

**Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение
высшего образования
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»**

На правах рукописи

Савин Максим Валерьевич

**МЕТОДИЧЕСКИЙ ИНСТРУМЕНТАРИЙ
СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО
УЧЕТА**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

ДИССЕРТАЦИЯ
на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель:

кандидат экономических наук, доцент
Алейникова Марина Юрьевна

Москва –2019

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	4
ГЛАВА 1 КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА.....	13
1.1 Исторические аспекты выделения и обособления стратегического управленческого учета в самостоятельное направление научно-практической деятельности.....	13
1.2 Содержание методического инструментария стратегического управленческого учета	36
1.3 Потребительская ценность как одна из концепций стратегического управленческого учета	43
ГЛАВА 2 ОЦЕНКА ЗАТРАТ И ДОХОДОВ АЭРОПОРТОВЫХ КОМПЛЕКСОВ В КОНТЕКСТЕ ФОРМИРОВАНИЯ ПОТРЕБИТЕЛЬСКОЙ ЦЕННОСТИ ПРЕДОСТАВЛЯЕМЫХ УСЛУГ.....	60
2.1 Аэропортовая деятельность как объект исследования.....	60
2.2 Особенности зарубежной практики организации аэропортовой деятельности.....	77
2.3 Оценка состава и структуры затрат авиационной и неавиационной составляющих аэропортовой деятельности в Российской Федерации.....	88
ГЛАВА 3 ОЦЕНКА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ НА ОСНОВЕ ЦЕННОСТНО-ОРИЕНТИРОВАННОГО ПОДХОДА.....	105
3.1 Возможности применения ценностно-ориентированного подхода в управлении аэропортовой деятельностью.....	105
3.2 Информационное значение отчета о доходах и расходах в рамках ценностно-ориентированного подхода к управлению.....	120
3.3 Оценка деятельности в рамках отдельных бизнес процессов и механизмы ее оптимизации для целей ценностно-ориентированного подхода.....	143
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	161
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	167
ПРИЛОЖЕНИЕ А Виды аэропортовой деятельности.....	186

ПРИЛОЖЕНИЕ Б Структура некоторых видов затрат и расходов аэропортовых комплексов.....	187
ПРИЛОЖЕНИЕ В Схема перестроение традиционной учетно-информационной системы на ценностно-ориентированный подход.....	192
ПРИЛОЖЕНИЕ Г Пример карты бизнес-процесса «прилет».....	195
ПРИЛОЖЕНИЕ Д Пример карты бизнес-процесса «вылет».....	196
ПРИЛОЖЕНИЕ Е Балльная оценка основных услуг аэропортового комплекса.....	197
ПРИЛОЖЕНИЕ Ж Отчет о доходах и расходах.....	221
ПРИЛОЖЕНИЕ И Сравнительная таблица отчета о финансовых результатах и отчета о доходах и расходах.....	222

Введение

Актуальность темы исследования. Стратегический управленческий учет как научное направление и сфера деятельности возник относительно недавно, а именно в конце XX века. Ввиду этого методический инструментарий, полностью отвечающий его целям и, как следствие, целям стратегического управления находится в стадии формирования и становления. При этом характер современных экономических отношений, а также темп их изменения становятся причиной появления информационных потребностей органов управления с особым акцентом на стратегической перспективе.

Сегодня в организациях широкое применение для целей управления имеет учетно-информационная система, фокусирующаяся исключительно на внутренних факторах функционирования организации. Информационные потоки, формируемые в рамках данной системы, используются для реализации как краткосрочных, так и долгосрочных целей. Однако данный подход не является в полной мере корректным, в силу динамичности факторов внешней среды, влияние которых на деятельность организаций возрастает с течением времени.

Более того, игнорирование факторов внешней среды деятельности организации может в результате привести к неспособности организации осуществлять свою деятельность в будущем.

Обеспечение устойчивой позиции организации на рынке зависит от наличия у нее конкурентного преимущества, которое находит свое выражение, в частности, в виде высокого уровня создаваемых потребительских ценностей. Управление организацией, основанное на ориентации менеджмента на общем уровне формируемых потребительских ценностей, определено как ценностно-ориентированный подход. Возможность применения ценностно-ориентированного подхода к организации системы управленческого учета была исследована на примере аэропортовых комплексов Российской Федерации.

Экономические безопасность и благосостояние страны во многом зависят от уровня развития инфраструктуры, в частности, транспортной системы. Ее роль увеличивается с возрастанием площади территории, которая должна быть покрыта транспортными сетями. Говоря о наиболее удаленных территориях, особый акцент делается на авиационном транспорте.

Рассматриваемый вид транспорта в России развивается достаточно высокими темпами, тем не менее, уровень спроса остается удовлетворенным не в полной мере. В наибольшей степени это распространяется на гражданскую авиацию, находящуюся под воздействием ряда факторов:

- значительная изношенность основных средств. Подавляющее большинство производственных основных средств, используемых для предоставления услуг транспортировки пассажиров и грузов, было введено в эксплуатацию несколько десятилетий назад. Данное обстоятельство является результатом недостаточности инвестиционных вложений;

- отсутствие возможности привлечения достаточного объема финансирования инвестиционных проектов. Аэропортовая деятельность характеризуется значительной капиталоемкостью. При этом период реализации проектов в ряде случаев может превышать несколько отчетных периодов. Повышенные экономические риски, обусловленные современной экономической ситуацией, затрудняют прогнозирование будущих денежных потоков и осуществление оценки финансовой целесообразности капитальных вложений;

- недостаточная укомплектованность аэропортовых комплексов современной техникой. Эксплуатация некоторых классов воздушных судов требует особого обслуживания. Отсутствие надлежащего оборудования свидетельствует о недостаточном качестве предоставляемых услуг и, как следствие, о недополученном доходе в силу снижения общей потребительской ценности таких услуг. Данный фактор обуславливает осуществление авиационных перелетов через те транспортные узлы, где есть требуемая техника. В результате, происходит искажение сети авиационных маршрутов, снижается эффективность деятельности

и качество оказываемых услуг. В подтверждение данного тезиса можно привести тот факт, что более половины всех внутренних авиационных перелетов происходит непосредственно через московский авиационный узел. Не решенной до сих пор остается проблема обеспечения достаточного уровня пропускной способности аэропортовых комплексов.

Таким образом, российские аэропортовые комплексы не в полной мере соответствуют требованиям, предъявляемым пассажирами и авиационными компаниями, что также приводит к низкому уровню создаваемых потребительских ценностей. Решение вышеуказанных проблем невозможно без соответствующего учетно-аналитического обеспечения.

Описанные проблемы обусловили важность разработки инструментария стратегического управленческого учета, а также выявления путей внедрения как существующего, так и вновь созданного методического аппарата.

Степень разработанности темы исследования. Наиболее существенный вклад в развитие управленческого учета как самостоятельного направления учетной науки был внесен такими учеными, как О.В. Алексеева, И.Н. Богатая, М.А. Вахрушина, О.Д. Каверина, В.Э. Керимов, О.Е. Николаева, Я.В. Соколов, и др. В зарубежной практике данная проблема освещена в работах К. Друри, Ч. Литтлтона, Ч.Э. Шпруга, Э. Патона и др.

Проблемам исследования стратегического управления и стратегического управленческого учета посвящены работы И. Ансоффа, Д.В. Арутюновой, Дж. Бернса, М. Бромвича, Г.Я. Гольдштейна, Л.И. Кима, Б. Никсона, М. Портера, К. Гулдинга и пр. В частности, авторами рассматривается стратегическая перспектива развития экономических субъектов, а также способы и методы их адаптации к изменяющимся внешним условиям ведения деятельности.

Следует констатировать существование большого количества публикаций, направленных на изучение проблем стратегического управленческого учета. В то же время наблюдается недостаток исследований, в основе которых лежит

определение путей применения концепций, ориентированных на ценностный подход, к организациям сферы услуг, в частности, к аэропортовым комплексам.

Актуальность темы, а также отсутствие достаточной разработанности методического инструментария стратегического управленческого учета в сфере услуг легли в основу выбора темы диссертации, а также определения ее цели и задач.

Цель и задачи исследования. Целью исследования является выявление и внедрение методического инструментария системы стратегического управленческого учета в экономических субъектах сферы услуг на примере аэропортовых комплексов.

В соответствии с целью диссертационной работы были поставлены и решены следующие задачи:

- исследовать природу и исторические аспекты развития стратегического управленческого учета, выявить точки пересечения с другими разделами учетно-аналитической системы;
- исследовать основные элементы концепции потребительской ценности, разработать классификацию видов потребительской ценности для организаций, функционирующих в сфере услуг на примере аэропортовых комплексов;
- определить особенности развития отечественных аэропортовых комплексов, провести анализ аэропортовой деятельности в части состава и структуры затрат и расходов по видам деятельности, выявить основные проблемы учетного процесса;
- предложить алгоритм трансформации внутрифирменного отчета о финансовых результатах в отчет, основанный на ценностно-ориентированном подходе;
- определить пути дальнейшего анализа отчета, основанного на ценностно-ориентированном подходе, с точки зрения формируемой аэропортовыми комплексами потребительских ценностей.

Объектом исследования является хозяйственная деятельность российских аэропортовых комплексов.

Предметом исследования является процесс формирования, анализа состояния, а также поддержания конкурентного преимущества, выраженного в наличии потребительских ценностей услуг в рамках аэропортовой деятельности.

Область исследования. Работа выполнена в соответствии с п. 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», п. 1.8 «Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности», п.1.11 «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции» Паспорта научной специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика (экономические науки).

Научная новизна исследования заключается в идентификации методического инструментария стратегического управленческого учета, а также его адаптации к деятельности организаций, функционирующих в сфере услуг на примере аэропортовых комплексов.

Положения, выносимые на защиту. На защиту выносятся следующие основные теоретические положения и практические значимые результаты:

- дано авторское определение стратегического управленческого учета, выделены его основные характеристики, что позволяет упростить процесс классификации принадлежности применяемых инструментов к оперативному или стратегическому управленческому учету (С. 34-35);

- разработана классификация видов потребительской ценности для организаций сферы услуг, применение которой при формировании внутрифирменной отчетности и ее дальнейшем анализе будет способствовать предоставлению максимально релевантной информации для принятия стратегических управленческих решений в части формируемых конкурентных преимуществ. Выдвинута и доказана посредством анализа результатов

проведенного опроса гипотеза об основополагающем характере типа потребительской ценности, который непосредственно не генерирует доход, но способствует его формированию (С. 51-52);

- обоснована необходимость расширения аналитической информации на счета учета затрат и расходов в рамках авиационной и неавиационной деятельности аэропортовых комплексов, что способствует повышению прозрачности и эффективности процесса распределения доходов и расходов аэропортовых комплексов по видам деятельности (С. 103-104);

- разработана схема трансформации учетно-аналитической системы с традиционного подхода, предполагающего формирование информационных потоков в разрезе видов продуктов (услуг, направлений деятельности), на ценностно-ориентированный подход, применение которой позволяет идентифицировать основные потребительские ценности, обеспечить учетно-информационное сопровождение их формирования и повысить достоверность выводов относительно положения на рынке, занимаемого организацией (С. 108-113, 194-196);

- предложен порядок последующего анализа затрат для целей ценностно-ориентированного подхода, в рамках которого происходит сопоставление класса затрат с точки зрения формируемых ими потребительских ценностей с результатами фактов хозяйственной жизни после осуществления таких затрат, что способствует своевременному выявлению снижения уровня создаваемой потребительской ценности (С. 145).

Теоретическая значимость исследования. Основные положения диссертации способствуют повышению эффективности деятельности при формировании и укреплении конкурентного преимущества, а следовательно, стратегического управления в целом.

Представленные в диссертации авторское определение потребительской ценности и классификация ее видов позволяют установить, генерирует ли тот или иной инструмент релевантную информацию для стратегического управления, а

также сфокусироваться органам управления организации на тех услугах, которые содержат максимальную потребительскую ценность.

Разработанный порядок трансформации информации, содержащейся в отчете о финансовых результатах, ее транслирования в отчет о доходах и расходах для целей ценностно-ориентированного подхода и схема ее последующего анализа направлены на выявление преимуществ и недостатков деятельности организации с точки зрения формирования потребительской ценности.

Практическая значимость исследования заключается в том, что основные положения и выводы диссертационного исследования имеют универсальный характер и могут быть использованы в процессе внедрения в организации системы стратегического управленческого учета, а также модификации существующей системы.

Практическую значимость имеют:

- классификация и систематизация видов деятельности, осуществляемых аэропортовыми комплексами в рамках авиационной и неавиационной составляющих аэропортовой деятельности;

- методика представления расширенной аналитической информации на счетах учета затрат и расходов в рамках авиационной и неавиационной деятельности аэропортовых комплексов;

- порядок трансформации учетно-аналитической системы с традиционного подхода, предполагающего формирование информационных потоков в разрезе видов продуктов (услуг, направлений деятельности), на применение ценностно-ориентированного подхода;

- порядок последующего анализа затрат для целей ценностно-ориентированного подхода.

Методология и методы исследования. Методологическая база исследования представлена трудами ведущих отечественных и зарубежных ученых в области управленческого учета. В частности, использовалась литература,

содержащая обобщение основных научных мыслей по стратегическому управлению и стратегическому управленческому учету.

Помимо этого, были изучены положения по управленческому учету международных организаций.

Основным источником эмпирических данных послужили годовые отчеты отечественных и зарубежных аэропортов, а также данные их систем управленческого учета.

В целях повышения репрезентативности настоящего исследования были использованы статистическая информация, аналитические материалы, информация глобальных компьютерных сетей.

Исследование основывалось на методах научного познания: анализе, синтезе, сравнительном анализе, научной абстракции, дедукции и индукции. Обработка первичных данных, а также систематизация информации осуществлялись с применением компьютерного программного обеспечения – Microsoft Excel 2013.

Степень достоверности результатов исследования. Обоснованность и достоверность результатов исследования достигается развитием автором основных методологических положений российских и зарубежных ученых в области стратегического управленческого учета с опорой на накопленный международный практический опыт его внедрения и развития в экономических субъектах.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные результаты диссертационного исследования докладывались на научно-практических конференциях: на X Международной конференции студентов, аспирантов и преподавателей «Бухгалтерский учет анализ и аудит: история, современность и перспективы развития» (Санкт-Петербург, Санкт-Петербургский государственный экономический университет (СПбГЭУ), 28 октября 2015 г.); на I Международной научно-практической конференции «Актуальные вопросы развития методологии и организации учета, анализа и аудита» (г. Нижний Новгород, НОО Профессиональная наука, 25 января 2016 г.); на Международной научно-

практической конференции «Развитие науки и образования в современном мире» (Москва, АР-Консалт, 31 января 2016 г.).

Материалы диссертации применяются в практической деятельности аэропорта г. Сургут, в частности, используется методика анализа осуществленных затрат. Это способствует росту релевантности предоставляемой информации, а также формированию более объективных выводов относительно влияния затрат на деятельность организации и, как следствие, принятию надлежащих управленческих решений.

Диссертация связана с исследованиями, проводимыми в Финансовом университете в рамках Общеуниверситетской комплексной темы «Устойчивое развитие России в условиях глобальных изменений» на период 2014 — 2018 гг. по межкафедральной подтеме: «Учетно-аналитическое и контрольное обеспечение устойчивого развития бизнеса в условиях глобализации мировой экономики».

Публикации. Основные положения научного исследования отражены в восьми публикациях общим объемом 4,22 п.л. (авторский объем 3,21 п.л.), из них четыре работы общим объемом 2,32 п.л. (авторский объем 1,31 п.л.) опубликованы в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России.

Структура и объем диссертации. Цель и задачи диссертационного исследования определили логическое построение и объем работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы из 162 источников и 8 приложений. Текст диссертации составляет 222 страницы и содержит 24 таблицы и 28 рисунков.

ГЛАВА 1

КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

1.1 Исторические аспекты выделения и обособления стратегического управленческого учета в самостоятельное направление научно-практической деятельности

Современные рынки товаров и услуг характеризуются высоким уровнем потребления, что приводит к увеличению спроса на товары и услуги. Ввиду этого, такие ученые, как Ильин И.В., Малахин М., Леденцов Н., говорят о формировании в течение XX века общества потребления [30-31, 124, с. 238].

При этом французский социолог Бодрийяр Ж. в своем социально-философском труде «Общество потребления» отмечает, что сегодня потребление зачастую не связано с потребностями отдельного индивида [110, с.6].

Развитие рынков товаров и услуг вызывает рост степени конкуренции. Производители, стремясь занять определенную долю рынка и повысить лояльность клиентов, насыщают вновь образовавшиеся сегменты или ниши своими продуктами. Новые или незначительные участники рынков зачастую занимают ниши, которые могут быть несущественными с точки зрения объема продаж либо получаемых финансовых результатов.

Конкуренция между организациями приводит к наличию или отсутствию возможности влиять на рыночные условия посредством использования конкурентных преимуществ, которые выражаются в специфических ресурсах, способах их использования, а также характеристиках, обеспечивающих экономическое превосходство организации над своими конкурентами.

Согласно мнению Портера М., в качестве основного конкурентного преимущества может выступать более низкий уровень издержек производства продукта или высокий уровень его полезности [150, с.43].

По нашему мнению, предложенная М. Портером классификация видов конкурентных преимуществ является всеобъемлющей, т.к. выбор того или иного товара или услуги зависит либо от уровня цены, либо от их потребительских свойств.

Совокупность имеющихся у организации конкурентных преимуществ обеспечивает формирование ее конкурентоспособности. Процесс развития конкурентных преимуществ в высокой степени становится результатом принятых руководством организации управленческих решений.

Создаваемые конкурентные преимущества должны носить долгосрочный, стратегический характер. В связи с этим происходит смещение фокуса органов управления с концентрации на достижении определенных показателей в сторону стратегического управления [151, с.233-234].

Ансофф И. в работе «Стратегическое управление» отмечает, что в конце XX столетия экономические условия хозяйствования претерпели ряд изменений, потребовавшие от организаций высокого уровня динамичности и гибкости для адаптации к новым условиям. В частности, можно выделить следующие новые тенденции:

- низкий уровень подконтрольности факторов внешней среды;
- рост степени оказания влияния политических партий и общества на те или иные сектора рынка;
- более высокая вовлеченность в мировой рынок участников из развивающихся стран.

В дальнейшем данные изменения приобретают более глубокий характер с одновременным увеличением степени их непредсказуемости, при этом возрастает темп самих изменений.

Предлагается дополнить указанный выше перечень следующими тенденциями:

- комплексность происходящих изменений, затрагивающих все или большинство направлений деятельности организаций;

- изменения хозяйственных условий носят межотраслевой характер, что в ряде случаев приводит к формированию новых рынков.

По нашему мнению, наблюдаемые тенденции оказывают влияние на процесс управления организациями. Так, в начале XX века оно основывалось на ретроспективных данных, т.е. на полученном опыте. В частности, к таким методам можно отнести сопоставление определенных целей с фактически достигнутыми результатами или управление на основе экстраполяции происходивших ранее изменений.

В конце XX века менеджмент вынужден прибегать к новым методам оценки деятельности организации, поскольку оценка положения организации на рынке зависит не столько от полученного ранее опыта, сколько от факторов внешней среды в конкретный момент времени. Более того, цели и задачи организации становятся более стихийными и непредсказуемыми.

Оказывающее наиболее существенное влияние на деятельность экономического субъекта факторы внешней среды классифицируют на факторы товарных рынков, географические факторы, общественно-политические факторы [103, с.14].

Считаем, что к данным факторам также следует отнести факторы финансовых рынков, рынков средств производства и т.д.

Проведя анализ положений работы «Стратегическое управление», сделан вывод, что в связи с наличием и усилением влияния вышеперечисленных тенденций развития хозяйствования, необходимо принимать управленческие решения, чтобы они в достаточной степени были адекватными изменяющейся внешней среде.

Такие решения по созданию или укреплению ранее полученного конкурентного преимущества являются результатом реализации разработанной менеджментом организации стратегии. Любое конкурентное преимущество характеризуется потенциалом организации, под которым подразумевается максимально эффективное распределение имеющихся ресурсов. Использование ресурсов рассматривается с точки зрения их потенциального потребления при:

- разработке ответных мероприятий на изменения внешней среды;
- управлении человеческим капиталом организации;
- развитии направлений работы с клиентами;
- появлении возможности долгосрочного притока экономических выгод, связанных с конкретным конкурентным преимуществом [105, с.12].

Анализ состава факторов потенциала организации позволяет заключить, что предметом стратегического управления является:

- обеспечение максимального соответствия ресурсного потенциала экономического субъекта целям и задачам, определенных в рамках разработанной стратегии;

- реагирование на факторы внешней среды с целью минимизации отклонений, возникающих в результате ведения деятельности в рамках высокой степени неопределенности происходящих изменений;

- управление структурными подразделениями экономического субъекта и определение того, в какой степени они потенциально могут способствовать достижению поставленных целей в рамках реализуемой стратегии.

Арутюнова Д.В. выделяет следующие этапы стратегического управления: планирование стратегии, ее реализация, анализ и корректировка полученных результатов.

На этапе планирования стратегии проводится анализ внешней среды, формируется видение организации в хозяйственных рамках, определяются основные количественные и качественные показатели, характеризующие ее желаемое состояние, устанавливаются пути достижения этих показателей.

Реализация стратегии связана с операционным выполнением отдельных краткосрочных задач, положенных в ее основу, а также получение необходимой информации о ходе достижения таких задач.

Последний этап стратегического управления связан с определением конечных результатов реализации стратегии, оценкой степени достижения поставленных целей, выявлением причин более низких или высоких фактических

показателей, дальнейшей корректировкой целей на основе полученных результатов [105, с.98].

Можно сделать вывод, что на всех этапах стратегического управления возникает необходимость его информационного обеспечения в части факторов внешней среды, особенностей функционирования организации в сложившихся хозяйственных условиях, которые оказывают прямое и косвенное воздействие, результатов деятельности экономического субъекта в целом, а также его отдельных структурных единиц по отношению к стратегии организации. Информационное обеспечение управленческих решений осуществляется посредством организации учетно-информационной системы.

Современная учетно-информационная система должна удовлетворять следующим критериям:

- соответствие организационной структуре организации;
- всеобъемлющий характер;
- наличие инструментария обработки первичных данных;
- релевантность информации;
- своевременность предоставления информации [128, с.12].

Структура учетно-информационной системы должна в полной мере соотноситься с организационной структурой экономического субъекта. При этом она должна иметь возможность подготавливать информацию, относящуюся к основным областям деятельности организации: финансы, маркетинг, производство, человеческий капитал. Поступающая информация пригодна для принятия того или иного управленческого решения только в том случае, если она представлена в заранее обусловленном специфическом виде. Для этого организации требуется наличие технических возможностей обработки полученных первичных данных, которая не носила бы хаотичного порядка без соотнесения с потребностями органов управления, что приводит к нарушению принципа эффективности [125, с.13].

Боле того, положительный эффект от использования информации достигается исключительно в случае, если управленческие решения, принятые на ее основе,

являются своевременными и отвечают требованиям хозяйственных условий [128, с.14].

По нашему мнению, представленный перечень критериев выдвигаемых к информационной системе является всеобъемлющим, т.к. производимая ей информация обладает основными требуемыми характеристиками для принятия надлежащих управленческих решений.

Применяя метод научного обобщения, сделан вывод о том, что в зависимости от получаемой информации в результате обработки данных учетно-информационная система может быть разделена на две подсистемы: операционную и стратегическую.

Для целей исследования требуется определить критерии, способствующие классификации получаемой информации на операционную и стратегическую, что обусловлено различием в ее характере при принятии управленческих решений и применяемым для обработки входящих данных методическим инструментарием. Так, в качестве основной цели операционного управления рассматривается обеспечение эффективности деятельности экономического субъекта для повышения качества финансового результата. В свою очередь, цель стратегического управления неразрывно связана достижением конкурентоспособности экономического субъекта.

В ходе анализа отмечено, что наиболее распространенным подходом является отождествление стратегического управления с долгосрочными целями организации, в основе чего лежит временной к фактор получаемой информации. Зачастую, говоря о долгосрочных целях, подразумевается временной горизонт более пяти лет. В соответствии с применяемым в экономической теории подходом долгосрочным периодом является промежуток времени, в рамках которого происходит полное изменение всех факторов производства экономического субъекта [158, с. 137].

Считаем, что в силу ориентации стратегического управления на факторы внешней среды, долгосрочным периодом является период времени, в течение

которого изменяется подавляющее большинство хозяйственных условий. В основе такого управления лежат прежде всего эвристические методы, а не ранее полученный опыт или результаты деятельности. Таким образом, стратегическое управление возможно в случае возникновения условий, которые являются новыми для экономического субъекта и характеризуются высокими темпами изменений и значительной степенью непредсказуемости. В случае статичности внешней среды эффективность стратегического управления является крайне низкой, т.к. в условиях неизменности окружающей среды состояние рынка остается стабильным.

Сегодня в качестве информационной базы для принятия управленческих решений выступает управленческий учет. Согласно вышеописанным результатам исследования информация релевантная для стратегического управления должна обладать рядом характеристик, что требует определения того, формируется ли такая информация в рамках системы управленческого учета. Для этого требуется изучить исторические предпосылки возникновения управленческого учета, а также рассмотреть основные типы информационных потоков, генерируемых данной системой.

Одним из наиболее дискуссионных вопросов на сегодняшний день является определение управленческого учета. В первую очередь, это объясняется отсутствием унифицированного подхода к наполнению содержанием понятия «управленческий учет».

Один из передовых ученых в области управленческого учета – Друри К. в своем труде «Управленческий учет для бизнес-решений» приходит к выводу, что управленческий учет представляет собой процесс предоставления релевантной информации руководству организации для принятия на основе такой информации решений в части повышения эффективности и производительности текущих операций [121, с.3].

Данное определение содержит в обобщенном виде основную цель управленческого учета. Так как данная сфера деятельности тесно связана с системой управления организации, поэтому направления функционирования

управленческого учета, а также формируемые в рамках него информационные потоки ориентированы на управление. Таким образом, выполняя информационную функцию, управленческий учет способствует организации и координации процесса функционирования организации в целом.

При этом Шеремет А.Д. говорит об управленческом учете как о подсистеме бухгалтерского учета, обеспечивающей руководство организации информацией, которая используется при планировании, управлении и контроле. Данный процесс включает в себя выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку и интерпретацию информации для выполнения руководством организации своих функций [160, с.4].

Предложенное определение помимо основных функциональных особенностей формируемой информации сконцентрировано также на стадиях возникновения первичных данных, их превращении в информацию и ее доведении до менеджмента.

М.А. Вахрушина в своей работе «Бухгалтерский управленческий учет» рассматривает его как обособленное направление бухгалтерского учета, обеспечивающее руководство организации информацией, необходимой для планирования, управления, контроля и оценки организации в целом и ее отдельных структурных подразделений [114, с.11].

Полагаем, что данное определение управленческого учета является более полным, т.к. затрагивает не только предоставление информации для целей управления организацией в целом, но и ее отдельными структурными подразделениями.

Карпова Т.П. делает вывод, что управленческий учет обеспечивает внутренних пользователей информацией о затратах, доходах, процессах нормирования, планирования, контроля и анализа, посредством ее систематизации на контрольных счетах или в свободных ведомостях для оперативных управленческих решений и координации проблем будущего развития предприятия [128, с.26].

Считаем, что разработанное Карповой Т.П. определение не затрагивает в достаточной степени функциональные аспекты использования получаемой информации.

Результаты проведенного анализа определений управленческого учета позволяют сделать вывод, что отечественные ученые при определении управленческого учета также делают особый акцент на его роли по предоставлению информации, однако отсутствует унифицированный подход по функциональному использованию формируемой информации.

Наиболее общепринятой формулировкой дефиниции управленческого учета считается определение, предложенное Институтом управленческих бухгалтеров США (ИМА), инициация разработки которого относится к 2007 г. Ежегодное заседание Национального совета Института управленческих бухгалтеров, состоявшееся в июне 2008 года, утвердило внесенное на рассмотрение определение, которое было закреплено в Положении по управленческому учету (SMA) «Определение управленческого учета» [63].

Согласно этому положению управленческий учет представляет собой сферу деятельности по принятию управленческих решений, разработке планов и систем ключевых показателей, а также проведению экспертизы и осуществлению контроля за финансовыми отчетами в целях обеспечения руководства организации информацией для определения и выполнения стратегии ее развития.

Основной отличительной чертой данного определения является попытка конкретизировать те области деятельности организации, в которых управленческий учет играет значительную роль.

До 2008 года существовала более ранняя версия этого Положения, в которой управленческий учет определялся как процесс идентификации, измерения, аккумуляции, анализа, подготовки, интерпретации, а также представления финансовой информации руководству организации в целях планирования, оценки и контроля за деятельностью организации для обеспечения надлежащего использования ее ресурсов. Также в этом определении подчеркивалось, что такие

отчеты могут представляться не только руководству организации, но и третьим лицам (кредиторам, различным регуляторам, а также налоговым органам).

Более того, в данном положении особый акцент делается на смещение роли работников организации, непосредственно занимающихся управленческим учетом, на более высокие уровни информационной цепочки ценностей. На сегодняшний день формируется тенденция, в рамках которой представители структурных подразделений, занимающихся управленческим учетом, также являются участниками процесса принятия управленческих решений.

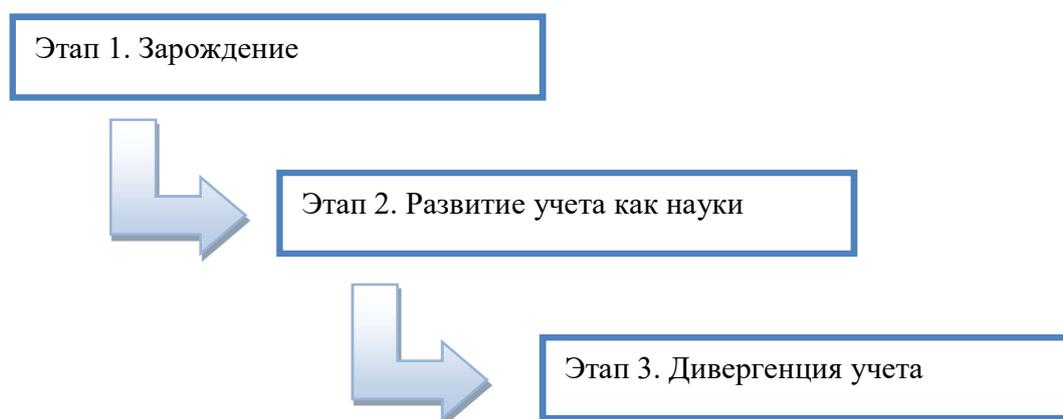
При сравнении двух редакций определения управленческого учета становится очевидным, что его более ранняя версия обладала рядом недостатков. В частности, произошло смещение акцента в отношении природы получаемых данных. В старой версии положения говорится исключительно о финансовой природе данных. С данным подходом нельзя согласиться, так как руководству организации для принятия корректных решений требуется также значительный объем нефинансовой информации.

Анализ приведенных определений управленческого учета позволяет сделать вывод о том, что несмотря на значительный объем опубликованных работ в области управленческого учета, на сегодняшний день не существует единого подхода к разграничению функциональных процессов в организации, относящихся к сфере деятельности управленческого учета. При этом также нет единого мнения относительно основных направлений использования формируемой информации. Ряд ученых рассматривает управленческий учет исключительно с точки зрения принимаемых оперативных управленческих решений. В свою очередь, Институт управленческих бухгалтеров США (ИМА) отмечает, что такая информация используется для определения и выполнения стратегии развития организации.

Для анализа того, какие процессы в организации могут быть потенциально отнесены к функциональным подразделениям, которые охватывает управленческий учет, необходимо рассмотреть исторические аспекты его формирования. Это

позволит определить характеристики и содержание информации, необходимость в которой возникает у руководства современных организаций.

На основе анализа работы Ржавиной Ю.Б. можно выделить следующие этапы: зарождение, развитие учета как научного направления, современный этап развития (дивергенция учета). Периодизация развития управленческого учета представлена на рисунке 1.1.



Источник: составлено автором по материалам [35].

Рисунок 1.1 - Периодизация развития управленческого учета

Первый этап характеризуется тем, что именно в течение него зародился и развивался учет. Он охватывает древний мир и средневековье. Развитие обменных отношений, а также необходимость в простейшей калькуляции стали причиной возникновения записей о хозяйственных операциях. Дальнейшее развитие это направление деятельности получило в Средневековье, когда особую роль как банковских институтов начали выполнять монастыри. Также именно на этом этапе закладываются основы капиталистических отношений. Прибыль в ее современном понимании становится одним из основных двигателей развития хозяйственных отношений. Некоторые авторы разделяют этот этап на три самостоятельных субэтапа, при этом отдельно выделяют Древний мир, Античность и Средневековье [35].

Начало второго этапа наиболее часто связывают с опубликованием в 1494 г. труда Луки Пачоли «Трактат о счетах и записях». Именно в этот период времени

начинает формироваться методология бухгалтерского учета как самостоятельного направления деятельности. Новое время ознаменовалось, прежде всего, началом формирования системы счетов, а также возрастанием роли, которую играет калькуляция себестоимости товаров и услуг. Переход к фабричному производству стал причиной роста степени конкуренции. Такие условия хозяйствования начали требовать максимально точных оценок себестоимости, рентабельности и прибыли. Поэтому в период промышленных революций одно из центральных мест начинает занимать калькуляционный учет, который, по сути, является прародителем управленческого учета.

Одним из наиболее важных периодов развития калькуляционного учета можно считать начало XX века. Особое место отводится монографии Ф. Тейлора «Принципы научного менеджмента», опубликованной в 1911 г. В его работе подробно освещены вопросы анализа и систематизации труда. Именно Ф. Тейлор впервые выразил мысль о том, что управление предприятием должно стать задачей специально подготовленных людей, а не собственников.

Более того, в этот период времени берут свое начало две из наиболее известных калькуляционных систем: «стандарт-кост» и «директ-костинг».

Третий, современный этап, развития управленческого учета точно не определен. Существует множество точек зрения относительно его начала. Работа Ф. Тейлора положила начало концепции управления в ее современном понимании и поэтому является отправной точкой современного развития управленческого учета. Однако в конце 40-х годов XX века он начал формироваться как самостоятельное направление, отдельное от финансового учета, поскольку именно в этот период времени все чаще вместо калькуляционного учета начинают говорить об управленческом. При этом становление сертификации управленческих бухгалтеров, 1972 год, можно полноправно считать началом управленческого учета в его современном понимании. Данная неопределенность временных рамок современного этапа объясняется тем, что рассматриваемая сфера деятельности

является в высокой степени комплексной, сочетая в себе направления многих отдельных сфер, апогей развития которых приходился на разные периоды времени.

Тем не менее, современный этап характеризуется приданием управленческому учету особого статуса и полной самостоятельности и в определенной степени независимости от финансового учета. В этот период начинает формироваться концепция управленческого учета, развивается самостоятельный методический инструментарий, обозначаются цель, задачи, а также его предмет, разрабатывается множество программных обеспечений, используемых в этой сфере, в частности MRP, MRPII, SCM, CSRP и пр. Особенно важной стала разработка таких систем как JIT, Kanban, ABC.

В основе представленного подхода к периодизации исторического развития управленческого учета лежит возникновение тех или иных факторов, требующих адекватной информационной системы: особое состояние экономических и хозяйственных отношений, развитие менеджмента и т.д. Считаем, что данный подход содержит широкий спектр факторов развития управленческого учета и не позволяет установить основные предпосылки его развития.

Наумова Н.А. и Белан В.В. в своей статье «Этапы развития управленческого учета» выделяют несколько другую периодизацию. Так, ранний этап развития, к которому был отнесен период вплоть до 50-х гг. XX столетия, характеризуется развитием различного рода калькуляционных систем и технологий бюджетирования. Особое место занимает система «директ-костинг». Данное обстоятельство объясняется рассмотрением показателя прибыли как центрального в деятельности организации, и, таким образом, происходит централизация внимания на проблеме завышения издержек [34].

Ко второму этапу авторы относят декаду с середины 50-х гг. XX века. В данный период времени происходит смещение основной цели управленческого учета, и на первый план выходит подготовка информации для обоснования управленческих решений. Более того, широкое распространение получают такие

технологии учета как учет по центрам ответственности, ситуационный анализ и другие.

Вплоть до середины 80-х гг. XX века фокус управленческого учета смещается на эффективность использования ресурсного потенциала экономического субъекта. При этом анализируется не потенциальная отдача от некоторого объема экономических ресурсов, а формирование добавочной стоимости в каждом отдельно взятом бизнес-процессе. Дальнейшее развитие характеризуется процессами совершенствования уже применяемых учетных технологий, их слиянием, модификацией. По мнению авторов, середина 90-х годов XX века стала периодом зарождения стратегического управленческого учета [34].

В целом в той или иной степени можно говорить о появлении управленческого учета как самостоятельного направления с момента возникновения калькуляционного учета.

Полагаем, что применяемый авторами подход к периодизации развития управленческого учета основан на развитии применяемых методик. Данный подход имеет некоторые недостатки. Так, развитие управленческого учета, будучи тесно связанным с системой управления, должно напрямую коррелировать с развитием потребностей руководства организаций в информации, что является следствием, прежде всего, эволюции применяемых инструментов менеджмента. Это позволяет сделать акцент на основных этапах развития управленческого учета как практической деятельности и науки.

Такого мнения придерживается Друри К., который ставит развитие управленческого учета в зависимость от эволюции менеджмента и его информационных нужд. По его мнению, возникновение управленческого учета в его современном понимании относится к периоду Промышленной революции. В это время осуществляется активное разделение функций собственников и управленцев. Именно поэтому появляется спрос на информацию относительно формирования себестоимости производимой продукции. Такая информация способствовала повышению уровня подконтрольности инвестиций собственников,

находящих свое выражение в виде ресурсов, используемых для производства [121, с. 19].

Джонсон и Каплан подчеркивают, что информация, используемая для целей управления на первоначальном этапе, была идентична той, которая предоставлялась для внешних пользователей, т.е. четкого выделения управленческого учета из финансового не наблюдалось. В период информатизации системы, используемые для целей управленческого учета, были полностью заимствованы у существовавших на тот день ручных систем. Таким образом, к 80-м годам XX века сложилась ситуация, которая характеризовалась высокой степенью инертностью учетной системы. Инновационным периодом в области управленческого учета считается декада с середины 80-х годов до середины 90-х годов XX века. Преодоление кризиса управленческого учета приходится именно на этот период [121, с. 19].

По нашему мнению, возникновение данного кризиса обусловлено изменением парадигмы управления организацией и его переориентацией на стратегическую перспективу. Процесс преодоления данного кризиса сводится к формированию принципиально новых видов информационных потоков, формируемых в рамках системы управленческого учета.

Л.И. Ким в своей монографии «Стратегический управленческий учет» ставит развитие управленческого учета в зависимость от появления и совершенствования стандартов управления. Вследствие этого вся история управленческого учета разбита на два крупных этапа: предпосылки к созданию формализованных систем управления и их развитие [131, с.16].

В рамках первого этапа выделено несколько подэтапов, каждый из которых связан с эволюцией учетной науки. Так, начало было положено опубликованием работы Жака Савари «О совершенном купце». Основной идеей данного труда является идентификация взаимосвязи между управлением и учетом. В связи с этим в данной работе было предложено осуществлять торговую калькуляцию, а также составлять инвентарные и конкурсные балансы.

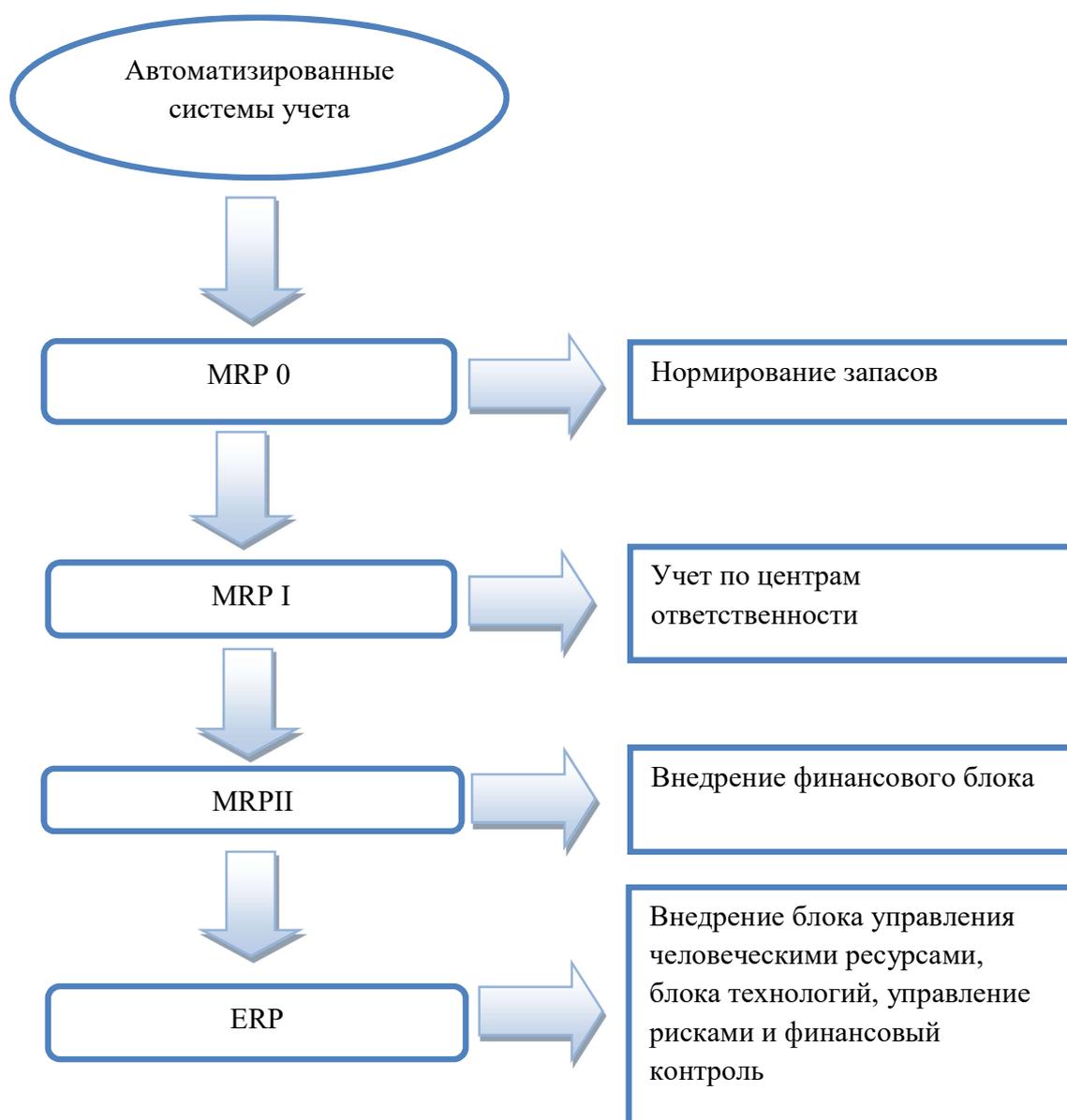
Следующим значительным шагом на пути развития управленческого учета стала публикация работы Г. Эмерсона, направленная на всестороннее изучение издержек, и, таким образом, было положено начало калькуляционному учету.

По мнению Л.И. Кима большой вклад в развитие управленческого учета внесли представители англо-американской школы управленческого учета, в частности, Ч.Э. Шпрэг, Ч. Литтлтон, Э. Патон и др. На данном этапе закладывается фундамент управленческого учета посредством введения и обоснования эффективности использования положений о стандартных издержках, центрах ответственности, бихевиоризма. Помимо этого, учет становится основным орудием управления. Для этих целей осуществляется разработка широкого спектра инструментов, которые способствуют формированию информации для менеджмента [131, с.16].

В рамках второго этапа получили свое развитие автоматизированные системы управленческого учета. Системы MRP0 и MRPI являются тесно связанными друг с другом и сопряжены с нормированием запасов, развитием основ бюджетирования в организациях. Данные системы были разработаны в 50-х гг. XX века в США. Они используются для планирования и контроля поступления и расходования товарно-материальных ценностей в организации. MRP0 позволяет удовлетворять потребности экономического субъекта в ресурсах, планировать их движение с одновременным поддержанием низкого уровня запасов. Основным элементом данной системы является производственное расписание, которое должно быть согласовано с ежегодным бюджетом. На основе расписания выверяется дефицит конкретных компонентов для производства запланированного объема продукции, а также определяются возможные пути его элиминирования. На выходе из данной системы пользователь получает отчеты о состоянии запасов, необходимых закупках, а также плановом отпуске материалов в производство. В свою очередь отличительной чертой MRP I является учет по центрам ответственности [131, с.17].

Продолжением развития производственной системы MRPI стала система MRPII. Такие системы калькулирования как JIT и Kanban нашли в ней свое

воплощение. Кроме того, она была разработана для планирования более широкого круга ресурсов организации. Так, отличительной особенностью является наличие финансового блока. В процессе своего функционирования MRP II позволяет планировать запасы, продажи, производство, управлять финансами, оценивать результаты деятельности. Системы типа ERP эволюционировали из MRP II. Появление данных систем было обусловлено внедрением дополнительных блоков: операции, финансы и персонал. Логика развития автоматизированных систем учета представлена на рисунке 1.2.



Источник: составлено автором.

Рисунок 1.2 - Развитие автоматизированных систем учета

Особенностью данной системы стала возможность осуществлять планирование человеческих ресурсов организации. Помимо классических операций управления персоналом, такие как командировки или учет рабочего времени, данный блок содержит информацию о планировании профессионального обучения, профессиональных навыков, планировании карьерного роста и т.д. Такие возможности данного блока являются предпосылками стратегического управленческого учета.

Финансовый блок был дополнен возможностями управления активами организации, которое подразумевает управление внеоборотными активами, управления рисками, а также финансового контроля.

В блоке операции часто выделяют самостоятельный блок – технологии. В общем виде он представляет собой системы-предшественники ERP с возможностями осуществления логистического, производственного, а также сбытового планирования [131, с.20].

Проведенный анализ истории развития управленческого учета как обособленной сферы деятельности не дает единого ответа относительно его периодизации. Считаем, что несмотря на большое количество работ, посвященных изучению периодизации развития управленческого учета, можно говорить о том, что он в процессе своей эволюции прошел несколько обобщенных этапов. Так, на первом этапе произошло зарождение и развитие калькуляционного учета с его ориентацией на калькулирование себестоимости продукции. Согласно рисунку 1.3 последующим шагом стало формирование системы управленческого учета с аналогичным фокусом на затратах экономического субъекта с целью их анализа и управления.

Применяя метод индукции к описанным этапам эволюции управленческого учета как отдельного направления деятельности, сделан вывод, что дальнейшее развитие метода управленческого учета происходило с одновременной концентрацией на информационном обеспечении нужд органов управления для принятия широкого спектра решений, что было обусловлено усилением

воздействия факторов окружающей среды. Это привело к выделению особого компонента - стратегического управленческого учета.



Источник: составлено автором.

Рисунок 1.3 - Эволюция системы управленческого учета

Таким образом, управленческий учет в его традиционном понимании, который может быть охарактеризован как оперативный управленческий учет, и стратегический управленческий учет имеют разную направленность и находят свое применение при удовлетворении различных информационных потребностей руководства. Оперативный управленческий учет связан с принятием текущих,

оперативных управленческих решений. В свою очередь, стратегический управленческий учет фокусируется на формировании информации, имеющей стратегическую направленность, для принятия решений в рамках стратегического управления организацией.

Ввиду наличия специфичных требований описанных выше, выдвигаемых к информационным потокам, органами управления организацией для принятия стратегических управленческих решений, стандартный методический инструментарий оперативного управленческого учета не способен в полной мере отвечать информационным потребностям менеджмента экономического субъекта, т.к. подготавливаемая с их помощью информация носит оперативный, текущий характер.

Считаем, что в силу того, что возникновение стратегического управленческого учета обусловлено изменениями информационных потребностей менеджмента экономического субъекта, можно сделать вывод, что он должен отвечать целям и задачам стратегического управления.

Важность принятия во внимание изменчивости факторов внешней среды также находит свое отражение в направленности стратегического управленческого учета в сторону создания, укрепления и развития конкурентного преимущества. Это обусловлено в первую очередь тем, что стратегическое управление ставит своей основной целью обеспечение выживаемости в долгосрочной перспективе посредством поиска способов ведения конкурентной борьбы. Именно поэтому в случае отсутствия или неразвитости рынка целесообразность создания и ведения стратегического управленческого учета сводится к минимуму. Такая ситуация особо характерна для субъектов естественных монополий, которые имеют возможность получения экономических выгод в долгосрочной перспективе, при этом оставаясь стабильными [137, с.236-238].

Выявленные в ходе анализа особенности информационных потоков, используемых для целей стратегического управления, легли в основу составления сравнительной таблицы, содержащей основные принципиальные различия между

оперативным и стратегическим управленческим учетом. Таблица 1.1 демонстрирует основные концептуальные отличия систем оперативного и стратегического управленческого учета.

Таблица 1.1 - Основные концептуальные отличия систем оперативного и стратегического управленческого учета

Критерий	Оперативный управленческий учет	Стратегический управленческий учет
Цель	Повышение качества финансового результата текущего периода	Создание и укрепление конкурентного преимущества
Инструментарий	Ориентация на внутренние процессы	Ориентация на внешние факторы
Направленность	Внутренняя	Внешняя

Источник: составлено автором.

Вышеуказанные факторы вовсе не исключают и внутренней направленности стратегического управленческого учета, но лишь в той степени, в которой это связано с внешними факторами хозяйствования. Различие между системами можно провести по следующим критериям: цель, применяемый инструментарий, направленность технологий.

Описанные выше основные концептуальные отличия должны отражаться в определении систем оперативного и стратегического управленческого учета. Для этих целей проведен анализ определений стратегического управленческого учета, по результатам которого установлено, что ряд определений стратегического управленческого учета имеет общие элементы в части источников информации и ее пользователей. Однако при этом не указывается характер предоставляемой информации или цель ее использования. Результаты проведенного анализа приведены в таблице 1.2.

Таблица 1.2 – Результаты обзора источников, содержащих определение стратегического управленческого учета

Друри К. [121, с.871]	Предоставление руководителям организации информации, необходимой для формулирования стратегии организации и реализации стратегии управления.
Chartered institute of management accountants [99]	Сфера деятельности, которая включает в себя партнерство в принятии управленческих решений, в разработке систем планирования и управления результативностью, а также в обеспечении менеджмента информацией в области финансовой отчетности и контроля для помощи руководству в постановке и реализации стратегии предприятия.
Богатая И.Н. [25]	Глобальная модель информационной технологии, объединяющая в рамках единой системы финансовый и управленческий учет и обеспечивающая руководителей и специалистов предприятия производственной информацией для принятия эффективных решений, а также обеспечивающая инвесторов информацией для оценки деятельности предприятия.
Керимов В.Э. [129, с. 14]	Стратегический управленческий учет нацелен на перспективу и рассматривается как потенциальное направление развития, которое повысит значение управленческого учета. С другой стороны, стратегический управленческий учет представляет учетно-аналитическую систему, которая призвана обеспечить информационные потребности стратегического менеджмента.
Бромвич М. [58]	Представление и анализ финансовой информации о рынках (на которых фирма реализует свои продукты), затратах конкурентов, структуре затрат и мониторинг стратегии предприятия и стратегий конкурентов на этих рынках в течение ряда периодов.
Николаева О.Е., Алексеева О.В. [143, с.11]	Средство информационной поддержки принятия, реализации и оценки оперативных и стратегических решений на основе систематизированного сбора и обработки показателей, характеризующих состояние не только внутренней финансово-хозяйственной деятельности, но и внешней по отношению к управляемой организации среды - конкурентной, клиентской и т.д. Стратегический управленческий учет формирует и обобщает сведения как о финансовых, так и о временных, качественных, стоимостных результатах всего предприятия, а также его отдельных элементов - структурных подразделений, сотрудников, проектов .

Источник: составлено автором.

Анализ научной литературы в части понятийного аппарата позволил автору определить стратегический управленческий учет как часть учетно-

информационной системы организации, цель которой состоит в информационном обеспечении формирования, реализации и анализа результатов ее стратегии, направленной на формирование конкурентного преимущества, с преобладанием факторов внешней среды организации.

Данное определение, прежде всего, отражает основные характеристики стратегического управленческого учета, к которым можно отнести его направленность на создание, укрепление и развитие конкурентного преимущества посредством реализации определенной стратегии.

Таким образом, прошлое столетие ознаменовалось развитием хозяйственных отношений, которое значительно усилило уровень конкуренции, что стало следствием насыщения товарных рынков и рынков услуг. Динамичность развития экономики способствовала тому, что на сегодняшний день изменения во внешней среде характеризуются более глубоким характером последствий с одновременным повышением степени непредсказуемости данных изменений и значительным увеличением их темпов. Данное обстоятельство привело к смене философии управления экономическими субъектами. Так, если ранее главным ориентиром служила прибыль, то сегодня она рассматривается лишь как краткосрочная цель и не является фактором, обеспечивающим успешное функционирование организации в будущем. Место краткосрочных целей было занято стремлением к получению долгосрочных конкурентных преимуществ в постоянно меняющейся высоко конкурентной внешней среде. Для получения конкурентного преимущества руководство организации нуждается в релевантной и своевременной информации, характер и особенности которой привели к необходимости создания специфичной информационной системы в организации – стратегического управленческого учета. Дальнейшее развитие стратегического управленческого учета приведет к его доминирующей роли в процессе управления организацией.

Возникновение такого явления как стратегический управленческий учет требует исследования используемого им методического инструментария, что в свою очередь, приводит к необходимости определения данного понятия и

идентификации его роли в формировании и функционировании учетно-информационной системы организации.

1.2 Содержание методического инструментария стратегического управленческого учета

Как отмечено выше, основной функцией стратегического управленческого учета, как и оперативного управленческого учета является предоставление релевантной своевременной информации органам управления экономического субъекта для принятия ими соответствующих управленческих решений. Движение информационных потоков внутри организации сопровождается их обработкой на соответствующих этапах.

Для определения содержания методического инструментария стратегического управленческого учета, с помощью которого происходит обработка потоков данных, следует провести анализ категории «методический инструментарий», а также, определить ее соотношение с основными составными элементами научного познания.

Наиболее широким понятием научного познания является термин «методология». На сегодняшний день данное понятие трактуется с двух точек зрения: общенаучной и частнонаучной. В первом случае методология представлена в качестве научного знания об организации применяемых методов, их общей теории. В более узком смысле под методологией подразумевается совокупность применяемых в конкретном разделе научного знания его отдельных методик [109, с. 50].

Выделяют два вида методологии: теоретическая и практическая. Теоретическая методология направлена на приращение знания посредством абстрагирования или моделирования. Практическая методология ставит своей целью изучение эмпирических данных или достижение практической цели. В

рамках логической структуры методологии выделяются такие ее отдельные элементы, как субъект, объект, предмет, методы.

В наиболее общей трактовке субъектом является отдельный индивидуум или группа индивидуумов, которые осуществляют познавательную деятельность. Объектом признается явление, их совокупность или отдельная часть, на которое направлена деятельность субъекта. Однако вся познавательная деятельность сконцентрирована именно на предмете, который представляет собой отдельную характеристику или несколько характеристик объекта изучения.

Методология в узком смысле приводит к необходимости определения методика, как одного из элементов обработки информационных потоков организации. Так, методика представляет собой совокупность частных методов, которые направлены на решение конкретной задачи.

Соответственно, считаем, что понятие «метод» является более узким понятием, чем «методика». Под методом понимается совокупность конкретных способов и приемов. Понятие «метод», несмотря на более узкое значение по сравнению с методологией и методикой, является более обсуждаемым.

Применяемые методы исследования могут быть классифицированы по ряду критериев. В зависимости от способа выражения наблюдаемых явлений выделяют формальные и содержательные методы. Формальные методы направлены на изучение формы, структуры предмета или явления. Содержательные методы представлены прочими методами, которые не могут быть охарактеризованы как формальные. Они направлены на изучение накопленного опыта, его анализ, применение к решаемой проблеме и на этой основе выявлению взаимосвязей [138, с.19].

Формальные и содержательные методы тесно связаны посредством процесса формализации. Под формализацией понимают процесс транслирования содержательного знания в знаково-символьную форму для его последующего преобразования. К формальным методам относятся математические, системно-структурные и прочие методы.

В зависимости от степени обобщения выделяются эмпирические и теоретические методы. Эмпирические методы представлены наблюдением, экспериментом, измерением и сравнением. Теоретические методы используют анализ, синтез, абстрагирование, формализацию, аналогию, моделирование, идеализацию, а также индукцию и дедукцию [137, с.439].

Результаты проведенного анализа показывают, что методы могут быть классифицированы по ряду критериев в зависимости от свойств и характеристик конкретного предмета исследования.

Исследование понятия «метод» требует рассмотрения аспектов его функционирования: объективно-содержательный, операционный и праксеологический.

Первый аспект является следствием определения метода его предметной областью, поскольку именно ее особенности требуют определенных методов исследования. Ввиду этого объективно-содержательный аспект детерминирован предметной областью исследования.

Наличие определенной совокупности методов, которые заранее определены, не означает достижение максимально достоверного или планируемого результата в силу того, что любой метод используется некоторым субъектом. В итоге конечный результат исследования зависит от навыков, знаний, а также профессионализма субъекта. Данная особенность использования того или иного метода получила название операционного аспекта. Любой метод исследования имеет ряд характеристик, которые находят свое отражение в аксиологическом аспекте [162, с. 157].

Применяемые в процессе исследования методы разделяются на уровни: философский, общенаучный, конкретно-научный [157, с.226].

Наиболее общими с точки зрения агрегирования полученной информации являются философские методы, основными из которых являются диалектический и метафизический. Философские методы имеют универсальный характер, поскольку могут быть применены в процессе познания любой сферы. Философские методы

также находят отражение в формировании основ методологии иных научных областей.

Общенаучные методы исследования являются менее всеобъемлющими, нежели философские. Такие методы характеризуются меньшей степенью агрегирования, тем не менее они могут применяться к научному знанию в целом, так как обладают свойствами и характеристиками, определяющими конкретный метод частных наук.

Применение общих понятий в рамках конкретного научного знания формирует конкретно-научные или дисциплинарные методы, под которыми подразумевают совокупность способов и приемов в конкретном научном знании или отрасли науки. При этом фундаментальная наука, будучи комплексом дисциплин, сочетает в себе методы нескольких частнонаучных знаний.

Основной характеристикой развития науки является одновременная конвергенция и дивергенция знания, что стало следствием возникновения междисциплинарных исследований и междисциплинарных методов, которые сочетают в себе элементы отдельных методов научных дисциплин [154, с.237].

На основе проведенного анализа установлено, что метод научного познания разрабатывается в развитие определенной теории, т.е. теория становится детерминантом развития научного метода. Фундаментальные методы превалируют над частнонаучными, однако вариативность сочетания частнонаучных методов познания может приводить к возникновению новых теорий.

Между теорией и методом также может быть проведена грань в части выполняемых ими функций. Функция теории заключается в предсказании некоторых событий посредством накопленного, обработанного и систематизированного опыта. Метод стремится не к некоторому предсказанию, а наоборот, регулирует и координирует осуществляемую деятельность.

Теория также может быть рассмотрена в узком и широком значении. В широком понимании теория выражает собой организованное научное знание, дающее целостное и всеобъемлющее представление о предметах и явлениях, а

также взаимосвязях между ними в конкретной области науки. В узком смысле теория представлена комплексом взглядов, идей, направленных на объяснение определенного события, явления или их группы. В данном случае говорят об отождествлении теории и концепции.

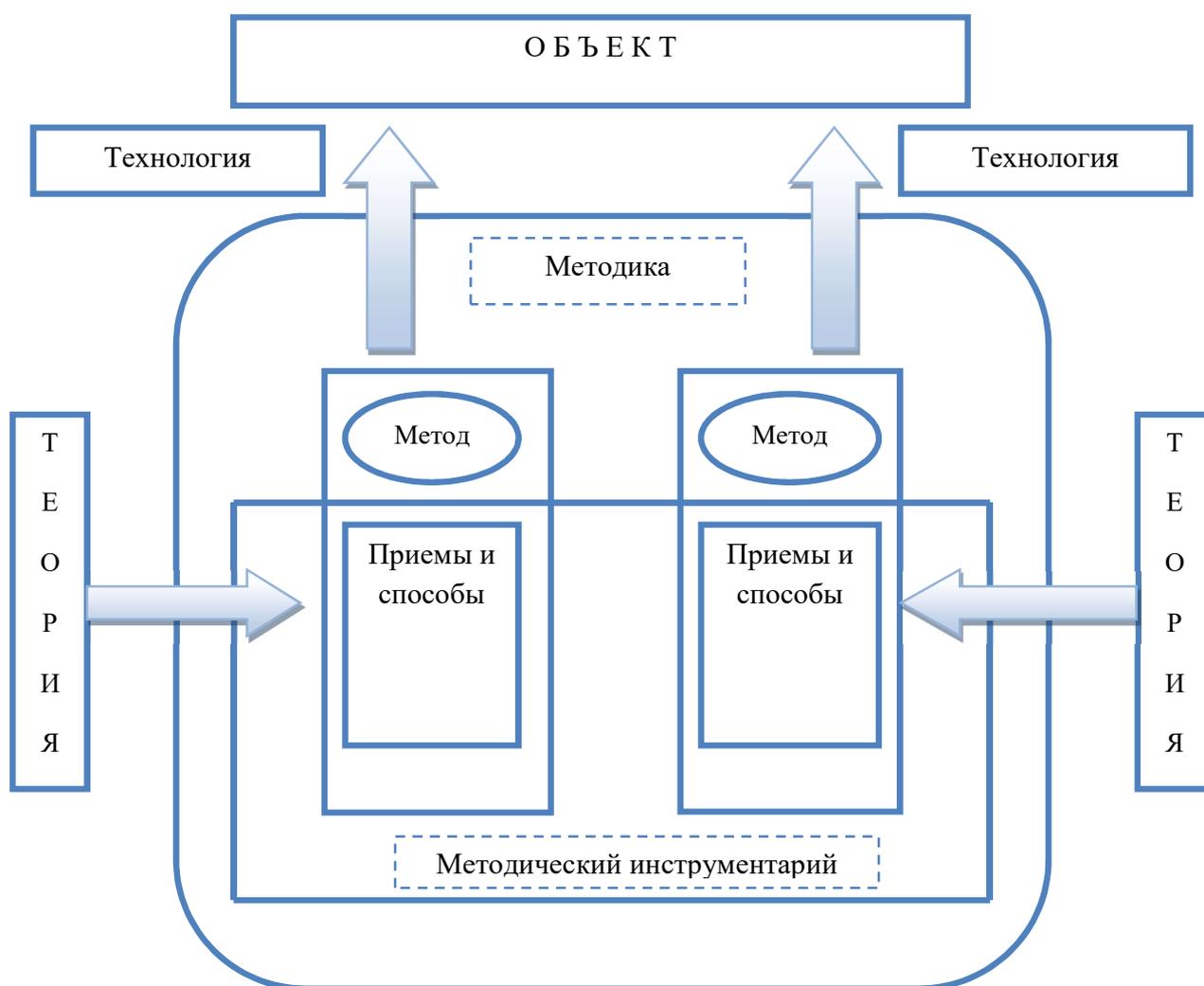
В структуре и иерархии научного знания, также выделяют понятие «технология». Так, под «технологией» можно понимать организованный способ или порядок воздействия метода на предметную область для решения определенной задачи, т.е. она определяет, каким образом конкретный метод может быть спроецирован на предметную область [157, с.293].

Проведенный обзор литературы в области структуры научного познания и его основных иерархиях позволил сделать вывод о том, что методический инструментарий – это совокупность конкретных способов и приемов, используемых для решения конкретной проблемы, а также совокупность технологий, обуславливающих функционирование данных способов и приемов. Термин «методический инструментарий» неразрывно связан с применяемыми методиками, которые сопряжены с определенным аспектом. Инструментарий конкретной методики является более узким понятием, нежели «метод».

Исследованные выше понятия находятся в тесной взаимосвязи друг с другом, однако их современная научная интерпретация не носит однозначного характера. Более того, теоретизированные аспекты научного знания в современных условиях развития науки не всегда однозначно соотносятся друг с другом. Соотношение исследованных понятий представлено на рисунке 1.4.

Соколов Я.В. считал, что методом управленческого учета признается некоторая совокупность способов и приемов, которые способствуют отражению определенных данных в учетной системе организации. Он отмечал, что метод управленческого учета состоит из традиционных частей метода бухгалтерского учета и иных методов, а именно: документации и инвентаризации, оценки и калькуляции, счетов и двойной записи, баланса и отчетности, методов финансового анализа, бюджетирования, экономико-математического моделирования [153, с.21].

Полагаем, что данный подход позволяет в полной мере отразить содержание методического инструментария оперативного управленческого учета. Применяя метод научной индукции, можно утверждать, что методический инструментарий стратегического управленческого учета представлен отдельными способами и приемами получения, регистрации, обработки и анализа данных о фактах хозяйственной жизни, которые реализуются в рамках определенной методики, используемой при формировании информационных потоков в процессе принятия органами управления организации управленческих решений, коррелирующих со стратегией экономического субъекта.



Источник: составлено автором.

Рисунок 1.4 – Соотношение основных составляющих научного познания

На основе проведенного анализа можно утверждать, что содержащиеся в теориях в узком смысле, или концепциях, способы и приемы формируют метод стратегического управленческого учета. Теоретизированный процесс обработки поступающих данных, т.е. некоторый эталон или образец, составляет технологию данных теорий (концепций). Применение совокупности методов к какому-либо специфичному объекту позволяет исследователю выделить методiku научного знания. Под специфичным объектом понимается некоторая субстанция, совокупность экономических отношений или определенные условия хозяйствования.

В рамках логической структуры научного знания методический инструментарий представляет собой совокупность некоторых способов, правил, приемов, которые позволяют осуществлять ту или иную методiku. Так, например, методический инструментарий в рамках аэропортовой деятельности может находить свое выражение в совокупности применяемых способов и приемов: организация двойной записи, использование бухгалтерских счетов, составление отчетности, финансовый анализ и т.д.

Таким образом, научное знание имеет сложную структуру. Ее отдельные элементы находятся в теснейшей взаимосвязи. Это становится причиной того, что теоретическое представление структуры не всегда может быть однозначно интерпретировано на практике. Наиболее близким к эмпирическому знанию элементом научного познания является «методический инструментарий», который для целей данного исследования автором был определен как отдельные способы и приемы получения, регистрации, обработки и анализа данных о фактах хозяйственной жизни, которые реализуются в рамках определенной методики, используемой при формировании информационных потоков в процессе принятия органами управления организации управленческих решений.

1.3 Потребительская ценность как одна из концепций стратегического управленческого учета

Как было установлено в ходе исследования, стратегический управленческий учет возник во второй половине XX века и имеет относительно короткую историю. Формирование самостоятельного методического инструментария носит долгосрочный характер. Для подтверждения факта выделения и обособления стратегического управленческого учета как отдельного направления вида деятельности требуется определить основные элементы и характеристики его методического инструментария.

Так, Гулдинг К. в работе «Международное сравнение практики управленческого учета» определяет критерии, которые лежат в основе классификации инструмента в качестве используемого для целей стратегического управленческого учета, например, ориентация на маркетинг, экологию или конкуренцию.

В результате Гулдинг К. выделяет инструменты, отнесенные к области стратегического управленческого учета, объединенные в следующие классы:

- анализ деятельности конкурентов;
- стратегическое калькулирование;
- управление стоимостью бренда [67].

Полагаем, что данный подход к определению методического инструментария стратегического управленческого учета не носит надлежащего характера, поскольку фиксирует ограниченный перечень методик. Более того, он не позволяет учесть будущие направления развития стратегического управленческого учета и, как следствие, возникновение принципиально новых методик.

В отличие от Гулдинга К. ряд ученых полагает, что методический инструментарий стратегического управленческого учета не развит или отсутствует в принципе. Никсоном Б. и Бернсом Д. в статье «Парадокс стратегического управленческого учета» отмечено, что сегодня стратегический управленческий

учет, а также применяемые в рамках него методы не имеют широкого распространения. Выявлен парадокс, что данная тенденция сохраняется при возрастающем количестве исследований в области стратегического управления и стратегического управленческого учета, которые зачастую носят прикладной характер. Такие исследования являются ответом на эволюцию информационных потребностей менеджмента экономических субъектов [59].

Считаем, что описанные тенденции в полной мере отражают современную практику применения и развития стратегического управленческого учета, что обусловлено его фрагментарным внедрением и применением в деятельности организаций.

В поддержку довода об отсутствии независимого набора инструментов стратегического управленческого учета выступает также Никандрова Н.Г., полагая, что он на сегодняшний день находится на стадии зарождения и зачастую приравнивается к оперативному управленческому учету. Также отмечается, что перечень определенных подходов к анализу информации будет зависеть непосредственно от информационных потребностей руководства экономического субъекта. Среди выделенных инструментов в первую очередь следует отметить: систему «Стандарт-кост», систему «Директ-костинг», систему «ЛТ», систему «АВС», «ФСА», «Систему сбалансированных показателей», «Модель экономической добавленной стоимости» [142, с.108].

С Никандровой Н.Г. согласна Шибаева Н.А., которая утверждает, что любая управленческая технология может быть использована для целей стратегического управленческого учета. Автор также подчеркивает неразрывную связь между отчетностью, формируемой на базе стратегического управленческого учета и его инструментарием, к которому, по ее мнению, можно отнести следующие технологии: систему сбалансированных показателей, учет затрат по видам деятельности, модель экономической прибыли, бенчмаркинг, SWOT-анализ, анализ кривой обучения, кайзен-костинг, всестороннее управление качеством, а также систему управления поставками точно в срок [161, с.76].

На основе анализа представленных выше точек зрения установлено, что подход, основанный на возможности адаптации любой методики оперативного управленческого учета для целей стратегического управленческого учета, в полной мере не является правомерным, т.к. данные подсистемы информационной системы организации имеют принципиально отличные цели.

Приведенные выше точки зрения относительно того, что составляет методическое ядро стратегического управленческого учета, позволяют сделать вывод: на сегодняшний день отсутствует четкая граница отнесения той или иной технологии к оперативному или стратегическому управленческому учету. Используемый инструментарий находится в зачаточном состоянии и представлен адаптацией методик оперативного управленческого учета к нуждам стратегического управления. Ввиду этого инструментарий, который может быть использован при формировании информации стратегического характера, автоматически определяется в качестве методического инструментария стратегического управленческого учета, что обусловило возникновение проблемы его классификации.

По нашему мнению, это объясняется отсутствием достаточного практического опыта в данной области. Для формирования инструмента требуется максимально точное определение области его применения. Так как потребности руководства организации в информации, носящей стратегический характер, носят фрагментарный и несистематический характер, процесс разработки инструмента для обработки такой информации является затруднительным.

Отсутствие возможности выделения четкого критерия для ассоциирования инструмента управленческого учета с оперативной или стратегической деятельностью организации становится причиной ряда проблем, которые препятствуют дальнейшему развитию стратегического управленческого учета или, как минимум, значительно его замедляют.

Применяя метод научной дедукции, сделан вывод, что при разработке стратегии развития, организация устанавливает ряд целей, которые должны быть

достигнуты для получения конкурентного преимущества. Дальнейшим шагом является определение тех участков деятельности, на которые должно быть оказано воздействие. Для успешной реализации стратегии необходимо изменение самого подхода к осуществлению хозяйственной деятельности с одновременным сохранением контроля над такими изменениями. При этом в результате они должны приводить к повышению эффективности деятельности. Инструменты, позволяющие генерировать информационные потоки, позволяющие при принятии управленческих решений в конечном счете формировать и усиливать конкурентное преимущество и, как следствие, достигать стратегические цели и помогать в реализации стратегии организации, и составляют методический инструментарий стратегического управленческого учета.

Результаты проведенного выше анализа обусловили необходимость детального исследования аспектов существующего на сегодняшний день методического инструментария с целью установления того, каким образом может быть определен методический инструментарий стратегического управленческого учета.

Как было установлено выше, к основным видам конкурентного преимущества организации могут быть отнесены низкий уровень издержек производства продукта или высокий уровень его полезности.

Принимая во внимание современные тенденции развития рыночных отношений, считаем, что конкурентное преимущество, выражающееся в уровне полезности продукта, является основополагающим, учитывая стремление организаций к повышению кастомизации, т.е. адаптации массового продукта под запросы конкретного потребителя путем частичного его изменения под конкретный запрос, доукомплектования дополнительными элементами или принадлежностями. Полезность продукта формирует ценность для потребителя.

Так, Марчвински Ч. и Шука Д. определяют ценность как некоторую полезность, которая свойственна продукту с точки зрения конечного потребителя, и находящая выражение в стоимости продукта и формировании уровня спроса на

него. Иными словами, ценность представлена набором свойств и характеристик продукта, которые оказывают влияние на решение о его приобретении [139, с.75].

Похожей точки зрения также придерживается Закиров Э.А., который предлагает рассматривать ценность как совокупность качественных и количественных свойств и характеристик продукта, позволяющих удовлетворить потребности потребителей [15].

Анализируя данные определения, можно сделать вывод о том, что совокупность качественных и количественных свойств и характеристик продукта формирует потребительскую ценность, которая, с одной стороны, формируется спрос на продукт, а, с другой стороны, направлена на его удовлетворение.

Говоря о потребительской ценности, требуется исследовать ее особенности в основных частях экономики - производстве и сфере услуг.

Согласно Дамрату Ф. организации сферы услуг значительно отстают от производственного сектора в части повышения эффективности их деятельности. В первую очередь это объясняется особенностями услуг как продукта: неосвязаемость, неотделимость от источника, непостоянство качества, несохраняемость.

Неосвязаемость услуги приводит к возникновению проблемы демонстрации ее результатов. В силу этого невозможно ожидать определенного результата до тех пор, пока эта услуга не будет оказана. Сегодня данное ограничение решается посредством достижения максимальной визуализации услуги: реклама, описание, иное распространение информации.

Неотделимость услуги от ее источника требует поддержания достаточного уровня лояльности потребителей, а также надлежащего качества услуг. Последнее выражается в минимальном несоответствии между ожиданиями клиентов в отношении потенциального результата и фактически оказанными услугами.

Наличие возможности оказания услуг на достаточно высоком уровне вовсе не означает достижения одинаково высокого качества во всех случаях. Также отличительной особенностью услуг является отсутствие возможности их сохранения, т.е. создание и поддержание запасов на требуемом уровне [61].

Полагаем, что результаты исследования Дамрата Ф. в полной мере отражают современные условия рыночных отношений, поскольку сфера услуг на сегодняшний день является наиболее привлекательной с точки зрения потенциала ее развития, при этом характеризуется высоким уровнем конкуренции и комплексностью оказываемых услуг.

В результате трансформация деятельности в организациях сферы услуг является достаточно проблематичной ввиду следующих обстоятельств:

- оказываемая услуга как продукт варьируется от покупателя к покупателю, что затрудняет процесс их стандартизации;
- в отличие от производства продукции, оказание услуг не имеет четкой иерархии, последовательности процессов;
- качество предоставления услуг зачастую носит субъективный характер, поэтому достаточно трудно оценить эффективность процесса их оказания;
- наличие информационных технологий и их широкое применение может приводить к возникновению, так называемых, невидимых процессов, например, обработка данных. Такие процессы тяжело оценить с точки зрения эффективности и наличия потерь ресурсов [62].

По нашему мнению, ввиду указанных выше причин для организаций сферы услуг особое значение имеет производительность труда, а также профессиональные характеристики и навыки наемного персонала, что выражается в надлежащем уровне его квалификации. В терминах бухгалтерского учета это означает достаточный уровень затрат на приобретение определенных деловых качеств сотрудников: уровень заработной платы, профессиональное обучение, курсы повышения квалификации и т.д.

В сфере оказания услуг оборудование играет не столь значительную роль. Однако аналогично процессу производства продукции, где каждая отдельная операция является регламентированной, сфера оказания услуг также должна осуществлять некоторую стандартизацию процессов для целей сопоставимости и анализа деятельности. Под стандартизацией процесса понимается определение

наиболее эффективного пути выполнения той или иной операции и наличие возможности осуществлять такую операцию надлежащим образом [62].

Очевидно, что стандартизация операций сферы услуг не носит тривиального характера ввиду многочисленности процессов, наличия множества вариантов их сочетания, а также их индивидуального характера в силу присутствия человеческого фактора. Для решения этой проблемы на сегодняшний день предлагается выделение основных и второстепенных хозяйственных процессов.

Основными процессами являются процессы, которые напрямую связаны с доведением ценности до потребителя. В свою очередь второстепенные способствуют выполнению основных процессов. В рамках такого подхода стандартизации подлежат именно основные процессы, тем самым обозначаются те операции, которые должны быть выполнены для доведения ценности до потребителя.

При этом второстепенные процессы могут быть стандартизированы с высокой степенью условности, обозначая верхние пределы потребляемых ресурсов: затрат времени, трудовых ресурсов, материальных ресурсов и т.д. [61].

На основе проведенного анализа сделан вывод, что неоспоримым преимуществом организаций сферы услуг перед производственными организациями является априорный выталкивающий тип процесса генерирования ценности. Это объясняется тем, что оказание услуги начинается не ранее момента поступления заказа (заявки) на такую услугу. В результате это способствует более эффективному и экономному потреблению ресурсов.

Учитывая указанные особенности сферы услуг, а также определения потребительской ценности, считаем, что аналогично ценности материальных благ ценность услуги заключается в каких-либо ее свойствах и характеристиках, проявляемых в процессе потребления услуги. Однако можно говорить об отличиях содержащейся потребительской ценности в товаре от потребительской ценности услуги.

Так, потребительская ценность в производственной сфере может быть разделена на две части: пассивная и активная ценность.

Пассивной потребительской ценностью является процесс ее производства, т.к. в нем не участвует потребитель. Производимая ценность носит потенциальный характер, она заключена в предмете производства и не реализуется до момента ее потребления. При покупке товара и его дальнейшей эксплуатации пассивная ценность переходит в активную в момент ее потребления покупателем.

Так как особенностью предоставления услуги является совпадение во времени процесса ее оказания и потребления, одной из характеристик ценности является то, каким образом потребитель оценивает сам процесс оказания услуги.

При этом, если в конечном счете не достигается цель, которую перед собой поставил клиент, невозможно утверждать, что такая услуга имеет какую-либо ценность для потребителя.

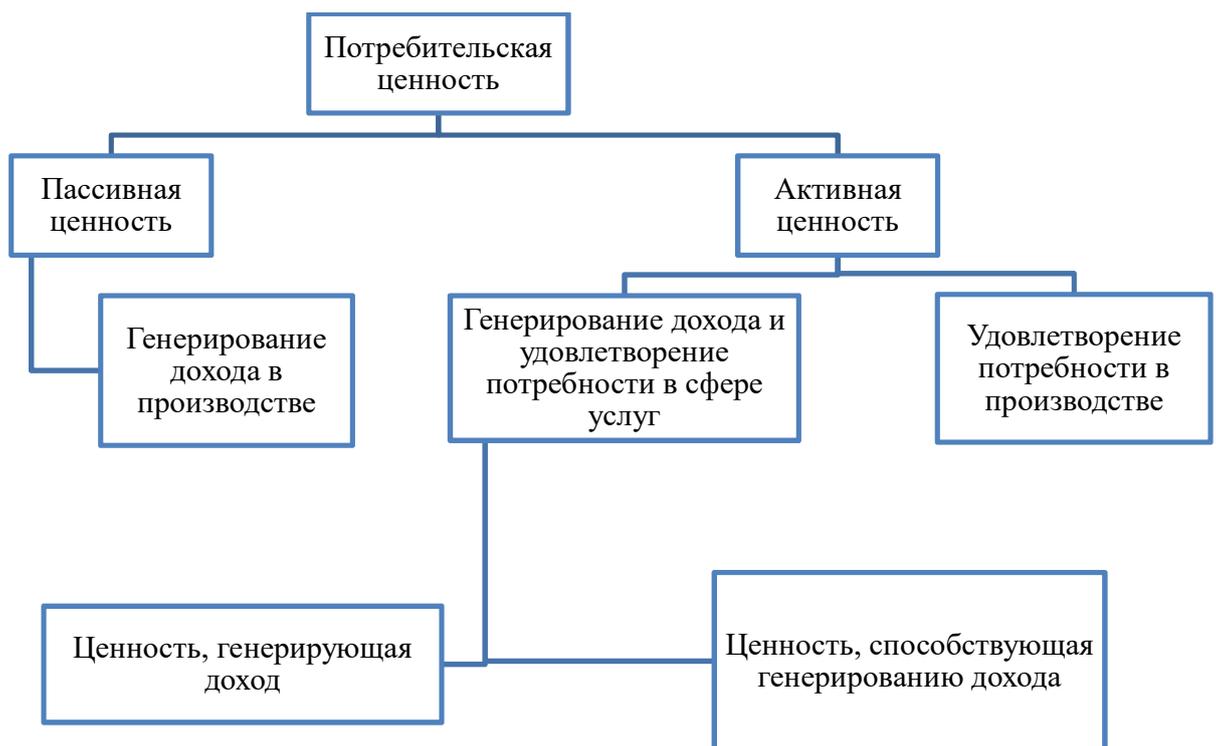
В связи с этим сделан вывод, что ценность услуги состоит из двух компонентов:

- свойства и характеристики услуги в процессе ее оказания и потребления;
- степень удовлетворения потребности, на которую направлена услуга.

Оба компонента потребительской ценности услуги возникают в процессе ее оказания, т.е. такая ценность является активной. Более того, часть ценности, относящаяся к степени удовлетворения потребности, на которую направлена услуга, непосредственно генерирует доход организации. Однако потребитель также учитывает и свойства и характеристики услуги в процессе ее оказания и потребления. В результате, этот компонент потребительской ценности услуги непосредственно не генерирует, но способствует генерированию дохода. Классификация потребительской ценности представлена на рисунке 1.5.

Таким образом, в рамках современных экономических условий особое значение имеет переориентация процесса функционирования организации на подход, в основе которого лежит генерируемая потребительская ценность, который для целей исследования определен как ценностно-ориентированный подход.

Одной из наиболее широко распространенных концепций, позволяющих произвести такой переход, является концепция бережливого производства (оказания услуг). Бережливое производство (оказание услуг) приводит к сокращению затрат в краткосрочной перспективе. Однако наибольший эффект достигается в долгосрочной перспективе: увеличение потребительской стоимости продукции (услуги), перераспределение имеющихся ресурсов, что делает организацию более гибкой в части адаптации к новым меняющимся условиям хозяйствования. В результате, внедрение бережливого производства (оказания услуг) в организации зачастую сопровождается созданием конкурентного преимущества. Как следствие данная концепция может быть рассмотрена как важный инструмент стратегического управленческого учета.



Источник: составлено автором.

Рисунок 1.5 – Классификация потребительской ценности

На сегодняшний день не существует общепринятого определения, характеризующего данную концепцию. Давыдова Н.С. и Ключков Ю.П. рассматривают бережливое производство как некоторую технологию, направленную на снижение уровня потерь с одновременным повышением качества производимой продукции. Также авторами подчеркивается, что бережливое производство представляет собой самостоятельную систему, которая имеет следующие компоненты: стратегическое управление, процессы, персонал [119, с. 54].

Полагаем, что данное определение не является полным, т.к. не описывает основную направленность бережливого производства, а именно ориентацию на потребительскую ценность.

Согласно Давыдовой Н.С. бережливое производство представляет собой систему управления, которая включает в себя следующие характеристики:

- стратегическая направленность – постоянное совершенствование;
- интеллектоемкость – потребность в активном участии сотрудников организации при внедрении концепции;
- воздействие на производственный цикл – снижение потерь и брака;
- эффективное использование доступных ресурсов – ориентированность на нужды потребителей [119, с. 89].

Данный подход основан на определении основных характеристик бережливого производства, однако также не отражает его направленность.

По нашему мнению, наиболее полное определение бережливого производства дано Вумеком Дж., согласно которому бережливое производство признается некоторым процессом, в рамках которого происходит определение того, что составляет ценность для конечного потребителя, выделение процессов по созданию определенной ранее стоимости, поддержание потока таких процессов и обеспечение его непрерывности [116, с. 33].

Проведенный анализ научной литературы позволил определить бережливое производство как философию управления, а также набор технологий и методик, в

рамках которых достигается создание максимальной ценности для потребителя с минимальными потерями, распространяющиеся на все аспекты деятельности экономического субъекта, в основе которых лежит оптимальное управление ресурсами, снижение расходов, не приводящих к созданию дополнительной стоимости, а также совершенствование внутренних процессов в организации.

Сделан вывод, что бережливое производство представляет собой комплексное явление, которое можно рассматривать в узком и широком смысле. В первом случае ему придается значение отдельной технологии, которая прежде всего направлена на повышение эффективности функционирования организации посредством оптимизации структуры затрат, а также поиска путей их сокращения. В широком понимании бережливое производство представлено отдельной концепцией. Ее основными элементами являются философия организации, применяемые методы, а также человеческий фактор. Вследствие внедрения концепции бережливого производства меняются сами принципы хозяйствования, культивирование которых должно сопровождаться сменой мышления сотрудников экономического субъекта.

Отождествление бережливого производства с отдельным инструментом автоматически фиксирует его на оперативном уровне, что не совсем корректно, т.к. внедрение бережливого производства приводит к изменению основ функционирования организации.

Применение бережливого производства способствует увеличению производительности труда, сокращению отходов (непроизводственных потерь), снижению затрачиваемого времени, которое необходимо для доведения продукции до потребителя, сокращению необходимых инвестиций во внеоборотные активы.

Можно заключить, что в конечном итоге это приводит к возникновению конкурентного преимущества и повышению готовности организации к ответу на изменения внешней среды, которые находят свое отражение в росте или снижении спроса на продукцию или услуги. Данное обстоятельство является дополнительным

доказательством причастности бережливого производства к стратегическому плану хозяйствования.

Тот факт, что внедрение ценностно-ориентированного подхода в организациях сферы услуг является менее изученным процессом, определил предмет диссертационного исследования.

Для оценки возможности внедрения концепции бережливого производства в организациях сферы услуг имеет смысл рассмотреть отличительные черты трансформации его принципов для таких организаций. Особенности информационного обеспечения бережливого производства (оказания услуг) заключаются в пяти принципах, на которых оно основывается. К данным принципам относятся: ценность, поток ценностей, вытягивание, укрепление созданной структуры, а также совершенствование. Данная классификация была предложена положением по управленческому учету «Основы бережливого производства» Института управленческих бухгалтеров США (ИМА) [66].

Согласно принципам концепции бережливого производства (оказания услуг) расходование ресурсов не будет являться эффективным, если в результате какой-либо операции не происходит создания дополнительной стоимости для потребителя или такая операция не является неизбежной и не способствует более экономичному потреблению ресурсов в рамках последующей операции. В классическом варианте концепции бережливого производства было определено семь типов операций, которые не способствуют производству дополнительной ценности для потребителя:

- перепроизводство готовой продукции сверх потребительского спроса;
- непроизводственные потери времени в ожидании следующей операции ввиду наличия ограничивающего фактора;
- транспортировка продукции, которая не требуется ее потребителям, т.е. не создает ценности;

- наличие операций, которые сами по себе не являются неэффективными, т.е. не создают ценности и не способствуют тому, чтобы она была создана в рамках последующих операций;

- избыточные запасы в виде сырья и материалов, ожидающие дальнейшей обработки;

- операции, выполняемые работниками, которые не требуются в рамках предусмотренного технологического процесса и не создают дополнительной ценности;

- производство бракованной продукции, которая не может быть продана и требует дополнительной обработки, в результате чего происходит избыточное потребление ресурсов, которое не создает ценности для потребителя.

Для организаций, функционирующих в сфере услуг, также существует ряд операций, которые не создают дополнительной стоимости для потребителей. К ним, в частности, можно отнести:

- дублирование уже осуществленных операций, например, повторный ввод данных, запрос ранее предоставленной информации и т.д.;

- время ожидания клиентами предоставления запрашиваемой услуги;

- потерянная возможность удержать или приобрести нового клиента, в результате их игнорирования;

- отсутствие четкой и однозначной коммуникации с клиентами, что зачастую приводит к излишним тратам времени на повторное объяснение;

- отсутствие материалов и сырья на складе, необходимых для предоставления услуги. Несмотря на тот факт, что сырье и материалы в данной сфере деятельности не играют первостепенную роль, однако их отсутствие приводит к отказу от оказания услуги и, как результат, потери потенциального дохода;

- перемещение в рамках хозяйственных операций, которое не приносит дополнительной ценности, например, передача заказа, необходимость дожидаться своей очереди и прочее;

- ошибки в записях операций, осуществленные на всех этапах процесса оказания услуги. Данный вид не приносящих ценностей операций аналогичен производству бракованной продукции для производственных организаций, т.к. для сферы услуг такие ситуации будут означать либо дополнительное отвлечение ресурсов на исправление ошибок, либо полное исправление заказа [130, с.110].

Согласно Джорджу М., применение одной лишь концепции бережливого производства недостаточно в силу того, что не достигается управляемость процессом. С его точки зрения они должны дополняться иными концепциями, например, «шесть сигм» [120, с.103].

Ввиду этого можно между ними существует диалектическая связь. Одновременное внедрение нескольких концепций ведет к их синергетическому эффекту, в результате которого происходит прирост ценности для потребителя, а также улучшаются финансовые результаты. Данный эффект особенно существенен для капиталоемких организаций сферы услуг [120, с.103].

Считаем, что данное утверждение является верным лишь с точки зрения оперативного управленческого учета, поскольку обе методики, несмотря на их направленность на потребительскую ценность, не содержат элементов анализа достигаемых результатов. Ввиду этого наиболее оптимальный результат применяемых методик стратегического управленческого учета достигается при применении концепции бережливого производства и анализа ценности. Внедрение концепции бережливого производства (оказания услуг) не должно ограничиваться лишь установлением определенных правил хозяйствования. Применяемые принципы и методы осуществления деятельности закрепляются посредством создания внутрикорпоративной философии. Укрепление созданной структуры достигается посредством организации среды уважения.

В данной области одной из основных сторон бережливого производства (оказания услуг) или условий его возникновения приводят именно уважение. Р. Перейра, практик Академии бережливого производства штата Огайо, говорит о

том, что уважение - основной элемент данной концепции, т.к. без него бережливое производство становится «захудалым» [101].

По нашему мнению, для этих целей необходимо наличие таких телекоммуникационных каналов, которые могли бы помочь распространить и укрепить вновь создаваемую корпоративную культуру. При этом информация должна свободно перемещаться на всех этапах осуществления инициативы по внедрению бережливого производства (оказания услуг). Так, на этапе его планирования, стоит сообщить сотрудникам организации о том, что будут предприниматься попытки по смене хозяйственной парадигмы, а также о том, каким образом это может сказаться на их будущем. В дальнейшем такие каналы используются для распространения информации, используемой для анализа эффективности внедрения концепции. При их отсутствии инициатива по трансформированию хозяйственной системы может не оправдаться.

Полагаем, что одним из основных этапов внедрения концепции бережливого производства (оказания услуг) является определение того, что составляет ценность для потребителей. На этапе оказания услуги могут быть установлены те свойства и характеристики данного процесса, которые являются критичными для потребителей.

На практике существует значительное количество приемов определения того, что является ценностью для потребителя.

Для удобства их дальнейшего изучения предлагается классификация в зависимости от степени вовлеченности потребителей или степени взаимодействия. На основе данного критерия методы можно подразделить: на контактные и бесконтактные.

К контактным методам относятся фокус группы и опросы потребителей. Их основными преимуществами являются надежность получаемой информации, а также низкий уровень субъективности выходных данных. К недостаткам можно отнести излишнюю трудоемкость, большие затраты времени. Результаты исследования не всегда могут самым наилучшим образом продемонстрировать

складывающуюся на рынке тенденции в силу наличия ошибки репрезентативности или ошибочного выбора группы респондентов или исследуемых областей.

К бесконтактным методам можно отнести маркетинговые исследования, бенчмаркинг и другие. Данные методы являются менее трудозатратными, а также требуют меньше времени. При этом такие исследования являются более репрезентативными. Однако с их использованием повышается степень субъективности полученных результатов. Более того, они характеризуются историчностью предоставляемой информации.

Вторым классификационным признаком может выступать степень обобщения обрабатываемой информации. По данному признаку выделяют прямые и косвенные методы. При прямых методах предметом анализа являются непосредственно предпочтения потребителей: фокус группы, опросы. В свою очередь косвенные методы имеют дело с потребностями потребителей опосредованно через рыночные сигналы: исследования рынка, бенчмаркинг и прочие.

Считаем, что процесс определения ценности по окончании оказания услуги является более трудоемким. Для целей исследования сделано допущение, что в таком случае потребительская ценность представлена минимальным отклонением результата от ожиданий клиентов. В силу того, что процесс оценки имеет субъективный характер, при возникновении каких-либо отклонений от ожидаемого результата определение их степени и причин представляется в высокой степени трудоемким процессом. Данная проблема заключается в том, что в сфере услуг затруднительно установление критериев оценки эффективности, т.к. для этого потребуется определение показателей деятельности, где ожидаемый результат выступает в качестве некоторого эталона, а фактические результаты оказания услуги – измеряемым показателем.

Полагаем, что аналогичной трудоемкостью обладает процесс распределения результатов деятельности по отдельным ценностям. Это обусловлено особенностью оказания услуг, которая отличает их от произведенной продукции –

непосредственное присутствие клиента при оказании услуги, т.е. совпадение процесса производства и потребления. Так как клиентами организаций может выдвигаться ряд требований к самому процессу оказания услуги, то он должен быть оценен с точки зрения генерирования потоков экономических выгод, а также относящихся к таким потокам затрат.

Таким образом, развитие хозяйственных отношений в прошлом столетии оказало значительный эффект на состояние и развитие рынков товаров и услуг. Результатом этого стала динамичность происходящих изменений, их глубина, а также высокая степень неопределенности. В условиях преобладания таких хозяйственных рамок прибыль, как основная цель деятельности экономического субъекта, была отодвинута на второй план. Ее место было занято получением конкурентного преимущества, под которым понимается потенциально возможная отдача от использования ресурсов по сравнению с конкурентами, оптимизация бизнес-процессов, а также эффективность привлечения человеческого капитала.

Исследование методического инструментария стратегического управленческого учета в рамках ценностно-ориентированного подхода в сфере услуг, следует осуществлять на примере вида деятельности, который сосредотачивает в себе широкий спектр различного рода бизнес-процессов, поскольку это будет способствовать повышению степени репрезентативности полученных выводов. В качестве такого вида хозяйствования для целей данного исследования была выбрана аэропортовая деятельность. Как следствие, следует рассмотреть ее состав, а также определить основные тенденции развития аэропортовых комплексов.

ГЛАВА 2

ОЦЕНКА ЗАТРАТ АЭРОПОРТОВЫХ КОМПЛЕКСОВ В КОНТЕКСТЕ ФОРМИРОВАНИЯ ПОТРЕБИТЕЛЬСКОЙ ЦЕННОСТИ ПРЕДОСТАВЛЯЕМЫХ УСЛУГ

2.1 Аэропортовая деятельность как объект исследования

Согласно определению, данному в статье 40 Воздушного кодекса Российской Федерации, аэропорт представляет собой комплекс сооружений, включающий в себя аэродром, аэровокзал, другие сооружения, предназначенный для приема и отправки воздушных судов, обслуживания воздушных перевозок и имеющий для этих целей необходимые оборудование, авиационный персонал и других работников [2].

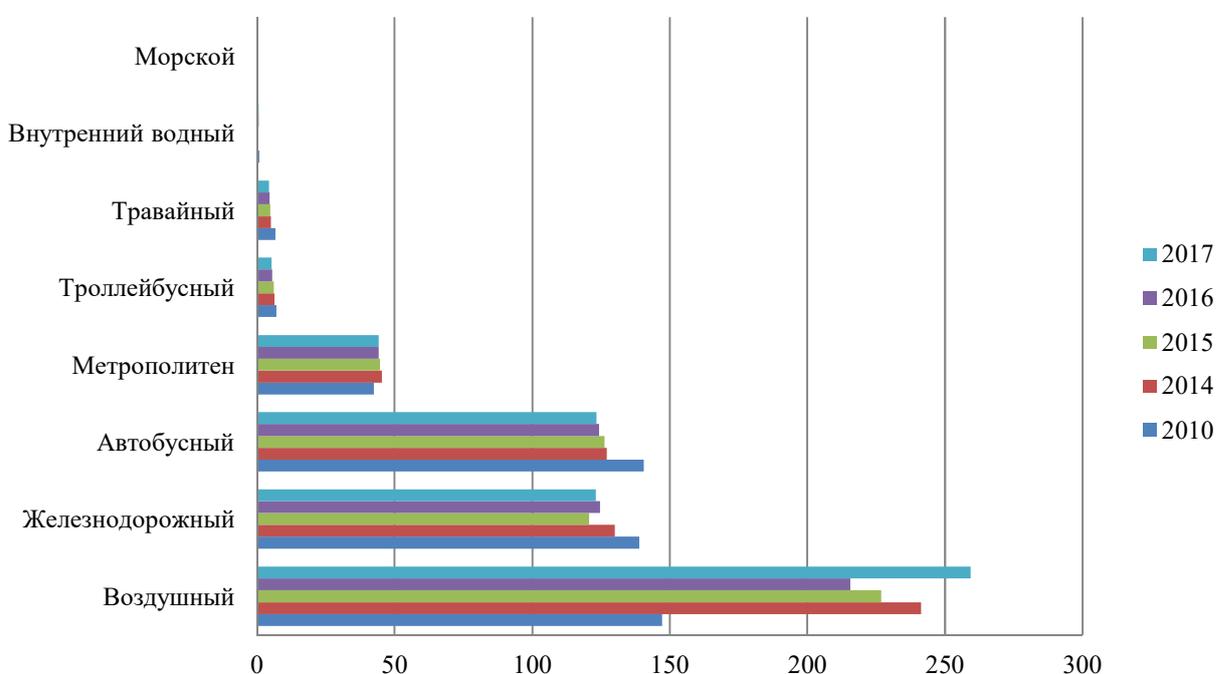
В свою очередь, аэродромом является участок земли или акватория с расположенными на нем зданиями, сооружениями и оборудованием, предназначенный для взлета, посадки, руления и стоянки воздушных судов [2].

Аэропорты представляют собой комплексные объекты и играют большую экономическую, социальную, а также стратегическую роль в хозяйственной жизни государства. Они наряду с железнодорожным, автомобильным, морским, речным и другими видами транспорта образуют транспортную систему Российской Федерации.

На основе данных Федеральной службы государственной статистики подготовлена гистограмма, представленная на рисунке 2.1 и отражающая пассажирооборот за ряд лет в Российской Федерации. На основе анализа приведенных данных сделан вывод, что пассажирские перевозки воздушным транспортом имеют большое значение, особенно при рассмотрении перевозок на дальние расстояния. Так, доля перевозок воздушным транспортом с 2014 г. не опускалась ниже 40%. Незначительное сокращение доли в 2016 г. по сравнению с 2014 г. объясняется кризисными явлениями и снижением количества перевозок

населения Российской Федерации. Однако согласно прогнозу аналитических агентств уровень пассажиропотока в последующие годы будет увеличиваться [90].

Проводя сравнительный анализ с другими видами транспорта, становится очевидной всевозрастающая роль воздушного транспорта. В натуральных величинах пассажиропоток всех видов транспорта, за исключением воздушного, не претерпел существенных изменений. Прирост воздушного транспорта в 2017 г. по сравнению с 2010 г. составил 76,3%. В результате, можно утверждать, что значение воздушного транспорта с течением времени возрастает.



Источник: составлено автором по материалам [96].

Рисунок 2.1 - Пассажирооборот по видам транспорта общего пользования, млрд.пассажиро-километров

В процессе своего функционирования аэропорты выполняют широкий спектр задач, среди которых, в частности, можно выделить:

- осуществление работ по техническому обслуживанию воздушных судов зарубежных и отечественных авиакомпаний;

- предоставление иных услуг для воздушных судов, не связанных напрямую с их техническим обслуживанием: обработка грузов, организация бортового питания, обслуживание пассажиров и багажа и т.д.;

- организация и обеспечение авиационной безопасности: создание и функционирование службы авиационной безопасности, охраны аэропорта, воздушных судов и объектов гражданской авиации, досмотр пассажиров, багажа, ручной клади;

- сооружение инфраструктуры, необходимой для обеспечения взлета, посадки, руления и стоянки воздушных судов;

- организация внебортового обслуживания пассажиров;

- проведение мероприятий по усилению внутриобъектового режима в аэропорту во взаимодействии с правоохранительными органами;

- осуществление мероприятий по охране окружающей среды на территории аэропорта и сопредельной территории;

- рациональное использование располагаемых ресурсов, включая трудовые, финансовые, материальные [107, с. 12-13].

Приведенные виды деятельности осуществляются на принадлежащей аэропортам территории, которая может быть подразделена на следующие составные части: аэродром и приаэродромная территория, служебно-техническая территория, территория обособленных сооружений.

На территории аэродрома может проводиться наземное обслуживание пассажиров, а также технологические операции. Указанные виды деятельности включают посадку, высадку и транспортировку пассажиров и груза. Территория аэродрома состоит из летной полосы, рулежных дорожек, перрона, места стоянки для технического обслуживания, специальной площадки [107, с. 15-16].

Масштаб осуществляемой аэропортами деятельности влияет на основные эксплуатационные характеристики аэродрома, что привело к необходимости их классификации.

В соответствии с предложенными принципами Международной организации гражданской авиации (ИКАО) аэродромы могут быть классифицированы в зависимости от длины летной полосы, размаха крыла и расстояния между внешними колесами основного шасси [148].

В рамках ранжирования по первому критерию аэродромам присваивают цифровое значение, а второй и третий критерий имеют буквенное выражение. Методика кодировки аэродромов приведена в таблице 2.1.

Таблица 2.1 - Классификация аэродромов в соответствии с принципами ИКАО

Кодовый элемент 1 - длина ВПП		
Кодовый номер	Длина ВПП, м	
1	<800	
2	800-1200	
3	1200-1800	
4	>1800	
Кодовый элемент 2 - размах крыла и колея основного шасси		
Кодовая буква	Размах крыла, м	Колея основного шасси, м
A	<15	<4,5
B	15-24	4,5-6
C	24-36	6-9
D	36-52	9-14
E	52-60	9-14

Источник: составлено автором по материалам [129].

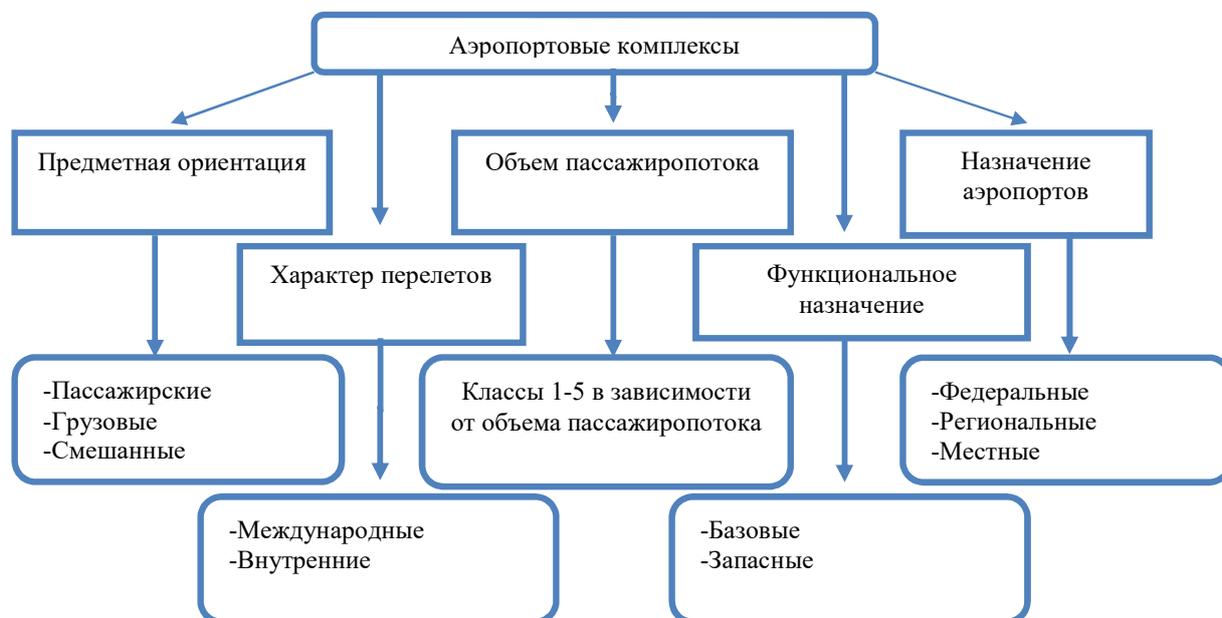
В свою очередь, приаэродромная территория включает прилегающий к аэродрому участок земной или водной поверхности, в пределах которого в целях обеспечения безопасности полетов и исключения вредного воздействия на здоровье людей и деятельность организаций устанавливается зона с особыми условиями использования территории [161, с.66].

Служебно-техническая территория предназначена для расположения зданий и сооружений обслуживания пассажирских, грузовых и почтовых перевозок, технического обслуживания воздушных судов, объектов авиатопливообеспечения,

контроля за воздушным движением, поисковых и аварийно-спасательных служб, транспортных и административно-вспомогательных сооружений [159, с.66].

Планировка служебно-технической территории должна обеспечивать: наиболее благоприятные условия для производственного процесса и труда; безопасность передвижения пассажиров, работников аэропорта и автотранспорта; сокращение до минимума длины путей движения пассажиров, багажа, грузов, почты и спецтранспорта; экономное использование земельных участков и наибольшую эффективность капитальных вложений. Помимо вышеуказанных объектов, к территории аэродрома также относят обособленные сооружения, которые представлены объектами организации воздушного движения, склады горюче-смазочных материалов, очистные сооружения и другие объекты, расположенные отдельно вне аэродрома и служебно-технической территории [159, с.68].

Классификация аэропортовых комплексов с точки зрения основных характеристик их деятельности отображена на рисунке 2.2.

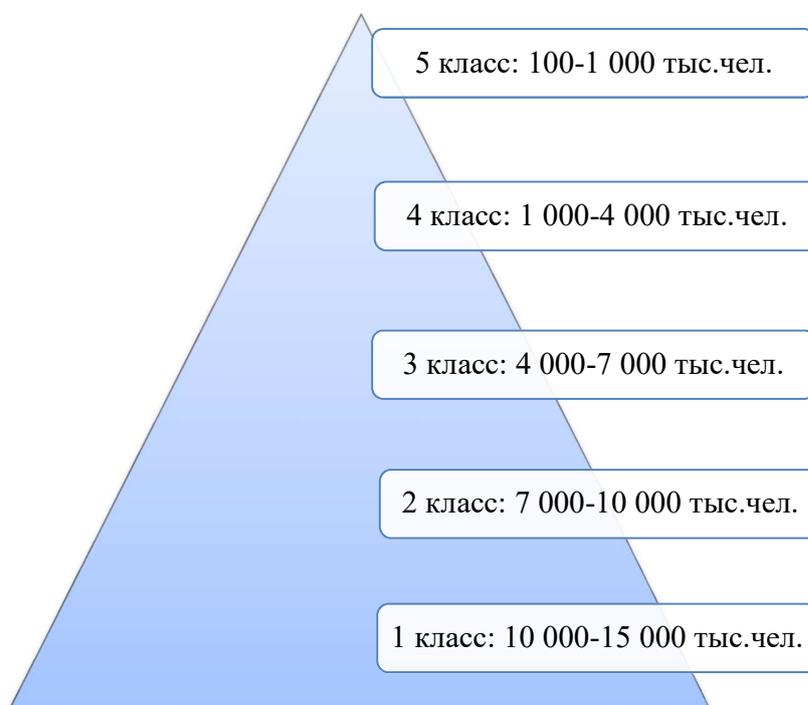


Источник: составлено автором по материалам [107].

Рисунок 2.2 – Классификация аэропортовых комплексов

Так, например, в зависимости от предметной ориентации выделяют грузовые и пассажирские аэропорты. При этом сегодня наибольшее количество аэропортов являются смешанными, то есть осуществляют перевозки как пассажиров, так и груза, почты [146].

Классификация аэропортов на основе величины пассажирооборота или грузооборота отображена на рисунке 2.3. При разделении аэропортов по данному критерию во внимание принимаются как транзитные пассажиры (без пересадки на другой рейс), так и трансферные (с пересадкой на другой рейс).



Источник: составлено автором.

Рисунок 2.3 – Классификация видов аэропортовых комплексов в зависимости от общего пассажиропотока по материалам [89].

При этом, если пассажиропоток в течение года не превышает 100 тыс. человек, то такой аэропорт называют неклассифицированным. В свою очередь аэропорты, пассажиропоток в которых превышает верхний предел первого класса, называются внеклассными [89].

Характер осуществляемых перелетов в рамках конкретного аэропорта позволяет говорить о международных аэропортах и аэропортах внутренних перевозок. Основным различием между двумя видами является наличие или отсутствие таможенного, пограничного, а также санитарно-карантинного контроля. В зависимости от назначения аэропортов, а также той роли, которую они играют в хозяйственной жизни страны, аэропортовые комплексы могут быть подразделены на федеральные, региональные и местные. Аэропорты федерального назначения имеют особое значение в организации и поддержании международных и межрегиональных авиасвязей. К ним, в частности, относят те, которые принадлежат к 1-4 классам и имеют особое социально-политическое значение. Аэропорты регионального назначения играют не менее важную роль в масштабах страны, чем федеральные, и осуществляют свою деятельность в рамках межрегиональных перевозок. Местные аэропорты используются в целях внутрирегиональных перевозок и применения авиации для хозяйственных нужд [107, с. 13-14].

По функциональному назначению аэропорты могут быть подразделены на базовые и запасные. Базовые аэропорты используются для постоянного базирования одной или нескольких авиалиний, которые обслуживают воздушную трассу или систему трасс. Использование запасных аэропортов носит эпизодический характер в силу определенных обстоятельств, например, неудовлетворительных погодных условий [107, с. 15].

Как продемонстрировано в приложении А, осуществляемая в рамках отдельного аэропорта деятельность может быть разделена на авиационную и неавиационную составляющие.

Авиационная деятельность напрямую связана с взаимодействием с авиакомпаниями, посредством оказания ряда определенных услуг, способствующих осуществлению перелетов. Ввиду этого к ней отнесены бортовое обслуживание пассажиров, обслуживание воздушных судов, прочие услуги, а также внебортовое обслуживание пассажиров, но лишь в той степени, в которой оно способствует осуществлению перелетов. Неавиационная деятельность направлена

исключительно на внебортное обслуживание, организуемое самостоятельно или специализированной организацией. Основным видом доходов от авиационной деятельности являются аэропортовые сборы, уплачиваемые авиационными компаниями. Это приводит к проблеме их экономической обоснованности и эффективности [107, с. 74].

На сегодняшний день аэропортовая деятельность является частично регулируемой со стороны государственных органов. Первоначально эту функцию выполняли Федеральная антимонопольная служба (ФАС), а также Федеральная служба России по регулированию естественных монополий на транспорте. В дальнейшем регулирование тарифов естественных монополий в топливно-энергетическом комплексе, а также в области транспорта было передано Федеральной энергетической комиссии Российской Федерации [10].

Указ Президента от 9 марта 2004 г. № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» обусловил преобразование Федеральной энергетической комиссии в Федеральную службу по тарифам. Этот орган власти осуществлял свою деятельность вплоть до его упразднения в результате подписания Указа Президента от 21 июля 2015 №373 «О некоторых вопросах государственного управления и контроля в сфере антимонопольного и тарифного регулирования». После вступления данного Указа в силу правопреемницей упраздненного органа стала Федеральная антимонопольная служба.

Государственное регулирование авиационной деятельности имеет несколько целей, основными из которых являются обеспечение экономической целесообразности деятельности и повышение доступности услуг.

Экономическая целесообразность ведения данного вида деятельности достигается посредством максимального покрытия затрат, осуществленных в целях предоставления услуг в рамках авиационной деятельности. С другой стороны, будучи субъектами естественных монополий аэропортовые комплексы имеют возможность извлекать сверхприбыль, при этом снижая объем оказываемых услуг.

Данная проблема разрешается путем установления определенных правил по применению аэропортовых сборов. Ввиду этого государственное регулирование авиационной деятельности аэропортов также способствует повышению доступности предоставляемых услуг [6].

Цели регулирования аэропортовой деятельности достигаются с помощью определения максимальной величины аэропортовых сборов на единицу оказываемых услуг - тарифов и их дальнейшего закрепления в специальных государственных органах. Регулируемые аэропортовые сборы взимаются в рамках обеспечения взлета-посадки и стоянки воздушных судов, предоставления аэровокзального комплекса, обеспечения авиационной безопасности, а также обслуживания пассажиров. Нерегулируемые сборы устанавливаются руководством аэропорта самостоятельно [8].

Основным документом, регламентирующим порядок расчета регулируемых аэропортовых сборов, являются «Методические указания по вопросу государственного регулирования сборов и тарифов на услуги субъектов естественных монополий в аэропортах».

На основе анализа Методических указаний сделан вывод, что расчет аэропортовых сборов сводится к определению уровня выручки от оказания регулируемых услуг, необходимого для возмещения осуществленных затрат по этим услугам с учетом некоторого уровня нормативной прибыли, по каждому виду сборов отдельно. Алгоритм расчета аэропортовых сборов визуализирован и представлен на рисунке 2.5.

Согласно Методическим указаниям в составе экономически обоснованных затрат выделяют следующие классы:

- расходы по обычным видам деятельности;
- амортизационные отчисления;
- расчеты с кредитными организациями;
- налоги и прочие платежи и сборы;
- расходы по участию в совместной деятельности [8].



Источник: составлено автором по материалам [8].

Рисунок 2.5 – Алгоритм расчета аэропортовых сборов для авиационных компаний

Для определения величины затрат по обычным видам деятельности, которые подлежат включению в расчетный показатель выручки, выделяют подконтрольные и неподконтрольные затраты и расходы [8].

Неподконтрольные расходы включают в себя стоимость услуг сторонних организаций, арендные и лизинговые платежи, подготовку и переподготовку кадров, страховые платежи, налоги и сборы. К подконтрольным затратам при этом относят все остальные затраты по обычным видам деятельности, не включенным в состав неподконтрольных затрат, за исключением амортизации основных средств и нематериальных активов [8].

Размер подконтрольных затрат, формирующих соответствующий показатель нормативной выручки, рассчитывается как базовый показатель подконтрольных затрат, скорректированный на индекс цен, а также на изменение в объеме предоставляемых услуг [8].

Неподконтрольные затраты подлежат оценке в части целесообразности их включения в базу расчета. Так, например, происходит оценка технической оснащенности, а также достаточности численности персонала и надлежащего характера его квалификации для замещения услуг, приобретаемых у третьих лиц. В части аренды машин и оборудования, а также прочих объектов, способствующих ведению деятельности руководство аэропорта должно предоставить обоснование увеличению ежемесячных платежей в случае, если их темп роста оказывается выше роста индекса потребительских цен [8].

Для обоснования величины прочих расходов они должны быть документально подтверждены. Например, для сумм, уплачиваемых за услуги, оказанные кредитными организациями, необходимо продемонстрировать наличие права включения таких затрат в расчет аэропортовых сборов. Приведенные выше виды затрат подлежат включению в базу расчета экономически обоснованных затрат [8].

Последующим шагом является расчет показателя нормативной прибыли. С точки зрения экономического содержания он представляет собой рентабельность капитала, а именно ожидаемую норму доходности от так называемого базового капитала [8].

Базовый капитал, необходимый для того или иного вида услуг, выражается в скорректированной на распределительный коэффициент сумме внеоборотного капитала, представленного основными средствами и нематериальными активами, и чистого оборотного капитала. При этом не учитываются суммы краткосрочных заемных средств, оценочные обязательства и доходы будущих периодов. Под распределительным коэффициентом понимается доля суммы внеоборотных и оборотных активов, используемых при оказании определенной услуги в общей величине оборотных и внеоборотных активов. Для целей расчета нормативной прибыли за показатель рентабельности принимается средняя за последние три отчетных периода фактическая рентабельность капитала с учетом сумм предоставленных субсидий [8].

В применяемой модели суммы затрат и расходов определяют уровень необходимой валовой выручки. Однако в некоторых случаях она подлежит корректировке. Это может быть связано с применением организацией данных для расчетов, не соответствующих прогнозу финансово-экономической деятельности. В таком случае отклонения используются в качестве источника покрытия расходов в последующих периодах. Также ввиду защиты интересов клиентов от значительного увеличения аэропортовых сборов при высоких расчетных величинах может быть принято решение о перераспределении необходимой валовой выручки, полученной в виде регулируемых аэропортовых сборов, на более поздние периоды одного долгосрочного периода. Кроме того, своеобразной корректировкой может выступать сумма полученной субсидии. Данный доход не является прямым результатом оказания регулируемых услуг, поэтому для расчета аэропортовых сборов вычитается.

Сумма необходимой нормативной валовой выручки от оказания регулируемых услуг является центральным показателем при определении аэропортовых сборов. Тариф по той или иной регулируемой услуге рассчитывается путем деления валовой выручки на планируемый объем конкретного вида услуги.

В рамках нерегулируемых услуг выделяются следующие направления: обслуживание воздушных судов; услуги, обеспечивающие авиационную деятельность; обслуживание пассажиров. Конкретные направления оказываемых услуг в рамках каждого из приведенных классов разрабатываются аэропортами в индивидуальном порядке.

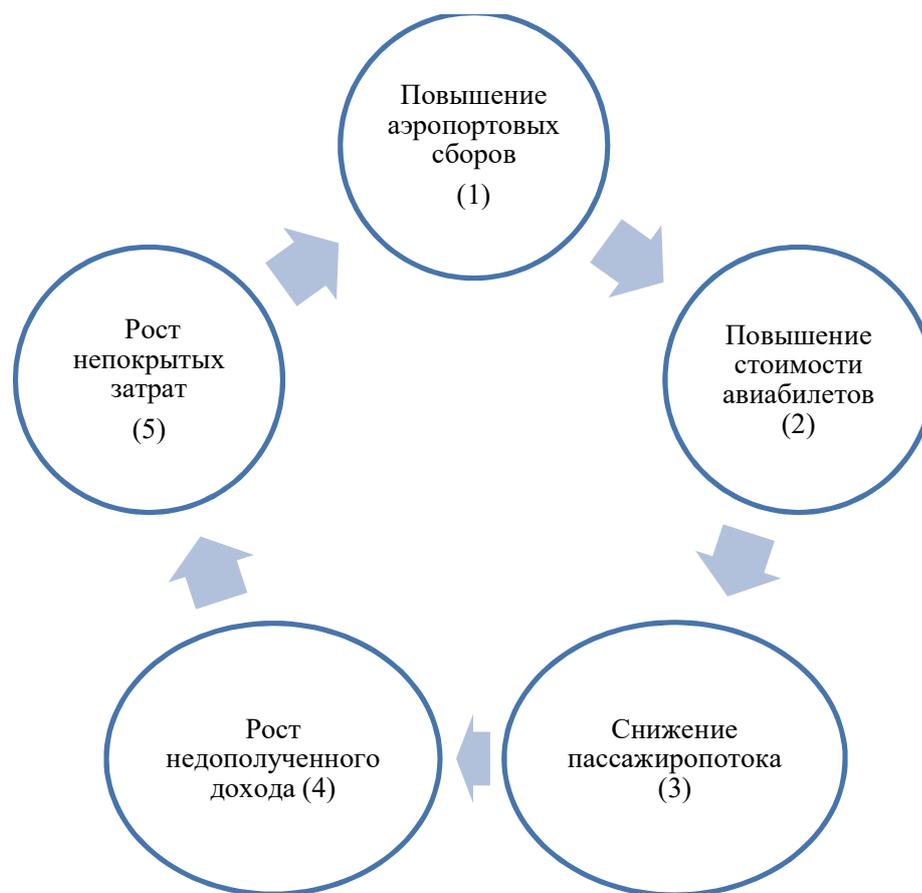
Считаем, что наличие особого статуса аэропортовых комплексов в рамках хозяйственной деятельности государства требует того, чтобы устанавливаемые аэропортовые сборы соответствовали определенным требованиям.

Политика ИКАО в отношении аэропортовых сборов и сборов за аэронавигационное обслуживание постулирует следующие принципы:

- распределяемые расходы должны носить исчерпывающий характер, включая те из них, которые относятся к обслуживанию долга, эксплуатацией основных фондов, управлением и административными функциями;
- устанавливаемые сборы должны относиться только к тем услугам и оборудованию, которые фактически использованы пользователями аэропорта;
- если руководство аэропорта в целях преследования эффективности прибегает к агрегированию некоторой информации, это не должно препятствовать прозрачности процесса формирования и расчета сборов;
- сборы не должны носить дискриминационный характер [148].

По нашему мнению, устанавливая взимаемые сборы, руководство аэропортов в первую очередь стремится покрыть понесенные затраты, а также заработать некоторый уровень прибыли, необходимой для обеспечения стабильности капитала. Под необходимой прибылью понимается финансовый результат, формируемый исходя из средней по отрасли рентабельности основных фондов. С точки зрения такого типа клиентов аэропортовых комплексов, как авиакомпании, сборы становятся их входящими затратами. Логика действия авиаперевозчиков аналогична: понесенные затраты входят в состав цены на авиабилеты, к которым добавляется некоторый процент прибыли. В результате тарифы на аэропортовые сборы опосредованно ложатся на потребителей - пассажиров аэропортов. Слишком высокая стоимость авиабилета становится причиной снижения пассажиропотока.

В результате возникает эффект, который предлагается обозначить как ловушка неэффективности. Так, экономически необоснованное получение дохода в виде завышения аэропортовых сборов в долгосрочном периоде может привести к росту непокрываемых затрат в связи с возникновением недополученного дохода. Выходом из такой ситуации может стать либо повышение эффективности деятельности аэропортов с целью снижения затрат и, как следствие, сборов, либо дальнейшее повышение тарифов. Логика формирования ловушки неэффективности осуществления аэропортовой деятельности продемонстрирована на рисунке 2.4.



Источник: составлено автором.

Рисунок 2.4 - Цепочка последствий неэффективности авиационной деятельности

Считаем, что возможность возникновения ловушки неэффективности обусловлена монопольным положением аэропортовых комплексов на рынке гражданской авиации, которое, в свою очередь, является следствием квазиконкуренции на данном рынке. Однако имеющийся на сегодняшний день уровень конкуренции можно разделить на внутриотраслевой и межотраслевой.

Внутриотраслевая конкуренция представлена в крупных авиационных узлах, например, московском, состоящем из нескольких аэропортов: Домодедово, Шереметьево, Внуково, Жуковский. Межотраслевая конкуренция, в первую очередь, касается конкуренции со стороны железнодорожного транспорта. Степень такой конкуренции обратно пропорциональна расстоянию между двумя пунктами. Более того, повышению конкуренции может способствовать наличие технической

оснащенности того или иного направления, например, поезда типа «Сапсан» между Москвой и Санкт-Петербургом.

Ввиду темпов развития современных технологий предлагается выделять помимо фактической конкуренции, ее особую разновидность, которая носит скрытый, потенциальный характер. Прежде всего скрытый характер может быть ассоциирован с межотраслевой конкуренцией. Наличие данного вида конкуренции приводит к необходимости оценки влияния внешних факторов на деятельность аэропортовых комплексов.

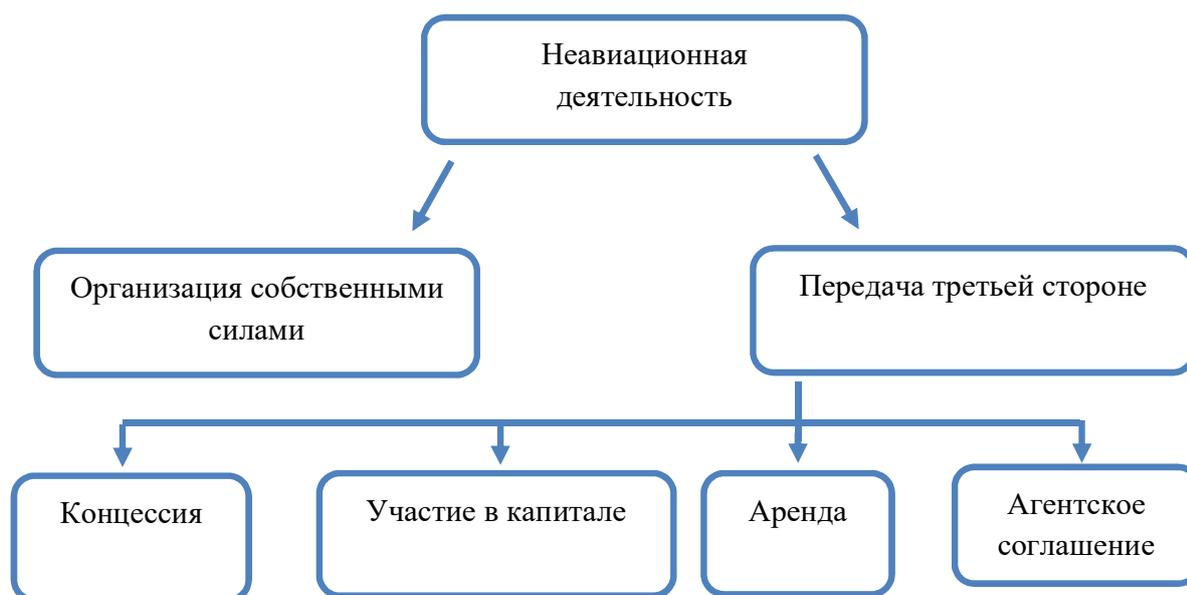
Приведенные выше аргументы также подтверждаются рядом эмпирических исследований. Одним из таких исследований является изучение Джиллином Д., Нимайером Г., Форситом П., а также Мюллером Ю. природы конкуренции между аэропортами. В частности, сделан вывод, что сегодня аэропорты активно соперничают за привлечение авиационных компаний, при чем применяемый инструментарий для получения конкурентного преимущества с течением времени совершенствуется и расширяется.

Полагаем, что результаты исследования, проведенного Джиллином Д., Нимайером Г., Форситом П., Мюллером Ю. не отражают страновых особенностей рынка гражданской авиации. Так, например, как показано выше, российский рынок не характеризуется высоким уровнем конкуренции между аэропортовыми комплексами [70].

В отличие от авиационной деятельности неавиационная часть функционирования аэропортовых комплексов не связана с предоставлением услуг авиакомпаниям, пассажирам или грузоотправителям, напрямую относящимся к организации полетов. Такие виды деятельности направлены на внебортовое обслуживание пассажиров: организацию точек розничной торговли, общественного питания, работу такси, прокат автомобилей и строительство стоянок, размещение пассажиров в гостиницах и т.д.

Согласно рисунку 2.6 неавиационная деятельность в аэропорте может осуществляться непосредственно самим аэропортом или же ее организация может

быть передана третьей стороне. При организации неавиационных видов деятельности в аэропорте собственными силами его руководство принимает на себя все риски, связанные с этим процессом, в частности, хозяйственный (коммерческий) риск. Этот подход требует значительных финансовых ресурсов, а также достаточного опыта в сфере осуществления непрофильных видов деятельности. По этим причинам случаи организации неавиационных видов деятельности самостоятельно встречаются крайне редко и представлены фрагментарно. В современной практике выделяют следующие способы передачи неавиационной деятельности третьим лицам: продажа концессий, арендные отношения, участие в капитале, агентские соглашения [72].



Источник: составлено автором по материалам [72].

Рисунок 2.6 – Организация неавиационной деятельности

Считаем, что при передаче неавиационных видов деятельности третьим сторонам руководство аэропорта снижает уровень риска хозяйственной деятельности с одновременной фиксацией определенного уровня дохода.

Форма организации неавиационной деятельности посредством продажи концессий имеет широкое распространение в странах Западной Европы и США. В

основе данных отношений лежит продажа права заниматься коммерческой деятельностью на территории аэропорта в обмен на некоторую долю в прибыли третьих лиц. По мнению, Батеневой Т., директора по неавиационной коммерции АО УК «Аэропорты регионов», такие отношения выгодны обеим сторонам поскольку с одной стороны позволяют руководству аэропорта делегировать часть полномочий по организации деятельности более опытным специалистам, которые в свою очередь выигрывают от того, что аэропорт генерирует реальный поток посетителей, нежели потенциальный, как в случае с торговым центром. Стоит отметить, что на сегодняшний день концессионные отношения в Российской Федерации представлены фрагментарно [24].

По нашему мнению, данный вид организации отношений в рамках неавиационной деятельности является наиболее эффективным и перспективным с точки зрения развития аэропортовой деятельности в Российской Федерации.

Наиболее широко распространенным типом организации неавиационной деятельности в отечественной практике является сдача помещений, территории, а также инфраструктуры аэропорта в аренду [24].

Считаем, что основным риском в данном случае может являться необоснованно заниженная или завышенная арендная плата в случае отсутствия тщательно спланированного и выполненного анализа генерирования потенциальных денежных потоков конкретным арендатором с учетом специфики его вида деятельности. Поэтому такой способ организации отношений является более рисковым.

Одним из основных способов организации неавиационной деятельности также является заключение агентских соглашений. В рамках данного способа руководство аэропорта передает некоторой сервисной организации право управлять его активами в части неавиационной деятельности в обмен на некоторое фиксированное или переменное вознаграждение (например, процент от суммы заключенных договоров с третьими лицами). В зарубежной практике такой способ

не применяется активно в силу особой развитости отношений в рамках концессионных соглашений [24].

Таким образом, можно говорить о том, что аэропортовая деятельность имеет крайне сложную структуру. Деятельность руководства должна быть сосредоточена на долгосрочном прогнозировании развития аэропорта. Это становится гарантией того, что операционная структура и администрация смогут должным образом отреагировать на быстро изменяющиеся условия как внешней (правовая и организационная структуры), так и внутренней среды (технические и технологические стандарты) функционирования аэропортов. Принимаемые управленческие решения в конечном итоге будут способствовать трансформации структуры доходов и расходов аэропортовых комплексов.

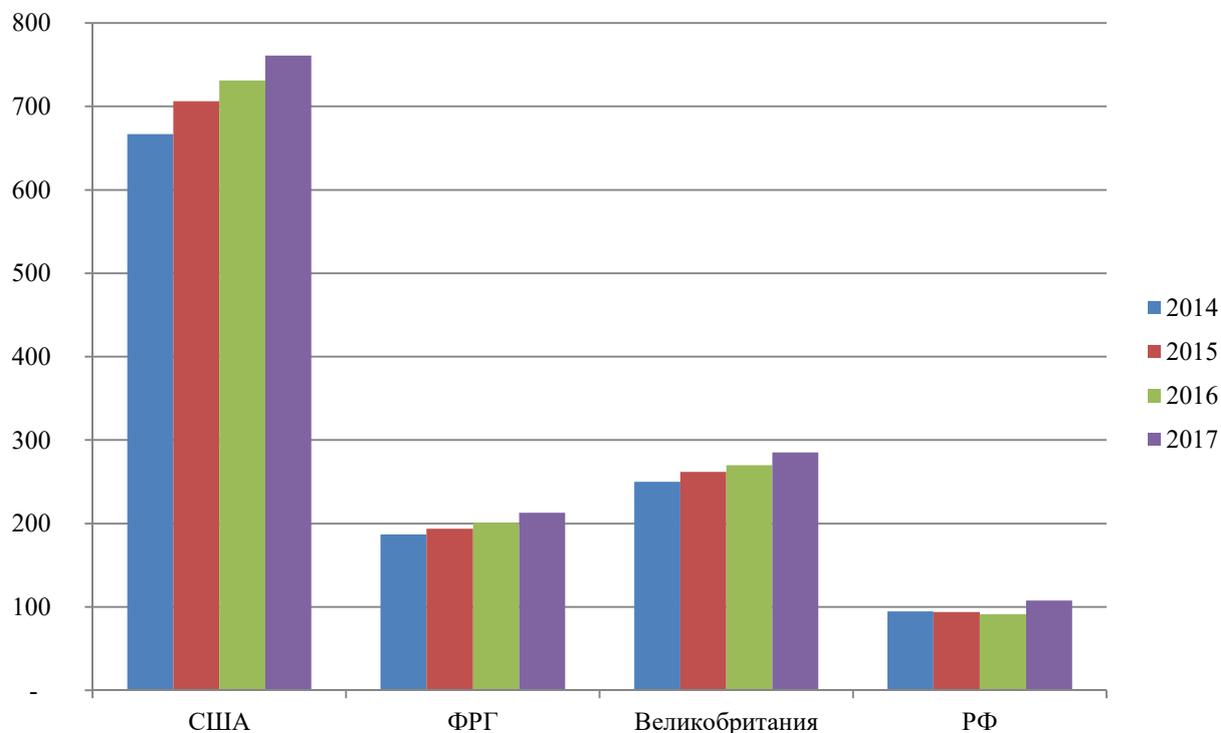
2.2 Особенности зарубежной практики организации аэропортовой деятельности

Для определения основных особенностей деятельности аэропортовых комплексов Российской Федерации требуется исследовать современные тенденции в части функционирования зарубежных аэропортов по следующим направлениям: общий уровень пассажиропотока, развитость транспортной сети в части гражданской авиации, анализ структуры и динамики доходов и расходов.

Говоря об отличиях отечественных аэропортовых комплексов от аэропортов Западной Европы и США, необходимо отметить уровень обслуживаемого пассажиропотока. Для сравнения по странам на основе статистических данных о пассажиропотоке в части Российской Федерации, США, Великобритании и ФРГ подготовлена гистограмма, представленная на рисунке 2.7.

По результатам вертикального анализа выявлено, что общий уровень пассажиропотока в Российской Федерации за период 2014-2017 гг. оставался достаточно стабильным и низким по сравнению с другими странами. Наблюдается

недостаток услуг гражданской авиации, принимая во внимание такие факторы, как численность населения и площадь страны.



Источник: составлено автором по материалам [95-96].

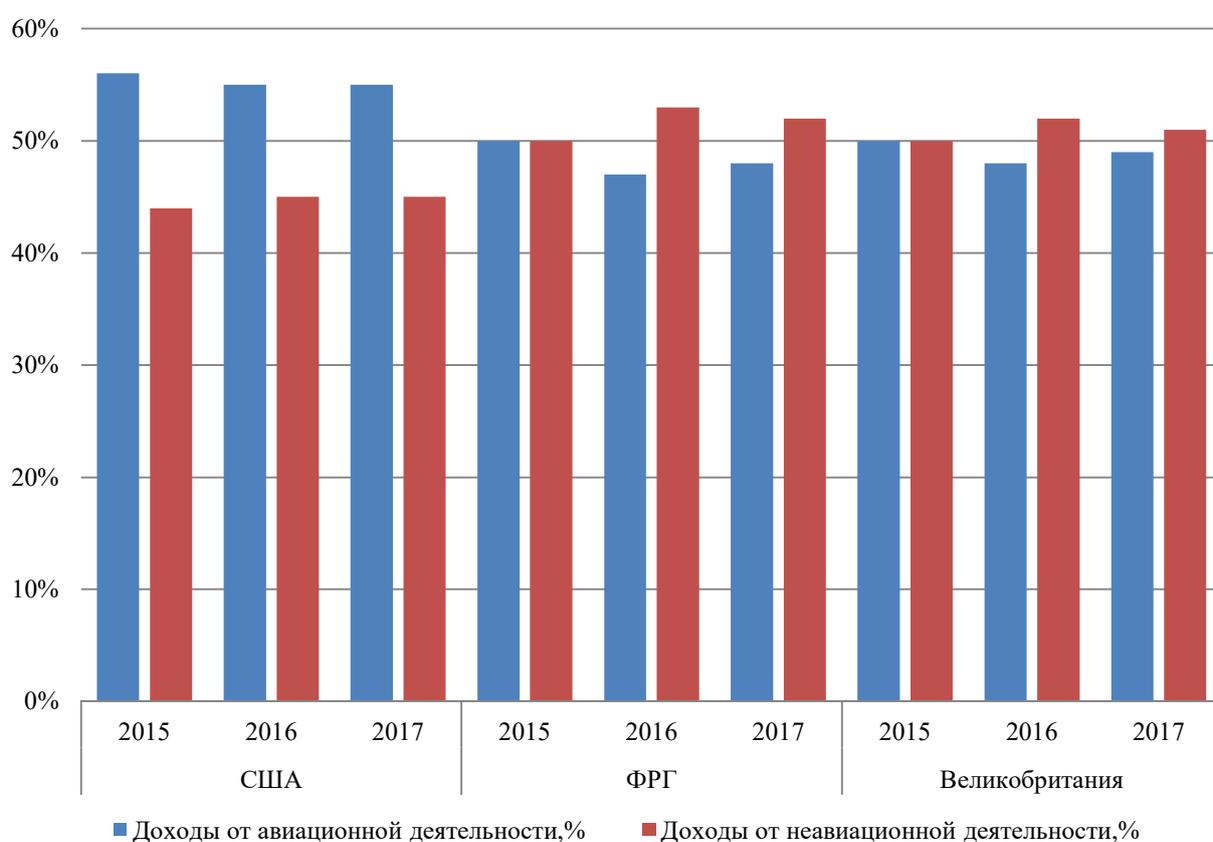
Рисунок 2.7 - Сравнение объема пассажиропотока за 2014-2017 гг., млн.пассажиров

В проводимый анализ также инкорпорировать количество аэропортовых комплексов, функционирующих в странах. Так, количество объектов гражданской авиации в США в 12 раз больше, чем в Российской Федерации, что обеспечивает значительный уровень конкуренции между ними и приводит к доступности услуг гражданской авиации населению. Более того, в Российской Федерации число аэропортовых комплексов сопоставимо с их количеством в Германии, что свидетельствует о недостаточности развития сети в Российской Федерации [41, с.372-374].

Результатам анализа в части развитости сети аэропортовых комплексов выявлено, что удельный пассажиропоток отечественных аэропортов может быть

чрезмерно большим для отдельных объектов гражданской авиации, принимая во внимание низкий уровень их технической оснащённости.

Для целей структурного анализа доходов аэропортовых комплексов использованы данные годовых отчетов, на основе которых построена гистограмма, отражающая структуру доходов, представленная на рисунке 2.8. Несмотря на тот факт, что в ряде случаев доля выручки от неавиационной деятельности не превалирует в общей структуре доходов, однако она играет важную роль в формировании доходов аэропортовых комплексов.



Источник: составлено автором по материалам [47-52,55-56].

Рисунок 2.8 – Структура выручки зарубежных аэропортов по видам деятельности в 2015-2017 гг.

На основе проведенного анализа выявлено, что в 2016 году уровень доходов от неавиационной деятельности достигал 45-52%. При этом ее доля в аэропортах

Великобритании и ФРГ сопоставима с выручкой от авиационной деятельности, а в ряде случаев превалирует в структуре доходов.

При рассмотрении структуры выручки от неавиационной деятельности видно, что она не является однородной, что видно из таблицы 2.2.

Таблица 2.2 - Структура выручки от неавиационной деятельности аэропортов Западной Европы и США в 2016-2017 гг.

В процентах

Тип деятельности	США		ФРГ		Великобритания	
	2016 г.	2017 г.	2016 г.	2017 г.	2016 г.	2017 г.
Коммерческая деятельность	54	54	17	17	37	37
Аренда	18	18	15	14	12	12
Оказание услуг (отель, парковка)	0	1	28	30	35	35
Прочее	28	27	40	39	16	16

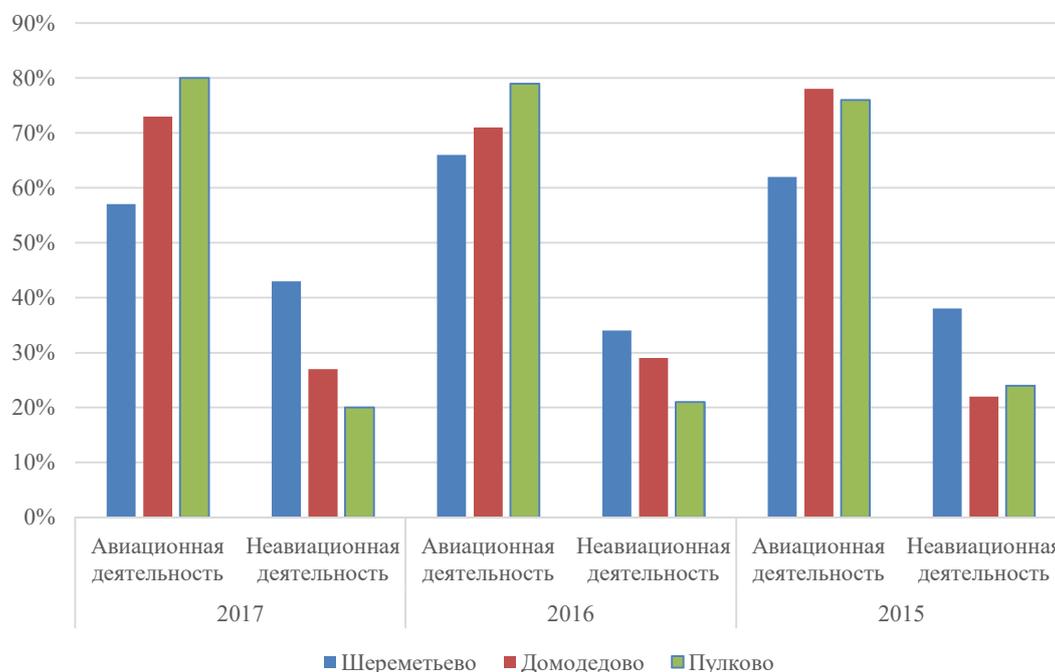
Источник: составлено автором.

Так, наибольший удельный вес в аэропортах США и Великобритании относится к осуществляемой на территории аэровокзала коммерческой деятельности: размещение точек общественного питания, точек розничной торговли и т.д. Общая доля такого типа доходов варьируется от 37% до 54% от всей неавиационной выручки. При этом, данный вид доходов обеспечивает 17% в структуре выручки аэропортов ФРГ.

При этом для отечественных аэропортовых комплексов не характерна высокая доля доходов от неавиационной деятельности, что отражено на рисунке 2.9.

Наибольший процент наблюдается в акционерном обществе «Международный аэропорт Шереметьево» (34%-43%), что обусловлено наличием значительной площади неиспользуемых площадей, которые вводятся в деловой оборот (сдача в аренду, постройка складских комплексов, обустройство парковочных комплексов и пр.). Такая доля неавиационной выручки в целом наблюдается в структуре аэропортовых комплексов США и Западной Европы.

Однако в аэропортах Пулково и Домодедово доля выручки от неавиационных видов деятельности не превышает 30%.



Источник: составлено автором по материалам [78-83].

Рисунок 2.9 - Структура выручки отечественных аэропортов по видам деятельности за 2015-2017 гг.

Считаем, что основным фактором диверсификации оказываемых на территории аэровокзалов услуг является высокий уровень конкуренции между зарубежными аэропортовыми комплексами, что приводит к росту доли неавиационной выручки.

Эффективность подхода к осуществлению неавиационной деятельности странами Западной Европы и США подтверждается тем, что объемы выручки, генерируемой неавиационной деятельностью, сопоставимы с поступлениями от авиационной деятельности. Однако для российской практики приведенные примеры распределения авиационных и неавиационных доходов являются не характерными. Уровень неавиационных доходов в значительной степени зависит от месторасположения аэропорта. Так, их наибольшая доля наблюдается в московском

авиационном узле и может достигать порядка 45%. Средняя доля по России за исключением московского авиационного узла составляет от 15% до 20%.

По нашему мнению, наблюдаемая тенденция связана прежде всего с уровнем конкуренции в том или ином регионе. Очевидно, что в рамках московского авиационного узла такая конкуренция намного выше, нежели в районах Восточной Сибири или Дальнего Востока. Так, рост доли неавиационных доходов находится в прямой зависимости от уровня концентрации и конкуренции аэропортов. Однако сегодня многие аэропорты компенсируют недостаток доходов от неавиационных видов деятельности ростом аэропортовых сборов, что ведет к увеличению нагрузки на пассажиров и клиентов. Поэтому ввиду наличия конкуренции между аэропортами правильным подходом является сокращение доли авиационных расходов.

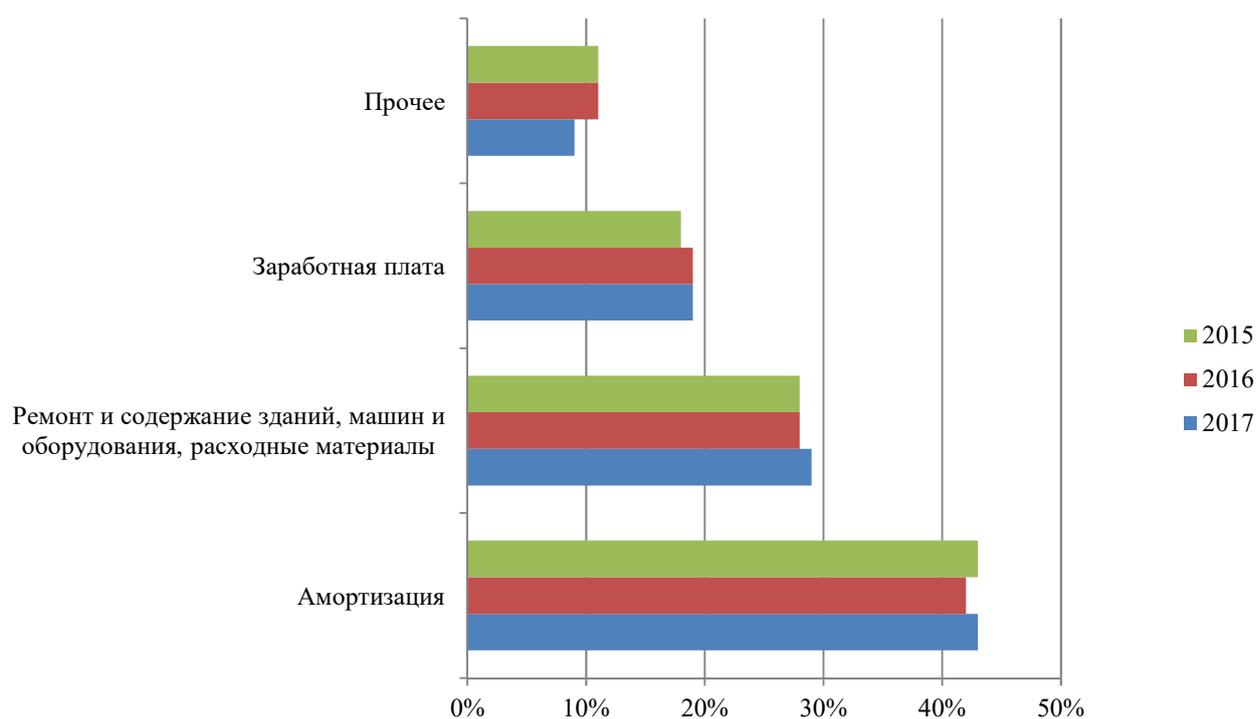
Согласно Синицкому А., главному редактору «Авиатранспортного обозрения», аэропортовый бизнес по некоторым особенностям своего функционирования похож на гостиничный бизнес. Крупные операторы в этой области выбирают потенциально привлекательные для постояльцев местонахождения, а затем создают особый запоминающийся стиль организации обслуживания, тем самым побуждая их останавливаться именно в отелях определенной сети [85].

В результате эффективность управления деятельностью аэропорта зависит от максимального количества привлеченных авиакомпаний, вместе с которыми растет общий объем пассажиропотока. Это приводит к росту неавиационных доходов аэропорта. При этом необходимо понимать, что для целей аэропортовой деятельности ограничивающим фактором служит пропускная способность самого аэропорта. Этому может способствовать отсутствие специализированных помещений, экологическое воздействие на окружающую среду, низкий уровень инфраструктуры и т.д. [85].

Для выявления основных факторов, определяющих описанные структурные различия, проведен анализ операционных расходов зарубежных аэропортовых

комплексов США и Западной Европы. Под операционными расходами на практике понимают расходы по обычным видам деятельности. В целях анализа для каждой из исследуемых стран выбран один наиболее крупный аэропортовый комплекс по объему оказываемых услуг: США - Атланта, ФРГ - Франкфурт-на-Майне, Великобритания - Лондон.

Рисунок 2.10 содержит структуру операционных затрат аэропорта г. Атланта.



Источник: составлено автором по материалам [54-55].

Рисунок 2.10 - Структура операционных затрат аэропорта г. Атланта в 2015-2017 гг.

Наиболее существенным классом расходов являются амортизационные отчисления объектов основных средств.

Существенная доля амортизационных отчислений является следствием обеспечения комплекса современным оборудованием и его своевременным ремонтом. Так, в 2016 г. амортизационные отчисления выросли на 3% ввиду замены сигнальных огней взлетно-посадочных полос, однако в структуре общих

операционных расходов наблюдается снижение - 1%, данная тенденция осталась неизменной в 2017 г.

Стремление поддержания эксплуатируемого оборудования на высоком уровне с точки зрения его физического состояния обуславливает высокую долю расходов на ремонт и содержание зданий, машин и оборудования, расходные материалы - 28-29%.

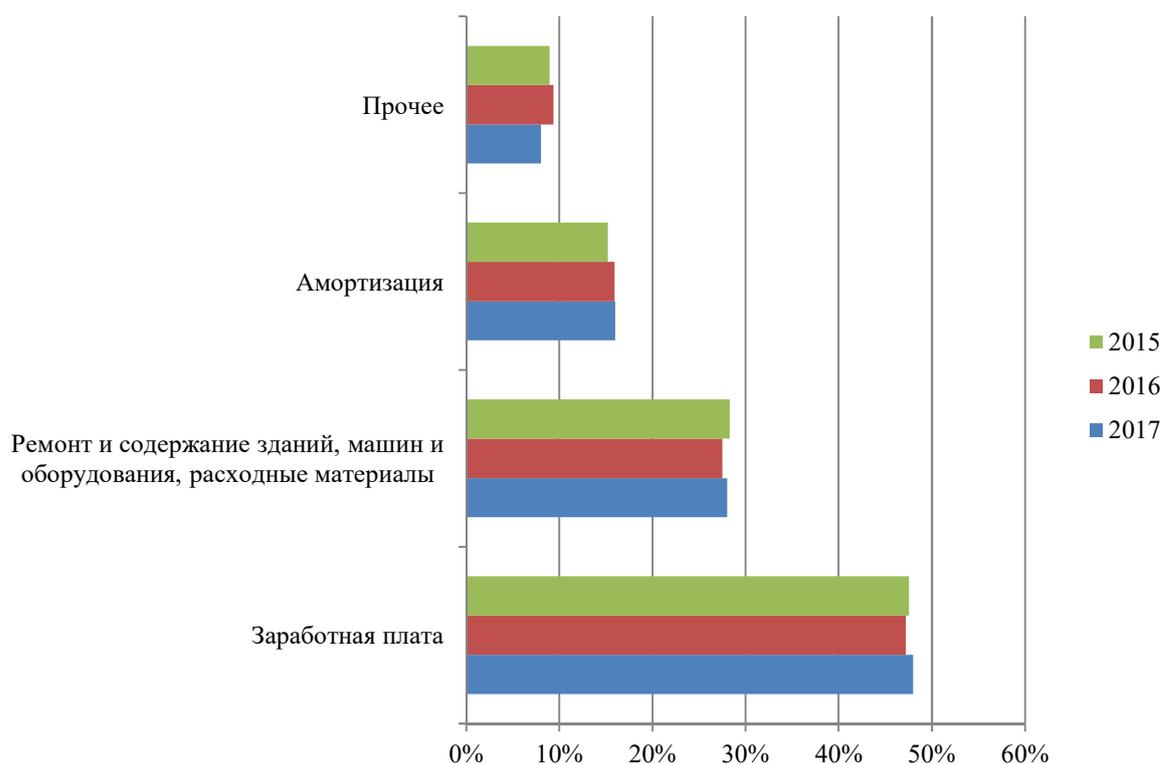
Расширение деятельности аэропорта привело к увеличению штатного расписания, что оказало влияние на рост расходов на персонал. Также рост по данной статье вызван замещением вакантных должностей и наличием сверхурочных работ сотрудников различных структурных подразделений, например, подразделений, обеспечивающих общую безопасность на территории аэропортового комплекса.

Прочие расходы включают консультационные, юридические услуги и арендные платежи.

В свою очередь, структура операционных расходов аэропортового комплекса г. Франкфурт-на-Майне отличается от структуры г. Атланты. Наиболее существенными являются расходы на персонал, включая заработную плату. Реструктуризация имеющихся внутрикорпоративных пенсионных планов обусловила данный рост несмотря на сокращение в 2016 г. численности персонала на 2%.

Введение новых машин и оборудования привело к росту в 2016 г. амортизационных отчислений на 1% с сохранением данной тенденции в 2017 г. При этом вывод старого оборудования позволил снизить расходы на ремонт и содержание.

Рисунок 2.11 демонстрирует, что доля прочих операционных расходов в структуре осталась относительно неизменной и составила 8-9%. В данный класс расходов включены командировочные расходы, общие расходы административного характера и т.д.



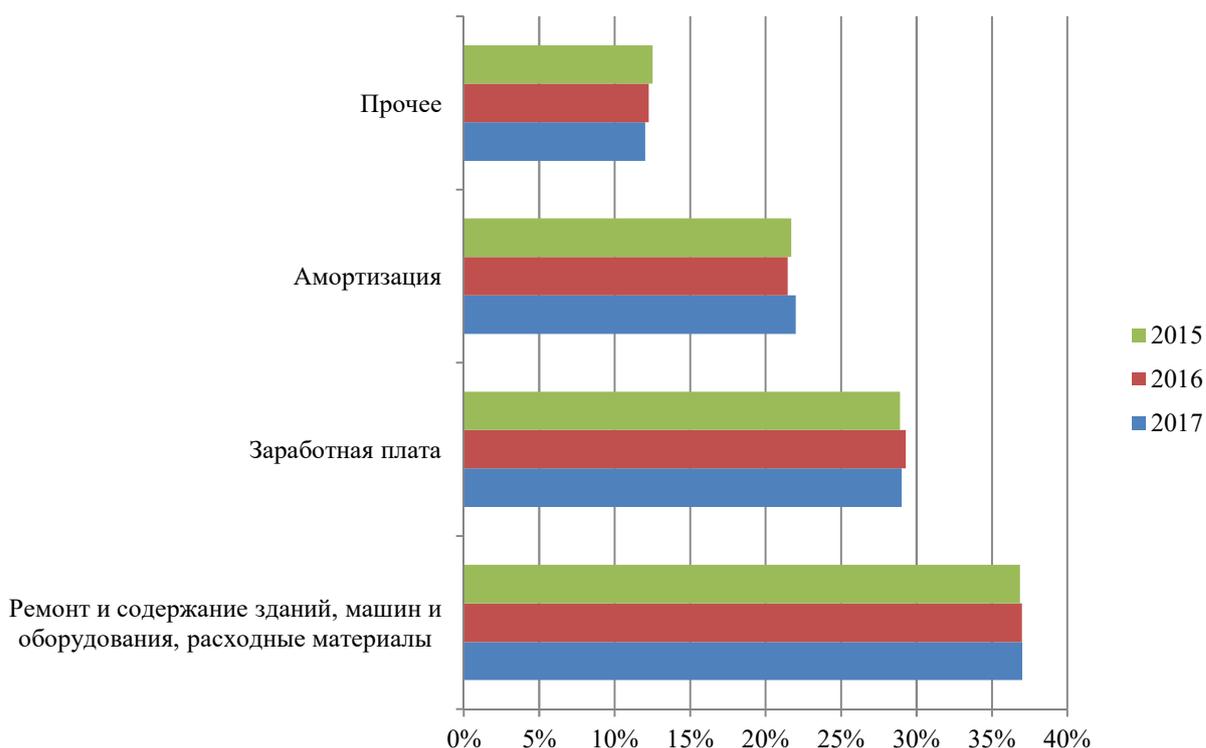
Источник: составлено автором по материалам [50-52].

Рисунок 2.11- Структура операционных затрат аэропорта г. Франкфурт-на-Майне в 2015-2017 гг.

Также следует рассмотреть структуру операционных затрат аэропортового комплекса г. Лондон, представленную на рисунке 2.12. Увеличившийся уровень пассажиропотока явился основным фактором изменения структуры операционных расходов за исследуемый период.

Рост деловой активности аэропортового комплекса не оказал влияния на долю расходов на персонал в общей структуре расходов, которые составили 29%. При этом количество сотрудников увеличилось на 6%.

В течение анализируемого периода наблюдался прирост вновь введенных в эксплуатацию зданий, машин и оборудования, что вызвало рост амортизационных отчислений. Использование ранее введенных машин и оборудования обусловило значительную долю расходов на их ремонт.



Источник: составлено автором по материалам [46-48].

Рисунок 2.12 - Структура операционных затрат аэропорта г. Лондон в 2015-2017 гг.

Результаты проведенного анализа свидетельствуют о неоднородности структуры операционных расходов аэропортовых комплексов Западной Европы и США. По нашему мнению, данная тенденция обусловлена наличием различных бизнес моделей, а также условия хозяйствования. При этом стоит отметить относительную стабильность структуры расходов аэропортов. Можно сделать вывод о том, что осуществляемые расходы не обуславливают однозначной структуры доходов, а именно их распределения между авиационной и неавиационной частями.

Таким образом, в ходе исследования аэропортовых комплексов Западной Европы и США, что общий уровень обслуживаемого пассажиропотока существенно превышает показатель в Российской Федерации. Более того, сделан вывод о недостаточной развитости сети объектов гражданской авиации в России. При этом в зарубежных аэропортовых комплексах выявлено относительно

равномерное распределение доходов между авиационной и неавиационной деятельностью. Так как государственное регулирование авиационной деятельностью ставит своей целью обеспечение доступности оказываемых услуг, неавиационная выручка является основным источником развития аэропортовых комплексов, поскольку высокая доля доходов от авиационной деятельности может свидетельствовать не только о значительном пассажиропотоке и, как следствие, аэропортовых сборах ввиду существенного количества осуществляемых рейсов, но и о росте аэропортовых сборов в расчете на одного пассажира, что с течением времени приведет к сокращению количества пассажиров. К преимуществам развития неавиационных видов деятельности относится их разнообразие и отсутствие регулирования со стороны государства, что мотивирует к их развитию.

Анализ операционных расходов, в свою очередь, показал разнородность их структуры. Специфика деятельности аэропортовых комплексов, а также экономические и климатические условия регионов, в которых осуществляется деятельность, определяют различия в осуществляемых расходах. В результате, сделан вывод об отсутствии взаимосвязи между структурой понесенных расходов и структурой доходов.

Сегодня в Российской Федерации доля доходов от неавиационных видов деятельности в общей структуре доходов является незначительной. Неэффективное использование данного источника развития аэропортовых комплексов приводит к низкой оснащенности оборудованием и использованию морально устаревших объектов основных средств. Важность развития неавиационных видов деятельности также обусловлена наличием возможности снижения финансовой нагрузки на органы государственной власти в части финансирования капитальных проектов гражданской авиации.

2.3 Оценка состава и структуры затрат авиационной и неавиационной составляющих аэропортовой деятельности в Российской Федерации

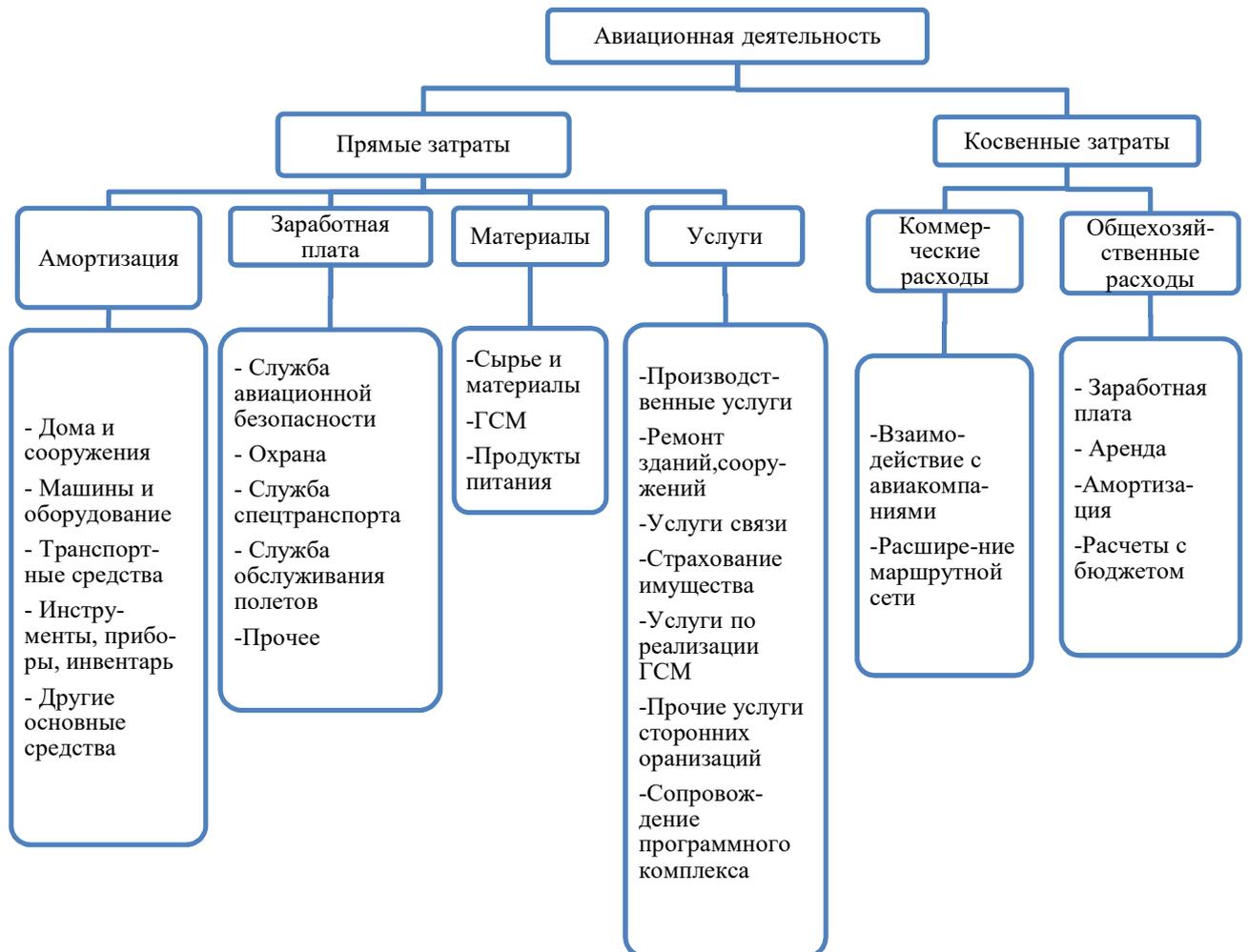
Как было выявлено в ходе исследования, аэропортовая деятельность является в высокой степени комплексной и зависит от ряда внешних и внутренних факторов, каждый из которых может оказать значительное влияние на общую эффективность деятельности аэропортового комплекса. В качестве внешних факторов выступают сезонность, общий уровень спроса на услуги аэропорта, особенности законодательства в сфере аэропортовой деятельности и т.д. Внутренними факторами являются способы организации деятельности, количество терминалов, направления обслуживания клиентов и пр. Влияние данных факторов на деятельность аэропортовых комплексов находит свое отражение в структуре их затрат и расходов. Ввиду этого исследование тенденций основных показателей деятельности отечественных аэропортовых комплексов позволит определить, какие из них являются базовыми детерминантами возникновения потребительских ценностей. Это осуществляется посредством рассмотрения каждого из видов деятельности отдельно [152, с.78].

Оценка затрат по авиационной деятельности, проведенная на основе данных систем управленческого учета ряда аэропортовых комплексов Российской Федерации, позволила определить их состав, продемонстрированный на рисунке 2.13.

Для дальнейшего исследования затрат необходимо определить, какие виды расходов преобладают в общей структуре. Так, одно из центральных мест в структуре прямых затрат авиационной деятельности принадлежит затратам по оплате труда работников аэропорта. Более того, доля заработной платы, приходящаяся на авиационную деятельность, достигает 80%.

Основными структурными подразделениями, имеющими наибольший удельный вес, являются службы, обеспечивающие авиационную безопасность, а также технические отделы, занимающиеся светотехническим обеспечением

полетов. Зарботная плата по перечисленным структурным подразделениям составляет 33% от общего фонда оплаты труда. Структура зарботной платы представлена в приложении Б.



Источник: составлено автором.

Рисунок 2.13 - Состав затрат по авиационной деятельности аэропортовых комплексов

Полагаем, что для точного отнесения зарботной платы на конкретный вид деятельности необходимо использовать функциональный признак ее детализации, т.е. распределить затраты по местам их возникновения с учетом фактически отработанного времени, которое может быть однозначно отнесено на авиационную и неавиационную деятельность.

Помимо заработной платы другим существенным видом затрат являются амортизационные отчисления основных средств. Данный вид затрат имеет важное значение, т.к. 89-90% всех амортизационных отчислений приходится именно на авиационную деятельность.

Считаем, что это обусловлено структурой основных средств, которая, в свою очередь, предопределена спецификой аэропортовой деятельности, а именно высокой капиталоемкостью. Так, для организации функционирования аэропортового комплекса необходимы значительные первичные инвестиции в основной капитал, поэтому 80-87% основных средств приходится на класс «Дома и сооружения». Значительно меньшую долю занимают такие объекты как машины и оборудование – 7-11%. Остальные классы основных средств относительно незначительны. Наиболее индивидуально значимыми объектами с точки зрения стоимостного выражения являются здание терминала, ангар для воздушных судов, а также система обработки багажа с общей долей 73%.

Анализ амортизационных отчислений, относящихся к объектам основных средств, показал, что наибольший удельный вес приходится на класс «Дома и сооружения» - 58%. Существенным классом также можно считать «Машины и оборудование» - 38%. При этом на оставшиеся классы приходится порядка 4%.

Аналогично неавиационной деятельности авиационная часть хозяйствования аэропортовых комплексов содержит некоторый уровень затрат по обслуживанию основных средств. Данный класс затрат включает в себя оплату коммунальных услуг, стоимость покупной энергии, воды и прочие аналогичные затраты, как продемонстрировано в приложении Б.

Сделан вывод, что структура данного вида затрат в рамках авиационной деятельности остается стабильной в течение нескольких периодов времени, поскольку они представляют собой минимальную величину затрат, которые необходимо понести для обеспечения надлежащего функционирования аэропортового комплекса. В случае наращивания деловой активности по какому-

либо из видов деятельности, увеличение общей суммы данного класса затрат не приводит к искажению постатейной структуры [37, с.48-49].

Результаты проведенного анализа затрат аэропортов, осуществленных в ходе оказания услуг сторонними организациями, показывают, что наибольший удельный вес имеют те затраты, которые связаны непосредственно с обслуживанием воздушных судов и пассажиров - 85-89%. Прежде всего это касается сопровождения судна, его стоянки и перемещения, внутреннего и внешнего обслуживания, а также заправки и слива топлива.

Анализируя специфичные виды затрат в рамках авиационной деятельности, следует также рассмотреть материальные затраты. Основной особенностью данного вида затрат будет являться то, что в отличие от неавиационного вида деятельности, где сумма используемых запасов в основном обусловлена обслуживанием одного вида клиентов – пассажиров, авиационная деятельность имеет более широкую используемую номенклатуру. Структура материальных затрат аэропортовых комплексов отображена в приложении Б.

Все разнообразие используемых в ходе оказания услуг товарно-материальных запасов может быть разделено на три крупных класса: продукты питания, горюче-смазочные материалы (ГСМ) и производственные запасы. Приложение Б отражает комплексность авиационной деятельности. Так, с одной стороны, материальные затраты направлены на обслуживание воздушных судов, что составляет основную долю таких затрат – 29,8%. В рамках авиационной деятельности существуют иные материальные потоки, направленные на обслуживание воздушного судна на территории аэропортового комплекса и его подготовку к полету - 40,1%, а также на непосредственно бортовое обслуживание пассажиров, продукты питания - 28%.

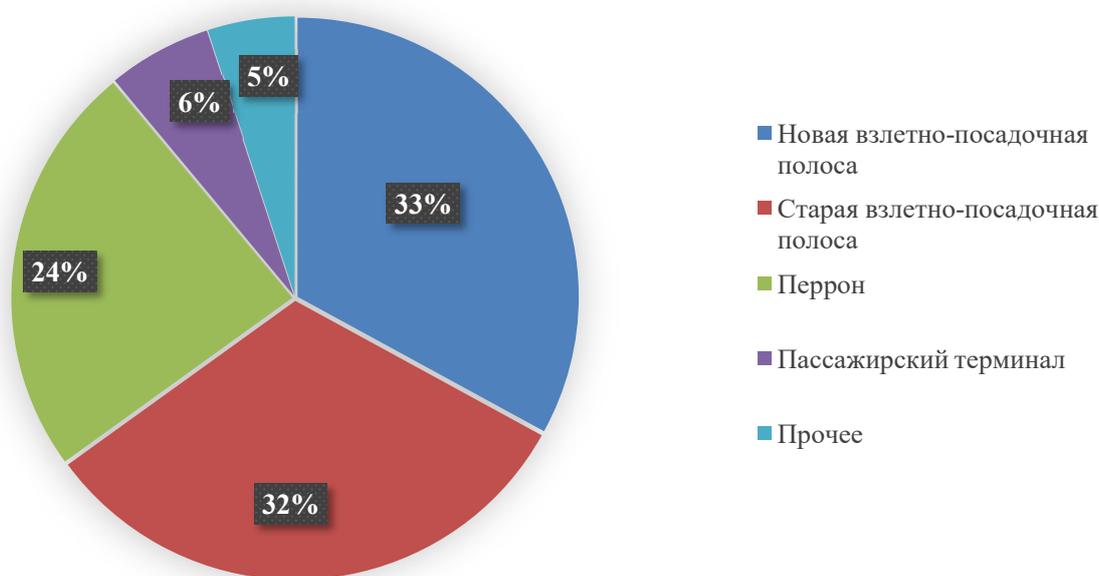
В рамках общехозяйственных расходов значительная доля принадлежит арендным платежам, которые состоят из арендных платежей за землю и прочих арендных платежей.

Предлагается осуществлять распределение арендных платежей между авиационной и неавиационной деятельностью в зависимости от характера

использования площади зданий или территории. В целом данный процесс может быть разделен на следующие шаги:

- расчет структуры площади объектов, используемых для аэропортовой деятельности, которые являются предметом арендных отношений;
- определение характера использования объектов;
- распределение суммы арендных платежей согласно структуре и характеру использования объектов.

Продемонстрируем механизм распределения арендных платежей на примере одного из российских аэропортов. Для целей анализа необходимо подчеркнуть тот факт, что в течение 2016-2017 гг. изменений в структуре используемой площади отмечено не было. Структура площади объектов аэропорта продемонстрирована на рисунке 2.14.



Источник: составлено автором.

Рисунок 2.14 - Структура общей площади объектов аэропорта в 2015-2016 гг.

Согласно рисунку 2.14 основными объектами зданий и сооружений в течение 2016-2017 гг. являлись:

- новая взлетно-посадочная полоса;

- старая взлетно-посадочная полоса;
- перрон;
- пассажирский терминал;
- прочие здания и сооружения, используемые для осуществления перелетов.

Далее, используя информацию о структуре арендуемых объектов, проведено распределение арендных платежей между авиационной и неавиационной деятельностью с учетом характера использования объектов. По данным учетной системы, общая сумма арендных платежей за 2017 год составила 84 877 тыс. руб.

Арендные платежи по ряду объектов однозначно соотносятся с авиационной или неавиационной деятельностью. Однако по таким объектам, как пассажирский терминал и VIP терминал, для распределения арендных платежей сделано допущение в части использования территории при оказании услуг, имеющих направленность в части авиационной и неавиационной деятельности. Результаты распределения арендных платежей аэропортового комплекса приведены в таблице 2.3.

Результаты распределения арендных платежей показывают, что авиационная деятельность является основным источником генерирования расходов по арендным платежам. При этом наиболее существенными объектами являются взлетно-посадочные полосы, а также перрон. Общая сумма арендных платежей, приходящихся на данные объекты, составляет 74 863 тыс. руб. или 88%.

В составе косвенных затрат по неавиационной деятельности, также необходимо рассмотреть коммерческие расходы. Наиболее часто аэропорты согласно их внутренней методологии выделяют следующие виды: сбыт, маркетинг и внешние связи и реклама [37, с.50-51].

Существующая классификация затрат в рамках управленческого учета регламентирует отнесение коммерческих расходов одной суммой в отдельную строку отчетности, что, по нашему мнению, не позволяет анализировать эффективность предпринимаемых усилий по привлечению потенциальных клиентов, а также осуществлять оценку их необходимости.

Таблица 2.3 - Распределение арендных платежей аэропортового комплекса за 2016-2017 гг.

В тысячах рублей

Наименование объекта	Авиационная деятельность		Неавиационная деятельность		Административные помещения	
	2017 г.	2016 г.	2017 г.	2016 г.	2017 г.	2016 г.
Новая ВПП	27 031	26 863	-	-	-	-
Старая ВПП	26 579	26 354	-	-	-	-
Перрон	21 253	20 761	-	-	-	-
Ангары	1 576	1 497	-	-	-	-
Пассажирский терминал	543	425	4 216	4 021	421	368
Грузовой терминал	331	229	-	-	-	-
VIP терминал	25	18	487	416	39	23
Стоянка	-	-	2 376	2 100	-	-
Итого	77 338	76 147	7 079	6 537	460	391

Источник: составлено автором.

Считаем, что любое маркетинговое мероприятие имеет свой определенный объект. Ввиду этого предлагается выделять классификацию коммерческих расходов в зависимости от объекта маркетинговых мероприятий: маркетинг отдельного продукта или услуги, продуктовой линии или линии услуг, деятельности хозяйствующего субъекта в целом. В зависимости от того, кто является объектом воздействия в результате маркетинговых мероприятий - авиакомпания или физические лица, рекламные продукты могут быть однозначно распределены на авиационные и неавиационные виды деятельности.

Ввиду этого, предлагается классифицировать проводимые маркетинговые мероприятия по следующим направлениям:

- взаимодействие с авиакомпаниями;
- расширение маршрутной сети;
- размещение точек внебортового обслуживания;
- взаимодействие с рекламными агентствами;
- конференции, семинары и прочие мероприятия общего характера.

Такие виды расходов, как взаимодействие с авиакомпаниями и расширение маршрутной однозначно ассоциированы с авиационной деятельностью. В свою очередь, размещение точек внебортового обслуживания относится к

неавиационной деятельности. Классы затрат взаимодействие с рекламными агентствами и конференции, семинары и прочие мероприятия общего характера подлежат детальному анализу в разрез отдельных мероприятий.

По результатам анализа выявлено, что основная сумма коммерческих расходов приходится именно на авиационную деятельность и составляет 72,9%.

Полагаем, что процесс распределения косвенных расходов на авиационную и неавиационную деятельность является в высокой степени субъективным, т.к. многие виды деятельности имеют признаки обоих видов деятельности. Ввиду этого, для целей сохранения сопоставимости данных в управленческой отчетности руководству аэропортовых комплексов требуется закрепить определение авиационной и неавиационной деятельности, что будет способствовать однозначному отнесению активности к тому или иному виду деятельности.

Помимо оценки результатов авиационной деятельности учет затрат по неавиационной деятельности имеет важное значение с точки зрения корректности их классификации, а также методологии учета в организациях, функционирующих в сфере аэропортовой деятельности. Основные виды затрат в рамках неавиационной деятельности продемонстрированы на рисунке 2.15. Источником информации для определения состава расходов по неавиационным видам деятельности послужили данные систем управленческого учета ряда аэропортовых комплексов.

Аналогично затратам и расходам по авиационной деятельности ведение неавиационной деятельности приводит к возникновению как прямых, так и косвенных затрат и расходов. Принимая во внимание специфику неавиационной деятельности следует отметить, что состав и структура осуществленных затрат и понесенных расходов носят несколько иной характер.



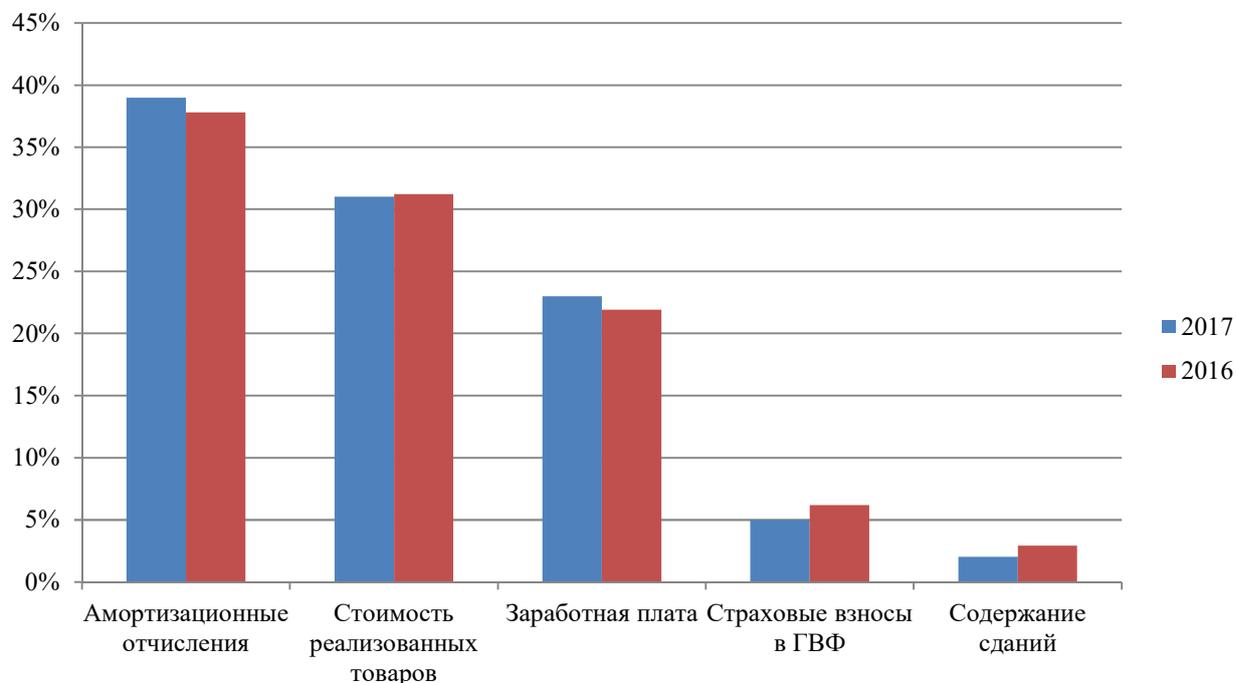
Источник: составлено автором.

Рисунок 2.15 - Состав затрат неавиационной деятельности

Целесообразно начать исследование неавиационной деятельности с рассмотрения прямых затрат. Наиболее существенным классом затрат являются амортизационные отчисления в части объектов основных средств, как продемонстрировано на рисунке 2.16. Исследование показало, что от 93% до 95% суммарной первоначальной стоимости инвентарных объектов приходится на авиационную деятельность, при этом от 5% до 7% - на неавиационную.

В рамках объектов основных средств по неавиационной деятельности наибольший удельный вес имеют те из них, которые относятся к классу «Здания и сооружения» - 69%. Такие основные средства, как мебель, а также различные устройства, не относящиеся к классу «Машины и оборудование», занимают 17% в структуре основных средств по неавиационной деятельности. Машины и оборудование составляют 10%, а инструменты, приборы и инвентарь - 4%.

Классовая структура основных средств является стабильной на протяжении нескольких отчетных периодов.



Источник: составлено автором.

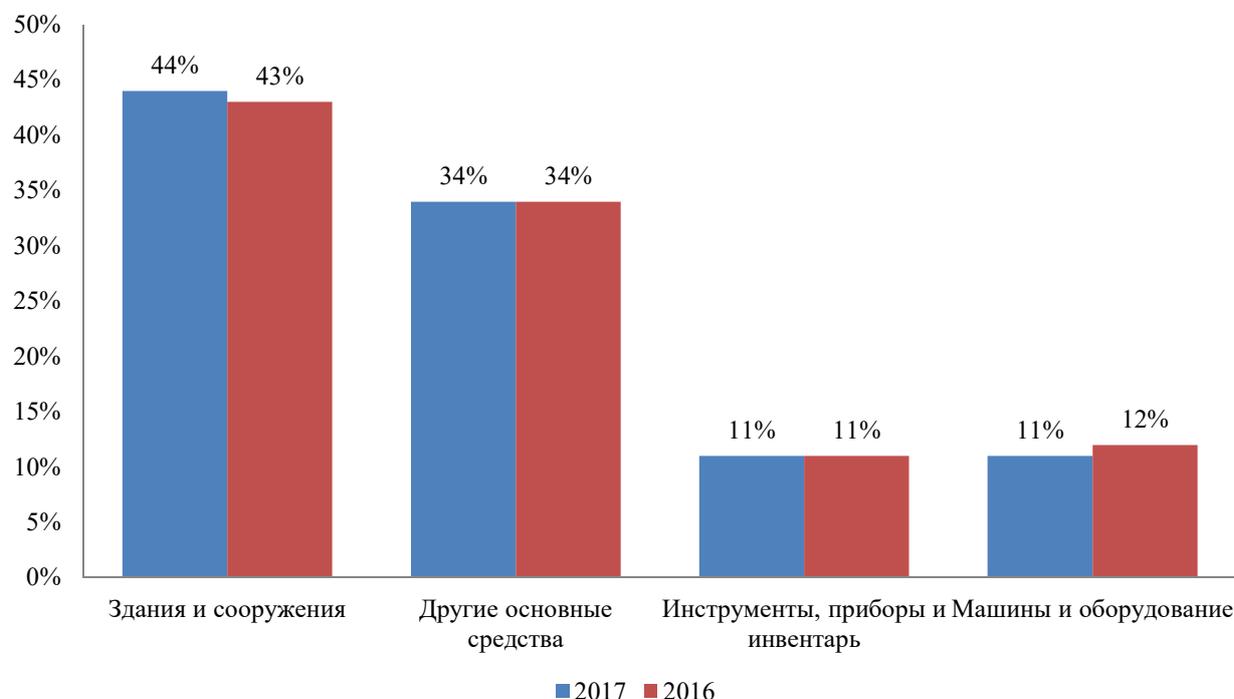
Рисунок 2.16 – Состав прямых затрат неавиационной деятельности аэропортовых комплексов за 2016-2017 гг.

Несмотря на тот факт, что первоначальная стоимость объектов основных средств, используемых для целей неавиационной деятельности, составляет всего около 5%, на долю амортизационных отчислений по таким объектам приходится от 10% до 11%. Детальное распределение амортизации за 2015 и 2016 гг. по видам основных средств представлено на рисунке 2.17.

Считаем, что более детальный анализ объектов основных средств, а также способ их использования будет способствовать максимально точному распределению данного вида затрат на авиационную и неавиационную деятельность.

Для целей управленческого учета наиболее часто выделяют такой вид затрат как «Содержание зданий», который тесно сопряжен с объектами основных средств.

На данный класс затрат относят затраты преимущественно коммунального характера: затраты на электроэнергию, а также услуги по уборке площадей и затрат на газ. При этом на неавиационную деятельность приходится не более 2%.



Источник: составлено автором.

Рисунок 2.17 - Структура амортизационных отчислений по объектам основных аэропортовых комплексов за 2016-2017 гг.

Согласно применяемой методике учета к авиационной части относят все затраты коммунального характера за исключением той их части, которая была понесена в рамках ВИП обслуживания, центра деловой авиации, а также точек общественного питания. Обслуживание площади аэровокзала, не занятой данными объектами, автоматически относится на авиационную деятельность.

По нашему мнению, данный подход не является в полной мере корректным и может приводить к искажению учетных показателей, формируемых в рамках авиационной деятельности, и, как следствие, некоторому завышению аэропортовых сборов. Обслуживание части здания аэровокзала, которая сопряжена с внебортовым

обслуживанием пассажиров, должна в полной мере относиться на неавиационную деятельность. Помимо амортизационных отчислений наиболее существенным видом затрат в рамках неавиационной деятельности также можно считать затраты на заработную плату сотрудников аэропортового комплекса [36, с.17-18].

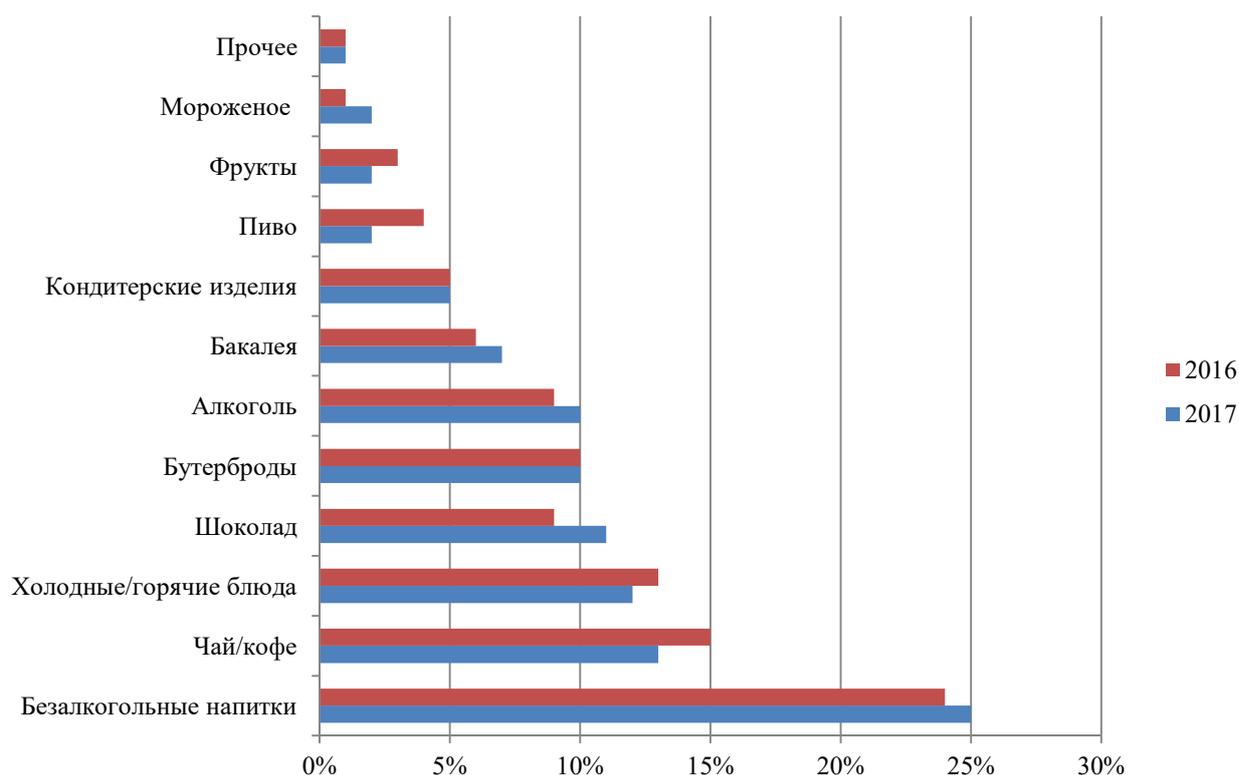
Анализ структуры заработной платы, представленный в приложении Б, показал, что в среднем в зависимости от величины аэропорта, а также степени разнонаправленности осуществляемой неавиационной деятельности на данный вид затрат относится 20%.

К прямым затратам в рамках неавиационной деятельности также относят стоимость проданных товаров. Рисунок 2.18 демонстрирует структуру проданных товаров аэропортовыми комплексами по номенклатурным группам.

Аэропорты могут оказывать услуги общественного питания в общем зале, в рамках обслуживания пассажиров в VIP зале, а также в центре деловой авиации. Анализ структуры проданных товаров по отдельным номенклатурным группам показал, что наибольшую долю составляют безалкогольные напитки - 25%, чай или кофе - 13%, а также холодные и горячие блюда - 12%.

Итак, в составе прямых затрат по неавиационной деятельности центральное место занимают амортизационные отчисления, заработная плата сотрудников аэропорта, а также стоимость реализованных товаров.

Кроме прямых затрат, понесенных в рамках неавиационной деятельности, следует также рассмотреть и косвенные затраты. На основе данных таблицы 2.3 можно определить, что наибольший удельный вес площади помещений и территорий в рамках неавиационной деятельности приходится на пассажирский терминал – 59,6%, как следствие, существенную часть арендных платежей в рамках неавиационной деятельности составляет платежи за использование пассажирского терминала. Данный факт объясняется тем, что неавиационная деятельность, прежде всего, сосредоточена именно в рамках данного терминала.



Источник: составлено автором.

Рисунок 2.18- Структура проданных товаров аэропортовыми комплексами по номенклатурным группам в 2015-2016 гг.,

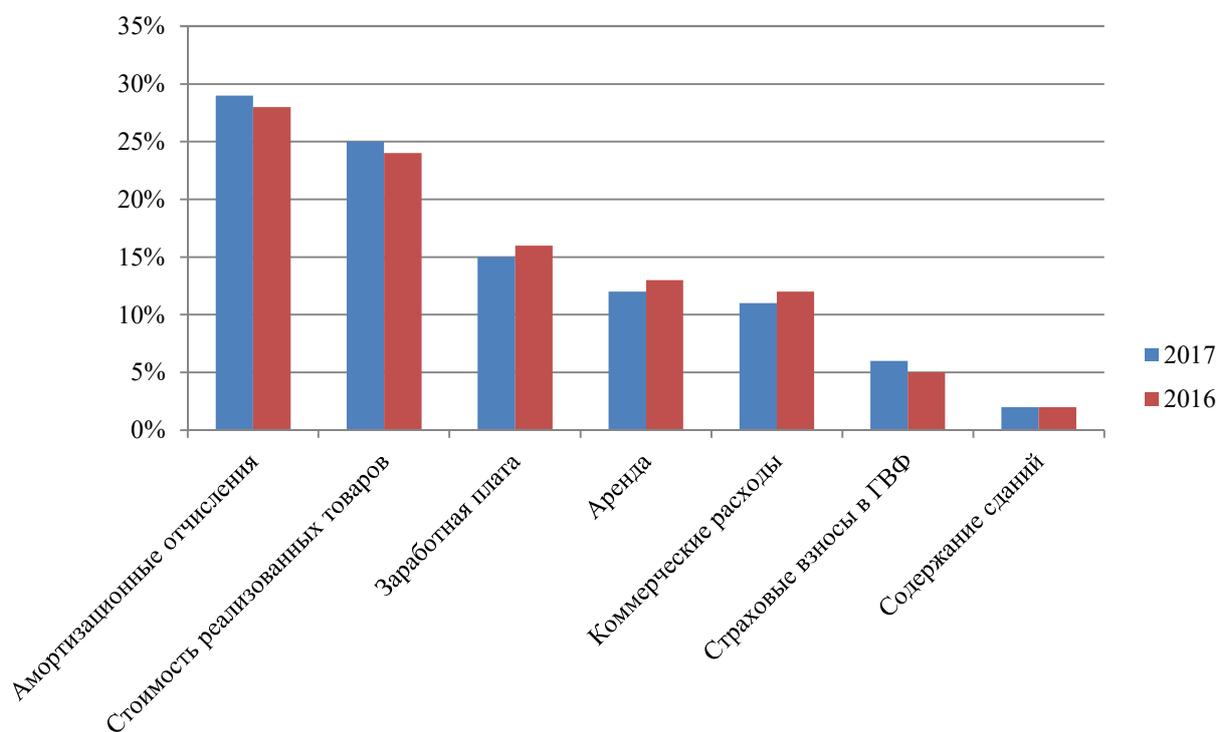
Аналогично составу расходов по авиационной деятельности, необходимо рассмотреть коммерческие расходы в рамках неавиационной деятельности. На основе детализации, представленной в приложении Б, можно заключить, что сумма коммерческих расходов, приходящаяся на неавиационную деятельность, составляет 27,1%.

По результатам проведенного исследования затрат по неавиационной деятельности составлена гистограмма, представленная на рисунке 2.19, демонстрирующая основные виды расходов.

В структуре расходов преобладают амортизационные отчисления в части объектов основных средств – 29%, которые относятся к зданиям и сооружениям, используемым для внебортового обслуживания пассажиров, например, здание аэровокзала. Также существенным классом затрат является стоимость

реализованных товаров – 25%. Прежде всего такие товары относятся к продажам точек общественного питания, размещенных на территории аэровокзала.

В свою очередь за отчетный период общая доля косвенных затрат составила 23% (арендные платежи – 12%, коммерческие расходы – 11%). Данные показатели были получены путем аллокации общей суммы косвенных затрат по объектам, обусловившим их возникновение.



Источник: составлено автором.

Рисунок 2.19 – Состав прямых и косвенных затрат по неавиационной деятельности аэропортовых комплексов в 2015- 2016 гг.

В ходе анализа выявлено, что аэропортовые комплексы осуществляют широкий спектр видов деятельности. Для принятия управленческих решений надлежащего качества требуется информация, характеризующаяся высокой степенью аналитичности. Это оказывает влияние на оценку деятельности, как за отдельный период, так и на выявление тенденций за несколько лет. Данные системы управленческого учета в исследуемых аэропортовых комплексах не позволяют

осуществлять однозначное отнесение затрат и расходов на авиационную или неавиационную деятельность, которое является предметом суждения отдельного сотрудника организации, что требует высокого уровня профессионализма и подготовки [36, с.18-19].

Ввиду этого, предлагается, расширить аналитический учет затрат, что будет способствовать формированию внутрифирменной управленческой отчетности. Расширение аналитики не противоречит принципам ведения финансового учета, так как вся необходимая информация аккумулируется на синтетических счетах. При этом данная информация будет способствовать формированию отчетности для целей управления. Кроме этого, определение четких границ использования того или иного актива в рамках авиационной или неавиационной деятельности будет способствовать более эффективному процессу разработки системы аналитических счетов.

Построение системы аналитических счетов следует осуществлять на основе следующей кодировки:

- первые два знака - номер синтетического счета;
- последующие два знака - вид деятельности;
- знаки 5-7 - наименование элемента затрат;
- знаки 8-10 - класс объектов.

Например, начисление амортизации на объект основных средств, используемый в авиационной деятельности и относящийся к классу здания и сооружения, может быть представлено следующей учетной записью:

Дебет счета 20.01.010.001 «Затраты на амортизацию зданий и сооружений по авиационной деятельности»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств».

Первые два знака счета учета затрат основного производства означают вид деятельности - неавиационная, следующие три - конкретный элемент затрат, а последние три разряда могут указывать на класс объектов основных средств, по которым начисляется амортизация. Такой подход будет с одной стороны

способствовать минимизации затрат на ведение управленческого учета, а с другой стороны - повышению аналитичности предоставляемой информации.

Для тех затрат, которые не отражаются на соответствующих счетах, а относятся на счета учета финансового результата, предлагается, введение группы транзитных технических счетов для целей управленческого учета в развитии 30-х счетов. Например, продажа товаров в ВИП зале может быть отражена с помощью следующих бухгалтерских записей:

Дебет счета 30.02.030.001 «Стоимость проданных товаров в ВИП зале»

Кредит счета 41 «Товары»

Дебет счета 90.2 «Себестоимость продаж»

Кредит счета 30.02.030.001 «Стоимость проданных товаров в ВИП зале»

На основе осуществляемых бухгалтерских записей формируется достаточная аналитическая база для проведения дальнейшего анализа движения товаров [152, с.79-80].

Таким образом, ввиду многогранности осуществляемых видов деятельности аэропортовые комплексы нуждаются в формировании детальной информации о понесенных затратах и расходах. В целях повышения релевантности предоставляемой информации предложена разработка системы аналитический счетов управленческого учета.

Кроме того, во внутрикорпоративных документах предлагается закрепить определение авиационной и неавиационной деятельности, поскольку в конечном итоге это будет иметь значение при оценке эффективности того или иного вида деятельности. Более того, распределение таких косвенных затрат как арендные платежи и маркетинговые расходы на авиационную и неавиационную деятельность приведет к формированию более точного финансового результата по конкретному виду деятельности. В конечном итоге внедрение предложенного подхода положительным образом отразится на качестве принимаемых управленческих решений.

Анализ классов затрат и расходов в рамках авиационной и неавиационной деятельности позволил определить основные их виды в рамках каждого из классов затрат и расходов. Рост таких расходов до определенной степени может покрываться за счет соответствующего источника доходов. Однако по достижении определенного уровня, они не могут быть покрыты получаемыми доходами, что в результате вызывает снижение общей прибыльности организации. В силу этого при осуществлении аэропортовой деятельности над данными видами затрат и расходов должен быть установлен соответствующий уровень контроля.

ГЛАВА 3

ОЦЕНКА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ НА ОСНОВЕ ЦЕННОСТНО-ОРИЕНТИРОВАННОГО ПОДХОДА

3.1 Возможности применения ценностно-ориентированного подхода в управлении аэропортовой деятельностью

Как было выявлено в ходе диссертационного исследования при осуществлении своей деятельности аэропорты России и постсоветского пространства характеризуются относительно низкой долей неавиационных доходов, что приводит к структурным диспропорциям в части выручки по сравнению с аэропортовыми комплексами Западной Европы и США. В результате, руководство аэропортовых комплексов компенсирует недополученный доход ввиду неэффективности осуществления неавиационной деятельности поступлениями от авиационной деятельности. Считаем, что недополученный доход может свидетельствовать, что объем оказываемых услуг не в полной мере соответствует уровню спроса. Расходы по авиационной деятельности, превышающие запланированный уровень, могут быть причиной возникновения в организации избыточных сумм издержек, что становится причиной повышения аэропортовых сборов с одной стороны, и снижению общего пассажиропотока с другой.

В рамках осуществляемой деятельности аэропортовые комплексы обладают большим количеством разнородных по природе ресурсов, что требует их эффективной эксплуатации. Принимаемые руководством аэропортов ошибочные управленческие решения в отношении эффективности функционирования аэропортового комплекса, в конечном итоге, снижают результативность деятельности.

По нашему мнению, помимо возникновения скрытых резервов в виде недополученного дохода, неразвитость неавиационных видов деятельности снижает уровень потребительской ценности. С точки зрения стратегического управленческого это приравнивается к потере конкурентного преимущества. Ввиду этого, следует осуществлять анализ деятельности аэропортового комплекса, соответствующий задачам и целям стратегического управленческого учета. Перестроение подхода к осмыслению осуществляемой деятельности требует также и переосмысления учетно-информационной системы, функционирующей в организации.

Результаты проведенного анализа показывают, сложившаяся на сегодняшний день практика организации и ведения управленческого учета в аэропортовых комплексах характеризуется достаточно низкой информативностью составляемых отчетов. Так, наиболее часто можно наблюдать осуществление разделения доходов аэропортов на авиационную и неавиационную деятельность, при этом затраты и расходы не подлежат раздельному учету по видам деятельности. Ввиду этого дальнейший анализ проводится на основе агрегированных показателей затрат и расходов. Получаемая менеджментом управленческая информация не в полной мере соотносится с информационными потребностями руководства аэропортовых комплексов, а выводы, сделанные на основе такой информации лишь частично отражают хозяйственные реалии, что сказывается на качестве принимаемых управленческих решений.

Более того, сделан вывод о низком уровне аналитичности предоставляемой информации. Однако беря во внимание широкий спектр осуществляемых подвидов деятельности в рамках авиационной и неавиационной составляющих функционирования аэропортов, можно утверждать, что выходные данные управленческого учета должны обеспечивать возможность оценки каждого из подвидов в отдельности.

Необходимость формирования максимально детальной информации о фактах хозяйственной жизни, по нашему мнению, также обусловлена наличием широкого

спектра основных стейкхолдеров. Так, помимо пассажиров воздушных судов прямыми контрагентами аэропортов могут быть непосредственно авиакомпании, иные юридические и физические лица, которые имеют заинтересованность в сотрудничестве с аэропортами, например, в рамках размещения рекламных щитов, осуществления коммерческой деятельности на территории аэровокзала, взаимодействия с государственными органами.

Соответственно, для оценки наличия и состояния конкурентного преимущества, а также выявления фактов возникновения новых конкурентных преимуществ или снижения уже существующих, менеджменту требуется предоставление информации в части создаваемой потребительской ценности. Подход, основанный на применении любых методик, целью которых является анализ потребительской ценности, может быть обозначен как ценностно-ориентированный подход.

Полагаем, что информация, формируемая для менеджмента организации с целью принятия управленческих решений в рамках стратегического управления, должна с одной стороны быть агрегирована таким образом, чтобы предоставлять общие результаты деятельности организации, а, с другой стороны, быть детализированной по ряду критериев. Таким образом, наиболее подходящей формой предоставления информации считаем формирование некоторого отчета, основанного на ценностно-ориентированном подходе, который в дальнейшем может быть использован для анализа деятельности организации, а также поиска путей повышения ее эффективности.

Рассматриваемый процесс является в высокой степени комплексным, в силу чего переход на ценностно-ориентированный подход может требовать значительного количества временного ресурса. Ввиду этого, предложен механизм перестроения учетной системы на ценностно-ориентированный подход. Описание процесса перехода представлено в приложении В.

Первоначальным шагом является составление агрегированной карты бизнес-процессов в организации. Основной целью ставится определение логической последовательности отдельных операций для дальнейшего изучения потребительских ценностей. Для этого на данной стадии выделяются наиболее критичные и значимые этапы хозяйственной деятельности, присущие конкретному виду деятельности. При этом необходимо избегать высокого уровня детализации построения процессов, так как это может приводить к размыванию потребительских ценностей по субпроцессам, что будет затруднять проводимый в дальнейшем анализ. Более того, высокая детализация процессов приводит к необоснованному росту затрат времени и трудовых ресурсов.

В случае высокого уровня агрегирования снижается возможность идентификации отдельных потребительских ценностей. В результате менеджментом при анализе деятельности организации такие потребительские ценности не будут приниматься во внимание. Как следствие, построение или усиление основных потребительских ценностей может быть проигнорировано, что приравнивается к потере потенциального конкурентного преимущества.

Помимо определения основных процессов на карте бизнес-процессов следует отразить такие элементы, как используемые данные, а также специальное оборудование, приборы и прочие объекты, способствующие реализации того или иного процесса. Нанесение на карту процессов, в рамках которых используются базы данных, информация о пассажирах, любая иная информация, может в дальнейшем способствовать росту потребительской ценности. Как отмечалось ранее, любая неэффективность с точки зрения формирования и использования информационных потоков может рассматриваться как расходование ресурсов, не создающее дополнительной ценности. В свою очередь использование машин и оборудования напрямую оказывает воздействие на формирование дополнительной потребительской ценности. Так, повышение эффективности их использования соответственно ведет и к росту отдельных ценностей.

В дальнейшем по построенной карте хозяйственной деятельности организации с нанесенными на нее отдельными бизнес-процессами необходимо провести анализ с точки зрения наличия точек, содержащих потенциальные потребительские ценности. Для определения потенциальных ценностей необходимо оценить, будет ли наблюдаться сокращение экономических выгод, в случае, если на карте хозяйственной деятельности будет отсутствовать тот или иной процесс или его отдельная характеристика. Нахождение точек бизнес-карты, содержащих потенциальные ценности, в дальнейшем используется при взаимодействии с клиентами (пассажирами, потребителями) для определения фактических ценностей.

Первые два шага схемы (построение агрегированной модели - карты бизнес-процессов в организации и определение возможных источников создания ценностей для клиентов) перестроения учетно-информационной системы предлагается обозначить как подготовительный этап.

На следующем шаге происходит планирование мероприятий по выявлению фактических потребительских ценностей, в частности, определяются цели и задачи исследования, методы взаимодействия с клиентами, формируется окончательный список областей, подлежащих изучению, разрабатывается необходимый инструментарий.

Используя информацию, полученную на подготовительном этапе, составляется перечень вопросов, способствующих реализации поставленных задач и достижению целей исследования. Не менее важным на данной стадии является определение способа изучения мнения потребителей.

Считаем, что применяемые методы можно классифицировать на два основных вида: прямые и косвенные методы. При применении прямых методов объект изучается при непосредственном взаимодействии с ним. Оценка полученных результатов осуществляется на основе первичной информации. К таким способам относятся: прямые опросы, фокус-группы, обезличенные

электронные опросы и т.д. Говоря о косвенных методах, то можно выделить методы бенчмаркинга, данные маркетинговых исследований и т.д.

Вид метода для получения понимания в части имеющихся потребительских ценностей зависит от выбранного способа получения информации.

Полагаем, что прямые методы позволяют проводить более надежную оценку, т.к. поступающая информация не претерпевает никакой обработки и является максимально релевантной в силу того, что временной лаг значительно меньше, нежели при использовании косвенных методов.

Также на данном этапе важно разработать программу планируемого мероприятия (количество вопросов, количество респондентов и т.д.) и установить, каким образом будет осуществляться оценка поступающей информации.

Следующий этап представляет собой непосредственную имплементацию планируемых мероприятий. Технически он подразделяется на проведение мероприятий и оценку результатов. Для обработки и обобщения полученных первичных данных рекомендуется применять вычисление балльного показателя по каждому виду потребительских ценностей или метод экспертных оценок. В первом случае в качестве некоторого индикатора может выступить либо усредненный балльный показатель, либо сумма всех баллов по отдельной ценности. На основе рассчитанных показателей оценивается степень значимости или устанавливается пороговое значение с применением профессионального суждения специалиста. Далее отдельные ценности агрегируют в категории или группы.

По нашему мнению, для организаций сферы услуг следует рассмотреть целесообразность агрегирования отдельных ценностей не в группы, а ассоциировать их с конкретным процессом (этапом) и в дальнейшем проводить анализ именно в таком разрезе. Это вызвано наличием ценностей, которые влияют на генерирование экономических выгод, но напрямую их не производящие. Выделение таких ценностей в отдельную единицу анализа может приводить к росту издержек по его проведению. Распределение получаемых экономических выгод на такой вид потребительских ценностей является в высокой степени субъективным,

поскольку определение причинно-следственной связи в виде затраты-доходы является затруднительным. Рассмотрение исключительно ценностей, генерирующих экономические выгоды, приводит к игнорированию ценностей, способствующих их генерированию, что является ошибочным, т.к. такой подход, как было выявлено ранее в ходе исследования, может привести к потере конкурентного преимущества.

После проведения мероприятий, направленных на выявление фактических ценностей, следует интерпретировать полученные результаты, а также адаптировать их к особенностям деятельности организации. Для этих целей проводится оценка доходов и затрат с точки зрения выделенных фактических ценностей. На основе осуществленной оценки доходы и затраты организации подлежат распределению на отдельные потоки ценностей или этапы (в случае организаций сферы услуг), что служит отправной точкой при построении отчета о доходах и расходах, основанного на ценностно-ориентированном подходе. Такой отчет анализируется исходя из получаемых экономических выгод, осуществленных затрат и понесенных расходов в рамках отдельных потоков ценностей или процессов. В результате анализа выявляются основные области для дальнейшего изучения и фокусировки внимания менеджмента. После детализации каждого из намеченных аспектов деятельности определяются расходы, непроизводящие потребительскую ценность, а также дополнительные резервы снижения недополученных доходов. При необходимости руководство организации может предусмотреть построение отдельных карт для некоторых бизнес-процессов.

При необходимости описанная схема повторяется с построения отчета о доходах и расходах до тех пор, пока не произошло существенных изменений либо во внешней среде, в которой экономический субъект осуществляет свою деятельность, либо во внутренних процессах организации. В таком случае следует рассмотреть возможность построения новой карты бизнес-процессов экономического субъекта и выполнить описанный алгоритм для новой карты [38, с.608-612].

Рассмотрим практические аспекты трансформации традиционной учетно-информационной системы, основанной на анализе отдельных продуктов в систему, основанную на ценностно-ориентированном подходе, для аэропортовых комплексов.

Говоря о построении карты бизнес-процессов, необходимо учитывать комплексность аэропортовой деятельности. Ввиду этого автором исследования предлагается выделить самостоятельные карты бизнес-процессов, которые условно обозначены, как «прилет», «вылет» и «трансфер/транзит».

Приложение Г содержит последовательность этапов в рамках бизнес-процессов «прилет»: высадка с воздушного судна; транспортировка до здания аэровокзала; прохождение паспортного контроля; прохождение таможенного контроля; получение багажа; нахождение на территории аэровокзала; перемещение по территории аэровокзала; выход с территории аэровокзала. Этап «транспортировка» требует применения специальной техники и может выполняться с помощью совокупности трапа и автобуса или телескопического трапа. На этапе паспортного контроля необходимо применение данных, которые способствуют идентификации личности пассажиров. В дальнейшем при выдаче багажа используется такое оборудование, как ленточный транспортер (багажная карусель). Таможенный контроль подразумевает процедуру проверки багажа с применением интроскопов.

При этом важное значение имеет скорость выполнения необходимых процедур и получения багажа. На стадии нахождения в зале прилета и в целом на территории аэровокзала при прилете может возникнуть потребность бронирования гостиницы, заказа такси, а также иных услуг. Перемещение пассажиров по территории аэропортового комплекса, в частности, здания аэровокзала должно сопровождаться наличием ряда технических средств, в частности, лифтов, эскалаторов, электронных информационных стоек. Их отсутствие приводит к снижению потребительской ценности. Особый приоритет должен отдаваться тем техническим средствам перемещения, которые необходимы людям с

ограниченными физическими возможностями. Транспортировка с территории аэропортового комплекса осуществляется двумя путями: посредством личного или общественного транспорта. Близость транспорта к терминалу и наличие указателей может способствовать более комфортабельному перемещению, что вследствие приводит к росту потребительской ценности.

Полагаем, что нанесение на карту бизнес-процессов используемого оборудования и баз данных будет способствовать более глубокому пониманию наличия возможных точек создания ценности. Данная процедура не должна отличаться высокой степенью детализации. Необходимо отражать только ту информацию, которая потенциально может повлиять на создание потребительской ценности.

Карта бизнес-процессов при вылете концептуально будет отличаться последовательностью основных этапов: прибытие на территорию аэропортового комплекса; вход на территорию аэровокзала; перемещение по территории аэровокзала; регистрация на рейс; нахождение на территории аэровокзала; таможенный контроль; паспортный контроль; ожидание вылета на территории накопителя; проверка посадочного талона; транспортировка до воздушного судна; посадка на воздушное судно. Карта бизнес-процесса «вылет» приведена в приложении Д.

На основе проведенного сравнительного анализа процедур в рамках вылета и прилета видно, что они имеют много общего, однако существуют и некоторые отличия.

Так, при входе в терминал осуществляются процедуры по обеспечению безопасности с применением интраскопов и металлоискателей. Регистрация багажа и непосредственно самих пассажиров требует использования специальных данных. В течение времени нахождения в зале ожидания аэровокзала большое значение имеет наличие магазинов, кафе, а также достаточного количества уборных комнат, комнат матери и ребенка и прочее. После осуществления всех необходимых процедур, предписанных законодательством Российской Федерации, пассажиры

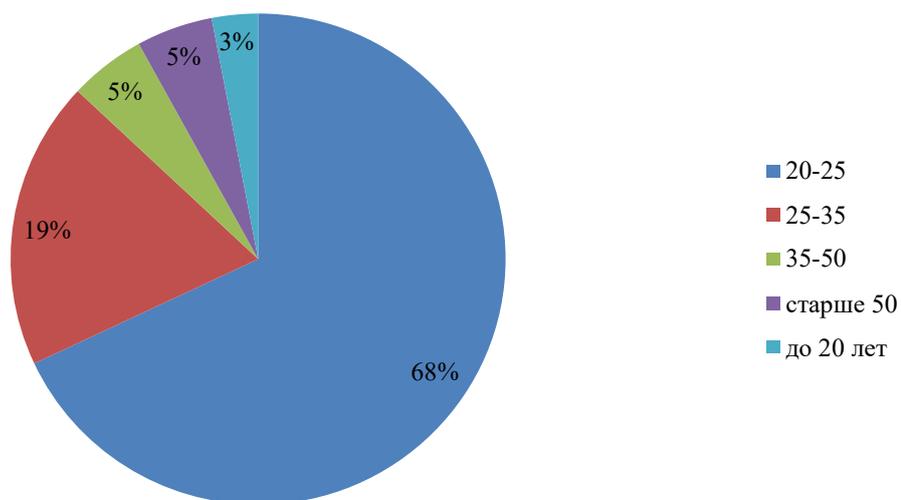
аэропорта имеют достаточное количество времени для посещения различного рода кафе и магазинов. При подготовке к посадке на воздушное судно проверка посадочных талонов осуществляется с использованием данных о пассажирах.

Далее необходимо исследовать бизнес-процессы, которые возникают при транзите или трансфере. Транзит представляет собой тип транспортировки, при которой продолжительность остановки не превышает 24 часа, а дальнейший перелет осуществляется той же авиакомпанией и под тем же номером рейса. Если рассматривать трансфер, то главным отличием является осуществление дальнейшего перелета судном другой авиакомпании или другим номером рейса. Таким образом, как транзит, так и трансфер представляют собой сочетание бизнес-процессов в рамках прилета и вылета [61].

Результаты исследования процессов транзит и трансфер позволили сделать вывод, что данные процессы не следует обособлять в отдельную группу, а проводить их анализ в рамках процессов «прилет» и «вылет».

Понимание основных точек роста основывается на исследовании того, что составляет основные ценности для потребителей. На основе полученного понимания бизнес-процессов аэропортовой деятельности автором был подготовлен вопросник, который ставит своей целью изучить мнения респондентов в части основных приоритетов при взаимодействии с аэропортовыми комплексами. Вопросник и полученные ответы респондентов приведены в приложении Е.

Всего в рамках проведенного опроса были получены ответы от ста респондентов. При этом половая структура представлена следующим образом: 65% респондентов - женщины, 35% - мужчины. Основными возрастными группами являются «до 20 лет» и «25-35 лет», как продемонстрировано на рисунке 3.1.



Источник: составлено автором.

Рисунок 3.1 - Возрастная структура респондентов

В основе разработки вопросника лежит предположение о том, что ценность для пассажиров может возникать на каждой из стадий пребывания на территории аэропорта. Вследствие этого были выделены следующие блоки вопросов: транспортировка до аэровокзала; удобство перемещения по территории аэропорта (аэровокзала); времяпрепровождение на территории аэровокзала; осуществление процедур по подготовке к вылету; стадия вылета; удобство нахождения по прилету. Распределение вопросов по блокам имеет структуру, которая приведена в таблице 3.1.

По нашему мнению, для целей обработки полученной в ходе опроса информации следует использовать балльные показатели. Для ответа на каждый поставленный вопрос была предложена шкала оценки релевантности того или иного вида предоставляемой услуги посредством присвоения определенной оценки от 1 до 5, где 1 представляет собой низкую значимость услуги как таковой или ее характеристики. В свою очередь 5 баллов подразумевает высокую значимость, особый приоритет.

Таблица 3.1 - Структура вопросника респондентам по блокам

Наименование блока	Количество вопросов, шт.	Структура вопросника, %
Транспортная доступность	3	10,7
Перемещение по территории аэропорта	5	17,9
Времяпрепровождение на территории аэровокзала	7	25,0
Прохождение необходимых процедур для посадки	5	17,9
Ожидание посадки	3	10,7
Нахождение по прилету	5	17,9
Итого	28	100,0

Источник: составлено автором.

На основе полученных ответов был проведен анализ с целью выявления того, что составляет ценность для клиентов аэропорта. По результатам проведенного анализа выявлено, что наиболее важным является удобство прохождения процедур, необходимых для осуществления посадки на воздушное судно. Средний балл по ответам составил 3,83. Несколько меньший приоритет отдается комфортабельности ожидания посадки, а также транспортной доступности аэропорта - 3,63 и 3,61 балла соответственно. Наименьший средний балл присвоен стадии «нахождение по прилету» - 3,2. Детальная информация по расчету среднего балла по каждому из блока вопросов приведена в таблице 3.2.

Таблица 3.2 - Ранжирование приоритетов для пассажиров аэропорта

Наименование блока	Средний балл
Прохождение необходимых процедур для посадки	3,83
Ожидание посадки	3,63
Транспортная доступность	3,61
Времяпрепровождение на территории аэровокзала	3,54
Перемещение по территории аэропорта	3,38
Нахождение по прилету	3,20

Источник: составлено автором.

На основе проведенного исследования выделен ряд фактов, которые необходимо учитывать при анализе наличия или отсутствия потребительской ценности в рамках деятельности аэропортового комплекса. Вежливость и

доброжелательность персонала является наиболее важным фактором ввиду наличия особенных характерных черт процесса предоставления услуг. Полученные в ходе опроса эмпирические данные подтверждают выдвинутую ранее гипотезу о наличии исключительно активной ценности при оказании услуг, а также тот факт, что ценность, напрямую не генерирующая экономические выгоды, но способствующая их генерированию, играет особую роль в деятельности организации.

Особую значимость на этапе ожидания посадки на территории накопителя аэровокзала была присвоена комфортабельности транспортировки от здания аэропорта до воздушного судна. Это включает в себя в первую очередь своевременное осуществление начала посадки, достаточное количество автобусов для транспортировки, а также удобство самой транспортировки. Транспортная доступность в ее общем понимании была определена как важнейший элемент в своем блоке.

На стадии нахождения на территории аэровокзала в ожидании начала регистрации на рейс особый приоритет имеет наличие достаточного количества сидений. Данное обстоятельство необходимо брать во внимание особенно в условиях увеличивающегося пассажиропотока. Также респондентами было отмечено, что ввиду потенциальной возможности нахождения на территории аэровокзала длительное время необходимо предоставить бесплатный беспроводной интернет (wi-fi), который может быть использован как в целях развлечения, так и связи - электронная почта, мобильные приложения по типу «what's up». Этот блок дополняет необходимость наличия пунктов для подзарядки батарей электронных устройств, что является логичным и вытекает из предыдущего пункта. При перемещении по территории аэровокзала наиболее важным является наличие голосового оповещения путевой информации о предстоящих рейсах, открытии регистрации на рейсы и т.д.

Схожим приоритетом обладает наличие достаточного количества информационных стоек о рейсах, о плане помещения аэровокзала. Более того,

предпочтительным является установление указателей, содержащих информацию о местонахождении наиболее важных объектов на территории аэровокзала. Пассажиры аэропорта после осуществления перелета рассматривают в качестве потребительской ценности организованную и быструю выдачу багажа, а также наличие возможности быстрого перемещения по аэровокзалу в случае транзитного перелета.

На основе проведенного опроса подготовлен перечень видов услуг, которые, по мнению респондентов, должны предоставляться для создания потребительской ценности. Критерием выбора выступает средний балл выше 4. Данные таблицы 3.3 свидетельствуют, что приоритетными стадиями нахождения на территории аэропорта, заключающимися в себе основные потребительские ценности, являются нахождение по прилету, прохождение необходимых процедур при вылете, времяпрепровождение на территории аэровокзала, а также транспортная доступность.

Таблица 3.3 - Основные услуги, создающие ценности

Наименование блока	Характеристика	Средний балл
Нахождение по прилету	Организованная и быстрая выдача багажа	4,54
Прохождение необходимых процедур для посадки	Вежливость персонала	4,46
Прохождение необходимых процедур для посадки	Быстрота прохождения таможенного и паспортного контроля	4,45
	Наличие достаточного количества стоек регистрации на рейс, паспортного и таможенного контроля	4,34
Времяпрепровождение на территории аэровокзала	Наличие достаточного количества сидений в зале вылета	4,25
	Наличие бесплатного wi-fi в здании аэропорта	4,19
Транспортная доступность	Транспортная доступность к территории аэропорта	4,09

Продолжение таблицы 3.3

Времяпрепровождение на территории аэровокзала	Наличие мест для подзарядки электронных устройств	4,03
---	---	------

Источник: составлено автором.

В ходе анализа полученных ответов наиболее критичными характеристиками оказания услуг аэропортовыми комплексами оказались организованная и быстрая выдача багажа по прилету и скорость осуществления процедур, в частности, регистрации на рейс, а также прохождения таможенного и паспортного контроля при вылете. Вежливость персонала занимает одну из лидирующих позиций (средний балл - 4,46). При этом необходимо учитывать, что рассматриваемая характеристика имеет важное значение на всех стадиях нахождения на территории аэропорта, помимо подготовки к полету, куда она была включена на основе своего логического значения.

Вследствие быстрого развития информационных технологий особое значение сегодня имеют различного рода устройства, с помощью которых осуществляется коммуникация, а также происходит обмен информацией. По этой причине респондентами были выделены такие необходимые услуги как наличие бесплатного беспроводного интернета (wi-fi) и организованных мест для подзарядки электронных устройств.

Транспортная доступность территории аэропортового комплекса, наряду с перечисленными потребительскими ценностями, рассматривается респондентами в качестве одной из наиболее важных характеристик аэропортового комплекса, которая непосредственно оказывает влияние на общий уровень пассажиропотока.

Подводя итог, необходимо подчеркнуть, что предложенный в ходе исследования механизм реализации ценностно-ориентированного подхода позволяет выделить максимально точные потребительские ценности, а также осуществлять на их основе анализ деятельности организации. Его использование

способствует планированию более адекватных ответных мер на воздействия окружающей среды.

Кроме того, результаты проведенного опроса подтверждают выдвинутую ранее гипотезу, в рамках которой особый приоритет придается услугам или их отдельным составляющим частям, в которых заключена ценность, напрямую не генерирующая экономические выгоды, но способствующая их генерированию. Данный тип потребительской ценности с одной стороны ведет к созданию или усилению деловой репутации организации, с другой - к увеличению экономических выгод. Именно поэтому при анализе и оценке деятельности организации с точки зрения стратегического управленческого учета ему должен отдаваться особый приоритет. Дальнейшим шагом должно стать построение отчета о доходах и расходах на основе отдельных потоков ценностей и анализ деятельности, проводимый по результатам составления такого отчета.

3.2 Информационное значение отчета о доходах и расходах в рамках ценностно-ориентированного подхода к управлению

Форма отчета о доходах и расходах, составляемая в рамках ценностно-ориентированного подхода для целей отчетности, разработана Институтом управленческих бухгалтеров США (ИМА) и представлена в положении по управленческому учету «Учет для целей бережливого производства в организациях: основные изменения парадигмы учета». Структура отчета основана на распределении доходов, затрат и расходов по отдельным потокам ценностей, возникающих в ходе деятельности организации [46].

Считаем, что несмотря на то, что сфера услуг существенным образом отличается от производственной деятельности, природа используемых ресурсов аналогична. Ввиду этого отсутствует необходимость вносить изменения в

структуру используемого отчета с точки зрения ресурсного обеспечения деятельности.

Однако в целях повышения информативности отчета предлагается расширение его детализации. Так, например, в составе затрат, относящихся к оборудованию рекомендовано выделять в отдельные подстатьи такие затраты, как амортизация, ремонт и содержание оборудования. Среди затрат, непосредственно относящихся к персоналу, целесообразно отделять те из них, которые были понесены в рамках обычного хода деятельности, от затрат вне основных для организации бизнес-процессов. К первой группе можно отнести заработную плату, начисленные страховые взносы в государственные внебюджетные фонды, ко второй – затраты на повышение квалификации основного персонала, телефонную связь, компенсацию питания и т.д.

Предложенное деление будет способствовать определению влияния изменения уровня деловой активности отдельно от затрат, которые зачастую не зависят от уровня деловой активности (постоянные затраты). Помимо этого, выделение прочих расходов на персонал в отдельный вид расходов может быть использовано для анализа эффективности мероприятий, направленных на укрепление человеческого капитала организации. Компетенция и развитие, так называемых, мягких навыков помогают повысить уровень предоставляемой потребительской ценности. Руководству организации требуется информации о том, каким образом осуществленные расходы на персонал повлияли на предоставляемую потребительскую ценность.

Аналогичным образом, при прочих равных условиях, введение в эксплуатацию новых объектов основных средств оказывает влияние на снижение расходов на их содержание и ремонт при одновременном росте амортизационных отчислений. В зависимости от применяемой учетной политики для целей управленческого учета, устаревание объектов основных средств приводит к снижению амортизационных отчислений ввиду сокращения приносимых ими

экономических выгод. В таком случае наблюдается рост расходов на содержание и ремонт объектов основных средств.

Отличительной особенностью отчета о доходах и расходах является корректировка совокупного финансового результата по всем потокам ценностей организации на сумму абсолютного изменения величины запасов, излишняя величина которых представляет собой особый вид расходов, который должен быть учтен в отчете о доходах и расходах [46].

По нашему мнению, данный подход позволяет предоставлять менеджменту организации информацию о наиболее ликвидных активах, т.к. заключенные в запасах доступные организации ресурсы могут быть использованы не ранее суммарного периода оборачиваемости запасов и дебиторской задолженности, что может составлять длительный период времени в зависимости от сферы функционирования организации. В результате принимаемые управленческие решения характеризуются большей оперативностью и гибкостью.

Изменение запасов будет влиять на прибыльность потоков, поэтому их опускают ниже, после прибыли по потокам, и не анализируют, а записывают в графу в целом по организации [46].

Применяя метод научного сравнения, можно предположить, что запасами в данной сфере деятельности помимо материальных физических запасов можно также считать необработанные заявки и заказы. Их оценку предлагается осуществлять по себестоимости аналогичных предоставленных услуг.

Ввиду того, что экономические субъекты на практике имеют более одного потока ценностей, при внедрении ценностно-ориентированного подхода в учетный процесс необходимо осуществлять максимальное ассоциирование фактов хозяйственной жизни с отдельным потоком ценностей, нераспределенные затраты должны стремиться к минимуму. При отсутствии практической возможности однозначного распределения расходов выделяют общую сумму затрат (пул) и максимально прозрачный активатор затрат (драйвер), который используется для косвенного распределения [46].

Нераспределенные затраты являются затратами на поддержание или ведение деятельности. Положение по управленческому учету «Учет для целей бережливого производства в организациях: основные изменения парадигмы учета» Института управленческих бухгалтеров США (ИМА) выделяет несколько способов их учета. Первый способ предполагает полное обособление нераспределенной части общих затрат и расходов организации, т.е. они не подлежат распределению, т.к. это может привести к доле субъективности, что в итоге сказывается на финансовых показателях и, как следствие, принимаемых управленческих решений. Вторым подходом подразумевается частичное распределение, при этом некоторые затраты и расходы отражаются в классе «общие затраты на ведение деятельности». Последняя методика направлена на полное распределение затрат и расходов [46].

По нашему мнению, наиболее оптимальным подходом является частичное распределение затрат, т.к. это с одной стороны обеспечивает наиболее точный финансовый результат по потокам, а с другой - сохраняет достаточный уровень объективности процесса распределения. При этом распределению будут подлежать только те затраты, которые могут быть ассоциированы с объемом потребляемых ресурсов. Примером может выступать налог на имущество организации. Допустим, что к распределению представлена некоторая сумма налога на имущество юридических лиц в части используемой площади. Финансовая служба может определить общую площадь, занимаемую каждым потоком ценностей, а также какова его доля в общей площади. На основе данной информации общая сумма может быть распределена с помощью структурных показателей.

На величину распределенных затрат может также оказывать влияние допущение о том, что некоторая часть ресурсов может не использоваться ввиду неэффективности руководства, а также по иным причинам, которые напрямую не связаны с их управлением. В первом случае можно говорить о правомерности распределения части расходов и на ту часть ресурсов, которые не потребляются ввиду отсутствия намерений руководства. Однако стоит учитывать принцип распределения ответственности. Так, при объективном отсутствии необходимости

использования определенных ресурсов невозможно наложить на руководство конкретного потока ответственность за их неиспользование. Таким образом, распределение расходов на такую часть ресурсов может также привести к искажению показателей деятельности.

В целях повышения объективности показателей отчета о доходах и расходах, для оценки полноты использования экономических ресурсов и, как следствие, ассоциированных с потоками ценностей затрат, предлагается применение следующей расчетной формулы (3.1).

$$VSC = TC * (UR/VSR) * (AcR/TR), \quad (3.1)$$

где VSC - затраты, относимые на поток ценностей;

TC – распределяемые затраты;

UR – используемые ресурсы;

VSR – ресурсы, относимые на поток ценностей;

AcR – активно используемые ресурсы;

TR – доступные ресурсы.

Данные о распределяемых затратах подлежат формированию в рамках учетной системы. В свою очередь, для целей расчета информация о доступных, используемых, а также активно используемых ресурсах может быть представлена как в стоимостном, так и в натуральном выражении. Соответственно источниками информации может служить как учетная система, так и регистры, формируемые в рамках других функциональных подразделений.

Допустим, распределению подлежит сумма амортизационных отчислений по объектам основных средств в размере 30 млн руб. К одному из потоков ценностей фактически относятся основные средства на общую сумму в 800 млн руб., при этом всего организация располагает основными средствами на 2 400 млн руб. Руководством организации осуществляется ремонт некоторых помещений, и располагаемое в нем оборудование было помещено на склад. Сумма оборудования составила 200 млн руб. В такой ситуации на поток ценностей следует отнести

7,5 млн руб., поскольку остальные 22,5 млн руб. не могут быть ассоциированы с этим потоком ценностей, т.к. затраты на амортизационные отчисления находятся вне контроля руководителя данного потока.

Следствием приведенных выше доводов может служить необходимость списания затрат, относящихся к неиспользованным мощностям на общие расходы или, иначе говоря, при распределении общих расходов, некоторая их доля должна оставаться нераспределенной.

В соответствии с разработанной классификацией понятия потребительской ценности организаций сферы услуг, предлагается проводить разделение формируемого отчета на три блока: затраты, генерирующие доход; затраты, не генерирующие доход, но способствующие его формированию; а также затраты, не генерирующие доходы и не содержащие потребительскую ценность.

Продемонстрируем построение отчета о доходах и расходах для целей ценностно-ориентированного подхода с использованием одного из отечественных аэропортовых комплексов в качестве примера. Объект исследования относится к четвертому классу аэропортов, ежегодный пассажиропоток составляет более 600 тыс. человек. Аэропортовый комплекс осуществляет международные и внутренние рейсы, которые носят смешанный характер: пассажирские и грузовые. Длина взлетно-посадочной полосы составляет 2500 метров, а размах крыльев превышает 36 метров. На территории аэропортового комплекса осуществляется конструирование дополнительной взлетно-посадочной полосы. По классификации Международной организации гражданской авиации (ИКАО) аэропорт относится к классу 4D.

Построение отчета о доходах и расходах для целей ценностно-ориентированного подхода основывается на анализе и реклассификации показателей отчета о финансовых результатах для целей управленческого учета, представленного в таблице 3.4.

Первоначально анализу подлежат затраты, относящиеся к себестоимости оказываемых услуг. В силу того, что одной из основных особенностей

аэропортовой деятельности является ее капиталоемкость, на амортизацию объектов основных средств приходится наибольший удельный вес.

Таблица 3.4 – Применяемый отчет о финансовых результатах для целей управленческого учета аэропортового комплекса, 2017 г.

Наименование показателя	Сумма, тыс.руб.
Выручка	835 150
Себестоимость реализации	-630 300
Валовая прибыль	204 850
Общехозяйственные расходы	-144 626
Коммерческие расходы	-22 292
Прибыль от продаж	37 932
Прочие доходы/расходы	534
Проценты к уплате	0
Проценты к получению	0
Налог на прибыль	-8 847
Чистая прибыль/убыток	29 619

Источник: по данным управленческой отчетности.

Для построения отчета о доходах и расходах осуществлено распределение амортизационных отчислений в части объектов основных средств по этапам пребывания пассажиров на территории аэропорта, как продемонстрировано в таблице 3.5. В качестве основного источника информации использована амортизационная ведомость объектов основных средств.

Предлагается проводить распределение объектов между стадиями пребывания на территории аэропорта на основе анализа характера их использования.

Результаты анализа амортизационных отчислений объектов основных средств по стадиям пребывания на территории аэропорта позволяют сделать вывод, что наибольший удельный вес амортизации основных средств приходится на стадию прибытия и перемещения по территории аэропорта – 22%. Базовыми бизнес-процессами на данной стадии являются: автомобильная парковка, пропускная система, а также перемещение по территории аэровокзала. Основу

бизнес-процесса «парковка» составляют такие инвентарные объекты, как паркинг-комплекс, асфальтированные стоянки, прочие объекты, а также часть привокзальной площади. В свою очередь, пропускная система включает в себя контрольно-пропускные пункты, рентгено-телевизионные системы, стационарные арочные и проходные металлодетекторы. При перемещении по территории аэровокзала пассажиры контактируют с такими объектами, как лифты, эскалаторы, различного рода информационные табло, а также системы фонового озвучивания и громкоговорящей селекторной связи. В группу «прочее» вошли следующие типы объектов: наружное освещение, наружное оформление, газоны, специальная техника и прочее.

Таблица 3.5 - Распределение амортизационных отчислений объектов основных средств по стадиям пребывания на территории аэропорта в 2016-2017 гг.

Стадия пребывания	2017 г.		2016 г.	
	Структура, %	Сумма, тыс.руб.	Структура, %	Сумма, тыс.руб.
Прибытие и перемещение по территории аэропорта	22	-30 346	23	-28 139
Нахождение на территории аэропорта	19	-26 077	19	-23 975
Выполнение необходимых процедур	19	-25 003	19	-23 746
Нахождение на территории аэровокзала после пересечения государственной границы	10	-12 944	9	-11 395
Посадка и пребывание на воздушном судне	19	-25 220	18	-22 785
Общие затраты	11	-15 483	12	-14 078

Источник: составлено автором.

Стадия под условным названием «нахождение на территории аэропорта» также имеет относительно большой удельный вес - 19%, что обусловлено тем, что на данную стадию была распределена часть амортизационных отчислений в отношении здания аэровокзала – 79% от общей суммы амортизации, приходящейся на стадию нахождения пассажира на территории аэропорта.

Более того, амортизация аэровокзала также была распределена на стадии «выполнение необходимых процедур» и «нахождение на территории аэровокзала после пересечения государственной границы». Часть амортизационных отчислений

отнесена на общие затраты аэропорта. Распределение осуществлено на основе анализа активно используемой площади на каждой из стадий. Результаты распределения представлены в таблице 3.6.

Это объясняется тем, что здание аэровокзала используется для предоставления большого количества услуг в рамках функционирования аэропортового комплекса.

Кроме амортизации здания аэровокзала, к данной стадии были отнесены объекты, относящиеся к точкам общественного питания, а также системы, обеспечивающие безопасность.

Таблица 3.6 - Структура распределения амортизационных отчислений здания аэровокзала в 2016-2017 гг.

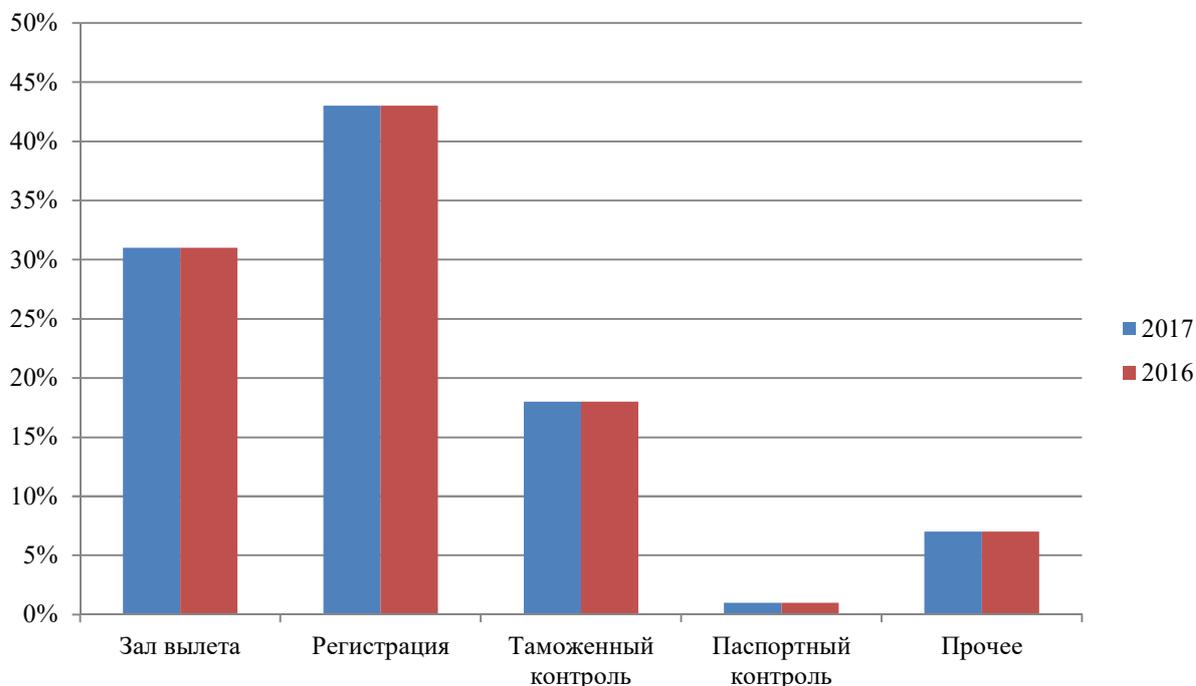
Стадия пребывания	2017 г.		2016 г.	
	Структура, %	Сумма, тыс.руб.	Структура, %	Сумма, тыс.руб.
Нахождение на территории аэропорта	47	17 581	47	17 581
Выполнение необходимых процедур	19	7 107	19	7 107
Нахождение на территории аэровокзала после пересечения государственной границы	25	9 352	25	9 352
Общие затраты	9	3 367	9	3 367

Источник: составлено автором.

Следующей стадией пребывания на территории аэропорта является выполнение пассажиром процедур, необходимых для осуществления перелета. Наибольший удельный вес принадлежит не амортизации части здания аэровокзала, а бизнес-процессу «регистрация», что отражено на рисунке 3.2.

По нашему мнению, это обусловлено тем, что объекты основных средств, требуемых для функционирования соответствующих служб, занимают относительно небольшую площадь – 19%. К данной стадии, а именно бизнес-процессу «регистрация», была отнесена дорогостоящая система обработки багажа. Дополнительно можно выделить следующие виды основных средств:

рентгентелевизионные системы, различного рода металлодетекторы, стойки регистрации, кабины паспортного контроля.



Источник: составлено автором.

Рисунок 3.2 – Структура амортизационных отчислений на стадии «выполнение необходимых процедур» в 2016-2017 гг.

Такая стадия, как «посадка и пребывание на воздушном судне» также является существенной с точки зрения суммы амортизационных отчислений, на долю которых приходится 19% или 25 220 тыс.руб. В первую очередь к ней относятся основные средства, которые используются непосредственно при осуществлении авиационной деятельности. В частности, можно выделить следующие инвентарные объекты: ангары для воздушных судов, взлетно-посадочные полосы, рулежные дорожки, комплекты для подъема и буксировки аварийных воздушных судов, а также пассажирские телескопические трапы. Общая доля амортизации таких объектов среди общей суммы амортизации, приходящейся на данную стадию, составляет 88%.

В отличие от перечисленных выше видов основных средств, анализ амортизационной ведомости позволил сделать вывод, что общая доля объектов, относящихся к территории аэровокзала после пересечения государственной границы, а также общим затратам значительно ниже – 10% и 11% соответственно. При этом 85% от общей суммы амортизации на территории зала ожидания вылета, а также по прилету приходится именно на отчисления в части здания аэровокзала. Оставшаяся доля представлена большим количеством объектов с низкой стоимостью.

Объектами основных средств, амортизация по которым относится на общие затраты, являются здания, сооружения, а также установки, способствующие общему функционированию аэропортового комплекса, - котельные, пожарные резервуары, трансформаторные подстанции, системы диспетчеризации, системы контроля и управления доступом.

Результаты исследования особенностей функционирования отечественных аэропортовых комплексов, проведенного во II главе, показали, что современное техническое оснащение остается на низком уровне. В частности, наиболее существенные объекты основных средств, такие как взлетно-посадочные полосы, рулежные дорожки, перрон, ангары и т.д. были введены в эксплуатацию в 70-80 гг. XX века. В силу этого зачастую наблюдается эксплуатация полностью самортизированных объектов. С точки зрения распределения затрат на отдельные этапы, а также ценности данный процесс не является объективным, что приводит к искажению показателей отчетности. Для снижения этого эффекта необходимо осуществлять переоценку наиболее существенных для деятельности аэропорта классов основных средств, что найдет свое отражение как в финансовом, так и в управленческом учете.

Наиболее существенной строкой в стоимостном выражении являются затраты на оплату труда сотрудников аэропорта.

Анализ данных системы управленческого учета позволил определить структуру затрат на заработную плату сотрудников аэропортового комплекса по стадиям пребывания на территории аэропорта приведена в таблице 3.7.

Аэропортовые комплексы, включая те из них, которые имеют относительно небольшой пассажиропоток, осуществляют широкий спектр различного рода деятельности. При этом основная доля всего персонала, который обеспечивает функционирование аэропорта, не является сотрудниками того или иного аэропорта. Всех сотрудников можно разделить на два крупных класса: специалисты, деятельность которых обусловлена законодательством, и специалисты, привлеченные из соображений эффективности.

Таблица 3.7 - Структура затрат на заработную плату сотрудников аэропортового комплекса по стадиям пребывания на территории аэропорта в 2016-2017 гг.

Стадия пребывания	2017 г.		2016 г.	
	Структура, %	Сумма, тыс.руб.	Структура, %	Сумма, тыс.руб.
Прибытие и перемещение по территории аэровокзала	5	-9 079	5	-8 290
Нахождение на территории аэровокзала	7	-12 259	7	-11 023
Выполнение необходимых процедур	1	-1 156	1	-1 068
Нахождение на территории аэровокзала после пересечения государственной границы	0	-	0	-
Посадка и пребывание на воздушном судне	24	-39 745	25	-37 238
Общие затраты	63	-104 067	62	-94 151

Источник: составлено автором.

В первом случае речь идет о таможенных или пограничных органах. Вторая группа представлена сотрудниками третьих лиц, затраты на привлечение которых не превышают затраты по организации собственных рабочих мест в аэропорте (аутсорсинг). Ввиду этого в структуре фонда оплаты труда преобладают общие затраты, не распределенные на тот или иной поток, - 63%, которые связаны со следующими структурными подразделениями: служба авиационной безопасности, охрана, служба главного инженера, прочие.

Несмотря на то, что авиационная деятельность также частично обеспечивается за счет предоставления услуг третьими сторонами, затраты на оплату труда на стадии посадки и пребывания на воздушном судне остается относительно существенной – 24%. К числу служб, непосредственно занимающихся авиационной деятельностью, можно отнести службу светотехнического обеспечения полетов воздушных судов, аварийно-спасательную и аэродромную службы.

Рассматривая структуру части фонда оплаты труда, относящегося к стадии «нахождение на территории аэровокзала», необходимо подчеркнуть, что в ней также отражены такие службы как, медпункт, залы деловой авиации, точки общественного питания.

Для целей исследования сделано допущение, что, справочная и телекоммуникационные службы должны быть отнесены к тем службам, которые способствуют более легкому и удобному перемещению пассажиров по территории аэропорта. В силу того, что страховые взносы во внебюджетные фонды однозначно определяются наличием затрат на заработную плату, проведение отдельного анализа не представляется целесообразным.

Хозяйственная деятельность в рамках аэропортового комплекса представлена широким набором отдельных видов функций, которые зачастую отдаются на аутсорсинг сторонним организациям. Получаемые услуги могут быть разделены на две группы: производственные услуги и прочие услуги. Производственные услуги относящиеся непосредственно к авиационной деятельности и могут быть в полном объеме ассоциированы со стадиями «посадка» и «пребывание на воздушном судне». Распределение стоимости оказанных услуг между стадиями пребывания приведено в таблице 3.8.

Материальные затраты являются одной из наиболее емких статей с точки зрения учитываемых фактов хозяйственной жизни. Для целей учета аэропортовой деятельности используемые товарно-материальные ценности разделены на три

крупных класса: сырье и материалы, горюче-смазочные материалы, продукты питания и товары.

Таблица 3.8 - Распределение стоимости оказанных услуг между стадиями пребывания на территории аэропорта в 2016-2017 гг.

Стадия пребывания	2017 г.		2016 г.	
	Структура, %	Сумма, тыс.руб.	Структура, %	Сумма, тыс.руб.
Прибытие и перемещение по территории аэровокзала	2	-4 833	2	-4 234
Нахождение на территории аэропорта	5	-9 617	4	-8 684
Выполнение необходимых процедур	0	0	0	0
Нахождение на территории аэровокзала после пересечения государственной границы	0	0	0	0
Посадка и пребывание на воздушном судне	85	-181 874	86	-167 132
Общие затраты	8	-16 649	8	-15 033

Источник: составлено автором.

В силу того, что горюче-смазочные материалы прежде всего находят свое применение на стадии посадки и пребывания на воздушном судне, они полностью потребляются в рамках авиационной деятельности. Продукты питания и товары могут быть реализованы как в рамках точек общественного питания на территории аэровокзала, так и непосредственно на воздушном судне при осуществлении бортового питания. При существенности статьи «Сырье и материалы» в целом, отдельные номенклатурные единицы индивидуально имеют низкую стоимость. Распределение потребленных номенклатурных единиц осуществлено посредством анализа сферы их применения, результаты которого представлены в таблице 3.9.

По результатам анализа используемых запасов выявлено, что на первой стадии используются запасы по обслуживанию территории аэропорта, включая ее облагораживание, например, посадка цветов; сырье и материалы, которые могут быть использованы при ремонте собственными силами лифтов и эскалаторов. Нахождение на территории аэропорта помимо расходных материалов на нужды точек общественного питания также подразумевает обслуживание санитарных зон, комнат матери и ребенка, замена кресел в зале вылета и т.д.

Таблица 3.9 – Распределение стоимости сырья и материалов между стадиями пребывания на территории аэропорта в 2016-2017 гг.

Стадия пребывания	2017 г.		2016 г.	
	Структура, %	Сумма, тыс.руб.	Структура, %	Сумма, тыс.руб.
Прибытие и перемещение по территории аэровокзала	24	-14 147	24	-13 382
Нахождение на территории аэропорта	39	-23 276	40	-21 613
Выполнение необходимых процедур	0	-205	1	-186
Нахождение на территории аэровокзала после пересечения государственной границы	1	-582	1	-536
Посадка и пребывание на воздушном судне	32	-19 198	32	-17 484
Общие затраты	3	-1 709	2	-1 501

Источник: составлено автором.

При прохождении необходимых процедур, а также во время нахождения на территории аэровокзала после них, но до непосредственной посадки на воздушное судно основными расходными материалами будут являться материалы, используемые в основном для ремонта: кабели, шестерни, ремни, батареи и прочие объекты. Наиболее существенной стадией пребывания пассажиров на территории аэропорта является посадка и пребывание на воздушном судне. В рамках, относящихся к данной стадии бизнес-процессов, свое применение находят материалы, используемые для обслуживания воздушных судов, реагенты для обработки перрона, взлетно-посадочных полос и рулежных дорожек.

Ремонт объектов основных средств неразрывно связан с содержанием аэропортового комплекса, что включает в себя коммунальные платежи: электроэнергия, газ, отопление, канализация, водоснабжение. Основной удельный вес будет приходиться на стадию «нахождение в здании аэровокзала», т.к. данные услуги прежде всего предоставляются в здании аэропорта. При этом, авиационная деятельность также подразумевает значительное потребление электроэнергии при обслуживании авиационных судов. Распределение затрат по обслуживанию аэропортового комплекса приведено в таблице 3.10.

Таблица 3.10 - Распределение затрат по обслуживанию аэропортового комплекса по стадиям пребывания на территории аэропорта в 2016-2017 гг.

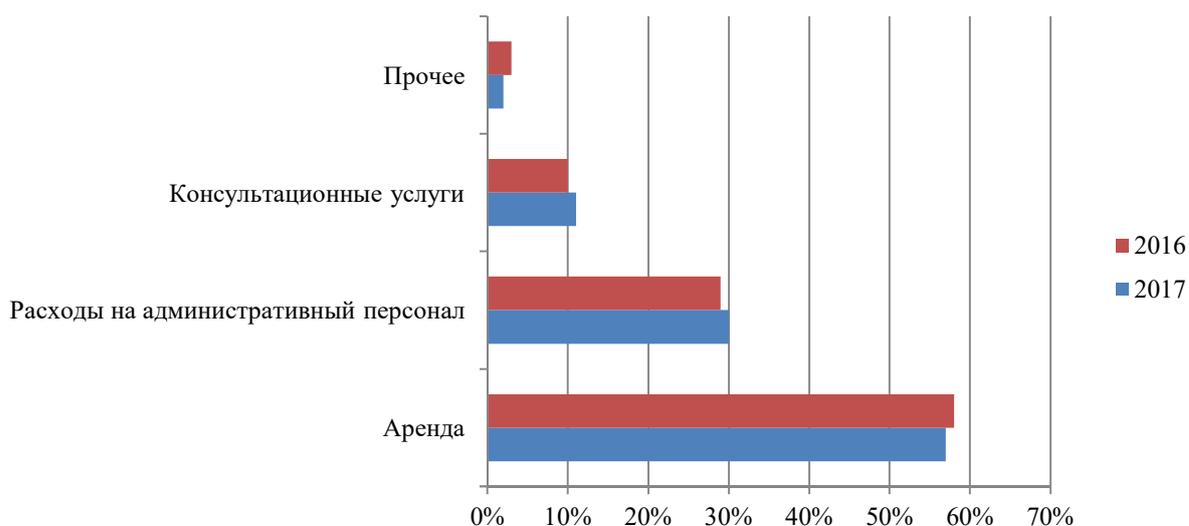
Стадия пребывания	2017 г.		2016 г.	
	Структура, %	Сумма, тыс.руб.	Структура, %	Сумма, тыс.руб.
Прибытие и перемещение по территории аэровокзала	6	-3 951	6	-3 704
Нахождение на территории аэровокзала	23	-14 559	23	-13 673
Выполнение необходимых процедур	3	-1 922	3	-1 771
Нахождение на территории аэровокзала после пересечения государственной границы	2	-1 482	2	-1 339
Посадка и пребывание на воздушном судне	63	-40 583	63	-37 351
Общие затраты	3	-1 693	3	-1 559

Источник: составлено автором.

Прочие затраты на персонал включают командировочные расходы, обучение персонала, прочие расходы, общая сумма которых составляет 52 392 тыс.руб. и относится на общие затраты для осуществления деятельности, поскольку они связаны непосредственно с управленческим персоналом, что осложняет процесс оценки их влияния на формирование конкретной потребительской ценности и делает его более субъективным.

Однако, считаем, что, если затраты на обучение относятся к конкретному классу персонала, они могут значительно влиять на ценности в рамках того или иного бизнес-процесса и, следовательно, могут быть распределенными на стадии пребывания на территории аэропортового комплекса.

Помимо показателя себестоимости к операционным расходам также относятся административные и коммерческие расходы. В первую очередь, административные расходы включают следующие статьи: аренда, представительские расходы, расходы на административный персонал, и прочие сопряженные общехозяйственные расходы. Структура административных расходов представлена на рисунке 3.3.



Источник: составлено автором.

Рисунок 3.3 - Структура административных расходов аэропортового комплекса в 2016-2017 гг.

Считаем, административные расходы в полном объеме относятся на общие расходы на ведение деятельности, за исключением арендных платежей, которые распределяются между отдельными стадиями, что обусловлено наличием возможности использования одного и того же объекта на разных стадиях пребывания пассажиров на территории аэровокзала. Как результат, арендные платежи могут приводить к возникновению необходимых предпосылок для создания потребительской ценности для пассажиров.

В основу процедуры распределения арендных платежей легло исследование характера использования частей площади аэропортового комплекса. Такой подход способствует идентификации того, насколько эффективно используются арендуемые активы. На основе осуществленного распределения выявлено, что наибольший удельный вес общехозяйственных расходов, а именно 89% приходится на стадию «посадка и пребывание на воздушном судне», т.к. к данной стадии были отнесены такие объекты, как взлетно-посадочные полосы, а также перрон.

Доля остальных объектов является относительно низкой и распределяется пропорционально между процессами. Результаты распределения арендных платежей приведены в таблице 3.11.

Коммерческие расходы напрямую относят к общим расходам на ведение деятельности, т.к. при их осуществлении прямое взаимодействие с пассажирами аэропорта отсутствует и, следовательно, непосредственно потребительские ценности не создаются. Вместе с тем, в ситуациях, когда коммерческие расходы приводят к расширению маршрутных сетей или появлению международных перелетов в рамках отдельного аэропортового комплекса, они могут быть рассмотрены в качестве основы создания потребительской ценности, напрямую не генерирующей экономические выгоды, но способствующей их генерированию.

Таблица 3.11 - Распределение арендных платежей по стадиям нахождения на территории аэропорта в 2016-2017 гг.

Стадия пребывания	2017 г.		2016 г.	
	Структура, %	Сумма, тыс.руб.	Структура, %	Сумма, тыс.руб.
Прибытие и перемещение по территории аэровокзала	3	-2 653	3	-2 344
Нахождение на территории аэропорта	7	-5 582	7	-5 630
Выполнение необходимых процедур	1	-1460	1	-443
Нахождение на территории аэровокзала после пересечения государственной границы	2	-1 479	2	-1 388
Посадка и пребывание на воздушном судне	86	-72 116	86	-72 116
Общие затраты	1	-1587	1	-1154

Источник: составлено автором.

Выполненная оценка затрат аэропорта позволила сформировать отчет о доходах и расходах на основе ценностно-ориентированного подхода, представленный в приложении Ж. Несмотря на то, что организацией в отчетном периоде получена прибыль, некоторые из этапов являются убыточными. Совокупная рентабельность потоков потребительских ценностей составляет 16,5%. Однако показатель общих расходов на ведение деятельности существенно снижает общий уровень рентабельности до 4%. Доля таких затрат и расходов составляет

25% от всех затрат и расходов, понесенных аэропортовым комплексом в отчетном периоде. Показатели факторов, влияющих на деятельность организации, но не являющиеся в полной мере управляемыми, отражены ниже после общего финансового результата по потокам ценностей. К ним, в первую очередь, относятся курсовые разницы, возникшие в ходе осуществления обычных видов деятельности, и изменение балансовой стоимости запасов в течение отчетного периода. В целом структура отчета о доходах и расходах способствует более объективной оценке деятельности организации за отчетный период посредством обособления релевантных показателей.

По нашему мнению, представленный отчет о доходах и расходах обладает большей информативностью и аналитичностью, чем управленческий отчет о финансовых результатах. Более того, структура отчета о доходах и расходах существенно отличается от структуры отчета о финансовых результатах. В первую очередь основная направленность трансформации отчета о финансовых результатах заключается в представлении результатов деятельности по потокам ценностей. Ввиду того, что исследуемая организация функционирует в сфере услуг, она имеет ряд потребительских ценностей, которые напрямую не генерируют экономические выгоды, но способствуют их возникновению.

В целях полноты инкорпорирования таких ценностей во внутреннюю отчетность организации осуществлено агрегирование отдельных потоков ценностей по отдельным функциональным группам, получившим название «стадии пребывания пассажиров на территории аэропортового комплекса».

В основе продемонстрированного отчета лежит допущение, что создание и потребление отдельных ценностей осуществляется пассажирами аэропортового комплекса, как конечной целевой аудитории его деятельности. Однако руководство организации может использовать модифицированный отчет для формирования иного среза предоставляемой информации. Так, в некоторых ситуациях целесообразно построение отчета с точки зрения авиакомпаний, в качестве непосредственного потребителя услуг аэропортового комплекса в рамках

авиационной деятельности. Аналогично, возможна разработка формы отчета, который детализирует виды осуществляемой деятельности. В приложении Ж, демонстрирующем отчет о доходах и расходах, доход от размещения рекламных стендов был отнесен к категории «прочая деятельность», т.к. с точки зрения пассажиров аэропортового комплекса данный вид услуг не создает потребительской ценности. В случае, если данный вид дохода или аналогичные ему доходы являются существенными, имеет смысл разработка дополнительных форм в развитие основного отчета о доходах и расходах. Схожим образом руководство организации может осуществлять дополнительный анализ расходов с точки зрения создания потребительской ценности в рамках отдельных стадий. Например, к числу дополнительных отчетов можно отнести обособление всех затрат в рамках ценностей, напрямую не создающих экономические выгоды, но способствующих их генерированию. Различия в подходах к построению отчета о финансовых результатах и отчета о доходах и расходах, продемонстрированных в приложении И, обусловили возникновение необходимости проведения аналитического сравнения показателей двух отчетов.

Приведенные отчеты имеют определенную взаимосвязь показателей. Рассмотрим сопоставимость информации, представленной в отчетах. Итоговая сумма выручки от продаж товаров и оказания услуг в отчете о доходах и расходах для целей ценностно-ориентированного подхода соответствует аналогичному показателю отчета о финансовых результатах, который используется для целей управления. Однако часть выручки отчета о доходах и расходах отнесена к категории «прочее», что продемонстрировано в таблице 3.12.

По результатам анализа видов фактов хозяйственной жизни, обуславливающих приток экономических выгод, сделан вывод, что размещение рекламных стендов на территории аэровокзала не генерируется ценностями, ориентированными на пассажиров, а, следовательно, должен быть выделен из общей суммы выручки и показан отдельно, поскольку данный отчет составлялся на

основе потребительских ценностей, создаваемых внутри аэропортового комплекса, для пассажиров как его конечных клиентов.

Таблица 3.12 – Сравнение показателя выручки, представленного в отчете о финансовых результатах и отчете о доходах и расходах аэропортового комплекса за 2017 г.

В тысячах рублей

Показатель	Отчет о финансовых результатах	Отчет о доходах и расходах						
		Стадии пребывания на территории аэропортового комплекса					Общие затраты на ведение деятельности	Итого
		1	2	3	4	5		
Выручка, всего	835 150	61 184	136 756	–	32 146	589 331	15 733	835 150

Источник: составлено автором.

Между показателями себестоимости реализованных товаров, а также оказанных услуг и общехозяйственными расходами, сформированными в рамках отчета о финансовых результатах и затратами на создание потребительских ценностей по отчету о доходах и расходах не существует однозначного соотношения, что отражено в таблице 3.13.

Себестоимость оказанных услуг (реализованных товаров) и общехозяйственные расходы распределяются между затратами на сотрудников, затратами на оборудование, материальными затратами, себестоимостью полученных услуг, арендными платежами и прочими расходами по функциональному признаку. При таком распределении во внимание принимается степень участия осуществленных затрат и понесенных расходов в процессе создания потребительских ценностей. Это означает, что однотипные операции могут быть отнесены либо к конкретному потоку ценностей, либо к общим затратам на ведение деятельности.

В свою очередь, показатель «коммерческие расходы» в рамках обоих отчетов является идентичным. Его распределение по конкретным потокам ценностей не представляется целесообразным ввиду того, что в рамках исследуемого

аэропортового комплекса такие расходы не участвуют в создании потребительских ценностей для пассажиров.

Таблица 3.13 – Сравнение показателей затрат и расходов, представленных в отчете о финансовых результатах и отчете о доходах и расходах аэропортового комплекса за 2017 г.

В тысячах рублей

Показатель	Отчет о финансовых результатах	Показатель	Отчет о доходах и расходах		
			Распределено по стадиям пребывания на территории аэропортового комплекса	Общие затраты на ведение деятельности	Итого
Себестоимость реализации	–630 300	Затраты на сотрудников	–81 072	–137 625	–218 697
Общехозяйственные расходы	–144 626	Затраты, относящиеся к оборудованию	–176 996	–17192	– 194 189
	–	Материальные затраты	–62 497	–1 693	– 64 190
	–	Себестоимость оказанных услуг	–196 325	–16 649	–212 274
	–	Арендные платежи	–83 290	– 1 587	–84 877
	–	Прочие доходы (расходы)	–	–	–
Итого	–774 926	Итого по организации	–600 180	–174 746	–774 926

Источник: составлено автором.

Финансовые результаты, формируемые по данным каждого отчета, могут отличаться на сумму прочих доходов и расходов и корректировок. В рассматриваемом аэропортовом комплексе показатель «прибыль от продаж» равен совокупному финансовому результату по потокам, что обусловлено наличием курсовых разниц, которые признаются прочими корректировками, т.к. не зависят от деятельности менеджмента по созданию потребительских ценностей, а являются объективными факторами внешней среды. Сравнение финансового результата, представленного в отчете о финансовых результатах и отчете о доходах и расходах приведено в таблице 3.14.

Таблица 3.14 – Сравнение финансового результата, представленного в отчете о финансовых результатах и отчете о доходах и расходах аэропортового комплекса за 2017 г.

В тысячах рублей

Показатель	ОФР	Показатель	Отчет о доходах и расходах		
			Распределено по стадиям пребывания на территории аэропортового комплекса	Общие затраты на ведение деятельности	Итого
Прибыль от продаж	35 658	Финансовый результат итого по потоку	219 237	-183 580	35 657
Прочие доходы/расходы	-534	Корректировки	-	-	-
Проценты к уплате	-	Изменение показателя запасов	-	-	2 541
Проценты к получению	-	Прочие корректировки (курсовые разницы)	-	-	- 7 370
Налог на прибыль	- 6 836	Налог на прибыль	-	-	- 6 836
Чистая прибыль/убыток	28 288	Итого по организации	219 237	-183 580	30 828

Источник: составлено автором.

Разница в финансовых результатах объясняется корректировкой на величину изменения запасов в течение отчетного периода.

Основные различия отчета о финансовых результатах от отчета о доходах и расходах обусловлены наличием следующих факторов:

- представление деятельности организации в разрезе отдельных этапов или совокупности потоков ценностей, что способствует более четкому пониманию формируемого финансового результата, а также повышает эффективность проводимого анализа. Такой подход позволяет концентрировать усилия руководства организации на наименее эффективных областях деятельности;

- детализация строк отчета «Затраты на сотрудников», «Затраты, относящиеся к оборудованию» повышает общую информативность отчета и позволяет принимать более релевантные управленческие решения;

- реклассификация понесенных затрат и расходов позволяет оценивать исключительно релевантные к тому или иному потоку расходы, т.е. приводит к максимально объективному отражению фактов хозяйственной жизни;

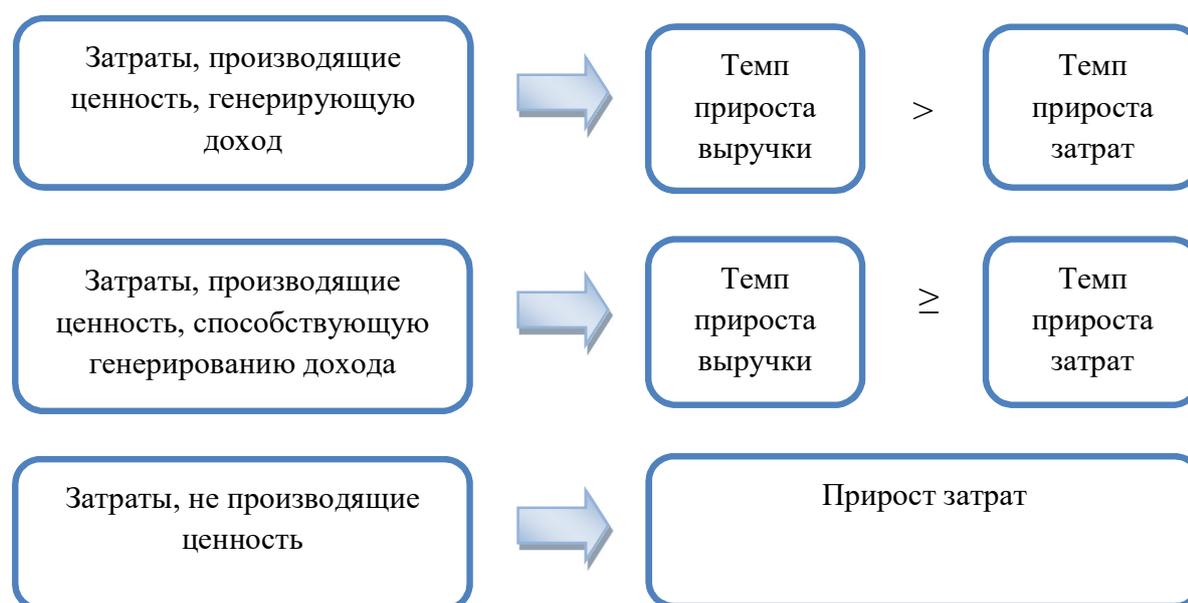
- отчет о доходах и расходах позволяет формировать финансовый результат по отдельным стадиям (совокупностям потоков ценностей), который корректируется на величину влияния рыночных факторов, неподконтрольных руководству организации, и величину абсолютного изменения запасов экономического субъекта, рассматриваемого в качестве расходов периода.

Подводя итог, стоит подчеркнуть, что в основе ценностно-ориентированного отчета о доходах и расходах лежит представление информации по процессам, создающим потребительскую ценность (потокам ценностей), а не аллокация доходов, затрат и расходов по видам деятельности. Так, следует оценить, каким образом использовался тот или иной ресурс, что приводит к необходимости модификации учетных регистров для упрощения процесса составления отчета, в отсутствии которых повышается трудоемкость учетного процесса, а анализ имеет фрагментарную, дискретную форму и осуществляется незадолго до непосредственного составления управленческой отчетности.

3.3 Оценка деятельности в рамках отдельных бизнес процессов и механизмы ее оптимизации для целей ценностно-ориентированного подхода

Сформированный отчет о доходах и расходах, в основе которого лежит распределение доходов и затрат организации по конкретным потокам ценностей, для целей стратегического управленческого учета подлежит дальнейшему анализу с точки зрения отдельных потоков ценностей для повышения эффективности

функционирования аэропортового комплекса в целом. Так как основная задача стратегического управления состоит в создании и укреплении потребительской ценности продукта организации, последующий анализ необходимо проводить с учетом оценки влияния осуществленных затрат и понесенных расходов на общую потребительскую ценность. Схема анализа понесенных затрат для целей стратегического управленческого учета представлена на рисунке 3.4.



Источник: составлено автором.

Рисунок 3.4 - Схема анализа понесенных затрат для целей стратегического управленческого учета

Принимая во внимание классификацию видов потребительской ценности по степени сделан вывод, что затраты, не производящие потребительской ценности, не будут приносить экономических выгод организации, а в некоторых случаях и сокращать их уровень. При этом затраты, в результате которых формируются потребительские ценности, генерирующие и способствующие генерированию дохода, в результате приведут к притоку экономических выгод.

Продемонстрируем применение данной методики анализа на примере исследуемого аэропорта на основе данных учетной системы и результатом ранее проведенного анализа.

Как было описано ранее первым в логической цепочке является этап, носящий условное наименование «прибытие и перемещение по территории аэровокзала». Данный этап может быть разделен на следующие бизнес-процессы: парковка (1), гостиница (2), прилегающая территория (3), вход в аэровокзал (4), перемещение по территории аэровокзала (5).

По результатам анализа стадии «прибытие и перемещение по территории аэровокзала», выявлено, что в рамках нее формируется отрицательный финансовый результат, что продемонстрировано в таблице 3.15.

Таблица 3.15 - Распределение доходов и затрат аэропортового комплекса в рамках стадии «прибытие и перемещение по территории аэровокзала» за 2017 г.

В тысячах рублей

Показатель	Бизнес-процессы					Итого по стадии
	1	2	3	4	5	
Выручка от оказания услуг	35 673	25 511	-	-	-	61 184
Затраты (расходы) на персонал	-	-	-3 142	-	-8 542	-11 684
в т.ч.	-	-	-	-	-	-
заработная плата	-	-	-2 441	-	-6 638	-9 079
Прочие затраты (расходы) на персонал	-	-	-701	-	-1 904	-2 605
Затраты (расходы) на оборудование:	-10 009	-2 416	-14 531	-12 283	-5 253	-44 493
в т.ч.						
амортизация	-9 465	-	-3 232	-12 361	-5 287	-30 346
содержание и ремонт	-596	-2 383	-11 168	-	-	-14 147
Материальные затраты (расходы)	-423	-1 284	-1 056	-242	-946	-3 951
Стоимость оказанных услуг	-	-	-4 833	-	-	-4 833
Аренда	-2 653	-	-	-	-	-2 653
Итого	22 587	21 812	-23 562	-12 525	-14 742	-6 430

Источник: составлено автором.

Ввиду этого дальнейший анализ ставит следующие цели: поиск источников дополнительного дохода или контроль и сокращение затрат. Основными источниками дохода на данной стадии являются паркинг и гостиница. Для достижения целей анализа необходимо выявить основные причины, приводящие к снижению доходов или росту затрат в рамках данных бизнес-процессов.

В результате анализа деятельности на данной стадии было установлено, что получаемый доход составляет 38% от потенциального дохода при заданном уровне используемых ресурсов. Свидетельством тому является факт, что из 140 машиномест используется 53 машиноместа. При этом 87 машиномест не используются в течение периода. Это приводит к проблеме избыточных амортизационных отчислений, относимых на поток ценностей, возникающих от парковки, т.е. не создающими ценность. Следовательно, менеджменту организации необходимо рассмотреть одну из двух альтернатив:

- осуществить физическое сокращение количества машиномест для снижения общего уровня расходов;

- в случае отсутствия возможности физического сокращения площади парковки перенести амортизацию неиспользуемых машиномест на общие затраты на ведение деятельности, т.к. такие затраты являются нерегулируемыми. При этом они будут исключены из расчета результата деятельности по потоку.

Помимо автомобильной парковки к основным источникам доходов на данной стадии являются поступления платежей в рамках арендных отношений, предметом которых выступает гостиничный комплекс.

В целях оптимизации потока экономических выгод от гостиничного комплекса предлагается внедрение подхода по расчету арендных платежей, на основе которого контрагент должен уплатить наибольшую из двух величин: минимальных арендных платежей или расчетной величины. Основным преимуществом данного подхода является его гибкость. Так, с одной стороны, достигается максимально возможный оптимальный доход, с другой - арендные платежи не являются избыточными и, как следствие, необременительны, т.к.

пассажиропоток аэропорта является относительно стабильным, что свидетельствует о наличии потенциальных клиентов. Более того, применяя методический инструментарий прогнозирования и планирования, может быть установлен оптимальный процент арендных платежей.

Минимальные арендные платежи представляют собой размер ежегодной ставки за один номер, взятый за соответствующий период, умноженной на номерной фонд комплекса и могут быть рассчитаны по формуле (3.2).

$$R = R_{\text{номер}} * N / 12, \quad (3.2)$$

где, R - минимальный арендный платеж за месяц;

$R_{\text{номер}}$ - арендная ставка за один номер в годовом выражении;

N - номерной фонд гостиницы.

В свою очередь, расчетная величина представляет собой некоторый процент, взимаемый с доходов арендатора. При этом за базу расчета принимается операционная прибыль организации, что позволяет взимать максимальную величину, которая является результатом осуществляемой руководством деятельности, т.к. операционная прибыль учитывает затраты и расходы от обычных видов деятельности, которые классифицируются как регулируемые, т.е. в полной мере поддаются управлению. С другой стороны, операционная прибыль исключает неоперационные расходы, являющиеся результатом неконтролируемых рыночных факторов, таких как резкое и существенное изменение обменных курсов валют, или неординарными по природе, возникающими в результате стихийных бедствий или единоразовых фактов хозяйственной жизни (значительная продажа имущества). В случае, если расчетная величина превосходит сумму минимальных арендных платежей, то необходимо применять такую величину в качестве арендной платы.

Данные для осуществления расчетов могут быть получены из различных источников, в частности, с целью получения информации для установления арендной ставки за один номер в годовом выражении можно использовать

результаты исследования в этой области, получить услугу по оценке потенциального размера ставки и т.д.

Продемонстрируем расчет потенциальной суммы выручки от сдачи в аренду здания отеля с применением гибкого подхода. Средняя сумма арендной платы за один номер в рассматриваемом регионе составляет 200 тыс.руб. в год. Номерной фонд гостиничного комплекса достигает 167 номеров. Таким образом, минимальная гарантированная арендная плата составляет 2 783 тыс.руб. в месяц, в годовом эквиваленте – 33 400 тыс.руб. Сделаем допущение, что операционная прибыль арендатора недостаточно высока для применения ее в качестве основы для арендных платежей. В результате потенциальный доход аэропортового комплекса должен как минимум составлять 33 400 тыс.руб., что значительно выше фактической величины.

Помимо указанных бизнес-процессов, к данному этапу относятся обслуживание прилегающей территории, вход в аэровокзал, перемещение по территории аэровокзала. Отличительной особенностью данных процессов является то, что в рамках них не генерируется дополнительный доход, но они играют важную роль, т.к. создают потребительскую ценность, а, следовательно, способствуют генерированию экономических выгод. Однако избыточные суммы затрат приводят к снижению общего уровня потребительской ценности. Ввиду указанных выше факторов сделан вывод, что за такими затратами необходимо установить высокий уровень контроля. Так, например, следует осуществлять одобрение операций, превышающих определенный лимит.

Следующим процессом согласно логике карты бизнес-процессов наиболее существенной статьей затрат в рамках процесса «прилегающая территория» является уборка территории. При этом на балансе аэропорта также числится уборочная техника. Менеджмент организации должен на периодической основе осуществлять оценку того, способна ли организация осуществлять данный вид деятельности самостоятельно или ее полностью следует передать на аутсорсинг.

Говоря о затратах, которые создают ценность для пассажиров на данном этапе, также следует отметить те из них, которые связаны с обеспечением безопасности. На данном этапе можно выделить мероприятия, направленные на первичный контроль при входе пассажиров на территорию аэровокзала. Прежде всего, такие затраты могут быть ассоциированы с амортизационными отчислениями, относящимися к новому оборудованию - интраскопы и металлоискатели. Поэтому контроль затрат по данному процессу должен быть сосредоточен на оценке достаточности степени использования активов, обеспечивающих безопасность.

Аналогичным объектом контроля затрат является амортизации в рамках процесса «перемещение по территории аэровокзала». Однако также стоит отметить затраты на заработную плату отдела телекоммуникаций, которые индивидуально составляют 5 206 тыс.руб.

Таким образом, можно говорить, что затраты, которые создают ценность, но не генерируют доход напрямую на данном этапе, занимают до 52%. Приток экономических выгод является крайне чувствительным к росту таких затрат, поскольку их избыточность приводит к сокращению получаемых экономических выгод. Недостаточность осуществляемых затрат, например, на обеспечение безопасности, может стать результатом недополученного дохода ввиду оттока пассажиров.

Дополнительные экономические выгоды на данном этапе могут быть получены, например, от сотрудничества с транспортными организациями, предоставляющими услуги такси. Необходимо осуществлять сотрудничество исключительно с сертифицированными перевозчиками, т.к. не аккредитованные организации значительно завышают стоимость услуг. Сбор транспортным организациям может быть установлен как некоторый процент от их валовой прибыли. Валовая прибыль используется для предотвращения завышения затрат при установлении более высокого тарифа. При этом выручка от оказания услуг может быть определена как произведение следующих факторов: средний

километраж, средний тариф по региону и доля пассажиропотока, пользующаяся услугами такси.

В рамках логической последовательности стадий взаимодействия пассажиров с аэропортовым комплексом следующей стадией после прибытия является нахождение на территории аэровокзала. Распределение доходов и затрат в рамках стадии «нахождение на территории аэровокзала» приведено в таблице 3.16.

Таблица 3.16 - Распределение доходов и затрат в рамках стадии «нахождение на территории аэровокзала» за 2017 г.

В тысячах рублей

Показатель	Общий зал ожидания	ВИП зал и центр деловой авиации	Точки общественного питания и прочая торговля	Итого по стадии
Выручка от продажи товаров	-	67 010	69 746	136 756
Затраты (расходы на продажу) на сотрудников, итого	-1 422	-12 349	-2 026	-15 797
в т.ч.				
заработная плата	-1 102	-9 587	-1 571	-12 259
Прочие затраты (расходы на продажу) на персонал	-320	-2 762	-455	-3 537
Затраты (расходы на продажу), относящиеся к оборудованию, итого	-22 262	-6 732	-20 359	-49 353
в т.ч.				
Амортизация	-5 737	-2 869	-17 472	-26 077
содержание и ремонт основных средств	-16 512	-3 862	-2 902	-23 276
Материальные затраты (расходы на продажу)	-1 217	-10 181	-3 161	-14 559
Стоимость оказанных услуг	-7 822	-	-1 795	-9 617
Арендные платежи	-2 679	-893	-2 010	-5 582
Финансовый результат	-35 401	36 855	40 393	41 848

Источник: составлено автором.

Оценка приведенного отчета позволяет сделать вывод, что в целом деятельность, осуществляемая на данном этапе, является эффективной, т.к. достигается положительный финансовый результат, несмотря на наличие большого

объема затрат, не генерирующих доход, в частности, в рамках бизнес-процесса «общий зал ожидания». Однако подобно первому этапу здесь не исключено наличие проблемы недополученного дохода, а также избыточности осуществленных затрат.

Согласно результатам проведенного исследования, основной формой отношений при размещении точек общественного питания является аренда с применением фиксированных платежей, не является наиболее эффективным способом их использования, т.к. фиксированные арендные платежи не отражают качество использования ресурса. В результате может наблюдаться недополучение дохода от эксплуатации площади. Ввиду этого, предлагается применять платежи, величина которых определяется на основе результатов деятельности арендатора.

Основным преимуществом данного подхода является его гибкость. Так, с одной стороны, достигается максимально возможный оптимальный доход, с другой стороны, платежи, рассчитываемые на основе показателей деятельности, не являются избыточными и, как следствие, необременительны. Более того, потенциальный рост дохода торговых точек также зависит от продолжительности времяпрепровождения пассажиров на территории аэровокзала, что означает наличие воздействия на формируемый доход в рамках второго этапа в результате роста или снижения скорости прохождения пассажиров на первом этапе.

Анализ результатов распределения доходов и затрат в рамках стадии «нахождение на территории аэровокзала» позволяет сделать вывод, что процесс нахождения пассажирами в общем зале ожидания является основным источником затрат, которые напрямую не генерируют доход, но способствуют его генерированию. На долю таких затрат приходится 35%. При этом на содержание зданий, что по своему экономическому содержанию представляет собой услуги ЖКХ, приходится 17%. Однако сделанные выводы по результатам проведенного опроса пассажиров свидетельствуют о том, что отдельная ценность формируется посредством предоставления возможности подзарядки мобильных электронных устройств. Данное обстоятельство также может привести к значительному росту

затрат на электроэнергию. В результате возникает необходимость устранения тех из них, которые являются непроемкими потребительскую ценность. Респондентами также отмечалась значимость наличия достаточного количества сидений в зале вылета. Анализ пассажиропотока показал, что в отдельные периоды времени нехватка мест может достигать порядка 15-20 штук, что приводит к потребности осуществления дополнительных закупок сидений. Хотя данные затраты являются относительно несущественными, их отсутствие в сочетании с другими факторами может приводить к резкому сокращению общей потребительской ценности на данном этапе или в целом по аэропортовой деятельности. Аналогичный состав затрат может быть ассоциирован с этапом «нахождение пассажиров на территории аэровокзала после пересечения государственной границы», распределение доходов и затрат по которому приведено в таблице 3.17.

Таблица 3.17 - Распределение доходов и затрат в рамках стадии «нахождение на территории аэровокзала после пересечения государственной границы» за 2017 г.

В тысячах рублей

Показатель	Общий зал ожидания	Общественное питание и прочая торговля	Итого по стадии
Выручка от продажи товаров	-	32 146	32 146
Затраты (расходы на продажу) на сотрудников	-	-	-
в т.ч.			
заработная плата	-	-	-
прочие затраты(расходы на продажу) на персонал	-	-	-
Затраты (расходы на продажу), относящиеся к оборудованию	-9 004	-4 521	-13 526
в т.ч.			
амортизация	-8 413	-4 530	-12 944
содержание и ремонт основных средств	-582	-	-582
Материальные затраты (расходы на продажу)	-426	-1 056	-1 482
Стоимость оказанных услуг	-	-	-
Арендные платежи	-1 332	-147	-1 479
Финансовый результат	-10 762	26 422	15 659

Источник: составлено автором.

По результатам анализа распределения доходов и затрат на данной стадии выявлено, что она также характеризуется наличием источников доходов и затрат. При этом основные затраты приходятся на амортизационные отчисления, по которым необходимо проводить регулярный анализ, а также оценку достаточности амортизируемых активов, производящих ценность, и отсутствие избыточности тех из них, которые ее не создают. Основным источником доходов являются арендные платежи от сдачи помещений аэровокзала в аренду.

Считаем, что отличительной особенностью затрат на данном этапе можно считать тот факт, что в зависимости от принятого профессионального суждения коммерческие расходы, которые отражаются в составе общих затрат на ведение деятельности, в некоторых случаях могут быть классифицированы как затраты, генерирующие доход или способствующие его генерированию. В некоторых аэропортах отсутствие международных рейсов приводит к отсутствию возможности организации магазинов беспошлинной торговли. Однако затраты на расширение маршрутной сети могут способствовать увеличению пассажиропотока в целом, а также росту его международной части, что в дальнейшем приведет к увеличению дохода, как от авиационной, так и от неавиационной деятельности. Поэтому при распределении доходов, затрат и расходов по стадиям следует руководствоваться экономическими последствиями принимаемых управленческих решений.

Говоря о затратах, которые способствуют генерированию дохода, необходимо рассмотреть стадию, на которой осуществляются процедуры, необходимые для посадки на воздушное судно. Результаты распределения доходов и затрат в рамках данной стадии представлены в таблице 3.18.

Согласно результатам опроса, респонденты на данном этапе отводят особую роль вежливости персонала, а также скорости выполнения процедур, что свидетельствует о необходимости проведения обучения персонала в целях поддержания высокого уровня профессионализма, что может стать одним из требований, предъявляемых операторам, с которыми осуществляется

сотрудничество. Данная характеристика является неотъемлемой частью создания потребительской ценности на всех стадиях нахождения пассажиров на территории аэропортового комплекса. Рассмотрение вежливости в рамках стадии «выполнение необходимых процедур» вызвано ее условным отнесением к данной стадии в силу того, что именно на этом этапе происходит максимальное взаимодействие пассажиров с сотрудниками аэропорта и прочих служб.

Таблица 3.18 - Распределение доходов и затрат в рамках стадии «выполнение необходимых процедур» за 2017 г.

В тысячах рублей

Показатель	Выполнение необходимых процедур			Итого по стадии
	регистрация	таможенный контроль	паспортный контроль	
Выручка	-	-	-	-
Затраты на сотрудников, итого	-1 501	-	-	-1 501
в т.ч.				
заработная плата	-1 156	-	-	-1 156
прочие расходы на персонал	-345	-	-	-345
Затраты, относящиеся к оборудованию, итого	-17 342	-4 222	-3 643	-25 208
в т.ч.				
Амортизация	-17 297	-4 078	-3 628	-25 003
содержание и ремонт основных средств	-41	-149	-15	-205
Материальные затраты	-1 141	-281	-500	-1 922
Себестоимость оказанных услуг	-	-	-	-
Арендные платежи	-336	-860	-264	-1 460
Финансовый результат	-20 320	-5 363	-4 407	-30 091

Источник: составлено автором.

Также, согласно результатам опроса, скорость регистрации пассажиров является одним из приоритетов. Данный вид ценности напрямую не генерирует доход, но способствует его генерированию. Таким образом, необходимо, чтобы при регистрации пассажиров на рейс было задействовано оптимально количество стоек регистрации.

Влияние на скорость оказывают следующие факторы: время, потраченное пассажиром в очереди; количество стоек для регистрации. Время простоя в очереди зависит от предельного времени обработки данных одного пассажира и количества пассажиров в одной очереди в конкретный момент времени, как показано в формуле (3.3). Данные о предельном времени обработки информации отдельного пассажира формируются посредством установления некоторого норматива на обработку данных. Для определения количества пассажиров в очереди в конкретный момент времени используются статистические данные по результатам проводимых руководством аэропортового комплекса исследований.

$$TTS = TrP * N, \quad (3.3)$$

где TTS - время на обработку данных, находящихся в очереди в конкретный момент времени;

TrP - предельное время обработки информации отдельного пассажира;

N - количество пассажиров в очереди в конкретный момент времени.

В свою очередь, количество открытых стоек для регистрации зависит от класса судна, на которое производится посадка, а также максимального количества пассажиров, находящихся в очереди в конкретный момент времени, что отражено в формуле (3.4).

$$CiN = AT : N, \quad (3.4)$$

где CiN - количество открытых для регистрации стоек;

AT - класс воздушного судна, определяющее количество пассажиров для посадки на конкретное воздушное судно;

N - количество пассажиров в очереди в конкретный момент времени.

Исследование вышеуказанных зависимостей позволило выразить количество необходимых открытых стоек, которое рассчитывается по формуле (3.5).

$$CiN = AT * TrP / TTS \quad (3.5)$$

Рассчитаем количество стоек для регистрации пассажиров при условии, что в один момент времени очередь не превышает 10 пассажиров. Время для регистрации

одного пассажира составляет 60 секунд. Допустим, что регистрация осуществляется на судно класса А-320, что подразумевает 150 посадочных мест. Воздушное судно следует маршрутом Москва – Пхукет. В результате общее потраченное время (TTS) составляет 10 минут ($10 \text{ человек} * 60 \text{ секунд}$). Если все пассажиры придут для регистрации в один момент времени, то необходимо открыть 15 стоек. При длительности процесса регистрации в 2 часа, общее количество стоек должно составлять 8 штук. Однако при расчете также стоит учитывать процент пассажиров, пользующихся услугами электронной регистрации. После изучения статистики по данной услуге руководство пришло к выводу, что ей пользуется порядка трети пассажиров. Корректируя первоначальный расчет, получаем количество стоек, равное пяти.

Результаты анализа представленных отношений показывают, что чем больше времени тратится на отдельного пассажира для его регистрации, тем больше количества стоек требуется. Это приводит к противоречию между оперативным и стратегическим управленческим учетом. Так, при отсутствии каких-либо действий со стороны руководства единственными затратами является амортизация используемого оборудования. Однако в такой ситуации уровень потребительской ценности является крайне низким. Ее рост может быть обеспечен осуществлением некоторого уровня затрат, направленных на обучение персонала и сокращение предельного времени, приходящегося на обработку данных отдельного пассажира. При этом будет наблюдаться рост затрат на обучение персонала, что приведет к снижению финансового результата.

Финальным этапом нахождения пассажиров на территории аэропортового комплекса является посадка на воздушное судно и пребывание на нем во время полета. Основными процессам на данном этапе можно считать: транспортировку до воздушного судна (1), обслуживание аэродрома (2), внутренние полеты (3), международные полеты (4). Распределение доходов и затрат по данному этапу приведено в таблице 3.19.

Таблица 3.19 - Распределение доходов и затрат аэропортового комплекса в рамках стадии «посадка и нахождение на воздушном судне» за 2017 г.

В тысячах рублей

Показатель	Бизнес-процессы				Итого по стадии «посадка и нахождение на воздушном судне»
	1	2	3	4	
Выручка от оказания услуг	-	-	91 885	497 446	589 331
Затраты (расходы) на сотрудников, итого	-3 231	-20 134	-12 322	-16 403	-52 090
в т.ч.					
заработная плата	-2 562	-15 457	-9 498	-12 228	-39 745
Прочие (затраты) расходы на персонал	-670	-4 678	-2 824	-4 174	-12 345
Затраты (расходы), относящиеся к оборудованию, итого	-8 210	-10 670	-11 096	-14 442	-44 417
в т.ч.					
амортизация	-6 053	-2 270	-7 061	-9 836	-25 220
содержание и ремонт основных средств	-2 165	-8 377	-4 040	-4 616	-19 198
Материальные затраты (расходы)	-3 558	-2 881	-14 773	-19 369	-40 583
Стоимость оказанных услуг	-	-14 659	-38 124	-129 091	-181 874
Арендные платежи	-	-72 116	-	-	-72 116
Финансовый результат	-14 999	-120 461	15 570	318 140	198 251

Источник: составлено автором.

Данный этап преимущественно связан с осуществлением аэропортовой деятельности. Основным вопросом при рассмотрении процесса «транспортировка до воздушного судна» является определение целесообразности осуществления транспортировки собственными силами.

Помимо транспортировки пассажиров на данном этапе также проводится обслуживание аэродрома. Кроме оценки целесообразности ведения деятельности самостоятельно, необходимо установить степень использования территории аэродрома, в частности, перрона.

Структура затрат в рамках данной стадии может быть искаженной ввиду того, что объекты основных средств в ряде случаев являются устаревшими и не модернизируются, ввиду чего амортизационные отчисления по ним не осуществляются, т.к. остаточная стоимость объектов отсутствует.

По результатам анализа расходов исследуемого аэропортового комплекса и составления отчета, основанного на ценностно-ориентированном подходе, отмечено, что кроме затрат, отнесенных на конкретные потоки ценностей также была выделена группа общих затрат на ведение деятельности, которые не могут быть однозначно распределены на определенный поток ценностей. Помимо этого, в данном разделе находят свое отражение факты хозяйственной жизни, неподконтрольные в рамках того или иного потока. Анализируя структуру затрат стоит отметить, что 61% относится к затратам на персонал, в частности, 46% приходится на заработную плату сотрудников аэропортового комплекса. Ввиду этого можно говорить, что такие затраты являются предметом особого контроля.

Выявленные основные тенденции функционирования аэропортового комплекса будут определять его эффективность с точки зрения стратегического управленческого учета, поскольку они оказывают непосредственное влияние на формирование потребительских ценностей. В рамках настоящего диссертационного исследования перестроению учетно-аналитической системы аэропортового комплекса и оценке его деятельности способствовал ряд методических инструментов, к которым прежде всего относится расширение аналитической учетной информации счетов управленческого учета, что позволяет однозначно определить непосредственный объект, на который должны быть отнесены доходы, затраты и расходы в ходе осуществления аэропортовыми комплексами своей повседневной деятельности. Кроме повышения качества предоставляемой информации применение аналитических данных более высокого порядка будет способствовать сокращению трудовых затрат на первичную и последующую обработку и классификацию данных учетной системы.

Установление конкретного объекта, который потребляет те или иные ресурсы организации не всегда приводит к наличию возможности однозначной аллокации таких ресурсов. Необходимым является анализ наличия критерия подконтрольности конкретных затрат и расходов, а также степени вовлеченности конкретного объекта в потребление ресурсов. В результате этого была доказана необходимость более четкого распределения затрат и расходов на поток и предложен соответствующий инструмент, который способствует такому распределению.

Определение конкретных потоков потребительских ценностей необходимо осуществлять на основе фактического содержания потребительских ценностей в конкретных бизнес-процессах, а также их соотношении со стадиями цикла оказания услуг. Ввиду комплексности данного процесса в рамках диссертационного исследования предложена схема трансформации учетно-аналитической системы с ее традиционного подхода, основанного на калькулировании себестоимости отдельных продуктов в систему, в основе которой лежит выявление, изучение, анализ и развитие отдельных потребительских ценностей.

В рамках предложенной схемы трансформации учетно-аналитической системы особое место отводится дальнейшему анализу построенного отчета о доходах и расходах, в частности, его отдельных частей с точки зрения наличия потребительских ценностей. Для этих целей в качестве элемента методического инструментария представлена классификация затрат и расходов на те из них, которые генерируют экономические выгоды и те, которые напрямую не генерируют экономические выгоды, но способствуют их генерированию. Выявление наличия указанных классов затрат и расходов будет способствовать принятию более обоснованных управленческих решений и, как следствие, повышению общей потребительской ценности.

Подводя итог, необходимо отметить, что переход на ценностно-ориентированный подход является в достаточной мере комплексным процессом. Так, к основным этапам можно отнести: построение модели бизнес-процессов в

организации, определение потенциальных точек возникновения потребительской ценности, определение фактических ценностей для клиентов, адаптация полученных эмпирических данных к хозяйственным реалиям организации, построение отчета о доходах и расходах, основанного на ценностно-ориентированном подходе, анализ деятельности экономического субъекта с точки зрения потребительских ценностей. Особое место в данной цепочке принадлежит формированию управленческой отчетности. Однако это требует наличия достаточного уровня профессионализма для применения профессионального суждения аналитика, т.к. составляемый отчет представляет собой не простую группировку однотипных фактов хозяйственной жизни, а их разделение на основе оценки создания конкретной потребительской ценности.

В дальнейшем такой отчет подлежит анализу с точки зрения определения, являются ли осуществленные затраты достаточными, но не избыточными с точки зрения создания потребительской ценности. Так, если затраты (расходы) не приводят к созданию ценности, то ожидается, что они не повлияют на уровень получаемых экономических выгод. В свою очередь, при создании потребительской ценности необходимо определить генерируют ли осуществленные затраты доход. В организациях сферы услуг данный вопрос является ключевым, поскольку наиболее важное значение имеют затраты, которые непосредственно не генерируют экономические выгоды, но способствуют их генерированию. Именно такие затраты создают основные потребительские ценности организаций сферы услуг.

Предлагаемый методический инструментарий будет способствовать формированию системы стратегического управленческого учета. В конечном итоге его применение приведет к созданию и укреплению конкурентного преимущества организации.

Заключение

Возникновение стратегического управленческого учета, как самостоятельного вида деятельности вызвано новыми информационными потребностями менеджмента, возникшими ввиду развития экономическими условий деятельности организаций. Динамичное развитие хозяйственных отношений стало причиной существенных изменений в операционной среде. Если в середине прошлого столетия управление основывалось на анализе полученных результатов и прогнозировании развития на основе исторической информации, то сегодня это может приводить к утрате конкурентного преимущества, что обусловлено тем фактом, что изменения внешней среды носят более глубокий фундаментальный характер с одновременным возрастанием степени неопределенности и темпа таких изменений.

Данное обстоятельство привело к смене философии ведения деятельности организаций. Основным стремлением собственников стало приобретение возможности стабильного роста благосостояния в долгосрочной перспективе, нежели получение высокой прибыли в краткосрочном периоде. Сегодня центральное место занимает конкурентное преимущество, под которым понимают потенциально возможную отдачу от использования ресурсов по сравнению с конкурентами, оптимизацию бизнес-процессов, а также эффективность привлечения человеческого капитала.

Ввиду этого ранее используемые при управлении организацией информационные потоки, генерируемые в рамках оперативного управленческого учета, на современном этапе теряют свою актуальность. Взамен применяется информация, формируемая системой стратегического управленческого учета как части единой учетно-информационной системы.

Согласно предложенному определению стратегический управленческий учет представляет собой часть учетно-информационной системы организации, цель которой состоит в информационном обеспечении формирования, реализации и

анализа результатов стратегии организации, направленной на формирование конкурентного преимущества, с преобладанием факторов внешней среды организации.

В ходе исследования было установлено, что организация стратегического учета соответствует критериям, предъявляемым к системе управленческого учета как таковой и проходит по двум направлениям: организационные и качественные аспекты.

Основными организационными критериями являются:

- соответствие информации организационной структуре организации;
- наличие технических возможностей для обработки поступаемых первичных данных;
- утверждение методологии обработки данных, а также при необходимости формирование вторичной информации.

При этом качественными критериями признаются релевантность, всеобъемлющий характер информации, своевременность.

Стратегический управленческий учет сосредоточен на анализе внешних факторов хозяйствования, например, потребительского спроса на услуги, товары и продукцию самой организации, а также ее конкурентов, воздействия правовой среды, макроэкономических показателей и т.д. Однако стоит отметить, что данный факт вовсе не отрицает рассмотрения внутренних условий хозяйствования, но лишь в той степени, в которой они могут воздействовать на хозяйственный потенциал организации. В свою очередь оперативный управленческий учет направлен на анализ внутренних факторов хозяйствования, однако подобно стратегическому учету в его рамках также проводится на нерегулярной основе анализ внешних факторов при условии, что они оказывают влияние на внутреннюю среду.

Будучи относительно новым явлением стратегический управленческий учет не имеет четко сформированного самостоятельного инструментария. Как выявлено в ходе анализа методический инструментарий стратегического управленческого учета включает инструменты, фокусирующиеся на создаваемой потребительской

ценности. Таким образом, данные инструменты классифицированы как основанные на ценностно-ориентированном подходе.

Возможность применения ценностно-ориентированного подхода к организации системы управленческого учета была исследована на примере аэропортовых комплексов Российской Федерации. По результатам исследования выявлено, что данный вид деятельности имеет сложную структуру, ввиду чего руководству необходимо осуществлять на постоянной основе анализ результатов деятельности, т.к. это позволяет должным образом отреагировать на быстро изменяющиеся условия как внешней, так и внутренней среды функционирования аэропортов. По результатам исследования обнаружено, что на сегодняшний день помимо традиционных видов конкуренции можно выделить скрытую конкуренцию, которая проявляется в потенциальной возможности конкурирования как внутри отрасли, так и между ними. Примером может послужить запуск сообщения поездов типа «Сапсан», следующих по маршруту Москва-Санкт-Петербург, или потенциальное открытие новых аэропортовых комплексов.

Наличие сложной структуры аэропортовой деятельности обусловило необходимость формирования детальной информации о понесенных затратах и расходах в разрезе авиационной и неавиационной деятельности. В целях повышения релевантности предоставляемой информации автором предложен подход по расширению аналитического учета посредством применения унифицированного подхода к их кодификации с целью повышения объективности формируемой информации.

Также во внутрикорпоративных документах следует закрепить определение авиационной и неавиационной деятельности, что сделает процесс оценки эффективности того или иного вида деятельности более объективным. Однозначное закрепление определения видов деятельности также имеет важное значение при распределении косвенных затрат, например, арендных платежей или маркетинговых расходов по видам деятельности. В конечном итоге максимально

точная информация положительным образом отразится на качестве принимаемых управленческих решений.

В ходе исследования также установлено, что выручка от авиационной деятельности не должна рассматриваться в качестве основного источника финансирования развития аэропортового комплекса. При этом выручка от неавиационной деятельности не регулируется со стороны государства, а перечень видов деятельности является неограниченным. Ввиду этого руководство аэропортовых комплексов должно направлять усилия на развитие именно неавиационной деятельности.

Ввиду наличия необходимости оценки деятельности объектов гражданской авиации в части создаваемых ими потребительских ценностей в исследовании был предложен процесс трансформации учетно-информационной системы на ценностно-ориентированный подход, который способствует наиболее точному планированию ответных мер на воздействия окружающей среды. Основным индикатором при этом служит увеличение или снижение потребительской ценности, а также ее полная утрата.

Говоря о понимании того, что составляет отдельную потребительскую ценность, анализ проводился с позиции пассажиров, как конечных потребителей услуг аэропортовых комплексов. По результатам проведенного анализа выявлено, что в силу наличия отличий процесса оказания услуг от производства, а именно непосредственного присутствия клиента в момент ее оказания, классификация понятия «потребительская ценность» должна быть дополнена таким ее видом, при котором осуществляемые затраты создают ценность, напрямую не генерирующую экономические выгоды, но способствующие их формированию.

Потребительские ценности такого типа имеют наибольшее значение, однако в ряде случаев их не берут во внимание при анализе деятельности организаций сферы услуг. Именно этот тип потребительской ценности с одной стороны ведет к созданию или усилению деловой репутации организации, а с другой приводит к увеличению экономических выгод. Поэтому при оценке деятельности организации

с точки зрения стратегического управленческого учета ей должен отдаваться особый приоритет. Данная гипотеза была подтверждена эмпирическими результатами в виде проведенного опроса потенциальных пассажиров аэропортов.

Построение отчета о доходах и расходах, основанного на ценностно-ориентированном подходе, связано не столько с простым распределением доходов, затрат и расходов по отдельным видам деятельности, сколько с аллокацией элементов управленческого учета по процессам, создающим потребительскую ценность, - потокам ценностей. Прежде всего это требует детального изучения природы используемых экономических ресурсов, а также оценки способа их использования. В силу того, что данный процесс может быть достаточно трудоемким возникает необходимость модификации учетных регистров с однозначным определением процесса создания потребительской ценности. При этом конечный отчет о доходах и расходах должен быть построен не на основе отдельных потребительских ценностей, а их группировки по этапам, в рамках которых осуществляется непосредственный контакт клиента с субъектом предоставления услуги. Такой подход будет способствовать учету всех видов потребительских ценностей.

Для целей дальнейшего анализа деятельности организации сферы услуг был предложен процесс определения того, являются ли осуществленные затраты достаточными, но не избыточными. Часть расходов, которые не ведут к созданию потребительской ценности могут быть неизбежны, т.к. они способствуют осуществлению деятельности как таковой, например, заработная плата управленческого персонала. Над такими затратами и расходами должен быть установлен высокий уровень контроля, в рамках которого следует определять их лимит в течение отчетного периода.

Если на более ранних стадиях было выявлено, что осуществленные затраты ведут к созданию потребительской ценности, необходимо оценить приводят ли они к непосредственному созданию потоков экономических выгод. В этом случае целесообразно предположить, что если потребительская ценность напрямую

приводит к росту доходов, то ввиду критерия эффективности ожидается, что прирост экономических выгод будет больше, нежели прирост самих затрат. Потенциально те затраты, которые приводят к созданию ценностей, непосредственно не генерирующих экономические выгоды, но способствующих их формированию, также не должны превышать эффект от их осуществления, однако прирост дохода может быть несколько ниже, чем в случае с ценностями, напрямую генерирующими экономические выгоды.

Таким образом, результаты диссертационного исследования имеют универсальный характер и могут быть использованы в процессе внедрения в организации системы стратегического управленческого учета, а также модификации существующей системы. Предложенный механизм формирования отчета о доходах и расходах и его последующий анализ будут способствовать созданию и поддержанию конкурентного преимущества организации. С точки зрения стратегического управления это приведет к устойчивому развитию в долгосрочной перспективе с возможностью поддержания относительно стабильного уровня спроса на оказываемые услуги.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Нормативно-правовые акты

1. Аэропорты России: [Проект Федерального закона № 98047099-2, ред., внесенная в ГД ФС РФ, текст по состоянию на 03.06.1998 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс»: Законодательство: Версия Проф. - Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi> (Дата обращения: 05.04.2015).

2. Воздушный кодекс Российской Федерации [принят Государственной думой 19 февраля 1997 № 60-ФЗ (ред. от 13.07.2015) (с изм. и доп. вступ. в силу с 24.07.2015) [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс»: Законодательство: Версия Проф. – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_13744/ (Дата обращения: 12.11.2015).

3. Концепции развития аэродромной (аэропортовой) сети гражданской авиации РФ на период до 2020 года. Одобрена на заседании Правительства РФ от 07.04.07г. [Электронный ресурс] // Министерство транспорта РФ. – Режим доступа: www.mintrans.ru/upload/.../levitin_28032011_slide.ppt (Дата обращения: 14.09.2015).

4. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 40 "Инвестиционное имущество" (ред. от 11.06.2015) [введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 N 160н] [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс»: Законодательство: Версия Проф. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (Дата обращения: 19.05.2015).

5. О государственном регулировании развития авиации [Федер. закон: принят Гос. Думой 10 декабря 1997 N10-ФЗ от 08.01.1998 (ред. от 13.07.2015)] [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс»:

Законодательство: Версия Проф. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru> (Дата обращения: 09.09.2015).

6. О государственном регулировании цен (тарифов, сборов) на услуги субъектов естественных монополий в транспортных терминалах, портах, аэропортах и услуги по использованию инфраструктуры внутренних водных путей [Постановление Правительства РФ от 23.04.2008 N 293 (ред. от 04.09.2015)] [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс»: Законодательство: Версия Проф. – Режим доступа: <https://www.consultant.ru> (Дата обращения: 13.11.2015).

7. Об утверждении и введении в действие Федеральных авиационных правил Сертификация аэропортов. Процедуры [Приказ ФСВТ РФ от 24.04.2000 №98] [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс»: Законодательство: Версия Проф. - Режим доступа: <https://www.consultant.ru> (Дата обращения: 13.11.2015).

8. Об утверждении Методических указаний по вопросу государственного регулирования сборов и тарифов на услуги субъектов естественных монополий в аэропортах [Приказ ФСТ России от 31.10.2014 N 238-т/2] [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс»: Законодательство: Версия Проф. – Режим доступа: <https://www.consultant.ru> (Дата обращения: 30.08.2015).

9. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) : [Приказ Минфина РФ № 44н: утв. министром 9 июня 2001 г.] [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс»: Законодательство: Версия Проф. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (Дата обращения: 19.08.2014).

10. Об утверждении Положения о Федеральной энергетической комиссии Российской Федерации [Постановление Правительства Российской Федерации от 13.08.1996 №960 (ред. От 01.02.2015)] [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс»: Законодательство: Версия Проф. – Режим доступа: <https://www.consultant.ru> (Дата обращения: 03.05.2015).

11. Об утверждении федеральных авиационных правил «Требования авиационной безопасности к аэропортам» : [Приказ Минтранса России от 28.11.2005 № 142] [Электронный ресурс] // Министерство транспорта РФ. - Режим доступа: <http://old.favt.ru> (Дата обращения: 14.07.2015).

12. О федеральной целевой программе «Развитие транспортной системы России (2010-2020 годы)» (с изменениями на 6 октября 2015 года) : [Постановление Правительства Российской Федерации от 5 декабря 2001 года № 848] [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс»: Законодательство: Версия Проф. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (Дата обращения: 10.11.2015).

13. Об утверждении нормативных методических документов, регулирующих функционирование и эксплуатацию аэродромов экспериментальной авиации : [Приказ Минпромторга РФ от 30.12.2009 N 1215] [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс» : Законодательство: Версия Проф. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru> (Дата обращения: 16.11.2015).

Диссертации

14. Бесценная, Е.Ф. Концепция цепочки ценностей в системе управленческого учета монопрофильных структур: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Бесценная Екатерина Федоровна. – Ростов-на-Дону, 2015. – 201 с.

15. Закиров, Э.А. Управленческий учет затрат по потокам создания ценности в условиях бережливого производства: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Закиров Эльмир Акдысович. – Нижний Новгород, 2014. - 219 с.

16. Лавриненко, А.Ю. Повышение эффективности управления финансами аэропортов: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Лавриненко Александр Юрьевич. - Иркутск, 2008. - 214 с.

17. Лыу Тхи, К. Совершенствование механизмов управления авиакомпаниями в условиях расширения системы национальных перевозок в гражданской авиации: дис. ... канд. экон. наук: 05.22.01 / Лыу Тхи Ким. - Спб, 2005. - 115 с.

18. Подлузский, С.А. Механизм управления затратами авиационных видов услуг аэропорта: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.15 / Подлузский Сергей Александрович. – М., 2005. - 168 с.

19. Потанина, Ю. М. Стратегический и управленческий учет и управление капиталом: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Потанина Юлия Михайловна. – М., 2011. - 223 с.

20. Руппель, К.К. Реструктуризация аэропортов России в условиях рыночной экономики: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05 / Руппель Карл Карлович. – М., 1998. - 119 с.

21. Харакоз, Ю.К. Управленческий учет в сфере услуг: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Харакоз Юлия Константиновна. – М., 2007. - 180 с.

Периодические издания

22. Аверчев, И.В. Положения по управленческому учету ИМА. Краткий обзор / И.В. Аверчев // Финансовые и бухгалтерские консультации. - 2005. - № 6. - С. 36-41.

23. Байбеков, Ш. Эффективное управление аэропортами – целая наука [Электронный ресурс] / Ш. Байбеков // Экономика и жизнь. – Режим доступа: <https://www.eg-online.ru/article/226026/> (Дата обращения: 23.08.2015).

24. Батенева, Т. Неавиационная деятельность в региональных аэропортах [Электронный ресурс] / Т. Батенева // Аэрокосмический курьер. – Режим доступа: <http://www.ar-management.ru/pressroom/media/?p=6> (Дата обращения: 12.10.2014).

25. Богатая, И.Н. Стратегический учет как перспективное направление развития бухгалтерского учета / И.Н. Богатая, Л.О. Иващенко // Учет и статистика. - 2014. - № 2(12). - С. 20.

26. Жабер, Г.И. Исторические аспекты возникновения и развития стратегического управленческого учета / Г. И. Жабер, И. Н. Ефремова, М. П. Иващенко // Успехи в химии и химической промышленности. - 2008. - № 11(91). - С. 39-42.

27. Иванов, В.В. Формирование системы управленческого учета на основе процессных методов управления компанией / В.В. Иванов, П.В. Богаченко, О.К. Хан // Управленческий учет. – 2006. – № 2. - С. 42-45.

28. Крылов, С.И. Стратегический управленческий учет и его роль в управлении финансовыми потоками организации / С.И. Крылов // Управленческий учет. - 2012. - № 5. - С. 34-40.

29. Керимов, В.Э. Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики / В.Э. Керимов, П.В. Селиванов // Менеджмент в России и за рубежом. – 2001. – № 4 – С. 7-11.

30. Леденцов, Н. Общество потребления [Электронный ресурс] / Н. Леденцов // Интернет- журнал при Институте Проблем Глобализации. - Режим доступа: <http://www.aglob.ru> (Дата обращения 19.07.2015).

31. Малахин, М. Клондайк потребления [Электронный ресурс] / М. Малахин // Российская бизнес-газета. - Режим доступа: <https://rg.ru/2005/03/15/torgovlya.html> (Дата обращения 14.03.2014).

32. Мамонова, Е. Гостям здесь не рады [Электронный ресурс] / Е. Мамонова // Российская бизнес-газета Промышленное обозрение. - Режим доступа: <https://rg.ru/2014/02/11/razvitie.html> (Дата обращения 25.11.2014).

33. Мухина, Е.Р. Теоретические аспекты стратегического управленческого учета как элемента эффективного управления организацией / Е.Р. Мухина // Вопросы экономики и права. - 2014. - № 8. - С. 104-109.

34. Наумова, Н.А. Этапы развития управленческого учета / Н.А Наумова, В.В. Белан // Учет и аудит. - 2008. - № 3. - С. 109-110.
35. Ржавина, Ю.Б. Особенности и этапы развития управленческого учета / Ю.Б. Ржавина // Бухгалтерский учет, статистика. – 2010. - № 10. - С. 247-250.
36. Савин, М.В. Оценка затрат неавиационной деятельности аэропортов как основного фактора повышения эффективности аэропортовой деятельности / М.Ю. Алейникова, М.В. Савин // Управленческий учет. – 2015. - № 12. - С. 10–20.
37. Савин, М.В. Оценка состава и структуры затрат в рамках авиационной деятельности отечественных аэропортов / М.В. Савин, М.Ю. Алейникова // Управленческий учет. - 2016. - № 4. - С. 46-54.
38. Савин, М.В. Ценностно-ориентированный подход как интегральная часть стратегического управленческого учета / М.В. Савин, М.Ю. Алейникова // Экономика и предпринимательство. - 2016. - № 2 (ч.2). - С. 608-612.
39. Савин, М.В. Стратегический управленческий учет как перспективное направление развития учетной науки / М.В. Савин // Актуальные проблемы социально-экономического развития России. - 2015. - № 4. - С. 9–12.
40. Савин, М.В. Роль и значение стратегического управленческого учета в процессе управления деятельностью хозяйствующего субъекта / М.В. Савин // Альманах мировой науки: по материалам международной научно-практической конференции (Москва, 31 января 2016г.) / АР-Консалт. - № 1-4(4). - С. 58–62.
41. Савин, М.В. Особенности и оценка деятельности зарубежных аэропортовых комплексов на примере Западной Европы и США / М.В. Савин // Образование и наука в современных условиях : материалы VI Междунар. науч. – практ. конф. (Чебоксары, 26 февр. 2016 г.) / под ред.: О. Н. Широков [и др.]. — Чебоксары: ЦНС «Интерактив плюс», 2016. — № 1 (6). — С. 368–375.

42. Хэмптон, Л. Особенности управления и приватизации аэропортов в США [Электронный ресурс] / Л. Хэмптон // Содружество авиационных экспертов Aviationexporter. - Режим доступа: <http://www.aex.ru> (Дата обращения: 17.05.2015).

43. Ципоренко, А.А. О структуре контроллинга / А.А. Ципоренко, М.Л. Слуцкий // Аудитор. - 2009.- № 10. - С. 26-33.

44. Чая, В.Т. Теоретические основы управленческого учета / В. Т. Чая, А. Д. Золотухина // Аудит и финансовый анализ. - 2008. - №6. - С.39-52.

45. Юдина, Л.Н. Управленческий учет и контроллинг / Л. Н. Юдина // Менеджмент в России и за рубежом. – 2005. - № 1. - С. 81-87.

Иностранные источники

46. Accounting for the Lean Enterprise: Major Changes to the Accounting Paradigm [Электронный ресурс] / The Association of Accountants and Financial Professionals in Business. - Режим доступа:<http://www.imanet.org> (Дата обращения: 02.02.2015).

47. Annualaccounts [Электронный ресурс] Heathrowairport. - Режим доступа: <http://www.heathrow.com/company> (Дата обращения: 15.05.2015).

48. Annualaccounts [Электронный ресурс] Heathrowairport. - Режим доступа: <http://www.heathrow.com/company> (Дата обращения: 03.03.2018).

49. Annualaccounts [Электронный ресурс] Heathrowairport. - Режим доступа: <http://www.heathrow.com/company> (Дата обращения: 25.01.2019).

50. Annualreport 2014 [Электронный ресурс] FrankfurtAirport. - Режим доступа: <http://www.fraport.com> (Дата обращения: 04.05.2015).

51. Annualreport 2016 [Электронный ресурс] FrankfurtAirport. - Режим доступа: <http://www.fraport.com> (Дата обращения: 03.03.2018).

52. Annualreport 2016 [Электронный ресурс] FrankfurtAirport. - Режим доступа: <http://www.fraport.com> (Дата обращения: 25.01.2019).

53. Annualreport 2014 [Электронный ресурс] Geneveairport. - Режим доступа: <https://www.gva.ch> (Дата обращения: 03.03.2015).

54. Annualreport 2016 [Электронный ресурс] Hartsfield-JacksonAtlantainternationalairport. - Режим доступа: <http://www.atl.com/> (Дата обращения: 03.03.2018).

55. Annualreport 2016 [Электронный ресурс] Hartsfield-JacksonAtlantainternationalairport. - Режим доступа: <http://www.atl.com/> (Дата обращения: 25.01.2019).

56. Annualaccounts [Электронный ресурс] Heathrowairport. - Режим доступа: <http://www.heathrow.com/company> (Дата обращения: 15.05.2015).

57. Bertsimas, D. The air traffic flow management problem with enroute capacities [Электронный ресурс] / D. Bertsimas, S.S. Patterson // Massachusetts Institute of Technology. - Режим доступа: <http://www.mit.edu/~dbertsim/papers/> (Дата обращения: 12.06.2015).

58. Bromwich, M. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets / M. Bromwich // Accounting, Organisations and Society. - 1990. - Issues 1-2. - p. 27-46.

59. Burns, J. The paradox of strategic management accounting / J. Burns, B. Nixon // Accounting, Organisations and Society. - 2012. - Issue 4. - p. 229-244.

60. Comprehensive annual financial report [Электронный ресурс] / San Diego regional airport. - Режим доступа: <http://www.san.org/DesktopModules> (Дата обращения: 10.05.2015).

61. Corporate social responsibility and innovation in management accounting [Электронный ресурс] / Chartered Institute of Management Accountants. - Режим доступа: <http://www.cimaglobal.com> (Дата обращения: 13.05.2015).

62. Damrath, F. Increasing competitiveness of service companies: developing conceptual models for implementing Lean Management in service companies [Электронный ресурс] / F. Damrath // Politecnico di Milano. - Режим доступа: <http://www.diva-portal.org> (Дата обращения: 17.10.2015).

63. Definition of Management Accounting [Электронный ресурс] / The Association of Accountants and Financial Professionals in Business. - Режим доступа: <http://www.imanet.org> (Дата обращения: 02.02.2015).

64. Delivering value and accountability [Электронный ресурс] / Chartered Institute of Management Accountants. – Режим доступа: [-http://www.cimaglobal.com](http://www.cimaglobal.com) (Дата обращения: 15.12.2014).

65. Factsandfigures 2014 [Электронный ресурс] Copenhagenairport. - Режим доступа: <https://www.cph.dk> (Дата обращения: 16.05.2015).

66. Financerelease [Электронный ресурс] AirportdeFrance. - Режим доступа: <http://www.aeroportsdeparis.fr> (Дата обращения: 07.10.2015).

67. Guilding, C., Cadez, S. Benchmarking the incidence of strategic management accounting in Slovenia / C. Guilding, S. Cadez // Journal of Accounting and Organisational Change. - 2007. - №2. - P. 126-146.

68. Lean Enterprise Fundamentals [Электронный ресурс] / The Association of Accountants and Financial Professionals in Business. - Режим доступа: <http://www.imanet.org> (Дата обращения: 02.02.2015).

69. Littleton, A.C. Significant accounting essays [Электронный ресурс] / A.C. Littleton // Электронная библиотека Hathitrust. - Режим доступа: <https://catalog.hathitrust.org/Search/Home?lookfor=Littleton%20Ananias%20Charles&searchtype=all&ft=&setft=false> (Дата обращения: 03.05.2015).

70. Niemeier, H.M. Capacity Utilization, Investment and regulatory reform of German Airports / P. Forsyth, D. Gillen, H-M. Niemeier et.al // The Economic Regulation of Airports: Recent Developments in Australasia, North America and Europe, Aldershot, Ashgate. - 2004. - P. 163-192.

71. Paton, W.A. Recent and prospective developments in accounting theory [Электронный ресурс] / W.A. Paton // Электронная библиотека Hathitrust. - Режим доступа: <https://catalog.hathitrust.org/Search/Home?lookfor=Paton%20William%20Andrew&searchtype=all&ft=&setft=false> (Дата обращения: 03.05.2015).

72. Senguttuvan, P.S. Principles of airport economics [Электронный ресурс] / P.S. Senguttuvan // Excel books, 2007.

73. Sprague, C.E. The Philosophy of accounts [Электронный ресурс] / C.E. Sprague // Электронная библиотека Hathitrust. - Режим доступа: <https://catalog.hathitrust.org/Record/006599424> (Дата обращения: 03.05.2015).

74. Strategicreport [Электронный ресурс] Londoncityairport. - Режим доступа: <http://www.londoncityairport.com/content> (Дата обращения: 14.05.2015).

75. Taylor, F.W. The Principles of Scientific Management / F. W. Taylor // Filiquarian Publishing, LLC., 2007. - 120 с.

Электронные ресурсы

76. Аэропорт Внуково сохранил высокие темпы роста пассажиропотока в апреле 2015 года [Электронный ресурс] / Международный аэропорт Внуково. - Режим доступа: <http://corp.vnukovo.ru/press/news/aeroport-vnukovo-sokhranil-vysokie-tempy-rosta-passazhiropotoka-v-aprele-2015-goda/> (Дата обращения: 28.05.2015).

77. В чем отличие транзита от трансферта? [Электронный ресурс] / Электронный портал компании «Авиарост». - Режим доступа: <http://www.aviarost.ru/vopros/otlichie-tranzita-i-transfera/> (Дата обращения: 17.05.2015).

78. Годовой отчет ООО «Международный аэропорт «Домодедово» [Электронный ресурс] / Электронный портал ООО «Международный аэропорт «Домодедово». - Режим доступа: <http://www.domodedovo.ru/> (Дата обращения: 03.03.2018).

79. Годовой отчет ООО «Международный аэропорт «Домодедово» [Электронный ресурс] / Электронный портал ООО «Международный аэропорт «Домодедово». - Режим доступа: <http://www.domodedovo.ru/> (Дата обращения: 25.01.2019).

80. Годовой отчет ООО «Воздушные Ворота Северной Столицы» [Электронный ресурс] / Электронный портал аэропорта Пулково. - Режим доступа: <https://pulkovoairport.ru/> (Дата обращения: 03.03.2018).

81. Годовой отчет ООО «Воздушные Ворота Северной Столицы» [Электронный ресурс] / Электронный портал аэропорта Пулково. - Режим доступа: <https://pulkovoairport.ru/> (Дата обращения: 25.01.2019).

82. Годовой отчет АО «Международный аэропорт «Шереметьево» [Электронный ресурс] / Электронный портал АО «Международный аэропорт «Шереметьево». - Режим доступа: <http://www.svo.aero/> (Дата обращения: 03.03.2018).

83. Годовой отчет АО «Международный аэропорт «Шереметьево» [Электронный ресурс] / Электронный портал АО «Международный аэропорт «Шереметьево». - Режим доступа: <http://www.svo.aero/> (Дата обращения: 25.01.2019).

84. Государство будет контролировать «Внуково» и «Шереметьево» в течение пяти лет после консолидации [Электронный ресурс] / Электронный портал газеты «Ведомости». - Режим доступа: <http://www.vedomosti.ru/business/articles/2016/03/02/632130-gosudarstvo-budet-kontrolirovat-vnukovo-sheremetevo-techenie-pyati-posle-prodazhi> (Дата обращения: 01.03.2016).

85. Деловой авиационный портал АТО.RU, главный редактор А. Синицкий [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.ato.ru/> (Дата обращения: 21.06.2015).

86. Инженерно-авиационная служба (ИАС) [Электронный ресурс] / Международный аэропорт Минеральные воды. - Режим доступа: http://www.mvairport.ru/parts/engineering_aviation_service (Дата обращения: 17.01.2016).

87. Маркетинг авиаперевозок: теория и практика [Электронное пособие] / Электронное пособие по изучению курса. - Режим доступа: http://01091979.blogspot.ru/p/3_1.html (Дата обращения: 12.09.2015).

88. Международный пассажиропоток в аэропорту Новосибирска снизился на 30% [Электронный ресурс] / Интерфакс. - Режим доступа: <http://www.interfax.ru/russia/471968> (Дата обращения: 08.08.2015).

89. Проект ФЗ «Об аэропортах и деятельности в аэропортах Российской Федерации» [Электронный ресурс] / Деловой авиационный портал. - Режим доступа: <http://www.ato.ru/content/proekt-fz-ob-aeroportah-i-deyatelnosti-v-aeroportah-rossiyskoj-federacii> (Дата обращения: 28.05.2015).

90. Российский пассажиропоток вновь устремится за границу [Электронный ресурс] / Электронный портал АО АКРА. – Режим доступа: <https://www.acra-ratings.ru> (Дата обращения: 03.02.2018).

91. Современные инструменты формирования эффективных инвестиционных проектов ГЧП в аэропортовом бизнесе [Электронный ресурс] / Центр стратегических разработок в гражданской авиации «Авиацентр». - Режим доступа: http://p3week.ru/images/presentation/18marta_A.A%20Koren.pdf (Дата обращения: 08.08.2015).

92. Служба специального транспорта [Электронный ресурс] / Международный аэропорт Сургут. - Режим доступа: http://www.airport-surgut.ru/about/airport_service/sst-sluzhba-spetstransporta (Дата обращения: 09.01.2016).

93. Тарифы (сборы) на услуги в аэропортах РФ [Электронный ресурс] / Отраслевое агентство «АвиаПорт». – Режим доступа: <http://www.aviaport.ru/directory/airports/taxes/> (Дата обращения: 10.08.2015).

94. У аэропорта Симферополя международных рейсов нет и магазинов DutyFree нет [Электронный ресурс] / Интернет сайт «Газета.ру». - Режим доступа: <http://www.gazeta.ru/business/2015/03/09/6450057.shtml> (Дата обращения: 15.04.2015).

95. Федеральная служба государственной статистики [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.gks.ru/> (Дата обращения: 02.02.2015).

96. Федеральная служба государственной статистики [Электронный ресурс] / Российский статистический ежегодник. - Режим доступа: <http://www.gks.ru/> (Дата обращения: 05.03.2018).

97. Фридлянд, А.А. Инвестиционные возможности аэропортового бизнеса и проблема мобилизации негосударственных инвестиций в аэродромную инфраструктуру [Электронный ресурс] / А.А. Фридлянд // Электронные лекции. - Режим доступа: http://www.gosniiga.ru/files/Doklad_Fridlyand_013_Maks1.pdf (Дата обращения: 12.12.2015).

98. Электронный блог Марка Грабана [Электронный ресурс] / Сайт LeanBlog. - Режим доступа: <http://www.leanblog.org/>.

99. Электронный сайт СИМА [Электронный ресурс] / Ассоциация международных сертифицированных профессиональных бухгалтеров .- Режим доступа: https://www.cimaglobal.com/Documents/Thoughtleadership_docs/Management%20and%20financial%20accounting/Academic-Research-Report-Strategic-Management-Process.pdf (Дата обращения: 12.06.2014).

100. CivilAviationAuthority [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <https://www.caa.co.uk/home/> (Дата обращения: 12.05.2015).

101. Академия бережливого производства штата Огайо [Электронный ресурс] / Сайт организации LeanOhio. – Режим доступа: <http://lean.ohio.gov/> (Дата обращения: 12.05.2015).

102. ЭСТОП [Электронный ресурс] / Международный аэропорт Алма-Аты. - Режим доступа: <http://www.alaport.com/ru/estop.html> (Дата обращения: 05.01.2016).

Научная литература, монографии, учебники

103. Ансофф, И. Стратегическое управление / И. Ансофф. - М.: Экономика, 1989. - 303 с.
104. Артамонов, Б.В. Управление деятельностью аэропорта: учебное пособие / Б.В. Артамонов, Л. П. Волкова. - М.: МГТУ ГА, 1998. – 105 с.
105. Арутюнова, Д.В. Стратегический менеджмент / Д. В. Арутюнова. - Таганрог: ТТИ ЮФУ, 2010. - 122 с.
106. Ашфорд, Н. Функционирование аэропорта. / Н. Ашфорд; пер. с англ. В.И. Козурина. - М.: Издательство «Транспорт», 1991. – 372 с.
107. Бажов, Л.Б. Основы аэропортовой деятельности и обеспечения полетов / Л. Б. Бажов. - У.: УВАУ ГА(И), 2011. – 90 с.
108. Барнгольц, С.Б. Методология экономического анализа хозяйствующего субъекта: пособие / С.Б. Барнгольц, М.В. Мельник. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 239 с.
109. Бахтина, И.Л. Методология и методы научного познания / И.Л. Бахтина, А.А. Лобут, Л.Н. Мартюшов. – Екатеринбург: Уральский государственный педагогический университет, 2016. – 119 с.
110. Бодрийяр, Ж. Общество потребления / Ж. Бодрийяр. - М.: Республика, 2006. – 269 с.
111. Большой экономический словарь / под ред. А. Н. Азрилияна. - М.: Институт новой экономики, 2010. – 706 с.
112. Вальяно, М.В. История и философия науки / М.В. Вальяно. – М.: Инфра-М, 2015. – 208 с.
113. Вакуленко, Т.Г. Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности для принятия управленческих решений / Т.Г. Вакуленко, К.Ф. Фомина. - М.; СПб.: Издательский дом «Герда», 2001. – 240 с.

114. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов / М.А. Вахрушина. - М.: ИКФ Омега-Л; Высш. шк., 2002. - 528 с.

115. Волкова, Л.П. Управление деятельностью аэропорта / Л. П. Волкова. – М.: Издательство ФГОУ ВПО МГТУГА, 2007. – 97 с.

116. Вумек, Д.П. Бережливое производство. Как избавиться от потерь и добиться процветания вашей компании / Д.П. Вумек, Д.Т. Джонс; пер. с англ. С. Турко. - М.: Альпина паблишер, 2010. – 472 с.

117. Гаврилов, Д. А. Управление производством на базе стандарта MRPII / Д.А. Гаврилов. — СПб.: Питер, 2005. – 416 с.

118. Гольдштейн, Г.Я. Стратегический менеджмент/ Г.Я. Гольдштейн. - Таганрог: ТРТУ, 2003. – 94 с.

119. Давыдова, Н.С. Бережливое производство на предприятиях машиностроения: теория и практика внедрения / Н.С. Давыдова, Ю.П. Клочков. - М.: Издательский дом Академия естествознания, 2012. – 111 с.

120. Джордж, Л. М. Бережливое производство + шесть сигм» в сфере услуг: Как скорость бережливого производства и качество шести сигм помогают совершенствованию бизнеса / М. Л. Джордж; пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. — 402 с.

121. Друри, К. Управленческий и производственный учет / К. Друри. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013- 1423 с.

122. Друри, К. Введение в управленческий производственный учет / К. Друри, пер с англ.; под редакцией С.А. Табалиной. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 2008 – 783 с.

123. Жилинский, С.Э. Предпринимательское право (правовая основа предпринимательской деятельности) / С.Э. Жилинский. – М.: Издательство «Норма», 2007. – 944 с.

124. Ильин, И.В. Потребление как дискурс: пособие / И. В. Ильин. - СПб.: Интерсо- цис, 2008. - 446 с.

125. Исии, Д. Теория стратегического управления / Д. Исии, А. Окумура, Т. Кагано, И. Нонака; пер. с японского. - М.: Миракл, 2010. – 264 с.
126. Каверина, О.Д. Управленческий учет: теория и практика: учебник / О.Д. Каверина. – М.: издательство Юрайт, 2014. - 488 с.
127. Камерон, Э. Управление изменениями / Э. Камерон, М. Грин. - М.: Изд-во «Деловая книга», 2006. - 360 с.
128. Карпова Т.П. Управленческий учет / Т.П. Карпова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с.
129. Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учет / В.Э. Керимов. – М.: ИТК «Дашков и Ко», 2017. – 484 с.
130. Керимов, В.Э. Бухгалтерский учет/ В.Э. Керимов, З.Д. Бабаева, В.Г. Гетьман, - М.: ИНФРА-М, 2010. – 584 с.
131. Ким, Л.И. Стратегический управленческий учет / Л.И. Ким. – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2014. – 202 с.
132. Коваленко, Г. В. Вопросы совершенствования управленческого учета на предприятиях сферы услуг. Тезисы докладов на внутривузовскую научно-методическую конференцию преподавателей / Г.В. Коваленко. - Шахты: ШТИБО, 1994. – 221 с.
133. Котлер, Ф. Маркетинг менеджмент / Ф. Котлер, К.Л. Келлер – Спб.: Издательство «Питер», 2007 г. – 816 с.
134. Котлер, Ф. Основы маркетинга / Ф. Котлер; пер. с англ. В.Б. Боброва. – М.: Издательство «Прогресс», 1991. – 654 с.
135. Круглова, Н.Ю. Стратегический менеджмент / Н.Ю. Круглова, М.И. Круглов. - М.: Издательство РДЛ, 2003. - 464 с.
136. Кемпбелл, Э. Стратегический синергизм / Э. Кэмпбелл, Д.К. Саммерс. - Изд-во: Питер, Издат. Дом, 2004. - 416 с.
137. Лавриненко, В.Н. Философия: учебник для вузов / В.Н. Лавриненко, В.П. Ратникова. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. — 735 с.

138. Лебедев, С. А. Методология научного познания: учеб. пособие для бакалавриата и магистратуры / С. А. Лебедев. — М. : Издательство Юрайт, 2018. — 153 с.

139. Марчвински, Ч. Иллюстрированный глоссарий по бережливому производству / Ч. Марчвински, Д. Шук; пер. с англ. Ю. Сундстрем. - М.: Альпина бизнес букс, 2005. – 121 с.

140. Методические рекомендации по оценке рыночной стоимости объектов федерального аэродромного имущества и величины арендной платы за их использование. – М.: Финансовый Университет при Правительстве Российской Федерации, 2010. – 105 с.

141. Нелюбова, Н.Н. Информационное пространство управления предприятиями / Н.Н. Нелюбова. – Волгоград.: Изд-во ВолГУ, 2004. - 210 с.

142. Никандрова, Н.Г. Организация системы стратегического управленческого учета на предприятии / Н.Г. Никандрова. - Псковский политехнический институт, 2010. - 164 с.

143. Николаева, О.Е. Стратегический управленческий учет / О.Е. Николаева, О.В. Алексеева. – М.: ЛКИ Москва, 2008. - 304 с.

144. Николаева, С.А., Шебек, С.В. Управленческий учет. Легенды и мифы / С.А. Николаева, С.В. Шебек. - М.: Аудиторско-консалтинговая фирма «ЦБА», 2004. - 288 с.

145. Новиков, А.М., Новиков, Д.А. Методология / А.М. Новиков, Д.А. Новиков. – Москва: СИНТЕГ, 2007. - 668 с.

146. Олянюк, П. В. Мировая система воздушного транспорта / П.В. Олянюк. - СПб: Академия ГА, 2004. – 418 с.

147. Паристова, Л.П. Методика расчета финансирования на содержание СПАСОП / Л.П. Паристова. – СПб: АГА, 2004. - 35 с.

148. Политика ИКАО в отношении аэропортовых сборов и сборов за аэронавигационное обслуживание / Утверждено Советом и опубликовано по решению Международной организации гражданской авиации [Электронный

ресурс] / ИКАО. - Режим доступа: <http://www.aviamet-szf.ru/wp-content> (Дата обращения: 07.06.2015).

149. Полковский, Л.М. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для бакалавров / Л.М. Полковский. - М.: Дашков и К, 2017. - 256 с.

150. Портер, М. Конкурентное преимущество / М. Портер. - М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. – 112 с.

151. Савин, М.В. Концептуальные основы теории и методического инструментария стратегического управленческого учета. - Профессия «бухгалтер»: прошлое, настоящее, будущее. Сборник научных статей по результатам проведения VI Международного научного студенческого конгресса 02-13 апреля 2015г. (научные мероприятия кафедры «Управленческий учет») / М.В. Савин. - под ред. д.э.н., доц. М.И. Сидоровой. – М.: Издательство «Научные технологии», 2015. – 284 с.

152. Савин, М.В. Особенности организации и ведения управленческого учета в деятельности аэропортов. - Развитие учетных принципов и правил в системах национальных и международных стандартов учета и отчетности: сборник трудов по материалам круглого стола / М.В. Савин. - под ред. В.Г. Гетьмана, С.Н. Гришкиной, В.П. Сидневой. - Часть 2. - М.: Издательство «Ру-сайт», 2015. – 188 с.

153. Соколов, Я.В. Управленческий учет / Я.В. Соколов. - под ред. Я.В. Соколова. - М.: Магистр: ИНФРА-М, 2011. - 720 с.

154. Степин, В.С. История и философия науки / В.С. Степин. - М.: Академический Проект; Трикста, 2012. - 423 с.

155. Тарануха, Ю.В. Микроэкономика / Ю.В. Тарануха, Д.Н. Земляков. - М.: Издательство «КиноРус», 2013. – 608 с.

156. Троицкая, Н.А. Единая транспортная система: учебник для студ. учреждений сред. проф. образования / Н.А. Троицкая, А.Б. Чубуков. - М.: Издательский центр «Академия», 2014. – 240 с.

157. Трофимов, В.К. Философия, история и методология науки: учебное пособие для магистрантов и аспирантов / В.К. Трофимов. – Ижевск: ФГБОУ ВПО Ижевская ГСХА, 2014. – 153 с.

158. Чепурин, М.Н. Курс экономической теории / М.Н. Чепурин, Е.А. Киселева. - Киров.: АСА, 2012 - 752 с.

159. Черкашин, Д. С. Теоретические основы деятельности аэропортовых предприятий: учеб. пособие / Д.С. Черкашин. – Хабаровск.: Изд-во ДВГУПС, 2013. – 126 с.

160. Шеремет, А.Д. Управленческий учет: пособие / А.Д. Шеремет. - под ред. А.Д. Шеремета. — М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. — 512 с.

161. Шibaева, Н.А. Формирование комплексной системы учета и анализа в управлении бизнесом [Электронный ресурс] / Н.А. Шibaева, Я. С. Шеремет. - ГТУ Орел. – Режим доступа: <http://umc.gu-unprk.ru> (Дата обращения: 12.01.2016).

162. Штанько, В.И. Философия и методология науки. Пособие для аспирантов и магистрантов естественнонаучных и технических вузов / В.И. Штанько. - Харьков: ХНУРЭ, 2002. - 292 с.

ПРИЛОЖЕНИЕ А

(информационное)

Виды аэропортовой деятельности



Источник: составлено автором.

Рисунок А.1 - Классификация видов деятельности аэропортовых комплексов

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

(информационное)

Структура некоторых видов затрат и расходов аэропортовых комплексов

Таблица Б.1 - Структура затрат на заработную плату аэропортовых комплексов в 2016-2017 гг.

В процентах

Место возникновения затрат	2017 г.	2016 г.
Служба авиационной безопасности	14,2	14,3
Охрана	10,3	10,2
Светотехническое обеспечение полетов воздушных судов	8,5	8,5
САПСПО	8,3	8,3
Служба спецтранспорта	7,4	7,5
Главный инженер	7,2	7,1
Общепроизводственные услуги	5,4	5,6
Центр деловой авиации	5,0	5,1
Служба телекоммуникаций	5,2	5,2
Группа руководителей производства	4,7	4,7
Кейтеринг	4,2	4,3
Грузоперевозки	3,6	3,6
Инженерно-авиационная служба	3,4	3,2
Аэродромная служба	3	3
ВИП	2,8	2,7
Отдел собственных продаж	1,0	1,1
Пассажирские перевозки	1,1	1,0
Служба по обслуживанию нерегулярных рейсов	1,2	1,0
ГСМ	0,9	0,9

Продолжение таблицы Б.1

Медпункт	0,8	0,9
Отдел материально-технического снабжения	0,7	0,7
Справочная	0,6	0,6
Штурманская	0,2	0,3
Охрана окружающей среды	0,3	0,2
Итого	100	100

Источник: составлено автором.

Таблица Б.2 - Затраты на обслуживание объектов основных средств аэропортовых комплексов за 2016-2017 гг.

В процентах

Виды затрат	2017 г.	2016 г.
Расходы на электроэнергию	52,0	51,1
Услуги по уборке зданий и площадей	24,4	24,6
Расходы на газ	15,9	16,1
Расходы на отопление	6,8	7,0
Расходы на канализацию	0,5	0,7
Расходы по водоснабжению	0,4	0,5
Итого	100	100

Источник: составлено автором.

Таблица Б.3 - Структура материальных затрат аэропортовых комплексов в 2016-2017 гг.

В процентах

Статья запасов	2017 г.	2016 г.
<i>Производственные запасы, в т.ч.:</i>	40,1	40,7
сырье и материалы	29,8	30,9
вспомогательные материалы	6,7	6,5
запасные части	2,3	2,1
прочее	1,3	1,2
<i>ГСМ, в т.ч.:</i>	31,9	31,9
авто ГСМ	8,9	8,7
авиа ГСМ	23,0	23,2
<i>Продукты питания</i>	28,0	27,4
Итого	100	100

Источник: составлено автором.

Таблица Б.4 - Структура коммерческих расходов аэропортовых комплексов в 2016-2017 гг.

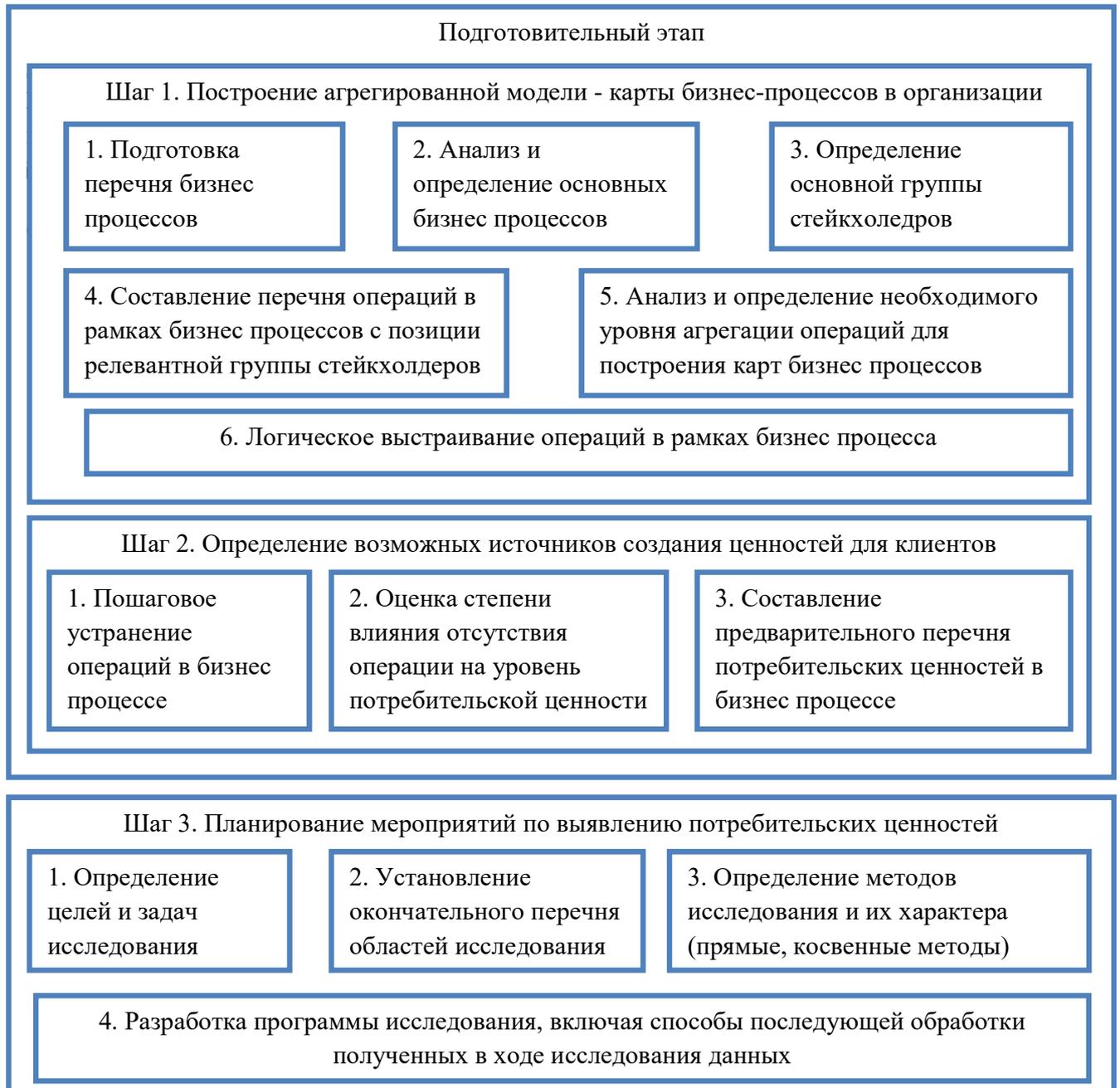
В процентах

Вид расходов	2017 г.	2016 г.
Взаимодействие с авиакомпаниями	54,8	54,8
Расширение маршрутной сети	18,1	18,3
Размещения точек внебортового обслуживания	16,8	16,8
Взаимодействие с рекламными агентствами	5,7	5,9
Конференции, семинары и прочие мероприятия общего характера	4,6	4,2
Итого	100	100

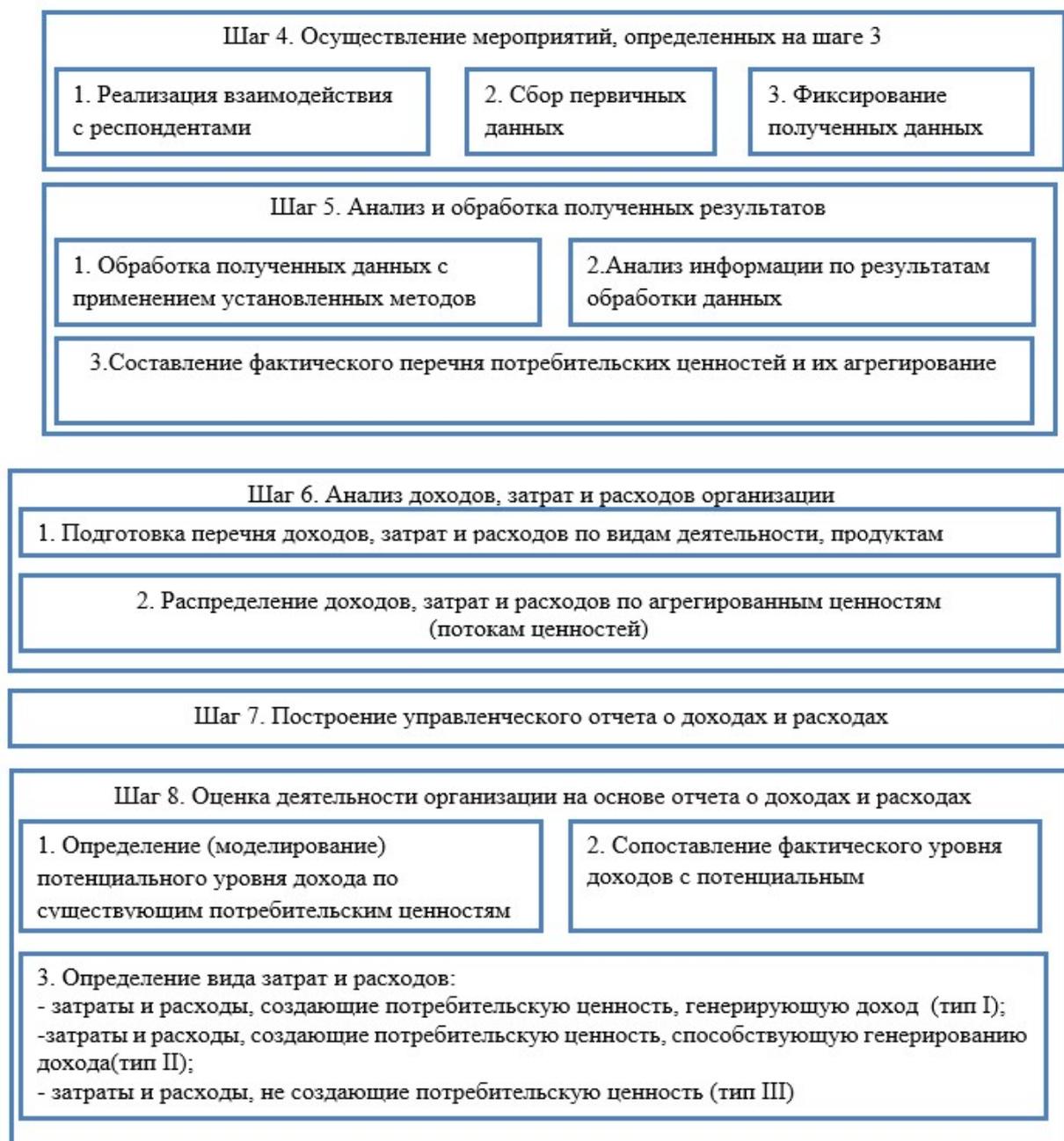
Источник: составлено автором.

ПРИЛОЖЕНИЕ В
(информационное)

Схема перестроение традиционной учетно-информационной
системы на ценностно-ориентированный подход



Продолжение рисунка В.1



Продолжение рисунка В.1

Шаг 9. Выявление резервов создания ценностей для клиентов

1. Затраты и расходы, создающие потребительскую ценность, генерирующую доход (тип I):
обеспечение сохранения процессов, способствующих генерированию потребительской ценности

2. Затраты и расходы, создающие потребительскую ценность, способствующую генерированию дохода (тип II):
- установление возможности трансформации ценности в тип I;
- обеспечение эффективности операций;
- разработка и внедрение контрольных процедур за осуществляемыми затратами и расходами

3. Затраты и расходы, не создающие потребительскую ценность (тип III):
- разработка и внедрение контрольных процедур за осуществляемыми затратами и расходами

4. Рассмотрение путей организации процессов по ценностям, выявленным в ходе исследования, но фактически отсутствующим в организации

Источник: составлено автором.

Рисунок В.1 - Перестроение традиционной учетно-информационной системы на применение ценностно-ориентированного подхода

ПРИЛОЖЕНИЕ Г
(информационное)

Пример карты бизнес-процесса «прилет»



Источник: составлено автором.

Рисунок Г.1 - Карта бизнес-процесса «прилет»

ПРИЛОЖЕНИЕ Д

(информационное)

Пример карты бизнес-процесса «вылет»



Источник: составлено автором.

Рисунок Д.1 - Карта бизнес-процесса «вылет»

ПРИЛОЖЕНИЕ Е

(информационное)

Балльная оценка основных услуг аэропортового комплекса

Таблица Е.1 - Результаты опроса респондентов по блоку «Транспортная доступность»

Ваш возраст	Ваш пол	Насколько важным для Вас является транспортная доступность к территории аэропорта?	Насколько важным для Вас является наличие экспресса от железнодорожной станции до аэропорта?	Насколько важным для Вас является наличие маршрутных такси от ближайших станций метро?
20-25	Ж	4	5	3
20-25	Ж	5	5	5
20-25	М	4	5	4
35-50	Ж	1	1	1
20-25	М	3	3	4
20-25	Ж	3	3	5
20-25	Ж	5	5	4
20-25	М	3	3	3
20-25	Ж	3	4	3
20-25	М	3	3	3
20-25	Ж	4	4	3
20-25	Ж	5	4	5
20-25	Ж	4	4	1
20-25	Ж	5	5	3
20-25	Ж	5	5	5
20-25	Ж	4	4	2
20-25	Ж	4	4	2
20-25	Ж	5	5	3
20-25	Ж	5	5	4
20-25	Ж	4	4	3
25-35	М	5	3	5
20-25	Ж	3	4	1
20-25	М	4	3	4
20-25	Ж	5	4	5
25-35	Ж	3	3	5
20-25	Ж	4	3	2

Продолжение таблицы Е.1

Ваш возраст	Ваш пол	Насколько важным для Вас является транспортная доступность к территории аэропорта?	Насколько важным для Вас является наличие экспресса от железнодорожной станции до аэропорта?	Насколько важным для Вас является наличие маршрутных такси от ближайших станций метро?
20-25	Ж	3	3	1
20-25	М	5	5	2
20-25	Ж	4	5	4
20-25	М	3	3	3
20-25	М	5	3	4
20-25	М	5	2	2
старше 50	Ж	5	1	3
20-25	М	4	4	2
25-35	Ж	4	4	3
20-25	М	4	3	4
25-35	М	5	5	2
20-25	М	2	2	2
20-25	Ж	5	5	5
20-25	М	5	5	1
25-35	Ж	2	5	1
20-25	Ж	4	3	3
20-25	М	4	4	2
20-25	Ж	3	4	1
20-25	Ж	5	5	5
20-25	М	5	5	5
25-35	Ж	1	1	1
25-35	М	5	1	1
20-25	Ж	3	4	1
20-25	М	5	5	2
25-35	Ж	5	5	3
20-25	М	5	5	5
20-25	Ж	4	5	3
20-25	Ж	5	5	3
25-35	Ж	5	5	1
25-35	Ж	5	5	3
до 20 лет	Ж	4	4	5

Продолжение таблицы Е.1

Ваш возраст	Ваш пол	Насколько важным для Вас является транспортная доступность к территории аэропорта?	Насколько важным для Вас является наличие экспресса от железнодорожной станции до аэропорта?	Насколько важным для Вас является наличие маршрутных такси от ближайших станций метро?
20-25	Ж	3	4	4
20-25	Ж	5	5	5
25-35	Ж	1	1	1
20-25	М	5	5	5
20-25	М	2	4	1
старше 50	Ж	5	5	5
25-35	М	5	4	4
20-25	М	4	4	1
старше 50	М	5	5	4
20-25	Ж	4	3	4
20-25	М	5	5	5
20-25	Ж	3	3	4
20-25	Ж	4	4	3
20-25	Ж	4	5	2
20-25	М	2	4	1
20-25	Ж	5	3	1
20-25	М	4	2	1
20-25	Ж	3	3	2
20-25	Ж	5	4	2
35-50	Ж	5	5	3
20-25	Ж	3	1	3
25-35	Ж	5	5	4
35-50	Ж	4	4	3
25-35	М	5	5	1
20-25	Ж	4	5	2
20-25	Ж	5	5	4
20-25	Ж	4	1	1
20-25	Ж	4	4	2
20-25	М	2	2	1
25-35	Ж	5	5	5
25-35	М	5	5	5

Продолжение таблицы Е.1

Ваш возраст	Ваш пол	Насколько важным для Вас является транспортная доступность к территории аэропорта?	Насколько важным для Вас является наличие экспресса от железнодорожной станции до аэропорта?	Насколько важным для Вас является наличие маршрутных такси от ближайших станций метро?
20-25	Ж	5	5	3
до 20 лет	Ж	5	5	5
20-25	М	4	4	4
20-25	Ж	1	1	1
25-35	М	5	5	5
25-35	Ж	4	4	1
25-35	М	5	3	2
старше 50	Ж	5	4	2
35-50	Ж	4	5	1
старше 50	Ж	5	3	4
до 20 лет	М	5	1	1
35-50	Ж	4	2	2

Источник: составлено автором.

Таблица Е.2 - Результаты опроса респондентов по блоку «Перемещение по территории аэропорта»

Ваш возраст	Ваш пол	Насколько важным для Вас является наличие указателей (на нескольких языках)?	Насколько важным для Вас является наличие информационных стоек?	Насколько важным для Вас является наличие голосового оповещения наиболее важной информации?	Насколько важным для Вас является наличие тележек для багажа?	Насколько важным для Вас является наличие пандусов/лифтов?
20-25	Ж	2	3	2	1	2
20-25	Ж	4	4	3	4	5
20-25	М	5	5	3	2	2
35-50	Ж	5	5	5	5	5
20-25	М	1	3	3	1	3
20-25	Ж	5	4	5	5	5
20-25	Ж	1	4	5	5	5
20-25	М	4	5	3	1	1
20-25	Ж	4	5	5	3	4
20-25	М	3	3	3	3	3
20-25	Ж	4	4	3	1	1
20-25	Ж	5	4	3	5	1
20-25	Ж	4	4	4	4	4
20-25	Ж	2	3	5	3	4
20-25	Ж	5	5	5	5	5
20-25	Ж	2	3	4	2	2
20-25	Ж	3	4	3	2	3
20-25	Ж	4	4	3	2	2
20-25	Ж	4	4	4	1	3
20-25	Ж	3	4	4	2	2
25-35	М	5	3	1	4	5
20-25	Ж	3	4	4	1	2
20-25	М	4	4	4	4	4
20-25	Ж	5	5	5	4	5
25-35	Ж	5	5	5	3	3
20-25	Ж	2	4	2	1	4
20-25	Ж	2	4	4	2	3

Продолжение таблицы Е.2

Ваш возраст	Ваш пол	Насколько важным для Вас является наличие указателей (на нескольких языках)?	Насколько важным для Вас является наличие информационных стоек?	Насколько важным для Вас является наличие голосового оповещения наиболее важной информации?	Насколько важным для Вас является наличие тележек для багажа?	Насколько важным для Вас является наличие пандусов/лифтов?
20-25	М	3	1	5	1	1
20-25	Ж	4	5	5	2	3
20-25	М	1	3	2	1	1
20-25	М	4	3	3	4	3
20-25	М	4	2	1	1	1
старше 50	Ж	3	3	5	5	5
20-25	М	5	5	5	1	4
25-35	Ж	2	2	3	1	2
20-25	М	3	2	4	2	2
25-35	М	5	4	4	3	4
20-25	М	4	4	2	2	3
20-25	Ж	5	5	5	1	5
20-25	М	3	3	5	1	4
25-35	Ж	3	1	1	1	3
20-25	Ж	2	4	4	3	3
20-25	М	3	5	4	3	4
20-25	Ж	2	3	3	2	1
20-25	Ж	4	5	5	5	5
20-25	М	5	5	5	4	3
25-35	Ж	3	4	4	3	2
25-35	М	1	1	1	1	1
20-25	Ж	4	4	2	1	3
20-25	М	5	5	5	4	5
25-35	Ж	5	5	5	4	3
20-25	М	5	5	5	1	5
20-25	Ж	5	4	1	4	4
20-25	Ж	3	4	5	5	3
25-35	Ж	5	5	5	1	5

Продолжение таблицы Е.2

Ваш возраст	Ваш пол	Насколько важным для Вас является наличие указателей (на нескольких языках)?	Насколько важным для Вас является наличие информационных стоек?	Насколько важным для Вас является наличие голосового оповещения наиболее важной информации?	Насколько важным для Вас является наличие тележек для багажа?	Насколько важным для Вас является наличие пандусов/лифтов?
25-35	Ж	5	3	4	2	4
до 20 лет	Ж	5	4	5	3	3
20-25	Ж	4	4	5	2	2
20-25	Ж	5	2	1	1	1
25-35	Ж	5	5	4	1	1
20-25	М	5	5	5	3	1
20-25	М	2	2	4	1	1
старше 50	Ж	3	4	5	5	4
25-35	М	1	1	1	1	1
20-25	М	1	1	1	1	1
старше 50	М	1	4	4	4	2
20-25	Ж	4	4	4	3	2
20-25	М	4	4	4	3	5
20-25	Ж	5	4	3	2	2
20-25	Ж	1	3	4	5	5
20-25	Ж	5	5	4	4	3
20-25	М	2	2	3	3	2
20-25	Ж	5	3	5	2	4
20-25	М	4	3	2	4	2
20-25	Ж	4	3	2	1	2
20-25	Ж	5	4	3	2	1
35-50	Ж	4	4	5	3	3
20-25	Ж	3	3	3	3	3
25-35	Ж	1	1	3	4	2
35-50	Ж	2	4	4	4	3
25-35	М	5	4	3	4	3
20-25	Ж	5	4	4	2	4
20-25	Ж	4	4	4	4	5

Продолжение таблицы Е.2

Ваш возраст	Ваш пол	Насколько важным для Вас является наличие указателей (на нескольких языках)?	Насколько важным для Вас является наличие информационных стоек?	Насколько важным для Вас является наличие голосового оповещения наиболее важной информации?	Насколько важным для Вас является наличие тележек для багажа?	Насколько важным для Вас является наличие пандусов/лифтов?
20-25	Ж	1	4	4	4	3
20-25	Ж	5	5	5	5	5
20-25	М	5	5	5	1	3
25-35	Ж	3	4	3	2	2
25-35	М	5	5	4	3	4
20-25	Ж	5	5	5	5	5
до 20 лет	Ж	3	3	3	1	1
20-25	М	4	4	4	3	3
20-25	Ж	1	4	4	4	4
25-35	М	5	5	5	5	5
25-35	Ж	4	3	4	2	4
25-35	М	5	4	5	2	3
старше 50	Ж	4	5	5	3	4
35-50	Ж	2	3	4	2	4
старше 50	Ж	4	4	5	4	2
до 20 лет	М	4	5	5	1	1
35-50	Ж	4	4	5	3	2

Источник: составлено автором.

Таблица Е.3 - Результаты опроса респондентов по блоку «Времяпрепровождение на территории аэровокзала»

Ваш возраст	Ваш пол	Насколько важным для Вас является наличие магазинов?	Насколько важным для Вас является наличие развлечений?	Насколько важным для Вас является наличие достаточного количества санитарных зон?	Насколько важным для Вас является наличие достаточного количества сидений в зале вылета?	Насколько важным для Вас является наличие комнат матери и ребенка?	Насколько важным для Вас является наличие бесплатного wi-fi в здании аэропорта?	Насколько важным для Вас является наличие мест для подзарядки электронных устройств ?
20-25	Ж	2	1	4	4	3	5	5
20-25	Ж	3	3	5	5	3	5	5
20-25	М	2	1	2	4	2	5	5
35-50	Ж	3	3	5	5	5	5	5
20-25	М	4	4	3	4	2	3	3
20-25	Ж	4	4	5	5	4	5	5
20-25	Ж	3	1	5	4	2	2	5
20-25	М	1	1	4	3	3	3	3
20-25	Ж	3	2	5	5	1	5	4
20-25	М	4	3	3	4	3	5	5
20-25	Ж	2	2	3	4	3	4	4
20-25	Ж	5	1	5	5	1	5	5
20-25	Ж	4	2	2	4	4	4	4
20-25	Ж	5	1	5	5	5	5	5
20-25	Ж	5	3	5	5	5	5	5
20-25	Ж	4	2	3	4	2	4	4
20-25	Ж	2	1	3	3	3	3	3
20-25	Ж	3	3	4	5	3	5	5
20-25	Ж	2	1	5	5	5	3	3
20-25	Ж	2	2	4	4	2	4	4
25-35	М	3	1	5	5	1	2	1
20-25	Ж	3	1	4	4	2	4	4
20-25	М	4	2	4	4	3	4	4
20-25	Ж	5	3	5	4	5	5	4
25-35	Ж	3	1	3	5	4	5	5
20-25	Ж	3	2	4	4	1	3	4
20-25	Ж	3	2	4	3	1	4	4
20-25	М	1	1	4	5	5	5	5

Продолжение таблицы Е.3

Ваш возраст	Ваш пол	Насколько важным для Вас является наличие магазинов?	Насколько важным для Вас является наличие развлечений?	Насколько важным для Вас является наличие достаточного количества санитарных зон?	Насколько важным для Вас является наличие достаточного количества сидений в зале вылета?	Насколько важным для Вас является наличие комнат матери и ребенка?	Насколько важным для Вас является наличие бесплатного wi-fi в здании аэропорта?	Насколько важным для Вас является наличие мест для подзарядки электронных устройств ?
20-25	Ж	5	2	5	5	3	2	2
20-25	М	1	1	1	1	1	1	1
20-25	М	3	2	4	4	3	3	4
20-25	М	3	2	1	1	1	3	1
старше 50	Ж	2	1	5	5	5	5	5
20-25	М	5	5	3	5	3	5	5
25-35	Ж	1	1	1	3	2	4	3
20-25	М	4	3	4	5	2	4	3
25-35	М	5	3	5	5	4	5	4
20-25	М	2	2	2	4	1	3	4
20-25	Ж	3	3	4	5	5	5	5
20-25	М	4	4	3	3	1	3	3
25-35	Ж	3	3	4	5	2	5	3
20-25	Ж	4	4	5	5	4	5	5
20-25	М	4	3	5	5	4	3	5
20-25	Ж	4	2	3	5	5	5	5
20-25	Ж	5	5	5	4	1	1	1
20-25	М	3	3	4	5	3	5	4
25-35	Ж	1	1	3	1	1	5	5
25-35	М	4	5	4	4	3	5	5
20-25	Ж	3	2	4	3	1	3	3
20-25	М	5	3	4	5	3	4	5
25-35	Ж	4	1	5	5	3	5	5
20-25	М	5	1	3	5	5	5	5
20-25	Ж	3	1	5	5	2	5	5
20-25	Ж	2	2	3	4	1	5	4
25-35	Ж	4	2	5	5	4	5	5

Продолжение таблицы Е.3

Ваш возраст	Ваш пол	Насколько важным для Вас является наличие магазинов?	Насколько важным для Вас является наличие развлечений?	Насколько важным для Вас является наличие достаточного количества санитарных зон?	Насколько важным для Вас является наличие достаточного количества сидений в зале вылета?	Насколько важным для Вас является наличие комнат матери и ребенка?	Насколько важным для Вас является наличие бесплатного wi-fi в здании аэропорта?	Насколько важным для Вас является наличие мест для подзарядки электронных устройств ?
25-35	Ж	3	1	5	5	3	3	5
до 20 лет	Ж	3	4	4	5	4	5	5
20-25	Ж	3	3	4	5	3	4	3
20-25	Ж	5	5	1	1	1	5	5
25-35	Ж	1	1	3	3	3	5	4
20-25	М	1	1	3	3	3	5	5
20-25	М	4	2	2	2	1	1	1
старше 50	Ж	3	1	3	5	3	3	3
25-35	М	2	4	4	5	1	5	5
20-25	М	5	5	2	5	2	5	5
старше 50	М	2	1	3	4	4	3	3
20-25	Ж	4	3	4	5	4	5	4
20-25	М	5	4	5	5	4	5	5
20-25	Ж	5	2	4	5	2	4	2
20-25	Ж	2	1	5	5	5	5	5
20-25	Ж	4	1	3	5	5	5	3
20-25	М	3	3	2	3	2	4	4
20-25	Ж	3	3	3	4	2	5	5
20-25	М	1	1	1	2	2	4	4
20-25	Ж	1	3	4	4	4	4	3
20-25	Ж	3	1	4	4	1	3	3
35-50	Ж	1	4	4	5	3	5	5
20-25	Ж	3	1	3	4	3	5	5
25-35	Ж	3	5	3	3	5	2	3
35-50	Ж	2	1	4	4	3	4	4
25-35	М	5	1	5	5	1	5	5
20-25	Ж	3	3	5	5	2	4	1

Продолжение таблицы Е.3

Ваш возраст	Ваш пол	Насколько важным для Вас является наличие магазинов?	Насколько важным для Вас является наличие развлечений?	Насколько важным для Вас является наличие достаточного количества санитарных зон?	Насколько важным для Вас является наличие достаточного количества сидений в зале вылета?	Насколько важным для Вас является наличие комнат матери и ребенка?	Насколько важным для Вас является наличие бесплатного wi-fi в здании аэропорта?	Насколько важным для Вас является наличие мест для подзарядки электронных устройств ?
20-25	Ж	3	3	4	5	1	4	4
20-25	Ж	2	2	4	4	4	4	2
20-25	Ж	2	1	4	4	1	3	3
20-25	М	5	5	5	5	3	5	5
25-35	Ж	2	2	5	5	5	5	5
25-35	М	4	4	4	5	4	5	5
20-25	Ж	3	3	5	5	5	5	5
до 20 лет	Ж	5	5	5	5	3	5	5
20-25	М	4	4	4	4	3	5	5
20-25	Ж	4	4	4	4	4	4	4
25-35	М	5	5	5	5	5	5	5
25-35	Ж	3	1	4	4	3	4	4
25-35	М	2	2	5	5	1	4	3
старше 50	Ж	2	4	5	5	4	5	5
35-50	Ж	2	3	4	4	5	3	2
старше 50	Ж	3	4	3	4	1	3	2
до 20 лет	М	4	5	3	3	1	5	5
35-50	Ж	2	2	5	5	4	2	3

Источник: составлено автором.

Таблица Е.4 - Результаты опроса респондентов по блоку «Прохождение необходимых процедур для посадки»

Ваш возраст	Ваш пол	Насколько важным для Вас является наличие возможности упаковки (обмотки) багажа?	Насколько важным для Вас является наличие возможности взвесить багажа?	Насколько важным для Вас является скорость прохождения таможенного и паспортного контроля?	Насколько важным для Вас является вежливость персонала?	Насколько важным для Вас является наличие достаточного количества стоек регистрации на рейс, паспортного и таможенного контроля?
20-25	Ж	2	3	4	4	5
20-25	Ж	4	5	5	5	5
20-25	М	4	3	5	5	3
35-50	Ж	1	3	5	5	5
20-25	М	1	4	4	4	4
20-25	Ж	4	2	5	5	5
20-25	Ж	1	2	5	4	5
20-25	М	3	3	5	5	4
20-25	Ж	5	5	5	5	5
20-25	М	3	3	5	4	5
20-25	Ж	2	4	4	4	4
20-25	Ж	3	5	5	5	5
20-25	Ж	2	3	4	4	4
20-25	Ж	4	4	5	5	5
20-25	Ж	5	5	5	5	5
20-25	Ж	3	4	4	4	4
20-25	Ж	1	1	2	3	3
20-25	Ж	4	2	5	4	4
20-25	Ж	3	3	5	5	5
20-25	Ж	2	4	4	3	3
25-35	М	1	1	5	5	5
20-25	Ж	4	3	4	4	4
20-25	М	4	4	4	4	4
20-25	Ж	5	5	5	5	5
25-35	Ж	4	4	5	5	5
20-25	Ж	3	3	4	4	3
20-25	Ж	3	2	3	4	3

Продолжение таблицы Е.4

Ваш возраст	Ваш пол	Насколько важным для Вас является наличие возможности упаковки (обмотки) багажа?	Насколько важным для Вас является наличие возможности взвесить багажа?	Насколько важным для Вас является скорость прохождения таможенного и паспортного контроля?	Насколько важным для Вас является вежливость персонала?	Насколько важным для Вас является наличие достаточного количества стоек регистрации на рейс, паспортного и таможенного контроля?
20-25	М	1	5	5	5	5
20-25	Ж	1	3	4	4	5
20-25	М	1	1	1	1	3
20-25	М	2	4	4	4	4
20-25	М	3	3	5	5	5
старше 50	Ж	1	3	5	5	5
20-25	М	2	5	5	5	5
25-35	Ж	2	2	3	2	3
20-25	М	2	3	5	3	5
25-35	М	3	3	5	5	5
20-25	М	2	4	4	4	4
20-25	Ж	3	1	5	4	5
20-25	М	1	2	5	3	5
25-35	Ж	3	3	5	4	5
20-25	Ж	5	4	5	5	5
20-25	М	3	4	5	5	5
20-25	Ж	1	4	3	4	3
20-25	Ж	3	3	4	5	5
20-25	М	3	3	5	4	5
25-35	Ж	5	2	5	5	5
25-35	М	5	1	5	5	5
20-25	Ж	2	4	4	3	3
20-25	М	3	4	5	5	4
25-35	Ж	4	5	5	5	5
20-25	М	5	5	5	5	5
20-25	Ж	3	1	5	5	5

Продолжение таблицы Е.4

Ваш возраст	Ваш пол	Насколько важным для Вас является наличие возможности упаковки (обмотки) багажа?	Насколько важным для Вас является наличие возможности взвесить багажа?	Насколько важным для Вас является скорость прохождения таможенного и паспортного контроля?	Насколько важным для Вас является вежливость персонала?	Насколько важным для Вас является наличие достаточного количества стоек регистрации на рейс, паспортного и таможенного контроля?
20-25	Ж	5	5	5	5	5
25-35	Ж	1	1	5	5	5
25-35	Ж	3	3	5	4	5
до 20 лет	Ж	3	5	5	5	4
20-25	Ж	4	4	5	4	4
20-25	Ж	1	1	1	5	3
25-35	Ж	1	1	5	5	1
20-25	М	3	1	5	5	1
20-25	М	1	2	2	5	2
старше 50	Ж	1	4	3	5	3
25-35	М	1	1	5	5	5
20-25	М	1	1	5	5	3
старше 50	М	3	4	5	5	5
20-25	Ж	5	5	4	4	4
20-25	М	4	4	5	5	5
20-25	Ж	2	4	5	5	4
20-25	Ж	3	3	5	5	5
20-25	Ж	3	3	5	4	4
20-25	М	3	3	4	4	3
20-25	Ж	3	1	3	4	4
20-25	М	1	1	3	3	3
20-25	Ж	1	1	4	4	4
20-25	Ж	4	4	5	5	5
35-50	Ж	3	4	5	5	5
20-25	Ж	3	4	5	5	5
25-35	Ж	3	4	4	2	3

Продолжение таблицы Е.4

Ваш возраст	Ваш пол	Насколько важным для Вас является наличие возможности упаковки (обмотки) багажа?	Насколько важным для Вас является наличие возможности взвесить багажа?	Насколько важным для Вас является скорость прохождения таможенного и паспортного контроля?	Насколько важным для Вас является вежливость персонала?	Насколько важным для Вас является наличие достаточного количества стоек регистрации на рейс, паспортного и таможенного контроля?
35-50	Ж	4	2	4	4	4
25-35	М	1	5	5	5	4
20-25	Ж	2	4	5	5	5
20-25	Ж	3	4	4	5	5
20-25	Ж	2	3	4	4	3
20-25	Ж	4	4	4	5	5
20-25	М	1	1	5	5	5
25-35	Ж	1	1	5	5	5
25-35	М	4	4	5	5	4
20-25	Ж	5	5	5	5	5
до 20 лет	Ж	5	1	5	5	5
20-25	М	4	4	4	5	5
20-25	Ж	2	2	4	4	4
25-35	М	5	5	5	5	5
25-35	Ж	4	3	4	4	4
25-35	М	1	4	5	5	4
старше 50	Ж	3	4	4	5	4
35-50	Ж	4	4	3	4	4
старше 50	Ж	1	3	5	5	5
до 20 лет	М	2	2	4	4	5
35-50	Ж	4	3	5	5	5

Источник: составлено автором.

Таблица Е.5 - Результаты опроса респондентов по блоку «Ожидание посадки»

Ваш возраст	Ваш пол	Насколько важным для Вас является наличие магазинов duty free?	Насколько важным для Вас является комфортабельность транспортировки от здания аэропорта до воздушного судна?	Насколько важным для Вас является наличие голосового оповещения о ближайших вылетах на территории накопителя?
20-25	Ж	3	3	3
20-25	Ж	5	4	3
20-25	М	4	5	3
35-50	Ж	3	3	3
20-25	М	3	2	2
20-25	Ж	4	4	5
20-25	Ж	1	3	5
20-25	М	4	3	3
20-25	Ж	2	5	5
20-25	М	3	3	3
20-25	Ж	3	3	1
20-25	Ж	5	5	5
20-25	Ж	4	4	4
20-25	Ж	3	5	5
20-25	Ж	5	5	5
20-25	Ж	4	4	4
20-25	Ж	3	4	4
20-25	Ж	5	4	3
20-25	Ж	3	4	4
20-25	Ж	3	4	4
25-35	М	3	2	2
20-25	Ж	4	4	3
20-25	М	4	4	4
20-25	Ж	4	4	3
25-35	Ж	5	4	4
20-25	Ж	3	2	3
20-25	Ж	3	2	3
20-25	М	1	5	1
20-25	Ж	4	5	5
20-25	М	1	2	3

Продолжение таблицы Е.5

Ваш возраст	Ваш пол	Насколько важным для Вас является наличие магазинов duty free?	Насколько важным для Вас является комфортабельность транспортировки от здания аэропорта до воздушного судна?	Насколько важным для Вас является наличие голосового оповещения о ближайших вылетах на территории накопителя?
20-25	М	3	3	3
20-25	М	5	3	2
старше 50	Ж	5	5	5
20-25	М	4	5	5
25-35	Ж	3	2	3
20-25	М	4	3	2
25-35	М	5	5	5
20-25	М	4	3	2
20-25	Ж	5	4	4
20-25	М	3	3	3
25-35	Ж	3	4	3
20-25	Ж	5	5	5
20-25	М	4	5	4
20-25	Ж	3	2	2
20-25	Ж	5	5	5
20-25	М	4	5	5
25-35	Ж	1	5	5
25-35	М	5	2	1
20-25	Ж	3	3	1
20-25	М	5	4	4
25-35	Ж	4	5	5
20-25	М	5	5	5
20-25	Ж	2	5	1
20-25	Ж	4	5	5
25-35	Ж	4	5	5
25-35	Ж	2	3	2
до 20 лет	Ж	5	2	5
20-25	Ж	3	4	5
20-25	Ж	3	2	3
25-35	Ж	1	3	1

Продолжение таблицы Е.5

Ваш возраст	Ваш пол	Насколько важным для Вас является наличие магазинов duty free?	Насколько важным для Вас является комфортность транспортировки от здания аэропорта до воздушного судна?	Насколько важным для Вас является наличие голосового оповещения о ближайших вылетах на территории накопителя?
20-25	М	3	3	3
20-25	М	5	1	1
старше 50	Ж	3	5	5
25-35	М	5	4	4
20-25	М	5	4	4
старше 50	М	3	5	5
20-25	Ж	4	4	4
20-25	М	5	3	4
20-25	Ж	5	3	3
20-25	Ж	2	5	3
20-25	Ж	3	4	5
20-25	М	4	4	3
20-25	Ж	3	3	4
20-25	М	4	1	3
20-25	Ж	2	3	4
20-25	Ж	3	4	4
35-50	Ж	4	4	4
20-25	Ж	3	4	3
25-35	Ж	3	5	3
35-50	Ж	2	4	2
25-35	М	2	5	5
20-25	Ж	5	5	3
20-25	Ж	3	4	3
20-25	Ж	3	4	4
20-25	Ж	1	3	5
20-25	М	5	5	5
25-35	Ж	5	3	3
25-35	М	4	4	4
20-25	Ж	3	5	5
до 20 лет	Ж	5	3	3

Продолжение таблицы Е.5

Ваш возраст	Ваш пол	Насколько важным для Вас является наличие магазинов duty free?	Насколько важным для Вас является комфортность транспортировки от здания аэропорта до воздушного судна?	Насколько важным для Вас является наличие голосового оповещения о ближайших вылетах на территории накопителя?
20-25	М	5	4	4
20-25	Ж	4	3	2
25-35	М	5	5	5
25-35	Ж	2	3	2
25-35	М	3	4	4
старше 50	Ж	3	5	1
35-50	Ж	3	3	3
старше 50	Ж	4	3	4
до 20 лет	М	5	3	2
35-50	Ж	3	4	5

Источник: составлено автором.

Таблица Е.6 - Результаты опроса респондентов по блоку «Нахождение по прилету»

Ваш возраст	Ваш пол	Насколько важным для Вас является наличие возможности заказа такси на территории аэропорта?	Насколько важным для Вас является наличие возможности заказа гостиницы на территории аэропорта?	Насколько важным для Вас является наличие организованной и быстрой выдачи багажа?	Насколько важным для Вас является наличие организованных развлечений (например, экскурсий) в случае значительного интервала между рейсами?	Насколько важным для Вас является наличие возможности быстрого перемещения между терминалами (при транзитном перелете)?
20-25	Ж	1	1	5	4	4
20-25	Ж	5	4	5	1	5
20-25	М	1	1	5	1	5
35-50	Ж	1	1	5	3	5
20-25	М	3	1	4	1	4
20-25	Ж	5	5	5	3	5
20-25	Ж	5	1	4	2	5
20-25	М	3	3	5	3	3
20-25	Ж	5	2	5	3	4
20-25	М	4	3	5	3	4
20-25	Ж	1	1	4	2	3
20-25	Ж	1	1	5	1	5
20-25	Ж	1	1	4	1	4
20-25	Ж	2	1	5	2	5
20-25	Ж	5	3	5	5	5
20-25	Ж	4	1	4	4	4
20-25	Ж	1	1	4	2	4
20-25	Ж	3	2	5	4	4
20-25	Ж	4	3	5	3	4
20-25	Ж	2	2	4	4	4
25-35	М	1	1	5	2	5
20-25	Ж	2	3	4	1	2
20-25	М	4	4	1	4	4
20-25	Ж	5	5	5	4	5
25-35	Ж	4	3	5	3	5
20-25	Ж	2	2	3	2	3

Продолжение таблицы Е.6

Ваш возраст	Ваш пол	Насколько важным для Вас является наличие возможности заказа такси на территории аэропорта?	Насколько важным для Вас является наличие возможности заказа гостиницы на территории аэропорта?	Насколько важным для Вас является наличие организованной и быстрой выдачи багажа?	Насколько важным для Вас является наличие организованных развлечений (например, экскурсий) в случае значительного интервала между рейсами?	Насколько важным для Вас является наличие возможности быстрого перемещения между терминалами (при транзитном перелете)?
20-25	Ж	1	1	4	4	3
20-25	М	1	1	5	1	4
20-25	Ж	4	3	5	3	5
20-25	М	1	1	3	1	1
20-25	М	3	3	5	2	3
20-25	М	2	2	5	3	3
старше 50	Ж	5	3	5	4	5
20-25	М	4	3	5	5	5
25-35	Ж	4	1	4	2	4
20-25	М	1	1	5	2	4
25-35	М	2	2	5	2	4
20-25	М	1	1	3	4	2
20-25	Ж	1	5	5	1	5
20-25	М	3	1	4	3	2
25-35	Ж	2	2	3	3	4
20-25	Ж	4	1	5	3	5
20-25	М	4	4	5	4	5
20-25	Ж	1	1	3	1	4
20-25	Ж	2	3	4	2	4
20-25	М	5	5	5	3	5
25-35	Ж	5	5	5	5	5
25-35	М	1	1	5	1	1
20-25	Ж	3	2	4	1	4
20-25	М	2	2	5	2	5
25-35	Ж	3	2	5	2	5
20-25	М	5	5	5	5	5

Продолжение таблицы Е.6

Ваш возраст	Ваш пол	Насколько важным для Вас является наличие возможности заказа такси на территории аэропорта?	Насколько важным для Вас является наличие возможности заказа гостиницы на территории аэропорта?	Насколько важным для Вас является наличие организованной и быстрой выдачи багажа?	Насколько важным для Вас является наличие организованных развлечений (например, экскурсий) в случае значительного интервала между рейсами?	Насколько важным для Вас является наличие возможности быстрого перемещения между терминалами (при транзитном перелете)?
20-25	Ж	4	1	5	1	5
20-25	Ж	4	3	5	4	5
25-35	Ж	5	5	5	1	5
25-35	Ж	4	3	5	1	5
до 20 лет	Ж	4	4	5	3	3
20-25	Ж	3	2	5	2	4
20-25	Ж	3	5	5	5	5
25-35	Ж	1	1	5	1	1
20-25	М	3	4	5	5	5
20-25	М	4	1	4	1	1
старше 50	Ж	3	1	3	1	5
25-35	М	4	4	5	2	1
20-25	М	1	1	5	5	5
старше 50	М	5	2	5	1	3
20-25	Ж	5	3	4	2	4
20-25	М	5	5	5	5	5
20-25	Ж	3	3	4	3	2
20-25	Ж	1	2	5	4	5
20-25	Ж	3	2	5	1	5
20-25	М	3	2	3	2	2
20-25	Ж	1	1	5	3	4
20-25	М	1	1	3	1	2
20-25	Ж	2	1	1	1	4
20-25	Ж	1	1	5	1	4
35-50	Ж	3	3	5	4	4
20-25	Ж	3	3	5	3	5

Продолжение таблицы Е.6

Ваш возраст	Ваш пол	Насколько важным для Вас является наличие возможности заказа такси на территории аэропорта?	Насколько важным для Вас является наличие возможности заказа гостиницы на территории аэропорта?	Насколько важным для Вас является наличие организованной и быстрой выдачи багажа?	Насколько важным для Вас является наличие организованных развлечений (например, экскурсий) в случае значительного интервала между рейсами?	Насколько важным для Вас является наличие возможности быстрого перемещения между терминалами (при транзитном перелете)?
25-35	Ж	2	2	5	2	4
35-50	Ж	3	2	4	1	4
25-35	М	3	4	5	3	5
20-25	Ж	1	1	5	1	4
20-25	Ж	4	2	4	3	4
20-25	Ж	3	1	4	3	1
20-25	Ж	3	2	5	1	3
20-25	М	1	1	3	3	3
25-35	Ж	1	1	5	1	1
25-35	М	2	2	5	2	2
20-25	Ж	5	3	5	3	5
до 20 лет	Ж	3	3	5	3	3
20-25	М	2	2	5	2	2
20-25	Ж	2	2	4	2	2
25-35	М	5	5	5	5	5
25-35	Ж	1	2	4	3	4
25-35	М	3	3	5	4	4
старше 50	Ж	1	4	5	5	3
35-50	Ж	4	2	4	3	3
старше 50	Ж	2	2	4	2	3
до 20 лет	М	2	1	4	1	1
35-50	Ж	3	2	5	3	5

Источник: составлено автором.

ПРИЛОЖЕНИЕ Ж

(информационное)

Отчет о доходах и расходах

Таблица Ж.1 - Отчет о доходах и расходах аэропортового комплекса в рамках ценностно-ориентированного подхода за 2017 г.

В тысячах рублей

Показатель	Стадии пребывания на территории аэропортового комплекса					Общие затраты на ведение деятельности	Итого
	1	2	3	4	5		
Выручка	61 184	136 756	-	32 146	589 331	15 733	835 150
Затраты на сотрудников, итого	-11 684	-15 797	-1 501	-	-52 090	-137 625	-218 697
в т.ч.	-	-	-	-	-	-	-
<i>заработная плата</i>	<i>-9 079</i>	<i>-12 259</i>	<i>-1156</i>	<i>-</i>	<i>-39 745</i>	<i>-104 067</i>	<i>-166 306</i>
<i>прочие расходы на персонал</i>	<i>-2 605</i>	<i>-3 537</i>	<i>-345</i>	<i>-</i>	<i>-12 345</i>	<i>-33 558</i>	<i>-52 391</i>
Затраты, относящиеся к оборудованию, итого	-44 493	-49 353	-25 208	-13 526	-44 417	-17 192	-194 189
в т.ч.	-	-	-	-	-	-	-
<i>амортизация</i>	<i>-30 346</i>	<i>-26 077</i>	<i>-25 003</i>	<i>-12 944</i>	<i>-25 220</i>	<i>-15 483</i>	<i>-135 073</i>
<i>содержание и ремонт основных средств</i>	<i>-14 147</i>	<i>-23 276</i>	<i>-205</i>	<i>-582</i>	<i>-19 198</i>	<i>-1 709</i>	<i>-59 116</i>
Материальные затраты	-3 951	-14 559	-1 922	-1 482	-40 583	-1 693	-64 190
Себестоимость оказанных услуг	-4 833	-9 617	-	-	-181 874	-16 649	-212 974
Арендные платежи	- 2 653	- 5 582	- 1 460	- 1 479	- 72 116	- 1 587	-84 877
Коммерческие расходы	-	-	-	-	-	-24 567	-24 567
Прочие доходы (расходы)	-	-	-	-	-	0	0
Финансовый результат итого по потоку	-6 430	41 848	- 30 091	15 659	198 251	-183 580	35 657
Изменение показателя запасов	-	-	-	-	-	-	2 541
Прочие корректировки	-	-	-	-	-	-	-7 370
Итого по организации	-	-	-	-	-	-	30 828

Источник: составлено автором.

ПРИЛОЖЕНИЕ И
(информационное)

Сравнительная таблица отчета о финансовых результатах и отчета о доходах и расходах

Таблица И.1 - Сравнительная таблица отчета о финансовых результатах и отчета о доходах и расходах за 2017 г.

В тысячах рублей

Отчет о финансовых результатах		Отчет о доходах и расходах									
		Показатель	Тыс. .руб.	Показатель	Стадии пребывания на территории аэропортового комплекса					6	Итого
					1	2	3	4	5		
Выручка	835 150	Выручка	61 184		-	32 146	589 331	15 733	835 150		
Себестоимость услуг (товаров)	-630 300	Затраты на сотрудников, итого	-11 684	-15 797	-1 501	-	-52 090	-137 625	-218 697		
		в т.ч.	-	-	-	-	-	-	-		
		<i>заработная плата</i>	<i>-9 079</i>	<i>-12 259</i>	<i>-1156</i>	-	<i>-39 745</i>	<i>-104 067</i>	<i>-166 306</i>		
		<i>прочие расходы на персонал</i>	<i>-2 605</i>	<i>-3 537</i>	<i>-345</i>	-	<i>-12 345</i>	<i>-33 558</i>	<i>-52 391</i>		
		Затраты на оборудованию, итого	-44 493	-49 353	-25 208	-13 526	-44 417	-17 192	-194 189		
		в т.ч.	-	-	-	-	-	-	-		
		<i>амортизация</i>	<i>-30 346</i>	<i>-26 077</i>	<i>-25 003</i>	<i>-12 944</i>	<i>-25 220</i>	<i>-15 483</i>	<i>-135 073</i>		
		<i>содержание и ремонт основных средств</i>	<i>-14 147</i>	<i>-23 276</i>	<i>-205</i>	<i>-582</i>	<i>-19 198</i>	<i>-1 709</i>	<i>-59 116</i>		
		Материальные затраты	-3 951	-14 559	-1 922	-1 482	-40 583	-1 693	-64 190		
ОХР	-144 626	Себестоимость оказанных услуг	-4 833	-9 617	-	-	-181 874	-16 649	-212 974		
Коммерческие расходы	-24 567	Арендные платежи	- 2 653	- 5 582	- 1 460	- 1 479	- 72 116	- 1 587	-84 877		
Прочие доходы/расходы	-534	Коммерческие расходы	-	-	-	-	-	-24 567	-24 567		
Налог на прибыль	-6 836	Прочие доходы (расходы)	-	-	-	-	-	0	0		
-	-	Финансовый результат итого по потоку	- 18 901	7 530	- 26 703	1 667	171 438	- 181 286	35 657		
-	-	Изменение показателя запасов	-	-	-	-	-	-	2 541		
-	-	Прочие корректировки	-	-	-	-	-	-	-7 370		
Чистая прибыль/убыток	28 288	Итого по организации	-	-	-	-	-	-	30 828		

Источник: составлено автором.