

2.5. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ СФЕРЫ УСЛУГ

Золотухина А.Д., к.э.н., доцент

НОУ ВПО «Институт коммерции и права»

[Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

Подсистема учета и управления затратами является одной из основополагающих систем управленческого учета любого предприятия, в том числе и предприятия сферы услуг. Она позволяет получить детальную информацию не только о полной себестоимости оказываемых услуг, но также о ее составе: основных бизнес-процессах, местах возникновения затрат, калькуляционных единицах, экономических элементах затрат и т.д. Метод учета затрат и калькулирования себестоимости каждое предприятие сферы услуг выбирает самостоятельно, ориентируясь на собственные потребности и специфику хозяйственной деятельности. Также в управленческом учете может использоваться одновременно несколько методов учета затрат, что позволяет получать более подробную информацию по различным направлениям деятельности. Калькулирование себестоимости не является процессом ради процесса, оно необходимо для контроля и анализа затрат предприятия, а также эффективного ценообразования на оказываемые услуги.

1. Стандарты учета затрат и калькулирования себестоимости на предприятиях сферы услуг

Традиционно калькулирование себестоимости оказываемых услуг является сложнейшей задачей бухгалтерского учета и, как следствие, управленческого учета. И если для промышленных (например, нефтеперерабатывающих и нефтехимических) и сельскохозяйственных предприятий существуют инструкции и методические рекомендации по калькулированию себестоимости, то для предприятий сферы услуг разработан только один нормативный документ – 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. Естественно, остальные предприятия сферы услуг вынуждены ориентироваться на общую методологию и профессиональное суждение своих бухгалтеров и специалистов по управленческому учету.

Министерство финансов РФ (Минфин РФ) с 2002 г. выражает обеспокоенность тем, что многие предприятия не уделяют должного внимания вопросам калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). В письме «О применении нормативных документов, регулирующих вопросы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)» от 29 апреля 2002 г. №16-00-13/03 Минфин РФ разрешило в целях бухгалтерского учета использовать старые методические рекомендации [3]. Но и они бы-

ли созданы в основном для промышленности и сельского хозяйства, так как сфера услуг традиционно считалась вторичной, относящейся к непроизводственной сфере, а услуги часто отпускались бесплатно или по ценам, не компенсирующим их себестоимость. Стоимость многих услуг возмещалась потребителям за счет бюджета, общественных фондов потребления предприятий, профсоюзов и т.д.

В современных условиях калькулирование себестоимости необходимо не только для исчисления совокупных затрат на оказываемую услугу, но и для контроля и анализа затрат предприятия. Оно способствует грамотному управлению затратами, позволяет экономить ресурсы и увеличивает отдачу от их использования. Именно поэтому предприятиям сферы услуг следует уделять значительное внимание вопросам исчисления себестоимости, особенно в рамках формирования системы управленческого учета. В связи с этим целесообразно разработать стандарт учета затрат и калькулирования себестоимости и включить его в общую учетную политику по управленческому учету. Данный стандарт должен включать:

- принципы учета затрат;
- оценку эффективности организации учета затрат по видам оказываемых услуг, центрам и местам возникновения затрат;
- анализ процедур калькулирования себестоимости услуг по видам с выбором наиболее оптимального метода.

В целом процесс создания системы управления затратами на предприятии состоит из следующих этапов (рис.1).

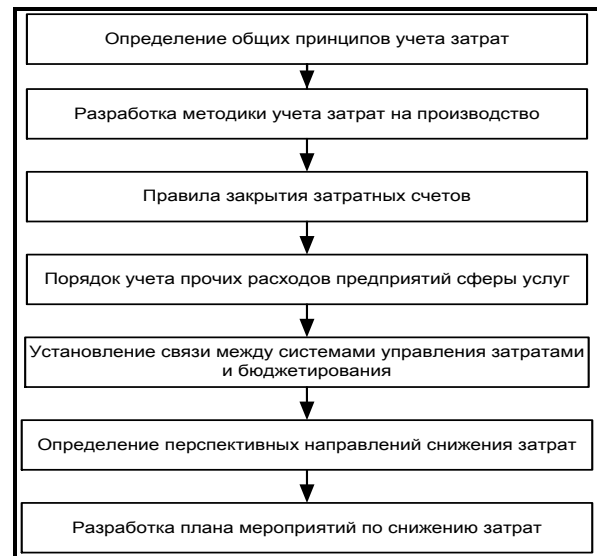


Рис. 1. Построение системы управления затратами

Т.е. в первую очередь необходимо разработать экономически обоснованную классификацию затрат предприятия сферы услуг. Это позволит установить:

- места возникновения затрат;
- центры ответственности;
- носители затрат.

Затраты предприятий сферы услуг целесообразно классифицировать по элементам в соответствии с

п. 8 Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) 10/99 «Расходы организации» [1], учитывая специфику видов оказываемых услуг и структуру самого предприятия (табл. 1).

Таблица 1

ГРУППИРОВКА ЗАТРАТ ПО ЭКОНОМИЧЕСКИМ ЭЛЕМЕНТАМ ПРЕДПРИЯТИЙ СФЕРЫ УСЛУГ

Элемент затрат	Состав
Материальные затраты	Тепловая и электрическая энергия, услуги водопровода и канализации, другие услуги сторонних организаций, стоимость материалов и т.д.
Затраты на оплату труда	Заработная плата персонала
Отчисления на социальные нужды	Взносы во внебюджетные фонды
Амортизация	Амортизация основных средств (зданий, технологического оборудования, мебели т.д.)
Прочие затраты	Арендные платежи, услуги связи, расходы на подтверждение соответствия, услуги по охране, расходы на рекламу

Так как при проведении данного исследования нами рассматриваются рекреационные предприятия сферы услуг, необходимо выявить и проанализировать основные особенности данных предприятий, оказывающие влияние на организацию управленческого учета. Более подробно методика организации управленческого учета затрат на предприятиях сферы услуг (на примере физкультурно-оздоровительных комплексов) была рассмотрена нами ранее [5].

К основным особенностям можно отнести следующее:

- оказание нескольких видов услуг, в том числе одновременно;
- высокая доля материальных затрат;
- высокая доля амортизации из-за использования дорогостоящего технологического оборудования;
- высокая доля косвенных расходов.

Поэтому при организации управленческого учета необходимо уделить особое внимание организации учета затрат по каждому виду оказываемых услуг с обязательным распределением косвенных расходов с целью калькулирования полной себестоимости. В соответствии с п. 8 ПБУ 10/99 «Расходы организации» для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно. Обычно за основу берется типовая номенклатура затрат, но она разрабатывалась для производственных предприятий. Поэтому ее необходимо доработать для целей предприятия сферы услуг. Предлагаемая нами типовая номенклатура затрат рекреационного предприятия сферы услуг представлена в табл. 2.

Несмотря на то, что Налоговый кодекс РФ позволяет не делить затраты предприятий сферы услуг на прямые и косвенные в целях налогообложения прибыли, для калькулирования полной себестоимости оказываемых услуг это сделать необходимо. Последовательность действий следующая:

- затраты делятся по элементам затрат;

- затраты делятся на прямые (непосредственно относящиеся к оказанию конкретных видов услуг) и косвенные (относящиеся на себестоимость услуг после соответствующего распределения).

Таблица 2

СТАТЬИ ЗАТРАТ РЕКРЕАЦИОННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ СФЕРЫ УСЛУГ

№ п/п	Статья затрат	Состав
1	Сырье и материалы	Материалы, непосредственно используемые при оказании услуг: <ul style="list-style-type: none"> • материалы, используемые в технологическом оборудовании; • материалы, используемые для дезинфекции и санитарной обработки помещений; • спортивный и иной инвентарь
2	Услуги сторонних организаций	Услуги водопровода и канализации, услуги по приему и транспортировке сточных вод, обслуживание узлов учета тепловой и электрической энергии
3	Топливо и энергия на технологические цели	Тепловая и электрическая энергия, наполнение систем водой
4	Заработная плата персонала, непосредственно участвующего в оказании услуг	Оплата труда тренеров, инструкторов, спасателей, массажистов и т.д.
5	Отчисления на социальные нужды с заработной платы персонала, участвующего в оказании услуг	Страховые взносы с заработной платы вышеуказанного персонала
6	Технологические расходы	Заработная плата технологического персонала (слесарей, сантехников, электриков) и отчисления на социальные нужды, амортизационные отчисления, арендные платежи, расходы на подтверждение соответствия санитарным требованиям, услуги сторонних организаций (уборка прилегающих территорий, дератизация, дезинсекция, вывоз твердых бытовых отходов (ТБО))
7	Общехозяйственные расходы	Заработная плата администрации и отчисления на социальные нужды, услуги связи, услуги по охране
8	Коммерческие расходы	Реклама в печатных изданиях, поддержка и обновление сайта

При оказании одного вида услуг деления на прямые и косвенные затраты можно избежать, так как оно будет только усложнять учетную работу. Данная классификация важна только при оказании нескольких видов услуг. Например, если плавательный бассейн оказывает только услуги бассейна, то никаких проблем не возникает. Все затраты включаются в себестоимость так называемым котловым методом. Но если бассейн оказывает также услуги сауны или турецкой бани, а также проводит занятия по аквааэробике и т.д., то затраты необходимо распределять. При этом можно выделить базовую услугу (в данном случае непосредственно посещение плава-

тельного бассейна) и сопутствующие услуги, оказываемые на основе базовой. Ведь клиент, занимающийся аквааэробикой, находится в плавательном бассейне, а следовательно, потребляет базовую услугу. Но при этом занятие проводит дополнительный тренер (инструктор), услуги которого увеличивают себестоимость. То же самое происходит и с сауной. Клиент плавает в бассейне и дополнительно греется в сауне. Прямые затраты непосредственно (по принципу прямой связи) включаются в себестоимость объекта калькулирования и имеют пропорциональную связь с объемом оказываемых услуг.

Косвенные затраты не имеют прямой пропорциональной связи с отдельными видами услуг, так как относятся к деятельности организации в целом, в момент их возникновения они не могут быть отнесены на определенный вид услуг и включаются в себестоимость соответствующего объекта калькулирования с помощью специальных методов распределения.

Порядок распределения затрат предприятий сферы услуг представлен на рис. 2.



Рис. 2. Порядок распределения затрат предприятий сферы услуг

Калькулирование себестоимости оказываемых услуг не только позволяет определить величину затрачиваемых материальных, трудовых и финансовых ресурсов, но также позволяет формировать цены на оказываемые услуги с учетом необходимости получения прибыли. Методы калькулирования себестоимости оказываемых услуг устанавливаются каждым предприятием самостоятельно, исходя из условий ее финансово-хозяйственной деятельности.

Непосредственно перед выбором подходящего метода калькулирования должен быть проведен всесторонний анализ затрат за прошедшие несколько лет по каждому виду оказываемых услуг на основе данных бухгалтерского учета. В целом алгоритм калькулирования себестоимости услуг можно представить в виде следующей схемы (рис. 3).

Объектом калькулирования на предприятиях сферы услуг является каждая отдельно оказываемая услуга. Ее калькуляционная единица обычно соответствует натуральному измерителю, принятому для данного вида услуги. Так, некоторые услуги мо-

гут измеряться в часах (например, услуги игрового зала, сауны и т.д.), некоторые в сеансах или штуках (например, услуги плавательного бассейна, так как сеанс обычно не равен астрономическому часу).

Для организаций, оказывающих услуги, результат которых не имеет материально-вещественной формы, выбор объекта калькулирования является одним из сложнейших вопросов. Даже если стоимостную оценку услуг можно посчитать, то выбрать натуральный показатель бывает достаточно сложно. Ведь это не всегда конкретная единица услуги. За калькуляционную единицу может приниматься и период предоставления услуги. Например, час аренды зала для мини-футбола или хоккея, месяц посещения фитнес-клуба, сутки проживания в гостинице или санатории.



Рис. 3. Алгоритм калькулирования себестоимости услуг

Правильный выбор объекта калькулирования и его натурального измерителя позволяет выбрать подходящий данному предприятию сферы услуг метод учета затрат, который представляет собой совокупность приемов и способов калькулирования себестоимости оказываемых услуг. Их применение зависит от установленной предприятием учетной политики, которая непосредственно зависит от особенностей хозяйственной деятельности. Приемы и способы учета затрат традиционно классифицируют следующим образом:

- в разрезе объектов учета затрат (при традиционной системе учета фактических затрат);
- в разрезе целей контроля за их уровнем, прогнозирования и регулирования (в целях управленческого учета).

В целях калькулирования себестоимости оказываемых услуг рассмотрим классификацию методов учета затрат. Так как большинство традиционных методов учета затрат (например, попередельный или попроцессный) могут использоваться только производственными предприятиями, то будем использовать классификацию, предложенную С.А. Рассказовой-Николаевой [4], которая, по нашему мнению, наиболее полно отражает классификацию методов, применяемых как на производственных и прочих предприятиях, так и на предприятиях сферы услуг (рис. 4).

По нашему мнению, наиболее эффективным методом калькулирования себестоимости на предприятиях сферы услуг является метод учета затрат по центрам ответственности. Это связано с тем, что каждый центр ответственности участвует в оказании однородных видов услуг. Например, если рассматривать структуру физкультурно-оздоровительных комплексов, то центр ответственности «плавательный бассейн» оказывает услуги бассейна, центр ответственности «тренажерный зал» оказывает соответствующие услуги. В гостиницах похожая ситуация. Можно выделить центры ответственности:

- номерной фонд (услуги размещения и проживания);
- кафе и рестораны (услуги питания и проведения банкетов);
- конференц-зал (услуги по проведению корпоративных мероприятий) и т.д.

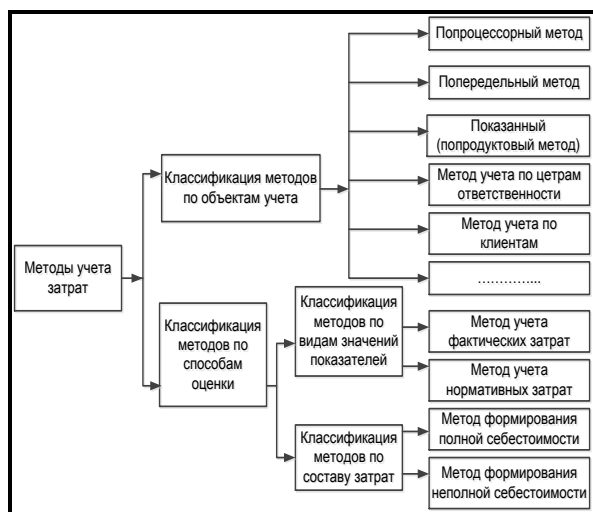


Рис. 4. Классификация методов учета затрат

Таким образом, важнейшей задачей предприятий сферы услуг является правильное выделение центров ответственности и группировка затрат с отношением на каждый вид оказываемых услуг. В этих целях к счету 20 «Основное производство» целесообразно открывать субсчета по видам центров ответственности. Например, в физкультурно-оздоровительных комплексах возможно введение следующих субсчетов:

- 20/ «Бассейн»;
- 20/ «Бани и сауны»;
- 20/ «Тренажерный зал»;
- 20 / «Зал групповых занятий» и т.д.

На субсчетах 20 счета собираются прямые затраты по элементам и статьям. Косвенные затраты учитываются на счете 25 (технологические расходы) и 26 (общехозяйственные расходы). Далее косвенные затраты распределяются по центрам ответственности пропорционально выбранной базе распределения косвенных расходов. В результате, выбранный метод учета затрат по центрам ответственности позволяет достаточно полно калькулировать себестоимость оказываемых услуг.

Сформированная на счетах 20, 25 и 26 информация о затратах должна позволять проводить анализ в разрезе:

- видов оказываемых услуг;

- центров ответственности;
- элементов затрат;
- статей калькуляции.

Кроме того, классификация затрат и порядок их учета должны соответствовать информации, формируемой в системе бюджетирования. Т.е. статьи бюджета должны совпадать с элементами справочника статей затрат. Это позволит не только учитывать фактические затраты, но и прогнозировать их, что говорит о контроле за затратами предприятия.

2. Справедливая цена в сфере услуг

В российском бухгалтерском учете понятие справедливой цены не закреплено законодательно. Однако в международной практике этому термину уделено значительное внимание. Например, в сентябре 2006 г. Совет по финансовому учету США (Financial Accounting Standard Board, **FASB**) опубликовал стандарт финансового учета «Оценка справедливой стоимости» (Fair value measurement, SFAS 157), который представляет собой руководство по определению справедливой стоимости в соответствии с общепринятыми принципами бухгалтерского учета США (US GAAP). До выпуска данного стандарта справедливая стоимость не была четко определена или зафиксирована в конкретном стандарте, однако принципы использования были описаны в различных стандартах.

Стандарт финансового учета SFAS 157 однозначно определил, что под справедливой стоимостью необходимо понимать цену продажи. Справедливая стоимость – это цена, которую можно было бы получить в результате продажи актива или уплатить за передачу обязательства в рамках обычной сделки, осуществленной между участниками рынка на дату оценки. МСФО (IAS) 13 «Оценка справедливой стоимости» [2] также определяет справедливую стоимость как рыночную цену.

Таким образом, в основу ценообразования предприятий сферы услуг необходимо положить понятие рыночной цены и следующие принципы:

- окупаемость затрат на оказание платных услуг;
- экономическая обоснованность стоимости услуг с учетом возможности развития и совершенствования материальной базы;
- рентабельность работы предприятий сферы услуг.

Ценообразование входит в число важнейших инструментов управленческого учета, поскольку непосредственно формирует выручку предприятия сферы услуг. Правильно установленная цена на платные услуги может стать залогом процветания предприятия сферы услуг.

Методика ценообразования включает в себя постановку его целей, оценку спроса на конкретную услугу, анализ цен конкурентов, выбор метода ценообразования и окончательный расчет цены. Традиционно, правильное ценообразование на предприятии сферы услуг позволяет достичь следующих целей:

- получить максимально возможную прибыль;
- завоевать долю рынка по конкретному виду услуг;
- предотвратить проникновение на рынок конкурентов и т.д.

Установление цен на услуги осуществляется исходя из себестоимости оказанной услуги, а также желаемой прибыли. Размер закладываемой прибыли

ли должен позволять развивать материально-техническую базу предприятия сферы услуг, так как именно в данной сфере наибольшее значение имеет качество, а зачастую и высокая технологичность оказываемых услуг.

Как правило, механизм ценообразования в рассматриваемой отрасли обусловлен следующими факторами.

1. Тип рынка, на котором оказывается определенный вид услуг. В теории выделяется два противоположных типа рынка: совершенная конкуренция и монополия. В конкурентных условиях предприятиям сферы услуг необходимо устанавливать цены на уровне конкурентов и управлять сбытом за счет гибкой маркетинговой политики. В условиях близких к монополистическому рынку, предприятие-монополист самостоятельно устанавливает цены на оказываемые услуги. Например, если предприятие обладает каким-то преимуществом, необходимым потребителям, то цены могут устанавливаться без оглядки на конкурентов. Примером могут быть бассейны с морской водой, стоимость услуг которых выше не только из-за большей себестоимости, но и из-за редкости предлагаемых услуг.
2. Конъюнктура рынка и ее временной характером. Так как большинство услуг имеет сезонный характер (услуги гостиниц, санаториев, физкультурно-оздоровительных комплексов и т.д.), то в таких условиях наиболее оптимальным является активное ценообразование, которое подстраивается под покупателя, учитывая малейшие изменения в спросе на оказываемые услуги. Ярким примером является повышение цен в домах отдыха и гостиницах в «высокий сезон» (Новый год, государственные праздники и т.д., летний период) и их снижение в «низкий сезон». В физкультурно-оздоровительных комплексах, наоборот, новогодние праздники и летние месяцы характеризуются низким спросом на оказываемые услуги. При этом большинство предприятий сферы услуг не могут позволить себе такие значительные колебания цен, как гостиницы и санатории, и обычно регулируют спрос только путем предоставления скидок и бонусов. Например, стоимость услуг физкультурно-оздоровительных комплексов обычно не изменяется в зависимости от сезона, но летом могут предоставляться значительные скидки и проводиться различные акции.

Необходимо отметить, что в сфере услуг могут применяться различные методы формирования цен. При этом все они предполагают некую базу, в соответствии с которой и формируется цена. В зависимости от способа формирования ценового базиса чаще всего методы ценообразования делят на затратные и рыночные. Также выделяют параметрический и административный методы. В затратных методах ценообразования базой для формирования цены является определенный вид затрат предприятия, который выбирается им самостоятельно. Это могут быть:

- полные затраты;
- прямые затраты;
- маргинальные затраты.

Или их определенная совокупность и способ расчета:

- точки безубыточности;
- рентабельности собственного капитала;
- эффективности использования инвестиций.

В рыночных методах за основу берется состояние рынка. К рыночным методам относят:

- метод на основе воспринимаемой ценности услуги;
- метод оценки максимально приемлемой цены;
- сопоставительный метод;
- метод следования за рыночными ценами.

Стоит отметить, что рыночные методы ценообразования полностью соответствуют современным направлениям развития управленческого учета, так как за основу берется именно конъюнктура рынка, потребности потребителя той или иной услуги, их ожидания и возможности.

В основу параметрических методов закладываются определенные факторы, которые оказывают непосредственное влияние на уровень цены на конкретный вид услуг.

Административные методы в качестве базы цены отталкиваются от нормативно-правовых актов, которые регламентируют уровень и порядок установления цен на те или иные услуги. Административный метод до сих пор применяется в бюджетных предприятиях сферы услуг, уровень цен которых традиционно ниже, чем у коммерческих предприятий. Так, в последнее время в Москве ведется активное строительство физкультурно-оздоровительных комплексов, бассейнов, ледовых дворцов, качество услуг в которых зачастую выше в связи с применением передовых технологий при строительстве и эксплуатации данных сооружений. А при более низких ценах на оказываемые услуги, подобные предприятия получают значительные конкурентные преимущества.

Классификация методов ценообразования представлена на рис. 5.

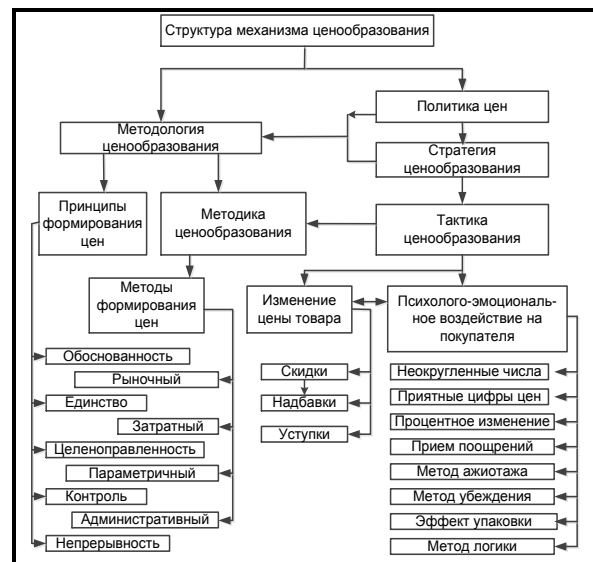


Рис. 5. Механизм ценообразования

Затратный метод основывается на расходах предприятия сферы услуг и предполагает установление цен на оказываемые услуги в таком диапазоне, который бы покрыл все произведенные затраты и обеспечил нормативный уровень прибыли. Данный метод часто критикуется в экономической литературе как не учитывающий закон спроса и предложения. Однако им продолжает пользоваться множество предприятий, поскольку он имеет заметные преимущества перед другими. Затратный метод оперирует конкретными цифрами, а не предположениями, трудовые затраты на его применение относительно невелики. Кроме того, этот метод хоть

и не обеспечивает максимальную прибыль, однако гарантирует безубыточность продаж.

Главное преимущество затратного метода заключается в том, что он не требует дополнительных исследований – все исходные данные для его применения находятся внутри предприятия. Сведения о затратах предприятия могут быть получены даже без внедрения управленческого учета исключительно на основе данных бухгалтерского учета.

Кроме того, затратный метод считается одним из наиболее справедливых с точки зрения продавца, покупателя и конкурентов:

- покупатель оплачивает обоснованный размер затрат и прибыли;
- продавец возмещает понесенные им затраты;
- конкуренты находятся в относительно равных ценовых условиях.

Необходимо отметить, что не все разновидности затратного метода применимы на предприятиях сферы услуг. Например, метод прямых затрат эффективно применять на производственных предприятиях, но в сфере услуг преобладают косвенные расходы, что снижает ценность метода для данной отрасли.

Рыночный метод ценообразования зачастую более эффективен для предприятий сферы услуг. Например, при ценообразовании можно выбрать в качестве отправной точки цены и качество услуг конкурентов. Этот метод не применим к новым видам услуг, не имеющим аналогов, а также к неосвоенным, низкоконкурентным рынкам. В отношении же широко распространенных услуг рыночная стратегия предполагает два возможных направления действий – по пути ценовой и неценовой конкуренции. В первом случае предполагается снижение (повышение) цен относительно цен конкурентов, во втором делается упор на отличительные черты собственных услуг.

Особенность метода заключается в том, что он позволяет пользоваться открытой информацией. Цены конкурентов (в отличие от их затрат) известны, что дает определенные ориентиры. Однако политика следования за лидером отрасли может привести к нежелательному побочному эффекту. У разных производителей услуг могут заметно отличаться затраты: при одних и тех же ценах одни могут процветать, а другие нести убытки. Информация о затратах носит сугубо конфиденциальный характер, производители тщательно охраняют ее от глаз конкурентов. Поэтому до конца не ясно, оправдывает установленная конкурентом цена затраты или же он применяет стратегию вытеснения с рынка других производителей. Тем не менее считается, что данный метод, как и затратный, оперирует достоверной и доступной, легко получаемой информацией.

Однако методы ценообразования в сфере услуг нельзя сводить только к вышеуказанным методам. Огромное значение имеют психологические факторы, ведь услуга – это нематериальный продукт, а удовлетворенность потребителя зависит от его личных ощущений. Т.е. классическое представление о том, что покупатель принимает решение о по-

купке осознанно и рационально, не всегда действует в сфере услуг.

При ценообразовании на услуги следует учитывать ряд особенностей, отличающих их от прочих товаров.

1. Услугу нельзя произвести или купить впрок: она производится и потребляется в определенный момент времени и в определенном месте. Отсутствие возможности накопления услуг в запасах приводит к тому, что нереализованная возможность оказания услуги пропадает навсегда (например, пустые места в гостиницах, кинотеатрах и т.д.). И если в торговле и производстве несоответствие спроса и предложения регулируется с помощью создания складских запасов, то в сфере услуг такой способ невозможен. Поэтому в сфере услуг цена выступает практически единственной возможностью нивелирования колебаний спроса. Производители услуг стараются регулировать поток клиентов путем повышения цен в периоды интенсивного спроса и снижения цен вне периода пиковых нагрузок. Примером служит резкое повышение цен в гостиницах в «высокий сезон».

Однако понятно, что подобное ценообразование не в состоянии полностью сгладить изменения интенсивности спроса в определенный период времени. Вместе с тем, услуги характеризуются таким снижающим маневренностью ценообразования фактором, как высокая доля постоянных затрат в структуре себестоимости. Поэтому при установлении нижней границы цены следует руководствоваться структурой затрат вне периодов пиковых продаж.

2. Потребитель далеко не всегда имеет надлежащие сведения о качестве предоставляемой ему услуги, поэтому цена рассматривается им как показатель качества и важный рыночный сигнал. Покупатель начинает с подозрением относиться к дешевой услуге, считая, что она ненадлежащего качества и может нанести ему вред. Для некоторых услуг (в частности, в сфере образования и здравоохранения) даже после потребления и оплаты услуги клиентам сложно оценить ее качество. Поэтому для услуг в большей мере, чем для товаров, цена является информационной составляющей качества.
3. В процессе потребления клиенты несут ряд затрат, на которые следует обращать внимание при выявлении ценностей и их учете в составе цены. Клиенты осознают, что потребление услуги сопровождается временными, денежными, физическими и психологическими издержками. Причем ранжирование данных издержек, которые порой принимают форму жертвы, может быть различным. Для одних людей критическими являются денежные затраты, для других – время, для третьих во главе списка стоят эмоциональные издержки.

В частности, в сфере здравоохранения платные услуги, в отличие от государственных, традиционно отличаются отсутствием неоправданных затрат времени (например, ожиданием в очереди на прием к врачу). Кроме того, потребители готовы оплачивать и то, что их болевые ощущения будут минимизированы. Таким образом, снижение затрат клиента при оказании ему услуги является ценностью, за которую многие готовы заплатить повышенную цену. В соответствии с развитием маркетинговых концепций ценообразование должно рассматриваться не просто как суммирование определенных затрат и нормы прибыли, но как сложный процесс, учитывающий:

- факторы внешней и внутренней экономической среды;
- психологический фактор, определяемый совокупностью независимых человеческих причин.

Психологический фактор особенно важен именно в сфере услуг, где одна и та же услуга может восприниматься разными потребителями по-разному. Например, в тренажерном зале одному человеку необходимы самые современные тренажеры, кондиционер и услуги личного тренера, а другой может с удовольствием заниматься на старых тренажерах. Понятие престижности также оказывает значительное влияние на восприятие той или иной услуги.

Делается вывод о том, что потребитель, принимая решение о потреблении того или иного вида услуг, действует иррационально. Т.е. при сопоставлении цены услуги и ее потребительской стоимости каждый покупатель руководствуется своими личными ощущениями и ожиданиями. Но и их можно определенным способом классифицировать и выделить несколько концепций поведения потребителей. Рассмотрим некоторые из них подробнее.

1. Цена на оказываемую услугу обычно воспринимается как некий диапазон цен, а не как точный показатель. Колебания цены услуги в пределах этого диапазона значительно влияют на принимаемые клиентом решения. При превышении максимальной цены из допустимого клиентом диапазона на желание потребить услугу может оказать влияние только очень существенное снижение цены. Одновременно оно может оказать и негативное влияние, так как вызовет сомнение в качестве оказываемых предприятием услуг. Тем более, резкое снижение цены негативно влияет и на персонал предприятия. Достаточно часто потребители, приобретающие услугу со значительной скидкой, могут получить ее только в самую последнюю очередь или в очень неудобное время. Кроме того, в сфере услуг существует «престижный сегмент», фактор цены в котором абсолютно не действует. Наоборот, чем выше цена, тем услуга кажется качественнее. Это относится к гостиницам высокого класса обслуживания и ценовой категории, к «элитным» фитнес-центрам и т.д.
2. Клиент ориентируется на некую справочную (ориентировочную) цену услуги. Под справочной ценой понимается субъективное представление потребителя об уровне цены, сложившейся на данную услугу за определенный промежуток времени. Обычно справочные цены значительно отличаются от реальных цен. Например, она может формироваться исходя из цены последней покупки, наиболее частой цены приобретения или какого-то усредненного показателя. Также это может быть как наиболее низкая, так и наиболее высокая цена приобретения данной услуги.

Уровень справочной цены находится в зависимости от факторов внешней среды. Например, стоимость проживания в гостиницах в новогодние каникулы значительно выше, чем в другой период времени, и потребитель заранее готов к подобному увеличению стоимости. Наоборот, в летние месяцы, стоимость услуг физкультурно-оздоровительных комплексов ниже, чем в остальное время года, за счет дополнительных скидок или бонусов. Так, в этот период обычно предлагается приобретение абонемента за ту же цену, но на более продолжительный период («несколько месяцев бесплатно» и т.д.). Клиент подсознательно ожидает, что цена будет выше или ниже в зависимости от сезона.

В итоге, принимая решение о потреблении определенной услуги, клиент ориентируется на справочную цену при данном состоянии рынка. Нижняя точка диа-

пазона справочной цены является критической для покупателя, так как будет вызывать сомнения в качестве услуги, но и верхняя граница диапазона – это абсолютный предел цены, при превышении которого клиент также откажется от потребления определенной услуги. Это связано с тем, что услуги рекреационных предприятий сферы услуг не являются жизненно необходимыми. Если посещение врача серьезно влияет на жизнь и здоровье человека, то посещение фитнес-клуба только повышает уровень жизни и сказывается на статусе человека. Т.е. при ограниченных ресурсах человек откажется от данного вида услуг в пользу жизненно необходимых.

Таким образом, предприятию сферы услуг необходимо четко сегментировать потребителей своих услуг, и на основе проведенного анализа установить диапазон цен, в котором уже будет разрабатываться эффективная система скидок. Выход из диапазона даже во время специальных сезонных предложений негативно отразится на имидже предприятия.

Как показывает практика, большинство маркетинговых ходов, например, торговли, не работает на предприятиях сферы услуг. В этой сфере нельзя установить цену ниже на единицу (выделение в цене товара копеек), использовать порядковые эффекты, стимулирующие покупателей в торговых организациях. Наибольшее значение приобретают приемы поощрения, выраженные в виде различных скидок, бонусов и премий. Тем более что в сфере услуг важен не факт продажи, а степень «привязанности» потребителя к данному предприятию.

По общему признанию, ценообразование с ориентацией на спрос – это самый эффективный, но в то же время самый дорогой и сложный метод, поскольку приходится считаться с такой эфемерной категорией, как ценность услуги. Ценность воспринимается людьми по-разному из-за различий в их внутренних ощущениях, предпочтениях и вкусах, финансовом положении, наличии свободного времени, знаниях об услуге. Для одних ценность – это низкая цена, для вторых – высокое качество, для третьих – учет индивидуальных требований, для четвертых – сопутствующие услуги и сервис. Оценка потребителем полезности услуги основана на сопоставлении выгод от получения услуги с его совокупными затратами на ее получение. Если воспринимаемая ценность превысила ожидания, потребитель будет доволен услугой, если же нет – скорее всего, без крайней надобности повторно за ней он не обратится.

По-разному воспринимаемая ценность позволяет сегментировать услугу и установить наиболее справедливую цену. Так, если выбирается низкий ценовой сегмент, то основную долю в цене составляет себестоимость базовой услуги. В среднем ценовом сегменте добавляются затраты на дополнительный сервис. Например, уборка в номерах гостиницы и замена полотенец и постельного белья может производиться чаще, до нескольких раз в день. В высоком ценовом сегменте, так называемом премиум-классе, учитывается эксклюзивность услуги, место ее оказания и отношение персонала. Причем потребитель услуг высокого ценового сегмента скорее всего нико-

гда не станет потреблять услуги из среднего ценового сегмента, а «средний» потребитель хотел бы получать услуги высокого класса. Т.е. предприятие сферы услуг может оказывать базовую услугу и устанавливать дополнительные опции, за которые потребитель будет доплачивать отдельно. Например, при посещении физкультурно-оздоровительного комплекса может предлагаться абонемент только в тренажерный зал. За дополнительную плату клиент сможет посещать зал групповых занятий, а при максимальной доплате – сауну и турецкую баню.

Таким образом, потребитель услуги ищет ценность. Задача предприятия сферы услуг – выяснить, за какие именно ценности клиент готов заплатить, для чего проводятся маркетинговые исследования, организовываются опросы и тестирования. Подобные мероприятия дороги, требуют высокой квалификации персонала для разработки опросных листов, анкетирования и обработки результатов опросов. Малые и средние предприятия могут заменить дорогостоящие маркетинговые исследования самостоятельными мероприятиями. В данной ситуации предприятию необходимо выявить одну или несколько основополагающих ценностей для своей услуги и довести до потребителя отличительные особенности оказываемых услуг. После анализа реакции потребителей необходимо откорректировать ценовую политику предприятия. Но и тут могут возникнуть сложности. Как показывает практический опыт, потребитель негативно относится к снижению стоимости на оказываемые услуги, так как изначально уже уплатил большую стоимость. Т.е. целесообразнее установить цену на более низком уровне с возможностью ее повышения в дальнейшем.

При анализе ценности оказываемых услуг обычно выделяются следующие качества:

- высокое качество оказываемых услуг, надежность;
- удобный доступ к услугам;
- информационное обслуживание клиентов;
- компетентность персонала, уважение к личности клиента;
- рыночная цена и удобные условия оплаты;
- высокая репутация предприятия.

С развитием социальных сетей и различных ресурсов, посвященным отзывам клиентов, такой критерий, как репутация предприятий сферы услуг, стала иметь одно из первостепенных значений. Потребитель больше не хочет слепо доверять рекламе в средствах массовой информации, он пытается изучить опыт получения услуг другими людьми. Зачастую этим пользуются недобросовестные конкуренты или просто обиженные клиенты. Именно поэтому предприятию необходимо следить за качеством оказываемых услуг и периодически проводить опрос потребителей.

Обобщая способы ценообразования на предприятиях сферы услуг, можно сформулировать несколько практических выводов:

- используя затратный метод, можно определить точку безубыточности в периоды спада потребительского спроса. Полученная на основании точки безубыточности цена позволит устанавливать максимально возможный размер скидки на оказываемые услуги. Это связано с тем, что периодические колебания цен на услуги негативно оцениваются потребителями. Поэтому использовать ценовой

фактор привлечения клиентов можно, только предоставляя сезонные и другие виды скидок;

- для применения наиболее эффективного в сфере услуг рыночного метода ценообразования необходимо выделить несколько ценностных характеристик собственной услуги и довести их до клиентов. Выделение ценностных характеристик возможно только на основе опросов потребителей;
- необходимо очень четко сегментировать оказываемые услуги. Т.е. ценность услуги необходимо перевести в денежный эквивалент и выделить стандарты качества оказываемых услуг, при которых можно ожидать, что ценностные восприятия клиентов удовлетворены;
- изучение цен конкурентов позволяет принимать ценовые решения на основе этой информации.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что рыночный метод ценообразования является наиболее эффективным в сфере услуг, так как позволяет установить действительно справедливую цену.

Литература

1. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 6 мая 1999 г. №33н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Оценка справедливой стоимости [Электронный ресурс] : междунар. стандарт финансовой отчетности IFRS 13 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 18 июля 2012 г. №106н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. О применении нормативных документов, регулирующих вопросы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) [Электронный ресурс] : письмо М-ва финансов РФ от 29 апр. 2002 г. №16-00-13/03. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Рассказова-Николаева С.А. и др. *Управленческий учет* [Текст] : учеб. пособие / С.А. Рассказова-Николаева, С.В. Шебек, Е.А. Николаев. – СПб. : Питер, 2013. – 496 с.
5. Чая В.Т. *Методика организации управленческого учета на предприятиях физкультурно-оздоровительных комплексов* [Текст] / В.Т. Чая, А.Д. Золотухина // *Аудит и финансовый анализ*. – 2009. – №2.

Ключевые слова

Управленческий учет; сфера услуг; себестоимость; оценка справедливой стоимости; учет затрат; отчетность; МСФО.

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 организации управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости на предприятиях сферы услуг, предложена типовая номенклатура затрат, разработанная с учетом технологических особенностей рекреационных предприятий сферы услуг, предложен порядок распределения и последующего учета косвенных расходов. Особенного внимания заслуживает вопрос оценки услуг по справедливой стоимости в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Данная оценка способствует не только правильному учету затрат, но и формированию обоснованной цены на оказываемые услуги предприятий сферы услуг.

Таким образом, работа отвечает предъявляемым требованиям и может быть опубликована в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Чая В.Т., Д.э.н., профессор, академик РАЕН, Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова

[Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)