

УДК 657

**РАЗРАБОТКА РЕКОМЕНДАЦИЙ ПО ПОСТАНОВКЕ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА АУТСОРСЕРОМ В ОРГАНИЗАЦИЯХ,
ПРИМЕНЯЮЩИХ УПРОЩЕННУЮ СИСТЕМУ
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

О.В. Мироненко

Костромской государственный технологический университет

В статье отражен один из элементов методического обеспечения процесса аутсорсинга бухгалтерских услуг. В частности, разработаны и представлены рекомендации по постановке бухгалтерского учета аутсорсером в организациях, применяющих упрощенную систему налогообложения.

Аутсорсинг бухгалтерских услуг, аутсорсер, аутсорсинговая компания, договор аутсорсинга, рекомендации, постановка бухгалтерского учета, упрощенная система налогообложения.

С развитием предпринимательской деятельности связан постоянный спрос на качественные услуги бухгалтеров. Такие услуги на условиях аутсорсинга предоставляет большое количество специализированных бухгалтерских и аудиторских организаций. Однако проведенное исследование рынка аутсорсинга бухгалтерских услуг и деятельности ряда аутсорсинговых компаний выявило отсутствие методического обеспечения процесса оказания данных услуг и необходимость его разработки. Поэтому нами принято решение о разработке рекомендаций по оказанию бухгалтерских услуг, в частности услуги по постановке бухгалтерского учета аутсорсером в организациях, применяющих упрощенную систему налогообложения.

Процесс оказания услуги необходимо начинать с регламентации взаимоотношений между сторонами. Согласно ст. 779 ГК РФ при оказании услуг бухгалтерского сопровождения заключается договор возмездного оказания услуг. По данному договору исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги [1].

Схема организации бухгалтерского учета, элементы которой должны быть описаны в договоре аутсорсинга, представлена на рисунке 1.



Рис. 1. Схема организации бухгалтерского учета, основанная на передаче ведения бухгалтерского учета внешней организации – аутсорсеру

Поскольку ошибки аутсорсера могут привести к штрафным налоговым санкциям по отношению к заказчику, в договоре следует отразить ответственность аутсорсера за возможные финансовые потери в результате допущенных ошибок. Так, в число основных пунктов, определяющих ответственность аутсорсера, следует включить следующие обязательства:

- составление и сдача бухгалтерской и налоговой отчетности, предоставление всех необходимых по закону сведений и отчетов в налоговые, статистические органы и внебюджетные фонды в объеме, и сроки, установленные законодательством;

- компенсация аутсорсером штрафных санкций за неправильное ведение бухгалтерского учета, в т.ч. за несвоевременное предоставление налоговых деклараций, расчетов, некорректно указанные суммы налогов, сборов и т.д. Исключением из этого правила являются случаи, когда начисление штрафов происходит по вине организации-заказчика (несвоевременное предоставление аутсорсеру первичной документации, отказ от уплаты налогов, других предусмотренных законодательством обязательных процедур);

- сохранение конфиденциальности полученной аутсорсером информации от организации-заказчика;

- предоставление своевременной информации заказчику по всем изменениям действующего законодательства по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения, касающимся деятельности заказчика;

- предоставление разъяснений налоговым органам по всем вопросам, касающимся бухгалтерского учета организации-заказчика;

- соблюдение ряда других требований, обеспечивающих полноту, непрерывность, своевременность и непротиворечивость ведения бухгалтерского учета организации-заказчика [2].

Разрабатывая рекомендации в отношении организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения, необходимо ввести определение данной системы налогообложения.

Упрощенная система налогообложения – это один из специальных налоговых режимов, предусмотренный ст. 18 НК РФ [3]. Он ориентирован на снижение налогового бремени в организациях малого бизнеса и облегчение ведения бухгалтерского учета. Согласно п. 2 ст. 346.11 НК РФ применение упрощенной системы налогообложения организациями предусматривает их освобождение (за рядом исключений) от обязанности по уплате налога на прибыль, налога на имущество организаций и налога на добавленную стоимость. Иные налоги уплачиваются в соответствии с законодательством о налогах и сборах [4].

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, обязаны соблюдать действующие порядок ведения кассовых операций и порядок представления статистической отчетности (п. 2 ст. 346.11 НК РФ). В остальном, согласно п. 4 ФЗ № 402, субъекты малого предпринимательства вправе (за рядом исключений) применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность [5].

Решением Президентского совета НП «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России» одобрены к применению Рекомендации для субъектов малого предпринимательства по применению упрощенных способов ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее – Рекомендации), предназначенные для оказания методической помощи субъектам малого предпринимательства в постановке и ведении бухгалтерского учета [6].

С учетом данного документа аутсорсеру следует выбрать один из трех возможных способов организации упрощенного бухгалтерского учета, представленных на рисунке 2.



Рис. 2. Формы упрощенного бухгалтерского учета

Отметим, что выбор формы упрощенного бухгалтерского учета должен осуществляться на основе всестороннего анализа деятельности предприятия, который включает в себя изучение: специфики работы предприятия; существующей организационной структуры; бизнес-процессов; технической базы предприятия и прочих факторов.

На следующем этапе оказания услуги необходимо реализовать многоступенчатый процесс постановки упрощенного бухгалтерского и налогового учета, включающий последовательные мероприятия, представленные на рисунке 3.

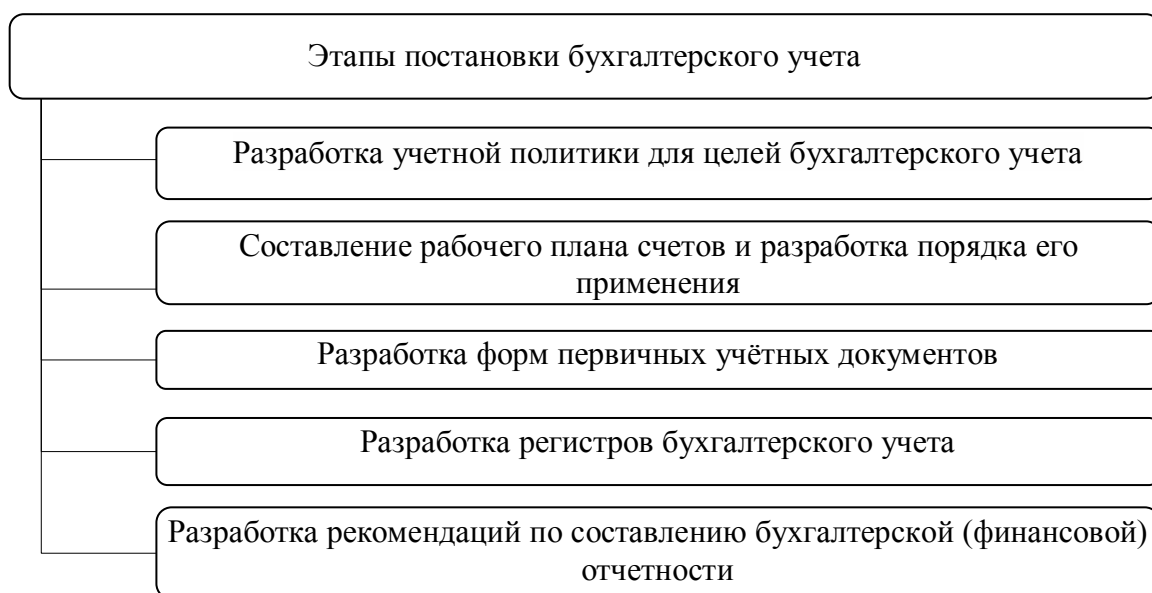


Рис. 3. Основные этапы постановки бухгалтерского учета

Из рисунка 3 видно, что постановка бухгалтерского учета включает пять необходимых для выполнения этапов.

Оказание аутсорсером услуги по постановке бухгалтерского учета начинается с формирования учетной политики организации. В соответствии со п. 2 ст. 8 ФЗ № 402 экономический субъект самостоятельно формирует свою учетную политику, руководствуясь законодательством РФ о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами [5]. Согласно п. 4 ПБУ 1/2008, формирование учетной политики для целей бухгалтерского учета может быть поручено специализированной организации, то есть аутсорсеру [7].

При формировании учетной политики по конкретному вопросу организации и ведения бухгалтерского учета аутсорсером осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством РФ и (или) нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики аутсорсером осуществляется разработка соответствующего способа, исходя из положений по бухгалтерскому учету, а также

Международных стандартов финансовой отчетности. Согласно п. 9 ПБУ 1/2008, вновь созданная организация оформляет избранную учетную политику не позднее 90 дней со дня государственной регистрации юридического лица и применяет ее со дня государственной регистрации юридического лица.

Разработанная аутсорсером и принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т.п.) организации (п. 8 ПБУ 1/2008). При этом согласно п. 4 ПБУ 1/2008 утверждаются:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- способы оценки активов и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля хозяйственных операций;
- другие решения необходимые для организации бухгалтерского учета [7].

Рабочий план счетов формируется аутсорсером на основании Плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению [8]. Согласно Рекомендациям, субъекты малого предпринимательства могут сократить количество синтетических счетов в принимаемом им рабочем

плане счетов по сравнению с типовым планом счетов [6]. Порядок формирования сокращенного рабочего плана счетов организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения, представлен в таблице.

Таблица

Порядок формирования сокращенного рабочего плана счетов, организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения

Сокращенный рабочий план счетов	Счета, которые можно заменить
Производственные запасы	
Счет 10 «Материалы»	- счет 07 «Оборудование к установке»; - счет 11 «Животные на выращивании и откорме»
Затраты, связанные с производством и продажей продукции (работ, услуг)	
Счет 20 «Основное производство»	- счет 23 «Вспомогательные производства»; - счет 25 «Общепроизводственные расходы»; - счет 26 «Общехозяйственные расходы»; - счет 28 «Брак в производстве»; - счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»
Готовая продукция и товары	
Счет 41 «Товары»	- счет 43 «Готовая продукция»
Дебиторская и кредиторская задолженность	
Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	- счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»; - счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»; - счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»; - счет 75 «Расчеты с учредителями»; - счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты»
Денежные средства в банках	
Счет 51 «Расчетные счета»	- счет 52 «Валютные счета»; - счет 55 «Специальные счета в банках»; - счет 57 «Переводы в пути»
Капитал	
Счет 80 «Уставный капитал»	- счет 82 «Резервный капитал»; - счет 83 «Добавочный капитал»
Финансовые результаты	
Счет 99 «Прибыли и убытки»	- счет 90 «Продажи»; - счет 91 «Прочие доходы и расходы»

Другие счета типового плана счетов, не указанные в таблице, применяются без изменений.

Аутсорсеру следует составить для организации рекомендации по применению сокращенного рабочего плана счетов, указав в них возможные хозяйственные операции и корреспонденции счетов по ним.

На следующем этапе оказания услуги по постановке бухгалтерского учета необходимо определить формы первичных учетных документов. Аутсорсер может:

- рекомендовать к применению унифицированные формы первичных учетных документов (с 1 января 2013 года не являются обязательными к применению) [9];
- рекомендовать к использованию формы первичных учетных документов, рекомендованные ИПБ России, и используемые в программе «1С: Бухгалтерия 8» [10];
- рекомендовать к применению формы первичных учетных документов, предусмотренные используемой организацией бухгалтерской программой;
- самостоятельно разработать формы первичных учетных документов в соответствии с требованиями п. 2 ст. 9 ФЗ № 402 [5].

Выбранные формы, перечень первичных учетных документов и список лиц, имеющих право подписи конкретных первичных учетных документов, должны быть утверждены руководителем субъекта малого предпринимательства [6].

Данные, содержащиеся в первичных учетных документах, подлежат своевременной регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета (п. 1 ст. 10 ФЗ № 402).

Аутсорсер может предложить организации применять регистры бухгалтерского учета, предусмотренные используемой бухгалтерской программой, или разработать их самостоятельно. Согласно Рекомендациям, аутсорсеру необходимо разрабатывать регистры

бухгалтерского учета применительно к конкретным условиям деятельности организации при соблюдении:

- единой методологической основы бухгалтерского учета, предполагающей ведение бухгалтерского учета посредством двойной записи на счетах бухгалтерского учета, если иное не установлено учетной политикой;
- взаимосвязи данных аналитического и синтетического учета;
- сплошного отражения всех фактов хозяйственной жизни в регистрах бухгалтерского учета на основании первичных учетных документов;
- накопления и систематизации данных первичных учетных документов в разрезе показателей, достаточных для нужд управления субъекта малого предпринимательства и контроля его деятельности, а также для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности и иной информации, представляемой в соответствии с федеральными законами [6].

Аутсорсер должен разрабатывать регистры бухгалтерского учета в соответствии с выбранной формой упрощенного ведения бухгалтерского учета.

Согласно п. 24 Рекомендаций полная форма упрощенного ведения бухгалтерского учета предполагает для регистрации фактов хозяйственной жизни использование комплекта ведомостей (рисунок 4). Каждая ведомость применяется для учета операций по соответствующим счетам бухгалтерского учета. Сумма по любой операции записывается одновременно в двух ведомостях: в одной – по дебету счета с указанием номера кредитуемого счета, в другой – по кредиту корреспондирующего счета и аналогичной записью номера дебетуемого счета. В обеих ведомостях в графах, характеризующих факт хозяйственной жизни, на основании соответствующего первичного учетного документа делается

соответствующая запись о содержании данного факта. Остатки по счетам на последний календарный день отчетного периода в отдельных ведомостях должны сверяться с соответствующими данными первичных учетных документов, на основании которых были произведены записи. Обобщение систематизированной информации, накопленной в отчетном периоде в ведомостях, производится в Сводной ведомости (шахматной) по форме № 9МП, на основании которой составляется оборотная ведомость, и выводятся остатки на последний календарный день отчетного периода [6].



Рис. 4. Перечень регистров бухгалтерского учета при полной форме упрощенного ведения бухгалтерского учета

При сокращенной форме упрощенного ведения бухгалтерского учета все факты хозяйственной жизни регистрируются посредством двойной

записи в Книге (журнале) учета фактов хозяйственной жизни (форма № К-1МП). Наряду с этим, рекомендуется применять ведомость учета оплаты труда, форма которой может быть утверждена по примеру формы № 8МП. Если указанные регистры (книга, ведомость) не обеспечивают полноту информации необходимую для управления, то рекомендуется применять отдельные ведомости, используемые при полной форме ведения бухгалтерского учета (п. 40 Рекомендаций).

При выборе простой формы упрощенного ведения бухгалтерского учета факты хозяйственной жизни регистрируются в хронологической последовательности непосредственно по группам статей бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах. Для целей ведения бухгалтерского учета по простой форме может быть использована Книга (журнал) учета фактов хозяйственной жизни по форме № К-2МП (п. 45 Рекомендаций).

Разработанные или рекомендованные аутсорсером перечень и формы регистров бухгалтерского учета должны быть утверждены руководителем экономического субъекта.

На следующем этапе оказания услуги по постановке бухгалтерского учета аутсорсер определяет для организации порядок формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аутсорсер должен рекомендовать перед составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности провести следующие подготовительные мероприятия: проверку наличия подтверждающих операции документов; проверку отражения бухгалтерскими проводками всех документально подтвержденных фактов; инвентаризацию активов и обязательств; проверку соответствия данных аналитического учета оборотам и остаткам синтетических счетов; реформацию баланса.

Субъекты малого предпринимательства имеют право применять при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности, как упрощенные

формы, так и стандартные формы, предусмотренные приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» [5, 11]. Также они имеют право самостоятельно разрабатывать формы бухгалтерской (финансовой) отчетности на основе стандартных форм, без детализации содержащихся в них укрупненных показателей (п. 49 Рекомендаций).

При составлении упрощенной бухгалтерской (финансовой) отчетности упрощение сводится к тому, что: бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах содержат сокращенный объем показателей; отчеты об изменениях капитала и о движении денежных средств, составляются, в случае если они содержат информацию, без которой невозможна оценка финансового положения или финансовых результатов деятельности субъекта малого предпринимательства [6].

Структура упрощенного бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах представлена на рисунках 5 и 6.



Рис. 5. Содержание актива и пассива бухгалтерского баланса в упрощенной бухгалтерской (финансовой) отчетности

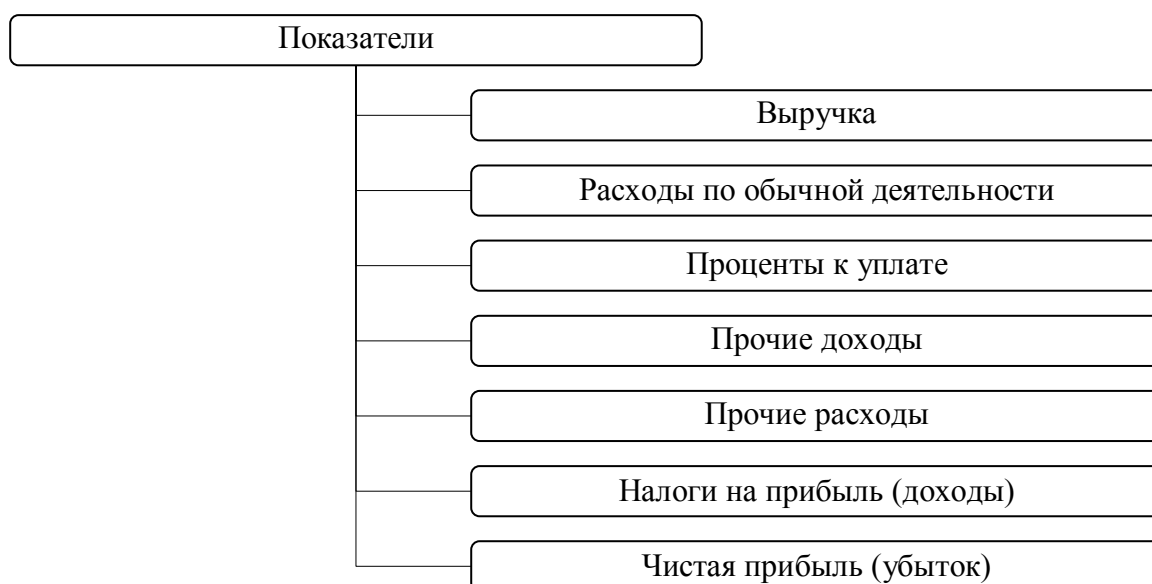


Рис. 6. Показатели отчета о финансовых результатах при составлении упрощенной бухгалтерской (финансовой) отчетности

Для формирования упрощенных форм бухгалтерской (финансовой) отчетности аутсорсеру следует разработать порядок переноса информации в отчетность из регистров бухгалтерского учета с указанием формулы расчета показателей.

Согласно ст. 13 и ст. 18 ФЗ № 402, годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность должна быть составлена за отчетный год и представлена не позднее трех месяцев после окончания отчетного периода [5]. В соответствии с ПБУ 4/99 промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется за месяц, квартал, состоит из бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах, и формируется не позднее 30 дней по окончании отчетного периода [12]. Микропредприятия (за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг) при утверждении учетной политики вправе принять решение о составлении бухгалтерской отчетности в течение отчетного года по мере необходимости (например: для определения чистых активов в случае выхода участника из состава собственников (учредителей), для оформления кредита и т.п.) [6].

Таким образом, в данной статье нами разработаны и представлены рекомендации по постановке бухгалтерского учета аутсорсером в организациях, применяющих упрощенную систему налогообложения. Указанные рекомендации могут быть использованы в качестве одного из элементов методического обеспечения процесса аутсорсинга бухгалтерских услуг.

Список литературы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ, с изм. от 29.06.2015 [Электронный ресурс] Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 28.10.2015).

2. Рассел Дж. Аутсорсинг бухгалтерии : учебник / Дж. Рассел. – Изд-во «VSD». – 2013 г. – 48 с.

3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ, с изм. от 13.07.2015 [Электронный ресурс] Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 28.10.2015).

4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ, с изм. от 05.10.2015 [Электронный ресурс] Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 28.10.2015).

5. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», с изм. от 04.11.2014 [Электронный ресурс] Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 28.10.2015).

6. Решение Президентского совета НП «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России» (протокол от 25.04.2013 № 4/13) «Рекомендации для субъектов малого предпринимательства по применению упрощенных способов ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» [Электронный ресурс] Режим доступа: <http://www.glavbukh.ru/> (дата обращения: 28.10.2015).

7. Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету», с изм. от 06.04.2015 (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)») [Электронный ресурс] Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 28.10.2015).

8. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению», с изм. от 08.11.2010 [Электронный ресурс] Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 28.10.2015).

9. Информация Минфина России № ПЗ-10/2012 «О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс] Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 28.10.2015).

10. Решение Президентского совета НП «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России» (протокол от 25.04.2013 № 4/13) «Альбом первичных учетных документов, рекомендуемых для применения экономическими субъектами» [Электронный ресурс] Режим доступа: <http://www.ipbr.org/accounting/forms-album/> (дата обращения: 28.10.2015).

11. Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», с изм. от 06.04.2015 [Электронный ресурс] Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 28.10.2015).

12. Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)», с изм. от 08.11.2010 [Электронный ресурс] Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 28.10.2015).