

Международный бухгалтерский учет



Бухгалтерский учет как основа эффективного аутсорсинга

Концептуальное пространство учета в научной традиции

**Информационная база
для стратегических управленческих решений**

**К вопросу о кадрах в процессе
реформирования бухгалтерского учета**

Внутренний контроль в системе управления производством

Этимология термина «управление налогообложением»

2 (296) — 2014
ЯНВАРЬ

**ПОДПИСКА ВО ВСЕХ
ОТДЕЛЕНИЯХ СВЯЗИ:**
– индекс 48997 – каталог
агентства «Роспечать»
– индекс 83847 – каталог
УФПС РФ «Пресса России»
– индекс 34136 – каталог
российской прессы
«Почта России»

Доступ и подписка
на электронную версию журнала
– www.elibrary.ru, www.dilib.ru
Журнал зарегистрирован
в Государственном комитете
Российской Федерации по печати.
Свидетельство о регистрации
№ 017854

Учредитель:

ООО «Издательский дом
«ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

Издатель:

ООО «Информсервис»

Главный редактор:

Л.А. Чалдаева, доктор
экономических наук, профессор
Зам. главного редактора:
С.И. Гализдра, Л.А. Мункуева

Редакционный совет:

Н.Э. Бабичева, кандидат
экономических наук, доцент
Ф.Ф. Бутынец, доктор
экономических наук, профессор
М.А. Вахрушина, доктор
экономических наук, профессор
Д. Галасси, доктор экономических наук,
профессор
В.Г. Гетьман, доктор экономических
наук, профессор
М.М. Гурская, кандидат
экономических наук, доцент
В.С. Карагод, доктор экономических
наук, профессор
М.И. Кутер, доктор экономических наук,
профессор
С.В. Панкова, доктор экономических
наук, профессор
Ж. Ришар, доктор экономических наук,
профессор
В.Я. Соколов, доктор экономических
наук, профессор
И.Р. Сухарев, кандидат
экономических наук
В.А. Терехова, доктор
экономических наук, профессор
Верстка: Н.И. Бранделис
Корректор: А.М. Лейбович

Редакция журнала:

111401, Москва, а/я 10
Телефон: (495) 989-96-10
E-mail: post@fin-izdat.ru
Адрес в Internet:
<http://www.fin-izdat.ru>

© ООО «Издательский дом
«ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

© ООО «Информсервис»

Подписано в печать 19.12.2013.
Формат 60x90 1/8. Цена договорная.
Объем 7,5 п.л. Тираж 3 180 экз.
Отпечатано в ООО «КТК»,
г. Красноармейск Московской обл.
Тел.: (495) 993-16-23.

Журнал рекомендован ВАК Минобрнауки
России для публикации научных работ, от-
ражающих основное научное содержание
кандидатских и докторских диссертаций.

Журнал реферирован в ВИНТИ РАН.

Перепечатка материалов и использо-
вание их в любой форме, в том числе
и в электронных СМИ, возможны только
с письменного разрешения редакции.

Международный бухгалтерский учет

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ
ВЫХОДИТ 4 РАЗА В МЕСЯЦ

2 (296) – 2014 январь

СОДЕРЖАНИЕ

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА

- *Михалёнок Н.О., Елианская Д.А.* Бухгалтерский учет как основа эффективного аутсорсинга на предприятиях железнодорожного транспорта 2
- *Волкова О.Н.* Концептуальное пространство учета в российской и зарубежной научной традиции 16
- *Саранцева Е.Г., Давыдова В.В.* Информационная база поддержки стратегических управленческих решений 27

ПРОБЛЕМЫ. МНЕНИЯ. РЕШЕНИЯ

- *Санникова И.Н., Феденева О.В.* К вопросу о кадрах в процессе реформирования бухгалтерского учета в Российской Федерации 35

АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

- *Концевая С.Р., Карасев В.А., Костенкова Н.К.* Развитие внутреннего контроля в системе управления сельскохозяйственным производством 42

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

- *Евстигнеев Е.Н.* Этимология термина «управление налогообложением»: системный подход 51

На страницах журнала Вы получите квалифицированные консультации
и ответы на все Ваши вопросы, которые следует направлять по адресу редакции.

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей.
Ответственность за достоверность информации в рекламных объявлениях несут
рекламодатели.

Журнал включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ).
Статьи рецензируются.

УДК 005.93

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ КАК ОСНОВА ЭФФЕКТИВНОГО АУТСОРСИНГА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО ТРАНСПОРТА

Н. О. МИХАЛЁНОК,

*доктор экономических наук, профессор,
заведующая кафедрой бухгалтерского учета,
анализа и статистики*

E-mail: byas75@mail.ru

Д. А. ЕЛШАНСКАЯ,

*кандидат экономических наук,
преподаватель кафедры бухгалтерского учета,
анализа и статистики*

E-mail: elshanskaya88@gmail.com

Самарский государственный университет путей сообщения

В период реформирования предприятий какого-либо вида экономической деятельности новые условия хозяйствования требуют расширения информационной базы для управления затратами, в том числе на аутсорсинг. В настоящей работе проанализированы предпосылки совершенствования и развития системы бухгалтерского учета затрат на аутсорсинг. Методом экспертных оценок, построением диаграмм Ишикавы и Парето было выявлено, что первоочередными для решения проблемами эффективного аутсорсинга являются системы счетов и субсчетов в рабочем плане счетов открытого акционерного общества «Российские железные дороги».

Ключевые слова: аутсорсинг, управление, анализ затрат, контроль, эффективность.

Выбор оптимальной модели организации работы железнодорожного транспорта в России осуществляется с учетом его состояния в стране, а также отечественного и зарубежного опыта реформирования естественных монополий.

Для успешной реализации выбранной Правительством РФ организационной модели железнодорожного транспорта принципиальными являются следующие основные разделы Программы структурной реформы на железнодорожном транспорте, утвержденной постановлением Правительства РФ от 18.05.2001 № 384 (далее — Программа структурной реформы на железнодорожном транспорте) [9, с. 3]:

- поэтапное реформирование и минимизация риска необратимых действий;
- разделение функций государственного регулирования и управления хозяйственной деятельностью;
- разделение основных и неосновных видов деятельности;
- переход от монопольного состояния к конкурентному;
- формирование организационной структуры по основным видам деятельности;
- сохранение государственного регулирования и контроля над монопольным сектором (инфраструктурой);
- сохранение интеграции инфраструктуры с частью грузовых перевозок (по крайней мере в течение первых лет реформирования) с поэтапным увеличением доли подвижного состава, принадлежащего независимым компаниям-операторам [11, с. 3].

В разделе Программы структурной реформы на железнодорожном транспорте «Разделение основных и неосновных видов деятельности» определено, что функции и бизнес-процессы, непосредственно не связанные с перевозками пассажиров и грузов, относящиеся к их обслуживанию и сопровождению, должны быть выделены из структуры железнодорожного транспорта с помощью передачи стороннему поставщику услуг в связи с тем, что они могут быть переориентированы на иных потребителей услуг и предоставлять другие условия для специализации. В соответствии с утвержденным Правительством РФ планом мероприятий принимаются окончательные управленческие решения о выделении указанных видов хозяйственной деятельности на основании предварительного комплексного экономического анализа результата, достигаемого в результате аутсорсинга.

В процессе реформирования железнодорожного транспорта происходят отделение перевозочной деятельности от инфраструктурной, а также обособление иных видов деятельности, непосредственно не связанных с перевозками. Для решения поставленной задачи руководство ОАО «Российские железные дороги» (ОАО «РЖД») передает на аутсорсинг непрофильные бизнес-процессы.

Непрофильные и неосновные виды деятельности занимали и занимают весомую долю в эко-

номических и финансовых показателях работы подразделений железнодорожного транспорта [15, с. 276]. Учитывая, что в настоящее время заметная доля работ и услуг, относящихся к прочим видам деятельности, мало доходна или не приносит положительного финансового результата, руководство ОАО «РЖД» поставило задачу их выделения в обособленный вид бизнеса для развития конкуренции и максимизации доходности. Вместе с тем многие виды такой деятельности тесно или неразрывно связаны с основными и оказывают непосредственное влияние на качество транспортных услуг и эффективность работы предприятий железных дорог в целом. То есть качество непрофильных работ и услуг находится в системной связи с качеством перевозок. Кроме того, повышение эффективности дополнительных работ и услуг приводит к росту конкурентоспособности железнодорожных перевозок на рынке логистических услуг, как отмечается в диссертационном исследовании А. Н. Шеяновой (Самара, 2006).

Для решения задачи по выделению отдельных бизнес-процессов из состава структурного подразделения необходимо проводить комплексный финансово-экономический анализ и прогноз финансовых результатов по многокритериальной методике оценки вариантов использования аутсорсинга, основанной не только на принципе «затраты аутсорсера должны быть меньше затрат собственного подразделения», но и на анализе информации, формирующейся в системе бухгалтерского учета затрат на аутсорсинг [16, с. 586; 17, с. 46; 21, с. 967].

В разные периоды, по различным аспектам учета и управления затратами на железнодорожном транспорте были получены ценные научные результаты [19, с. 325]. В общей системе структура затрат предприятий железнодорожного транспорта принципиально отличается от структуры затрат предприятий других видов транспорта. Это объясняется тем, что одной из важнейших калькуляционных статей затрат структурных подразделений железнодорожного транспорта являются затраты на различные виды ремонта железнодорожного полотна (усиленный, капитальный, усиленный средний, средний и т. д.), тогда как ремонт автомобильных дорог, техноло-

гическое и техническое обслуживание водного транспорта, атомных судов осуществляются за счет средств государственного бюджета. Кроме того, затраты на содержание морских портов не включаются в расходы водного транспорта, а затраты на содержание вокзалов, погрузочно-разгрузочных станций, депо являются неотъемлемой высокозатратной статьей, которая имеет весомую долю в общей сумме расходов железнодорожных предприятий, как указывается А. Н. Шеяновой.

Исследование содержания Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», положений по бухгалтерскому учету (ПБУ), Номенклатуры расходов основных видов хозяйственной деятельности железнодорожного транспорта, утвержденной приказом МПС России от 29.09.2003 № 68 (далее — Номенклатура расходов основных видов хозяйственной деятельности), классификатора затрат ОАО «РЖД», Программы структурной реформы на железнодорожном транспорте, утвержденной постановлением Правительства РФ от 18.05.2001 № 384 «О Программе структурной реформы на железнодорожном транспорте», показало, что понятие «затраты» отсутствует в данном виде экономической деятельности, что является существенным методологическим пробелом [10, с. 26; 8, с. 15; 9, с. 5].

На основании изучения соответствующих понятий, сформулированных российскими и зарубежными учеными, можно сделать вывод, что для предприятий железнодорожного транспорта наиболее оптимальным будет следующее определение понятия «затраты». «Затраты — это совокупность потребляемых ресурсов для производства продукции и получения запланированного финансового результата, где продукция — перевозка грузов и пассажиров» [2, с. 135; 18, с. 343; 24, с. 86]. Понятие «затраты» должно определяться для железнодорожного транспорта с учетом того, что он имеет ряд принципиальных отличий [1, с. 116]. Так, особенностями транспорта как сферы материального производства, оказывающими влияние на систему формирования и учета затрат, являются следующие характеристики:

- для производства продукции железнодорожного транспорта отсутствует сырье;
- производимая транспортная продукция не обладает вещественным содержанием;

— процессы производства и реализации продукции происходят одновременно;

— транспортную продукцию нельзя складировать, накапливать или создавать ее запас.

Проанализировав методы определения и оценки эффективности аутсорсинга, которые применяют предприятия железнодорожного транспорта, авторы сделали заключение, что предприятия применяют метод оценки, основанный на принципе «затраты на аутсорсинг должны быть меньше затрат собственного подразделения», используя при этом методику сравнения. Однако отметим, что предприятие-заказчик может основываться на данной методике и анализировать затраты аутсорсера, сравнивая их только с показателями, полученными путем относительных расчетов, так как после передачи функций или бизнес-процессов на аутсорсинг действительными показателями уже не располагает. В связи с этим, как отмечает А. Н. Шеянова, данная методика оценки работы аутсорсера представляется недостаточно корректной. Только с помощью всестороннего отражения затрат в финансовом и управленческом учете, отчетной информации возможно оптимальное оценивание эффективности аутсорсинга [13, с. 268].

Разработанная Всероссийским научно-исследовательским институтом железнодорожного транспорта и используемая в ОАО «РЖД» методика определения экономической эффективности применения аутсорсинга не учитывает многообразия факторов, влияющих на эффективность деятельности предприятий железнодорожного транспорта, дает возможность лишь поверхностного анализа возможностей предприятий ОАО «РЖД» и потенциальных аутсорсеров [14, с. 247; 22, с. 286].

Существующая система учета затрат на железнодорожном транспорте не предусматривает выделения счетов, в полной мере отражающих необходимую информацию для контроля и анализа аутсорсинговых процессов. В связи с этим возникает необходимость усовершенствования системы бухгалтерского учета аутсорсинговых затрат на железнодорожном транспорте.

Кроме того, проведение экспертной оценки показателей, влияющих на систему бухгалтерского учета в рамках аутсорсинга на железнодорожном транспорте (табл. 1), и построение диаграмм Ишикавы и Парето (рис. 1, 2) позволили выявить,

Таблица 1

Результаты экспертной оценки показателей, влияющих на систему бухгалтерского учета

Показатель, влияющий на систему бухгалтерского учета	Оценки экспертов																				Средний балл
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	
<i>Синтетический учет</i>																					
Внешний аудит	6	5	8	7	8	7	8	7	6	7	8	7	7	8	9	8	8	8	8	8	7,4
Внутренний аудит	6	8	7	7	8	8	9	9	7	6	8	8	8	8	8	7	7	9	9	7	7,7
Законодательство	8	7	8	7	8	8	7	8	7	8	8	9	8	8	9	7	7	9	9	7	7,9
Нормативная документация	7	8	6	7	8	9	8	9	8	9	8	9	7	8	9	5	6	7	9	8	7,7
Учетная политика	7	9	8	8	9	9	8	8	8	8	7	9	8	7	8	8	8	8	8	8	8,0
Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)	7	8	9	7	8	8	9	7	9	7	8	8	8	7	9	8	7	8	7	8	7,8
Консалтинг	7	8	6	8	9	7	8	7	8	7	3	9	8	7	8	5	4	4	7	2	6,6
Система счетов	10	9	10	10	8	9	10	9	9	8	10	9	9	9	9	9	9	9	10	9	9,2
<i>Аналитический учет</i>																					
Центры затрат	7	8	9	8	8	9	7	8	7	8	6	7	8	6	7	8	9	10	8	9	8,3
Центры ответственности	7	8	8	8	9	8	8	8	8	7	8	8	9	7	8	8	8	8	9	8	8,0
Система субсчетов	9	10	9	9	10	9	9	10	8	9	10	9	9	9	9	9	9	10	9	7	9,1
Элементы затрат	8	8	7	6	8	7	6	7	8	7	8	7	7	8	9	9	9	8	9	8	7,7
Виды деятельности	8	9	7	7	9	8	6	8	8	8	7	9	6	8	7	8	8	7	9	10	7,9
<i>Автоматизация</i>																					
Программное обеспечение	8	8	8	8	8	8	7	9	8	8	8	8	8	8	8	7	9	8	8	9	8,1
Техническое оснащение	9	9	8	7	8	9	8	8	9	7	7	10	9	8	7	8	6	8	9	7	8,1
Область доступа	8	7	7	9	7	8	8	9	8	8	8	8	8	8	7	9	7	7	8	7	7,8
Эргономика	2	9	8	9	8	7	9	8	9	4	9	8	9	10	9	9	9	9	3	5	7,7
Интерфейс	6	7	7	6	8	7	6	8	7	6	8	7	8	8	8	8	8	6	8	9	7,3
<i>Менеджмент организации</i>																					
Квалификация	9	8	7	7	8	7	9	8	7	6	8	8	9	8	7	8	7	6	8	8	7,6
Корпоративная политика	7	7	9	8	7	8	8	9	8	6	8	8	9	7	8	9	8	9	7	8	7,9
Управленческие системы	9	7	6	6	8	9	9	7	8	7	6	7	9	7	7	8	7	8	6	8	7,6
Опыт	5	9	8	9	8	9	8	9	8	9	7	8	9	7	8	9	7	8	8	9	8,1
Внешняя среда	9	8	7	8	7	9	8	7	8	9	7	8	8	7	8	7	8	7	8	7	7,7

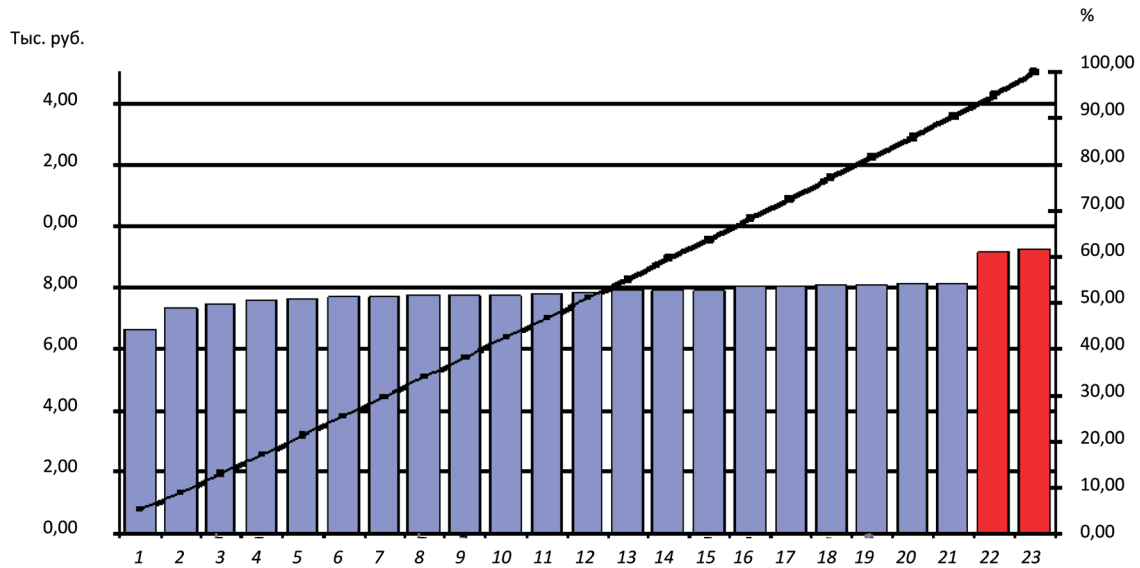


Рис. 1. Анализ учетного сопровождения затрат на аутсорсинг на железнодорожном транспорте с помощью диаграммы Парето:

1 — консалтинг; 2 — интерфейс; 3 — внешний аудит; 4 — управленческие системы; 5 — квалификация; 6 — элементы затрат; 7 — эргономика; 8 — внутренний аудит; 9 — нормативная документация; 10 — внешняя среда; 11 — область доступа; 12 — МСФО; 13 — законодательство; 14 — виды деятельности; 15 — корпоративная культура; 16 — учетная политика; 17 — центры ответственности; 18 — программное обеспечение; 19 — техническое оснащение; 20 — ПБУ; 21 — опыт; 22 — система субсчетов; 23 — система счетов

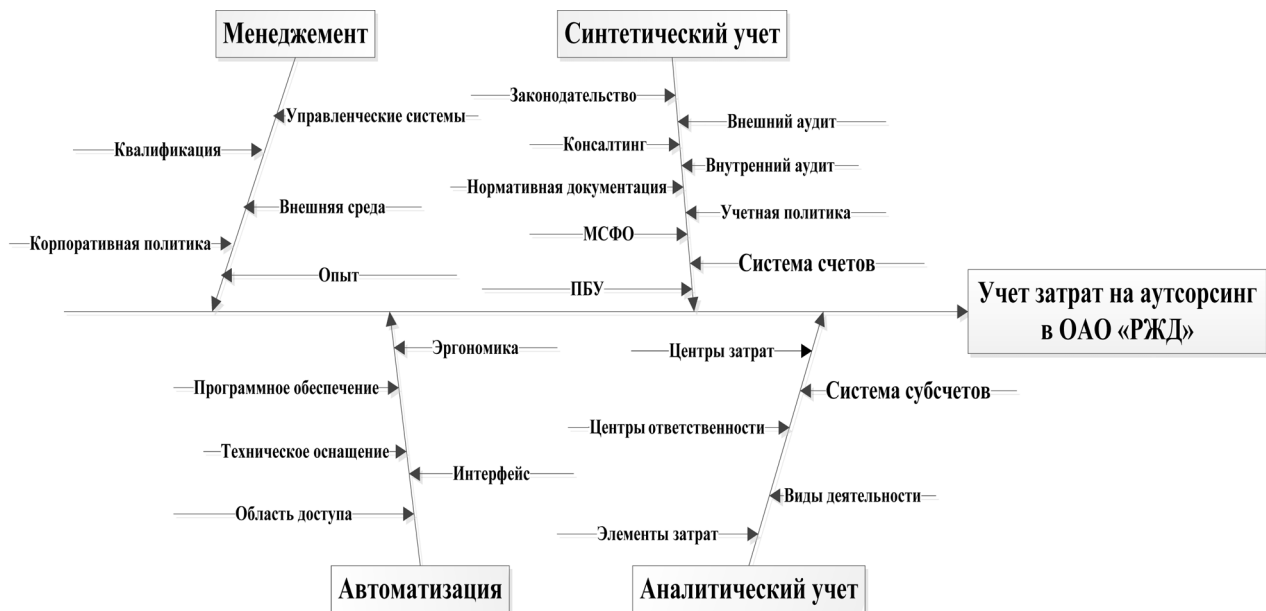


Рис. 2. Диаграмма Ишикавы — показатели, влияющие на учетное сопровождение затрат на аутсорсинг в структурных подразделениях железнодорожного транспорта