний бухгалтер підприємства, яке найняло сторонніх фахівців [2]. Крім того, суттєвим недоліком є те, що аутсорсер за чинним законодавством не може бути законним представником при вирішенні податкових і інших суперечок, якщо тільки цей пункт не передбачений у договорі. Але, на жаль, далеко не кожен аутсорсер погоджується перейняти на себе відповідальність регулювання податкових суперечок.

Також в договорі аутсорсингу мають бути передбачені межі відповідальності сторін, дії сторін у разі настання форс-мажорних обставин, термін дії і порядок розірвання договору (особливо чітко має бути прописаний порядок дозволу спірних моментів).

Забезпечення конфіденційності, тобто дотримання комерційної і службової таємниці замовника, а також нерозголошення персональних даних його співробітників і клієнтів, які можуть стати відомі найнятому співробітникові, є неодмінною умовою договору аутсорсингу, в якому має бути визначена відповідальність за його порушення. Замовник має право вимагати від виконавця включення в договір пункту про конфіденційність.

Укладаючи договір на бухгалтерський супровід із сторонньою організацією, цілком логічно, що клієнт хоче отримати гарантії того, що його комерційна інформація триматиметься в суворій секретності. У цьому пункті повинно бути обумовлено, що обидві сторони зобов'язуються зберігати сувору конфіденційність інформації, отриманої в ході виконання підписаного договору, і робити всі можливі заходи, щоб захистити отриману інформацію від розголошення. Зазначимо, що визначального значення має як підбір добросовісного провайдера і закріплення відповідних гарантій в договорі, так і ознайомлення з процедурою доступу і роботи із конфіденційною інформацією, встановленою в компанії-замовнику. Причому з'ясування ситуації щодо діючої системи контролю безпосередньо в аутсорсинговій компанії і умов забезпечення конфіденційності повинно проводитись ще до укладання договору.

Передача конфіденційної інформації третім особам (включаючи державні органи нагляду), публікація або інше розголошення такої інформації може здійснюватися лише з письмової згоди іншої сторони. Якщо в ході надання послуг виконавець залучає експертів або консультантів, яким необхідно для роботи передавати конфіденційні дані, то виконавець зобов'язується укласти з ними відповідні договори про нерозголошення ними конфіденційної комерційної інформації [1].

На думку Єрмакової Т.М., суттєве значення має і те, як в тексті договору обумовлені умови щодо конфіденційності інформації, чи є можливість у випадку необхідності узгодити та підписати окремий договір про її дотримання [3, с. 56].

Важлива сторона взаємодії між клієнтом та аутсорсером – організація ведення обліку та обміну інформацією і документами. Слід відмітити, що з удосконаленням каналів передачі інформації за останні роки значно розширилися технічні можливості та швидкість передачі даних, що позитивно впливає на аутсорсингові послуги. Так, в наш час активно використовуються:

- електронні системи для ведення банківських операцій (різноманітні програми “Банк-клієнт”);
- електронні системи для здачі регулярної фінансової та податкової звітності до податкових органів;
- електронна пошта;
- розподілені бази даних та ін. [3, с. 57].

У зв'язку з цим сторонам у договорі важливо встановити оптимальний варіант обміну інформацією та документами, який би вписувався у корпоративну політику із захисту конфіденційності інформації кожної зі сторін [3, с. 57].

Що стосується підписання документів, то Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” встановлює обов'язкові реквізити для первинних документів, один з яких – підписи посадових осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та її оформлення. Перелік осіб, що мають право такого підпису, затверджує керівник підприємства за узгодженням з головним бухгалтером. Таким чином, в договорі, а також в додатку до Положення про облікову політику доцільно вказати певні посади співробітників, які можуть підписувати первинні документи [2].

Відповідно Закону Російської Федерації “О бухгалтерском учете” та Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” бухгалтерська звітність підписується керівником і головним бухгалтером (бухгалтером) підприємства. Відмітимо, що відомості, зазначені у звітності, можуть засвідчувати не тільки керівник підприємства, головний бухгалтер, але й представник організації, що надає послуги з ведення бухгалтерського обліку. Все перераховане можна віднести і до складання податкової звітності. В цьому випадку слід виписати довіреність на представника організації, що надає послуги. Згідно з роз'ясненнями податкових органів копія довіреності повинна бути прикладена до звітності, що здається.

При укладанні договору необхідно забезпечувати відповідність вартості наданих послуг їх обсягу, якості і трудовитратам, а також умови одностороннього дострокового розірвання договору.

Обов'язково прописується в договорі порядок здачі робіт фірмою-виконавцем. Як правило, документом, що підтверджує виконання робіт з боку компанії, що надає комерційні бухгалтерські послуги, та їх прийняття з боку замовника, є підписаний акт здачі-приймання робіт. Особливу увагу слід звернути на дату пред'явлення документів, які є підставою для розрахунку за надані послуги аутсорсингу.

Також, укладаючи договір з компанією, яка надаватиме аутсорсингові послуги, потрібно передбачити порядок звітування перед фірмою-замовником.

Для забезпечення ефективного контролю за дотриманням умов договору, необхідно передбачити в ньому обов'язок складання звіту і право контролю поточної документації [13, с. 122].

Разом з актом здачі-приймання наданих послуг можна передбачити в договорі обов'язковість надання Звіту спеціалізованої компанії про виконану роботу. Звіт повинен містити зведення про всі дії постачальника послуг, за якими замовник зможе проконтролювати виконання всіх дій.

При наданні аутсорсингових послуг в договорі слід зазначити момент про майно, яке виконавець застосовуватиме в своїй діяльності. Можливі декілька варіантів: або аутсорсер надає послуги з використанням майна замовника, або майно замовника передається в користування аутсорсеру (наприклад, за договором оренди або безоплатного користування) [9].

Необхідно також продумати особливості побудови відносин між постачальником і замовником послуг. Договір на послуги укладається лише з директором або засновником, які діють від імені підприємства-замовника послуг. В ньому слід зафіксувати контактні дані посадових осіб як з боку спеціалізованої компанії, так і з боку компанії-клієнта, а також чітко розмежувати їх відповідальність за виконання тих або інших операцій з ведення бухгалтерського обліку.

Якщо виконавець не приступає своєчасно до виконання договору з ведення бухгалтерського обліку замовник має право відмовитися від виконання договору і вимагати відшкодування збитків.

Податкові органи нерідко з пристрасстю і підозрою відносяться до вказаних договірних відносин, вимагаючи доказів економічної їх вигоди. Замовник, сплативши за договором аутсорсингу за послуги з бухгалтерського обліку, повинен довести, що його витрати економічно виправдані і пов'язані з отриманням доходу, а не є ухиленням від сплати податків. Тому, на думку практиків, кінцевим етапом укладання договору з надання бухгалтерських послуг для замовника мають стати: визначена вартість послуг, сформульовані цілі та завдання, а також критерії якості, критерії її оцінки та відповідальність за порушення якості послуг, що надаються [4].

Висновки та перспективи подальших досліджень. Замовнику, з метою зниження негативних наслідків, які виникають при виконанні договору про надання послуг з бухгалтерського обліку, на етапі укладання цього договору необхідно прийняти до уваги наступні основні моменти:

1. Максимально деталізувати предмет договору (він не повинен містити загальних формулювань), тобто закріпити конкретні функції бухгалтерського обліку, що передаються аутсорсеру, обсяг і строки послуг, які надаються виконавцем, уточнити, яка частина облікових робіт залишається у замовника. Доцільно деталізацію предмета договору відобразити у додатку до договору.

2. Включити в текст договору усі суттєві умови даного виду договору, тобто крім деталізованого предмета договору, порядку надання послуг, вказати строк початку та закінчення надання послуг, а також ціну договору.

3. Розробити та затвердити графік документообороту, тобто які документи коли, кому і ким передаються. Графік документообороту також доцільно відобразити у додатку із зазначенням строків надання документів, відповідальних виконавців і методів контролю, крім того, визначити порядок звітності перед організацією-замовником.

4. Вказати програмне забезпечення, з використанням якого буде здійснюватися надання бухгалтерських послуг.

5. Встановити відповідальність за порушення конфіденційності, за своєчасність, повноту і якість виконаної роботи.

6. Визначити порядок відшкодування збитків (штрафних санкцій з боку контролюючих органів), пов'язаних з неправильним обчисленням податків або із несвоєчасним поданням звітності, за рахунок аутсорсера.

7. Співставити вартості послуг, що надаються, їх обсягу, якості та трудовитратам. В цій ситуації необхідно також з'ясувати, що відноситься до додаткових робіт (послуг) і не включається у вартість договору з надання бухгалтерських послуг, а також уточнити їх вартість.

8. Забезпечити підписання договору належними посадовими особами з боку замовника і з боку аутсорсера. Більшість ризиків, які містить передача ведення бухгалтерського обліку за договором про надання бухгалтерських послуг, можна уникнути, якщо грамотно скласти вказаний договір. До того ж цей документ можна коригувати по узгодженню сторін із зміною умов господарської діяльності.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Аутсорсинг бухучета – что это? [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.balansfor.ru/st_o_dog.html.
2. Договоры бухгалтерского и налогового аутсорсинга [Електронний ресурс]. / Финансовая газета. – 2008. – № 13. – Режим доступу: www.ambiss.ru/zakon/docnews/377.doc.
3. *Ермакова Т.М.* Аутсорсинг в бухгалтерском учете / Т.М. Ермакова // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 7. – С. 55-57.
4. *Колотов А.* Договор на оказание бухгалтерских услуг [Електронний ресурс] / А. Колотов // Бухгалтерские вести. – 2008. – сентябрь. – Режим доступу: <http://www.urcentr.ru/allnews/publics/>
5. *Коняева А.* Аутсорсинг в Украине: вчера, сегодня, завтра / А. Коняева // Менеджер по персоналу. – 2005. – № 2. – С. 38.
6. *Крупина Т.* Аутсорсинг – новая реальность кадрового менеджмента [Електронний ресурс] / Т. Крупина // Деловая газета “Бизнес”. – 2005. – Режим доступу до журн.: <http://www.sostav.ru/articles/2005/02/24/mark240205/> – Назва з контейнера.
7. *Петрыкина Н.* Правовое регулирование договора аутсорсинга [Електронний ресурс] / Н. Петрыкина // “Кадровый менеджмент”. – Режим доступу до журн.: <http://www.klerk.ru/law/?42984>
8. Плюсы и минусы бухгалтерского обслуживания на аутсорсинге [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.188888.ru/pub_detail.php?ID=447.
9. *Рогова О.* Правовое регулирование договора аутсорсинга [Електронний ресурс] / О. Рогова // Журнал “Вопросы налогообложения кредитных организаций”. – 2007. – № 8. – Режим доступу до журн.: http://www.intercom-audit.ru/experts/2007/08/01/experts_25.html
10. *Скакун Л.С.* Бухгалтерський облік на договірних умовах: сутність та передумови ведення // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 3 (12). Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. / Л.С. Скакун. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 484 с. – С. 407-418.
11. *Черемиси Д.В.* Аутсорсинг как элемент современного хозяйственного механизма: теоретический аспект [Електронний ресурс] / Д.В. Черемисин. – Дис. на соискание ученой степени к.э.н.: 08.00.01 “Экономическая теория” – Москва, 2005. – Режим доступу: www.mirkin.ru/docs/dumnaaya/dis/disChermisin/pdf.
12. *Щурина М.* Аутстаффинг и лизинг персонала [Електронний ресурс] / М. Щурина. – Режим доступу: <http://www.credere.ru/st1708.asp>. – Назва з контейнера.
13. *Nowicki Adam, Sobińska Małgorzata.* Zarządzanie kontraktem outsourcingowym // Przedsiębiorstwo w procesie transformacji. Efektywność – restrukturyzacja – rozwój / Opracowanie i redakcja naukowa: Ryszard Borowiecki. Warszawa – Kraków, 2003.– 400 s., S. 120-126.