

10.21. РАЗВИТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ СФЕРЫ УСЛУГ

Чая В.Т., д.э.н., профессор,
Московский государственный университет
им. М.В. Ломоносова, академик РАЕН;
Золотухина А.Д., к.э.н., главный бухгалтер,
ЗАО «Атлант»

Многие обществоведы называют зарождающееся постиндустриальное общество сервисным. Если раньше степень развития сферы услуг зависела от успехов материального производства, то теперь, наоборот, материальное производство зависит от развития сервиса. Например, выпуск нового вида любого материального товара требует предварительных маркетинговых исследований и рекламной компании. Изобретение новых, наукоемких товаров невозможно без участия научных работников и подготовки системой образования высококвалифицированных специалистов. Именно отрасли сферы услуг (наука, образование, интернет-торговля и т.д.) стали главными направлениями научно-технического прогресса.

В условиях рыночной экономики ведение управленческого учета и анализ эффективности деятельности на основе данных именно управленческого учета представляют собой объективную необходимость. Поскольку каждая коммерческая организация самостоятельно выбирает направления развития, виды выпускаемой продукции, объемы производства, политику сбыта, социальную и инвестиционную политику, то возникает потребность по всем этим параметрам накапливать информацию, получать необходимые учетные данные в целях дальнейшего их анализа. Анализ с использованием данных управленческого учета позволяет руководству принимать правильные управленческие решения. В настоящее время выживание и успех деятельности любой организации в условиях рыночной экономики, с присущей ей высокой конкурентной борьбой, во многом определяется степенью развития в ней управленческого учета, а анализ эффективности на основе его данных, в свою очередь, направлен на совершенствование управления бизнесом.

Компании по предоставлению услуг существовали сотни лет, но их значение в экономике существенно возросло в XX в. Например, десятилетие 1990-2000 г. было провозглашено ЮНЕСКО десятилетием услуг, а 1996 г. также был объявлен Международной организацией по стандартизации годом услуг. Данные факты свидетельствуют о возрастающей роли услуг в жизни человека.

Сфера услуг представляет собой совокупность отраслей хозяйства и видов деятельности, предназначенных для производства и реализации услуг населению. Сфера услуг непосредственно связана с воспроизводством человеческой жизни и способствует созданию благоприятных условий развития и размещения производительных сил отдельных регионов.

Вплоть до XX в. сфера услуг вообще исключалась из сферы производства. Так, знаменитый английский экономист А. Смит прямо указывал, что богатство общества зависит лишь от производительного труда – работы по созданию материальных благ. К непроизводительным занятиям, когда ничего не производится, а лишь потребляется ранее созданное общественное богатство, он относил услуги таких профессий, как «священники, юристы, врачи, писатели... актеры, паяцы, музыканты, оперные певцы, танцовщики и пр.» (Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Т. 1. М., 1935. с. 279). Эта точка зрения о непроизводительности сферы услуг была воспринята марксистской политэкономией, а затем и советской статистикой.

В развитых странах уже в XIX в. начали понимать, что сфера услуг (service) хотя и не производит непосредственно материальных благ, однако создает ос-

новополагающие условия для этого производства. Поэтому в современной статистике (включая российскую) сфера услуг рассматривается как полноценная часть производства, равнозначная сельскому хозяйству и промышленности.

В общем виде структура экономики представлена на рис. 1.



Рис. 1. Структура экономики

Сферу сервиса чаще всего условно подразделяют на два подсектора:

- производство материальных услуг (транспорт, торговля, жилищно-бытовое обслуживание и т.д.);
- производство нематериальных услуг (управление, деятельность армии и органов безопасности, образование, здравоохранение, наука, искусство, шоу-бизнес, социальное обслуживание, маркетинг, аудит, кредитование, страхование и др.).

Производство материальных услуг неотрывно связано с материальными объектами: транспорт изменяет положение предметов в пространстве, торговля – их принадлежность кому-либо и т.д. В отличие от него производство нематериальных услуг (знаний, безопасности, здоровья, положительных эмоций) гораздо сильнее оторвано от материальных объектов. Здесь объектом воздействия становятся не другие вещи, а непосредственно человек.

Необходимо отметить, что такое деление сферы услуг очень относительно. Например, услуги здравоохранения невозможны без использования вполне материальной аппаратуры. Многие виды сервиса объединяют сразу оба подсектора: например, туризм включает и транспортные услуги, и образование (экскурсионное обслуживание). Поэтому до сих пор среди специалистов нет единства по поводу того, каков же отраслевой состав сферы услуг. Например, транспорт одни относят к сфере услуг, а другие считают нужным рассматривать как особую сферу экономики, равнозначную сельскому хозяйству, промышленности и собственно сфере услуг.

Иногда вводится деление на три подсектора в зависимости от роли услуг в процессе воспроизводства (рис. 2).



Рис. 2. Одна из классификаций подсекторов сферы услуг

Наряду с традиционным делением сферы услуг на подсектора материального и нематериального производства встречаются и другие классификации.

В частности, чтобы подчеркнуть огромное значение в эпоху научно-технической революции (НТР) производства и распространения знаний, науку и образование стали выделять в особый четвертичный сектор, отдельный от третичного (прочие услуги).

В литературе можно также встретить другое деление сферы услуг на три сектора:

- третичный – инфраструктурный (транспорт, связь, передача электричества и тепла);
- четвертичный – распределительно-обменный (торговля, страхование, финансы);
- пятиричный – социально-управленческий (управление, наука, образование, здравоохранение, искусство).

Оригинальный подход к структуризации сферы услуг выдвинул американский экономист-институционалист Дуглас Норт. Чтобы подчеркнуть большую роль институтов в жизни общества, он предложил выделять в экономике трансформационный сектор (изменение физических характеристик экономических благ) и трансакционный сектор (изменение чисто социальных характеристик – принадлежности экономических благ кому-либо). При таком подходе часть сферы услуг входит в трансформационный сектор (транспорт, образование), а часть – в трансакционный (торговля, управление, финансы).

Кроме этого выделяют рыночные и нерыночные услуги. К рыночным относят услуги, которые реализуются на рынке по экономически значимым ценам:

- услуги транспорта, торговли;
- платные услуги учреждений культуры, образования, здравоохранения;
- бытовые, услуги финансового посредничества и др.

Экономической значимой ценой считается такая цена, которая покрывает не менее 50% издержек на оказание данной услуги.

В состав нерыночных услуг включаются услуги, предоставляемые бесплатно или по ценам, не имеющим экономического значения:

- управление;
- оборона;
- фундаментальная наука;
- бесплатное образование;
- здравоохранение и др.

Платные услуги населению в современных условиях оказывают государственные, частные предприятия и индивидуальные предприниматели. Деление услуг на платные и бесплатные вызывает необходимость определения четкой границы между ними. В соответствии с методологией Организации Объединенных Наций платными считаются все услуги, которые реализуются по экономически значимым ценам.

Таким образом, услуги группируются по самым разнообразным признакам, на основании которых выделяют такие их виды, главные с точки зрения рыночных отношений, как рыночные и нерыночные, учтенные и неучтенные, платные и бесплатные.

В.И. Ткач и О.Н. Гончаренко [3, с. 8] предлагают следующую группировку услуг, используемых в экономике Российской Федерации (рис. 3).

Сфера услуг как особый вид экономической деятельности появилась на самых ранних этапах развития человечества. Ее развитие определялось прогрессом материального производства – возможностью для общества содержать людей, которые непосредственно не производят материальных благ.

Ранее всего возникает специализация административной деятельности (вожди в первобытном обществе, управленческий аппарат обществ с государственной организацией), производства социальных услуг служителями культа (шаманы и священники) и производства услуг по защите прав собственности (профессиональная армия, судьи). По мере развития общества выделялись все новые и новые сферы услуг. Уже в античном обществе существовал широчайший спектр сервисных видов деятельности, почти полностью совпадающий с современным – транспорт, торговля, наука, здравоохранение, образование, финансы, искусство, шоу-бизнес и т.д. Лишь в XIX-XX вв. к ним добавились немногие относительно новые виды – связь, некоторые виды маркетинга, аудит.

Но все равно вплоть до середины XX века сфера услуг считалась относительно второстепенной экономической деятельностью. Хотя она охватывала весьма значительную долю работников, но это были в основном работники с более низким уровнем квалификации (особенно, в сфере торговли – самой большой отрасли сервиса). Именно из-за невысокой роли сферы услуг в экономике с XVIII до середины XX в. (а в нашей стране – до конца советской эпохи) считалось, что работа в этой сфере вообще не увеличивает общественное богатство.

Перелом произошел в эпоху НТР. Не случайно многие обществоведы называют зарождающееся постиндустриальное общество сервисным. Если ранее степень развития сферы услуг зависела от успехов материального производства, то теперь, наоборот, материальное производство зависит от развития сервиса. Например, выпуск нового вида любого материального товара требует предварительных маркетинговых исследований и рекламной компании. Изобретение новых, наукоемких товаров невозможно без участия научных работников и подготовки системой образования высококвалифицированных специалистов. Именно отрасли сферы услуг (наука, образование, интернет-торговля и т.д.) стали главными направлениями научно-технического прогресса.

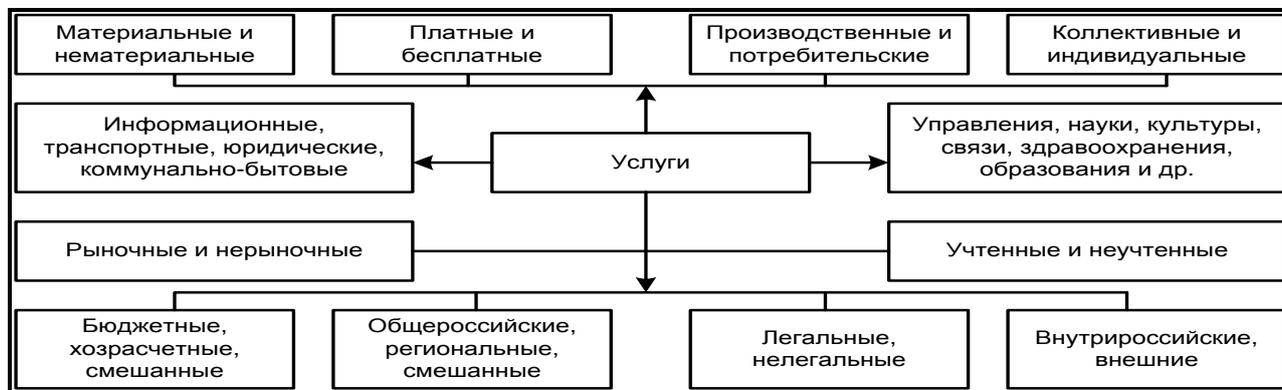


Рис. 3. Группировка услуг в экономике РФ

В современных развитых странах сервисная занятость (порядка 70% всех работников) заметно преобладает над занятостью в других сферах экономики вместе взятых. Поэтому одним из критериев развертывания НТР является абсолютное доминирование занятости в сфере услуг над занятостью в материальном производстве.

Резкий рост сферы услуг наблюдается во второй половине XX в. не только в развитых, но и в развивающихся странах. Однако структура занятости в сфере услуг в странах догоняющего развития принципиально отличается от ситуации в развитых странах. В Западной Европе, Северной Америке и Японии высока доля сервисной занятости, связанной с наукоемкими видами деятельности, порожденными становлением постиндустриального общества. В странах же «третьего мира» (Азия, Африка, Латинская Америка) наблюдается расширение главным образом традиционных, не наукоемких видов деятельности (торговля, работа прачечных и парикмахерских, транспортные перевозки и т.д.) Их развитие связано не с зарождением постиндустриального общества, а с отсутствием в промышленном производстве спроса на малоквалифицированный труд. Значительная часть этой традиционной сферы услуг попадает в неформальный сектор экономики – производство товаров и услуг мелкими производителями без официальной регистрации.

Современная Россия по степени развития сферы услуг занимает промежуточное положение между развитыми и развивающимися странами. С одной стороны, в 1990-е гг. в крупных городах (особенно в Москве и Санкт-Петербурге) наблюдается стремительное приближение к западным стандартам развития сервиса. С другой стороны, в российской «глубинке» сфера услуг развивается в формах, более близких к странам «третьего мира» – неформальная организация бизнеса, широкое использование малоквалифицированного труда, нехватка наукоемких услуг.

Рынок потребительских услуг в России формируется достаточно быстро. Объем платных услуг населению за 2000-2010 гг. увеличился более чем в пять раз, при этом наиболее высокими темпами развития отличались услуги системы образования, медицины, жилищно-коммунальных предприятий.

В настоящее время в российской экономике на фоне традиционных услуг населению (бытовых, связи, транспорта, жилищно-коммунальных, культуры, туризма, медицинских, торговли и общественного питания) появляются новые их виды:

- аудиторские;
- консультационные;
- страховые;
- трастовые;
- финансовые;
- фрахтовые и ряд других (табл. 1).

Рассмотрим подробнее территориальное размещение предприятий сферы услуг в зависимости отрасли сектора.

Огромное воздействие на развитие и размещение предприятий сферы услуг в РФ оказывает природный фактор. Отличительной особенностью северных и восточных районов России является возрастание расходов на поддержание жизни в связи экстремальной климатогеографической ситуацией.

Социально-экономическое положение региона отражает уровень развития его производительных сил, ха-

рактеризует объемы произведенного валового регионального продукта (ВРП), определяет бюджетные возможности и объем денежных потоков, в том числе и расходуемых на развитие сферы услуг.

Таблица 1

ОТРАСЛИ И КОМПАНИИ СФЕРЫ УСЛУГ

Отрасли сектора услуг	Компании сектора услуг
Финансовые учреждения	Коммерческие банки, страховые компании, брокеры
Транспорт	Железные дороги, авиалинии, автомагистрали, автобусные компании, доставка грузов, почтовая служба
Телекоммуникации	Местное телефонное сообщение
Торговля	Супермаркеты, универмаги, магазины, склады
Профессиональные услуги	Консультационные и аудиторские фирмы, инженеринговые фирмы и фирмы по разработке программного обеспечения
Здравоохранение	Медицинские учреждения, госпитали, клиники для приема амбулаторных больных
Розничная торговля	Сети бакалейных магазинов, автозаправочные станции

Также значительное воздействие на формирование и развитие сферы услуг оказывает исторически сложившееся размещение ведущих отраслей в столичных городах. До сих пор две российские столицы отличаются высоким уровнем территориальной концентрации предприятий сферы услуг. Так, здесь проживает более 10% населения РФ, но расположено 30% вузов, где обучается свыше 24% учащихся высшей школы, работает 17,1% врачей, находятся крупнейшие музеи и выставочные залы, библиотеки, ведущие театры страны, функционирует 51% банков.

Одновременно следует учитывать и особенности потребления услуг, процесс производства которых, как правило, совпадает с их потреблением. При этом различают услуги повседневного спроса, постоянно используемые большей частью населения, проживающего на данной территории (услуги общественного транспорта, службы быта, системы образования, коммунальные услуги и др.) и размещаемые равномерно в пределах населенной зоны. Периодически потребляемые услуги (медицинские, рекреационные, культурные) учитывают тяготение населения к соответствующим центрам, а услуги, к которым обращаются эпизодически (строительство жилья, юридические консультации, специализированная медицинская помощь) пространственно разряжены.

Вышеперечисленные факторы оказывают непосредственное влияние на территориальную организацию сферы услуг, в результате чего только население Центрального и отчасти Северо-Западного районов, включая Калининградскую область, в достаточной мере обеспечено разнообразными видами услуг.

В целом территориальная организация платных услуг населению отражает социальную и экономическую неоднородность российского пространства. В настоящее время в РФ сформировалось три типа регионов с наиболее контрастными социальными характеристиками.

1. Европейский центр, где завершены процессы урбанизации и демографического перехода, преобладает сильно постаревшее население, особенно в сельской местности; относительно высока обеспеченность городских жителей жильем и основными видами социальной инфраструктуры, значительны различия в уровне и качестве жизни городского и сельского населения.

2. Республики Северного Кавказа и юга Сибири, не завершившие демографический переход и слабоурбанизированные: здесь омоложенная возрастная структура, преимущественно низкая обеспеченность разными видами услуг, минимальные доходы и невысокий уровень образования.
3. Регионы Крайнего Севера и Дальнего Востока, где возрастная структура омоложена в результате миграции, городское население имеет наиболее высокие доходы в стране и одновременно крайне низкую обеспеченность социальной инфраструктурой.

Одна из первичных жизненных потребностей человека – это потребность в жилище, обеспечивающем благоприятную среду обитания и определяющем качество жизни. Жилой фонд РФ составляет более 3 млрд. кв. м общей площади и по видам собственности включает частный, государственный, муниципальный, общественный жилищные фонды и жилищный фонд коллективной собственности.

Степень обеспечения населения РФ жильем, его благоустройство, а также уровень развития и организации жилищно-коммунального хозяйства значительно уступает развитым странам мира. Особенно этот разрыв заметен в сельских населенных пунктах. Например, обеспеченность водопроводом в них составляет всего 45%, а канализацией 35%.

Здравоохранение представляет собой систему социально-экономических и медицинских мероприятий, направленных на сохранение и повышение уровня здоровья каждого отдельного человека и населения в целом. Состояние здравоохранения и оказание медицинских услуг обусловлено характером финансирования этой отрасли, обеспеченностью населения медицинской помощью и использованием медицинских учреждений. Величина расходов на здравоохранение в мире в целом к началу XXI в. составляла 8% валового внутреннего продукта (ВВП), в экономически развитых странах – 9,2%, в развивающихся – 4,7%, а в РФ уже многие годы она сохраняется на уровне близком к развивающимся странам, хотя согласно рекомендациям Всемирной организации здравоохранения (ВОЗ) этот показатель должен составлять 5% ВВП.

При этом РФ уже многие годы занимает первое место в мире по обеспеченности населения страны врачами (49,8 на 10 000 жителей), в структуре специальностей которых, зависящей от частоты обращений за медицинской помощью, преобладают терапевты (более 1/5), хирурги (1/9), педиатры (1/10) и стоматологи (1/12). Однако кризисное положение материально-технической базы отрасли не позволяет в полной мере использовать потенциал высококвалифицированных специалистов.

Несмотря на рост обеспеченности населения врачами, выделяются регионы-лидеры, что связано либо с историческими факторами развития отрасли (Москва, Санкт-Петербург), либо с усилением депопуляционных процессов (Смоленская, Ярославская области, Хабаровский край), либо с усилением социальной политики на данной территории (Северная Осетия, Астраханская область).

Сильная социальная политика предшествующих десятилетий в области образования способствовали широкому охвату населения различными видами обучения и по выпуску специалистов в расчете на 10 тыс. жителей, РФ, согласно данным ЮНЕСКО, входит в первую десятку стран мира.

Развитие и размещение системы образовательных учреждений, которые в РФ представлены тремя уровнями (общие образовательные, средние специальные и высшие учебные заведения), во многом определяются демографической ситуацией.

Особое место занимает дошкольное образование. Резкое падение рождаемости в 1990-х гг. на фоне экономического кризиса привело к сокращению охвата детей дошкольными учреждениями на Северном Кавказе, в Центральном Черноземье. Исключение составляют северные территории России, где обеспеченность детей постоянными дошкольными учреждениями примерно в 1,5 раза выше, чем в среднем по РФ.

Система общего среднего образования отличается повсеместностью размещения. В стране работают государственные дневные общеобразовательные учреждения различных видов, развивается сеть частных школ, из которых более 1/3 расположено в Центральном районе, главным образом в Москве и Московской области, а также в крупных городах РФ.

Размещение системы среднего профессионального образования ориентируется на городскую среду и до сих пор основными районами подготовки специалистов среднего звена для различных отраслей народного хозяйства остаются Центр и Урал, где сосредоточено почти 2/5 учебных заведений, обеспечивающих квалифицированными кадрами все районы страны.

Богатые традиции в подготовке специалистов имеет российская высшая школа. Среди государственных вузов явно преобладает подготовка специалистов технического и естественно-научного профиля, а среди негосударственных – финансово-экономического. Распределены вузы по территории РФ крайне неравномерно. Более 1/3 вузов страны находятся в Центре и Северо-Западе, главным образом в Москве и Санкт-Петербурге, где высока доля негосударственного сектора высшей школы.

Информационные услуги, предоставляемые на российском рынке, постоянно растут и расширяются. Они являются неперенным условием динамичного развития рыночной экономики. Возможность получения и использования электронных информационных ресурсов превращается в ключевой фактор развития РФ в XXI в.

Значительную часть информационных услуг составляют услуги связи, обеспечивающие пространственное перемещение информации, не создавая при этом нового продукта. Размещение телефонных аппаратов (телефонная емкость) отличается их сосредоточением в Западной зоне страны, где наиболее высокие показатели телефонной плотности (число телефонов на 100 жителей) имеют Северо-Западный и Центральный районы, главным образом за счет Москвы и Санкт-Петербурга.

Наиболее высокими темпами развивается мобильная связь. При этом происходит постепенное территориальное перераспределение числа абонентов – сокращается доля Москвы и растет удельный вес регионов.

Новой средой создания и распространения информации являются компьютерные сети, стирающие географические, политические или этнические границы, которые больше всего используются в науке и образовании, меньше – в торговле и заготовках. Переход к постиндустриальной стадии инновационной волны в сфере информационных технологий и превращает Интернет в приоритетную отрасль экономики.

Услуги культуры представляют объекты культуры и искусства, кинематографии, печати, телевидения и ра-

диовещания, осуществляющих производство, сохранение, тиражирование, распространение и организацию потребления населением благ и услуг культурного и информационного назначения. Культурный потенциал России огромен и уникален – это театры, музеи, в том числе под открытым небом (Суздаль, Ростов Великий, Углич, Великий Устюг, Кириллов), массовые библиотеки с фондом свыше 1,1 млрд. экземпляров; киноустановки с платным показом, распределенных относительно равномерно – пропорционально численности населения.

Однако резкое сокращение бюджетных ассигнований на культуру в годы рыночных реформ поставило эту сферу в тяжелейшее положение. В нашей стране на 1 млн. жителей приходится 3,2 театра (в Австрии – 24, Швеции – 13,6, Франции – 9,6), 10 музеев (в Нидерландах – 35, Швеции – 34, Чехии – 33), 368 библиотек (в Финляндии – 2 500, Чехии – 708). Даже в Москве обеспеченность музеями, театрами, концертными залами, библиотеками существенно ниже, чем во многих европейских столицах. Растет охват населения телевидением и радиовещанием. Несмотря на повсеместность размещения объектов культуры и массовой информации наибольшей обеспеченностью ими отличаются два района – Центральный и Северо-Западный, прежде всего Москва и Санкт-Петербург.

Услуги делового характера включают услуги кредитно-финансовые, рекламные, посреднические, маркетинговые, по обработке данных и информационному обеспечению, в области права, аудита и др. Размещение этих услуг отличается высоким уровнем территориальной концентрации – сосредоточением в Центральном экономическом районе – форпосте рыночных преобразований в РФ. Так, здесь функционирует свыше половины коммерческих банков, действующих в стране, главным образом в Московском регионе (57%); получают 3/4 всей выручки от реализации рекламных услуг в стране, которую обеспечивают 2/3 рекламных агентств, зарегистрированных в РФ; 60% выручки от реализации продукции организаций, оказывающих услуги в области аудита, более 50% услуг правового характера и др.

Рекреационные услуги обеспечивают восстановление и развитие физических и духовных сил человека, создавая для него наиболее благоприятную среду обитания. Среди видов рекреационной деятельности выделяют санаторно-курортное лечение, туризм и экскурсии, организацию мест отдыха (дома, базы отдыха, пансионаты, спортивно-оздоровительные лагеря) и формирование городских, пригородных, приморских зон отдыха.

Россия обладает богатым и разнообразным рекреационным потенциалом – благоприятные климатические ресурсы южных районов европейской части страны, Сибири и Дальнего Востока, огромная площадь рекреационных лесов, густая речная сеть, озера и водохранилища, целебные минеральные источники, морские побережья Северного Кавказа, Балтийского взморья и Японского моря, горные ландшафты Хибин, Урала, Кавказа, Саян, Забайкалья – который используется всего на 8-10% и обеспечивает обслуживание лишь 1% мирового туристического рынка. Созданное в стране рекреационное хозяйство лишь наполовину обеспечивает потребности населения в организованном отдыхе и лечении, на 20-30% в туристическо-экскурсионном обслуживании.

Размещение рекреационного хозяйства России отличается крайней неравномерностью. Более 3/5 суммарной емкости рекреационных учреждений сосредото-

чено на территории трех районов европейской части страны, при этом на Северном Кавказе и в Калининградской области преобладает санаторно-курортная сеть, а в Центре и Северо-Западе – предприятия, обслуживающие въездной туризм.

Отличный от продукции характер услуги состоит в том, что услуга не имеет материального овеществленного результата. В связи с этим услугу нельзя хранить, процесс ее оказания совпадает с процессом ее потребления. Нематериальный характер услуги приводит к специфике ее оценки, отсутствию технических, а зачастую и иных показателей, имеющих числовое выражение. Результат и качество услуги оцениваются потребителем. Исполнитель может проделать всю работу сполна, но полученный результат потребитель может оценить отрицательно и не принять работу. Поэтому в ряде определений услуги ее результат стоит на первом месте.

ГОСТ Р 50646-94 «Услуги населению. Термины и определения» дает следующее определение: «Услуга – это результат непосредственного взаимодействия исполнителя и потребителя, а также собственная деятельность исполнителя по удовлетворению потребностей потребителя». Рассмотрим некоторые особенности услуг [5].

- Нематериальный характер услуги приводит к появлению особых показателей, характеризующих услугу. Материальные носители могут содержать только косвенное свидетельство об оказании услуги.
- Воздействие на потребителя условий обслуживания: комфортности, эргономичности, эстетики интерьера и экстерьера современного оборудования и инструментов. Эти условия имеют существенное значение при оказании услуг, поскольку в момент оказания потребитель непосредственно услугу получает. Становясь при этом не только свидетелем, но и непосредственным участником процесса оказания услуги.
- Взаимодействие потребителя и исполнителя при оказании услуг происходит, как правило, непосредственно (или опосредовано).
- Индивидуальный характер оказания услуги и мастерство исполнителя услуги, с которым взаимодействует потребитель, во многом обуславливает качество. В связи с этим повышаются профессиональные требования к персоналу, выражаемые качественными характеристиками:
 - доступность;
 - вежливость;
 - чуткость;
 - аккуратность;
 - предупредительность.
- Одновременность оказания и потребления услуги обязывает координировать работу исполнителя услуги и ее покупателя.
- Несохранимость услуги означает, что ее нельзя запасти впрок. Часть услуг может сохраниться в виде интеллектуальной продукции, например отчет по оценке.
- Информационная обусловленность процесса оказания услуги зависит от объема и качества информации. Зависимость от объема информации можно оценить по степени компьютеризации процесса оказания услуг, по совокупности ресурсов, применяемых к вводу, хранению, обработке и поставке информации. Существует большое количество видов услуг, но все существующие услуги могут быть разделены на две основные группы:
 - потребительские;
 - производственные.

Объектом потребительских услуг выступает потребитель, т.е. человек, использующий эти услуги для своих личных целей, не связанных с извлечением прибыли. Объектом производственных услуг являются юридическое лицо, предприятие, предприниматель, использую-

щие получаемую услугу в производственных целях, связанных с извлечением прибыли.

Систематизируем экономические, организационные и технологические особенности предприятий сферы услуг (табл. 2).

Таблица 2

ОСОБЕННОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ СФЕРЫ УСЛУГ

Признак	Особенность
Вид продукции	Производство нематериальных благ
Возможность со-здания запасов	Процесс производства одновременно является процессом потребления
Контроль качества	Воспринимаемое качество с трудом поддается измерению
Стандартизация продукта	Индивидуальный характер, выпуск ориентируется на потребителя
Удаленность от потребителя	Потребитель непосредственно участвует в производственном процессе
Местонахождение производственных помещений	Местонахождение является определяющим, т.к. на потребителя непосредственно воздействуют условия оказания услуги
Использование ресурсов	Интенсивное использование труда

Определяющим фактором, характеризующим предприятия сферы услуг, является операционный цикл, рассматриваемый с двух позиций:

- с точки зрения особенностей сферы услуг:
 - отсутствие материальных запасов;
 - личный характер услуг;
 - современный уровень производственных активов;
- с позиции особенностей предприятия:
 - цикл движения наличных денежных средств;
 - уровень отраслевого риска;
 - влияние внешних факторов [3, с. 13].

При установлении операционного цикла необходимо определить время, которое требуется предприятию, чтобы изготовить продукт (работу, услугу), продать его и получить деньги.

Однотипные предприятия имеют некоторые общие черты, например, одинаковую продолжительность операционного цикла, потребность в наличности или кредите, структуру бухгалтерского баланса. Тот факт, что многие компании в настоящее время диверсифицированы, т.е. функционируют в нескольких отраслях, существенно затрудняет анализ.

К общим показателям, определяющим особенности любого предприятия, относят:

- анализ цикла движения наличности;
- характеристику цикла руководства;
- оценку отраслевого риска;
- изучение рынка;
- макроэкономических факторов, размеров, юридического статуса;
- особенности организации учета и принимаемых на его основе управленческих решений;
- формы и методы организации управленческого учета;
- общую схему организации внутреннего контроля и аудита, нацеленных на выявление и реализацию внутренних резервов предприятия.

При организации бухгалтерского и особенно управленческого учета необходимо принимать во внимание и уровень развития теневой экономики. Чрезвычайно высокий масштаб последней свидетельствует о низком уровне организации учета и контроля в целом в стране, и в частности в отраслях сферы услуг, и необходимости укрепления учета, аудита и профессионального бухгалтерского контроля.

Большинство исследований свидетельствует о том, что низкое качество учета и контроля в комплексе с увеличением налогов и выплат на социальное страхование приводят к увеличению теневого сектора, который в РФ составляет порядка 48%, в то время как в Швейцарии и США всего лишь 8% ВВП.

Проанализировав особенности предприятий сферы услуг, можно выделить факторы, влияющие на внедрение и совершенствование управленческого учета в данных организациях (табл. 3).

Таблица 3

ФАКТОРЫ, НЕПОСРЕДСТВЕННО ВЛИЯЮЩИЕ НА ОРГАНИЗАЦИЮ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Группа факторов	Показатели
1. Факторы, связанные с особенностями продукции (услуг)	Индивидуальный характер услуг; потребление услуг на месте их производства; неопределенность в оценке качества, отсутствие технических условий и стандартов
2. Макроэкономические факторы	Темпы экономического роста, степень законодательного вмешательства органов власти, инфляция и т.д.
3. Микроэкономические факторы	Организационная и правовая структура предприятия, его размер, характер оказываемых услуг, окружающая внешняя среда (конкуренты, покупатели, поставщики, рынок труда и т.д.)
4. Факторы неопределенности внешней среды	Невозможность точного прогноза объема продаж, смена управленческого персонала, рост стоимости энергоносителей

Существует ярко выраженная взаимосвязь между внешней средой и неопределенностью при принятии управленческих решений. Чтобы предотвратить влияние факторов неопределенности обычно рекомендуется реализовать в управленческом учете следующие процессы.

1. Использование производных балансовых отчетов (организационных, актуарных, дифференциальных и т.д.) в управлении процессами изменения собственности, денежными потоками, дебиторской и кредиторской задолженностью.
2. Создание управленческой бухгалтерии, отслеживающей процессы неопределенности и предупреждающей в определенной степени эти негативные процессы (кед-бухгалтерия, ситуационно-матричная бухгалтерия).

Совершенствование управленческого учета в сфере услуг предполагает изучение макро- и микроэкономических показателей, показателей неопределенности экономических процессов, углубленное исследование существующих систем и методов управленческого учета.

В условиях рыночной экономики ведение управленческого учета и анализ эффективности деятельности на основе данных именно управленческого учета представляют собой объективную необходимость. Поскольку каждая коммерческая организация самостоятельно выбирает направления развития, виды выпускаемой продукции, объемы производства, политику сбыта, социальную и инвестиционную политику, то возникает потребность по всем этим параметрам накапливать информацию, получать необходимые учетные данные в целях дальнейшего их анализа. Анализ с использованием данных управленческого учета позволяет руководству принимать правильные управленческие решения. В настоящее время выживание и успех деятельности любой организации в условиях рыночной экономики, с присущей ей высокой конкурентной борьбой, во многом определяется степенью развития в ней управленческого учета, а анализ эффективности на основе его

данных, в свою очередь, направлен на совершенствование управления бизнесом.

Необходимо отметить, что на организацию управленческого учета в сфере услуг продолжают оказывать влияние негативные факторы многолетней практики ведения плановой экономики. Так на протяжении длительного периода предприятия сферы услуг относились к непроизводственной сфере, услуги отпускались бесплатно или по ценам, не компенсирующим их себестоимость, что приводило к их нерациональному использованию (бытовые услуги, физическая культура и спорт, транспорт). Стоимость многих услуг возмещалась потребителям за счет бюджета, общественных фондов потребления предприятий, профсоюзов и т.д.

Переход к рыночной экономике выявил основные проблемы развития предприятий сферы услуг перечисленных ниже.

1. На большинстве предприятий сферы услуг качество организации бухгалтерского учета находится на очень низком уровне, отсутствует калькулирование себестоимости оказываемых услуг (учет затрат чаще всего ведется котловым методом), данные бухгалтерского учета не используются в управлении, а управленческий учет практически отсутствуют. Конечно, необходимо отметить, что предприятия сферы услуг различаются по формам собственности и размерам бизнеса (от индивидуальных предпринимателей до холдингов с акционерной формой собственности). Многим малым предприятиям вполне хватает упрощенного бухгалтерского учета при применении специальных налоговых режимов, а потребности в данных управленческого учета практически не возникает. Внедрение последнего только увеличивает затраты на содержание бухгалтерии, в которой нередко работает один человек. На крупных же предприятиях (особенно в сфере рекламы, радиовещания, телевидения, транспорта) уже давно внедрены корпоративные системы управления и информация управленческого учета крайне востребована.

2. Недостаточно разработанная нормативная база по бухгалтерскому учету себестоимости услуг и ее калькулированию. Если в отраслях промышленности существуют разработанные методические указания по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (например, в цветной и черной металлургии, лесопромышленном комплексе, химической промышленности и т.д.), то для сферы услуг подобных методических рекомендаций до сих пор практически не существует. Исключение составляют Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости туристского продукта и формированию финансовых результатов у организаций, занимающихся туристской деятельностью, утвержденные приказом Государственного комитета РФ по физической культуре и туризму от 4 декабря 1998 г. №402.

При этом еще в 2002 г. Министерство финансов РФ выпустило письмо «О применении нормативных документов, регулирующих вопросы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)» от 29 апреля 2002 г. №16-00-13/03, в котором выражалась обеспокоенность тем, что организациями в ряде случаев не уделяется должного внимания вопросам исчисления себестоимости продукции как объективного показателя, который зависит не от содержания тех или иных нормативных актов, а от состава и размеров учетных фактических затрат на производство продукции (ра-

бот, услуг) исходя из особенностей технологического процесса, структуры производства, местонахождения хозяйствующего субъекта и прочих факторов, влияющих на размер и перечень расходов. Отсутствие полной информации о формировании себестоимости, которая является основой прогнозирования и управления производством, и фактических затратах на производство, являющихся базой для определения продажной цены, объема материально – производственных запасов в целях обеспечения непрерывного процесса производства и т.д., приводит к несвоевременному выявлению непроизводительных расходов, невозможности выработки и реализации мер по их недопущению, определению оптимального объема выпуска продукции и пр. и как результат к снижению эффективности работы хозяйствующего субъекта в целом.

В указанном документе также отмечалось, что до завершения работы по разработке и утверждению министерствами и ведомствами соответствующих отраслевых нормативных документов по вопросам организации учета затрат на производство, калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) в соответствии с Программой реформирования бухгалтерского учета, организациям надлежит руководствоваться действующими отраслевыми инструкциями (указаниями) с учетом требований, принципов и правил признания в бухгалтерском учете показателей, раскрытия информации в бухгалтерской отчетности в соответствии с уже принятыми во исполнение указанной Программы нормативными документами по бухгалтерскому учету.

Однако до настоящего момента министерствами и ведомствами не было разработано новых указаний по калькулированию себестоимости на предприятиях сферы услуг.

3. Слабая информационная оснащенность сферы услуг с точки зрения как статистической, так и бухгалтерской информации. Предприятия сферы услуг в настоящее время производят более 1000 видов различных видов услуг, при этом Федеральная служба государственной статистики РФ (Росстат) до сих пор не разработал национальный классификатор предприятий сферы услуг. По состоянию на 2012 г. в информации Росстата выделяются только следующие виды услуг:

- транспорт и связь;
- розничная торговля и платные услуги населению.

При этом месячный оборот оказанных по данным Росстата платных услуг населению составляет около 470 млрд. руб., а удельный вес расходов на оплату услуг в потребительских расходах населения составляет в среднем 20% в месяц [7].

Из-за отсутствия классификации предприятий в разрезе подотраслей сферы услуг Росстатом не рассчитываются показатели, характеризующие инвестиции и финансирование, рентабельность, финансовое положение и т.д. Это приводит к тому, что отсутствуют среднеотраслевые фактические показатели и, как следствие, нормативы.

Отсутствие информации в разрезе отраслей сферы услуг препятствует внедрению многих современных методов управленческого учета, например, бенчмаркинга, так как возникают трудности со сравнением результатов бизнес-процессов конкурентов и, как следствие, формулирования обоснованных выводов и принятия необходимых управленческих решений для сокращения отрыва.

4. Отсутствие внешнего и внутреннего контроля на большинстве предприятий сферы услуг, в первую очередь на малых и средних предприятиях. Малые предприятия сферы услуг не попадают под условия проведения обязательного аудита, а службы внутреннего аудита на таких предприятиях обычно отсутствуют в целях снижения затрат на бухгалтерский аппарат. В результате возникают различные искажения, а иногда и умышленные нарушения законодательства по бухгалтерскому учету:

- занижаются показатели финансово-хозяйственной деятельности;
- применяются различные схемы налоговой оптимизации и т.д.

Еще раз подчеркнем, что данный недостаток не относится к предприятиям, попадающим под критерии проведения обязательного аудита, установленные Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ [1], а именно:

- организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;
- ценные бумаги организации допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг;
- организация является кредитной организацией, бюро кредитных историй, организацией, являющейся профессиональным участником рынка ценных бумаг, страховой организацией, клиринговой организацией, обществом взаимного страхования, товарной, валютной или фондовой биржей, негосударственным пенсионным или иным фондом, акционерным инвестиционным фондом, управляющей компанией акционерного инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда или негосударственного пенсионного фонда (за исключением государственных внебюджетных фондов);
- объем выручки от продажи продукции (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг) организации (за исключением органов государственной власти, органов местного самоуправления, государственных и муниципальных учреждений, государственных и муниципальных унитарных предприятий, сельскохозяйственных кооперативов, союзов этих кооперативов) за предшествовавший отчетному году превышает 400 млн. руб., или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествовавшего отчетному году превышает 60 млн. руб.;
- организация (за исключением органа государственной власти, органа местного самоуправления, государственного внебюджетного фонда, а также государственного и муниципального учреждения) представляет и (или) публикует сводную (консолидированную) бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

Но, как отмечалось ранее, большинство предприятий сферы услуг относится к малым или средним, а следовательно аудиторские проверки в них могут проводиться только по желанию собственников. При этом при проведении инициативного аудита у аудиторов возникают дополнительные риски, перечисленные в Правиле (стандарте) аудиторской деятельности (ПСАД) «Особенности аудита малых экономических субъектов» [2] и Международном стандарте аудита (МСА) 1005 «Особенности аудита малых предприятий», связанные со следующими особенностями:

- ограничение или отсутствие разделения полномочий сотрудников, отвечающих за ведение учета и подготовку отчетности;
- преобладающее влияние владельца и (или) единоначального руководителя на все стороны деятельности такого экономического субъекта.

Во время аудита малых экономических субъектов особое внимание уделяется следующим потенциальным факторам риска:

- учетные записи могут вестись нерегулярно, без последовательного соблюдения формальных требований, могут не отражать реального положения дел, что повышает риск искажений бухгалтерской отчетности;
- руководители экономического субъекта могут ошибочно предполагать, что в ходе аудита, предусматривающего выдачу аудиторского заключения, аудиторская организация дополнительно окажет услуги по восстановлению учета, исправлению допущенных ошибок, подготовке бухгалтерской отчетности;
- вследствие меньшего, чем в иных экономических субъектах, количества учетных работников по объективным причинам невозможно обеспечить надлежащее разделение их ответственности и полномочий;
- в условиях малых экономических субъектов возможна ситуация, когда сотрудники, ведущие бухгалтерский учет, одновременно имеют доступ к таким активам экономического субъекта, которые легко могут быть сокрыты, изъяты или реализованы, что может способствовать возникновению злоупотреблений;
- если малый экономический субъект осуществляет большое количество операций за наличные деньги, возможна ситуация, когда выручка не фиксируется или занижается (с целью нарушения требований налогового законодательства), а расходы завышаются (с целью провести как производственные затраты средства, направленные на личное потребление руководящих работников);
- при ограниченном числе сотрудников, ведущих бухгалтерский учет, затруднены или невозможны регулярные взаимные сверки учетных данных, что повышает риск возникновения ошибок и искажений бухгалтерской отчетности.

В малых экономических субъектах дополнительный риск средств контроля возникает в области использования систем компьютерной обработки данных. Если в таком экономическом субъекте применяется единственный компьютер с упрощенной программой учета, для единичного бухгалтера или ограниченного числа учетных работников появляется возможность вводить несогласованные данные в систему учета, произвольным образом менять программную оболочку и базы данных, вносить в систему операции «задним числом», проводить операции, не получившие одобрения или утверждения в установленном порядке.

Преобладающее влияние владельца и (или) единоначального руководителя на все стороны деятельности малого экономического субъекта может иметь как положительное, так и отрицательное воздействие на систему внутреннего контроля и достоверности бухгалтерской отчетности такого субъекта. С одной стороны, персональный контроль руководителя может способствовать повышению надежности учета экономического субъекта в ситуации, когда альтернативные средства внутреннего контроля по объективным причинам затруднены или невозможны. С другой стороны, преобладающее влияние руководителя может способствовать нарушению общеустановленных контрольных процедур, повышать риск нарушения законодательства, способствовать появлению преднамеренных существенных искажений бухгалтерской отчетности.

Несмотря на имеющиеся проблемы, существует вполне объективная необходимость в управленческой информации, способствующей дальнейшему развитию предприятий и достижению высокого качества на всех стадиях хозяйственной деятельности и предусматривающей набор таких показателей и форм отчетности, которые будут стимулировать менеджеров всех уровней управления улучшать показатели своей деятельности и правильно оценивать усилия в этом направлении.

Проведенное учеными В.И. Ткач и О.Н. Гончаренко анкетирование на предприятиях сферы услуг показало, что большинство директоров и главных бухгалтеров указанных предприятий считают целесообразным использовать и внедрять следующие направления управленческого учета.

1. Учет по центрам ответственности.
2. Построение управленческого учета затрат, доходов и результатов на базе системы директ-костинг (усеченной себестоимости).
3. Организация управленческого учета по внутренним сегментам деятельности (операционным и т.д.).
4. Организация управленческого учета по внешним сегментам деятельности (географическим и т.д.).
5. Ориентация на работу в условиях неопределенности во всех сферах деятельности, что особенно характерно для сферы услуг, которая наиболее четко реагирует на инфляцию, изменение спроса и предложения, колебания курсов валют и т.д. В данных условиях наиболее востребованными подсистемами управленческого учета являются:
 - учет и управление денежными потоками на основе их реальной стоимости;
 - использование производных балансовых отчетов в определении рыночной стоимости предприятия;
 - организацию стратегического учета;
 - управление активами и пассивами;
 - регулирование финансовых результатов [3, с. 39].

Не трудно обнаружить принципиальные различия между построением управленческого учета в российских и зарубежных компаниях. В западных компаниях (США и Европейского союза) анализ деятельности предприятия начинается непосредственно с управленческого учета (рис. 4). Данные управленческого учета используются для формирования финансовой и налоговой отчетности.



Рис. 4. Построение управленческого учета на предприятиях США и ЕС

В России же все наоборот: первичные данные формируются в системе бухгалтерского учета, затем данная информация попадает в налоговый и финансовый учет и только потом эти сведения перерабатываются для нужд управленческого учета (рис. 5).

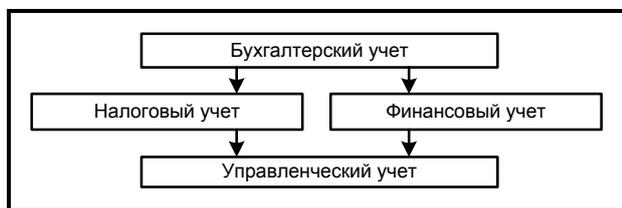


Рис. 5. Построение управленческого учета в РФ

За рубежом финансовый и управленческий учет осуществляется в интересах инвестора. Этот концептуальный подход не совпадает с концептуальным подходом отечественного бухгалтерского учета. На Западе отсутствует необходимость переделывать первичную отчет-

ность в новые документы, уже отвечающие потребностям компании, а вопрос квалифицированного ведения управленческого учета не стоит вообще. Процессы формализованы и автоматизированы несколько десятков лет назад и отработаны в управленческой практике. Таким образом, западным специалистам не приходится попадать в ситуацию первопроходцев. Они работают и действуют по уже отлаженным методикам, тогда как в России ситуация прямо противоположная [4].

Большая часть российских предприятий склонна отдавать предпочтение автоматизированным системам управленческого учета. Конечно, у них есть несомненные преимущества, но процесс внедрения тормозится таким существенным фактором, как стоимость разработки и установки этих систем. Кроме того, собственники и менеджмент компаний сдерживают и опасения такого рода: дорогостоящая система будет установлена, а эффекта может и не быть. Здесь важно избежать подмены системы управленческого учета системой автоматизации.

Чаще всего топ-менеджеры через информационную систему пытаются навести порядок в компании. Однако результат такой недальновидной политики нередко плачевен – автоматизировав хаос, менеджмент компании получает тот же хаос, предварительно потратив значительную сумму денежных средств и потеряв массу своего времени и своих высококвалифицированных сотрудников. В действительности же внедрение новой системы учета необходимо начать примерно за год до автоматизации компании. Лишь по истечении этого срока могут быть устранены недоработки, сформирована четкая система взаимоотношений и компания станет готова к автоматизации управленческого учета.

Предварительное построение системы управленческого учета в российских компаниях состоит в формировании набора формализованных процедур, обеспечивающих менеджеров всех уровней информацией, полученной из внутренних и внешних источников, для принятия своевременных и эффективных решений в рамках своей компетенции.

Все проблемы, связанные с постановкой управленческого учета, в несколько обобщенном виде можно сформулировать следующим образом:

- сложность в определении квалификации и подборе специалистов, в чьи обязанности входит постановка и ведение управленческого учета;
- отсутствие понимания руководством и сотрудниками предприятия данного участка работы (отсюда происходит недостаточное взаимодействие между специалистами и руководством, между специалистами и другими сотрудниками предприятия);
- отставание на других участках работы:
 - слишком большое различие между бухгалтерским и налоговым учетами;
 - отсутствие четкой структуры предприятия;
- отсутствие идеологии на предприятии, которая обеспечивала бы работу коллектива как единого целого, отношения взаимопомощи, взаимного уважения и осознание ответственности за предоставляемую информацию;
- сложность в техническом обеспечении функционирования системы управленческого учета: отсутствие нужной компьютерной техники, программного обеспечения и т.п. [6].

К проблемам внедрения управленческого учета на предприятиях сферы услуг можно также отнести отсутствие четких стратегических целей, неверное определение задач, отсутствие в компании единой нормативной базы и единой терминологии, неправильное распределение ролей между сотрудниками, ответ-

ственными за внедрение управленческого учета, отсутствие четкого механизма взаимодействия между центрами финансовой ответственности, нереалистичные цели и сроки, отсутствие механизмов контроля, получения точной и своевременной информации, фальсификация данных и т.д.

Литература

1. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 дек. 2008 г. №307-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Особенности аудита малых экономических субъектов [Электронный ресурс] : правило (стандарт) аудиторской деятельности : одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11 июля 2000 г., протокол №1. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Гольмакова Л.В. и др. О методологических проблемах управленческого учета в коммерческой организации [Текст] / Л.В. Гольмакова, Б.Н. Ельцина, С.А. Поташникова // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – №16.
4. Парасоцкая Н.Н. Оценочная деятельность компании и ее особенности, влияющие на организацию управленческого учета [Текст] / Н.Н. Парасоцкая // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2012. – №2.
5. Ткач В.И. Управленческий учет на предприятиях сферы услуг [Текст] : учеб. пособие для студентов экон. специальностей вузов / В.И. Ткач, О.Н. Гончаренко. – М. : МарТ ; Ростов н/Д : МарТ, 2004.
6. Федеральная служба государственной статистики [Электронный ресурс] : официальный сайт. Режим доступа: <http://www.gks.ru>.
7. Чая В.Т. Концептуальные основы развития управленческого учета [Текст] / В.Т. Чая, Н.И. Чупахина // Экономический анализ: теория и практика. – 2009 – №3.

Ключевые слова

Управленческий учет; сфера услуг; себестоимость; планирование; бюджетирование; отчетность.

Чая Владимир Тигранович

Золотухина Анна Дмитриевна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы рецензируемой работы не вызывает сомнения, а исследования свидетельствуют о том, что цель и задачи работы выполнены.

В работе рассмотрены специфические особенности предприятий сферы услуг, оказывающие значительное влияние на организацию управленческого учета в указанной отрасли. Проанализированы негативные факторы, выявленные при изучении этапов развития управленческого учета на предприятиях сферы услуг и сформулированы предложения по его организации.

Работа отвечает предъявляемым требованиям и может быть опубликована в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Суйц В.П., д.э.н., профессор Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова