

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ РАСХОДОВ НА АУТСОРСИНГ И ДОХОДОВ ОТ ОКАЗАНИЯ АУТСОРСИНГОВЫХ УСЛУГ

OUTSOURCING COST ACCOUNTING AND PROVIDING OUTSOURCING SERVICES INCOME ACCOUNTING

M. Ivanova

Annotation

This article summarizes data on accounting costs associated with bringing the outsourcer to perform the services to the contracting authority under the outsourcing agreement. The article also deals with the accounting outsourcing revenues from the outsourcing services provision.

Keywords: outsourcer, the contracting authority, outsourcing services, cost accounting, contract with a third party.

Иванова Мария Михайловна
К.э.н., доцент,
ФГБОУ ВПО "МГУТУ
им. К.Г. Разумовского"

Аннотация

В статье обобщаются данные по бухгалтерскому учету расходов, связанных с привлечением аутсорсера для выполнения услуг организации-заказчику по договору аутсорсинга. Также рассматривается вопрос отражения в бухгалтерском учете доходов аутсорсера от оказания аутсорсинговых услуг.

Ключевые слова:

Аутсорсер, организация-заказчик, аутсорсинговые услуги, учет затрат, договор со сторонней организацией

I. Бухгалтерский учет расходов на аутсорсинг

Согласно пункту 9 ПБУ 10/99 затраты на аутсорсинг относят к расходам по обычным видам деятельности в качестве управленческих. Изначально они отражаются на счете 26 "Общехозяйственные расходы" в том периоде, когда аутсорсер оказал фирме свои услуги (независимо от того, оплатила их компания или нет). А потом общехозяйственные расходы списывают на себестоимость продукции (работ или услуг). Делают это одним из двух способов (в зависимости от того, какой порядок фирма закрепила в "бухгалтерской" учетной политике):

- ◆ в дебет счетов учета производственных затрат (20, 23 или 29), если учет ведется по полной производственной себестоимости;
- ◆ в дебет счета 90-2 "Себестоимость продаж", если по сокращенной себестоимости.

Стоит обратить внимание: при заключении договора со сторонней организацией на ведение учета и составление отчетности необходимо детально прописать обязанности сторон, определить конкретный перечень операций, которые будет выполнять сторонняя организация, разработать и утвердить график документооборота и установить сроки выполнения обязательств. Кроме того, не стоит забывать о соблюдении конфиденциальности и ответственности за его нарушение. Особенно в договоре следует оговорить ответственность сторонней организации за ошибки, допущенные при ведении учета или составлении отчетности.

В бухгалтерском учете расходы на оплату услуг аутсорсера признаются в качестве управленческих расходов, формирующих расходы по обычным видам деятельности, на основании пунктов 4 и 7 ПБУ 10/99. Затраты на оплату услуг аутсорсера будут приняты к бухгалтерскому учету в том отчетном периоде, в котором будет подписан акт приема-сдачи услуг.

В бухгалтерском учете организации-заказчика должны быть сделаны следующие записи:

1. отражено перечисление денежных средств аутсорсеру за выполненные услуги:

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
60	51	Перечислены денежные средства фирме-аутсорсеру за выполненные услуги

2. приняты к учету оказанные услуги на основании двустороннего акта приема-сдачи оказанных услуг:

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
26	60	Приняты к учету оказанные услуги

3. отражена сумма НДС, предъявленного к оплате аутсорсером (на основании счета-фактуры):

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
19	60	Учен НДС, предъявленный к оплате аутсорсером

4. принята к вычету сумма НДС со стоимости приобретенных услуг на основании счета-фактуры сторонней фирмы:

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
68	19	Принят к вычету НДС со стоимости приобретенных услуг

Рассмотрим порядок отражения в бухгалтерском учете заказчика аутсорсинговых услуг.

Учет затрат на оплату услуг сторонних организаций

Расходы по оплате услуг сторонних организаций можно условно объединить, поскольку все они непосредственно связаны с производством и реализацией продукции или с управленческими нуждами организации:

- ◆ расходы на информационные и юридические услуги;
- ◆ расходы на консультационные и иные аналогичные услуги;
- ◆ расходы на аудиторские услуги;
- ◆ расходы на приобретение услуг по управлению организацией или ее отдельными подразделениями;
- ◆ расходы на услуги по предоставлению работников (технического и управленческого персонала) сторонними организациями для участия в производственном процессе, управлении производством либо для выполнения иных функций, связанных с производством и/или реализацией;
- ◆ расходы на услуги по ведению бухгалтерского учета, оказываемые сторонними организациями.

Расходы, связанные с оплатой услуг сторонних организаций, отражаются по дебету счета 26 "Общехозяйственные расходы" в корреспонденции с кредитом счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". В дальнейшем эти расходы списываются на счета учета реализации продукции (работ, услуг) по основной деятельности. Списание этих расходов отражается в учете по

дебету счета 90 "Продажи" (субсчет 90-2 "Себестоимость продаж") в корреспонденции с кредитом счета 26 "Общехозяйственные расходы".

В соответствии с НК РФ суммы НДС, предъявленные поставщиками указанных выше услуг, подлежат вычету на основании счетов-фактур после принятия этих услуг к бухгалтерскому учету.

В бухгалтерском учете расходы, связанные с оплатой, например, юридических услуг, могут быть отражены следующими проводками.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражены расходы, связанные с оказанием юридических услуг (без учета НДС)	26	60
2	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком юридических услуг	19	60
3	Отражена оплата юридических услуг (включая НДС)	60	51
4	Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная по оказанным юридическим услугам	68-1	19
5	Списаны на себестоимость продаж расходы, связанные с оказанием юридических услуг (списываются в конце отчетного периода в составе аналогичных расходов)	90-2	26

В аналогичном порядке отражаются расходы, связанные с оказанием консультационных, информационных, аудиторских и иных подобных услуг сторонних организаций.

Документами, подтверждающими расходы по данным услугам, являются договоры со сторонними организациями, акты приемки-сдачи оказанных услуг, счета-фактуры, выписки банка по расчетному счету и платежные поручения.

В бухгалтерском учете в рассмотренном выше порядке отражаются расходы на услуги сторонних организаций, которые прямо связаны с обычной деятельностью организации, т. е. связаны непосредственно с производством и реализацией продукции (работ, услуг) или с управленческими нуждами организации.

В случаях, когда услуги сторонних организаций прямо не связаны с обычной деятельностью организации, их учет осуществляется в ином порядке.

Например, если консультационные и информационные услуги, оказываемые сторонними организациями, непосредственно связаны с приобретением основных средств, нематериальных активов или материально-производственных запасов, то для целей бухгалтерского учета стоимость этих услуг должна учитываться в составе фактических затрат на приобретение указанных активов.

Учет аутсорсинга персонала

Одной из разновидностей аутсорсинга является аутсорсинг персонала. Предметом договора аутсорсинга персонала является предоставление в распоряжение организации квалифицированного персонала для выполнения определенных функций в интересах такой организации.

Пример.

ООО "А" предоставляет своих сотрудников ООО "Б" по договору на предоставление в распоряжение организации персонала. Стоимость предоставления персонала по договору составляет 354 000 руб. (в том числе НДС 54 000 руб.).

- ◆ ООО "А" начисляет сотрудникам зарплату, удерживает НДФЛ, перечисляет страховые взносы, осуществляет ведение трудовых книжек и т.д. (больничные, отпуски);

- ◆ ООО "Б", в которую работники привлекаются по договору аутсорсинга, не оформляет с ними никаких юридических (в том числе и трудовых) отношений (Письмо УФНС России по г. Москве от 15.07.2008 N 20-12/066875);

- ◆ Работа осуществляется сотрудниками непосредственно на рабочих местах заказчика, т.е. в ООО "Б", в соответствии с утвержденным графиком внутреннего трудового распорядка и в интересах ООО "Б";

- ◆ По окончании срока действия договора сторонами составляется акт о предоставлении персонала.

В бухгалтерском учете расходы на аутсорсинг персонала относятся к расходам по обычным видам деятельности организации (п. п. 5, 7 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н). Такие расходы принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, установленной договором со сторонней фирмой-аутсорсером (без учета предъявленной организацией фирмой суммы НДС), в том отчетном периоде, в котором услуги были оказаны, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности) (п. п. 6, 18 ПБУ 10/99).

Дебет 60 Кредит 51

– 354 000 руб. – произведена оплата по договору аутсорсинга;

Дебет 20,26, 44 Кредит 60

– 300 000 руб. – отражена стоимость по акту о предоставлении персонала;

Дебет 19 Кредит 60

– 54 000 руб. – отражен НДС;

Дебет 68/НДС Кредит 19

– 54 000 руб. – НДС принят к вычету.

Дебет 90/2 Кредит 20, 26, 44

– расходы на аутсорсинг включены в себестоимость.

II. Учет доходов от оказания аутсорсинговых услуг

При отражении доходов от оказания аутсорсинговых услуг в бухгалтерском учете, аутсорсеры, руководствуются Приказом Минфина Российской Федерации от 6 мая 1999 года №32н "Об утверждении положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99".

В соответствии с пунктом 4 ПБУ 9/99 для целей бухгалтерского учета поступления от оказания аутсорсинговых услуг для специализированной организации-аутсорсера признаются доходами от обычных видов деятельности. Согласно пункту 5 ПБУ 9/99 доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

Исходя из этого, выручка от оказания аутсорсинговых услуг, является для аутсорсера доходом от обычных видов деятельности.

Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, и определяется исходя из цены, установленной договором между организацией – аутсорсером и потребителем.

Признание выручки в бухгалтерском учете аутсорсера производится при одновременном выполнении всех условий, перечисленных в пункте 12 ПБУ 9/99:

- ◆ организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из договора, заключенного с потребителем услуги;

- ◆ сумма выручки определена;

- ◆ имеется уверенность в том, что в результате договора, заключенного с потребителем услуги, у организации произойдет увеличение экономических выгод;

- ◆ услуга оказана заказчику;

- ◆ расходы, связанные с оказанием услуг могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы

одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

Выручка от продажи в бухгалтерском учете организации отражается в момент ее признания. По услугам для признания выручки достаточно того, что услуга оказана заказчику.

Основанием для отражения в учете выручки от оказания услуги является договор на предоставление услуг и акт об оказании услуги.

Планом счетов, утвержденным Приказом Минфина

Российской Федерации от 31 октября 2000 года №94н "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению" для отражения в бухгалтерском учете суммы выручки используется счет 90 "Продажи" субсчет "Выручка".

К счету 90 "Продажи" могут быть открыты субсчета:
 90-2 "Себестоимость продаж";
 90-3 "Налог на добавленную стоимость";
 90-9 "Прибыль (убыток) от продаж".

К счету 68 "Расчеты по налогам и сборам" рекомендуем открыть субсчет 68-1 "Расчеты по НДС".

После того, как услуга оказана потребителю, в бухгалтерском учете организации-аутсорсера производят следующие записи:

Корреспонденция счетов		Содержание операций
Дебет	Кредит	
62	90-1	Отражена выручка от оказания услуг
90-3	68-1	Начислен налог на добавленную стоимость
90-2	20	Списаны затраты, непосредственно связанные с оказанием аутсорсинговых услуг
90-2	26	Списаны общехозяйственные расходы в качестве условно - постоянных (учетной политикой организации - исполнителя должна быть предусмотрена в этом случае возможность списания таких расходов непосредственно на счета учета реализации)
90-2	44	Списаны на себестоимость продаж расходы на продажу (реклама, представительские расходы и тому подобные)
50 (51)	62	Приняты денежные средства в кассу организации от потребителя (Получены на расчетный счет денежные средства за оказанные услуги)
90-9, (99)	99, (90-9)	Определен финансовый результат по итогам месяца от оказания услуг (соответственно - прибыль (убыток))

Затраты, непосредственно связанные с оказанием услуг, ведутся на счете 20 "Основное производство".

Списание затрат отражается бухгалтерской записью:

Дебет 90 "Продажи" субсчет 90-2 "Себестоимость продаж" Кредит 20 "Основное производство".

ЛИТЕРАТУРА

1. Ермошина Е.Л. Как правильно отражать в учете расходы на аутсорсинг // Электронный ресурс [http://www.klerk.ru/buh/articles/21883/] (дата обращения: 27.03.2013 г.)
2. Учет затрат на оплату услуг сторонних организаций. Электронный ресурс [http://www.glavbuh-info.ru/index.php/2012-04-24-13-34-06/9306-2012-07-18-13-21-24] (дата обращения: 27.03.2013 г.)
3. <http://www.audit-it.ru/articles/account/assets/a13/44133.html>
4. <http://rosbuh.ru/?page=article&item=3158>
5. http://yarcs.yartpp.ru/outsourcing_problema.htm