## 2. ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

## 2.1. АУТСОРСИНГ КАК САМОСТОЯТЕЛЬНЫЙ ВИД КОНСАЛТИНГОВЫХ УСЛУГ

Бровкина Н.Д., к.э.н., доцент, зам. зав. кафедрой, кафедра «Аудит и контроль»;
Тихонюк О.В., магистрант

Финансовый университет при Правительстве РФ

Целью данной работы является оценка дальнейшего применения аутсорсинга российскими организациями. Для достижения цели ставятся следующие задачи: рассмотреть различные трактовки дефиниции аутсорсинга, выявить позитивные и негативные стороны данного процесса, а также проанализировать сходства и различия договора аутсорсинга с договором предоставления персонала.

#### **ВВЕДЕНИЕ**

Начиная с 2013 г., российские организации стали активно прибегать к помощи аутсорсеров. В основном потребителем таких услуг является малый бизнес, который не предъявляет высоких требований к качеству оказываемых услуг. Тем не менее, в условиях ожесточающейся конкуренции, усиливающейся глобализации и нестабильной финансовой ситуации на рынке аутсорсинг является подходящим механизмом, который если не помогает выйти на лидирующие позиции, то хотя бы помогает организации удержаться на плаву. Применение аутсорсинга связано с множеством проблем и рисков. Однако не стоит умалять и его позитивные качества в плане оптимизации расходов.

В статье затронута проблема наличия правовой базы для применения аутсорсинга в Российской Федерации. Как известно, всякая сделка должна сопровождаться договором. На практике договора аутсорсинга не существует.

Таким образом, в данной работе основное внимание сосредоточено на этой ключевой проблеме, которая, вполне вероятно, может привести к значительным сложностям для обеих сторон — как для исполнителя, так и для потребителя услуг аутсорсинговой организации.

# 1. Варианты трактовок дефиниции «аутсорсинг»

Аутсорсинг часто называют «феноменом XX в.», а также «величайшим открытием бизнеса последних десятилетий», поскольку лишь с 1990-х гг. это понятие вошло в практику и получило действительно широкое распространение [7].

Очевидный факт, что данный термин был заимствован из иностранного лексикона. Вот какой перевод выдает русско-английский словарь АВВҮҮ Lingvo на значение этого слова: «Outsourcing - передача на внешнее производство (исполнение)». Тем не менее, существует множество трактовок данного понятия, поэтому в этой статье мы не будем ограничиваться только таким тривиальным определением и приведем некоторые из них. Так, А.Ф. Нуртдинова определяет аутсорсинг как «привлечение сторонних организаций для выполнения определенных видов работ, не являющихся профильными для данной организации» [8, с. 22]. По мнению И.С. Шиткиной, аутсорсинг состоит в том, что «сторонняя организация выполняет определенные задачи, которые обычно не являются частью

основной деятельности компании, но необходимы для ее полноценного функционирования» [11, с. 98]. О.П. Рымкевич аутсорсинг определяет как делегирование внешним компаниям определенных функций, не являющихся профильными для самого предприятия [9, с. 12].

Как писал Г. Форд 80 лет назад, «если есть что-то, что мы не умеем делать лучше и дешевле, чем наши конкуренты, то нет смысла делать это вообще»; такую работу мы должны передать тем, кто ее выполнит с заведомо лучшим результатом» [3, с. 124], т.е. основная экономическая цель использования аутсорсинга — снижение издержек.

Таким образом, объединяя рассмотренные определения, можно утверждать, что аутсорсинг — это часть управленческой стратегии компании при передаче работ и услуг стороннему исполнителю, основанная на фундаментальном принципе разделения труда и направленная на повышение эффективности предприятия и снижение издержек.

## 2. Сущность аутсорсинга: позитивное и негативное

Одним из наиболее динамично развивающихся сегментов рынка аутсорсинговых услуг является аутсорсинг финансовых и бухгалтерских функций. Данный сегмент стал набирать популярность в Российской Федерации, начиная с 2013 г. Ажиотажем послужили изменения в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ. С этого момента все малые предприятия вынуждены вести бухгалтерский учет в полном объеме и соответственно формировать и сдавать бухгалтерскую отчетность. Согласно ст. 7 Федерального закона «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета организует руководитель экономического субъекта. При этом руководитель обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера или иное должностное лицо этого субъекта. Однако в большинстве случаев предприятия – представители малого бизнеса не имеют в штате бухгалтера. В этом случае Закон №402-ФЗ предусматривает возможность аутсорсинга бухгалтерских услуг.

Однако малые предприятия прибегают к услугам аутсорсинга не только в связи с требованиями законодательства. Как бы это печально ни звучало, но ни одно малое предприятие не обладает полным набором внутренних возможностей и ресурсов для продвижения по всем направлениям своей деятельности. Вот почему аутсорсинг играет важную роль на протяжении всего жизненного цикла организации.

Можно выделить следующие характерные преимущества от пользования бухгалтерскими услугами аутсорсинговой организации.

Во-первых, это минимизация затрат у заказчика услуг. В среднем заработная плата простого помощника бухгалтера на российском рынке составляет от 20 до 30 тыс. руб. Бухгалтер со стажем обойдется в 40-60 тыс. руб. Оба варианта невыгод-

ны для малого бизнеса: первый – в плане недостатка квалификации ведения бухгалтерии, второй – по финансовым соображениям. Если же обращаться в аутсорсинговую организацию, то издержки на ведение бухгалтерских услуг станут носить переменный характер, а не постоянный, как при найме в штат собственного бухгалтера. Дело в том, что стоимость бухгалтерских услуг чаще всего варьируется от количества произведенных хозяйственных операций и системы налогообложения.

В табл. 1 представлен тарифный план одной из действующих московских аутсорсинговых организаций — Общества с дополнительной ответственностью (ОДО) «Интелвест», в которой представлена стоимость работ для организаций, которые используют упрощенную (УСН) и общую (ОСНО) системы напогообложения.

Таблица 1

## ПРАЙС-ЛИСТ АУТСОРСИНГОВОЙ ОРГАНИЗАЦИИ ОДО «ИНТЕЛВЕСТ»<sup>1</sup>

Базовая це-		Стоимость, руб./мес.		
на. Название тарифов	Документооборот	УСН 6%	УСН 15%	осно
«Док 10»	До 10 операций	3500	5700	8000
«Док 30»	11-30 операций	9000	7500	14500
«Док 50»	31-50 операций	11500	9500	18500
«Док 100»	51-100 операций	16000	14500	21500
«Док 150»	101-150 операций	18000	17500	26500
«Док 200»	151-200 операций	21000	25000	30000
«Док 250»	201-250 операций	24000	27500	34000
«Док 300»	251-300 операций	27600	29500	39000
«Док 350»	301-350 операций	31200	34500	44500
«Каждые сле- дующие 30»	+30 операций	Договорная		

По указанному прайс-листу можно судить о том, что микро- и малым предприятиям выгоднее отдавать ведение бухгалтерского учета на аутсорсинг, так как обычно у таких организаций количество операций не превышает отметку в 200.

Во-вторых, особый интерес представляет механизм оплаты услуг аутсорсинга. Даже несмотря на установленный аутсорсинговой организацией прайс-лист, клиент всегда может договориться о снижении цены в случае, если заключен соответствующий договор на оказание услуг. Например, согласно такому договору, клиент может оплачивать бухгалтерские услуги не каждый месяц, а раз в квартал. Или, если договор уже заключен и у клиента возникли какие-либо финансовые трудности, то аутсорсинговая организация может пересмотреть пункты договора и несколько снизить стоимость бухгалтерского обслуживания.

В-третьих, услуги аутсорсинга предоставляются непрерывно (если работник берет отпуск или уходит на больничный, его обязанности выполняет другой сотрудник) [10].

Это очень важно – вовремя взаимодействовать с государством (платить налоги), так как ошибки и просрочки ведут к неприятным последствиям в виде штрафов, выставления инкассо, блокировки счетов.

Все эти риски экономический субъект несет постоянно, поскольку бухгалтер может внезапно уволиться.

Однако, несмотря на массовость применения аутсорсинга на Западе, российские компании применяют его достаточно ограниченно, причиной этому служит ряд таких факторов:

- невысокая степень доверия у компаний по отношению к аутсорсерам, что может быть вызвано, в том числе, предыдущим негативным опытом применения аутсорсинга:
- недостаточный уровень профессиональных навыков у сотрудников аутсорсинговой организации;
- проблема сохранения коммерческой тайны;
- недобросовестность аутсорсера;
- непроработанность законодательной базы.

Подробнее стоит остановиться на втором и последнем пунктах. Как было отмечено выше, с 2013 г. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ претерпел изменения. Данный документ теперь не только вносит изменения в порядок организации и ведения учета, но и устанавливает требования к главным бухгалтерам. В частности, изменились квалификационные требования к лицам, осуществляющим ведение бухгалтерского учета [2]: наличие стажа работы, связанной с ведением бухгалтерского учета, составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности либо с аудиторской деятельностью:

- не менее трех из последних пяти календарных лет при наличии высшего профессионального образования по специальностям бухгалтерского учета и аудита;
- не менее пяти из последних семи календарных лет в иных случаях;
- отсутствие судимости (неснятой или непогашенной) за преступления в сфере экономики.

Установленные требования обязательны в случае передачи функций по ведению учета аутсорсинговой компании, даже если организационно-правовая форма экономического субъекта не входит в установленный Законом №402-ФЗ перечень об обязательности соответствия квалификационным требованиям

Тем не менее, в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ нигде не указано, что аутсорсинговая компания полностью должна состоять из квалифицированных специалистов, указано лишь, что она должна иметь в штате не менее одного работника, отвечающего таким требованиям.

Кроме того, перечисленные требования не распространяются на лиц, на которых ведение бухгалтерского учета было возложено до 1 января 2013 г. Если до указанной даты на сотрудника были возложены функции по ведению бухгалтерского учета или был заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета с аутсорсинговой компанией, то соответствие таких лиц квалификационным требованиям необязательно. Таким образом, новые требования к квалификации бухгалтера в Законе №402-ФЗ не смогут предостеречь экономического субъекта от некачественного и недобросовестного предоставления бухгалтерских услуг аутсорсером.

\_

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> Представлено автором из источника ОДО «Интелвест».

### 3. Правовая база как фактор, ограничивающий применение аутсорсинга в РФ

Если говорить о непроработанности законодательной базы, то сегодня ни один нормативноправовой акт не содержит юридического определения аутсорсинга. Как результат, отсутствует определение договора аутсорсинга и в Гражданском кодексе РФ, и в Трудовом. В Налоговом кодексе РФ есть понятие договора предоставления персонала, но это совершенно иной вид договора, относящийся к договору аутстаффинга, к тому же содержание договора предоставления персонала в Налоговом кодексе РФ не раскрыто, т.е. отсутствует конструкция, модель этого вида договора.

Так, О.В. Горбатова и А.А. Филина полагают, что с точки зрения юридической природы аутсорсинг представляет собой договор возмездного оказания услуг [4].

По мнению И.А. Ещенко, договор аутсорсинга это «соглашение, в результате которого одна сторона (заказчик) за вознаграждение передает свои функции или виды деятельности (производственные, сервисные, информационные, финансовые, управленческие) либо бизнес-процессы (организационные, финансово-экономические, производственно-технологические, маркетинговые) другой стороне (аутсорсеру), располагающей необходимым для этого квалифицированным персоналом (ресурсами) для участия в производственном процессе, управлении производством либо для выполнения иных задач, связанных с производством и (или) реализацией товаров заказчика» [5, с. 4].

Итак, договор аутсорсинга не представляет собой самостоятельный тип договора, так как у него отсутствует видовой признак, и он является общим понятием, охватывающим различные известные законодательству договоры — выполнения работ, оказания услуг, и под договором аутсорсинга всегда скрывается один из указанных договоров. Поэтому отношения по аутсорсингу должны оформляться в зависимости от фактического содержания этих отношений одним из указанных видов договора.

К сожалению, все эти тонкости могут сыграть на руку сведущей аутсорсинговой организации и ущемить права экономического субъекта. Как это часто бывает, малые предприятия и индивидуальные предприниматели обращаются в такие специализированные организации, даже не представляя себе, как будет вестись бухгалтерский учет, какие документы необходимы, поэтому они не задумываются над тем, какой договор им следует заключить, чтобы обезопасить себя в будущем от ошибок некомпетентного сотрудника.

В соответствии со ст. 421 Гражданского кодекса РФ граждане и юридические лица свободны в заключении договора, при этом стороны могут заключить договор, как предусмотренный, так и не предусмотренный законом и иными правовыми актами [1]. Главное, чтобы заключенный договор содержал обязательные разделы (предмет договора, права и обязанности сторон договора, срок действия дого-

вора, ответственность сторон договора). Поэтому физические и юридические лица имеют право заключать договоры аутсорсинга.

Однако, если экономический субъект передал сторонней организации по договору аутсорсинга ведение бухгалтерского и налогового учета (включая составление первичных документов и регистров бухгалтерского и налогового учета), ответственность по ст. 120 Налогового кодекса РФ должна налагаться на организацию-заказчика. Как было указано выше, трудовое и гражданское законодательство РФ не содержит специальных норм, регулирующих аутсорсинг. Поэтому при заключении договора клиенту необходимо обращать внимание на то, какой договор он подписывает, в противном случае вся материальная ответственность за ненадлежащее исполнение обязанностей аутсорсинговой организации целиком ляжет на плечи клиента.

Согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ руководитель экономического субъекта обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера или иное должностное лицо этого субъекта либо заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета.

Существует еще одна проблема – в российской практике произошло смешение понятий аутсорсинга и аутстаффинга; оба термина обычно приравниваются к заемному труду. А в связи с принятием Федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ» от 5 мая 2014 г. №116-ФЗ предоставлять своих сотрудников для работы в другой организации позволено далеко не всем организациям.

Специалисты видят следующее принципиальное различие между аутсорсингом и аутстаффингом: при аутсорсинге кадровое агентство (аутсорсер) подбирает персонал, заключает с работниками трудовые договоры, а впоследствии по договору возмездного оказания услуг (выполнения работ), заключенному с экономическим субъектом, фирмааутсорсер делегирует полномочия своим сотрудникам. При аутстаффинге заказчик сам подбирает работников, а аутстаффер выполняет функции формального работодателя. В данном случае между аутстаффером и заказчиком заключается договор предоставления персонала [6].

Так как оба термина подразумевают под собой предоставление персонала, то здесь принципиально важно, какой вид договора будет заключен между заказчиком и исполнителем. Потому что, как правило, суды, независимо от нюансов, все договоры предоставления персонала именуют договорами аутсорсинга.

Таким образом, при заключении договора лучше отказаться от таких понятий, как аутсорсинг и аутстаффинг, и использовать более понятные формулировки. Например, если стороны подразумевают заемный труд, то следует заключать договор предоставления персонала. Если стороны передают на аутсорсинг ведение, предположим, бухгалтерского учета, то в тексте договора следует отразить, что исполнитель оказывает заказчику услуги по ведению бухгалтерского учета.

### АУТСОРСИНГ КАК КОНСАЛТИНГОВАЯ УСЛУГА

#### **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Резюмируя вышесказанное, можно утверждать, что хорошо зарекомендовавший себя в странах Запада аутсорсинг стремительно стал развиваться и в РФ. В условиях возрастающей (особенно при вступлении страны во Всемирную торговую организацию) конкуренции, требующей от конкретных компаний увеличения экономической эфективности, аутсорсинг оказался уникальным инструментом, способным снизить издержки организации, принципиально не подрывая ее ключевые бизнес-процессы.

Тем не менее, нельзя умалчивать и об отрицательных сторонах обращения к аутсорсингу, это в первую очередь касается качества предоставляемых услуг, которое в большинстве случаев оставляет желать лучшего. Кроме того, данная процедура только начала адаптироваться к российской действительности, но уже столкнулась с рядом проблем в плане специфики российского законодательства.

К сожалению, данную проблему нельзя решить на уровне организаций, необходимо участие вышестоящих исполнительных органов в лице государства. Предприятия могут лишь обезопасить себя, заключая известные законодательству договоры. Но и здесь нужно быть предельно бдительным, так как в большинстве случаев в аутсорсинговых организациях существует юридический отдел. И наконец, как показывает российская практика, очень сложно доказать в суде, что услуга оказана некачественно. Ведь заказчик, передавая ведение бухгалтерского учета на аутсорсинг, предполагает, что будет минимально взаимодействовать с аутсорсером и сможет целиком посвятить себя основной деятельности. Наличие территориального разрыва, а в большинстве случаев невозможность периодического взаимодействия по телекоммуникационным каналам связи ставит аутсорсера в выгодное положение и позволяет утверждать, что это по вине клиента услуги не были предоставлены в должном объеме и в срок.

### Литература

- Гражданский кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 30 нояб. 1994 г.№51-ФЗ. Доступ из справправовой системы «КонсультантПлюс».
- О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 6 дек. 2011 г. №402-ФЗ (ред. от 4 нояб. 2014 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
- Гембл П. Маркетинг взаимодействий с потребителями [Текст] / П. Гембл, Н. Вудкок. – М.: Фаир-Пресс, 2002. – С. 124.
- Горбатова О.В. Аренда персонала: развитие судебной практики, налоговые риски [Текст] / О.В. Горбатова, А.А. Филина // Налоговед. – 2010. – №4.
- Ещенко И.А. Договор аутсорсинга в гражданском прав [Текст] : автореф. дисс. ... канд. юрид. наук / И.А. Ещенко. – М., 2009. – С. 4.
- 6. КонсультантПлюс[Электронный ресурс] : справ.-правовая система. Режим доступа: http://www.consultant.ru/
- Курбанов А.Х. Аутсорсинг: история, методология, практика [Текст]: монография / А.Х. Курбанов, В.А. Плотников. – М.: ИНФРА-М, 2012. – 112 с. (Научная мысль).

- Нуртдинова А. Заемный труд: особенности организации и возможности правового регулирования [Текст] / А. Нуртдинова // Хозяйство и право. – 2004. – №9. – С. 22.
- Рымкевич О.П. Сравнительно-правовой анализ регулирования отношений по заемному труду [Текст]: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук / О.П. Рымкевич. СПб., 2005. С. 12.
- 10. Упатов А. Мы хотим, чтобы бизнес наших клиентов рос [Текст] / А. Упатов // ExpertOnline. 2013. №12.
- 11. Шиткина И. Договор предоставления персонала: что это такое? [Текст] / И. Шиткина // Хозяйство и право. 2004. №1. С. 98.

#### Ключевые слова

Аутсорсинг; аутстаффинг; предоставление персонала; договор возмездного оказания услуг.

Бровкина Наталья Дмитриевна

Тихонюк Оксана Владимировна

#### РЕЦЕНЗИЯ

Статья посвящена одному из весьма перспективных методов взаимодействия экономических субъектов – аутсорсингу. Несмотря на то, что в мире накоплен большой опыт аутсорсинговых отношений, а в последние годы они активно развиваются в Российской Федерации, само понятие аутсорсинга, классификация его видов и оценка результативности до сих пор не получили единой трактовки. Авторы хорошо выстроили статью и выделили те группы вопросов, которые имеют решающее значение для успешного развития этой формы взаимодействия организаций. Справедливо подчеркивается, что востребованность аутсорсинга резко возрастает по ряду причин. Во-первых, в условиях быстрого изменения ассортиментных программ на предприятии часто возникают диспропорции производственных мощностей и возникает альтернатива изменения организационной структуры или привлечение к выполнению к ряду работ внешних исполнителей, т.е. передачу этих работ на аутсорсинг. Во-вторых, быстрое развитие малых и даже средних организаций предполагает передачу на аутсорсинг ряда их бизнеспроцессов, в частности бухгалтерского обслуживания, разработки стратегических проектов, определение целесообразной стратегии развития, учетной, финансовой и кадровой политики. В статье приводится интересная статистика, подтверждающая экономичность аутсорсинга таких процессов.

Вместе с тем авторы определяют те слабые позиции аутсорсинга, которые тормозят его развитие, связывая их, с одной стороны, с недостаточной квалификацией аутсорсеров и с недостаточной проработанностью нормативных документов, регламентирующих аутсорсинговые операции. В статье глубоко проанализировано правовое обеспечение аутсорсинга и обоснованы приоритетные направления его развития. Особое внимание уделено анализу требований к аутсоринговых договорам, которые, по мнению авторов, должны учитывать специфику аутсорсинговых отношений.

Данная статья имеет большое практическое значение, а вопросы, рассмотренные в ней, позволяют обратить внимание как участников аутсорсинговых отношений, так и представителей органов управления экономическим развитием страны на необходимость ускоренного решения ряда правовых и учетных вопросов.

Мельник М.В., д.э.н., профессор Финансового университета при Правительстве РФ.