



УДК 657.08.5  
ББК 65.052.2

## ОТРАЖЕНИЕ РАСХОДОВ НА АУТСОРСИНГ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ

*В.В. Рец*

Исследованы преимущества, недостатки и перспективы применения аутсорсинга в России. Определены направления, правовые основы, варианты ведения бухгалтерского и налогового учета в сфере использования аутсорсинга. Обозначены проблемы отражения расходов на аутсорсинг в действующей системе учета и предложены варианты их решения.

**Ключевые слова:** аутсорсинг как стратегия управления, профессионал-аутсорсер, аутсорсинг информационных технологий (IT-аутсорсинг), аутсорсинг бизнес-процессов (АБП), производственный аутсорсинг, операции по оказанию аутсорсинговых услуг.

Рост глобальной конкуренции, тенденции снижения издержек, разукрупнения компаний и фокусирования внимания на основных видах деятельности ускорили развитие аутсорсинга, в ходе которого организация осуществляет передачу на договорной основе непрофильных функций другим организациям, специализирующимся в конкретной области и обладающим соответствующим опытом, знаниями, техническими средствами [7, с. 118]. Таким образом, аутсорсинг можно рассматривать как стратегию управления, которая позволяет оптимизировать функционирование организации за счет сосредоточения деятельности на главном направлении.

Недостаточная степень научной разработанности проблем отражения расходов на аутсорсинг в бухгалтерском и налоговом учете определяет актуальность исследований в этом направлении, включая теоретические аспекты, а также методические и практические вопросы, связанные с учетом операций в сфере использования аутсорсинга информационных технологий (IT-аутсорсинга), аутсорсинга бизнес-процессов (АБП) и производственного аутсорсинга [1, с. 102].

IT-аутсорсинг – это передача на обслуживание специализированным организациям информационных систем (техническая поддержка; поддержка и обслуживание корпоративной почтовой системы, web-сервера и сайта; хостинг; защита информации; администрирование компьютерных сетей; разработка, внедрение и последующее обслуживание корпоративных программных продуктов и т. д.).

Аутсорсинг бизнес-процессов – передача компании, оказывающей услуги аутсорсинга (аутсорсеру), функций тех или иных отделов, не являющихся для организации основными (реклама; управление персоналом; логистика; транспорт; уборка офиса; охрана).

Одним из направлений аутсорсинга бизнес-процессов является аутсорсинг кадров, который включает не только сотрудничество с кадровым агентством в области подбора персонала [4, с. 9]. Предприятие-аутсорсер оформляет сотрудника у себя и становится его фактическим работодателем (начисляет ему заработную плату, рассчитывает налоги, оформляет больничные, компенсации, следит за выполнением трудового законодательства, соблюдением норм охраны труда), то есть берет на себя функции кадровой службы и бухгалтерии предприятия.

Наиболее востребована такая разновидность аутсорсинга, как аутсорсинг в сфере финансов и бухгалтерского учета. Аутсорсеры предлагают свои услуги в области постановки, ведения, восстановления бухгалтерско-

го и налогового учета, составления отчетности, ведения дел с налоговыми инспекциями вплоть до судебных разбирательств с привлечением юристов-аутсорсеров.

Производственный аутсорсинг подразумевает, что компания отдает во внешнее управление часть своей производственной цепочки или даже весь производственный цикл. Возможен вариант продажи своих подразделений и дальнейшее взаимодействие с ними в рамках аутсорсинга. Например, предприятие занимается проектированием, сборкой, контролем и реализацией продукции. Все промежуточные звенья производственного цикла отданы сторонним предприятиям.

Преимуществами аутсорсинга являются: сосредоточение на основном бизнесе посредством поручения внешнему исполнителю операционных функций и получение благодаря этому конкурентного преимущества; перераспределение ресурсов организации, ранее задействованных во второстепенных функциях и направлениях; снижение затрат, если привлечение аутсорсера дешевле содержания собственной структуры, занимающейся подобной деятельностью; доступ к технологиям и решениям более высокого уровня, возможность воспользоваться специализированными функциями, для выполнения которых организация не имеет специалистов или ресурсов; передача ответственности за выполнение конкретных функций.

Недостатком становится существенное увеличение издержек в случае передачи организацией в аутсорсинг значительного количества функций. Кроме того, российская законодательная база в сфере аутсорсинга недостаточно разработана. Понятие «аутсорсинг» в российском законодательстве отсутствует. Можно воспользоваться ст. 421 ГК РФ, согласно которой граждане и юридические лица свободны в заключении договора. При этом стороны могут заключить как предусмотренный, так и не предусмотренный законом или иными правовыми актами договор, а также договор, в котором содержатся элементы различных договоров, предусмотренных законом или иными правовыми актами (смешанный договор). К отношениям сторон по смешанному договору применяются в соответствующих частях правила о договорах, элементы

которых содержатся в смешанном договоре, если иное не вытекает из соглашения сторон или существа смешанного договора.

Одним из возможных вариантов заключения договоров является договор возмездного оказания услуг (гл. 39 ГК РФ). По договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик – оплатить эти услуги (ст. 779 ГК РФ).

В целях уменьшения налоговых рисков при заключении договоров аутсорсинга рекомендуется:

- в договор включить все существенные условия, предусмотренные действующим законодательством для договоров данного вида, а предмет договора должен быть четко прописан;
- в тексте договора дословно использовать терминологию НК РФ;
- если деятельность аутсорсера лицензируется, проверить наличие лицензии;
- правильно оформить операции по оказанию аутсорсинговых услуг и подтвердить их необходимыми документами.

В условиях современного экономического кризиса весьма актуальными являются услуги по ведению бухгалтерского и налогового учета аутсорсером.

Многие предприятия пользуются услугами организаций, осуществляющих ведение бухгалтерского, налогового и управленческого учета, – аудиторских, бухгалтерских или юридических фирм. Как правило, ведение учета специализированной организацией ведется по следующей схеме. В штате организации имеется специалист, ведущий первичную учетную документацию, которая затем передается в специализированную организацию для отражения хозяйственных операций в бухгалтерском и налоговом учете. Преимущества данного вида аутсорсинга очевидны: не каждая организация может содержать высококвалифицированного специалиста, оплата труда которого достаточно высока. Кроме того, сокращаются затраты организации на оборудование рабочих мест для бухгалтерии (на приобретение компьютеров, программного обеспечения, справочно-правовых систем,

бухгалтерских программ, периодических изданий и т. п.).

Согласно п. 2 ст. 6 Закона о бухгалтерском учете, руководители организаций могут в зависимости от объема учетной работы:

- а) учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;
- б) ввести в штат должность бухгалтера;
- в) передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;
- г) вести бухгалтерский учет лично.

Передача бухгалтерского учета специализированной организации фиксируется в приказе об учетной политике на соответствующий финансовый год. Формирование учетной политики может быть поручено специализированной организации (п. 5 ПБУ 1/2008).

Что касается налогового учета, то интересы налогоплательщика-организации может представлять в налоговых правоотношениях его уполномоченный представитель (подп. 6 п. 1 ст. 21, п. 1 ст. 26 НК РФ).

Уполномоченный представитель налогоплательщика-организации осуществляет свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации (п. 3 ст. 29 НК РФ).

В подавляющем большинстве случаев ведение бухгалтерского и налогового учета передается аудиторским фирмам [8, с. 13].

Согласно подп. 1, 2, 5 п. 6 ст. 1 Закона об аудиторской деятельности, постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, бухгалтерское, налоговое и правовое консультирование, а также представительство в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным спорам являются сопутствующими аудиту услугами. Для оказания сопутствующих аудиту услуг заключается договор возмездного оказания услуг (п. 2 ст. 779 ГК РФ).

В бухгалтерском учете расходы на оплату услуг по ведению бухгалтерского и налогового учета специализированной организацией признаются в качестве управленческих расходов, формирующих расходы по обычным видам деятельности (п. 4, 7 ПБУ 10/99).

Данный аспект проиллюстрируем на следующем примере. ООО «Сервис» заключило с Аудиторским консалтинговым информационным центром «Аудит Плюс» договор возмездного оказания услуг, предметом которого является ведение бухгалтерского и налогового учета, а также представительство в налоговых органах. Ежемесячная стоимость услуг аудиторской фирмы составляет 59 000 руб., в том числе НДС – 9 000 руб.

В бухгалтерском учете ООО «Сервис» должны быть сделаны следующие записи:

- Дт60 Кт51 – 59 000 Перечислены денежные средства аудиторской фирме;
- Дт26 Кт60 – 50 000 Приняты к учету оказанные услуги по ведению бухгалтерского и налогового учета на основании ежемесячного двустороннего акта приемки-сдачи оказанных услуг;
- Дт19 Кт60 – 9 000 Учтена сумма НДС на основании счета-фактуры аудиторской фирмы;
- Дт68 Кт19 – 9 000 Принята к вычету сумма НДС со стоимости приобретенных услуг по ведению бухгалтерского и налогового учета.

В налоговом учете расходы на аудиторские услуги (подп. 17 п. 1 ст. 264 НК РФ), а также на услуги по ведению бухгалтерского учета сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями (подп. 36 п. 1 ст. 264 НК РФ) являются прочими расходами, связанными с производством и (или) реализацией. Таким образом, для целей исчисления налога на прибыль расходы по ведению бухгалтерского и налогового учета аутсорсерами признаются в полном объеме в качестве прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, при условии соблюдения норм ст. 252 НК РФ (расходы должны быть обоснованы, документально подтверждены и произведены для деятельности, направленной на получение дохода).

При этом рекомендуем учесть следующее: при заключении договора со сторонней организацией на ведение учета и составление отчетности необходимо детально прописать обязанности сторон, определить конкретный перечень операций, которые будет выполнять сторонняя организация, разработать и утвердить график документооборота и установить

сроки выполнения обязательств. Кроме того, не стоит забывать о соблюдении конфиденциальности и ответственности за его нарушение. Особенно в договоре следует оговорить ответственность сторонней организации за ошибки, допущенные при ведении учета или составлении отчетности.

Согласно п. 5 Закона о бухгалтерском учете, бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации. Бухгалтерская отчетность организаций, в которых бухгалтерский учет осуществляет специализированная организация, подписывается руководителем этой организации и руководителем специализированной организации-аутсорсера. Согласно п. 38 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, ответственность лиц, подписавших бухгалтерскую отчетность, определяется в соответствии с российским законодательством.

Что касается налоговой отчетности, то именно организация, доверившая учет сторонней фирме, несет ответственность в соответствии с НК РФ, и именно ей в случае обнаружения нарушений придется платить недоимки, штрафы и пени. Поэтому в договоре следует предусмотреть степень ответственности специализированной организации, чтобы иметь возможность возместить суммы уплаченных штрафных санкций за ее счет (хотя бы частично). Однако следует помнить, что уголовная и административная ответственность за выявленные нарушения при любых обстоятельствах распространяется на руководителя и главного бухгалтера предприятия (если такая должность предусмотрена в штате).

Одно из направлений аутсорсинга бизнес-процессов – аутсорсинг в области консультационных услуг [5, с. 10]. В налоговом учете такие расходы являются прочими расходами, связанными с производством и (или) реализацией: расходы на юридические и информационные услуги – подп. 14 п. 1 ст. 264 НК РФ, расходы на консультационные и иные аналогичные услуги – подп. 15 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Здесь также не следует забывать об экономической обоснованности понесенных затрат (ст. 252 НК РФ). К примеру, фирма впервые заключила внешнеэкономический контракт. В штате организации имеется юрист-

консультант, но у него нет опыта составления таких договоров. Поэтому руководство организации решило прибегнуть к помощи фирмы, специализирующейся в данной области, и заключило с ней договор на оказание услуг по составлению проекта внешнеэкономического контракта и консультированию по вопросам его исполнения. Возникает вопрос: можно ли отнести сумму оплаты за оказанные услуги к расходам на юридические услуги, ведь в штате организации есть юрист, который и должен решать все юридические вопросы, или лучше отнести ее на консультационные услуги?

Относительно возможности отнесения подобных расходов на консультационные затраты необходимо отметить следующее. Внешнеэкономический контракт является юридическим документом (актом), в котором отражаются права и обязанности сторон сделки, а также указывается законодательство, регулирующее отношения контрагентов. В Общероссийский классификатор видов экономической деятельности (ОКВЭД) включена деятельность в области права (группировка 74.11), в которую входит подготовка юридических документов (актов). Таким образом, эти услуги являются юридическими, и отнесение их к консультационным неправомерно.

По поводу экономической обоснованности указанных расходов следует иметь в виду, что если предприятие заключает внешнеэкономический контракт, например с целью поставки необходимого оборудования, то расходы, понесенные при его заключении и исполнении, связаны с деятельностью, направленной на получение дохода. Фирме, заключившей такой контракт впервые и не планирующей в ближайшем будущем активно заниматься внешнеэкономической деятельностью, с экономической точки зрения целесообразно прибегнуть к услугам сторонней фирмы, а не вводить в штат постоянных работников.

Если из трудового договора, заключенного со штатным работником – юристом, прямо не вытекает его обязанность полного правового обеспечения внешнеэкономической деятельности фирмы, то у налоговой инспекции нет оснований считать привлечение сторонних лиц для решения рассматриваемого вопроса нецелесообразным, а понесенные затраты – не обоснованными.

Таким образом, при соблюдении указанных выше условий фирма, имеющая в штате юрисконсульта, может отнести расходы, понесенные в связи с заключением и исполнением внешнеэкономического контракта, к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией, на основании подп. 14 п. 1 ст. 264 НК РФ. Для подтверждения обоснованности произведенных расходов в договоре об оказании услуг по составлению внешнеэкономического контракта следует подробно перечислить и отразить специфику этих услуг. Для подтверждения исполнения договора нужно составить акт о сдаче-приемке, в котором также должен быть отражен весь объем выполненных услуг.

В процессе исследования возможности использования услуг специализированных организаций по подбору персонала были изучены обстоятельства, связанные с необходимостью для организации поиска и приема на работу новых сотрудников. Осуществлять подбор кадров организация может либо собственными силами, либо с помощью специализированных (рекрутинговых) компаний. Как правило, к услугам сторонних организаций прибегают по той причине, что эти организации имеют в своем штате специалистов, предоставляющих высококачественные услуги по подбору персонала с использованием самых современных технологий (проведение консультаций, специальных тренингов, тестирования и пр.) [3, с. 30].

В бухгалтерском учете расходы по подбору персонала с помощью специализированных организаций также будут признаваться в полном объеме на основании п. 5, 7, 9, 17, 18 ПБУ 10/99.

В налоговом учете расходы на услуги специализированных организаций по подбору персонала относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, на основании подп. 8 п. 1 ст. 264 НК РФ. Налоговый кодекс не содержит ограничений по учету этих расходов в целях налогообложения, кроме установленных ст. 252 НК РФ (расходы должны быть обоснованы, документально подтверждены и произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода).

По мнению налоговых органов, если организация фактически не произвела набор ра-

ботников, в том числе и в результате рассмотрения кандидатур, представленных специализированными компаниями по подбору персонала, произведенные расходы нельзя рассматривать как экономически оправданные расходы и учитывать для целей налогообложения (п. 6 разд. 5.4 Методических рекомендаций по налогу на прибыль).

Такой подход не обоснован в силу того, что формулировка подп. 8 п. 1 ст. 264 НК РФ позволяет учитывать расходы по подбору персонала в полном объеме и не содержит требования делить произведенные расходы в целях налогообложения на успешные и безуспешные. Кроме того, следует напомнить, что Методические рекомендации не зарегистрированы в Минюсте РФ и не относятся к нормативным документам. Организация должна сама решить, как поступить в этом случае.

Во избежание конфликтов с налоговой инспекцией в договоре со специализированной организацией при перечислении конкретных видов услуг рекомендуется использовать терминологию Налогового кодекса. Услуги специализированных организаций могут квалифицироваться не только как услуги по подбору кадров, но и как информационные услуги. Последние учитываются в целях налогообложения на основании подп. 14 п. 1 ст. 264 НК РФ. Определяющей здесь будет формулировка обязанностей исполнителя. Например, если в обязанности агентства входит проведение собеседования, профессиональное тестирование, проверка представленных кандидатами рекомендаций, изучение биографических данных претендентов, то эти услуги следует отнести к услугам по подбору персонала. Если исполнителю поручены сбор и анализ информации, представление сведений об имеющихся в базе данных лицах, осуществляющих поиск работы, то эти услуги будут являться информационными. Заключение договора на информационные услуги и правильное оформление акта об оказанных услугах позволит организации-заказчику учесть все расходы в уменьшение прибыли при расчете налога на прибыль [5, с. 9].

Трудности при подтверждении экономической оправданности произведенных расходов могут возникнуть, в частности, у тех налогоплательщиков, которые для поиска специали-

та на одну и ту же вакансию заключают договоры с несколькими кадровыми агентствами или самостоятельно ищут нужного сотрудника путем размещения в СМИ объявлений параллельно с подбором через рекрутинговую фирму, неся при этом расходы, а также при наличии в штате предприятия кадровой службы, если в должностные обязанности кадровиков входит подбор персонала. В подобных случаях предприятию или понадобятся дополнительные убедительные доказательства правомерности уменьшения налоговой базы на сумму произведенных затрат, или следует не учитывать их в налоговых расходах.

Бухгалтеру необходимо обратить внимание на содержание формулировок заключаемого с кадровым агентством договора. Так, например, возможно, что специализированная фирма предложит типовую форму договора, один из пунктов которого предусматривает обязанность кадрового агентства произвести бесплатную замену работника, не выдержавшего испытательный срок. Ясно, что фактически это не бесплатно, так как стоимость услуг по договору включает и эти дополнительные затраты агентства. Тем не менее, следуя формулировке данного пункта, предприятие может понести дополнительные расходы. Связано это с тем, что согласно п. 8 ст. 250 НК РФ безвозмездно полученные услуги являются внереализационным доходом. Налоговый инспектор не упустит возможности начислить недоимку с рыночной стоимости услуг по подбору персонала, пени и штраф по налогу на прибыль. Лучше сформулировать этот пункт таким образом: специализированная компания обязуется произвести замену работника, не прошедшего испытательный срок, при этом договорная стоимость услуг включает и расходы на его замену.

Одной из разновидностей аутсорсинга является аутсорсинг персонала [6, с. 32], или лизинг персонала. Суть его заключается в следующем. Предприятие «А» – работодатель набирает в штат работников определенной категории, начисляет им заработную плату, осуществляет платежи ЕСН, отчисления во внебюджетные фонды, удерживает НДФЛ, начисляет больничные, пособия и т. п. Предприятие «А» предоставляет указанный персонал предприятию «Б» для участия в производственном процессе, управлении производством

либо для выполнения иных функций, связанных с производством.

Расходы на услуги по предоставлению работников (технического и управленческого персонала) сторонними организациями для участия в производственном процессе, управлении производством либо для выполнения иных функций, связанных с производством и (или) реализацией, являются прочими расходами, связанными с производством и (или) реализацией, и учитываются при налогообложении прибыли в соответствии с подп. 19 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Соглашения о предоставлении персонала следует отличать от соглашений по оказанию услуг или подбору персонала. По соглашениям о предоставлении персонала одна организация предоставляет в распоряжение другой организации специалистов необходимой квалификации для осуществления определенных функций в интересах этой организации. При этом организация, предоставляющая персонал, не принимает на себя обязательств по оказанию каких-либо услуг. Единственной ее обязанностью является предоставление квалифицированного персонала. Оплата за предоставленный персонал устанавливается в заранее определенной сумме и не зависит от фактически выполненного этим персоналом объема услуг. Документом, подтверждающим фактическое выполнение обязательств, предусмотренных соглашением о предоставлении персонала, является акт (или иной документ) о предоставлении персонала, а не акт об оказании услуг [2, с. 2].

В современных условиях стремительно изменяющихся технологий, борьбы за лидерство и долевое участие в сегментации рынка компании постоянно сталкиваются с беспрецедентным экономическим давлением. Выживают и добиваются успеха те из них, которые ведут свой бизнес наиболее эффективным способом, снижая операционные расходы и сохраняя при этом высокое качество товаров и услуг. Существование замкнутых (инсорсинговых) предприятий сегодня в большинстве случаев экономически не оправданно и влечет за собой снижение конкурентоспособности. Такие компании переполнены сложнейшими бизнес-системами с огромным количеством процессов, и управление ими – достаточно сложная задача. Одной из наиболее со-

временных и успешных бизнес-моделей, позволяющих добиться реальных конкурентных преимуществ, является аутсорсинг.

#### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Богомолов, А. М. Внутренний аудит : слов.-справ. / А. М. Богомолов. – М. : Приор, 2002. – 330 с.
2. Дементьева, С. Нужен ли налоговый учет и налоговая отчетность? Интервью с Леонидом Шнейдманом / С. Дементьева // Двойная запись. – 2004. – № 8. – Электрон. текстовые дан. – Режим доступа: <http://www.iprnou.ru/article.php?idarticle=000238>.
3. Дивинский, Б. Д. Внутренний контроль в организации / Б. Д. Дивинский // Налоговый вестник. – 2004. – № 11. – С. 29–31.
4. Каплан, Р. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / Р. Каплан. – М. : Олимп-Бизнес, 2006. – 304 с.
5. Кардашов, В. Мотивация персонала: теория и практика: об управлении персоналом на примере ОАО «Красцветмет», г. Красноярск / В. Кардашов // Человек и труд. – 2002. – № 10. – С. 8–12.
6. Клепач, А. Экономика России станет крупнейшей в Европе после 2015 года / А. Клепач // Аудит. – 2007. – № 12. – С. 32–39.
7. Лапыгин, Ю. Н. Стратегическое развитие организации : учеб. пособие / Д. Ю. Лапыгин, Т. А. Лачинина ; под ред. Ю. Н. Лапыгина. – М. : КНОРУС, 2005. – 268 с.
8. Назарова, М. А. Анализ и оценка системы внутреннего контроля в ходе аудита : автореф. дис. ... канд. экон. наук / М. А. Назарова. – М., 2002. – 23 с.

### ASSESSMENT OF OUTSOURCING EXPENSES IN ACCOUNTING AND TAX REGISTRATION

*V.V. Rets*

The research is conducted on the advantages, disadvantages and prospects of Russian outsourcing industry. Full overview is given on the tendencies, legal bases, accounting and tax registration methods in the field of outsourcing. The research indicates problems of displaying the costs of outsourcing in the present accounting system and offers variants of their solution.

**Key words:** *outsourcing as a management strategy, professional outsourcer, information technologies outsourcing (IT outsourcing), outsourcing of business processes (OBP), production outsourcing, service outsourcing.*