

Хлибык Алина Алексеевна

магистрант

Институт «Высшая школа менеджмента»

ФГБОУ ВО «Санкт-Петербургский государственный университет»

г. Санкт-Петербург

УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ В СЕРВИСНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

***Аннотация:** в статье описываются особенности управления затратами в сервисных организациях по сравнению с производственными компаниями. Рассматриваются отличия услуги от товара, типы затрат и существующие методы учета затрат в компаниях сферы услуг. Охарактеризованы преимущества метода учета затрат по видам деятельности (ABC-метод) по сравнению с позаказным, попроцессным, гибридным методами. ABC-метод позволяет получить информацию для принятия решений по поводу ассортимента услуг, уровня цен, качества, введения новых услуг.*

***Ключевые слова:** услуга, сервисная организация, методы управления затратами, ABC-метод.*

Последние десятилетия доля сферы услуг в ВВП увеличивается в большинстве стран. Сервисные компании должны внимательно планировать стратегическое развитие, реинжиниринговать бизнес-процессы и пересматривать этапы, которые создают ценность бизнеса. Для выполнения данных задач необходимо применять соответствующие техники управленческого учета. Однако сложность в измерениях и оценке услуг зачастую не позволяет использовать техники, применяемые для учета затрат на производстве. Тем не менее, исследования в области управленческого учета фокусируются в большей степени на метриках и подходах, характерных для производств.

Различия сервисных и производственных компаний

Управление затратами представляет собой дисциплину, которая предоставляет релевантную информацию по затратам для принятия решений и организационному контролю [5]. Несмотря на многие исследования, принципы управленческого учета относятся в основном к производству. Компании в сфере услуг зачастую были недооценены и рассматривались как частный случай производственных компаний [3].

Проводимые исследования фокусировались на различиях между товаром и сервисом. В целом, ключевые различия были сформулированы Шостаком, который в 1977 описал различия с позиции маркетинга и сформулировал 4 аспекта: нематериальность, гетерогенность, неотделимость, несохраняемость.

– услуга нематериальна, то есть не является физическим объектом и существует только совместно с другими вещами;

– гетерогенность обуславливает различия услуг в зависимости от контекста, типа и требований потребителей, разных стандартов качества, затрат и так далее;

– неотделимость: услуга тесно связана с потребителем в процессе создания и потребления;

– несохраняемость: услуги не могут находиться на балансе основных средств и храниться в запасах. Предоставленная услуга теряет свои качества в момент прекращения действия соглашения [3].

В конце концов, организации сферы услуг, такие как банки, больницы, государственные учреждения практически не имеют прямых затрат, большинство из них являются накладными расходами, и они не хранят запасы, так как услуга потребляется в тот момент, когда производится.

Классификация затрат в сервисных организациях

Основываясь на различиях между производственными и сервисными компаниями можно утверждать, что последние не могут начать со стоимости отдельных индивидуальных транзакций, взамен они должны начать с предположения, что существует только один тип затрат – стоимость всей системы. Иными сло-

вами, в случае производственных компаний очевидно, что прямой труд, материалы и производственные накладные расходы могут быть классифицированы как прямые издержки производства. Однако для сервисных компаний данная логика не релевантна, прямые издержки определяются приобретением и продажей продукции и связаны с материальной продукцией, которой не существует в сервисных организациях. Следовательно, мы можем определить данные затраты как периодические, включающие в себя также другие расходы, например, маркетинговые. В производственных компаниях прямые издержки производства соотносимы по объему с периодическими, в сервисных – преобладают периодические [4].

Большинство затрат, принадлежащих сервисным компаниям, относится к постоянным затратам, которые не изменяются при изменениях выпуска, так как отсутствие материального продукта не позволяет определить пропорциональные изменения в выпуске. В сфере услуг затраты на труд и разработки относятся к общим затратам.

Провести черту между прямыми и косвенными затратами в сервисных компаниях также затруднительно, так как потребитель услуги считается одним из объектов затрат. Поэтому при увеличении количества потребителей вопрос распределения косвенных затрат становится более сложным.

В сервисных организациях фокус сдвинут в сторону затрат на поддержание деятельности, они изменяются на разных стадиях развития и доставки. Следовательно, становится доминирующей концепция жизненного цикла затрат, подразумевающая контроль затрат и применение разных техник управленческого учета на разных стадиях создания услуги.

Отношения с потребителями сильно влияют на все процессы оказания услуги и управленческого учета в том числе. Ценовая модель для услуг переориентирована с надбавки за труд и материалы на постоянные затраты, которые покрывают отдельный период времени. Таким образом, информация об использо-

вании затрат как драйвер прибыли теряет смысл. Поэтому должен быть использован другой метод учета затрат, чтобы контролировать и управлять затратами в сервисных организациях [1].

Методы учета затрат в сервисных организациях

Среди всех техник учета затрат самыми распространенными являются 1) позаказный метод калькулирования издержек, 2) попроцессная калькуляция себестоимости, 3) гибридная калькуляция затрат.

Первый подход к учету затрат – позаказный метод – подразумевает, что объем затрат получается из распределения на четко идентифицируемые услуги. Этот метод используется, например, в аудите, консалтинге, рекламе. Главные типы затрат в данном случае: прямые затраты на труд и накладные расходы на сервис.

Чтобы оценить затраты на конкретную услугу необходимо постоянно контролировать затраты на проект. Полученная информация может помочь компании установить цену на услугу или управлять прибыльностью ее услуг [8].

Другой подход, используемый для сферы услуг, это попроцессная калькуляция себестоимости, в соответствии с которым затраты распределяются на множество одинаковых единиц продукции. Затраты приписываются наборам одинаковых услуг, а потом отдельным услугам. Метод определяет средние затраты каждой услуге, что противоположно позаказному методу. Этот метод применяется в розничном банкинге, почтовых доставках. Несмотря на то что этот метод легче, он должен применяться с осторожностью, если услуга отличается от других, предоставляемых компанией, другие подходы должны быть использованы.

Существует также смешанный способ, который соединяет элементы позаказного и попроцессного методов. Он применяется для кастомизированных услуг, которые производятся в большом количестве [7].

Несмотря на то что позаказный метод – самый распространенный, остается вопрос распределения накладных расходов. Отсутствие измеримых составляющих услуг, доставка потребителю через последовательность процессов, каждый

из которых редко добавляет ценность совместно с потребителем обуславливают релевантность использования метода усета затрат по видам деятельности (ABC – activity-based costing). В соответствии с этим подходом затраты распределяются не на объекты затрат, а на вид деятельности, который осуществлялся для создания услуги/товара. Для сервисных организаций использование данного метода подразумевает исключение деятельности, не добавляющей ценность. Цель использования ABC-метода – распределить косвенные затраты таким образом, чтобы рассчитать наиболее точное значение единицы продукции или услуги, чтобы сделать максимально эффективными операционные и стратегические решения. Распределяя затраты на каждый счет может дать компании возможность оценивать прибыльность, полученную от каждого клиента. Не многие компании компенсируют затраты обслуживания клиентов по ценам. Поэтому во многих случаях прибыльные счета покрывают часть расходов счетов, которые не генерируют прибыль [2].

Таким образом, главная цель ABC метода – обеспечить менеджмент информацией не только о прибыли, полученной от отдельных услуг, но и клиентов. Этот метод также включает в себя измерение эффективности (измерение затрат и прибыльности разных сегментов и отделов компании), планирование и прогнозирование (бюджетирование), сокращение затрат (собранный информация может быть использована для оптимизации затрат), мотивационная система (для мотивации сокращения накладных расходов в разных бизнес-юнитах). Так как сервисные компании часто предлагают большой выбор услуг, они должны постоянно контролировать ассортимент, принимать решения по поводу цен, качества, запуска новых услуг и отказа от старых, а ABC метод предоставляет информацию для подобных решений.

Процедура применения ABC метода в сфере услуг и производства похожи. Она начинается с анализа и определения всех видов деятельности компании. Далее идентифицируется структура затрат для каждого отдела, потом определяются отдельные процессы, для которых нужны ресурсы, и идентифицируются

драйверы затрат. Тем не менее, так как большинство затрат в сервисных компаниях определяются индивидуальными потребителями, ABC метод должен принимать во внимание поведение потребителей, что отличает применение этого метода от производственных компаний [6].

Таким образом, чтобы определить особенности управленческого учета в сфере услуг, были проанализированы основные отличия между производственными и сервисными организациями, из которых самый очевидный – это нематериальность услуг. Более того, в производственных компаниях методы управленческого учета могут быть более или менее стандартизированы, услуги же значительно отличаются между собой. Поэтому структура затрат специфична и характеризуется отсутствием производственных и превалированием периодических затрат. Большая часть затрат в сервисных компаниях являются постоянными и косвенными, потому что главная задача – поддержка инфраструктуры, на основе которой создаются услуги. Поэтому вопрос использования свободных мощностей очень актуален. Основные методы управленческого учета: позаказный метод калькулирования издержек, попроцессная калькуляция себестоимости, гибридная калькуляция затрат, у каждого есть преимущества и ограничения. Среди всех техник распределения накладных расходов чаще всего сервисные компании используют метод расчета затрат по видам деятельности (ABC метод), который основан на определении процессов, создающих услугу и не связанных с материальностью выпуска. Тем не менее, его применение требует много времени, средств и квалифицированных специалистов.

Список литературы

1. Brignall T.J. et al. Product costing in service organizations // *Management Accounting Research*. – 1991. – Т. 2. – №4. – С. 227–248.
2. Chea A.C. Activity-based costing system in the service sector: A strategic approach for enhancing managerial decision making and competitiveness // *International Journal of Business and Management*. – 2011. – Т. 6. – №11. – С. 3–10.
3. Choi T. M. (ed.). *Service Supply Chain Systems: A Systems Engineering Approach*. – CRC Press, 2016.

4. Drucker P. F. The information executives truly need // Harvard business review. – 1995. – T. 73. – №1. – C. 54–62.
5. Garrison R.H. et al. Managerial accounting // Issues in Accounting Education. – 2010. – T. 25. – №4. – C. 792–793.
6. Stefano N.M., Casarotto Filho N. Activity-based costing in services: literature bibliometric review // SpringerPlus. – 2013. – T. 2. – №1. – C. 80.
7. Wnuk-Pel T. Management accounting systems and lean management: a service company perspective //Transformation in Business & Economics. – 2016. – T. 15. – №1.
8. Yeshmin F., Fowzia R. Management accounting Practices: A comparative analysis of manufacturing and service industries //ASA University Review. – 2010. – T. 4. – №1. – C. 131–141.