

На правах рукописи

**ФИЛИППОВА Наталия Леонидовна**

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА АУТСОРСИНГОВЫХ УСЛУГ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Москва - 2012

Диссертация выполнена на кафедре учета, анализа и аудита экономического факультета Московского государственного университета имени М.В. Ломоносова.

Научный руководитель: кандидат экономических наук,  
доцент  
**Старовойтова Елена Витальевна**

Официальные оппоненты: доктор экономических наук,  
профессор, Российский  
Государственный Торгово-  
Экономический Университет  
**Пласкова Наталья Степановна**

кандидат экономических наук,  
доцент Московский  
государственный лингвистический  
университет  
**Амеленков Андрей Алексеевич**

Ведущая организация: НОУ ВПО «Московский финансово-  
правовой институт»

Защита состоится «    » апреля 2012 г. в \_\_\_ часов на заседании Диссертационного совета Д 501.001.18 при Московском государственном университете имени М.В. Ломоносова по адресу: 119991, г. Москва, ГСП-1, Ленинские горы, МГУ, 3-й корпус гуманитарных факультетов, экономический факультет, аудитория № \_\_\_\_.

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке гуманитарных факультетов МГУ имени М.В. Ломоносова.

Автореферат разослан « \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2012 г.

Ученый секретарь

Диссертационного совета Д 501.001.18

при МГУ им. М.В. Ломоносова

доктор экономических наук, профессор

В.П. Суйц

## **I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ**

**Актуальность темы исследования.** Современное развитие отечественной экономики определяется во многом общемировыми тенденциями, такими как глобализация, усиление конкуренции, институциональные преобразования, распространение информационных технологий и инноваций во всех сферах экономической деятельности. В настоящее время для большинства крупных промышленных предприятий России характерным является: высокая степень автономности организации производственного процесса, громоздкая система управления, неэффективное использование имеющихся ресурсов и недостаточная концентрация на ключевых направлениях деятельности. Эти факты обуславливают необходимость поиска и внедрения новых стратегий управления с целью адаптации предприятия к внешним и внутренним условиям хозяйствования. В качестве альтернативы традиционным методам управления возникают новые бизнес - стратегии, такие как аутсорсинг.

Общемировая тенденция в стремлении компаний к декапитализации бизнеса (предпочтение инвестиций вложениям в материальные активы для большей восприимчивости к рыночным изменениям) повышает значимость аутсорсинга, как способа организации бизнеса.

Аутсорсинг позволяет предприятию оптимизировать масштабы организации до оптимально-управляемого уровня, полнее использовать преимущества специализации, уменьшить штат персонала, вывести за пределы организации непрофильные подразделения, снизить затраты, и как следствие увеличить доходность и профессионализм компании.

На фоне процессов глобализации аутсорсинг выходит за рамки отдельных национальных хозяйств. В новой международной экономике сфера обслуживания получает импульс к дальнейшему расширению и обогащению ассортимента услуг. Таким образом, аутсорсинг является одной из важнейших тенденций современного развития мирового хозяйства во всех сферах экономики, во многом определяющей развитие национальных экономик и структурные сдвиги в национальном и международном разделении труда.

Растущий рынок аутсорсинга<sup>1</sup> в России увеличивает количество предприятий, занимающихся оказанием аутсорсинговых услуг в самых разных отраслях производства, это делает актуальным исследование системы управления и ее эффективности в организации, являющейся поставщиком аутсорсинговых услуг. Актуальность приобретают вопросы организации управленческого учета, целью которого является предоставление оперативной и достоверной информации для принятия управленческих решений аутсорсинговой организации.

В системе управления аутсорсинговым предприятием важное место должно отводиться вопросам калькулирования себестоимости аутсорсинговых услуг. Определение себестоимости аутсорсинговых услуг — одна из основных учетных задач. В основе решения большого круга управленческих задач лежит именно себестоимость. Эффективность работы организации во многом зависит от информации о формировании себестоимости.

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.

В основу проведенного исследования были положены, с одной стороны, теоретические аспекты данного экономического явления, а с другой - практика функционирования аутсорсинговых предприятий.

Выбор темы диссертации «Совершенствование учета аутсорсинговых услуг» обусловлен следующими причинами:

Во-первых, недостаточно глубокой проработкой в современной экономической литературе термина «аутсорсинг», необходимостью установления различий в понятии аутсорсинга, с такими понятиями как «подряд» или «субподряд». В работе проводится анализ теоретической базы понятия «аутсорсинг», приводится классификация видов аутсорсинга, а также автором определяются особенности учета, связанные классификационными признаками видов аутсорсинга.

Во-вторых, в связи с увеличением количества предприятий, занимающихся оказанием аутсорсинговых услуг, возникает потребность в создании такой системы финансового и управленческого учета, которая обеспечит предприятие

---

<sup>1</sup> Новожилов С. Аутсорсинг 2011 – топ 10 тенденций. URL: <http://www.outsourcing.ru>. Дата обращения: 01.06.2011.

объективной информацией необходимой для управления аутсорсинговым предприятием

В-третьих, необходимостью разработки теоретических и практических положений управленческого учета в части калькулирования себестоимости услуги учета затрат аутсорсинговым предприятием.

**Степень разработанности проблемы.** Вопросы исследования понятия аутсорсинга отразили в своих работах целый ряд российских ученых: А.Д. Андреев, Б.А. Аникин, Л.А. Василенко, А.Д. Воронченков, В.И. Данилин, С.О. Календжян, О.В. Каурова, Е.А. Колобова, В.М. Кузнецов, Д.З. Кутуева, Д.М. Михайлов, Е.В. Олейникова, И.Л. Рудая, В.В. Синяев, С.В. Скородумов, Д.В. Черемисин, Ф.Н. Филина, С.В. Юрьев и др.

Данной проблематике также посвящены исследования зарубежных исследователей, таких, как: Ж. Бравар, С.Х. Домбергер, Б. Дуглас, М. Доннелан, С. Клементс, Д.Т. Кое, Р. Морган, С. Уилсон, Д.Б. Хейвуд и др.

Однако большинство из этих работ в основном носит не теоретический, а информационный и прикладной характер. В них накоплен большой материал, дающий возможность теоретического обобщения и систематизации. Сегодня требуются новые научные подходы к исследованию проблем аутсорсинга.

Вопросы организации управленческого учета затрат исследованы в работах ведущих российских экономистов: О.В. Алексеевой, М.А. Вахрушиной, Н.Д. Врублевского, В.Б. Ивашкевича, В.Э. Керимова, Н.П. Кондракова, М.В. Мельник, О.Е. Николаевой, С.А. Рассказова-Николаева, В.В. Палия и В.Ф. Палия, В.В. Семенихина, Я.В. Соколова, В.И. Ткача, А.Д. Шеремета, Т.В. Шишковой и др.

Вопросы управленческого учета затрат также изучаются и анализируются в работах зарубежных ученых, таких как: А. Апчерч, Х. Андерсон, Д. Дойл, К. Друри, Дж. Фостер, Ч. Хорнгрен, Дж. Арнольда, Р. Аткинсона, М.У.Э. Глаутиера, Дж. Иннеса, Р.С. Каплана, М.Р. Кинни, Р. Купера, Э. Майера, Р. Манна, Ф. Митчелла, Р. Мюллердорфа, Б.Э. Нидлза, Р. Паркера, Б. Райена, С.А. Рейнборна, Дж.С. Рича, Т. Скоуна, Э.С. Хендриксена, Д. Хана, Т. Хоупа, А.В. Шеера, Дж.К. Шима, Р.Н. Энтони и др.

Несмотря на достаточно широкую разработанность основных положений финансового и управленческого учета, до настоящего времени проблемы функционирования предприятий – аутсорсеров рассмотрены в научной литературе недостаточно широко.

Таким образом, недостаточная степень научной разработанности проблемы, несомненная практическая значимость для российской экономики обусловили выбор темы диссертационного исследования и определили его цель.

**Цель диссертационного исследования** состоит в разработке научно-методических и практических рекомендаций по организации интегрированной системы финансового и управленческого учета для аутсорсингового предприятия, а также разработке методических подходов к практическому применению методов «директ-костинг» и метода АВС для калькулирования себестоимости аутсорсинговых услуг и отражения их показателей на счетах управленческого учета предприятия - аутсорсера.

**Задачи исследования.** Цель исследования определила постановку и решение следующих задач, определивших логику диссертационного исследования и его структуру:

- дать оценку научным концепциям содержания аутсорсинга, уточнить его определение как вида хозяйственной деятельности в целях определения научно-методических подходов к организации финансового и управленческого учета аутсорсинговых услуг предприятиями - аутсорсерами;

- определить состав и структуру затрат, выделить объекты управленческого учета затрат для аутсорсингового предприятия, обосновать подходы к формированию центров ответственности и мест возникновения затрат для аутсорсингового предприятия;

- разработать основные методические подходы к организации финансового и управленческого учета аутсорсинговых услуг у предприятия аутсорсера, включая организацию аналитического учета затрат;

- на основании исследования специфики применения различных методов калькулирования себестоимости обосновать целесообразность применения и предложить методические подходы к применению основных методов учета и распределения затрат, калькулирования себестоимости аутсорсинговых услуг для предприятий аутсорсеров.

**Объект и предмет исследования.** Объектом исследования являются организационно-методические аспекты финансового и управленческого учета аутсорсинговых услуг у предприятий - аутсорсеров.

Предметом исследования являются экономическое содержание аутсорсинга как специфического вида деятельности, теоретические и организационно-методические проблемы учетно-аналитического обеспечения управления и организации систем функционирования финансового и управленческого учета на аутсорсинговых предприятиях, процесс формирования учетно-аналитической информации о затратах на оказание аутсорсинговых услуг.

**Методологические и теоретические основы исследования.** В качестве методологической базы диссертационной работы использовались общенаучные принципы познания экономических явлений – диалектический, конкретно-исторический, системный и др. подходы, позволившие рассмотреть изучаемые

явления и процессы в развитии, выявить противоречия, соотнести сущностные характеристики и формы их проявления. Использовались и такие приемы, как анализ, синтез, дедукция и индукция, моделирование изучаемых процессов путем описания, сопоставления, сравнения.

Теоретической основой диссертационного исследования послужили фундаментальные концепции, представленные в классических и современных трудах отечественных и зарубежных ученых, материалах научных конференций, симпозиумов и т.п.

Информационной базой работы послужили информационные и аналитические материалы научно-исследовательских учреждений, информационных агентств и служб, экспертные оценки и расчеты научных и практических работ, использованы документы и материалы международных организаций.

Диссертационное исследование выполнено в рамках паспорта специальностей ВАК по специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет» пункты 1.3, 1.7, 1.11.

**Научная новизна исследования** заключается в теоретическом обосновании и практическом решении комплекса задач по модификации современной методологии управленческого учета, а также порядка учета затрат и калькулирования себестоимости на аутсорсинговом предприятии.

В процессе исследования получены следующие наиболее важные научные результаты, выносимые на защиту:

- выделены объективные предпосылки развития аутсорсинга и оффшоринга как специфического вида деятельности, развиты теоретические представления о его сущности и содержании, в частности выделены основные классификационные признаки, оказывающие влияние на организацию учета аутсорсинговых услуг у предприятия аутсорсера в целях определения методических подходов к организации учета аутсорсинговых услуг, уточнено и сформулировано авторское научно-обоснованное определение аутсорсинга;

- предложена методика постановки интегрированной системы финансового и управленческого учета на аутсорсинговых предприятиях, позволяющая сформировать комплексную систему финансового и управленческого учета, а также формировать информацию на счетах финансового учета по элементам затрат и получать информацию для управленческого учета, сгруппированную исходя из необходимости пользователей управленческой информации;

- разработаны практические рекомендации по совершенствованию организации затратных счетов и формированию аналитических группировок затрат в рамках формирования методики постановки интегрированной системы

финансового и управленческого учета аутсорсинговой организации, предложены модели аналитических счетов финансового и управленческого учета аутсорсинговой организации;

- предложена интегрированная модель управления затратами на основании метода директ-костинг и метода АВС, включая схемы перераспределения затрат и организации аналитического учета по списанию затрат на производство аутсорсингового предприятия.

**Теоретическое значение** выполненной диссертационной работы заключается в развитии и углублении методологии исследования, согласовании различных научных подходов и преодолении фрагментации научного знания в данной области. Выводы и материалы диссертации могут послужить основой для дальнейших научных разработок по избранной теме.

**Практическая значимость** диссертационного исследования определяется возможностью применения разработанных положений и рекомендаций, направленных на развитие и совершенствование системы финансового и управленческого учета в аутсорсинговых организациях. Практическое применение полученных результатов предполагает создание на аутсорсинговом предприятии системы управленческого учета затрат с целью удовлетворения информационной потребности руководства предприятия.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Основные положения диссертационного исследования докладывались и обсуждались на всероссийских научно-практических конференциях, были опубликованы в периодических изданиях. Содержащиеся в диссертации практические рекомендации нашли применение в работе следующих предприятий, осуществляющих оказание аутсорсинговых услуг: ООО «СБС Систем», ООО «Химтэко», ЗАО «Липецкпиво», что документально подтверждено актами о внедрении указанных организаций.

Разработанные автором практические рекомендации и методологические положения по организации интегрированной системы финансового и управленческого учета для аутсорсинговой организации, применению различных методов калькулирования себестоимости могут использоваться в деятельности аутсорсинговых организаций для улучшения учетного процесса и принятия обоснованных управленческих решений.

**Публикация результатов исследования.** По материалам диссертации опубликовано 5 работ общим объемом 2,72 п.л.

**Объем и структура диссертации.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы и приложений.

**В первой главе** проведен анализ исторического развития экономической категории «аутсорсинг», дано определение аутсорсинга, представлена



классификация видов аутсорсинга по признакам, определяющим виды аутсорсинга, а также определены особенности организации финансового и управленческого учета в зависимости от классификационных признаков аутсорсинга.

Автором раскрывается понятие «оффшоринг», определяется связь оффшоринга с мировым рынком труда и глобализацией экономики.

**Во второй главе** диссертантом определены основные технологические и экономические особенности функционирования аутсорсингового предприятия, обоснована необходимость внедрения интегрированной системы финансового и управленческого учета для аутсорсинговой организации. Выделены основные бизнес-процессы аутсорсинговой организации, установлено их влияние на организацию финансового и управленческого учета у предприятия аутсорсера.

Представлены основы организации финансового и управленческого учета для аутсорсинговой организации. Определен состав и структура затрат аутсорсингового предприятия, обоснованы подходы к формированию центров ответственности и мест возникновения затрат. Определена аналитическая структура счетов по учету затрат финансового и управленческого учета.

**В третьей главе** диссертационного исследования проведено исследование различных методов калькулирования себестоимости для аутсорсинговых организаций. Рассмотрены и проанализированы различные методы учета затрат и калькулирования себестоимости аутсорсинговых услуг, обоснована возможность применения метода директ-костинг и метода АВС.

Разработаны и предложены методические подходы к практическому применению метода «директ-костинг» и метода АВС для калькулирования себестоимости аутсорсинговых услуг и отражения их показателей на счетах управленческого учета предприятия - аутсорсера.

**В заключении** обобщены основные теоретические выводы и практические рекомендации по применению системы управленческого учета затрат для аутсорсинговой организации.

## **II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ**

**2.1. Выделены объективные предпосылки развития аутсорсинга и оффшоринга как специфического вида деятельности, развиты теоретические представления о его сущности и содержании, в целях определения методических подходов к организации учета аутсорсинговых услуг уточнено и сформулировано научно-обоснованное определение аутсорсинга.**

Проведенный в диссертационной работе теоретический анализ позволил выявить экономическую сущность аутсорсинга, исторические предпосылки его возникновения и развития как специфического вида.

Аутсорсинг называют «феноменом XX века» и величайшим открытием бизнеса последних десятилетий, в то время как сама идея привлечения специализированной организации для решения задач, стоящих перед предприятием не является новой. Эта идея и механизм ее реализации известны с тех пор как сначала в экономической теории, а затем и в научном менеджменте сформировались понятия о разделении труда, специализации и кооперации. Соотношение между объемами собственного производства ресурсов (работ, услуг) и объемами ресурсов, получаемых извне, является, по сути дела, показателем уровня развития и кооперационных связей предприятия. Таким образом, относительно новый термин «аутсорсинг» связан с давно известными понятиями «кооперация», «специализация» и «разделение труда».

В середине XX века процесс разделения труда дошел до уровня управления, что сделало менеджмент востребованной наукой. В рамках современного менеджмента принцип разделения труда координирует «раздельный процесс» в новое целое, обеспечивающее более высокую производительную силу труда и эффективность функционирования предприятия<sup>2</sup>. Инструментом в осуществлении подобной задачи и является аутсорсинг.

Необходимость передачи производственных и сервисных функций специализированным организациям возникает на уровне корпоративного управления. Предпосылкой для этого служит жесткая конкурентная борьба, заставляющая руководство предприятия искать оптимальный выход при ограниченности ресурсов<sup>3</sup>.

Экономическая целесообразность применения аутсорсинга основана на «эффекте масштаба», который показывает соотношение между изменением объемов используемых ресурсов и изменением объема производства, при неизменных ценах на ресурсы эффект масштаба обуславливает динамику затрат в долгосрочном периоде.

Современные предприятия во многом исчерпали возможности получения эффекта масштаба в рамках отдельного предприятия. Основные варианты получения положительного эффекта масштаба это – вертикально интегрированная организация, горизонтально интегрированная организация и диверсифицированная организация. В течение нескольких десятилетий именно такими путями развивались крупные компании. Этот процесс получил название

---

<sup>2</sup> Хаммер М., Чампи Дж. Реинжиниринг корпорации: Манифест революции в бизнесе. Пер. с англ.; под ред. и с предисл. В.С. Каткало. – СПб.: Издательство С.-Петербургского университета, 1997. – С. 80.

<sup>3</sup> Календжян С.О., Аутсорсинг и делегирование полномочий в деятельности компании. – М.: Дело, 2003. – С. 46.

«интернационализация». Он осуществляется на основе заключения различных видов договоров, как внутри-, так и межфирменных. Интернационализация представляет собой процесс сокращения или устранения отрицательных внешних эффектов путем превращения внешних факторов во внутренние.

Таким образом, фактором привлекательности аутсорсинга является, то, что внешний поставщик позволяет обеспечить экономию затрат, за счет более дешевой рабочей силы или эффекта масштаба, более высокое качество за счет специализации.

С момента возникновения и развития рыночных отношений в нашей стране началось активное заимствование организационных и управленческих схем, а также связанных с этим терминов и понятий. Так несколько лет назад термин «аутсорсинг» появился и в российской практике.

В диссертационной работе определена главная отличительная черта аутсорсинга от других видов хозяйственных отношений - **системная передача управленческой функции и перераспределение бизнес - рисков.**

Диссертантом выделены основные предпосылки к возникновению и развитию аутсорсинга:

- усиливающаяся специализация и разделение труда;
- быстрые темпы развития технологий;
- необходимость в рациональном использовании имеющихся ресурсов;
- усиливающаяся конкуренция.

Использование аутсорсинга обеспечивает предприятию его использующему ряд конкурентных преимуществ, таких как:

- Повышение качества производимой продукции, работ, услуг;
- Экономия ресурсов и снижения затрат;
- Рост производительности труда;
- Фокусировка организации на основной деятельности;
- Доступ к новейшим технологиям;
- Большая свобода в распоряжении инвестициями;
- Сокращение рисков зависимости от специалистов, работы оборудования и пр.;
- Избежание капитальных вложений во внеоборотные активы (основные средства) высвобождение ресурсов, для дальнейшего их использования в основном виде деятельности;
- Рост эффективности, за счет концентрации на основном виде деятельности;
- Гибкость а, следовательно, большую готовность к изменениям, происходящим на рынке;

- Перевод постоянных затрат в переменные;
- Эффективный контроль и управление производством;
- Эффективное управление рисками.

Существование самодостаточных предприятий в современной экономике в большинстве случаев экономически не оправдано и ведет к снижению конкурентоспособности. Поэтому перспективой развития для многих организаций является – объединение в систему уже действующих предприятий с помощью отношений, построенных на основе аутсорсинга.

Таким образом, суммируя все теоретические разработки, диссертантом сформулировано следующее определение: **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.**

На основании всего вышесказанного можно сделать вывод, о том, что аутсорсинг является самостоятельным видом хозяйственных отношений, не имеющим аналогов в существующей хозяйственной практике, данное понятие не подменяет уже имеющиеся виды договорных отношений, а представляет собой новый вид партнерского взаимодействия, на основе стратегического выбора организации.

## **2.2. Предложена методика постановки интегрированной системы финансового и управленческого учета на аутсорсинговых предприятиях, позволяющая сформировать комплексную систему финансового и управленческого учета аутсорсингового предприятия.**

По мнению автора, модель учета аутсорсинговой деятельности целесообразно формировать на основе интеграции финансового и управленческого учета в общей системе бухгалтерского учета предприятия аутсорсера.

Необходимость интеграции финансового и управленческого учета определена следующим. Усложнение хозяйственных связей, появление новых рыночных инструментов, методов и средств управления производственно-хозяйственной деятельности вызвали необходимость получения дополнительной информации, необходимой для принятия управленческих решений на предприятии. Появилась необходимость в переориентации основной цели бухгалтерского учета (удовлетворения потребностей в информации внешних пользователей на удовлетворении потребности в информации внутренних пользователей). Таким образом, бухгалтерский учет разделился на финансовый и

управленческий. Необходимость обособления данных управленческого учета в самостоятельную систему во многом связана с усилением требований к сохранению коммерческой тайны деятельности организации, в то время как система формирования финансовой отчетности должна быть прозрачной, доступной для понимания компетентными пользователями.

Проведенное в диссертационной работе сравнение финансового и управленческого учета обращает внимание на общность объектов учета – это производственные ресурсы предприятия и хозяйственная деятельность, что служит основой для интеграции финансового и управленческого учета.

Модель интеграции финансового и управленческого учета основана на реализации двух основных задач бухгалтерского учета:

- 1) формирование информационной системы необходимой для управления производственными ресурсами предприятия;
- 2) обеспечение контроля и сохранности производственных ресурсов на всех фазах кругооборота, оценка их преумножения либо утраты в процессе хозяйственной деятельности.

Первая задача решается бухгалтерским управленческим учетом. Система управленческого учета включает структурирование организации на центры финансовой ответственности различного назначения и различного уровня, бюджетирование доходов и расходов, нормирование и калькулирование себестоимости аутсорсинговой услуги, обратную связь через бухгалтерский управленческий учет и внутрифирменную управленческую отчетность.

При этом вторая задача полностью решается с помощью бухгалтерского финансового учета, который отражает наличие и движение производственных ресурсов во всех фазах кругооборота в отдельной организации, создает информацию для акционеров (участников) и потенциальных инвесторов о финансовом состоянии и финансовых результатах деятельности организации.

На сегодняшний день на российских предприятиях насчитывается несколько обособленных друг от друга систем учета: бухгалтерский, налоговый, финансовый, оперативный, производственный, учет, ориентированный на подготовку отчетности по МСФО. Ведение нескольких видов учета усложняет работу персонала, увеличивает штат управленческого персонала и его загруженность, а также повышает риск получения ошибочных данных, при многократном внесении одной и той же первичной информации.

Таким образом, для аутсорсинговой организации целесообразно построение интегрированной учетной системы, в которой вся первичная информация о хозяйственных операциях отражается единожды так, как необходимо для всех систем учета.

Система организации учета для аутсорсингового предприятия подразумевает следующее. В разделе III «Затраты на производство» Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предусмотрены счета для учета затрат на производство по элементам, предназначенные для обобщения информации о расходах по обычным видам деятельности (кроме расходов на продажу). Для этого в плане счетов оставлены свободными позиции с 30 по 39, из которых пять предназначены для элементов «Материальные затраты», «Затраты на оплату труда», «Отчисления на социальные нужды», «Амортизация», «Прочие затраты», а остальные для учета результатов производственной деятельности, объемов производства и продаж в разрезе подразделений и организации в целом. Связь между финансовым и управленческим учетом и обеспечение тождественности их данных рекомендовано осуществлять с помощью счетов-экранов, т.е. отражающих (зеркальных) счетов.

Планом счетов предлагается формирование информации о расходах по обычным видам деятельности либо на счетах 30-39, либо на счетах 20-29. Во втором случае счета 20-29 используются для группировки расходов по статьям, местам возникновения и другим признакам, а также для калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), т.е. используются в управленческой бухгалтерии; счета 30-39 применяются для учета затрат по элементам расходов.

Интегрированная учетная система в аутсорсинговой организации позволяет формировать информацию на счетах финансового учета по элементам затрат и получать информацию для управленческого учета, сгруппированную исходя из необходимости пользователей управленческой информации. А именно, актуальным для аутсорсинговой организации является формирование затрат по: различным видам деятельности, объектам, заказчикам, местам возникновения затрат, центрам ответственности, договорам и др. Такой подход к формированию затрат обусловлен уникальностью аутсорсинговых проектов, в большинстве случаев, а значит и необходимостью формирования объективного показателя себестоимости, следовательно стоимости реализации аутсорсингового проекта для заказчика.

Специально открываемые отражающие счета позволяют отделить группировку расходов по статьям от группировки расходов по элементам. Состав и методика использования счетов 20-29 при таком варианте учета устанавливается организацией самостоятельно, исходя из особенностей деятельности, структуры, организации управления на основе соответствующих рекомендаций Министерства финансов Российской Федерации. Следует отметить также отсутствие подобных рекомендаций на сегодняшний день.

Интегрированный подход к взаимодействию управленческого и финансового учета, обеспечивает большую динамичность учета, его приспособляемость к изменяющимся производственным условиям и структурам. Одновременно сохраняется единство системы счетов на предприятии.

Таким образом, интегрированная модель управленческого и финансового учета предполагает следующие основные моменты:

- Использование в интегрированной модели финансового и управленческого учета 20-х и 30-х счетов;
- Организация финансового учета затрат с использованием 30-х счетов, учет затрат на которых ведется по элементам;
- Обеспечение взаимосвязи между финансовой и управленческой системами учета на основании отражающих счетов (27 «Распределение общих затрат», зеркально противоположный счет 37 «Распределение общих затрат»).

Интеграция различных систем учета в аутсорсинговой организации позволяет:

- Создание единого структурного подразделения, осуществляющего ведение финансового и управленческого учета;
- Исключить многократный ввод данных о хозяйственных операциях для нужд различных систем учета;
- Обеспечить высокий уровень достоверности управленческой информации, посредством минимизации вероятности ввода ошибочных данных и многократной обработки информации различными учетными системами;
- Обеспечить сопоставимость и соответствие данных различных систем учета, базирующихся на использовании единого информационного пространства;
- Оптимизировать численность персонала, занятого параллельным ведением различных видов учета;
- Оптимизировать документооборот в организации;
- Улучшить качество информационной функции в системе управления предприятием;
- Широкие аналитические возможности управленческого учета позволяют существенно расширить возможности расшифровки данных финансового учета.

### **2.3. Разработаны практические рекомендации по совершенствованию организации затратных счетов и формированию аналитических группировок**

## **затрат в рамках формирования методики постановки интегрированной системы финансового и управленческого учета аутсорсинговой организации.**

Система управленческого учета на предприятии представляет собой информационную систему обо всех сторонах и показателях деятельности предприятия, в первую очередь о затратах производства и финансовых результатах. Она основывается на концепции децентрализации структуры управления, выделении центров ответственности, мест возникновения затрат, носителей затрат (объектов калькулирования) или сегментации бизнеса (предприятия).

Предметом управленческого учета является производственная деятельность организации и ее отдельных структурных подразделений (сегментов), называемых центрами ответственности. Организационно-экономическую структуру аутсорсингового предприятия можно рассматривать как систему взаимодействия различных центров ответственности.

Исходя из логики формирования центров ответственности, центрами ответственности в аутсорсинговой организации являются структурные подразделения организации.

Место возникновения затрат – функциональная сфера или область ответственности, которые связаны с определенным видом затратами. Организация учета затрат по местам возникновения дает возможность осуществлять контроль за формированием затрат, повышать ответственность за их целесообразность их использования и обоснованно распределять косвенные затраты по носителям затрат.

С целью организации учета по местам возникновения объектов затрат выделяются производственные элементы предприятия различной степени детализации, где осуществляется планирование, учет, контроль прямых и косвенных расходов и места возникновения затрат совпадают с центрами ответственности за затраты.

В системе управленческого учета происходит группировка затрат и дальнейшее распределение их по объектам.

В процессе деятельности аутсорсингового предприятия (как и любого другого) возникают затраты, относящиеся непосредственно к оказываемым услугам – основные затраты и косвенные затраты, не связанные напрямую с процессом оказания аутсорсинговых услуг.

Прямые затраты (прямые материальные, трудовые и др.) возникают на участках, на которых предприятие оказывает аутсорсинговые услуги или в рамках заказа (договора).



Затраты, возникающие в процессе функционирования проектного и инженерно-технического отдела, являются общепроизводственными и подлежат распределению по участкам или заказам (договорам).

Затраты, возникающие в связи с функционированием подразделений управления, классифицируются в качестве общехозяйственных.

Объектом калькулирования затрат для аутсорсингового предприятия является отдельный заказ (договор). Для калькулирования себестоимости заказа (договора) затраты необходимо первоначально учитывать по местам возникновения с последующим их распределением на заказ (договор). Следует отметить, что в процессе аутсорсинговой деятельности, зачастую клиент при выборе способа сотрудничества, приобретает не конечную услугу, а услуги, оказываемые на отдельных реализациях технического аутсорсингового проекта (например, проект или реализация проекта без дальнейшего обслуживания), в этом случае необходимо обеспечить возможность формирования себестоимости по фазам (видам) предоставляемых услуг, выполняемых работ.

С целью совершенствования организации управленческого учета затрат аутсорсингового предприятия, диссертантом предложена группировка затрат, основанная на делении затрат на прямые и косвенные, переменные и постоянные; производственные и непроизводственные.

В основе предложенной системы группировки и учета затрат аутсорсинговой организации лежит подразделение затрат, формирующих себестоимость, по их признакам (табл. 1). В табл. 1 представлены суммы затрат аутсорсингового предприятия ООО «Ользен» за 2010 год.

Таблица 1

Состав затрат, формирующих себестоимость на аутсорсинговом предприятии

№	Подразделение затрат	Величина затрат по предприятию, тыс. руб.
<b>Прямые затраты</b>		
01	Прямые постоянные затраты	<b>6842,00</b>
01.01	Заработная плата основного производственного персонала	4982,00
01.02	Амортизация оборудования основного производства	560,00
01.03	Отчисления на социальные нужды	1300,00
01.04	Прочие прямые затраты	00,00
02	Прямые переменные затраты	<b>2599,00</b>
02.01	Заработная плата (премиальная часть) основного производственного персонала	500,00
02.05	Сырье и материалы основного производства	2099,00
02.04	Прочие прямые переменные затраты	0,00
<b>Косвенные затраты</b>		

<b>Производственные затраты</b>		
03	Постоянные общепроизводственные затраты (содержание и эксплуатация оборудования, производственных площадей, амортизационные отчисления, текущий ремонт оборудования, заработная плата обслуживающего персонала, расходы на отопление и электроэнергию, освещение и др.)	325,00
04	Переменные общепроизводственные затраты (транспортные расходы, не возмещаемые покупателем, командировочные расходы основного производственного персонала и др.)	820,00

Продолжение таблицы 1

<b>Непроизводственные затраты</b>		
05	Постоянные общехозяйственные затраты (заработная плата административного и управленческого персонала, амортизация, содержание и ремонт зданий и сооружений, командировочные расходы аппарата управления, представительские расходы, расходы на переподготовку кадров, налоги на имущество, расходы на охрану труда и др.)	2604,00
<b>Коммерческие затраты</b>		
06	Постоянные коммерческие расходы (расходы на продажу, транспортировка и продвижение товара, расходы на рекламу и др.)	80,00

Управленческий учет аутсорсингового предприятия может предоставлять информацию о различных видах себестоимости (полной, переменной, нормативной) для обоснования управленческих решений в области ценообразования, прибыльности продукции и видов деятельности.

От характера формируемой себестоимости зависят классификация и учет затрат, а следовательно вся система учета затрат.

В управленческом учете информация для калькулирования себестоимости на счетах бухгалтерского учета 20-29 группируется путем организации специального аналитического учета. Такой подход к организации системы управленческого учета дает множество необходимых группировок информации о затратах по местам возникновения, центрам ответственности и пр., а также получать информацию о неполной себестоимости по методу директ-костинг, а также информацию о полной себестоимости с распределением косвенных затрат с использованием различных баз (позаказный метод) или с применением элементов метода ABC.

В управленческом учете затраты, сгруппированные в финансовом учете по экономическим элементам, перегруппировываются в разрезе статей затрат, центров ответственности, мест возникновения затрат, а также по видам объектов затрат.

В управленческом учете отсутствует прямая корреспонденция счетов учета затрат и счетов учета израсходованных ресурсов, записи в дебет счетов учета затрат производятся с кредита счета 27 «Отражающий счет управленческого учета».

Модель финансового учета аутсорсинговой организации строится на использовании 30-х счетов, характерным для которых является организация аналитического учета только в разрезе элементов затрат.

Состав затрат по обычным видам деятельности в ПБУ 10/99 «Расходы организации» характеризуется в общих чертах п. 8 ПБУ 10/99 и предусматривает, что учет затрат должен быть организован таким образом, чтобы обеспечить получение информации по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Учет структуры расходов по элементам необходим для получения упорядоченной информации, позволяющей проводить многогранный анализ и оценку затрат на оказание аутсорсинговых услуг.

Группировка по элементам затрат осуществляется следующим образом: на счетах раздела III «Затраты на производство» Плана счетов выделяется группа свободных счетов (счета 30-39), которые используются для отражения операций в системе финансового учета.

Диссертантом предложена схема аналитических позиций в развитие 30-х счетов. Детализация данных о затратах для аутсорсингового предприятия в финансовом учете представлена в табл. 2.

Таблица 2

Схема 30-х счетов финансового учета аутсорсинговой организации

Код счета	Наименование
<b>30</b>	<b>Материальные затраты</b>
30.01	Инженерно-технический отдел
30.02	Проектный отдел
30.03	Администрация
30.04	Бухгалтерия
30.05	Коммерческий отдел
30.XX.01	По местам возникновения (участкам)
30.XX.02	
30.XX.03	
30.XX.XX.01	По центрам затрат (заказам-договорам)
30.XX.XX.02	
30.XX.XX.03	
<b>31</b>	<b>Расходы на оплату труда</b>
31.01	Инженерно-технический отдел
31.02	Проектный отдел
31.03	Администрация

31.04	Бухгалтерия
31.05	Коммерческий отдел
31.XX.01	По местам возникновения (участкам)
31.XX.02	
31.XX.03	
31.XX.XX.01	По центрам затрат (заказам-договорам)
31.XX.XX.02	
31.XX.XX.03	
<b>32</b>	<b>Отчисления на социальные нужды</b>
32.01	Инженерно-технический отдел
32.02	Проектный отдел
32.03	Администрация
32.04	Бухгалтерия

Продолжение таблицы 2

32.05	Коммерческий отдел
32.XX.01	По местам возникновения (участкам)
32.XX.02	
32.XX.03	
32.XX.XX.01	По центрам затрат (заказам-договорам)
32.XX.XX.02	
32.XX.XX.03	
<b>33</b>	<b>Амортизация</b>
33.01	Инженерно-технический отдел
33.02	Проектный отдел
33.03	Администрация
33.04	Бухгалтерия
33.05	Коммерческий отдел
33.XX.01	По местам возникновения (участкам)
33.XX.02	
33.XX.03	
33.XX.XX.01	По центрам затрат (заказам-договорам)
33.XX.XX.02	
33.XX.XX.03	
<b>34</b>	<b>Прочие расходы</b>
34.01	Инженерно-технический отдел
34.02	Проектный отдел
34.03	Администрация
34.04	Бухгалтерия
34.05	Коммерческий отдел
34.XX.01	По местам возникновения (участкам)
34.XX.02	
34.XX.03	
34.XX.XX.01	По центрам затрат (заказам-договорам)
34.XX.XX.02	
34.XX.XX.03	

В табл. 3 представлен пример взаимодействия отражения операций на счетах финансового и управленческого учета.

Таблица 3

Пример отражения операций на счетах финансового и управленческого учета

№ опера	Содержание операции	Корреспондирующие счета
---------	---------------------	-------------------------

ции		Дебет	Кредит
1.	Приобретение материалов для выполнения работ	10	60
2.	Списание материалов на оказание аутсорсинговой услуги	30.01.01.01	10
3.	Отражена передача информации, формируемой в финансовом учете в управленческий учет	37.01.01.01	30.01.01.01
		27.01.01.01	37.01.01.01
4.	Произведено дальнейшее распределение данных на счетах управленческого учета	20.01.01.01	27.01.01.01

Сальдо на счетах 31, 32, 33, 34 целесообразно закрывать только по результатам работы за год. Это позволяет в течение года отражать фактические затраты нарастающим итогом с начала года по сальдо на счетах с детальной расшифровкой фактических затрат по элементам. Общие суммы расходов, отраженные на счетах 27 и 37, должны быть равны между собой.

Взаимосвязь учета затрат по статьям и элементам осуществляется с помощью специально открываемых отражающих счетов экранов.

Для организации взаимосвязи между системой финансового и управленческого учета, счета учета затрат на производство следует дополнить отражающим счетом 27 «Отражение затрат на производство» для зеркальной передачи информации, формируемой в финансовом учете на счете 37 «Отражение расходов по элементам».

Затраты, учтенные по вышеуказанным элементам на счетах 30-34 ежемесячно списывают в дебет счета 37 «Отражение расходов по элементам». Собранные на этом счете суммы распределяются между калькуляционными счетами и относятся в дебет бухгалтерских счетов 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу».

Интегрированная система управленческого и финансового учета обеспечивает большую динамичность учета, приспособляемость его к изменяющимся условиям внутренней и внешней среды, сохраняя при этом единство системы счетов на предприятии.

#### **2.4. Предложена интегрированная модель управления затратами на основании метода директ-костинг и метода АВС и схемы перераспределения затрат и организации аналитического учета по списанию затрат на производство аутсорсингового предприятия.**

Диссертантом предложена методика отражения показателей затрат на счетах управленческого учета по методу директ-костинг на основании предложенной схемы счетов управленческого учета. В табл. 4 представлена корреспонденция счетов по учету затрат и калькулированию себестоимости методом директ-костинг.

Таблица 4

**Корреспонденция счетов по учету затрат и калькулированию себестоимости  
методом директ-костинг (тыс. руб.)**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Учет прямых переменных	20	27
2	Учет прямых постоянных затрат	20	27
3	Учет постоянных общепроизводственных косвенных затрат	25	27
4	Учет переменных общепроизводственных косвенных затрат	25	27
5	Учет постоянных общехозяйственных косвенных затрат	26	27
6	Учет переменных общехозяйственных косвенных затрат	26	27

**Продолжение таблицы 4**

7	Учет постоянных косвенных коммерческих затрат	44	27
8	Списание переменных общепроизводственных косвенных затрат в себестоимость	20	25
9	Списание постоянных общепроизводственных косвенных затрат	90	25
10	Списание переменных и постоянных общехозяйственных косвенных затрат	90	26

Методика формирования синтетических и аналитических счетов управленческого учета предложенная в табл. 6. обеспечивает формирование и отражение информации о себестоимости аутсорсинговых услуг по необходимым аналитическим признакам, что дает возможность формирования усеченной себестоимости.

В диссертации также предложена методика отражения показателей затрат на счетах управленческого учета по методу АВС на основании предложенной схемы счетов управленческого учета. В табл. 5 представлена корреспонденция счетов по учету затрат и калькулированию себестоимости методом АВС.

**Таблица 5**

**Корреспонденция счетов по учету затрат и калькулированию себестоимости  
методом АВС (тыс. руб.)**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма
1	Учет прямых трудовых затрат по Договору 1	20.00.01.00.01	27	2456,00
2	Учет прямых трудовых затрат по Договору 2	20.00.01.00.02	27	2396,00
3	Учет прямых трудовых затрат по Договору 3	20.00.01.00.03	27	2930,00
4	Учет прямых материальных затрат по Договору 1	20.00.05.00.01	27	504,00
5	Учет прямых материальных затрат по Договору 2	20.00.05.00.02	27	560,00
6	Учет прямых материальных затрат по Договору 3	20.00.05.00.03	27	1000,00
Учет общепроизводственных и общехозяйственных затрат				

7	Учет заработной платы управленческого персонала	26.00.01.05	27	1695,00
8	Учет расходов на аренду помещения	26.00.04.05	27	560,00
9	Учет расходов на амортизацию основных средств производственного оборудования	25.00.02.00.05	27	77,00
10	Учет расходов на амортизацию прочих основных средств	26.00.02.05	27	391,00

Продолжение таблицы 5

11	Учет расходов на аттестацию персонала	26.00.04.05	27	325,00
12	Учет командировочных расходов	25.00.09.00.00	27	820,00
13	Учет прочих общехозяйственных расходов	26.00.04.00.00	27	521,00
Распределение косвенных затрат				
14	Распределение косвенных затрат по статье «командировочные расходы» по Договору 1	20.01.04.00.01	25.00.09.00.00	230,00
15	Распределение косвенных затрат по статье «командировочные расходы» по Договору 2	20.01.04.00.02	25.00.09.00.00	262,00
16	Распределение косвенных затрат по статье «командировочные расходы» по Договору 3	20.01.04.00.03	25.00.09.00.00	328,00
Распределение косвенных затрат по функциям «Проектирование» и «Тех. поддержка»				
17	Распределение косвенных затрат по функциям «Проектирование» и «Тех. поддержка» по Договору 1	20.00.01.00.01	26.00.01.05 26.00.04.05 26.00.04.00.00 25.00.02.00.05	193,00
18	Распределение косвенных затрат по функциям «Проектирование» и «Тех. поддержка» по Договору 2	20.00.01.00.02	26.00.01.05 26.00.04.05 26.00.04.00.00 25.00.02.00.05	184,00
19	Распределение косвенных затрат по функциям «Проектирование» и «Тех. поддержка» по Договору 3	20.00.01.00.03	26.00.01.05 26.00.04.05 26.00.04.00.00 25.00.02.00.05	75,00
Распределение косвенных затрат по функциям «Управление» и «Сбыт»				
20	Распределение косвенных затрат по функциям «Управление» и	20.00.01.00.01	26.00.01.05 26.00.04.05 26.00.04.00.00	1089,00

	«Сбыт» по Договору 1		25.00.02.00.05	
21	Распределение косвенных затрат по функциям «Управление» и «Сбыт» по Договору 2	20.00.01.00.02	26.00.01.05 26.00.04.05 26.00.04.00.00 25.00.02.00.05	961,00
22	Распределение косвенных затрат по функциям «Управление» и «Сбыт» по Договору 3	20.00.01.00.03	26.00.01.05 26.00.04.05 26.00.04.00.00 25.00.02.00.05	1067,00
<b>Формирование полной себестоимости по договорам</b>				
Конечная себестоимость сформированная на счете 20 по договору 1		2456,00+504,00+230,00+193,00+1089,00=4472,00		

Продолжение таблицы 5

Конечная себестоимость сформированная на счете 20 по договору 1		2396,00+595,00+262,00+184,00+961,00=4379,00		
Конечная себестоимость сформированная на счете 20 по договору 1		2930,00+1000,00+328,00+75,00+1067,00=4400,00		

Таким образом, можно отметить, что методика формирования синтетических и аналитических счетов управленческого учета представленная в табл. 5. обеспечивает формирование и отражение информации о себестоимости аутсорсинговых услуг по необходимым аналитическим признакам, что дает возможность формирования себестоимости в разрезе: функций, центров ответственности, участков, мест возникновения затрат, договоров. Она также позволяет формировать себестоимость методом ABC, расчеты по распределению косвенных затрат при этом осуществляются внесистемно.

Проведенные исследования позволили предложить экономически обоснованную интегрированную модель финансового и управленческого учета деятельности аутсорсингового предприятия по оказанию аутсорсинговых услуг, позволяющую осуществлять калькулирование их себестоимости различными методами калькулирования, с рекомендованным преимущественным применением метода ABC.

Практическое применение в деятельности аутсорсинговых предприятий сформированных по результатам диссертационного исследования предложений позволит повысить уровень учетно-аналитического обеспечения процесса управления их деятельностью.

### **Основные положения диссертации опубликованы в следующих работах:**

*Работы, опубликованные автором в ведущих рецензируемых журналах, рекомендованных ВАК России:*

1. Филиппова Н.Л. Оффшоринг в условиях глобализации рынка труда. // Проблемы современной экономики, № 4. – 2008. – 0,51 п.л.
2. Филиппова Н.Л. Учет и налогообложение оффшоринговых операций. // Бухгалтерский учет, № 21. – 2009. – 0,39 п.л.



3. Филиппова Н.Л. Налоговый учет обслуживающих производств. // Бухгалтерский учет, № 12. – 2009. – 0,35 п.л.
4. Филиппова Н.Л. Позаказный метод калькулирования себестоимости. // Управленческий учет, № 8. – 2010. – 0,7 п.л.
5. Филиппова Н.Л. Метод ABC как аналитический инструмент управления затратами и распределение издержек на предприятии, занимающемся оказанием аутсорсинговых услуг. // Аудит и финансовый анализ, № 3. – 2011. – 0,77 п.л.