

## 2.5. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НА АУТСОРСИНГЕ

Кисилевич Т.И., д.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита

*Сочинский государственный университет туризма и курортного дела*

Автором рассмотрены современные проблемы, имеющие место при передаче ведения бухгалтерского учета на аутсорсинг, приведены преимущества и недостатки при различных вариантах ведения бухгалтерского учета – бухгалтерией организации или организацией – аутсорсером. Большое внимание уделено необходимым для договора между заказчиком и аутсорсером вопросам, которым на практике не придается должного значения, но от которых во многом зависит эффективность взаимодействия компании-заказчика и исполнителя-аутсорсера. В статье проанализированы некоторые спорные ситуации, возникающие при создании фирмы-аутсорсера самим заказчиком, разрешаемые путем арбитражных судов с налоговыми органами.

В соответствии со ст. 6 «Организация бухгалтерского учета в организациях» Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ (далее – Закон №129-ФЗ) руководители организаций в зависимости от объема учетной работы могут:

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

Следует отметить, что последние три случая рекомендованы Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. №34н применять в организациях, относящихся по законодательству Российской Федерации к субъектам малого предпринимательства.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций (основание – п. 1 ст. 6 Закона №129-ФЗ).

Таким образом, в Законе №129-ФЗ предусмотрена возможность передачи ведения бухгалтерского учета другой специализирующейся на этом виде деятельности организации, т.е. на аутсорсинг. Этот термин, заимствованный из английского языка, сравнительно недавно, но прочно вошел в наш лексикон, несмотря на то, что в российском законодательстве такого термина не существует. С английского аутсорсинг (outsourcing) переводится дословно как использование чужих ресурсов. Следовательно, аутсорсинг – передача на договорных условиях непрофильных функций другим организациям, которые специализируются в конкретной области и обладают соответствующим опытом, знаниями, техническими средствами. Организация, берущая на себя чужие функции, называется аутсорсинговой, или аутсорсером.

По сути дела, прибегая к услугам аутсорсера, организация-заказчик в его лице получает как бы дополнительное структурное подразделение, которое в то же время остается от нее юридически независимым.

В настоящее время выделяют следующие направления аутсорсинга: аутсорсинг информационных технологий (IT-аутсорсинг).

IT-аутсорсинг – это передача на обслуживание специализированным организациям информационных систем. Это может быть:

- 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.

Итак:

- аутсорсинг бизнес-процессов – передача организации, оказывающей услуги аутсорсинга (аутсорсеру), функций тех или иных отделов, не являющихся для организации основными, например, управление персоналом; логистика; транспорт; уборка офиса; охрана и т.д.
- производственный аутсорсинг, который подразумевает, что организация передает во внешнее управление часть своей производственной цепочки или производственный цикл. Возможен вариант продажи своих подразделений и дальнейшего взаимодействия с ними в рамках аутсорсинга.

История развития аутсорсинга в бухгалтерском учете начинает свое развитие с появления на российском рынке иностранных компаний (представительств, совместных предприятий), которые ввиду сложности для них нормативно-законодательной базы, особенно в части налогового, таможенного и валютного законодательства, обращались к российским компаниям, в том числе и к аудиторским.

Сегодня на рынке бухгалтерских услуг появилось множество продавцов этих услуг и в особенности предложений по ведению учета и бухгалтерского сопровождения деятельности клиента. Под бухгалтерским аутсорсингом подразумевается в том числе и ведение налогового учета, а также составление бухгалтерской и налоговой отчетности, так называемая «бухгалтерия под ключ».

Исследование практики развития аутсорсинга бухгалтерских услуг позволило сделать вывод о том, что средний и малый бизнес в большей мере заинтересованы в его развитии. Крупные компании, в том числе и аффилированные, создают иногда «свои» организации, обслуживающие их по различным видам консультирования, анализу, бухгалтерскому учету и т.д., а также заключают соответствующие договоры с широко известными на рынке аудиторских услуг организациями, передавая на аутсорсинг не только ведение бухгалтерского учета, но и ряд других непрофильных функций.

Ведение бухгалтерского учета специализированными организациями или индивидуальными предпринимателями имеет ряд преимуществ перед наличием бухгалтерской службы в организации. В табл. 1 нами приведены преимущества и недостатки применения бухгалтерского аутсорсинга организациями среднего и малого бизнеса.

Необходимо подчеркнуть, что законодательная база по аутсорсингу в РФ не проработана в достаточной степени. Мы уже говорили, в отечественном законодательстве понятие «аутсорсинг» отсутствует.

На практике применяются положения ст. 421 Гражданского кодекса РФ (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.

**ПРЕИМУЩЕСТВА И НЕДОСТАТКИ ПРИМЕНЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО АУТСОРСИНГА  
ОРГАНИЗАЦИЯМИ СРЕДНЕГО И МАЛОГО БИЗНЕСА**

Способ ведения бухгалтерского учета	
Бухгалтерией организации	Аутсорсером
<b>1. Финансовые условия</b>	
Расходы на зарплату с отчислениями сотрудников бухгалтерии, оплата отпускных и листов временной нетрудоспособности, содержание офиса, затраты на информационные услуги, повышение квалификации сотрудников бухгалтерии, канцелярские и аналогичные расходы по содержанию штата	Все расходы предусматриваются условиями договора. Очевидна экономическая эффективность
<b>2. Компенсация непредвиденных расходов при проверке налоговыми и другими службами ведения бухгалтерского учета в части правильности и своевременности уплаты налогов и сборов и т.д.</b>	
Организация самостоятельно уплачивает штрафные санкции	Договором можно предусмотреть ответственность аутсорсера, компенсацию расходов и обязать его застраховать возможные риски
<b>3. Объем и качество документооборота</b>	
Определяется графиком документооборота как составной части учетной политики организации, часто носит формальный характер	Объем документооборота вырастает, но одновременно повышается его качество
<b>4. Оперативность принятия управленческих решений на основе данных оперативного учета</b>	
Высокая	Снижается в результате отсутствия оперативной информации от аутсорсера
<b>5. Использование знаний о специфике вида деятельности заказчика для формирования внутренней отчетности по сегментам</b>	
Специфика деятельности и технологический процесс в достаточной степени известны бухгалтерии, что позволяет составлять необходимую внутреннюю отчетность	Сотрудники организации-аутсорсера, как правило, не всегда знакомы со спецификой деятельности заказчика и не всегда имеют полное представление о технологических процессах и не составляют внутреннюю отчетность для внутренних пользователей
<b>6. Разработка норм, нормативов, смет и контроль над их использованием</b>	
Является одной из главных задач бухгалтерии	Аутсорсер не разрабатывает указанные нормы и, как показывает практика, не осуществляет контроль над их использованием
<b>7. Выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения финансовой устойчивости организации</b>	
Является одной из главных задач бухгалтерии	Не входит в перечень задач для аутсорсера
<b>8. Предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации</b>	
Является одной из главных задач бухгалтерии	Не входит в перечень задач для аутсорсера
<b>9. Проверка профессиональных знаний сотрудников бухгалтерии</b>	
Может организовывать руководитель	Заказчик не располагает информацией о профессиональных качествах сотрудников аутсорсера, осуществляющих ведение бухгалтерского учета его фирмы
<b>10. Оперативность проведения заказчиком банковских платежей</b>	
Применение системы банк-клиент	Заказчик в ряде случаев не допускает аутсорсера к этой системе и оплату платежей осуществляется заказчик самостоятельно, т.е. теряется оперативность
<b>11. Участие в инвентаризации имущества и обязательств заказчика</b>	
Обязательное участие сотрудников бухгалтерии в инвентаризации (плановой, внеплановой)	Как показывает изучение практики, существует формальный подход к инвентаризации. Аутсорсер не заинтересован в ее проведении из-за необходимости значительных трудозатрат, поэтому неправомерно требует дополнительных ресурсов. Рекомендуем вопросы проведения инвентаризации, как вопросы деятельности и компетенции бухгалтерии включать в договор
<b>12. Общение руководства заказчика с лицом, ответственным за ведение бухгалтерского учета</b>	
По мере необходимости, беспрепятственно	Затруднено, необходимо предусмотреть договором. Часто у сотрудников аутсорсера узкая специализация, т.е. по отдельным участкам, поэтому финансовую отчетность составляет конкретный специалист, не имеющий представления о внутренних вопросах заказчика
<b>13. Конфиденциальность информации</b>	
Высокая, определяется локальными документами, должностными инструкциями. В случае утечки виновные могут быть наказаны	Низкая, заказчик не имеет непосредственного отношения к исполнителям, к текучести кадров у аутсорсера
<b>14. Составление учетной политики организации</b>	
Формируется главным бухгалтером организации и утверждается руководителем	Формируется специалистом организации аутсорсера, часто носит формальный характер, не обсуждается с экономическими службами и руководством заказчика
<b>15. Возмещение налога на добавленную стоимость, если заказчик – плательщик НДС</b>	
Производится только по расходам, связанным с содержанием бухгалтерии	Если аутсорсер применяет упрощенный режим налогообложения, то необходимо учесть, что налог на добавленную стоимость (НДС) к вычету не возникает
<b>16. Составление финансовой отчетности</b>	
Если заказчик применяет упрощенную систему налогообложения (УСНО), то бухгалтерия составляет финансовую отчетность, следит за распределением прибыли в соответствии с уставом организации	Если заказчик применяет УСНО, то аутсорсер составляет налоговые декларации и часто не составляет финансовую отчетность по всем правилам бухгалтерского учета. Это необходимо определить договором

В то же время, свобода договора, предусмотренная данными нормами ГК РФ, не означает право сторон предусматривать в договоре то, что не соответствует действительному экономическому смыслу договора. В договоре должны отражаться реально существующие отношения между сторонами сделки.

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. Вариант возможного договора является договор возмездного оказания услуг, регулируемый 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.

Для уменьшения налоговых рисков и прочих споров при заключении договоров аутсорсинга на бухгалтерские услуги, анализируя информацию табл. 1, рекомендуем следующее:

- в договор необходимо включить все существенные условия, предусмотренные действующим законодательством для договоров данного вида, а предмет договора должен быть четко прописан;
- предусмотреть вопрос о привлечении или непривлечении аутсорсером подрядчика без согласования с организацией – заказчиком. Дело в том, что на практике имеют место случаи привлечения аутсорсинговыми компаниями других юридических лиц или индивидуальных предпринимателей с целью минимизации налогов, которые также осуществляют ведение бухгалтерского учета или более узко специализируются на каких-то конкретных операциях (участках).
- в полном объеме предусмотреть обязанности аутсорсера, в том числе необходимость составления финансовой (бухгалтерской) отчетности для применяющих УСНО, даже если их освобождение от обязанностей ведения бухгалтерского учета предусмотрено ст. 4 Закона №129-ФЗ (п. 3 «Организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено настоящим пунктом»). Практика свидетельствует о наличии случаев обращения в аудиторским организациям по вопросам восстановления учета, который раньше не велся в соответствии с требованиями законодательства, при продаже долей участников, объявлении размера дивидендов, делении долей при различных судебных разбирательствах и т.п. А восстановление учета – сравнительно дорогая услуга;
- в тексте договора необходимо использовать терминологию Налогового кодекса РФ и законодательства по бухгалтерскому учету;
- необходимо прописать ответственность сторон с требованием страхования аутсорсером своих рисков по конкретному заказчику;
- включить пункт об условиях защиты интересов заказчика представителем аутсорсера в налоговом органе;
- предусмотреть правила и условия проведения и участия в инвентаризации;
- согласовать сторонами график документооборота и график общения между руководством;
- разработать правила и условия хранения документов бухгалтерского учета, так как в соответствии со ст. 17 Закона №129-ФЗ организации обязаны хранить первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет;

- включить пункт о сроках передачи заархивированной копии бухгалтерской программы с операциями отчетного периода;
- включить в договор пункт о порядке и сроках передачи документации в случае расторжения договора.

При работе с аутсорсером целесообразно приказом по организации назначить ответственное за процесс предоставления информации лицо, которое осуществляло бы и текущий контроль над взаимодействием с бухгалтерией аутсорсера.

В соответствии с п. 2 ст. 9 «Первичные учетные документы» Закона №129-ФЗ установлены обязательные реквизиты для первичных документов, в том числе наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, а также личные подписи указанных лиц. Согласно п. 3 ст. 9 Закона, перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером.

Согласно п. 6 ст. 169 НК РФ, счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером организации либо иными лицами, уполномоченными на то приказом (иным распорядительным документом) по организации или доверенностью от имени организации. Поэтому организация-заказчик должна решить вопрос и прописать в договоре, входит ли в обязанности аутсорсера подготовка и оформление счетов-фактур и всей первичной документации по хозяйственным операциям на основании данных, предоставленных организацией-заказчиком. Считаем целесообразным эти вопросы закрепить и в приказе по учетной политике организации, предусмотрев порядок и сроки оформления документации графиком документооборота.

Практика показывает, что договором целесообразно установить порядок работы с конфиденциальной информацией. На конфиденциальную информацию распространяется действие ст. 139 ГК РФ о служебной и коммерческой тайне, предусматривающей, что лица, незаконными методами получившие информацию, которая составляет служебную или коммерческую тайну, обязаны возместить причиненные убытки. Такая же обязанность возлагается на работников, разгласивших служебную или коммерческую тайну вопреки трудовому договору, в том числе контракту, и на контрагентов, сделавших это вопреки гражданско-правовому договору.

Анализ арбитражной практики по вопросам, связанным с аутсорсинговыми услугами, показывает, что в договоре на аутсорсинг целесообразно предусмотреть, по каким критериям устанавливается сторонами объем выполненных и их увеличение. Налоговыми органами также обращается внимание на вопросы распределения рисков между сторонами при ведении бухгалтерского учета аутсорсером в случае налоговых санкций и иных негативных результатов, явившихся следствием действия (бездействия) аутсорсера.

По нашему мнению, следует поинтересоваться проводится ли аудит финансовой отчетности аутсорсера, как организован внутренний контроль в организации.

Для предотвращения спорных вопросов по составлению первичных бухгалтерских документов, часть их которых должна быть оформлена в момент совершения операции или непосредственно после, необходимо детально обсудить необходимость наличия в штате заказчика бухгалтера или бухгалтеров, в должностные

обязанности которых будет включено составление таких документов и их передача аутсорсеру.

В любом случае в целях успешного сотрудничества аутсорсера и экономического субъекта-заказчика сторонам необходимо руководствоваться принципами добросовестности, порядочности, прозрачности деятельности и другими правилами профессионального поведения и этики.

В соответствии с п. 5 ст. 13 «Состав бухгалтерской отчетности» Закона №129-ФЗ, п. 38 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. №34н, и п. 17 Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ 4/99) «Бухгалтерская отчетность организации», утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 6 июля 1999 г. №43н, бухгалтерская отчетность организаций, в которых бухгалтерский учет ведется на договорных началах специализированной организацией, подписывается руководителем организации-заказчика и руководителем специализированной организации-исполнителя.

В соответствии с п. 38 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ ответственность лиц, подписавших бухгалтерскую отчетность, определяется согласно законодательству РФ.

В бухгалтерском учете расходы на оплату услуг по ведению бухгалтерского учета аутсорсером признаются в качестве управленческих расходов, формирующих расходы по обычным видам деятельности – пп. 4, 7 ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. №33н.

В налоговом учете расходы на услуги по ведению бухгалтерского учета сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями на основании пп. 36 п. 1 ст. 264 НК РФ являются прочими расходами, связанными с производством и (или) реализацией и для целей исчисления налога на прибыль признаются в полном объеме при условии соблюдения норм ст. 252 НК РФ.

Сумма НДС, предъявленная аутсорсером, подлежит вычету на основании п. 2 ст. 171 НК РФ и п. 1 ст. 172 НК РФ при наличии правильно оформленного счета-фактуры после принятия к учету предоставленных услуг при условии использования таких услуг для осуществления операций, облагаемых НДС.

Законом №129-ФЗ предусмотрено, что все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет, при этом они должны содержать достоверную информацию.

Таким образом, чтобы расходы уменьшали налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организаций, должны быть соблюдены в совокупности условия:

- обоснованность расходов; их документальное подтверждение;
- расходы должны быть предусмотрены нормами законодательства.

При выборе заказчиком аутсорсера целесообразно проанализировать собственные расходы и сравнить их с предлагаемыми расценками исполнителями. Но ценовая политика не должна, по нашему мнению, стать решающим фактором при выборе способа ведения бухгалтерского учета. Желательно убедиться в компетенции сотрудников специализированной организации, что возможно сделать при обсуждении деталей дого-

вора, в частности, графика документооборота, ответственности сторон, способов оформления и передачи первичных документов и других вопросов. При возникающих сомнениях можно заказать сторонней организации просчитать все плюсы и минусы планируемого проекта применения аутсорсинга.

Среди аутсорсеров на рынке бухгалтерских услуг, которые не лицензируются и для их предоставления не требуется вхождение организаций и их сотрудников в саморегулируемые объединения, следует выделить следующие группы:

- индивидуальные предприниматели;
- организации, применяющие УСНО;
- организации, применяющие общий режим налогообложения, обслуживающие, как правило, аффилированные и крупные компании;
- аудиторские организации, члены саморегулируемых организаций, осуществляющие непосредственно аудит и имеющие соответствующий штат сотрудников, специализирующихся на ведении бухгалтерского учета и прочих видах аудиторских услуг.

Необходимо помнить, что аудиторские организации, осуществляющие ведение бухгалтерского учета, не имеют право проводить аудиторскую проверку финансовой отчетности заказчика, основание – статья «Независимость аудиторских организаций, аудиторов» Закона «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ: «Аудит не может осуществляться: аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами, оказывавшими в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудита, услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также по составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности физическим и юридическим лицам, в отношении этих лиц».

Следует обратить внимание заказчиков и на другое важное условие Закона «Об аудиторской деятельности», запрещающем организации использовать в своем названии слово «аудит» и производные от него, если данная организация не занимается аудиторской деятельностью, основание – ст. 3 «Аудиторская организация». Коммерческая организация, сведения о которой не внесены в реестр аудиторов и аудиторских организаций в течение трех месяцев с даты внесения записи о ней в Единый государственный реестр юридических лиц, не вправе использовать в своем наименовании слово «аудиторская», а также производные слова от слова «аудит».

С введением специальных режимов налогообложения, а именно УСНО, организации, оптимизируя свои расходы, начали активно создавать новые структуры, применяющие УСНО, которые занялись ведением бухгалтерского учета, консультированием и другими аналогичными видами деятельности. Смысл оптимизации налогообложения прост: организации, применяющие УСНО, до 1 января 2011 г. уплачивали в Пенсионный фонд РФ 14% от фонда оплаты труда, а ставка налога на дивиденды учредителей – физических лиц – 9%. Кроме того, бухгалтерским аутсорсингом стало заниматься значительное количество индивидуальных предпринимателей-аутсорсеров, что тоже сократило расходы организации-заказчика.

При взаимодействии с аутсорсером, применяющим УСНО, заказчик может минимизировать налогооблагаемую прибыль, включая в затраты суммы расходов на ведение бухгалтерского учета по начислению. Организация, находящаяся на УСНО, формирует налогообла-

гаемую единым налогом базу по оплате. Такая схема может включать возможность изменения сумм на ведение бухгалтерского учета по различным показателям, предусмотренную договором, что также позволяет регулировать заказчику налогооблагаемую прибыль.

Следует отметить, что аутсорсинг породил значительную арбитражную практику, при которой налоговый орган доказывал экономическую необоснованность бухгалтерских и консультационных услуг.

Предпринимателям и налоговым органам хорошо известна схема выведения сотрудников собственной бухгалтерии на аутсорсинг с заключением договоров, позволяющих минимизировать прибыль у заказчика.

Применение аутсорсинговой схемы может повлечь доначисление социальных взносов, налога на прибыль и налога на имущество, а также начисление соответствующих пеней и штрафов.

Анализ арбитражной практики показал, что имеют место судебные решения, в которых указано, что, если бухгалтерская и налоговая отчетности аутсорсинговой компании и налогоплательщика составлены одним лицом, это свидетельствует о получении последним необоснованной налоговой выгоды.

Приведем, как пример, Постановление Федерального арбитражного суда (ФАС) Волго-Вятского округа от 30 апреля 2010 г. по делу №А43-932/2009. Суд установил, что бухгалтерскую работу в отношении работников аутсорсера выполняли сотрудники бухгалтерии налогоплательщика, и пришел к выводу об уклонении организации от уплаты единого социального налога (ЕСН). Апелляционный суд не учел, что в силу п. 6 постановления Пленума Высшего Арбитражного суда РФ (ВАС РФ) от 12 октября 2006 г. №53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» взаимозависимость участников сделок сама по себе не может служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной, однако это обстоятельство в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами, в частности, указанными в п. 5 постановления, могут быть признаны обстоятельствами, свидетельствующими о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. В этой связи в удовлетворении заявления о признании решения налогового органа недействительным в части доначисления сумм единого социального налога отказано правомерно, поскольку налоговым органом доказан факт уклонения налогоплательщика от уплаты указанного налога путем занижения налоговой базы на сумму выплаченной физическим лицам заработной платы.

В постановлении ФАС Дальневосточного округа от 21 декабря 2009 г. №Ф03-6834/2009 по делу №А73-9452/2007 суд указал, что договоры по предоставлению персонала направлены на получение обществом необоснованной налоговой выгоды, поскольку бухгалтерский учет аутсорсинговых компаний велся налогоплательщиком.

В постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 29 июля 2008 г. по делу №А39-1185/2007 (определением ВАС РФ от 20 ноября 2008 г. №14703/08 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ) суд оценил все обстоятельства и указал, что, поскольку бухгалтерская и налоговая отчетности аутсорсинговой компании и налогоплательщика составлены одним ли-

цом, это свидетельствует о получении последним необоснованной налоговой выгоды.

В постановлении Президиума ВАС РФ от 25 февраля 2009 г. №12418/08 подчеркнута, что установленные инспекцией и в судебных заседаниях обстоятельства дела позволяют сделать вывод о том, что в рассматриваемом случае имеет место создание условий для целенаправленного уклонения от уплаты ЕСН.

Данный вывод подтверждают имеющиеся в деле доказательства:

- взаимозависимости фирм;
- наличия одних и тех же лиц на руководящих должностях организаций;
- нахождения всех предприятий по одному адресу;
- формальности трудовых отношений работников и созданных организаций, а также фактического исполнения работниками своих трудовых обязанностей в обществе-заказчике;
- отсутствия специализированной деятельности и иной деловой активности организаций-аутсорсеров.

Пленум ВАС РФ в постановлении от 12 октября 2006 г. №53 разъяснил: под налоговой выгодой понимаются уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

Деятельность общества, связанная с заключением с организациями, созданными им же и применяющими УСНО, договоров найма персонала, который, находясь в трудовых отношениях с организациями, фактически выполняет свои трудовые обязанности в обществе, квалифицируется как направленная на получение необоснованной налоговой выгоды путем уменьшения размера итоговой обязанности вследствие уменьшения налоговой базы по ЕСН.

В постановлении ФАС Поволжского округа от 21 июля 2009 г. №А65-5908/2008 суд обратил внимание на то, что формальное соответствие заключенных обществом и его контрагентами договоров требованиям гражданского законодательства недостаточно для получения обоснованной налоговой выгоды. Необходимо, чтобы названные документы отвечали критерию достоверности, полноты и непротиворечивости, а действия налогоплательщика – критерию экономической целесообразности. Спорные сделки не были направлены на получение экономического эффекта в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности, поскольку сама по себе экономия на налоге не отвечает критериям деловой цели. В результате суд признал действия Инспекции Федеральной налоговой службы РФ, начислившей недоимку по ЕСН, пени и штрафы, соответствующими закону.

В постановлении Президиума ВАС РФ от 28 апреля 2009 г. №17643/08 анализировалась другая ситуация. Чтобы не превышать лимита численности работников (100 человек), препятствующего применению УСНО, налогоплательщик перевел часть сотрудников к другому лицу, которое предоставило тех же самых работников по договору аутсорсинга. Инспекторы сложили штатную численность работников и численность сотрудников, официально не относящихся к предприятию – заказчику услуг. Поскольку полученная величина превысила названный предел, налоговики сделали вывод о том, что право на применение УСНО утрачено. В результате были начислены недоимка по налогу на при-

быль, налогу на имущество, ЕСН и соответствующие пени.

Президиум ВАС РФ обратил внимание на то, что налогоплательщик:

- не доказал получение им экономического эффекта от предпринятых мер по увольнению части работников с последующим привлечением этого же персонала по договорам аутсорсинга;
- не опроверг доводы инспекции о том, что главной преследуемой им целью являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в результате применения УСНО при отсутствии права на нее.

Суд пришел к выводу о том, что инспекцией правомерно произведен расчет среднесписочной численности работающих с учетом лиц, официально не оформленных, а действия общества квалифицированы как направленные на занижение среднесписочной численности с целью уменьшения размера налоговых обязательств.

В связи с увеличением размера отчислений от фонда оплаты труда с 1 января 2011 г., в том числе значительного роста для субъектов малого предпринимательства, применяющих УСНО, экономическая эффективность применения аутсорсинга снизилась незначительно, так как заработная плата не составляет наибольший удельный вес в расходах аутсорсера. А в новых условиях с увеличением общей величины отчислений с 14% до 34% «упрощенцы» могут понизить заработную плату сотрудников, что уже и внедряется некоторыми организациями в практику.

ВАС РФ в определении от 16 октября 2009 г. №ВАС-13418/09 подтвердил вывод судов низших инстанций о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды путем уменьшения налоговой базы по единому социальному налогу в связи с переводом работников в организацию, освобожденные от уплаты данного налога в связи с нахождением на УСНО. При этом работники, переведенные в эти организации, фактически продолжали выполнять свои трудовые обязанности.

Доводы заявителя, изложенные в заявлении, не опровергают выводов судов о создании искусственной ситуации, направленной исключительно на получение необоснованной налоговой выгоды в виде неуплаты единого социального налога, и противоречат позиции Президиума ВАС РФ, изложенной в постановлениях от 25 февраля 2009 г. №12418/08 и от 30 июня 2009 г. №1229/09.

В постановлении Президиума ВАС РФ от 25 февраля 2009 г. №12418/08 изложена правовая позиция относительно оценки доказательств правомерности применения налоговой выгоды по договорам аутсорсинга. В частности, в постановлении указано, что суду необходимо учитывать гражданско-правовую сущность договора аутсорсинга, а также исходить из того, что налоговая выгода не может являться исключительным мотивом применения договоров аутсорсинга.

Примером минимизации налогов при взаимодействии двух организаций, одна из которых применяет общий режим налогообложения, а другая – УСНО в виде 6% является постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 08 ноября 2007 г. №Ф04-3725/2005(39893-А67-26). Общество посчитало вывод налогового органа о том, что оно занило налоговую базу в связи с включением в состав расходов услуг, оказанных обществу по договору аутсорсинга, не основан на нормах налогового законодательства и нарушает права. Кроме того, налоговым органом сделан неверный вывод о дублировании функций работников двух организаций, так как при этом неверно определены трудовые обязанности работников общества, характер и виды услуг, оказываемых обществом сторонними организациями.

В кассационной жалобе общество с ограниченной ответственностью просило отменить состоявшиеся по делу судебные акты и принять новый судебный акт об удовлетворении заявленных обществом требований.

Заслушав представителей сторон, поддержавших свои доводы, изложенные в кассационной жалобе и отзыве на нее, суд кассационной инстанции, в соответствии с требованиями ст. 274, 286 Арбитражного процессуального кодекса РФ, проверив правильность применения судебными инстанциями норм материального и процессуального права, пришел к выводу об оставлении принятых по делу судебных актов без изменения.

Кассационная инстанция, поддерживая вывод суда обеих инстанций, исходит из обстоятельств, установленных судом, и следующих норм материального права.

В соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ в целях исчисления налога на прибыль налогоплательщик уменьшает полученные доходы на суммы произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 НК РФ).

Условия включения затрат в состав расходов, уменьшающих полученные доходы, предусмотрены ст. 252 НК РФ, согласно положениям которой для признания расходов (затрат) с целью налогообложения они должны соответствовать трем следующим условиям: быть обоснованными, документально подтвержденными и произведенными для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ.

В соответствии с подп. 14, 15 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы налогоплательщика на юридические, информационные, консультационные и иные аналогичные услуги.

Арбитражным судом установлено, что в 2003 г. сумма расходов общества на заработную плату, связанную с ведением финансово-хозяйственной деятельности, включая самостоятельную организацию системы ведения бухгалтерского учета, составила 6 844 591 руб.

Учитывая, что привлечение организации-аутсорсера экономически оправдано в том случае, если это приведет обществу к реальному сокращению издержек производства или увеличению прибыли, суд пришел к правомерному выводу о том, что привлечение обществом организации-аутсорсера является экономически неоправданным.

В соответствии с п. 1 ст. 20 НК РФ взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц.

Судом установлен факт взаимозависимости между обществами. Судом правомерно в данном случае учтена правовая позиция, изложенная в п. 1 постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. №53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», согласно которой под налоговой выгодой понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получения права на возврат (зачет), или возмещение налога из бюджета.

Если суд на основании оценки представленных налоговым органом и налогоплательщиком доказательств придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их

действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции.

При этом следует учитывать, что возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения других предусмотренных или не запрещенных законом операций, не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

Установление судами деловой цели в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о намерениях последнего получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности (п. 9 постановления ВАС РФ №53).

Создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции, а также взаимозависимость участников сделок в совокупности с иными обстоятельствами (в частности, указанными в п. 5 постановления ВАС РФ №53) может свидетельствовать о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Суд, исследовав в соответствии с требованиями ст. 71 Арбитражного процессуального кодекса РФ представленные сторонами доказательства, установил, что в данном случае произошло дублирование функций работников и искусственное перераспределение доходных и расходных статей между обществами.

Это повлекло увеличение у общества расходов и занижение налога на прибыль, причитающегося к уплате в бюджет. К тому же заявителем не доказано, что затраты на услуги аутсорсинга были ему необходимы (по экономическим, юридическим и иным основаниям), что они связаны с получением дохода.

В этой связи суд правомерно пришел к выводу о необоснованном получении обществом налоговой выгоды в виде уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль.

Налоговым органом в обоснование правомерности принятого решения в соответствии со ст. 20, 40 НК РФ проведены мероприятия по проверке правильности применения рыночных цен для целей налогообложения – экспертиза рыночной стоимости услуг аутсорсинга.

Объектом оценки при этом являлись услуги по ведению бухгалтерского учета, ведению налогового учета, управленческого учета.

Суд пришел к выводу о том, что рыночная стоимость услуг аутсорсинга существенно превышает соответствующую рыночную стоимость этих услуг.

Исходя из положений определения Конституционного суда РФ №93-О от 15 февраля 2005 г. – налогоплательщик не может быть освобожден от обязанности доказывания реальности хозяйственных операций, достоверности сведений, изложенных в первичных бухгалтерских документах, осуществляющих отражение бухгалтерских операций.

Исследовав доказательства, представленные обществом в обоснование заявленных требований, суд пришел к правомерному выводу, что общество не доказало экономическую обоснованность и разумность расходов по бухгалтерскому учету, налогообложению, консультационным услугам, прочим услугам.

Доводы общества о нарушении налоговым органом положений ст. 100, 101 НК РФ, отсутствии в решении доводов и доказательств по экономической необоснованности затрат, судом кассационной инстанции отклоняются как необоснованные.

Защищая свои интересы при использовании аутсорсинга, налогоплательщику следует иметь в виду, что наличие в штате аналогичной службы не лишает его права обращаться

за оказанием услуг к организациям-аутсорсерам – см. постановление ФАС Московского округа от 19 августа 2009 г. №КА-А40/7656-09, постановление ФАС Поволжского округа от 22 октября 2009 г. по делу №А49-1429/2009.

Таким образом, заказчик должен проанализировать и решить для чего и почему ему нужно выделить ведение бухгалтерии на аутсорсинг. Если основная причина связана с оптимизацией налогов, то возможна вероятность судебных разбирательств с налоговыми органами. Если заказчик хочет таким путем избежать всех проблем с бухгалтерским и налоговым законодательством, располагать оперативной и достоверной информацией о своих активах и обязательствах, то следует понимать, что необходимым условием качественных услуг по ведению учета и составлению отчетности является высококвалифицированный персонал, т.е. хороший аутсорсинг дешевым быть не может.

## Литература

1. Иванова М.М. Аутсорсинг, аутстаффинг, лизинг персонала: правовые аспекты [Текст] / М.М. Иванова // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – №17.
2. Лермонтов Ю. Аутсорсинг: гражданско-правовая характеристика договора, особенности бухгалтерского учета и налоговые аспекты [Текст] / Ю. Лермонтов // Клуб главных бухгалтеров, – 2011. – №1.
3. Луговая Н.Н. Предоставление персонала, или Плюсы и минусы аутсорсинга и аутстаффинга [Текст] / Н.Н. Луговая // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2008. – №4.
4. Орлова Е. Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование [Текст] / Е. Орлова // Бухгалтерский учет. – 2008. – №8, 9.
5. Полуобоярова Н. Современный предприниматель [Текст] / Н. Полуобоярова. – 2010. – №4.
6. Федеральная налоговая служба РФ [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.nalog.ru>.

## Ключевые слова

Бухгалтерский учет; аутсорсинг; аутсорсер; преимущества; договор; мелкий и средний бизнес; арбитражные споры; аудит.

*Кисилевич Татьяна Ивановна*

## РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность: законодательная база по аутсорсингу в Российской Федерации не проработана в достаточной степени, в отечественном законодательстве понятие «аутсорсинг» отсутствует. Это обуславливает актуальность выбранной темы. Автором рассмотрены современные проблемы, имеющие место при передаче ведения бухгалтерского учета на аутсорсинг, приведены преимущества и недостатки при различных вариантах ведения бухгалтерского учета – бухгалтерией организации или организацией-аутсорсером.

Большое внимание уделено необходимым для договора между заказчиком и аутсорсером вопросам, которым на практике не придается должного значения, но от которых во многом зависит эффективность взаимодействия компании заказчика и исполнителя-аутсорсера.

Научная новизна и практическая значимость: в статье проанализированы преимущества и недостатки применения бухгалтерского аутсорсинга организациями среднего и малого бизнеса.

Следует отметить, что аутсорсинг породил значительную арбитражную практику, при которой налоговый орган доказывал экономическую необоснованность бухгалтерских и консультационных услуг.

В статье проанализированы некоторые спорные ситуации, возникающие при создании фирмы-аутсорсера самим заказчиком, разрешаемые путем арбитражных судов с налоговыми органами.

Таким образом, выводы и предложения, изложенные в статье, теоретически обоснованы, имеют практическую значимость.

Общее заключение: рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, рекомендована к опубликованию.

*Андреев В.Д., д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Бухгалтерский учет и аудит» ГОУ ВПО СГУТ и КД Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Сочинский государственный университет туризма и курортного дела*

## 2.5. ACCOUNTING ON OUTSOURCING

T.I. Kisilevich, the Prof. of Chair of Accounting and Audit

*Sochi state university of tourism and resort business*

The author considers the modern problems which are taking place by transfer of conducting of accounting on outsourcing, advantages and lacks are resulted at various variants of conducting accounting – accounts department of the organization or the organization – аутсорсером. The Great attention is given necessary for the contract between the customer and аутсорсером to questions to which in practice it is not given due value but on which efficiency of interaction of the company of the customer and the executor – аутсорсера in many respects depends. In article some disputable situations arising at creation of firm-autorsera by the customer, resolved by arbitration courts with tax departments are analysed.

### Literature

1. www.nalog.ru
2. E. Orlova. Finansovyj the bulletin: the finance, taxes, insurance, accounting. 2008, №8, 9.
3. N. Poluboyarova. The modern businessman. 2010, №4/
4. J. Lermontov. Outsorsing: the civil-law characteristic of the contract, feature of accounting and tax aspects. Club of chief accountants, 2011, №1.
5. M.M. Ivanov. Outsorsing, autstaffing, personnel leasing: legal aspects. The international accounting, 2010, №17.
6. N.N. Lugovaya. Granting of the personnel, or Pluses and minuses of outsourcing and аутстаффинга. The industry: accounting and the taxation, 2008, №4.

### Keywords

Accounting; outsourcing; autsorser; advantages; the contract; small and average business; arbitration disputes; audit.