

РАЗДЕЛ V. АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, АУДИТА И ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА

УДК 657:338.24

ББК 65.052.2+65.291.2

РАЗВИТИЕ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В ФИНАНСОВОМ АУТСОРСИНГЕ УЧЕТНЫХ ФУНКЦИЙ**А.В. Посохина, канд. экон. наук, доцент кафедры учета, аудита и экономического анализа**Электронный адрес: PosohinaPerm@mail.psu.ru

Пермский государственный национальный исследовательский университет, 614990, г. Пермь, ул. Букирева, 15

К.В. Никифорова, магистр направления «Экономика» магистерской программы**«Международный учет и аудит»**Электронный адрес: kcenikiforova90@mail.ru

Пермский государственный национальный исследовательский университет, 614990, г. Пермь, ул. Букирева, 15

Популярность аутсорсинга российских предприятий можно объяснить несколькими причинами. Во-первых, это достаточно развитый процесс среди западных компаний. Во-вторых, многие отечественные фирмы обращают внимание на повышение эффективности деятельности, повышение качества и оптимизацию затрат компании в целом. Современный переход российских организаций на аутсорсинг определяется возможностью развивать бизнес, максимально концентрируя свои усилия на профильной деятельности организации в условиях усилившейся конкуренции, нестабильности рынков. Существует несколько классификаций аутсорсинга. В данной статье рассматривается финансовый аутсорсинг учетных функций. Широкое применение данного вида аутсорсинга связано с рядом преимуществ, которые он обеспечивает бизнесу. Однако есть определенные риски и временной лаг между получением услуги и оценкой качества ее предоставления. Из проведенного нами анализа проблем при оценке целесообразности применения аутсорсинга и его развития, сопоставлении преимуществ и рисков, авторами было замечено слабое исследование в России одного из рисков – риска потери контроля со стороны заказчика. Анализ риска потери контроля со стороны заказчика должен быть разработан и настроен как для учета «собственных» совершаемых фактов хозяйственной жизни, так и для оказываемых видов операций в рамках аутсорсинга. Последний должен учитывать систему внутреннего контроля организации-заказчика. Полагаем, что система внутреннего контроля аутсорсинговой компании должна быть совмещенной. В ней должна найти отражение система внутреннего контроля, требуемая законодательством по бухгалтерскому учету, и система внутреннего контроля аудиторского типа. Вариант данной совмещенной системы контроля представлен в статье. На основе авторского предложения проведен пробный анализ системы внутреннего контроля одной из пермских аутсорсинговых компаний. Сделан вывод о том, что система внутреннего контроля российских аутсорсинговых компаний еще только настраивается. Думаем, что предлагаемый нами вариант совмещенной системы внутреннего контроля аутсорсинговой компании поможет развитию самого финансового аутсорсинга учетных функций, построению и совершенствованию системы внутреннего контроля в нем, снижению риска потери контроля со стороны заказчика и пониманию уровня внутреннего контроля сервисной организации со стороны аудитора.

Ключевые слова: аутсорсинг, финансовый аутсорсинг учетных функций, система внутреннего контроля, риск потери контроля со стороны заказчика, совмещенная система внутреннего контроля аутсорсинговой компании.

Аутсорсинг является достаточно развитым процессом среди западных компаний. В соответствии с результатами международного исследования бизнеса Грант Торнтон 40% предприятий среднего и 43% крупного бизнеса на глобальном уровне в настоящее время используют или планируют использовать услуги аутсорсинга [2]. Во-вторых, многие отечественные фирмы обращают внимание на повышение эффективности деятельности, повышение качества и оптимизацию затрат компании в целом [1; 7; 8]. Актуальность перехода на аутсорсинг в наше время определяется возможностью в условиях усилившейся конкуренции, нестабильности рынков развивать бизнес, максимально концентрируя свои

усилия именно на профильной деятельности организации.

Вопросы развития аутсорсинга нашли отражение в работах многих российских ученых, например таких, как Б.А. Аникин, Л.А. Василенко, В.С. Витко, Д.А. Елшанская, А.Л. Зубанов, А.Х. Курбанов, В.А. Плотников, В.В. Синяев, И.Л. Рудая, Н.Л. Филиппова, Н.С. Фрезоргер, Е.А. Цатурян, В.А. Цой, Е.А. Шевелева, И.Д. Юцковская. Однако далеко не все вопросы аутсорсинга оказались исследованными.

Аутсорсинг (outsourcing) буквально трактуется как «использование внешних ресурсов», или «внешних источников». Это искусственное слово, которого до начала 90-х гг. XX в. не было ни в од-

ном языке мира. В настоящее время существует множество определений аутсорсинга [11, с. 5]. В качестве одного из современных определений возьмем определение, предложенное Н.Л. Филипповой: «Аутсорсинг – это передача, в рамках управленческой стратегии, на долгосрочной основе бизнес-функций или бизнес-процессов в специализированную организацию вместе с ответственностью и рисками за результат их выполнения поставщику услуг, с возможным переводом к нему активов и персонала заказчика» [22, с. 11]. В российском законодатель-

стве определения аутсорсинга нет. Возможность применения аутсорсинговых услуг просто вытекает из положений Гражданского кодекса РФ, ст. 421 «Свобода договора». Устанавливается, что граждане и юридические лица могут заключить договор как предусмотренный, так и не предусмотренный законом или иными правовыми актами [4].

Современная теория аутсорсинга рассматривает классификационные направления его видов (табл. 1).

Таблица 1

Классификация аутсорсинга (по В.В. Синяеву [20])

Признаки	Содержание
Отраслевой	Промышленный, строительный, торговый, туристический, правовой, финансовый, IT-аутсорсинг
Виды услуг	Логистические, маркетинговые, учетно-финансовые, производственные, информационные, консалтинговые, рекрутские
Полнота передачи контроля за частью бизнеса (со стороны заказчика)	Максимальный, частичный, совместный, промежуточный, трансформационный
Область применения	Профессиональный, производственно-технологический, финансово-административный, географический
Доля капитала компании-аутсорсера	Дочернее предприятие, совместное предприятие, доля капитала в компании партнера, финансово независимое предприятие
Время исполнения заказов	Долгосрочный, срочный (на разовой основе), сезонный
Формы организации аутсорсинга	Внутренний, внешний, совместный, глобальный
Сетевая интеграция	Организационная форма управления модели, модель интеграции, территориальный признак, специализация, время интеграции

В данной работе будет рассмотрен только один вид – финансовый аутсорсинг учетных функций. Структура подобного аутсорсинга в Российской

Федерации (согласно данным рейтингового агентства Эксперт РА) [23] представлена в табл. 2.

Таблица 2

Направления аутсорсинга учетных функций по структуре выручки в 2013–2014 гг. (Российская Федерация)

Направления	Структура выручки в 2013 г., (%)	Структура выручки в 2014 г., (%)
Бухгалтерский и налоговый учет	42	47
Расчет зарплат, кадровый учет и делопроизводство	32	27
Подготовка отчетности (МСФО)	10	9
Подготовка отчетности (РСБУ)	7	6
Другие виды аутсорсинга учета	9	11

По выручке, как видим из табл. 2, в 2013–2014 гг. структура данного направления аутсорсинга значительно не изменилась, хотя величина прироста снизилась до 10% вместо 24% в 2013 г. Аутсорсинг бухгалтерского и налогового учета в 2014 г. был наиболее востребован в отраслях торговли, нефтяной и нефтегазовой промышленности, строительстве, электроэнергетике и финансовых институтах [9].

Правовой основой для передачи бухгалтерского учета на аутсорсинг третьему лицу является

Федеральный закон N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [15]. Согласно п.3 ст.7 этого документа руководителю организации дается право принять решение о передаче на договорных началах ведения бухгалтерского учета специализированной организации. Деятельность по ведению бухгалтерского учета включена в Общероссийский классификатор видов экономической деятельности – раздел 69.20 [17].

Для того чтобы не запутаться в российских реалиях аутсорсинга, дадим синонимы основных сторон рассматриваемого процесса (табл. 3).

Таблица 3

Синонимы определений основных участников процесса аутсорсинга (авторское видение на основе анализа научных статей и законодательства)

Компания, передающая часть бизнес-функций	Компания, оказывающая услуги по аутсорсингу
Заказчик, клиент	Аутсорсер (аутсорсинговая компания), поставщик услуг, провайдер услуг, независимый внешний исполнитель, подрядчик, оператор, исполнитель, третье лицо, специализированная организация, аутсорсинг-провайдер, сервисная организация

Широкое применение аутсорсинга связано с рядом преимуществ, которые он обеспечивает бизнесу (см. табл. 4). Однако при нем есть определенные риски и временной лаг между получением услу-

ги и оценкой качества ее предоставления. Некоторые из рисков, связанных с отношениями финансового аутсорсинга учетных функций, представлены, в сопоставлении, в той же таблице (с учетом [10; 25]).

Таблица 4

Возможности и риски перевода бизнес-процессов на аутсорсинг (с позиции заказчика)

Возможности/ стимулы	Риски
Концентрация на основных видах деятельности всей компании и отдельных ее сотрудников	Утечка конфиденциальной информации заказчика
Высвобождение внутренних ресурсов для других процессов	Нечеткое понимание целей и задач, терминологии заказчика со стороны аутсорсера
Отсутствие необходимости в расширении штата компании	Несоблюдение условий договора обеими сторонами
Улучшение эффективности бизнес-процессов	Плохое управление со стороны поставщика услуг. Риск снижения оперативности принятия управленческих решений
Повышение качества обслуживания	Некачественный сервис со стороны аутсорсера
Привлечение профессионалов	Неудачный выбор заказчиком поставщика услуг
Возможность воспользоваться наилучшим опытом	Недостаточная квалификация специалистов у поставщика услуг
Гарантия профессиональной ответственности	Формальность гарантий со стороны аутсорсера. Недостаточная детализация действующего законодательства в области аутсорсинга
Снижение затрат	Риски поиска необходимого персонала заказчиком при расширении деятельности
Распределение рисков	Риск потери контроля со стороны заказчика

Для понимания современного состояния российского финансового аутсорсинга учетных функций нами был проведен анализ представленных к защите диссертационных работ в Высшей аттестационной комиссии при Министерстве образования и

науки Российской Федерации за последние пять лет, по экономическим наукам. Из сорока работ, представленных к защите, нами были выбраны шесть, наиболее связанных с рассматриваемой нами темой. Они представлены в табл. 5.

Таблица 5

Таблица проблем аутсорсинга и связанных с ним процессов, выделяемая в отдельных диссертациях (по сайту ВАК Минобразования РФ за 2009–2015 гг.)

Автор, название диссертации, время защиты	Выделенная проблема
И.С. Мухина «Совершенствование методики принятия управленческого решения о внедрении аутсорсинга в организациях связи», 2014 г. [14]	Слабо затронут этап экономического обоснования эффективности использования аутсорсинга в алгоритме принятия решения [14, с.4]
Д.А. Елшанская «Бухгалтерский учет затрат на аутсорсинг в структурных подразделениях железнодорожного транспорта», 2013 г. [5]	Существующая система бухгалтерского учета затрат на железнодорожном транспорте не обеспечивает необходимую информацию для контроля и анализа аутсорсинговых процессов с учетом всех транзакционных издержек [5, с. 3]
В.А. Цой «Формирование аутсорсинговых отношений в предпринимательских структурах», 2013 г. [24]	Вопросы разработки эффективных способов применения аутсорсинговых отношений в различных сферах деятельности: формирование механизма аутсорсинга,

Автор, название диссертации, время защиты	Выделенная проблема
А.Л. Зубанов «Модели и инструменты поддержки аутсорсинговых услуг в сфере бухгалтерского учета», 2013 г. [6]	алгоритма внедрения, оценки эффективности применения [24, с. 3] Проблемы, связанные с недостаточной разработанностью методологических вопросов оценки целесообразности внедрения бухгалтерского аутсорсинга, а также эффективной организации информационных технологий его поддержки... Проблематика совершенствования подходов к решению задач повышения качества и снижения затрат на ведение бухгалтерского учета за счет использования инструментов аутсорсинга... [6, с. 4]
Е.А. Шевелева «Бухгалтерский аутсорсинг инновационной деятельности в национальных исследовательских университетах», 2012 г. [25]	Теоретические и организационно-методические проблемы осуществления бухгалтерского аутсорсинга инновационной деятельности в университетской инновационной среде [25, с. 6]
Н.Л. Филиппова «Совершенствование учета аутсорсинговых услуг», 2009 г. [22]	Недостаточный уровень разработки вопросов организации управленческого учета и контроля затрат для аутсорсингового предприятия определил выбор темы, цели и задач исследования. Актуальными для предприятия аутсорсера являются вопросы организации системы финансового и управленческого учета, классификации затрат, выбора методов их учета и калькулирования себестоимости аутсорсинговых услуг, выбора объектов управленческого учета, проблемы учета затрат по центрам ответственности и по организации в целом [22, с. 4]

Из проведенного нами анализа проблем в табл. 5, выделяемых разными авторами, при оценке целесообразности применения аутсорсинга и его развития, в том числе и представленных в табл. 4, заметим слабое исследование последнего из рисков – риска потери контроля со стороны заказчика. Под риском потери контроля со стороны заказчика при аутсорсинге будем понимать возможный риск потери контроля над процессами, данными, активами, принятием решений в силу несвоевременности или некачественности услуг аутсорсера и низкого уровня внутреннего контроля с обеих сторон.

Еще в 2007 г. представители Департамента бухгалтерского консалтинга компании «ФБК» И.Д. Юцковская и Н.С. Фрезергер [26] указывали на то, что согласно МСА (ISA) 402¹ [13] и ФПСАД 25 [16] компания-заказчик должна понимать, что при аудите отчетности, подготовленной аутсорсером, «аудитор должен будет получить различные доказательства ее достоверности... , провести необходимые процедуры в отношении не только самой компании-клиента, но и других лиц, непосредственно принимавших участие в формировании отчетности, т.е. аутсорсера, даже если последний не уполномочен в авторизации транзакций». Для внешнего аудитора могут оказаться важны «некоторые процедуры, политика и записи обслуживающей организации» [3]. Согласно п. 2 ФПСАД 25 аудитор действительно должен определить, какое влияние специализированная организация оказывает на системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица с целью правильного планирования аудита и разработки эффективного подхода к его проведению.

В российском аудиторском законодательстве внутреннему контролю также посвящен ФПСАД 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» [16]. В нем, в

частности, дается определение и перечислены элементы системы внутреннего контроля (СВК).

На сегодняшний день, по мнению компании PWC, «от поставщиков услуг все чаще требуется продемонстрировать наглядность их систем внутреннего контроля, чтобы укрепить доверие клиентов в условиях возникновения широкого спектра рисков» [21]. Следовательно, аутсорсеру может быть необходим независимый отчет о состоянии средств контроля по оказываемым услугам или обслуживаемым процессам. Следовательно, необходимо обратить внимание на MC 30У (ISAE) 3402 «Отчеты о выражении уверенности относительно средств контроля обслуживающей организации»². Стандарт раскрывает порядок проведения аудитором сервисной организации задания по подготовке отчета о выражении уверенности в отношении средств контроля сервисной организации. Аудитор, по MC 30У (ISAE) 3402, должен оценить состояние средств контроля сервисной организации и предоставить заинтересованным пользователям информацию о том, какие из установленных средств контроля функционируют эффективно и какое влияние они оказывают на процессы, формирующие финансовую отчетность клиентов сервисных организаций [3].

Этими данными сейчас активно пользуются и российские бухгалтеры. С 2013 г. законом «О бухгалтерском учете» [15], ст. 19, введена обязанность организации внутреннего контроля экономическим субъектом. Аудиторское законодательство «объединилось» с бухгалтерским. Сегодня любой экономический субъект, ведущий бухгалтерский учет, обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни. А экономический субъект, бухгалтерская (финансовая) отчетность которого подлежит обязательному аудиту, обязан организовать и осуществлять внутренний контроль как ведения бухгалтерского учета, так и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (за исключением случаев, когда его руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на

¹ MCA (ISA) 402 Audit considerations relating to entity using a service organization («Особенности аудита предприятия, пользующегося услугами обслуживающей организации») [13] и ФПСАД 25 «Учет особенностей аудируемого лица, финансовую (бухгалтерскую) отчетность которого подготавливает специализированная организация».

² MC 30У (ISAE) 3402 «Отчеты о выражении уверенности относительно средств контроля обслуживающей организации» (International Standard on Assurance Engagements 3402 «Assurance reports on controls at a service organization») [3].

себя). Для развития требований бухгалтерского законодательства Минфином России были разработаны соответствующие рекомендации № ПЗ-11/2013 [18]. Этот документ содержит общие рекомендации по организации и осуществлению экономическим субъектом внутреннего контроля. Далее, Бухгалтерским методологическим центром (БМЦ) были приняты более подробные «Методические рекомендации по организации и осуществлению внутреннего контроля» [12]. В п.1.3 указана цель принятого документа: определение целей и задач системы внутреннего контроля в целом, основных принципов ее функционирования на основе риск-ориентированного подхода к осуществлению процедур внутреннего контроля и структуры СВК, характера взаимодействия субъектов внутреннего контроля, а также описание особенностей построения СВК над подготовкой финансовой отчетности (СВКФО).

Исходя из указанных документов, экономические субъекты, в том числе и фирмы, занимающиеся аутсорсингом, должны организовать и осуществлять внутренний контроль. Причем данный контроль должен быть разработан и настроен как для учета «собственных» совершаемых фактов хозяйственной жизни, так и для оказываемых видов операций в рамках аутсорсинга. Последний должен учитывать СВК организаций-заказчиков, у которых могут быть индивидуальные подходы к организации контроля.

Для разработки СВК аутсорсера считаем необходимым учитывать еще и ФПСАД 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях» [16]. Если аутсорсером является сама аудиторская организация, то она должна полностью выполнять требования данного стандарта. Если же это просто консалтинговая организация, то она должна включать в свою систему контроля необходимые положения указанного документа.

Итак, рассмотрим, что должно быть сделано аутсорсером по внутреннему контролю для снижения риска потери контроля со стороны заказчика и выполнения требований российского законодательства.

В «Методических рекомендациях по организации и осуществлению внутреннего контроля» [12] предложены уровни зрелости системы внутрен-

него контроля. Так, для организаций, подлежащих обязательному аудиту, предлагается определить ожидаемым минимальным уровнем зрелости тип «устоявшийся», для прочих организаций – «развивающийся». Основная масса организаций, занимающихся аутсорсингом, являются небольшими организациями (например, количество малых предприятий даже среди аудиторских организаций по итогам 2014 г. составило 91,1% [19]). Поэтому формально они будут относиться к уровню «развивающийся». К сожалению, характеристика СВК данного уровня определяется бухгалтерским методологическим центром следующим образом: «формализована частично, но функционирует непоследовательно». Для сферы аутсорсинга, с учетом его аудиторской составляющей, желательно иметь другую позицию: «СВК формализована, периодически оценивается на эффективность» (это уровень – «устоявшийся»). Полагаем, что система внутреннего контроля аутсорсинговой компании должна быть совмещенной. В ней должна найти отражение система внутреннего контроля, требуемая законодательством по бухгалтерскому учету, и СВК аудиторского типа. Вариант данной совмещенной системы представлен нами в табл. 6.

Конечно, формальное наличие «правильных» документов по СВК у аутсорсера само по себе не приведет к снятию риска потери контроля со стороны заказчика. Однако оно, тем не менее, может быть началом становления совмещенной системы внутреннего контроля. На отдельные документы СВК заказчик может делать ссылки в договоре, а затем и требовать исполнения написанного.

Думаем, что представленная в табл. 6 документальная составляющая совмещенного внутреннего контроля будет важна и с аудиторской точки зрения. Например, при понимании деятельности аудируемого лица, согласно МСА 402, внешнему аудитору будет проще получить сведения о СВК обслуживающей организации и составить при необходимости аудиторский отчет обслуживающей организации [3; 13], что будет способствовать усилению контроля за процессами, переданными на аутсорсинг со стороны заказчика, и снизить его риск потери контроля.

Таблица 6

Вариант совмещенной системы внутреннего контроля аутсорсинговой компании

Позиция по СВК	Описание элемента СВК	Создаваемый документ (вариант)
Общая характеристика объекта для совмещенной системы внутреннего контроля		
Масштаб организации (основной)	Небольшие организации с малой численностью сотрудников [12]	
Характеристика СВК в целом (минимальный уровень)	СВК формализована, периодически оценивается на эффективность [12]	
Контрольная среда	1. Этические требования организации [12; 18], ФПСАД 34	Кодекс этики
	2. Сведения о системе органов внутреннего контроля [12; 18], ФПСАД 34, 25, ISA 402, ISAE 3402	Устав
	3. Четкость организационной структуры [12; 18]	Штатное расписание. Организационная структура
	4. Во внутренних документах организации должна быть предусмотрена ротация работников, выполняющих задания по аутсорсингу [12; 18], ФПСАД 34	Кадровая политика
	5. Наличие во внутренних документах описания кадровой политики и требований к квалификации основных специалистов и периодичность ее повышения [12; 18], ФПСАД 34	Должностные инструкции
	6. Наличие во внутренних документах перечня ключевых пока-	Должностные инструкции.

Позиция по СВК	Описание элемента СВК	Создаваемый документ (вариант)
	зателей деятельности специалистов (в идеале – для отделов) [12; 18]	Положения об отделах
Оценка рисков	1. Определение во внутренних документах организации описания существенных бизнес-процессов с описанием возможных значимых рисков [12; 18], ФПСАД 34, ISA 402, ISAE 3402	Перечень бизнес-процессов аутсорсера. Перечень бизнес-процессов клиента. Матрица рисков аутсорсера
	2. Определение характера документирования рисков [12; 18], ISAE 3402	Матрица рисков Клиента
	3. Наличие документа, регулирующего принятие на обслуживающего нового Клиента или продолжение сотрудничества [12; 18], ФПСАД 34	Анкета Клиента
Контрольные процедуры	1. Наличие Политики по внутреннему контролю (а не только документа, например, в виде учетной политики) [12], ISAE 3402	Политика по внутреннему контролю
	2. Наличие общих средств контроля за информационной системой [12; 18]	Правила информационной безопасности. Перечень автоматизированных контрольных процедур
	3. Описание документооборота в организации [12; 18]	Документооборот. Графики предоставления данных и составления отчетности
Информация и коммуникации	Информация о внутреннем контроле должна доводиться до внешних пользователей [12; 18]	Положение об информационной политике
Мониторинг	1. Наличие периодических внутренних отчетных документов по внутреннему контролю (отчетов, аналитических таблиц и т.п.) [12; 18], ФПСАД 34, ISA 402, ISAE 3402	Отчеты. Аналитические таблицы
	2. Получение внешней информации [12; 18]	Анкета опроса клиента

На примере информации из табл. 6 проведем пробный анализ системы внутреннего контроля одной из пермских аутсорсинговых компаний. Рассматриваемая нами компания является типичной для пермского рынка аутсорсинговых услуг. Это малое предприятие, общество с ограниченной ответственностью, 12 человек сотрудников, 4 человека – отдел аутсорсинга. Основными организационно-правовыми формами клиентов фирмы являются ООО, ЗАО, а также ИП.

Отдельного документа по внутреннему контролю в организации нет, следовательно, СВК не формализована. Поэтому она, к сожалению, не дотягивает до уровня «развивающийся».

В отношении контрольной среды, наблюдаем отсутствие документа с указанием этических принципов фирмы. В организации не предусмотрена ротация работников, выполняющих задания по аутсорсингу. Но наблюдаем наличие четкой организационной структуры, инструкции по документообороту, должностных инструкций сотрудников (с требованиями по квалификации), инструкций по отражению хозяйственных операций (в том числе – по деятельности группы компаний, отражению входящих операций). Во внутренних документах нет перечня ключевых показателей деятельности специалистов. Однако руководство фирмы заботится о постоянном повышении квалификации своих сотрудников, например в рамках правовых и экономических семинаров.

Охарактеризуем ситуацию по оценке рисков данной аутсорсинговой компании. Можно считать, что бизнес-процессы в организации выделены. Если рассматривать только аутсорсинг учетных функций, то можно увидеть следующее. Ведение бухгалтер-

ского учета, бухгалтерское сопровождение у данного аутсорсера предполагает:

- формирование учетной политики организации для целей бухгалтерского учета;
- обработка и систематизация первичных документов;
- отражение информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении на основании первичных документов в регистрах бухгалтерского учета;
- составление сводных регистров бухгалтерского учета;
- составление бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с требованиями законодательства РФ;
- составление отчетов во внебюджетные фонды (пенсионный фонд, фонд социального страхования).

Услуги аутсорсинга учетных функций в данной фирме могут быть предоставлены в следующих формах:

- ведение бухгалтерского и налогового учета по предоставленным документам;
- ведение бухгалтерского и налогового учета с частичным или полным оформлением первичных документов.

В то же время компания берет на себя ведение учета по отдельным блокам бухгалтерии, таким как:

- ведение учета основных средств с начислением амортизации;
- начисление заработной платы, с персонализированным учётом и предоставлением организации-клиента во всех фондах;

- проведение инвентаризации имущества предприятий и организаций;
- анализ возможности списания пени и финансовых санкций по налогам с точки зрения сроков исковой давности;
- анализ актов налоговых проверок;
- анализ финансового состояния предприятия.

Для каждой новой организации в рассматриваемой компании разрабатывается индивидуальная схема бухгалтерского обслуживания, учитываются финансовые возможности клиента. Для этого перед началом сотрудничества клиент должен заполнить анкету, где определяется характеристика предприятия, осуществляемые виды деятельности, ее особенности, состояние ведения учета, пожелания по оказанию дополнительных услуг.

Контрольные процедуры в фирме можно определить тремя направлениями – отчетами о ходе оказания услуг, инструкцией по документообороту и информационной системой. Рассматриваемое общество с ограниченной ответственностью применяет автоматизированную форму ведения учета, при помощи программ «1С: Предприятие» и «1С: Пред-

приятие. Зарплата и управление». Данные программы настроены на конкретные потребности общества и обеспечивают оперативное ведение бухгалтерского учета при оказании услуг аутсорсинга. Взаимодействие с налоговыми органами и фондами (Пенсионным фондом, Фондом социального страхования) обеспечивается через систему электронного документооборота, в данном случае через программу СБИС++ Электронная отчетность (оператор ООО «Мостинфо»). К инструкции по документообороту добавлено приложение по формированию групп (папок) документов – как внутренних, так и документов клиентов (порядок формирования документов).

Внешние связи данной фирмы по отношению к СВК весьма условны. Клиенты не требовательны и ограничиваются ежемесячным получением письменных отчетов о ходе оказания услуг по договору, на основании которых составляется и подписывается акт об оказании услуг. Поэтому разделы нашей табл. 6 («Информация и коммуникации» и «Мониторинг») для СВК анализируемой фирмы можно считать неподготовленными.

Для наглядности проведенный анализ можно представить в виде таблицы (табл. 7).

Таблица 7

**Анализ системы внутреннего контроля при варианте совмещенной СВК
(на примере одной из пермских аутсорсинговых компаний)**

Позиция по СВК	Описание элемента	Данные компании-аутсорсера	Оценка
Общая характеристика объекта			
Масштаб организации	Малое предприятие		
Характеристика СВК	СВК не формализована. Уровень «базовый» [12]		-
Анализ СВК			
Контрольная среда	1. Этические требования организации	Отсутствие документа с указанием этических принципов фирмы	-
	2. Сведения о системе органов внутреннего контроля	Нет	-
	3. Четкость организационной структуры	Организационная структура. Должностные инструкции	+
	4. Во внутренних документах организации должна быть предусмотрена ротация работников, выполняющих задания по аутсорсингу	Нет	-
	5. Наличие во внутренних документах описания кадровой политики и требований к квалификации основных специалистов и периодичность ее повышения	Должностные инструкции. Повышение квалификации проводится	+
	6. Наличие во внутренних документах перечня ключевых показателей деятельности специалистов (в идеале – для отделов)	Должностные инструкции	+/-
Оценка рисков	1. Определение во внутренних документах организации описания существенных бизнес-процессов с описанием возможных значимых рисков	Перечень бизнес-процессов	+/-
	2. Определение характера документирования рисков	Нет	-
	3. Наличие документа, регулирующего принятие на обслуживание нового клиента или продолжение сотрудничества	Анкета клиента. Индивидуальная схема бухгалтерского обслуживания	+
Контрольные процедуры	1. Наличие политики по внутреннему контролю (а не только документа, например, в виде учетной политики)	Нет	-
	2. Наличие общих средств контроля за информационной системой	Описание информационной системы	+/-
	3. Описание документооборота в организации	Инструкция по документообороту. Порядок формирования документов	+
Информация и коммуникации	Информация о внутреннем контроле должна доводиться до внешних пользователей	Отчеты о ходе оказания услуг по договору. Акт об оказании услуг	+/-
Мониторинг	1. Наличие периодических внутренних отчетных документов по внутреннему контролю	Нет	-
	2. Получение внешней информации	Акт об оказании услуг	+/-
Вывод	Система внутреннего контроля анализируемой фирмы-аутсорсера требует дальнейшего развития		

Проведя небольшой анализ СВК типичной «учетной» аутсорсинговой фирмы, позволим себе сделать вывод о том, что система внутреннего контроля российских аутсорсинговых компаний еще только настраивается. Это связано с относительно недавним появлением как самого вида деятельности в России, так и новых требований в законодательстве. Думаем, что предлагаемый нами вариант совмещенной системы внутреннего контроля аутсорсинговой компании поможет развитию самого финансового аутсорсинга учетных функций, построению и совершенствованию системы внутреннего контроля в нем, снижению риска потери контроля со стороны заказчика и пониманию уровня внутреннего контроля сервисной организации со стороны аудитора.

Список литературы

1. *Аксенов Д.* Объединенные центры обслуживания в области управления персоналом // *Кадровик. Кадровый менеджмент (управление персоналом)*. 2012. № 5. С. 107–112.
2. *Аутсорсинг: путь к эффективности и росту.* Международное исследование бизнеса Грант Торнтон 2014. URL: http://www.gtrus.com/doc/public/surveys/2014/gti_ibr2014_8ru.pdf (дата обращения: 25.08.2015).
3. *Бычкова С.М., Скобара В.В., Итыгилова Е.Ю.* Стандарты аудита систем контроля экономического субъекта и обслуживающих его организаций // *МСФО и МСА в кредитной организации*. 2011. № 2, 3. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. *Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая):* Федеральный закон от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 13.07.2015). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. *Елианская Д.А.* Бухгалтерский учет затрат на аутсорсинг в структурных подразделениях железнодорожного транспорта: автореф. дисс. ... канд. экон. наук: 08.00.12. Самара, 2013. 20 с.
6. *Зубанов А.Л.* Модели и инструменты поддержки аутсорсинговых услуг в сфере бухгалтерского учета: автореф. дисс. ... канд. экон. наук: 08.00.13. М., 2013. 26 с.
7. *Иванова Т.* Общие центры финансового обслуживания: российская практика применения // *Финансовая газета. Региональный выпуск*. 2010. № 17. С. 14.
8. *Интервью:* Масштабная экономия // *Консультант*. 2008. N 23 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
9. *Интерактивная карта:* уровень спроса на услуги аутсорсинга учетных функций и процессов со стороны предприятий и организаций различных отраслей и секторов экономики (2014 г.). URL: <http://raexpert.ru/ratings/outsourcing/2014/map/> (дата обращения: 25.08.2015).
10. *Кувшинов М.С., Шевелева Е.А., Шевелев А.Е.* Особенности формирования рискоориентированного подхода к ведению бухгалтерского учета в условиях аутсорсинга // *Вестник ЮУрГУ. Серия: Экономика и менеджмент*. 2012. Вып. 21. С. 91–94.
11. *Курбанов А.Х., Плотников В.А.* Аутсорсинг: история, методология, практика. М.: ИНФРА-М, 2014. 112 с.
12. *Методические рекомендации по организации и осуществлению внутреннего контроля* /МР-4/2013-КпТ/. URL: http://bmccenter.ru/Files/mr_2013_KpT_CVKFO (дата обращения: 22.09.2015).
13. *Международный стандарт аудита 402.* Особенности аудита предприятия, пользующегося услугами обслуживающей организации. URL: http://www.rkanp.ru/sites/default/files/storage/2012_iaas_b_handbook_isa_402_0.pdf (дата обращения: 11.11.2015).
14. *Мухина И.С.* Совершенствование методики принятия управленческого решения о внедрении аутсорсинга в организациях связи: автореф. дисс. ... канд. экон. наук: 08.00.05. Новосибирск, 2014. 26 с.
15. *О бухгалтерском учете:* Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
16. *Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности:* Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 N 696 (ред. от 22.12.2011). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
17. *ОК 029-2014* (КДЕС Ред. 2). Общероссийский классификатор видов экономической деятельности: утв. Приказом Росстандарта от 31.01.2014 N 14-ст. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
18. *Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности:* Информация Минфина России N ПЗ-11/2013. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
19. *Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации в 2014 г.* URL: http://www.minfin.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex/ (дата обращения: 22.09.2015).
20. *Синяев В.В.* Развитие коммерческой системы аутсорсинга в сфере строительных услуг (теория, методология, практика): дисс. ... д-ра экон. наук: 08.00.05. М., 2009. 392 с.
21. *Укрепляя доверие клиентов.* Взгляд на аудит внутреннего контроля сервисных организаций. URL: <http://www.pwc.ru/ru/riskassurance/publications/building-customer-trust.html> (дата обращения: 11.11.2015).
22. *Филиппова Н.Л.* Совершенствование учета аутсорсинговых услуг: автореф. дисс. ... канд. экон. наук: 08.00.12. М., 2012. 23 с.
23. *Ханферян В.* Рецессия в бухгалтерии. URL: <http://raexpert.ru/ratings/outsourcing/2014> (дата обращения: 25.08.2015).
24. *Цой В.А.* Формирование аутсорсинговых отношений в предпринимательских структурах: ав-

тореф. дисс. ... канд. экон. наук: 08.00.05. Великий Новгород, 2013. 26 с.

25. Шевелева Е.А. Бухгалтерский аутсорсинг инновационной деятельности в национальных исследовательских университетах: автореф. дисс. ... канд. экон. наук: 08.00.12. Оренбург, 2012. 22 с.

26. Юцковская И.Д., Фрезоргер Н.С. Осторожно: аутсорсинг // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2007. № 8. С. 78–85.

Получено: 14.10.2015.

References

1. Aksenov D. Obedinennye centry obsluzhivaniya v oblasti upravleniya personalom [The combined service centers in the field of personnel management]. *Kadrovik. Kadrovyy menedzhment (upravlenie personalom)* [Personnel. Personnel management], 2012, no. 5. pp. 107–112.

2. *Autsorsing: put' k jeffektivnosti i rostu. Mezhdunarodnoe issledovanie biznesa Grant Thornton 2014.* [Outsourcing: the way to efficiency and growth. International Business Report of Grant Thornton in 2014.] Available at: http://www.gtrus.com/doc/public/surveys/2014/gti_ibr2014_8ru.pdf (accessed 25.08.2015).

3. Bychkova S.M., Skobara V.V., Itygilova E.Yu. Standarty audita sistem kontrolya ekonomicheskogo sub"ekta i obsluzhivayushchikh ego organizatsiy [Auditing Standards control systems of the economic entity and its serving organizations]. *MSFO i MSA v kreditnoy organizatsii* [IFRS and ISA in a credit institution], 2011, no. 2, 3.

4. RF Federal Law "Civil Code of the Russian Federation (Part One)" of November 30, 1994 № 51 FZ (as amended by Federal Law of July 13, 2015 № 268 FZ). (In Russian).

5. Elshanskaja D.A. *Buhgalterskij uchet zatrat na autsorsing v strukturnyh podrazdelenijah zhelezodorozhnogo transporta.* Avtoref. diss. kand. ekon. nauk [Accounting outsourcing costs in structural divisions of the railway transport. Cand. econ. sci. author. diss.]. Samara, 2013. 20 p.

6. Zubanov A.L. *Modeli i instrumenty podderzhki autsorsingovyh uslug v sfere buhgalterskogo ucheta.* Avtoref. diss. kand. ekon. nauk. [Models and tools to support outsourcing services in accounting. Cand. econ. sci. author. diss.]. Moscow, 2013. 26 p.

7. Ivanova T. Obshhie centry finansovogo obsluzhivaniya: rossijskaja praktika primeneniya [Common centers of financial services: the Russian practice of application]. *Finansovaya gazeta. Regional'nyj vypusk* [Financial newspaper. Regional Issue.], 2010, no. 17, p. 14.

8. Interv'ju: Masshtabnaja jekonomija [Interview: Economies of scale]. *Konsul'tant* [Consultant], 2008, no. 23.

9. *Interaktivnaja karta: uroven' sprosa na usluzhi autsorsinga uchetyh funkciy i processov so storony predpriyatij i organizacij razlichnyh otraslej i sektorov jekonomiki (2014 g.)* [Interactive map: the level of demand for services outsourcing accounting functions and processes of enterprises and organizations of various

sectors of the economy (2014)]. Available at: <http://raexpert.ru/ratings/outsourcing/2014/map/> (accessed 25.08.2015).

10. Kuvshinov M.S., Sheveleva E.A., Shevelev A.E. Osobennosti formirovaniya riskorientirovannogo podkhoda k vedeniyu buhgalterskogo ucheta v usloviyakh autsorsinga [Features of formation of a risk-based approach to accounting in terms of outsourcing]. *Vestnik YuUrGU. Seriya «Ekonomika i menedzhment»* [YuUrGU Herald. Economics and Management], Vol. 21, pp. 91–94.

11. Kurbanov A.H., Plotnikov V.A. *Autsorsing: istorija, metodologija, praktika* [Outsourcing: history, methodology, practice]. Moscow, INFRA-M Publ., 2014. 112 p.

12. *Metodicheskie rekomendacii po organizacii i osushhestvleniyu vnutrennego kontrolja /MR-4/2013-KpT/* [Guidelines for the organization and implementation of internal control]. Available at: http://bmcenter.ru/Files/mr_2013_KpT_CVKFO (accessed 22.09.2015).

13. *ISA 402 Audit considerations relating to entity using a service organization.* Available at: http://www.rkanp.ru/sites/default/files/storage/2012_iaas_b_handbook_isa_402_0.pdf (accessed 11.11.2015).

14. Muhina I.S. *Sovershenstvovanie metodiki prinjatija upravlencheskogo reshenija o vnedrenii autsorsinga v organizacijah svyazi.* Avtoref. diss. kand. ekon. nauk. [Improving methods of making managerial decisions on the implementation of outsourcing in the organizations of communication. Cand. econ. sci. author. diss.]. Novosibirsk, 2014. 26 p.

15. RF Federal Law "About Accounting" of December 06, 2011 № 402 FZ (as amended by Federal Law of November 04, 2014 № 344 FZ). (In Russian).

16. RF Resolution of the Government "On approval of the federal rules (standards) of audit activity" of September 23, 2002 № 696 (as amended by Resolution of the Government of December 22, 2011 № 1095). (In Russian).

17. OK 029-2014 (KDES Ed. 2). *Obshherossijskij klassifikator vidov jekonomicheskoy dejatel'nosti* [Order Rosstandart. National Classification of Economic Activities] of January 31, 2014 № 14 st. (In Russian).

18. *Organizacija i osushhestvlenie jekonomicheskim sub"ektom vnutrennego kontrolja sovershaemyh faktov hozjajstvennoj zhizni, vedenija buhgalterskogo ucheta i sostavlenija buhgalterskoj (finansovoj) otchetnosti: Informacija Minfina Rossii N PZ-11/2013* [The organization and implementation of the economic entity's internal control made by the facts of economic life, accounting and preparation of accounting (financial) statements. About the Ministry of Finance of Russia no. PZ-11/2013].

19. *Osnovnye pokazateli rynka auditorskih uslug v Rossijskoj Federacii v 2014 g.* [Key indicators of audit services market in Russia in 2014]. Available at: http://www.minfin.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MaInIndex/ (accessed 22.09.2015).

20. Sinjaev V.V. *Razvitie kommercheskoj sistemy autsorsinga v sfere stroitel'nyh uslug (teorija, metodologija, praktika):* diss. dokt. ekon. nauk. [The

development of a commercial system of outsourcing in the area of construction services (the theory, methodology, practice). Dr. econ. sci. diss.]. Moscow, 2009. 392 p.

21. *Ukreplyaya doverie klientov. Vzglyad na audit vnutrennego kontrolya servisnykh organizatsiy* [Strengthening the trust of customers. A look at the audit of internal controls of service organizations]. Available at: <http://www.pwc.ru/ru/riskassurance/publications/building-customer-trust.html> (accessed 11.11.2015).

22. Filippova N.L. *Sovershenstvovanie ucheta outsorsingovykh uslug*. Avtoref. diss. kand. ekon. nauk [Improving accounting outsourcing services. Cand. econ. sci. author. diss.]. Moscow, 2012. 23 p.

23. Hanferjan V. *Recessiya v buhgalterii*. [The recession in the accounting department]. Available at: <http://raexpert.ru/ratings/outsourcing/2014> (accessed 25.08.2015).

24. Coj V.A. *Formirovanie outsorsingovykh otnoshenij v predprinimatel'skikh strukturah*. Avtoref. diss. kand. jekon. nauk. [Formation of outsourcing relationships in business structures. Cand. econ. sci. author. diss.]. Velikiy Novgorod, 2013. 26 p.

25. Sheveleva E.A. *Buhgalterskiy outsorsing innovatsionnoy deyatel'nosti v natsional'nykh issledovatel'skikh universitetakh*. Avtoref. diss. kand. ekon. nauk. [Accounting outsourcing innovation in national research universitie. Cand. econ. sci. author. diss.]. Orenburg, 2012. 22 p.

26. Juckovskaja I.D., Frezorger N.S. Ostorozhno: outsorsing [Caution: outsourcing]. *Finansovye i buhgalterskie konsul'tacii* [Financial and accounting consulting], 2007, no. 8. pp. 78–85.

The date of the manuscript receipt: 14.10.2015.

DEVELOPMENT OF THE INTERNAL CONTROL SYSTEM IN FINANCE AND ACCOUNTING OUTSOURCING

Alina V. Posokhina, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor

E-mail: PosokhinaPerm@mail.psu.ru

Perm State University; 15, Bukireva st., Perm, 614990, Russia

Ksenia V. Nikiforova, Master's Student

E-mail: kcenikiforova90@mail.ru

Perm State University; 15, Bukireva st., Perm, 614990, Russia

Popularity of outsourcing among Russian enterprises can be explained by several reasons. Firstly, the process is fairly well-developed in Western companies. Secondly, many domestic firms pay attention to increasing efficiency of their activities, improving quality and cost optimization. Transition of modern Russian companies to outsourcing is determined by the opportunity to develop business concentrating maximum efforts on the core activities, which is especially important in the context of increased competition and market instability. Outsourcing may be represented by different classifications. This article discusses finance and accounting outsourcing. Widespread use of this type of outsourcing is associated with a number of advantages which it provides business with. However, there are certain risks, as well as a time lag between receiving the service and evaluation of its quality. Having analyzed the problems arising while evaluating whether it is reasonable to use and develop outsourcing, as well as advantages and risks of outsourcing, the authors came to the conclusion that one of the risks – namely, the risk of losing control by the customer – is understudied in Russia. The procedure of analyzing the risk of losing control on the part of the customer must be designed and adjusted for accounting both company's "own" facts of economic life and operations provided within the process of outsourcing. The latter should take into account the internal control system of the customer. We believe that the internal control system of an outsourcing company should be complex. It should combine the internal control system required by the legislation on accounting and the internal control system of the auditing type. The article presents a variant of such a combined control system. On the basis of the author's proposals, exploratory analysis of the internal control system at one of Perm outsourcing companies was conducted. It is concluded that the internal control system of Russian outsourcing companies is only being set. We believe that the proposed variant of the combined internal control system will help to develop finance and accounting outsourcing, create and improve the internal control system, reduce the risk of losing control by the customer, and give auditors understanding of the level of internal control in service organizations.

Keywords: outsourcing, finance and accounting outsourcing, internal control system, risk of losing control by the customer, combined system of internal control over an outsourcing company.

Просьба ссылаться на эту статью в русскоязычных источниках следующим образом:

Посохина А.В., Никифорова К.В. Развитие системы внутреннего контроля в финансовом аутсорсинге учетных функций // Вестник Пермского университета. Сер. «Экономика» = Perm University Herald. Economy. 2016. № 1(28). С. 175–184.

Please cite this article in English as:

Posokhina A.V., Nikiforova K.V. Development of the internal control system in finance and accounting outsourcing // Vestnik Permского университета. Seria Ekonomika = Perm University Herald. Economy. 2016. № 1(28). P. 175–184.