

АУТСОРСИНГ УЧЕТНЫХ ФУНКЦИЙ: АНАЛИЗ СОВРЕМЕННОГО РЫНКА, НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕТатьяна Георгиевна ШЕШУКОВА ^а*, Алексей Анатольевич ПЕТРОВ ^б

^а доктор экономических наук, профессор кафедры учета, аудита и экономического анализа, Пермский государственный национальный исследовательский университет (ПГНИУ), Пермь, Российская Федерация
sheshukova@psu.ru
<https://orcid.org/0000-0002-8775-8943>
SPIN-код: 5984-4641

^б аспирант кафедры учета, аудита и экономического анализа, Пермский государственный национальный исследовательский университет (ПГНИУ), Пермь, Российская Федерация
alexey_nero@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0002-1346-2605>
SPIN-код: отсутствует

* Ответственный автор

История статьи:

Получена 21.05.2019
Получена в доработанном виде 31.05.2019
Одобрена 04.06.2019
Доступна онлайн
15.07.2019

УДК 657.21:338

JEL: M40, M41, M48, R11

Аннотация

Предмет. В условиях постоянно растущей конкуренции и ограниченности ресурсов собственники предприятий, менеджеры ищут различные пути повышения эффективности своего бизнеса. Как правило, это связывают с оптимизацией затрат без ущерба для качества предоставляемой продукции, работ, услуг. Таким образом, на предприятии должна быть организована эффективная система управления затратами. Одним из инструментов такой системы является аутсорсинг учетных функций. В законодательстве РФ понятие и принципы организации аутсорсинга учетных функций отсутствуют, поэтому предприятия сталкиваются с проблемами его организации. В статье для определения актуальности вопроса регулирования аутсорсинга учетных функций на уровне законодательства проведен анализ рынка данных услуг. Рассмотрен вариант нормативно-правовой системы регулирования аутсорсинга учетных функций.

Цели. Комплексный анализ рынка аутсорсинга учетных функций в Пермском крае. Определение необходимости нормативно-правового регулирования аутсорсинга учетных функций.

Методология. Теоретической основой данного исследования послужила научная литература и электронные образовательные ресурсы ведущих ученых в области аутсорсинга. В работе использованы методы интерпретационного и функционального анализа, сравнения, а также обобщения и классификации.

Результаты. Проведен анализ рынка аутсорсинга учетных функций в Пермском крае. Определены лидеры данного рынка, рассмотрена их организационная структура, проанализирована их рентабельность. Предложен вариант нормативно-правовой системы регулирования аутсорсинга учетных функций.

Выводы. По результатам анализа рынка аутсорсинга учетных функций сделан вывод о необходимости нормативно-правового регулирования в данной области.

Ключевые слова:

аутсорсинг, предприятие, анализ рынка аутсорсинга, договор аутсорсинга, бухгалтерский учет

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2019

Для цитирования: Шешукова Т.Г., Петров А.А. Аутсорсинг учетных функций: анализ современного рынка, нормативно-правовое регулирование // *Международный бухгалтерский учет*. – 2019. – Т. 22, № 7. – С. 748 – 765.
<https://doi.org/10.24891/ia.22.7.748>

В современном мире в процессе деятельности ограниченности ресурсов. Руководители предприятия так или иначе сталкиваются с организацией вынуждены искать различные жесткой конкуренцией и проблемами пути оптимизации бизнеса. По одному из

определений термин «оптимизация» означает определение значений экономических показателей, при которых достигается оптимум, то есть наилучшее состояние системы.

Чаще всего оптимуму соответствует достижение наивысшего результата при данных затратах ресурсов или достижение заданного результата при минимальных ресурсных затратах¹.

Таким образом оптимизация связана либо с повышением качества выпускаемой продукции, предоставляемых услуг при определенном уровне затрат либо с сокращением этих затрат. В научной литературе встречаются различные способы, методики оптимизации затрат. Один из этих способов – это постановка эффективной системы управленческого учета, а именно, системы управления затратами. К традиционным методам воздействия на затраты можно отнести: выбор правильного метода учета затрат и калькулирования себестоимости, планирование (сметное, бюджетирование), оценку эффективности работы подразделений, определение норм и анализ отклонений.

В условиях постоянной глобализации экономики и сотрудничества с зарубежными компаниями к инструментам управления затратами добавилось понятие «аутсорсинг»² [1, 2].

*Аутсорсинг*³ – это передача на договорной основе второстепенных функций, бизнес-процессов и в редких случаях – основных функций, бизнес-процессов, возникающих в процессе деятельности предприятия, а также полной ответственности за их выполнение своевременно и в полном объеме организации,

специализирующейся на выполнении данных функций.

Аутсорсинг за счет разделения функций и бизнес-процессов на основные и второстепенные позволяет более оперативно и эффективно управлять ими, анализировать и выводить из организации непрофильные, бесперспективные функции, а высвободившиеся ресурсы, в свою очередь, направлять на развитие и модернизацию основной деятельности организации, приносящей прибыль [3].

В теории существует множество классификаций аутсорсинга. Одним из его видов является аутсорсинг учетных функций или бухгалтерский аутсорсинг. Именно этот вид аутсорсинга является предметом исследования в данной статье [3–6].

Согласно данным сайта Statista⁴, глобальный рынок аутсорсинга за последние годы имеет неоднозначную динамику. В период с 2014 по 2016 г. наблюдается резкий спад объема мирового рынка аутсорсинга. Тем не менее, концентрация на рынке аутсорсинга за 2016 г. оставалась достаточно высокой и объем рынка данных услуг составлял 76,9 млрд долл. США. Одной из возможных причин этого является нестабильная экономическая ситуация во всем мире. В 2017 г. наблюдается рост данного показателя на 15,6%. На *рис. 1* представлена динамика изменения глобального рынка аутсорсинга за 17 лет.

В целях определения актуальности и перспективности исследований в области аутсорсинга учетных функций в РФ необходимо оценить и проанализировать текущее состояние рынка аутсорсинга бухгалтерского учета [7, 8]. Для достижения данной цели следует:

- определить и проанализировать динамику количества участников рынка аутсорсинга бухгалтерского учета;

¹ Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. 6-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2011. 512 с.

² Пухова М.М., Лукина О.О. Аутсорсинг как инструмент управленческого учета // Экономика. Инновации. Управление качеством. 2016. № 4 (17). С. 84–88.

³ От англ. *outsourcing*: (outer-source-using) «использование внешнего источника и/или ресурса».

⁴ Global No. 1 Business Data Platform. Insights and Facts across 600 Industries and 50+ Countries. URL: <https://www.statista.com/>

- определить и проанализировать емкость рынка аутсорсинга учетных функций;
- выявить лидеров рынка аутсорсинга учетных функций по объему выручки по состоянию на 01.01.2018 г.;
- определить и проанализировать рентабельность продаж данных участников;
- проанализировать лидеров с точки зрения классификации аутсорсинга по форме его организации.

В основе исследования лежат данные, полученные из веб-сервисов и баз данных для проверки контрагентов, и данные, полученные из органов статистики. Регион исследования – Пермский край. Выборку организаций произведем по общероссийскому классификатору видов экономической деятельности ОК 029-2014 (КДЕС Ред. 2) и ОК 029-2007 (КДЕС Ред. 1.1). Выборка основана на допущении, что наибольший объем финансовых результатов деятельности организаций приходится на основной заявленный вид экономической деятельности по ОКВЭД. По общероссийскому классификатору видов экономической деятельности ОК 029-2014 (КДЕС Ред. 2)⁵ в выборку вошли организации с основным заявленным видом экономической деятельности 69.20.2 «Деятельность по оказанию услуг в области бухгалтерского учета». По общероссийскому классификатору видов экономической деятельности ОК 029-2007 (КДЕС Ред. 1.1)⁶ в выборку вошли организации с основным заявленным видом экономической деятельности 74.12.1 «Деятельность в области бухгалтерского учета».

⁵ ОК 029-2014 (КДЕС Ред. 2). Общероссийский классификатор видов экономической деятельности: утв. приказом Росстандарта от 31.01.2014 № 14-ст (ред. от 21.12.2017). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_163320/

⁶ ОК 029-2007 (КДЕС Ред. 1.1). Общероссийский классификатор видов экономической деятельности: утв. приказом Ростехрегулирования от 22.11.2007 № 329-ст (ред. от 24.12.2012) (введен в действие 01.01.2008). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_77203/

Необходимо отметить, что в выборку не попали филиалы организаций, обособленные структурные подразделения, так как нет возможности выделить их финансовые результаты деятельности. Организации, предоставляющие нулевую отчетность в течение всего анализируемого периода и организации, по которым отсутствует информация о финансовых результатах их деятельности в веб-сервисах и базах данных в течение всего анализируемого периода, были исключены в связи с предположением отсутствия у них какой-либо деятельности за исключением муниципальных учреждений. Данные по ликвидируемым организациям были исключены из данных того года, в котором была прекращена их деятельность.

Определим одни из основных показателей, характеризующих, по мнению авторов, рынок аутсорсинга. *Первое* – это количество, структура участников рынка и динамика их изменения. На *рис. 2* изображена динамика изменения количества организаций, осуществляющих деятельность по оказанию бухгалтерских услуг в Пермском крае.

Как видно из *рис. 2*, динамика изменений количества организаций, осуществляющих деятельность по оказанию бухгалтерских услуг в Пермском крае, показывает, как рост, так и спад исследуемых участников. Прирост таких организаций за период с 01.01.2014 по 01.01.2015 составил 8,1%. Наибольший прирост пришелся на период с 01.01.2015 по 01.01.2016 и составил 11,3%. За период с 01.01.2016 по 01.01.2017 прирост наблюдался в размере 3,4%. В период с 01.01.2017 по 01.01.2018 наблюдается уменьшение количества организаций на 3,9%. Данное уменьшение связано с ликвидацией некоторых участников по причинам отсутствия или прекращения деятельности. Исходя из данных, представленных на *рис. 2*, можно говорить о некой стабильности на рынке аутсорсинга бухгалтерских услуг в части количества аутсорсеров.

На *рис. 3* представлена структура участников рынка аутсорсинга с точки зрения их

организационно-правовой формы. Как видно из *рис. 3*, поставщиками аутсорсинга учетных функций в Пермском крае являются общества с ограниченной ответственностью и муниципальные учреждения. По состоянию на 01.01.2018 основную долю поставщиков аутсорсинга составляют общества с ограниченной ответственностью – 85%, а на муниципальные учреждения приходится 15%. Данное соотношение с небольшими отклонениями сохраняется в течение всех анализируемых периодов. Исходя из этого, можно сделать вывод, что аутсорсинг учетных функций распространен не только в коммерческих организациях, но и в муниципальных учреждениях. Что в свою очередь подчеркивает его актуальность и целесообразность применения с точки зрения государства.

Рассмотрим *второй* из основных показателей, характеризующих рынок аутсорсинга, по мнению авторов, – емкость рынка аутсорсинга учетных функций. По определению фактическая или реальная емкость рынка – размер рынка, основанный на текущем уровне развития спроса на товар или услугу среди населения.

Для определения емкости анализируемого рынка используем метод расчета емкости «сверху-вниз». Метод «сверху-вниз» предполагает определение размера рынка на основе данных внутренних продаж всех игроков рынка за расчетный период. Формула расчета емкости рынка при подходе «сверху-вниз» выглядит следующим образом:

Емкость рынка = Сумме продаж всех компаний на рынке, выраженных в ценах продажи покупателю (то есть не в отгрузочных, а в розничных ценах).

Информация может быть получена в результате опроса крупных игроков рынка, в результате изучения открытой отчетности, публикуемой игроками некоторых рынков⁷.

⁷ Тарасов Г.В. Емкость рынков / Предпринимательство в региональной экономике: состояние и перспективы: материалы международной научно-практической конференции. Владимир: АТЛАС, 2016. С. 202–206.

Для определения емкости рынка авторами был проведен сбор и анализ показателей выручки участников рынка аутсорсинга учетных функций. На *рис. 4* представлена динамика выручки организаций-аутсорсеров. Исходя из данных *рис. 4*, можно сделать вывод о стабильном росте выручки участников анализируемого рынка в период с 01.01.2014 по 01.01.2016. В период с 01.01.2016 по 01.01.2017 наблюдалось снижение объема выручки на 12% в связи с прекращением деятельности одного из ключевых участников рынка. В период с 01.01.2017 по 01.01.2018 наблюдается рост выручки исследуемых участников рынка на 11,7%. Таким образом, по состоянию на 01.01.2018 емкость рынка аутсорсинга учетных функций составляет 1 808 290 тыс. руб.

Определим лидеров анализируемого рынка, стабильно показывающих наибольший объем выручки на протяжении всего периода с 01.01.2014 по 01.01.2018. Информацию структурируем в *табл. 1*. Лидером по объему выручки рассматриваемого сегмента оказалось ООО «ЛУКОЙЛ-Учетный Региональный Центр Пермь». Данная организация является представителем внутреннего аутсорсинга. Оставшиеся лидеры являются представителями «классического» (внешнего) аутсорсинга.

Лидером с точки зрения рентабельности продаж оказалось ООО «Аудиторско-правовая компания «Актив». Показатель рентабельности продаж, характеризующий величину полученной прибыли из всей выручки данной организации, составил 31,82%. Можно сделать вывод, что данная организация из представленных нашла наиболее эффективное соотношение цены на свои услуги и затрат на их выполнение.

Примечательным является факт, что объем выручки ООО «ЛУКОЙЛ-Учетный Региональный Центр Пермь» составляет 87,5% всей выручки, получаемой участниками анализируемого рынка. Видится необходимым сделать предположение, что самыми

крупными игроками на рынке аутсорсинга являются представители внутреннего аутсорсинга, то есть общие центры обслуживания холдинговых структур.

По итогам исследования и анализа рынка аутсорсинга учетных функций в Пермском крае, проведенного авторами, данное направление исследования является актуальным, так как наблюдается достаточное количество провайдеров аутсорсинга и достаточный объем их выручки.

Понятие, формы организации, а также принципы организации аутсорсинга бухгалтерского учета в российском законодательстве не закреплены. Указано лишь то, что руководитель экономического субъекта обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера или иное должностное лицо этого субъекта либо заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета⁸.

Исходя из этого, отношения, возникающие в процессе аутсорсинга, являются по законодательству РФ типовыми отношениями, возникающими между покупателями и заказчиками, и регулируются в части договора подразделом 2 разделом 3 первой части ГК РФ. В данной главе содержится информация, что граждане и юридические лица свободны в заключении договора. Стороны могут заключить договор, как предусмотренный, так и не предусмотренный законом или иными правовыми актами. Стороны могут заключить договор, в котором содержатся элементы различных договоров, предусмотренных законом или иными правовыми актами (смешанный договор)⁹.

Как правило, договор аутсорсинга осуществляется на возмездной основе, а

⁸ О бухгалтерском учете, ст. 7 «Организация ведения бухгалтерского учета»: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 23.05.2016). URL: https://legalacts.ru/doc/402_FZ-o-buhgalterskom-uchete/glava-2/statja-7/

⁹ Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ, подраздел 2, раздел 3 (ред. от 29.12.2017). URL: <https://fzrf.su/kodeks/gk-1/>

выполнение пунктов и условий таких договоров регламентируется главой 39 раздела 4 второй части ГК РФ. По договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги¹⁰ [9–11]. Таким образом, никаких отдельных нормативно-правовых актов, регулирующих конкретно аутсорсинговую деятельность в РФ, нет.

В постановлении Конституционного Суда РФ от 01.04.2003 № 4-П «По делу о проверке конституционности положения пункта 2 статьи 7 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» в связи с жалобой гражданки И.В. Выставкиной» указано следующее: из статьи 71 (пункты «ж», «р») Конституции Российской Федерации во взаимосвязи с ее статьями 8 (часть 1), 29 (часть 4), 34 и 114 (пункт «б» части 1) следует, что в Российской Федерации официальный бухгалтерский учет служит инструментом финансового регулирования и проведения единой финансовой (в том числе налоговой) политики; обеспечивая реализацию конституционного права на информацию в сфере предпринимательской деятельности и экономики, основанной на принципах юридического равенства сторон и договорных отношениях, конкуренции и риске, бухгалтерский учет является одной из конституционных гарантий единого рынка, единства экономического пространства как одной из основ конституционного строя Российской Федерации.

Указание Конституции Российской Федерации на официальный характер бухгалтерского учета предполагает его публичность, а значит, необходимость наличия таких гарантий, которые позволяли бы в публичных целях обеспечить достоверность бухгалтерско-учетной информации, что невозможно без составления и предоставления бухгалтерской

¹⁰ Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ, глава 39, раздел 4 (ред. от 05.12.2017)

отчетности, а также без соответствующего контроля и проверки ее ведения¹¹.

Так как официальный характер бухгалтерского учета предполагает его публичность и общественную значимость, он должен регулироваться на всех уровнях и во всех его проявлениях, в том числе и в процессе аутсорсинга. Инструментом регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации является система нормативно-правового регулирования, которая распространяется и на деятельность, связанную с аутсорсингом бухгалтерских услуг.

Определим понятие термина «система». В литературе встречается множество определений системы. Наиболее общее определение данного понятия, по мнению авторов, представлено в «Большой советской энциклопедии». Система (от др.-греч. *σύνστημα* «целое, составленное из частей; соединение») – множество элементов, находящихся в отношениях и связях друг с другом, которое образует определенную целостность, единство¹² [12].

Но рассматривая систему, как инструмент регулирования, лучше всего подойдет определение, сформулированное Л.И. Лопатниковым. Система – искусственно создаваемый комплекс элементов, предназначенный для решения сложной организационной, экономической, технической задачи¹³.

В литературе приводятся различные трактовки нормативно-правового акта. В соответствии с приказом Министерства юстиции Российской Федерации от 04.05.2007 № 88 «Об утверждении разъяснений о применении правил подготовки нормативных актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации»,

¹¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 01.04.2003 № 4-П «По делу о проверке конституционности положения пункта 2 статьи 7 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» в связи с жалобой гражданки И.В. Выставкиной». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_41681/

¹² Большая Советская энциклопедия. URL: <http://enc-dic.com>

¹³ Словарь Лопатникова. URL: <http://lopaticov.pro>

нормативный правовой акт – это письменный официальный документ, принятый (изданный) в определенной форме правотворческим органом в пределах его компетенции и направленный на установление, изменение или отмену правовых норм.

В свою очередь, под *правовой нормой* принято понимать общеобязательное государственное предписание постоянного или временного характера. Правовая норма рассчитана на многократное применение¹⁴. Система регулирования бухгалтерского учета в России традиционно представлена четырьмя уровнями. Систематизируем их в табл. 2.

Исходя из рассмотренного, можно сделать вывод, что *система нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета* – это совокупность правовых и иных актов, издаваемых уполномоченным органом и экономическими субъектами в пределах своей компетенции, по вопросам регулирования отношений, возникающих в процессе бухгалтерского учета [13, 14].

По мнению авторов, применительно к аутсорсингу бухгалтерского учета, представленная система нормативно-правового регулирования нуждается в уточнении и дополнении. Из всего сказанного можно заключить, что договор (контракт) об оказании услуг по аутсорсингу является основным документом, определяющим взаимоотношения между участниками аутсорсинга. Приведем примеры основных положений договоров, представленных в работах по аутсорсингу, а также применяемых на практике организациями.

По мнению Б.А. Аникина и И.Л. Рудой, договор аутсорсинга должен содержать следующие положения¹⁵.

¹⁴ Об утверждении разъяснений о применении правил подготовки нормативных актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации: приказ Министерства юстиции Российской Федерации от 04.05.2007 № 88. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_56352/

¹⁵ Аникин Б.А., Рудая И.Л. Аутсорсинг и аутстаффинг: высокие технологии менеджмента: учеб. пособие. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2009. 320 с.

1. Имена и адреса сторон, точное описание видов деятельности, которые затрагивает соглашение об аутсорсинге.
2. Подробное описание и технические характеристики всех подразделений, вовлекаемых в аутсорсинг.
3. Предмет договора.
4. Даты начала и окончания действия договора.
5. Средства производства и расходные материалы.
6. Привлечение соисполнителей.
7. Текущую отчетность или другие формы контроля.
8. Создание комитета по управлению договором.
9. Условия, сроки и форму оплаты услуг исполнителя.
10. Ответственность сторон.
11. Отношение к авторскому праву и праву собственности.
12. Условия окончания действия договора, условия продления срока действия.

В.В. Панков, С.А. Наумова предлагают в договор по аутсорсингу включать следующие положения [15].

1. Предмет договора.
2. Обязанности и ответственность исполнителя.
3. Обязанности и ответственность заказчика.
4. Условия и сроки оплаты услуг исполнителя.
5. Конфиденциальность.
6. Срок действия, порядок внесения изменений и расторжения договора.
7. Особые условия.
8. Реквизиты сторон.

Автор Эрик Крелл (Eric Krell) к основным блокам договора по аутсорсингу относит следующие [16].

1. Описание услуг (предмет договора) – определяется перечень услуг, предоставляемых аутсорсером. Определяется необходимость приведения передаваемых функций к стандартам поставщика.
2. Соглашение об уровне обслуживания – в данном пункте определяется способ контроля за выполнением контракта, ответственные лица за контроль, порядок урегулирования возникающих разногласий по выполнению переданных функций.
3. Оплата – определяется размер и порядок оплаты услуг.
4. Условия и положения прекращения договора.

На практике чаще всего договор аутсорсинга включает следующие положения.

1. Предмет договора.
2. Права и обязанности сторон.
3. Порядок оказания услуг.
4. Цена услуг и порядок оплаты.
5. Ответственность сторон.
6. Рассмотрение споров.
7. Срок действия, порядок изменения и прекращения договора.
8. Конфиденциальность.
9. Прочие положения.
10. Реквизиты сторон.

Можно сделать вывод, что практическое применение и мнения авторов по основным положениям договора по аутсорсингу схожи. Различия имеются только в детализации этих положений. Таким образом, по мнению авторов, договор об аутсорсинге должен содержать следующие основные положения:

Предмет договора. В данном пункте следует указать перечень услуг, которые предприятие-аутсорсер обязуется исполнять. Для нашего

конкретного случая это услуги по ведению бухгалтерского, налогового учета, составлению и предоставлению отчетности. Если перечень услуг достаточно широк, его целесообразно вывести в приложение к договору. Услуги могут включать в себя как ведение бухгалтерского и налогового учета в целом, так и какой-то участок учета отдельно, например, учет заработной платы. Аналогичная ситуация и с отчетностью, это могут быть как услуги по составлению и предоставлению бухгалтерской, налоговой и статистической отчетности в комплексе, так и по отдельности.

Права и обязанности исполнителя.

В данном пункте следует четко определить права и обязанности исполнителя. Как правило, сюда включают обязанности исполнителя своевременно, корректно и в соответствии с действующим законодательством РФ оказывать услуги, определенные в пункте «Предмет договора». Исполнитель обязан проводить регулярный мониторинг изменения законодательства в части бухгалтерского, налогового учета и составления отчетности и давать рекомендации на основании этих изменений заказчику. Информирование заказчика об обнаруженных ошибках, которые могут оказать существенное влияние на бухгалтерский, налоговый учет и составление отчетности, также должно входить в обязанности исполнителя. Исполнитель осуществляет подписание и предоставление в государственные органы от лица заказчика финансовых, платежных документов, налоговых деклараций, бухгалтерской, налоговой, статистической отчетности, если это предусмотрено перечнем предоставляемых услуг. В зависимости от специфики деятельности заказчика и специфики информационной системы, используемой заказчиком и исполнителем для ведения бухгалтерского учета, между исполнителем и заказчиком должна быть распределена обязанность и последовательность отражения данных в информационных системах. Предприятие-аутсорсер вправе запрашивать

уточнения, разъяснения по возникающим вопросам в целях оказания услуг, связанных со спецификой деятельности заказчика. Исполнитель вправе запрашивать у заказчика внесение изменений или замены первичных учетных документов и корректировки данных, отраженных в информационных системах на счетах бухгалтерского учета, если они являются ошибочными и не соответствуют действующему законодательству РФ. При отказе исполнитель вправе приостановить оказание услуг. Исполнитель также вправе самостоятельно определять методы и способы организации работы при оказании услуг.

Права и обязанности заказчика.

В данном пункте следует четко определить права и обязанности заказчика. В первую очередь, заказчик обязан своевременно и в полном объеме предоставлять все необходимые для оказания услуг учетные и неучетные документы. В обязанность заказчика входит составление первичных учетных документов в соответствии с действующим законодательством по закрепленным за ним участкам учета. Заказчик обязан предоставлять разъяснения исполнителю по возникшим вопросам в процессе аутсорсинга и своевременно производить оплату услуг аутсорсера. В обязанности заказчика могут быть включены обязанности по отражению данных в информационной системе по закрепленным за ним участкам. К правам заказчика следует отнести контроль за своевременностью и качеством оказания услуг. То есть заказчик вправе требовать от исполнителя промежуточные отчеты о полноте и своевременности выполнения услуг по аутсорсингу бухгалтерского учета.

Текущая отчетность и другие формы контроля.

Заказчиком и исполнителем должны в обязательном порядке устанавливаться формы отчета о выполнении услуг и сроки их сдачи, а также формы промежуточного контроля за исполнением услуг. Особое внимание необходимо уделить данному пункту в условиях аутсорсинга учетных функций, так как одним из рисков

применения аутсорсинга является потеря контроля над переданными функциями и качества их выполнения.

Ответственность сторон. Исполнитель несет ответственность за обязанности, указанные в соответствующем разделе, в том числе за некачественное, некорректное, несвоевременное оказание услуг по ведению бухгалтерского, налогового учета, а также за полноту и правильность составления бухгалтерской, налоговой и статистической отчетности и предоставление ее заказчику и в государственные органы. Заказчик, также как и исполнитель, несет ответственность за обязанности, указанные в соответствующем разделе данного проекта договора, в том числе за полноту, достоверность составляемых заказчиком первичных учетных документов и своевременное предоставление их исполнителю. За полноту, достоверность и своевременность данных, отраженных на счетах бухгалтерского учета для составления отчетности и за информацию, указанную заказчиком в информационных системах для целей бухгалтерского и налогового учета, если это предусмотрено в соответствующем пункте договора. Ответственность за хранение и передачу оригиналов документов должна быть определена в договоре.

Конфиденциальность. В данном пункте необходимо определить, что будет являться конфиденциальной информацией для исполнителя и заказчика, и обязанности по ее неразглашению.

Привлечение соисполнителей. В данном разделе следует определить, имеет ли право аутсорсер привлекать сторонние организации для выполнения услуг в соответствии с договором. Если да, то для защиты своих интересов и сохранения конфиденциальности информации заказчику следует определить перечень третьих лиц, с которыми исполнитель может сотрудничать в рамках данного договора.

Срок действия, порядок внесения изменений и расторжения договора. Определяются

сроки действия договора, порядок внесения изменений, как правило, это составление дополнительных соглашений. Устанавливается порядок и условия расторжения договора.

Условия и сроки оплаты услуг исполнителя. В данном пункте определяются размер оплаты услуг, сроки и формы оплаты.

Реквизиты сторон. Приведенная структура договора не является окончательной и в зависимости от специфики деятельности и других причин может быть дополнена или изменена.

По мнению авторов, договор (контракт) об оказании услуг по аутсорсингу дает представление о предмете договора, обязанностях, ответственности сторон, но не дает полного понимания о порядке взаимодействия сторон в процессе аутсорсинга. Поэтому целесообразным является в дополнение к договору составлять регламент (положение) о взаимодействии сторон. Данный документ должен устанавливать последовательность и порядок процесса организации аутсорсинга, что в свою очередь приведет к пониманию логики работы всех подразделений – участников аутсорсинга.

По мнению авторов, регламент должен являться обязательным дополнением к договору. Только в комплексе эти документы дают полное представление о процессе аутсорсинга учетных функций. Договор и регламент целесообразно отнести к третьему уровню системы регулирования (методическому) и предложить в качестве методических рекомендаций при переходе на аутсорсинг для заказчика и исполнителя.

Проект регламента представлен в работе авторов «К вопросу о сущности аутсорсинга бухгалтерского учета: понятие, регламент взаимодействия заказчика и исполнителя» [3]. Рекомендация к применению со стороны государства подобного договора и регламента в процессе аутсорсинга бухгалтерского учета позволила бы минимизировать риски, связанные с переходом на аутсорсинг.

Таблица 1

Лидеры рынка аутсорсинга учетных функций и их финансовые показатели по состоянию на 01.01.2018 в Пермском крае

Table 1

Accounting functions outsourcing market leaders and their financial performance as of January 1, 2018 in the Perm Krai

Наименование	Выручка, тыс. руб.	Расходы по обычным видам деятельности, тыс. руб.	Прибыль (убыток) от продаж, тыс. руб.	Рентабельность продаж, %
ООО «ЛУКОЙЛ-Учетный Региональный Центр Пермь»	1 583 138	1 571 022	12 116	0,77
ООО «Бухгалтерская компания «Актив»	18 561	14 579	3 982	21,45
ООО «Бастион»	18 173	17 994	179	0,98
ООО «Аудиторско-правовая компания «Актив»	14 541	9 914	4 627	31,82
ООО «Информ- Налогконсалтинг»	10 918	9 797	1 121	10,27
ООО «Консалтинговая компания «ЭКСПЕРТ ФИНАНС»	10 843	8 597	2 246	20,71

Источник: составлена авторами на основании данных, полученных из бухгалтерской (финансовой) отчетности

Source: Authoring, based on the data obtained from the accounting (financial) statements

Таблица 2**Система нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета в РФ****Table 2****The system of statutory regulation of accounting in the Russian Federation**

Уровень	Характеристика уровня	Пример
1. Законодательный	К документам данного уровня относятся федеральные законы, указы Президента РФ, постановления Правительства РФ, прямо или косвенно связанные с бухгалтерским учетом	<ul style="list-style-type: none"> • Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». • Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности». • Налоговый кодекс РФ. • Гражданский кодекс РФ
2. Нормативный	К документам данного уровня относятся федеральные стандарты бухгалтерского учета (ранее ПБУ) и другие положения, относящиеся к бухгалтерскому учету	<ul style="list-style-type: none"> • ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». • ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда». • ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте». • ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». • ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». • ПБУ 6/01 «Учет основных средств». • ПБУ 7/98 «События после отчетной даты». • Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете и т.д.
3. Методический	К документам данного уровня относятся методические указания, инструкции, план счетов, рекомендации	<ul style="list-style-type: none"> • План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению. • Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. • Методические рекомендации по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций
4. Организационный	К документам данного уровня относятся рабочие документы организации, формирующие учетную политику в методическом, техническом, налоговом и организационном аспектах, другие рабочие документы организации	<p>Приказы, распоряжения, рабочие инструкции, определяющие:</p> <ul style="list-style-type: none"> • учетную политику предприятия; • формы первичных учетных документов; • графики документооборота; • графики закрытия отчетных периодов; • рабочие планы счетов; • формы внутренней отчетности

Источник: на основе [13, 17, 18] и Кибиткин А.И., Дрождина А.И., Мухомедзянова Е.В., Скотаренко О.В. Учет и анализ в коммерческой организации: учеб. пособие. М.: Академия Естествознания, 2012. 368 с.

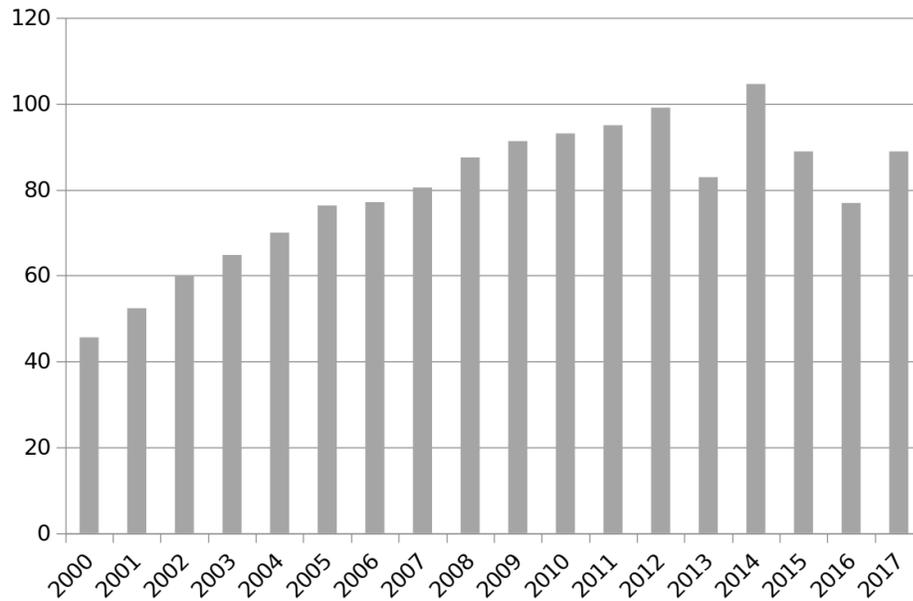
Source: Authoring, based on [13, 17, 18] and Kibitkin A.I., Drozhdinina A.I., Mukhomedzyanova E.V., Skotarenko O.V. *Uchet i analiz v kommercheskoi organizatsii: ucheb. posobie* [Accounting and analysis in the commercial organization: a tutorial]. Moscow, Akademiya Estestvoznaniya Publ., 2012, 368 p.

Рисунок 1

Динамика изменений рынка аутсорсинга за 2000–2017 гг., млрд долл. США

Figure 1

Changes in the outsourcing market over 2000–2017, billion USD



Источник: Statista 2019. Global outsourcing market size 2000–2018.

URL: <https://www.statista.com/statistics/189788/global-outsourcing-market-size/>

Source: Statista 2019. Global outsourcing market size 2000–2018.

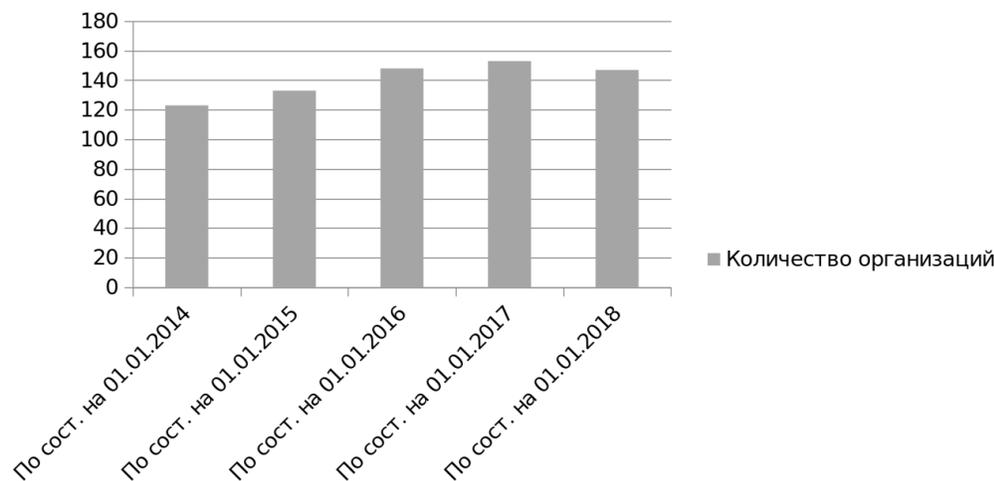
URL: <https://www.statista.com/statistics/189788/global-outsourcing-market-size/>

Рисунок 2

Динамика изменений количества организаций, осуществляющих деятельность по аутсорсингу учетных функций в Пермском крае

Figure 2

Changes in the number of organizations engaged in outsourcing accounting functions in the Perm Krai



Источник: составлена авторами на основе данных Росстата

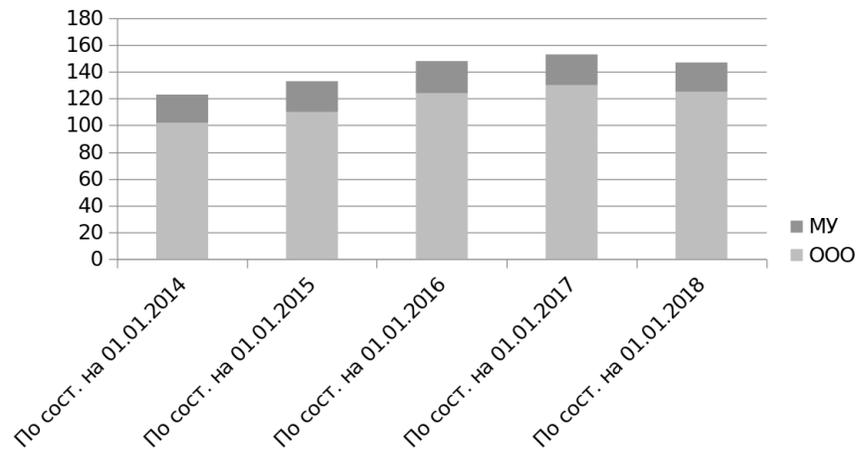
Source: Authoring, based on the Rosstat data

Рисунок 3

Структура поставщиков аутсорсинга учетных функций по организационно-правовой форме в Пермском крае

Figure 3

The structure of providers of outsourcing accounting functions by organizational and legal form in the Perm Krai



Источник: составлена авторами на основе данных Росстата

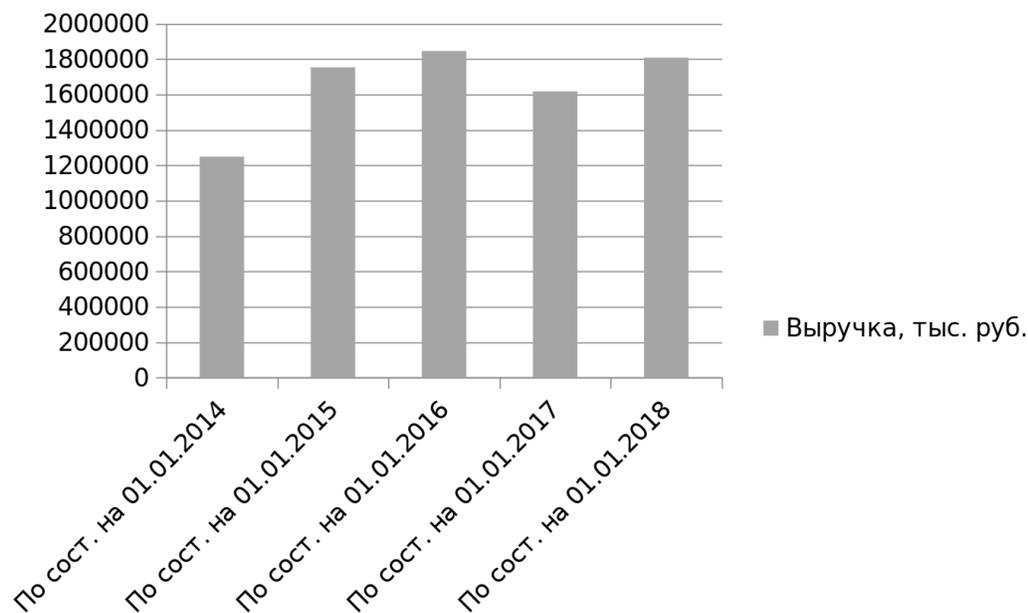
Source: Authoring, based on the Rosstat data

Рисунок 4

Динамика выручки участников рынка аутсорсинга учетных функций в Пермском крае

Figure 4

Changes in the revenue of participants of the accounting functions outsourcing market in the Perm Krai



Источник: составлена авторами на основании данных, полученных из бухгалтерской (финансовой) отчетности

Source: Authoring, based on the data obtained from the accounting (financial) statements

Список литературы

1. *Сысо Т.Н.* Оптимизация управления затратами предприятия // Вестник Омского университета. Серия: Экономика. 2011. № 4. С. 135–143.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/optimizatsiya-upravleniya-zatratami-predpriyatiya>
2. *Шешукова Т.Г., Ерохин В.Н.* Развитие управленческого учета затрат на предприятиях авиастроения // Международный бухгалтерский учет. 2019. Т. 22. Вып. 2. С. 174–186.
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.22.2.174>
3. *Шешукова Т.Г., Петров А.А.* К вопросу о сущности аутсорсинга бухгалтерского учета: понятие, регламент взаимодействия заказчика и исполнителя // Вестник Самарского государственного экономического университета. 2017. № 5(151). С. 52–59.
4. *Посохина А.В., Никифорова К.В.* Развитие системы внутреннего контроля в финансовом аутсорсинге учетных функций // Вестник Пермского университета. Серия: Экономика. 2016. № 1(28). С. 175–184. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/razvitie-sistemy-vnutrennego-kontrolya-v-finansovom-autsorsinge-uchetnyh-funktsiy>
5. *Петрачкова З.З.* Аутсорсинг в сфере туризма: классификация и применение // Сервис в России и за рубежом. 2012. № 6(33). С. 89–100.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/autsorsing-v-sfere-turizma-klassifikatsiya-i-primenenie>
6. *Воробьев К.Ю.* Классификации аутсорсинга с позиций управленческого подхода // Вестник Костромского государственного университета им. Н.А. Некрасова. 2013. Т. 19. № 4. С. 53–56. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/klassifikatsii-autsorsinga-s-pozitsiy-upravlencheskogo-podhoda>
7. *Федорова Е.А., Ермолов А.В.* Анализ современных тенденций в аутсорсинге бухгалтерского учета // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2016. Т. 9. Вып. 27. С. 2–12.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/analiz-sovremennyh-tendentsiy-v-autsorsinge-buhgalterskogo-ucheta-1>
8. *Лактионова О.Е.* Международный финансовый аутсорсинг: современные тенденции // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2015. Т. 8. Вып. 36. С. 49–60. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/mezhdunarodnyy-finansovyy-autsorsing-sovremennye-tendentsii>
9. *Горшенина Ю.В.* К вопросу о разновидностях договора аутсорсинга // Вестник Международного института экономики и права. 2013. № 2(11). С. 56–63.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/k-voprosu-o-raznovidnostyah-dogovora-autsorsinga>
10. *Горшенина Ю.В.* Признаки договора аутсорсинга и его соотношение с договором аутстаффинга // Российский юридический журнал. 2016. № 1(106). С. 159–168.
11. *Быстрова Е.С.* Регулирование аутсорсинг-отношений в сфере оказания бухгалтерских услуг // Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования. 2014. № 1(4). С. 110–113. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/regulirovanie-autsorsing-otnosheniy-v-sfere-okazaniya-buhgalterskih-uslug>
12. *Городилов М.А.* Система нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации // Вестник Пермского университета. Серия: Экономика. 2009. № 1. С. 81–95. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sistema-normativno-pravovogo-regulirovaniya-auditorskoy-deyatelnosti-v-rossiyskoy-federatsii>

13. *Конев К.А.* Система нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации // *Международный бухгалтерский учет*. 2014. Т. 17. Вып. 16. С. 10–22. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sistema-normativno-pravovogo-regulirovaniya-buhgalterskogo-ucheta-v-rossiyskoy-federatsii-3>
14. *Корзоватых Ж.М., Быкова А.В.* Система нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета Российской Федерации // *Вестник Университета (Государственный университет управления)*. 2016. № 9. С. 135–139. URL: <https://vestnik.guu.ru/jour/article/view/374/0>
15. *Панков В.В., Наумова С.А.* Аутсорсинг в бухгалтерском учете // *Аудит и финансовый анализ*. 2009. № 1. С. 37–58. URL: <http://auditfin.com/fin/2009/1/Naumova%20.pdf>
16. *Eric Krell.* Outsourcing the Finance and Accounting Functions. Management Accounting Guideline. Published by The Society of Management Accountants of Canada, The American Institute of Certified Public Accountants and The Chartered Institute of Management Accountants, 2007, 29 p. URL: https://www.cimaglobal.com/Documents/ImportedDocuments/tech_mag_outsourcing_the_finance_and_accounting_functions_oct07.pdf.pdf
17. *Кулакова Ю.В., Лобковская О.З., Руднева Н.М.* Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского финансового и управленческого учета в России // *Известия Тульского государственного университета. Экономические и юридические науки*. 2014. № 2-1. С. 34–39. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/normativno-pravovoe-regulirovanie-buhgalterskogo-finansovogo-i-upravlencheskogo-ucheta-v-rossii>
18. *Дзагоева И.Т., Мирзоева А.Р., Мисаков А.В.* Роль учетной политики в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета и налогообложения в РФ // *Terra Economicus*. 2012. Т. 10. № 4-3. С. 63–66. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/rol-uchetnoy-politiki-v-sisteme-normativnogo-regulirovaniya-buhgalterskogo-ucheta-i-nalogooblozheniya-v-rf>

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

OUTSOURCING OF ACCOUNTING FUNCTIONS: AN ANALYSIS OF THE MODERN MARKET, AND THE LEGAL AND REGULATORY FRAMEWORKTat'yana G. SHESHUKOVA ^{a*}, Aleksei A. PETROV ^b^a Perm State National Research University (PSU), Perm, Russian Federation
sheshukova@psu.ru
<https://orcid.org/0000-0002-8775-8943>^b Perm State National Research University (PSU), Perm, Russian Federation
alexey_nero@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0002-1346-2605>

* Corresponding author

Article history:Received 21 May 2019
Received in revised form
31 May 2019
Accepted 4 June 2019
Available online
15 July 2019**JEL classification:** M40,
M41, M48, R11**Keywords:** outsourcing,
enterprise, outsourcing market,
analysis, outsourcing contract,
accounting**Abstract****Subject** This article deals with the issues of regulation of accounting functions at the level of legislation, analyzes the market of these services, and considers a legal and regulatory regime option for this kind of outsourcing.**Objectives** The article aims to conduct a comprehensive analysis of the market for outsourcing of accounting functions in the Perm Krai to determine the need for regulation of accounting functions outsourcing.**Methods** For the study, we used the methods of interpretation and function analyses, comparison, generalization, and classification. The scientific literature and electronic educational resources of leading outsourcing scholars are the theoretical basis of this study.**Results** The article offers an original version of a legal and regulatory regime for the outsourcing of accounting functions.**Conclusions** Having analyzed the market for outsourcing of accounting functions, we come to the conclusion that there is a need for regulation in this area.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2019

Please cite this article as: Sheshukova T.G., Petrov A.A. Outsourcing of Accounting Functions: An Analysis of the Modern Market, and the Legal and Regulatory Framework. *International Accounting*, 2019, vol. 22, iss. 7, pp. 748–765. <https://doi.org/10.24891/ia.22.7.748>**References**

1. Syso T.N. [Optimization of company cost management]. *Vestnik Omskogo universiteta. Seriya: Ekonomika = Herald of Omsk University. Series: Economics*, 2011, no. 4, pp. 135–143. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/optimizatsiya-upravleniya-zatratami-predpriyatiya> (In Russ.)
2. Sheshukova T.G., Erokhin V.N. [The development of cost management in accounting of aircraft engineering enterprises]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2019, vol. 22, iss. 2, pp. 174–186. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.22.2.174>
3. Sheshukova T.G., Petrov A.A. [The essence of accounting outsourcing: concept, regulations of interactions between the customer and the contractor]. *Vestnik Samarskogo gosudarstvennogo ekonomicheskogo universiteta = Vestnik of Samara State University of Economics*, 2017, no. 5(151), pp. 52–59. (In Russ.)
4. Posokhina A.V., Nikiforova K.V. [Development of the internal control system in finance and accounting outsourcing]. *Vestnik Permskogo universiteta. Seriya: Ekonomika = Perm University Herald. Economy*, 2016, no. 1(28), pp. 175–184. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/razvitie-sistemy-vnutrennego-kontrolya-v-finansovom-outsorsinge-uchetnyh-funktsiy> (In Russ.)

5. Petrachkova Z.Z. [Outsourcing in the field of tourism: classification and application]. *Servis v Rossii i za rubezhom = Service in Russia and Abroad*, 2012, no. 6(33), pp. 89–100. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/outsorsing-v-sfere-turizma-klassifikatsiya-i-primenenie> (In Russ.)
6. Vorob'ev K.Yu. [Systematics of approaches to outsourcing idea in terms of business concept]. *Vestnik Kostromskogo gosudarstvennogo universiteta = Vestnik of Kostroma State University*, 2013, vol. 19, no. 4, pp. 53–56. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/klassifikatsii-outsorsinga-s-pozitsiy-upravlencheskogo-podhoda> (In Russ.)
7. Fedorova E.A., Ermolov A.V. [Contemporary trends in outsourcing of accounting services: an analysis]. *Finansovaya analitika: problemy i resheniya = Financial Analytics: Science and Experience*, 2016, vol. 9, iss. 27, pp. 2–12. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/analiz-sovremennyh-tendentsiy-v-outsorsinge-buhgalterskogo-ucheta-1> (In Russ.)
8. Laktionova O.E. [International financial outsourcing: current trends]. *Finansovaya analitika: problemy i resheniya = Financial Analytics: Science and Experience*, 2015, vol. 8, iss. 36, pp. 49–60. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/mezhdunarodnyy-finansovyy-outsorsing-sovremennye-tendentsii> (In Russ.)
9. Gorshenina Yu.V. [Concerning the types of outsourcing agreement]. *Vestnik Mezhdunarodnogo instituta ekonomiki i prava = Herald of the International Institute of Economics and Law*, 2013, no. 2(11), pp. 56–63. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/k-voprosu-o-raznovidnostyah-dogovora-outsorsinga> (In Russ.)
10. Gorshenina Yu.V. [The features of the outsourcing agreement and its relationship to the outstaffing agreement]. *Rossiiskii yuridicheskii zhurnal = Russian Juridical Journal*, 2016, no. 1(106), pp. 159–168. (In Russ.)
11. Bystrova E.S. [Regulation of outsourcing relations in the provision of accounting services]. *Innovatsionnaya ekonomika: perspektivy razvitiya i sovershenstvovaniya*, 2014, no. 1(4), pp. 110–113. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/regulirovanie-outsorsing-otnosheniy-v-sfere-okazaniya-buhgalterskih-uslug> (In Russ.)
12. Gorodilov M.A. [The system of normative legal regulation of auditing in the Russian Federation]. *Vestnik Permskogo universiteta. Seriya: Ekonomika = Perm University Herald. Economy*, 2009, no. 1, pp. 81–95. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sistema-normativno-pravovogo-regulirovaniya-auditorskoy-deyatelnosti-v-rossiyskoy-federatsii> (In Russ.)
13. Konev K.A. [The RF accounting legal regulation system]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2014, vol. 17, iss. 16, pp. 10–22. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sistema-normativno-pravovogo-regulirovaniya-buhgalterskogo-ucheta-v-rossiyskoy-federatsii-3> (In Russ.)
14. Korzovatykh Zh.M., Bykova A.V. [The system of normative legal regulation of accounting of the Russian Federation]. *Vestnik Universiteta*, 2016, no. 9, pp. 135–139. URL: <https://vestnik.guu.ru/jour/article/view/374/0> (In Russ.)
15. Pankov V.V., Naumova S.A. [Outsourcing in book keeping]. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial Analysis*, 2009, no. 1, pp. 37–58. URL: <http://auditfin.com/fin/2009/1/Naumova%20.pdf> (In Russ.)

16. Eric Krell. Outsourcing the Finance and Accounting Functions. Management Accounting Guideline. Published by The Society of Management Accountants of Canada, The American Institute of Certified Public Accountants and The Chartered Institute of Management Accountants, 2007, 29 p. URL: https://www.cimaglobal.com/Documents/ImportedDocuments/tech_mag_outsourcing_the_finance_and_accounting_functions_oct07.pdf.pdf
17. Kulakova Yu.V., Lobkovskaya O.Z., Rudneva N.M. [Regulatory landscape accounting financial and management accounting in Russia]. *Izvestiya Tul'skogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomicheskie i yuridicheskie nauki = Izvestiya Tula State University. Economic and Legal Sciences*, 2014, no. 2-1, pp. 34–39. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/normativno-pravovoe-regulirovanie-buhgalterskogo-finansovogo-i-upravlencheskogo-ucheta-v-rossii> (In Russ.)
18. Dzagoeva I.T., Mirzoeva A.R., Misakov A.V. [The role of the accounting policies used in the system of regulatory accounting and taxation in Russia]. *Terra Economicus*, 2012, vol. 10, no. 4-3, pp. 63–66. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/rol-uchetnoy-politiki-v-sisteme-normativnogo-regulirovaniya-buhgalterskogo-ucheta-i-nalogooblozheniya-v-rf> (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.