

2. Volkov, A. D., Morozov, A. A. Human capital and social security: relationship between phenomena // Creative Economy. – 2018. – Vol. 12, № 4. – P. 467-480.

3. Yangirova, E. I., Iskakov, M. R. Evaluation of human development in Russian Federation // Living standards of population of regions of Russia. – 2022. – № 2.

4. Yarushkina, E. A., Kobeleva, A. A. Human capital: essence and role in improving the efficiency of organization // Science bulletin of South Institute of Management. – 2018. – № 1.

5. Human Development Report 2020 [Electronic resource]. – URL: <https://hdr.undp.org/content>.

6. Human Development Report 2021-2022 [Electronic resource]. – URL: <https://hdr.undp.org/content>.

7. List of countries by human development index [Electronic resource]. – URL: <https://znanierussia.ru/articles>.

8. Human Development Index [Electronic resource]. – URL: <https://nonews.co>.

9. Estimation of permanent population of Russian Federation [Electronic resource]. – URL: <https://rosstat.gov.ru>.

10. National projects: key goals and expected results [Electronic resource]. – URL: <http://government.ru/news>.

11. Results of implementation of national projects in 2022: general results [Electronic resource]. – URL: <https://www.iminfin.ru/news>.

12. Key results of national project «Education» in 2019-2022 [Electronic resource]. – URL: <https://edu.gov.ru/national-project/results>.

DOI 10.54220/v.rsue.1991-0533.2023.2.28.014

И. С. Моложавенко

УПРАВЛЕНИЕ РИСКАМИ В СФЕРЕ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА В УСЛОВИЯХ ПОПУЛЯРИЗАЦИИ ПЕРЕВОДА УСЛУГ ПО ВЕДЕНИЮ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА НА АУТСОРСИНГ

Аннотация

Повышенный спрос на пользование услугами аутсорсинговых компаний по ведению бухгалтерского и налогового учета требует проведения дополнительной оценки рисков искажения бухгалтерской и налоговой отчетности организации-налогоплательщика, определения уровней и ответственности субъектов – участников бизнес-процесса, расширения контрольной среды по управлению рисками в целях достижения положительного эффекта от передачи учетных процессов сторонней организации.

Ключевые слова

Аутсорсинг, бухгалтерский и налоговый учет, отчетность, риски в отчетности, бизнес-процессы, контрольные процедуры, управление рисками, оптимизация рисков, достижение целей организации.

I. S. Molozhavenko

RISK MANAGEMENT IN THE FIELD OF ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTING IN CONTEXT OF PROMOTING THE TRANSFER OF ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTING SERVICES TO OUTSOURCING

Annotation

Increased demand for the use of services of outsourcing companies for accounting and tax accounting requires an additional assessment of the risks of distorting the accounting and tax

reporting of a taxpaying organization, determining the levels and responsibilities of business process participants, expanding the control environment for risk management in order to achieve a positive effect from transfer of accounting processes to a third party

Keywords

Outsourcing, accounting and tax accounting, reporting, risks in the reporting, business process, control procedures, risk management, risk optimization, achievement of the organization's goals.

Введение

В современных условиях развития бизнес-среды все большую актуальность и привлекательность на рынке услуг, особенно для субъектов малого и среднего бизнеса, приобретают услуги по бухгалтерскому и налоговому сопровождению бизнеса – бухгалтерский аутсорсинг, который включает в себя ведение бухгалтерского и налогового учета, формирование бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности, взаимодействие с ИФНС и государственными фондами, подготовку и подачу налоговых деклараций, оптимизацию налогообложения и иные сопутствующие услуги, гарантирующие скорость, надежность, экономию средств организации-налогоплательщика и бесперебойность учетного процесса.

Однако при принятии решения о передаче бизнес-процесса бухгалтерского и налогового сопровождения бизнеса на аутсорсинг целесообразно составить перечень соответствующих рисков для организации, оценить степень их вероятности и влияния на эффективность деятельности и на основании этой информации разработать мероприятия по их оптимизации.

Обсуждение

Процесс управления рисками является неотъемлемой частью управления организацией, частью его культурной и управленческой среды и осуществляется на основании объективной, достоверной и своевременно полученной информации. Управление рисками оказывает влияние на все бизнес-процессы организации, исходя из этого утверждения можно определить такие категории рисков, как:

- риски недостижения ключевых целей компании;
- риски в области качества основной продукции;
- риски несоблюдения законодательства (правовые риски);
- риски утраты активов, неэффективного использования активами;
- риски коррупции;
- репутационные риски;
- риски искажения бухгалтерской, налоговой отчетности и иные риски.

Каждая организация, исходя из специфики своей деятельности, формирует собственный реестр рисков в зависимости от оценки вероятности их наступления и уровня влияния на финансово-хозяйственную деятельность и репутацию организации. Выявление рисков представляет собой составление перечня рисков, основанных на событиях, которые могут препятствовать достижению стратегических и текущих целей организации.

В условиях перевода услуг по бухгалтерскому и налоговому сопровождению бизнеса на аутсорсинг целесообразно определить, является ли данный процесс основанием для передачи рисков искажения бухгалтерского и налогового учета и отчетности от организации – налогоплательщика аутсорсинговой компании, имеются ли основания в такой ситуации исключить соответствующие риски из матрицы рисков и контролей отдельно взятой организации.

Законодатель определяет, что обязанность по надлежащему учету и контролю фактов хозяйственной деятельности, по исчислению и уплате налогов возложена на налогоплательщика [3, ст. 6, 9, 10]. Кроме того, применение арбитражной

практики показывает, что субъектом налогового правоотношения является сам налогоплательщик, независимо от того, лично он участвует в этом правоотношении или через законного / уполномоченного представителя [6; 1, гл. 4, п. 1, ст. 26]. С учетом указанных правовых норм именно налогоплательщик будет привлечен к ответственности на выявленное нарушение законодательства о налогах и сборах, действие (бездействие) его представителя оценивается как действие (бездействие) самого налогоплательщика. При этом компания, осуществляющая бухгалтерское и налоговое сопровождение бизнеса, подготавливающая бухгалтерскую и налоговую отчетность (далее – организация-исполнитель) организации-заказчика, за ненадлежащее исполнение возложенных на нее обязанностей отвечает перед заказчиком по правилам соответственного гражданского или трудового законодательства.

В соответствии с нормами правовых актов Российской Федерации, регламентирующими порядок осуществления учетных процессов, бухгалтерская отчетность организаций, в которых учетный процесс передан на аутсорсинг организации-исполнителю на основании заключенного договора, подписывается руководителем такой организации-исполнителя и руководителем организации-заказчика [3, ч. 3 ст. 7; 4, п. 38; 5, п. 17]. Соответственно, подписывая результирующий документ по итогам финансово-хозяйственной деятельности, руководитель организации принимает на себя ответственность декларировать ее достоверность и полноту.

Аккумулируя результирующие выводы по итогам налоговых проверок по выявленным обстоятельствам, свидетельствующим о наличии умысла в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленного на снижение размеров / неуплату налогов по результатам финансово-хозяйственной деятельности, определено, что вина организации в совершении налогового правонарушения

устанавливается с учетом вины ее должностных лиц или ее представителей, действия (бездействия) которых привели к совершению данного налогового правонарушения [7]. В перечень таких лиц законодатель относит следующих лиц:

- руководитель организации-налогоплательщика;
- главный бухгалтер организации-налогоплательщика, являющийся в силу закона подписантом отчетной документации, представляемой во внешние контролирующие органы, в том числе налоговые;
- иные лица, уполномоченные руководителем организации организации-налогоплательщика на совершение таких действий.

Если рассматривать ситуацию делегирования полномочий по формированию и представлению пользователям бухгалтерской и налоговой отчетности с точки зрения норм КоАП РФ, то законодатель в качестве субъекта правонарушений определяет должностных лиц организации-налогоплательщика. При этом если учетный процесс в организации реализуется на основании гражданско-правового договора третьими лицами, которые допускают нарушения в порядке подготовки и предоставления отчетности, а также грубые нарушения порядка ведения бухгалтерского учета, что привело к недостоверности данных в бухгалтерской и налоговой отчетности, то это обстоятельство не освобождает руководителя организации-налогоплательщика от административной ответственности, поскольку ответственность за организацию учетного процесса, а следовательно, и за выбор организации-исполнителя, несет именно он.

Таким образом, с учетом требований КоАП РФ определены следующие ответственные за совершение административного правонарушения, если будет установлено, что возможность для соблюдения правил и норм, за нарушение которых предусмотрена такая административная ответственность, имела, но не была реализована в полной мере:

- организация-налогоплательщик;
- должностное лицо организации-налогоплательщика, ответственное за организацию бухгалтерского учета;
- лицо, на которое возложена обязанность по учету и контролю и/или лицо, с которым заключен договор об оказании услуг по бухгалтерскому и налоговому сопровождению бизнеса.

Исходя из анализа требований нормативно-правовых актов РФ очевидно, что привлечение к ответственности за нарушения в сфере бухгалтерского и налогового законодательства организации-исполнителя, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, не является основанием для освобождения от ответственности за те же правонарушения должностных лиц организации-налогоплательщика (организации-заказчика).

Помимо административной ответственности за нарушения в сфере бухгалтерского и налогового законодательства, следует отметить, что по отдельным их видам законодателем предусмотрена также уголовная ответственность, а именно в случае, если:

- не подавалась декларация, расчеты, другие документы, которые организация-налогоплательщик должна была подавать;
- декларация и другие документы содержат заведомо ложные сведения.

При обнаружении таких правонарушений субъектом преступления обозначено лицо, подписывающее документы, предоставляемые в налоговые органы организацией-налогоплательщиком [10]. С учетом вышесказанного можно определить, что такими лицами могут быть руководитель организации-налогоплательщика, уполномоченный представитель организации-налогоплательщика, лицо, фактически выполнявшее обязанности руководителя организации-налогоплательщика.

Результаты

На основании представленных данных очевидно, что передача обязанно-

стей по бухгалтерскому и налоговому сопровождению бизнеса сторонней организации на основании гражданско-правового договора не означает одновременно передачу рисков в сфере бухгалтерского учета, налогового учета, репутационных рисков и прочих рисков организации-налогоплательщика и не снимает административной и уголовной ответственности за возможные правонарушения с ее должностных лиц. Соответственно, организации при реализации намерения передачи ведения бухгалтерского учета на аутсорсинг целесообразно оценить уровень вероятности возникновения рисков в сфере бухгалтерского учета, сформировать мероприятия по оптимизации таких рисков, разработать матрицу контрольных процедур, способных нивелировать риски, а также определить, какие контрольные процедуры могут быть переданы для осуществления контроля со стороны организации-исполнителя, а какие процедуры должны проводиться непосредственно должностными лицами организации-налогоплательщика.

В случае передачи бизнес-процессов по бухгалтерскому и налоговому сопровождению бизнеса (полностью или отдельных объектов учета) на аутсорсинг, проводимые организацией контрольные процедуры и бизнес-роли должны быть разграничены, утверждены локальным нормативным актом с определением ответственных лиц и порядка взаимодействия между ними.

Одним из способов контроля за достоверностью и полнотой данных, отраженных в бухгалтерском учете и отчетности, является разделение функциональных ролей исполнителей контроля и построение на этой основе матрицы контрольных процедур, производимых со стороны организации, и матрицы контрольных процедур, осуществляемых непосредственно аутсорсинговой компанией. При этом порядок осуществления контрольных процедур подготовки бухгалтерской отчетности целесообразно закрепить в договоре с компанией, пре-

доставляющей услуги ведения бухгалтерского учета, в том числе в целях диверсификации ответственности в случае выявления внешними контролирующими органами нарушений/замечаний. Контрольные процедуры, передаваемые на аутсорсинг организации-исполнителю, целесообразно распределить по видам передаваемых бизнес-процессов:

- реестр контрольных процедур по учету внеоборотных активов;
- реестр контрольных процедур по учету запасов;
- реестр контрольных процедур по учету финансовых вложений;
- реестр контрольных процедур по учету дебиторской и кредиторской задолженности;
- реестр контрольных процедур проверки порядка правильности проведения инвентаризации и иные виды контроля.

По указанным блокам следует распределить и применяемые контрольные процедуры в зависимости от их распределения. Причем порядок распределения и описание функциональной роли в данном процессе является предметом гражданско-правовых взаимоотношений и будет регламентироваться исключительно заключенным договором на оказание услуг по бухгалтерскому и налоговому сопровождению бизнеса. Соответственно, чем более предметно и подробно будут определены роли и виды процедур, тем выше может быть оценен уровень эффективности системы внутреннего контроля (СВК) организации в условиях передачи учетных процессов и тем менее значимым будет влияние потенциальных рисков как в сфере бухгалтерского и налогового учета, так и в целом ключевых рисков организации – производственных, репутационных, обеспеченности запасами и т. д.

Очень важно определить, какие контрольные процедуры организация-налогоплательщик может передать на исполнение аутсорсинговой компании. Прежде всего, это входной контроль первичной учетной документации (ПУД):

контролер проверяет наличие всех обязательных реквизитов, в том числе идентификатор государственного контракта (ИГК) в случае, если организация-налогоплательщик включена в кооперацию Гособоронзаказа. Контролер проверяет своевременность предоставления ПУД, на выборочной основе производит таксировку, проверяет корректность произведенных континировок (на этапе постконтроля) и иные виды контроля, предусмотренные матрицей контрольных процедур. Далее исполнитель контроля документирует его результаты, указывает выявленные недостатки, отмечает порядок и сроки урегулирования этих результатов ответственной стороной (должностным лицом организации-налогоплательщика). Отчет о проведенных контрольных процедурах носит статус отчетной документации и может быть по запросу или в системном порядке, установленном договором по ведению бухгалтерского учета, передан должностному лицу организации-налогоплательщика для анализа, проверки и принятия соответствующих мер.

Для повышения уровня СВК до управляемой категории целесообразно обеспечить разработку и внедрение автоматизированных контрольных процедур на входе информации (невозможность утверждения приходного документа без заполнения всех обязательных реквизитов карточки, запрет на формирование расходного документа без наличия открытого расходного заказа (при позаказном методе учета себестоимости)).

Таким образом, организация-налогоплательщик оставляет за собой оценку эффективности произведенных аутсорсинговой компанией услуг, что является одним из методов управления рисками в сфере бухгалтерского учета. Такой контроль необходим, но не достаточен, поскольку покрывает только риски, возникающие на уровне обоснованности показателей бухгалтерского учета и отчетности. Для обеспечения высокого уровня эффективности СВК, минимиза-

ции имеющих рисков в сфере экономики и финансов организации-налогоплательщику помимо надзорной функции за качественным оказанием услуг ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности необходимо разработать план мероприятий по проведению контрольных процедур, реализуемых непосредственно уполномоченными сотрудниками организации: внутренним аудитором, внутренним контролером, службой безопасности – в зависимости от организационной структуры организации и предусмотренных локальными нормативными актами функциональных ролей.

Контрольные процедуры, проводимые непосредственно организацией-налогоплательщиком, решают задачи по нивелированию таких рисков, как:

- риски недостач/хищения имущества – внеплановые контрольные пере-счеты имущества в местах хранения/эксплуатации;

- риски необоснованного увеличения расходов за счет некорректно созданных оценочных обязательств – если аутсорсинговая организация-исполнитель проверяет полноту представленных документов, решений комиссии о величине созданных резервов, то внутренняя служба организации, имея более полный доступ к управленческой информационной базе организации, имеет возможность оценить правомерность и величину созданного резерва путем перепроверки параметров, расчетов;

- правовые риски – риски нарушения требований нормативно-правовых актов РФ, риски неисполнения договоров и иные.

Выводы

Имеются все основания определить, что риск недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности как один из основных видов рисков остается в сфере управления непосредственно организацией, не переходит компании, предоставляющей аутсорсинговые услуги. При этом построение регламентированной системы

двойного контроля достоверности данных и управления рисками – со стороны организации-налогоплательщика и со стороны аутсорсинговой компании-исполнителя позволит повысить эффективность СВК в целом, а также минимизировать риски, возникающие при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности, до приемлемого уровня, оказать положительное влияние на финансовый результат, что является целевым результатом организации-налогоплательщика при заключении договора на оказание услуг по ведению учета и отчетности сторонней организацией.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс Российской Федерации.
2. Кодекс об административных правонарушениях Российской Федерации.
3. Федеральный закон № 402-ФЗ от 06.12.2011 «О бухгалтерском учете».
4. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. Приказом Минфина России № 34н от 29.07.1998.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утв. Приказом Минфина России № 43н от 06.07.1999.
6. Постановление Пленума ВАС РФ № 57 от 30.07.2013 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса РФ».
7. Письмо ФНС № ЕД-4-2/13650@ от 13.07.2017 «О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)».
8. *Лабынцев, Н. Т., Шестаков, А. В.* Оценки и анализ финансовых рисков // Научный вектор : сб. науч. трудов. – 2021. – № 7. – С. 139-143.