

## БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК НА ДОГОВІРНИХ УМОВАХ: СУТНІСТЬ ТА ПЕРЕДУМОВИ ВЕДЕННЯ

*Уточнено трактування терміну “ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах”, визначено передумови використання послуг зовнішніх спеціалістів в сфері бухгалтерського обліку*

**Постановка проблеми.** В умовах розвитку глобалізаційних процесів значна кількість керівників та власників шукають шляхи покращання діяльності та розвитку власного підприємства. Одним з них є виділення та передача виконання окремих сфер діяльності зовнішнім спеціалістам, які здатні забезпечити економію витрат, більш високий рівень послуг за рахунок спеціалізації, більш дешевої робочої сили, зниження витрат часу на реалізацію окремих функцій, підвищення якості їх виконання тощо. Однією з таких сфер на сьогодні виступає процес ведення бухгалтерського обліку.

Зміна умов господарювання, прагнення власників до зниження ризиків діяльності та забезпечення отримання конкурентних переваг сприяють залученню послуг сторонніх підприємств для ведення бухгалтерського обліку. В дисертаційних дослідженнях даному питанню приділено недостатньо уваги. За результатами дослідження та вивчення проблемних питань організації бухгалтерського обліку досліджено 80 авторефератів за період 1965-2008 рр. на здобуття наукового ступеня кандидата та доктора економічних наук в Україні, Росії та СРСР, які містяться в інформаційній базі даних Житомирської наукової бухгалтерської школи. Встановлено, що лише в авторефераті Н.В. Смирнової [22] та М.В. Тімакової [23] досліджено можливості та доцільність застосування ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах зовнішніми суб'єктами як форми організації бухгалтерського обліку, але лише на прикладі малих підприємств.

**Аналіз останніх досліджень.** Впровадження досвіду закордонних країн сприяє використанню іншомовних термів. Одним з таких понять є термін “аутсорсинг”, який поступово впроваджується в наукову мову, що сприяє вживанню терміну “бухгалтерський аутсорсинг” та “ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах зовнішнім спеціалістом” як слів синонімів. Тому, на сьогодні значна частина досліджень та публікацій присвячена питанням розвитку ринку аутсорсингу і бухгалтерського аутсорсингу, як його складової. Серед вітчизняних та російських вчених та науковців доцільно виділити праці Б.А. Анікіна [3], В.В. Баранової [4], І. Дрозд [8], С.О. Календжяна [10], П. Климчик [11], Н.Н. Листвиної [15], Л.О. Логіненко [16], О.В. Манойленко [17] та ін. Серед зарубіжних вчених та науковців – Дж.Б. Квін (J.V. Quinn) [30], Й. Кочар (J. Koczar) [27], С. Перрі (C. Perry) [29] та ін.

Хоча наявна значна кількість публікацій за темою дослідження, потребують більш детального вивчення наступні питання: уточнення сутності поняття “ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах”, передумови та види підприємств, яким доцільно використовувати послуги зовнішніх спеціалістів в сфері бухгалтерського обліку.

**Мета дослідження.** Метою дослідження є уточнення сутності поняття “ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах”, визначення видів підприємств, яким доцільно використовувати послуги зовнішніх спеціалістів з ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах та основних передумов їх використання. Методичною основою дослідження є загальнонаукові методи індукції, дедукції для вивчення сутності поняття “ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах”. У вивченні теорії та діючої практики ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах зовнішніми спеціалістами на вітчизняних та закордонних підприємствах використані прийоми групування та порівняння.

**Викладення основного матеріалу.** Прагнення власників забезпечити конкурентоспроможність підприємства сприяло, як зазначає І.І. Заводовська [9, с. 43], виникненню концепції віртуальної організації, відповідно до якої будь-яка функція, що не є основною, повинна бути передана зовнішньому спеціалісту у цій сфері, оскільки завжди є суб'єкти господарювання, які будуть виконувати основні функції клієнта краще, ніж він. Концепція віртуальної організації нова, але екстерналізація деяких функцій зовнішнім спеціалістам уже багато років практикується під різними назвами: виробництво по контракту, управління потужностями, аутсорсинг тощо.

Зовнішні суб'єкти господарювання, які надають послуги з ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах, формують штат своїх працівників з висококваліфікованих спеціалістів, до складу яких можуть входити не лише бухгалтери, але й юристи, аналітики, аудитори тощо. Це забезпечує для замовників високу якість послуг з ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах та розв'язання широкого спектру проблемних питань пов'язаних, з діяльністю підприємства. Тобто, замовник отримує не одного бухгалтера, а цілу команду спеціалістів, які ведуть його бухгалтерський облік. Сторонні підприємства надають послуги з урахуванням особливостей діяльності підприємства, очікувань власника. Завдяки цьому замовники отримують не тільки фінансову вигоду, але й знижують ймовірність помилок при веденні бухгалтерського обліку. Отже, підприємство-замовник отримує готові механізми та процедури ведення бухгалтерського обліку, а відповідальність за реалізацію бухгалтерських функцій переходить автоматично на зовнішнього суб'єкта виконавця.

Дедалі частіше залучення зовнішніх суб'єктів для ведення бухгалтерського обліку зумовлено зміною організаційної структури підприємства та поділом праці. Наприклад, змінюється структура великої корпорації, основними складовими якої може бути сукупність малих партнерських підприємств. Прагнення до отримання конкурентних переваг як великими, так і малими підприємствами призводить до зміни розподілу праці в середині підприємства шляхом залучення зовнішніх суб'єктів господарювання.

Швидкий розвиток сучасних засобів комунікації та обчислювальної техніки призвів до виникнення концепції віртуальної організації, яка полягає в передачі певного виду діяльності професіоналам в конкретній сфері, що гарантує підприємству-замовнику отримання максимальної вигоди [32].

Концепція віртуального підприємства вперше згадується в монографії У. Девідоу та М. Мелоуна "Віртуальна корпорація" [26], а пізніше досліджена та обґрунтована в працях інших вчених [1, 18, 31]. Віртуальне підприємство створюється шляхом відбору необхідних людських, організаційно-технологічних, фінансових, матеріальних та інших ресурсів з різних підприємств та їх інтеграції з використанням комп'ютерних мереж.

Віртуальні організації можуть об'єднувати клієнтів, використовуючи концепцію надання послуг на ринку, згідно з якою клієнт є частиною виробничого процесу. Вони будують системи, в яких споживач та постачальник послуг пов'язані один з одним і для реалізації послуги необхідна участь обох [24, с. 20]

Концепція віртуального підприємства в сфері бухгалтерського обліку реалізується у вигляді мережі незалежних суб'єктів господарювання, які поєднують свої вміння і організаційні здібності, які можуть знаходитися в різних місцях для досягнення визначених цілей шляхом використання новітніх інформаційних технологій при координації взаємних дій. Віртуальне підприємство може створюватися спеціально для задоволення потреб конкретного клієнта у вигляді комп'ютерно інтегрованої організаційної структури.

Дана концепція безпосередньо стосується бухгалтерського обліку, оскільки, для деяких підприємств доцільніше з позиції якості та ефективності залучити зовнішніх спеціалістів для ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, ніж утримувати штатних працівників.

Поняття "ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах" на законодавчому рівні в жодному нормативному документі не закріплено. Лише в Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 року № 996-XIV у якому в ст. 8 даного зазначено, що ведення бухгалтерського обліку на підприємстві може здійснюватися шляхом:

1) користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;

2) ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою.

І саме це визначає можливість залучення зовнішніх суб'єктів для ведення бухгалтерського обліку. Але у вище зазначеному нормативному документі не визначено ні поняття, ні порядок організації, ні особливості ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах. Не розкриті ці питання й в інших нормативних документах. Для більш глибокого аналізу сутність поняття “ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах” зовнішнім суб'єктом господарювання потрібно розглядати з двох точок зору: юридичної та організаційно-економічної.

З юридичної точки зору ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах потрібно розглядати як роботу за договором. Саме договір в даній ситуації виступає основним документом, в якому чітко визначено обсяг робіт з бухгалтерського обліку, який передається виконавцю, терміни та етапи їх виконання, розподілу функцій, повноважень та обов'язків між сторонами.

Загальні умови укладання договорів, що породжують господарські зобов'язання, загальний порядок укладення господарських договорів, порядок зміни та 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 від 16.01.2003 № 435-IV у Розділі II “Загальні положення про договір” визначено поняття та види договору, зміст, типові умови, строк, ціна, форми договору.

Враховуючи вище зазначене, ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах можна розглядати як сукупність взаємовідносин, які формуються між замовником та виконавцем послуг з ведення бухгалтерського обліку та закріплюються у відповідному договорі, положення якого спрямовані на встановлення, зміну або припинення прав та зобов'язань сторін.

З організаційно-економічної точки зору ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах доцільно розглядати як одну з форм організації облікового процесу, яка полягає у забезпеченні високої якості послуг з ведення бухгалтерського обліку, економії витрат та отримання конкурентних переваг на основі використання ресурсів зовнішніх суб'єктів господарювання.

Досить часто в наукових працях та навчальних посібниках ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах зовнішнім суб'єктом називають бухгалтерським аутсорсингом, аутсорсингом бухгалтерських послуг тощо. Термін “аутсорсинг” – це англomовний неологізм, який з'явився в американських тлумачних словниках на початку 80-х років ХХ ст., і в перекладі на українську мову дослівно означає “використання зовнішніх ресурсів”. В окремих зарубіжних виданнях [20; 28] можна зустріти визначення поняття “бухгалтерського аутсорсингу” як процесу передачі функції з ведення бухгалтерського обліку юридичній або фізичній особі.

У вітчизняній науці та практиці бухгалтерського обліку серед практиків та науковців точаться дискусії стосовно доцільності та правильності використання даного терміну. Так, Ю.В. Вашай, О.О. Дорошенко [6], І. Дрозд [8], П. Климчик [11], Д. Крапивенко [12], А. Рибак [21], О. Хібакова [25] пишуть про доцільність використання поняття “аутсорсинг бухгалтерських послуг”, “бухгалтерський аутсорсинг” стосовно ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах зовнішніми спеціалістами.

Проте Л.С. Безручук, С.М. Лайчук [5], Г.Є. Герасимова [7] зазначають, що на сьогодні немає потреби використання іншомовного терміну “бухгалтерський аутсорсинг”. Ведення бухгалтерського аутсорсингу зовнішніми спеціалістами (аутсорсинговими компаніями, аудиторськими фірмами, іншими суб'єктами господарювання зі створенням та без створення юридичної особи) потрібно розглядати як надання послуг з бухгалтерського обліку на договірних умовах.

Ми дотримуємось позиції вищезазначених авторів, і враховуючи те, що в основі сутності термінів “бухгалтерський аутсорсинг” та “ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах” лежить використання послуг зовнішніх суб'єктів господарювання на основі укладення відповідного договору, вважаємо за доцільне ототожнення даних понять. Оскільки поняття “бухгалтерський аутсорсинг” за змістом при перекладі його з англійської мови на українську відповідає визначенню терміну “ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах” і не містить в собі принципово нового змісту, вважаємо за правильне використовувати в науковій та практичній сфері бухгалтерського обліку останнє поняття.

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”.

**Таблиця 1.** Спільні та відмінні риси понять “ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах” та “підряд”

Критерій порівняння	Ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах	Підряд
<b>Спільні риси</b>		
Суб'єкт здійснення	Зовнішній суб'єкт господарювання (юридична або фізична особа)	
Оформлення відносин	Відносини закріплюються договором, у якому визначається ціна роботи, способи її виконання, права, обов'язки сторін тощо	
Захист конфіденційної інформації	Якщо сторона у договорі внаслідок виконання договору одержала від другої сторони інформацію та відомості, що можуть розглядатися як комерційна таємниця, вона не має права повідомляти їх іншим особам без згоди другої сторони	
<b>Відмінні риси</b>		
Залучення ресурсів виконавця	Ведення бухгалтерського обліку може здійснюватися повністю на основі використання ресурсної бази виконавця	Замовник зобов'язаний забезпечити підрядника матеріальними ресурсами відповідно до договору
Зміна організаційної структури підприємства	Може відбуватися реструктуризація організаційної структури підприємства, зміна внутрішньо-корпоративних процесів і зовнішніх відносин підприємства	Не відбувається
Сфера охоплення	Бухгалтерський облік підприємства-замовника	Виробнича, науково-виробнича, будівництво

Отже, дані, відображені в таблиці, свідчать про недоцільність та неправильність ототожнення вищезгаданих понять. 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, сфері охоплення та необхідність зміни організаційної структури підприємства свідчать про необхідність розмежування даних понять.

Замовники, залежно від поставленої мети та обсягів діяльності, можуть передавати для виконання зовнішнім спеціалістам як окремі найбільш трудомісткі бухгалтерські операції та процеси (наприклад, ведення бухгалтерського обліку заробітної плати, бухгалтерський облік процесу придбання активів підприємства), так і процес ведення бухгалтерського обліку підприємства в цілому, складання та подання фінансової звітності тощо. Крім вище зазначених операцій, можна укласти договір на відновлення бухгалтерського обліку, якщо на підприємстві він не вівся або вівся не належним чином та зі значними порушеннями.

Запровадження закордонного досвіду в сфері бухгалтерського обліку доводить доцільність проведення порівняльного аналізу особливостей організації бухгалтерського обліку в Україні та за кордоном з метою виявлення позитивного досвіду даного питання в іноземній практиці та

можливості його подальшого впровадження в Україні з урахуванням національних умов господарювання. Оскільки курс України взятий на інтеграцію у світове економічне співтовариство, це вимагає вивчення досвіду різних країн в галузі економіки в цілому, в тому числі і в питаннях бухгалтерського обліку. В цьому контексті для нас є цікавим досвід Польщі, як географічного сусіда України та члена ЄС, та наявними схожими рисами побудови системи бухгалтерського обліку в обох країнах.

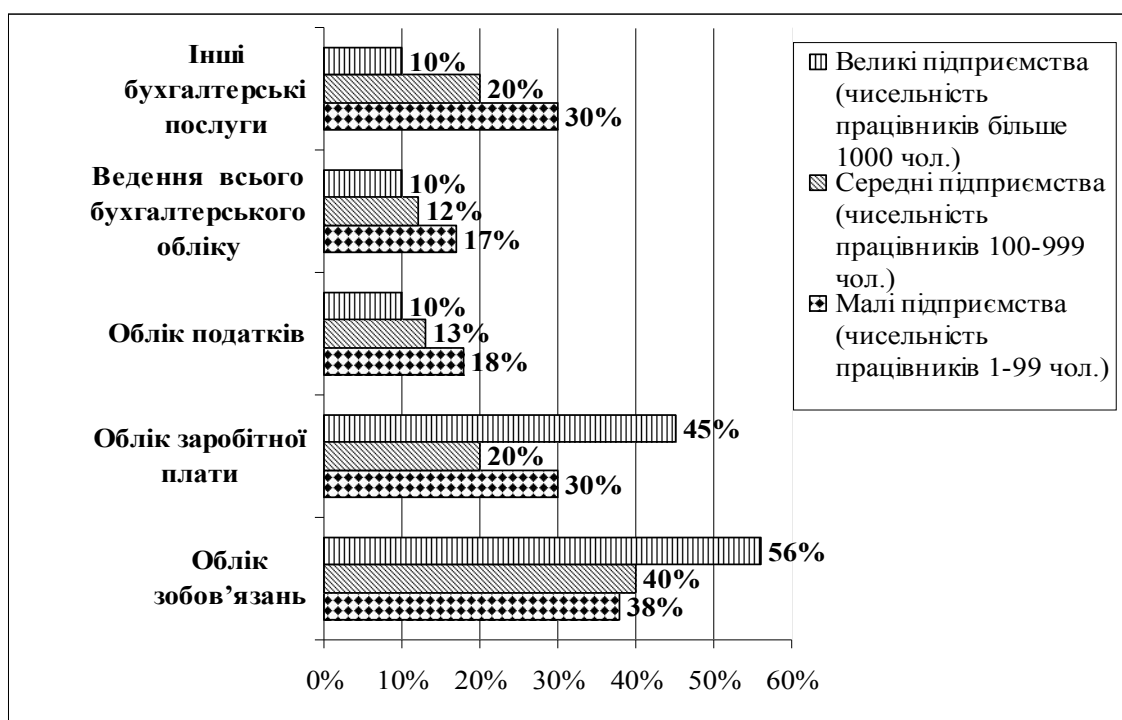


Рис. 1. Основні бухгалтерські функції та операції, які віддають на виконання зовнішнім спеціалістам польські підприємства\*

Ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах зовнішніми спеціалістами є поширеним явищем в Польщі. Основними причинами цього є виникнення ефекту масштабу економії у виконавця послуг, здійснення діяльності зовнішнього спеціаліста в умовах ринкової конкуренції, а також перенесення на зовнішнього спеціаліста частини ризику замовника.

Основні бухгалтерські функції та операції, які передають на виконання зовнішнім спеціалістам польські малі, середні та великі підприємства, зображені на рис. 1.

Виходячи з даних відображених на рис. 1, можна зробити висновок що в польських підприємствах найпоширенішою практикою є ведення зовнішніми суб'єктами бухгалтерського обліку окремих ділянок бухгалтерського обліку (наприклад облік зобов'язань, заробітної плати тощо).

\* Kowal D. Outsourcing funkcji finansowych i księgowych [Text] / D. Kowal / Przedsiębiorstwo w procesie transformacji. Efektywność-Restrukturyzacja-Rozwój. – Warszawa-Kraków, 2003. – 400 s., s. 127-136.

У вітчизняній практиці дедалі більша кількість підприємств звертається до використання послуг зовнішніх підприємств з ведення бухгалтерського обліку. Сучасний ринок послуг з ведення бухгалтерського обліку розвивається значними темпами. Так, у Дніпропетровську та Києві до ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах зовнішніми спеціалістами вдаються близько 7 % підприємств [21, с. 28]. Також, О. Кривоконь [13, с. 15], зазначає, що ринок бухгалтерських послуг характеризується зростаючою часткою спеціалізованих бухгалтерських фірм. Сьогодні з упевненістю можна стверджувати, що консультантам і в цілому консультаційним фірмам почали довіряти. Все більше керівників і бухгалтерів фірм вважають звернення до консультантів не безглуздим витрачанням грошей, а важливою складовою управління.

Розглянемо види підприємств, яким доцільно передавати ведення бухгалтерського обліку зовнішнім спеціалістам (табл. 2).

**Таблиця 2.** Види підприємств, яким доцільно використовувати послуги зовнішніх спеціалістів з ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах

Автор та джерело Вид підприємства	Альошина Т. [2]	Безручук С.Л. Лайчук С.М. [5]	Вашай Ю.В., Дорошенко О. [6]	Дрозд І. [8]	Кривоконь О. [13]	Климчик П. [11]	Пономарьов В. [19]	Резом
Малі, середні, новостворені підприємства, приватні підприємці, які мають відносно невеликий обсяг операцій або ж здійснюють однотипну діяльність	+	+	+	+	-	+	+	6
Підприємства з розгалуженою мережею філій та відокремлених підрозділів	+	+	-	-	-	-	+	3
Державні підприємства	-	-	+	+	-	-	+	3
Об'єднання підприємств	+	+	-	-	-	-	-	2
Підприємства, які здійснюють декілька видів діяльності або мають сезонне виробництво	-	+	+	-	-	-	-	2
Іноземні фірми, які здійснюють діяльність на території України	-	+	-	-	-	-	+	2
Фірми, зацікавлені в залученні інвесторів	-	+	+	-	-	-	-	2
Підприємства, в яких відбуваються внутрішні зміни (реструктуризація, реорганізація, процес злиття, поглинання, банкрутство)	-	+	+	-	-	-	-	2
Сільськогосподарські та фермерські підприємства	-	-	-	-	+	-	-	1

Отже, виходячи з вище викладеного, доходимо висновку, що використання послуг з ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах зовнішніми спеціалістами доцільно використовувати підприємствам, на яких постійна



наявність бухгалтерської служби не є обов'язковою, а в окремих випадках економічно невиправданою, до яких як правило належать малі, середні, новостворені підприємства, які мають відносно невеликий обсяг операцій.

Підтвердженням цього є й західна практика: за даними західних експертів зовнішнім спеціалістам передають ведення бухгалтерського обліку на договірних в Європі – 86 % підприємств малого та середнього бізнесу, в США – 92 %, в Ізраїлі – 96 % [14].

Враховуючи, що ринок бухгалтерських послуг динамічно розвивається, можна виділити наступні основні передумови звернення підприємств до зовнішніх спеціалістів з ведення бухгалтерського обліку:

1) розвиток спеціалізації, вплив глобалізаційних процесів на діяльність підприємств;

2) зміна розподілу праці, який спочатку відбувався в тільки межах підприємства, а на сьогодні відбувається і між різними видами підприємств;

3) зміна організаційної структури підприємств і спрямованість на її уніфікацію, перехід від вертикально інтегрованих структур до більш гнучких;

4) технологічні зміни, постійний розвиток та впровадження в практику підприємств інновацій сприяють пошуку шляхів подальшого розвитку та підвищення конкурентоздатності підприємства;

5) створення віртуальних підприємств, які можуть забезпечити співпрацю багатьох географічно віддалених підприємств на основі використання сучасних комп'ютерних технологій, що забезпечує отримання конкурентних переваг порівняно з класичними формами організації діяльності підприємства.

**IV. Висновки.** За результатами дослідження особливостей ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах зроблено наступні висновки:

1) поняття “ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах” доцільно розглядати з двох точок зору – юридичної (це сукупність взаємовідносин, які формуються між замовником та виконавцем послуг з ведення бухгалтерського обліку, закріплюються у відповідному договорі, положення якого спрямовані на встановлення, зміну або припинення прав та зобов'язань сторін) та організаційно-економічної (одна з форм організації облікового процесу, яка полягає у забезпеченні високої якості послуг з ведення бухгалтерського обліку, економії витрат та конкурентних переваг, на основі використання ресурсів зовнішніх суб'єктів господарювання);

2) на основі визначення спільних та відмінних рис понять “ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах” та “підряд” доведено неправомірність ототожнення даних термінів;

3) визначено основні передумови ведення бухгалтерського обліку зовнішніми спеціалістами на договірних умовах.

Перспективами подальших досліджень є визначення переваг та недоліків ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах.

#### **ЛІТЕРАТУРА:**

1. *Авдошин С.М.* Синергетические организации в экономике XXI-го века [Текст] / С.М. Авдошин, В.Б. Тарасов // Известия АИН им. А.М. Прохорова. Бизнес-информатика. – 2006. – Т. 17. – С. 155-163.

2. *Алешина Т.* Современные тенденции бухгалтерского аутсорсинга [Текст] / Т. Алешина // Бухгалтерская наука. – 2008. – № 7-8. – С. 9-10.

3. *Аникин Б.* Основные аспекты формирования аутсорсинга [Текст] / Б. Аникин, В. Воронов // Маркетинг. – 2005. – № 4. – С. 107-116.

4. *Баранова В.В.* Муниципальные финансы в условиях аутсорсинга: автореф. дис. на соискание ученой степени канд. эконом. наук: спец. 08.00.10 “Финансы, денежное обращение и кредит” / В.В. Баранова. – Самара, 2007. – 22 с.

5. *Безручук С.Л.* Аутсорсинг, лізинг персоналу або послуги з бухгалтерського обліку: критична оцінка термінів / [Текст] / С.Л. Безручук, С.М. Лайчук / Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць./ Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 3 (12). / Відпов. ред. д.е.н, проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2008.

6. *Вашай Ю.В.* Проблеми та перспективи застосування аутсорсингу бухгалтерських послуг вітчизняними підприємствами [Текст] / Ю.В. Вашай, О.О. Дорошенко // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. – Випуск 2 (38). – Рівне, 2007. – С. 34-40.

7. *Герасимова Г.Е.* “Аутсорсинг. Что это значит?” [Електронний ресурс] / Г.Е. Герасимова / Режим доступу: [www.iteam.ru/publications/it/section\\_91](http://www.iteam.ru/publications/it/section_91).

8. *Дрозд І.* Бухгалтерський аутсорсинг як організаційна форма сучасного обліково-аналітичного процесу [Текст] / І. Дрозд // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 8. – С. 11-18.

9. *Заводовська І.І.* Передумови та перспективи розвитку сучасного бізнесу на основі аутсорсингу [Текст] / І.І. Заводовська // Культура народів Причерномор'я. – 2006. – № 80. – С. 43-45.

10. *Календжян С.О.* Аутсорсинг и делегирование полномочий в деятельности компаний [Текст]: монографія. – М.: Дело, 2003. – 270 с.

11. *Климчик П.* Бухгалтера викликали? [Текст] / П. Климчик // Галицькі Контракти. – 2005. – № 25. – С. 25-32.
12. *Крапивенко Д.* Подчиненный в аренду: дорого, но перспективно [Текст] / Д. Крапивенко // Галицькі Контракти. – 2002. – № 18.
13. *Кривоконь О.* Тенденції розвитку ринку бухгалтерських послуг [Текст] / О. Кривоконь // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 5. – С. 15
14. *Лазо С.* “Отдавать ли бухгалтерию в аутсорсинг?” [Електронний ресурс] / С. Лазо / Режим доступу: [www.mybiz.ru](http://www.mybiz.ru).
15. *Листвина Н.Н.* Аутсорсинг в управлении предприятием [Текст] / Н.Н. Листвина // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції “Наука та інновації – 2005”. – Том 9. Економічні науки. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2005. – С. 16-18.
16. *Логіненко Л.О.* Аутсорсинг як інструмент оптимізації та підвищення ефективності бізнесу [Текст] / Л.О. Логіненко, Ю.Ю. Фролова // Актуальні проблеми економіки. – 2005. – № 6(48). – С.115-125.
17. *Манойленко О.В.* Аутсорсинг як інструмент підвищення ефективності антикризового управління [Текст] / О.В. Манойленко // Вісник Міжнародного Слов'янського університету. Серія Економічні науки. – 2006. – № 1. – С. 8-12.
18. *Манюшис А.Ю.* Виртуальное предприятие как эффективная форма организации внешнеэкономической деятельности компании [Текст] / А.Ю. Манюшис, В.В. Смольянинов, В.Б. Тарасов // Проблемы теории и практики управления. – 2003. – № 4. – С.89-93.
19. *Пономарев В.* Глазами заказчика. Консалтинг и аутсорсинг [Електронний ресурс] / В. Пономарев / Режим доступу: [www.pcweek.ru](http://www.pcweek.ru).
20. *Путинцев Д.В.* Аутсорсинг – инструмент оптимизации бизнеса / [Електронний ресурс] / Д.В. Путинцев / Режим доступу: [www.outsourcing-perm.ru](http://www.outsourcing-perm.ru).
21. *Рибак А.* Бухоблік “на стороні” [Текст] / А. Рибак // Податкове планування. – 2005. – № 10. – С. 27-30.
22. *Смирнова Н.В.* Облік у ресторанному господарстві: організація і методика: автореф. кандидата економ. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Н.В. Смирнова. – К., 2006. – 20 с.
23. *Тімакова М.В.* Організація селянських (фермерських господарств): автореф. кандидата економічних наук / М.В. Тімакова. – Інститут аграрної економіки Української академії аграрних наук. – Київ, 1993. – 23 с.

24. Уорнер М. Виртуальные организации. Новые формы ведения бизнеса в XXI веке [Текст] / М. Уорнер, М. Виртель / Пер. с англ. – М.: Добрая книга, 2005. – 296 с.

25. Хибакова О. Добрая фея бухгалтерського учета [Текст] / О. Хибакова // Аудит. – 2006. – № 6. – С. 24-26.

26. Davidow W. The Virtual Corporation: Structuring and Revitalizing the Corporation for the 21st Century. [Text] / W. Davidow, M. Malone / – New York: Harper Collins, 1992.

27. Koczar J. Rachunkowość w warunkach outsourcingu [Text] / J. Koczar / II Ogólnopolskie Seminarium Doktorskie Rachunkowości i Finansów. – Sopot: WSFiR, 2002. – S. 50-53.

28. Kowal D. Outsourcing funkcji finansowych i księgowych [Text] / D. Kowal / Przedsiębiorstwo w procesie transformacji. Efektywność- Restrukturyzacja-Rozwój. – Warszawa-Kraków, 2003. – 400 s., s. 127-136.

29. Perry C. Outsourcig and union power [Text] / C. Perry // Journal of Labour Research. – 1997. – № 4. – С. 521-534.

30. Quinn J.B. Strategic outsourcing [Text] / J.B. Quinn, F.G Hilmer //Sloan management review. – 1994. – № 35 (4). – P.43-55.

31. Rzevski G. Business: From Order to the Edge of Chaos [Text] / G. Rzevski // Complex Systems: Control and Modeling Problems. Proceedings of the III International Conference (September 4-9 2001, Samara, Russia). – Samara: SSC RAS, 2001. – P.1-4.

32. Winiewska-Janus M. Świadomy outsourcing/ [Електронний ресурс] / М. Winiewska-Janus / Режим доступу: [www.hrk.pl/ Pracodawca/ Moj\\_doradca/ Rozwoj\\_organizacji](http://www.hrk.pl/Pracodawca/Moj_doradca/Rozwoj_organizacji).