

УДК 332.81.2.38

Панахов Андрей Узеирович

Магистрант

Гуманитарно-педагогическая академия (филиал) ФГАОУ ВО
«Крымский федеральный университет им. В.И. Вернадского» в г. Ялте

Andrey.panakhov@gmail.com

ПРОБЛЕМЫ ОЦЕНКИ И УПРАВЛЕНИЯ РАСХОДАМИ ПРЕДПРИЯТИЙ СФЕРЫ УСЛУГ В КРЫМСКОМ РЕГИОНЕ

В статье рассматриваются проблемы крымских предприятий сферы услуг в связи с изменением экономической среды в 2014-2015 годах. Описывается специфика применения методологических основ организации управления расходами предприятия в условиях трансформаций институциональной среды. Кроме того, анализируются применяемые методы управления затратами на современных предприятиях Крымского региона.

Ключевые слова: расходы организации, управленческий учет, эффективность, контроллинг, сфера услуг, Крымский регион.

Andrey Panakhov

Master student

V.I. Vernadsky Crimean Federal University

Andrey.panakhov@gmail.com

PROBLEMS OF ASSESSMENT AND MANAGEMENT COSTS OF THE SERVICE ENTERPRISES IN THE CRIMEAN REGION

The article deals with the problems faced by the Crimean enterprises of services due to changes in the economic environment in 2014-2015. Describes the specifics of the application of methodological bases of the organization of cost management of the enterprise in the conditions of transformation of the institutional environment. In addition, analyzed, applied methods of cost management in modern enterprises of the Crimean region.

Keywords: costs, management accounting, efficiency, controlling, services, Crimean region.

В целях регулирования хозяйственной деятельности на микроэкономическом уровне, как известно, выполняется ряд организационных мероприятий:

- вырабатывается генеральная политика поведения предприятия на рынке, определяются основные цели, преследуемые менеджерами;

- формируется система сбора, регистрации и систематизации информации, интересующей управленцев (как правило, такая система функционирует в рамках механизма управленческого учета на предприятии);

- разрабатывается механизм распределения ответственности и функциональных обязанностей по структурным подразделениям предприятия;

- утверждаются важнейшие задачи, являющиеся ориентирами долгосрочной, среднесрочной и текущей деятельности отдельных служб;

- организуется обработка поступающей информации, на основании чего принимаются новые управленческие решения и вносятся изменения в уже сложившиеся параметры деятельности предприятия.

Одним из важнейших факторов, определяющим принципы формирования системы управленческого учета является периодичность учета расходов организации.

При этом следует учитывать, что расходы, с позиций управленческого анализа — это, в первую очередь, уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов, и возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации, если только оно не является следствием намеренного решения собственников капитала (бухгалтерские расходы), однако, в рамках управленческого видения возможно добавление и других показателей.

В целях бухгалтерского учета для большинства предприятий, в частности, не признается [2] расходами оплата, осуществленная:

- в связи с приобретением и созданием внеоборотных активов (основных средств, нематериальных активов и пр.);

- в связи с финансовыми вложениями (вклады в уставные капиталы, приобретение ценных бумаг других организаций и пр.);

- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента и пр.;
- в виде аванса, задатка оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей (работ, услуг);
- в погашение кредитов и займов, полученных организацией.

В научных публикациях зачастую рекомендуется называть не признаваемое расходами выбытие активов другими терминами в рамках обобщенной категории «затраты», тогда как к расходам относить исключительно те, что предусматриваются стандартами бухгалтерского учета. Среди последних важнейшими являются расходы ресурсов, использование которых обусловлено технологическим процессом и позволяет соотнести их с формированием добавленной стоимости («очистив» таким образом, аналитические данные от показателей взаимоотношений с контрагентами) или поддержанием функционирования предприятия на рынке.

Однако, в мировой практике зачастую производственный (учет фактических затрат ресурсов на производство, выраженных как количественно, так и в финансовом исчислении) учет уступает место учету затрат по нормативному методу (на западе аналогичная система называется «стандарт-костинг»).

Это связано с тем, что планирование затрат по данному методу осуществляется на основании прогнозов на будущее, а не опирается на использование прошлых данных. А это, в свою очередь, играет важную роль в обеспечении оценки прогнозов и эффективности контроля расходов «по отклонениям». При проведении анализа отклонений сравниваются фактические (как правило, выявляемые в результате периодической инвентаризации) и нормативные данные. Такой анализ может проводиться для подразделения, отделения, отдельного продукта или любого другого выбранного центра ответственности. В результате оценивается эффективность функционирования центра на основании выявления причин отклонения фактических значений от плановых и оценки допустимости того или иного уровня отклонений.

На методологическом уровне, организация планирования и контроля на предприятии представляется возможной при помощи формирования основного инструментария в соответствии со спецификой управления работой отдельных подразделений и особенностей деятельности и позиционирования предприятия на рынке.

В связи с этим, имеет смысл формировать на предприятии целостные информационно-аналитические системы, обеспечивающие процесс принятия решений в соответствии с укрупненными комплексными задачами, поставленными руководством.

С целью обеспечения выпуска конкурентноспособной продукции, завоевания новых рынков сбыта, оптимизации затрат, получения максимальной прибыли и т.д. предприятия начинают внедрение отдельных подсистем управления, функционирование которых нацелено на получение и обработку информации определенной емкости, которая позволяет менеджерам принимать обоснованные решения. Такой процесс может включать несколько этапов и реализовываться силами самих управленцев, их подчиненных, а также с привлечением собственников, независимых экспертов, консалтинговых фирм и других лиц.

Первый этап построения информационно-аналитических подсистем управления заключается в изучении целей и приоритетных направлений развития субъекта с тем, чтобы задачи подсистемы управления органично подчинить задачам предприятия. При этом необходимо учесть возможность и степень влияния внутренних и внешних факторов, динамичность условий внешней среды, оценить угрозы и перспективы, которые стоят перед исполнением тех или иных задач [6].

Второй этап включает в себя разработку системы координации и контроля за процессом исполнения задач информационно-аналитических подсистем. Одной из вспомогательных целей такой подсистемы может являться формирование системы подконтрольных показателей, способных наилучшим образом реагировать на любые изменения в деятельности организации, отражать

эффективность работы ее структурных подразделений (или центров ответственности).

При формировании контрольных показателей принято учитывать, что более существенный контроль и влияние на определенные показатели могут оказать менеджеры центров ответственности. В связи с этим, весьма целесообразно разложение конечного показателя на составляющие его элементы, которые будут подконтрольными по отношению к руководителям (менеджерам) низших уровней. Таким образом, в систему подконтрольных показателей будут включены все компоненты конечного показателя, даже незначительные изменения которых будут понятны руководству, а значит — в большей мере управляемы.

Третий этап определяет объем работ, связанных с выявлением отклонений подконтрольных показателей фактических от плановых. Цель данного этапа — формирование внутренней системы учета и отчетности по центрам ответственности, определяющей места возникновения отклонений и причины их появления.

Четвертый этап характеризуется особенностями функционирования системы внутреннего документооборота в организации, которые предполагают организацию движения отчетов структурных подразделений (центров ответственности) в общий центр.

Основная цель такой организации — определение степени воздействия возникших отклонений на запланированную величину важнейших итоговых показателей, связанных с целями деятельности предприятия. На основании имеющейся информационной базы возможно и необходимо осуществление как последующего, так предварительного и текущего контроля за возникновением отклонений. Это позволяет выработать и представить руководству информацию о возможных положительных и отрицательных тенденциях развития производственно-хозяйственной деятельности предприятия. Подобная информация, с одной стороны, служит основой для оперативного воздействия на сложившуюся ситуацию, с другой — является основой для дальнейшего

планирования и прогнозирования. В этой связи становится возможным применение различных методов моделирования затрат и оптимизации прибыли, позволяющих определить максимальную прибыль путем расчета возможных изменений затрат и объемов производства. В результате рассматриваются те альтернативные варианты управленческих решений, которые представляют наибольший интерес с точки зрения достижения важнейших целей предприятия.

При разработке информационно-аналитических систем учитываются специфические закономерности организационно-экономического развития субъектов хозяйствования [с учетом 3, 5, 7], которые во многом обуславливают эффективное планирование, прогнозирование и контроль финансовых показателей.

Во-первых, для каждого производимого продукта существует точка безубыточности, после которой любая экономическая система начинает функционировать в зоне прибыли [6], в связи с тем, что только условно-переменные затраты увеличиваются пропорционально росту объемов продаж того или иного продукта, тогда как условно-постоянные издержки или стабильны, или, в динамике, изменяются в меньшей степени.

Во-вторых, по мере роста объемов продаж и соответствующего насыщения рынка конкретными товарами или услугами, цены, как правило, стабилизируются, с возможностью дальнейшего снижения. Этим определяется тот факт, что в видимой перспективе, при перепроизводстве продуктов, наблюдается кризисная точка, которую можно и нужно предвидеть на основе соответствующих аналитических процедур.

Важнейшей задачей в этих условиях состоит в разработке решений, позволяющих своевременно поддерживать развитие экономических систем на основе минимизации удельных и структуризации абсолютных издержек в рамках постоянного контроля расходов. Для этого, в рамках нормативного планирования, производится анализ взаимосвязей, который позволяет определить зависимость себестоимости и выручки, по конкретным услугам, от объемов продаж, с определением по различным видам продукции зон

безубыточности и кризисности; по итогам каждого устанавливаемого отчетного периода в ходе реализации стратегии, часть получаемой прибыли может реинвестироваться в производство пользующихся потребительским спросом иных видов товаров и услуг, с их выводом из убыточных зон и дальнейшим переводом в зоны прибыли [4].

На практике, важной проблемой, вставшей перед крымскими предприятиями в 2014 году, стала фактическая невозможность эффективной оценки отклонения значений множества показателей от плановых. Справедливо ожидаемые изменения заранее оказываются столь существенными, что целесообразность использования плановых величин значительно падает.

Это объясняется ощутимыми изменениями одновременно целого ряда рыночных характеристик.

Во-первых, реструктуризация спроса на продукцию сферы услуг. Разумеется, любые значимые макроэкономические события обуславливают снижение целесообразности использования трендовых методов прогнозирования показателей доходов (как количественных, так и финансовых) для целого ряда отраслей нематериального производства региона, поскольку данные прошлых лет по понятным внешним причинам не могут быть в полной мере эффективно экстраполированы на будущее. Тогда как в относительно стабильной рыночной среде методы планирования «по прошлым данным» (в том числе, статистические) могут являться достаточно результативными и обеспечивать научно обоснованную разработку прогнозов хозяйственной деятельности.

Во-вторых, существенное изменение покупательной способности национальной валюты продиктовало изменение цен на все виды сырья, материалов и услуг, приобретаемых предприятием. Кроме того, повышение цен было охарактеризовано существенной диспропорциональностью, что привело к реструктуризации расходов организаций в их финансовом выражении. Цены на многие товары и по сей день остаются достаточно нестабильными, поэтому

прогнозирование как структуры, так и абсолютных значений расходов затруднено.

В-третьих, искажение рынка труда. Изменения в этой сфере оказываются настолько существенными, что обоснованно спрогнозировать, сколько будет стоить труд специалиста в той или иной сфере, зачастую невозможно. Как и в случае с приобретаемым сырьем и услугами контрагентов, это объясняется тем, что прогноз стоимости ресурса эффективен в том случае, когда он обосновывает справедливую стоимость. Однако, справедливая стоимость труда в трансформационный период формируется с трудом — тем более, с учетом таких осложняющих факторов, как «приступ вынужденной неквалифицированности» львиной доли работников, оказавшихся в новой правовой, финансовой и институциональной среде и спровоцированная этим внутренняя трудовая миграция из других регионов с различными трудовыми доходами. Такая ситуация затрудняет выравнивание денежных доходов специалистов со смежными обязанностями, а значит — и возможность их прогнозирования.

В-четвертых, возникшая необходимость смены обеспечения автоматизации учета. В нынешних условиях процессы подбора, внедрения и настройки программного обеспечения зачастую затягиваются на долгие месяцы, что существенно нарушает рабочий режим учетных служб. Кроме того, организационные механизмы передачи информации на предприятии в ряде случаев приходится перестраивать с учетом технологических возможностей обмена данными.

Вообще, на предприятиях сферы услуг для ведения управленческого анализа необходимо использовать информацию управленческого учета (это объясняется, как минимум, отсутствием счетов готовой продукции, а значит — и невозможностью сопоставления количественных показателей реализации с затратами исключительно на основании данных бухгалтерского учета), а это означает и необходимость формирования системы регистрации необходимой информации. Некоторые предприниматели стараются дополнять информацию бухгалтерского учета отдельными показателями управленческого учета — объем

оказанных услуг (чаще всего по дням или ежемесячно), результаты аттестации персонала, отзывы покупателей и потребителей продукции, данные состояния внешней среды и др. Другие предпочитают использовать специальные средства автоматизации управленческого учета, что, к сожалению, зачастую обходится слишком дорого, требует дополнительных трудозатрат для исправления технических ошибок и не всегда обеспечивает полноту управленческой информации.

Однако какой бы способ ведения учета не был принят, для интерпретации его результатов необходимо адаптировать методологию учета и анализа расходов к особенностям сложившейся на рынке ситуации.

Специфика деятельности предприятий сферы нематериального производства в Крыму такова, что продукт зачастую едва ли не «делается из воздуха» и в целом резервы для снижения физических объемов затрат ресурсов, как правило, существенно ниже резервов снижения финансовых показателей расходов. В таких условиях основой для снижения расходов может выступить поиск поставщиков, предлагающих или способных предложить качественную продукцию по более выгодным ценам.

При учете и анализе расходов на уровне предприятия необходимо выделять неконтролируемую часть и ту часть, контроль которой не представляется рентабельным (то есть, трудозатраты на обеспечение, принятие и реализацию соответствующих управленческих решений оцениваются менеджерами выше, чем сэкономленные средства).

Высокий уровень общехозяйственных расходов продиктован в ряде случаев неоправданно высокими ценами естественных (и не очень) монополистов рынков отдельных продуктов и услуг. Это касается, например, программного обеспечения, коммунальных услуг.

Завышена и стоимость аренды недвижимого имущества.

В ряде случаев, оценить справедливую стоимость услуги контрагента невозможно из-за отсутствия рыночной информации о ценах, предлагаемых его конкурентами. В частности, это может касаться некоторых видов

консалтинговых услуг, специальной оценки, измерений и других работ, требующих привлечения специалистов высокой квалификации.

Такие проблемы носят системный характер и будут приводить к дальнейшему повышению уровня цен на услуги, производимые крымскими предприятиями.

Поэтому, с точки зрения государственного управления, приоритетным вопросом представляется контроль цен, который невозможен без одновременного вспомогательного информационного развития рынка товаров и услуг.

Выделение же неконтролируемых расходов на уровне предприятий зачастую производится с допущением методологических ошибок организаторами учета.

Стандарты бухгалтерского учета разделяют расходы на «расходы по обычным видам деятельности» и «прочие расходы».

Расходы по обычным видам деятельности формируют [2]:

1. расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;

2. расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров (расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.)

При этом обособленно выделяются:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизацию;

– прочие затраты, непосредственно возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов в целях производства и реализации.

Одновременно расходы подразделяются на:

- себестоимость реализованной продукции;
- коммерческие расходы;
- управленческие расходы;
- прочие расходы.

Еще один подход к группировке расходов содержится в НК РФ: оно заключается в том, что все расходы должны быть разделены [1] на прямые и косвенные.

Однако, ни один из описанных регламентов сам по себе не обеспечивает детальной классификации расходов с точки зрения особенностей их поведения в рыночных условиях.

На практике, как правило, предприниматели в рамках укрупненных групп смешивают расходы, имеющие различную экономическую природу, а значит — и требующие различных подходов к их оценке и управлению.

В целом, ввиду описанных ранее экономических проблем, использование финансовых показателей расходов зачастую оказывается менее эффективным, чем анализ управленческих данных о реально происходящих хозяйственных процессах на предприятии.

Финансовые показатели испытывают существенные колебания (исходя из благих ожиданий, следует рассчитывать на их временный характер), поэтому могут неадекватно и неоднородно отражать информацию о реальной эффективности производственной и реализационной деятельности предприятия в определенных периодах.

Кроме того, с учетом изменения покупательной способности денежной единицы для целей управления имеет смысл дисконтирование значений финансовых показателей, однако оценка значения ставок дисконтирования по понятным причинам затруднена.

Реальная же эффективность использования общественного труда в настоящее время может быть измерена на уровне предприятия с использованием технологических показателей прямого расхода материальных ресурсов в расчете на единицу производства (в физических единицах измерения); показателей нормы часов труда производственного персонала; периодов работы, не приносящей доход; приблизительных оценок трудозатрат на отдельные непроизводственные операции; эффективности горизонтальной и вертикальной передачи как производственной, так и управленческой информации; оценки квалификационных способностей работников касательно отдельных вопросов и прочих нефинансовых характеристик.

Отдельного внимания заслуживает эффект деятельности служб и работников, заключающийся в оптимизации расчетов с контрагентами — соответствующие положительные изменения показателей при ведении учета по методу начисления не оказывают никакого влияния на значения доходов и прибыли, однако представляют безусловный интерес как собственников, так и сотрудников предприятия. При невозможности контролировать многие статьи расходов ни с точки зрения производственно-технологического процесса (без снижения качества производимой продукции или ухудшения условий производства и реализации услуг), ни с точки зрения управления ценовым фактором как раз управление показателями расчетов может становиться значимым объектом внимания менеджеров, а потенциально — и объектом приложения значительных затрат труда персонала.

Управленческий анализ поведения расходов возможно проводить с использованием стохастических оценок. Это означает, что по каждой статье расходов могут быть установлены постоянная и переменная доли, на основании чего могут разрабатываться различные решения, касающиеся управления снижением абсолютными значениями таких расходов.

Для достоверности исходной информации необходимо организовать учет строгого соответствия расходов доходам, с привязкой не только к месту, но и ко времени их возникновения. Это требует дополнительных затрат труда, однако

результаты могут иметь значение. Так, они позволят установить гибкость определенных расходов в зависимости от самого факта осуществления производственной деятельности в данном периоде (день, неделя, месяц, сезон) — то есть, при определенной экономической нестабильности статистические методы могут быть применены, как минимум, для проверки отдельных управленческих предположений.

Также не следует ограничивать возможности сдвига границ отчетного периода в целях анализа управленческих данных. Периоды, установленные для формирования форм налоговой и статистической отчетности, не всегда отражают суть реальных хозяйственных процессах, поэтому в ряде случаев могут требовать корректировки, которая позволит в значительно более наглядной форме представить показатели рыночной деятельности предприятия.

При правильном определении границ учетного распределения расходов по центрам ответственности и во времени становится доступным нахождение закономерностей, которым подчиняется их динамика в специфических рыночных условиях.

Особое значение целесообразно отводить самостоятельной оценке работниками структурных подразделений важнейших источников неэффективных расходов, после чего анализировать возможности их минимизации — как с точки зрения организационного процесса, так и с точки зрения финансового менеджмента.

Вместо прямого использования данных о начисленной выручке следует расширять работу с потребителями, уделять большее внимание их оценке эффективности труда различных служб предприятия. Кроме того, необходимо учитывать изменения в характере рыночного спроса на услуги в целом, в таких потребностях клиентов, которые могут увеличивать расходы предприятия, на первый взгляд кажущиеся косвенными и не связанными с процессами производства и реализации (например, состояние офисов, соответствие предприятия требованиям санитарно-эпидемиологического контроля, физической безопасности, развитое правовое самосознание менеджмента и др.).

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации // Справочная правовая система Гарант (интернет-версия) [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://base.garant.ru/10900200/> (дата обращения 26.08.2015).

2. Приказ Минфина России "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99" от 06.05.1999 N 33н [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/buhuchet-rashody-organizacii-pbu-10-99/> (дата обращения 26.08.2015).

3. Абалкин Л. И. Назревшие перемены / Л. И. Абалкин // Вопросы экономики. — М.: НП «Редакция журнала "Вопросы экономики"», 1998. — № 6. — С. 6-16.

4. Абрютин М. С. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия / М. С. Абрютин, А. В. Грачев — М.: ДИС, 2004. — 283 с.

5. Акулов В. Б., Рудаков М. Н. Теория организации / В. Б. Акулов, М. Н. Рудаков. — Петрозаводск: ПетрГУ, 2008. — 193 с.

6. Алборов Р. А., Стратегический учет труда и его производительности в сельском хозяйстве/ Р. А. Алборов, С. М. Концевая, В. И. Хоружий // Бухучет в сельском хозяйстве. — 2008. — №7.

7. Андреев В. А. Интенсификация производства: институциональный аспект / В. А. Андреев // Вестник ижевского государственного университета. — Ижевск: ИГУ, 2005. — С. 28-36.

References

1. Nalogovyy kodeks Rossijskoj Federacii // Spravochnaja pravovaja sistema Garant (internet-versija) [Jelektronnyj resurs]. — Rezhim dostupa: <http://base.garant.ru/10900200/> (*in Russian*)

2. Prikaz Minfina Rossii "Ob utverzhdanii Polozhenija po buhgalterskomu uchetu "Rashody organizacii" PBU 10/99" ot 06.05.1999 N 33n [Jelektronnyj resurs].

— Rezhim dostupa: <http://www.consultant.ru/popular/buhuchet-rashody-organizacii-pbu-10-99/> (*in Russian*)

3. Abalkin L. I. Nazrevshie peremeny / L. I. Abalkin // Voprosy jekonomiki. — M.: NP «Redakcija zhurnala "Voprosy jekonomiki"», 1998. — № 6. — S. 6-16. (*in Russian*)

4. Abrjutina M. S. Analiz finansovo-jekonomicheskoy dejatel'nosti predpriyatija / M. S. Abrjutina, A. V. Grachev — M.: DIS, 2004. — 283 s. (*in Russian*)

5. Akulov V. B., Rudakov M. N. Teorija organizacii / V. B. Akulov, M. N. Rudakov. — Petrozavodsk: PetrGU, 2008. — 193 s. (*in Russian*)

6. Alborov R. A., Strategicheskij uchet truda i ego proizvoditel'nosti v sel'skom hozjajstve/ R. A. Alborov, S. M. Koncevaja, V. I. Horuzhij // Buhuchet v sel'skom hozjajstve. — 2008. — №7 (*in Russian*)

7. Andreev V. A. Intensifikacija proizvodstva: institucional'nyj aspekt / V .A. Andreev // Vestnik izhevskogo gosudarstvennogo universiteta. — Izhevsk: IGU, 2005. — S. 28-36. (*in Russian*)