

## 9.8. МЕТОДИКА ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ФИЗКУЛЬТУРНО-ОЗДОРОВИТЕЛЬНЫХ КОМПЛЕКСОВ

Чая В.Т., д.э.н., профессор Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова, академик РАЕН;  
Золотухина А.Д., преподаватель Института коммерции и права, финансовый директор ЗАО «Атлант»

В статье дан обзор развития предприятий физкультурно-оздоровительных комплексов и предложена организация управленческого учета на них, включая разработку систем учета и управления затратами, показателей деятельности, долгосрочных и текущих бюджетов и управленческой отчетности. Основным критерий эффективности системы управленческого учета – рациональное и экономически оправданное использование ресурсов. Предложена методика организации автоматизации управленческого учета предприятий физкультурно-оздоровительных комплексов.

### 1. ОБЗОР РАЗВИТИЯ ПРЕДПРИЯТИЙ ФИЗКУЛЬТУРНО-ОЗДОРОВИТЕЛЬНЫХ КОМПЛЕКСОВ

В мире наблюдается устойчивая тенденция повышения социальной роли физической культуры и спорта. Она проявляется:

- в повышении роли государства в поддержке развития физической культуры и спорта, общественных форм организации и деятельности в этой сфере;
- в широком использовании физической культуры и спорта в профилактике заболеваний и укреплении здоровья населения;
- в продлении активного творческого долголетия людей;
- в организации досуговой деятельности и в профилактике асоциального поведения молодежи;
- в использовании физической культуры и спорта как важного компонента нравственного, эстетического и интеллектуального развития учащейся молодежи;
- в вовлечении в занятия физической культурой и спортом трудоспособного населения;
- в использовании физической культуры и спорта в социальной и физической адаптации инвалидов, детей-сирот;
- в резком увеличении роста доходов от спортивных зрелищ и спортивной индустрии;
- в развитии физкультурно-оздоровительной и спортивной инфраструктуры с учетом интересов и потребностей населения;
- в многообразии форм, методов и средств, предлагаемых на рынке физкультурно-оздоровительных и спортивных услуг.

В Российской Федерации развитие физической культуры и осуществляется в соответствии с положениями Федерального закона «О физической культуре и спорте в РФ» от 4 декабря 2007 г. №329-ФЗ (далее – Закон №329-ФЗ). Рассмотрим его основные понятия:

- спорт – сфера социально-культурной деятельности как совокупность видов спорта, сложившаяся в форме соревнований и специальной практики подготовки человека к ним;
- массовый спорт – часть спорта, направленная на физическое воспитание и физическое развитие граждан посредством проведения организованных и (или) самостоятельных занятий, а также участия в физкультурных мероприятиях и массовых спортивных мероприятиях;
- объекты спорта – объекты недвижимого имущества или комплексы недвижимого имущества, специально предназначенные для проведения физкультурных мероприятий

и (или) спортивных мероприятий, в том числе спортивные сооружения;

- физическая культура – часть культуры, представляющая собой совокупность ценностей, норм и знаний, создаваемых и используемых обществом в целях физического и интеллектуального развития способностей человека, совершенствования его двигательной активности и формирования здорового образа жизни, социальной адаптации путем физического воспитания, физической подготовки и физического развития;
- физкультурные мероприятия – организованные занятия граждан физической культурой;
- физкультурно-спортивная организация – юридическое лицо независимо от его организационно-правовой формы, осуществляющее деятельность в области физической культуры и спорта в качестве основного вида деятельности.

В соответствии с данными, представленными в «Концепции развития физической культуры и спорта в Российской Федерации на период до 2005 г.» с 1991 г. наблюдается тенденция сокращения сети физкультурно-оздоровительных и спортивных сооружений. В 1999 г. их число по сравнению с 1991 г. уменьшилось на 22% и составило около 195 тыс. с единовременной пропускной способностью около 5 млн. чел., или всего 17% от норматива обеспеченности. Под предлогом экономической нецелесообразности предприятия и организации отказывались от содержания спортивных и оздоровительных объектов, закрывали, продавали, передавали их другим собственникам или использовали не по назначению.

Однако в последнее время ситуация резко изменилась. Помимо государственной поддержки, физкультурно-оздоровительным предприятиям оказывается содействие на уровне субъектов РФ. Например, в Москве при правительстве города действует Департамент физической культуры и спорта г.Москвы (ранее – Комитет физической культуры и спорта г.Москвы), оказывающий поддержку физкультурно-оздоровительным предприятиям.

Правительство г. Москвы также занимается расширением физкультурно-спортивной инфраструктуры. Например, начиная с 1996 г. действует программа строительства быстровозводимых крытых катков с искусственным ледовым покрытием. В 2003 г. принята Генеральная схема развития и размещения объектов физической культуры и спорта в Москве до 2010 г. (постановление Правительства Москвы от 28 января 2003 г. №31-ПП).

Основные положения Генеральной схемы предусматривают развитие сети объектов физической культуры и спорта, включающей два уровня обслуживания населения: местный (социально гарантированный уровень обслуживания) и городской, различающиеся видами услуг и размещением в городе.

Рассматривая деятельность физкультурно-оздоровительных комплексов и спортивных центров, следует говорить о физкультурно-оздоровительной деятельности.

С 1 января 2003 г. отраслевая классификация производится в соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности К-029-2001 (ОКВЭД), утвержденным постановлением Государственного комитета по стандартизации РФ от 6 ноября 2001 г. №454-ст. Кроме того, в период с 1 января 2008 г. по 1 января 2011 г. без отмены ОК-029-2001 действует Общероссийский классификатор видов экономической деятельности ОК-029-2007, утвержденный приказом Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 22 ноября 2007 г.

Объектами классификации в ОКВЭД являются виды экономической деятельности, объединенные в группы.

В соответствии с ОКВЭД экономическая деятельность имеет место тогда, когда ресурсы (оборудование, рабочая сила, технологии, сырье, материалы, энергия, информационные ресурсы) объединяются в производственный процесс, целью которого является производство продукции (выполнение работ, оказание услуг).

Основными характеристиками любого вида экономической деятельности являются сам процесс производства и выпуска продукции (выполнения работ, оказания услуг), и, конечно же, виды затрат на осуществление этого процесса. Указанными классификаторами физкультурно-оздоровительная деятельность (код 93.04) отнесена в раздел «Предоставление персональных услуг» и включает «деятельность с целью улучшения физического состояния и обеспечения комфорта, например деятельность турецких бань, саун и парных бань, соляриев, курортов с минеральными источниками, салонов для снижения веса и похудения, массажных кабинетов, центров физической культуры и т.п.».

Заметим, что услуги физкультурно-оздоровительного характера могут оказываться различными организациями, независимо от их организационно-правовой формы. Это могут быть учреждения, финансируемые за счет бюджета, и коммерческие организации. Кроме того, субъекты хозяйственной деятельности, оказывающие оздоровительные услуги, могут быть представлены и структурными подразделениями организаций, причем как выделенными на отдельный баланс, так и находящимися на балансе.

Фитнес-индустрия имеет хорошую перспективу роста в РФ, что связано с ростом доходов населения, внимания к культуре здоровья и здоровому образу жизни, а также с ростом отечественной экономики.

По данным компании «Экспресс-Обзор», в 2007 г. в РФ функционировало 1625 объектов физической культуры и спорта, по сравнению с 2006 г. их число увеличилось на 125 штук. Более половины их расположено в регионах, при этом в Москве их количество в 2,8 раза выше, чем в Санкт-Петербурге. При этом основная часть оборота фитнес-индустрии в РФ сосредоточена на территории двух столиц: 72% от объема российского рынка в 2007 г.

В РФ не существует четкой классификации физкультурно-оздоровительных комплексов, но в соответствии с различными критериями можно выделить определенные категории (в соответствии с данными ИА РосБизнесКонсалтинг):

- по количеству оказываемых услуг:
  - наличие бассейна;
  - наличие тренажерного зала с силовыми тренажерами;
  - наличие залов для занятий боксом, восточными единоборствами;
  - наличие зала с кардио-тренажерами;
  - наличие залов для проведения групповых программ;
  - наличие детской комнаты и специализированных занятий для детей;
  - наличие сауны, бани, хамама;
  - наличие салона красоты, SPA-центра;
  - наличие фитнес-бара;
- по целевой аудитории:
  - комплексы для требовательных клиентов, обладающих большими финансовыми возможностями (ориентированные на богемную или модную публику);
  - комплексы, ориентированные на средний класс (предлагающие весь спектр стандартных услуг, часто с наличием бассейна);

- бюджетные комплексы для людей непритязательных либо ограниченных в средствах;
- комплексы для студентов и домохозяек (шаговой доступности);
- по стоимости (по данным ИА РосБизнесКонсалтинг):
  - премиум-класс – от 80 тыс. руб./год и выше;
  - бизнес-класс – от 50 до 75 тыс. руб./год;
  - средний класс – от 30 до 50 тыс. руб./год;
  - демократичный сегмент – до 30 тыс. руб./год;
- по размеру:
  - малые – площадью до 2 000 кв. м.;
  - средние – от 2 000 до 5 000 кв. м.;
  - крупные – от 5 000 до 7 000 кв. м.;
  - гиганты – свыше 7 000 кв. м.

Эффективная работа современного предприятия невозможна без хорошо налаженной системы управленческого учета и отчетности на всех уровнях управления.

Основным критерием эффективности системы управленческого учета является рациональное и экономически оправданное использование финансовых, материальных и трудовых ресурсов. Управленческий учет обеспечивает для этого необходимый механизм, позволяя комплексно рассмотреть вопросы планирования, оперативного контроля и учета отдельных видов деятельности. Структура управленческого учета представлена на рис. 1.

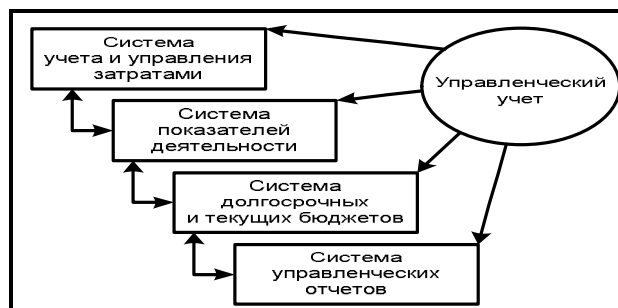


Рис. 1. Структура управленческого учета

Следовательно, для организации управленческого учета на предприятиях физкультурно-оздоровительных комплексов необходимо последовательно организовать вышеуказанные системы.

## 2. ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ФИЗКУЛЬТУРНО-ОЗДОРОВИТЕЛЬНЫХ КОМПЛЕКСОВ

### Разработка системы учета и управления затратами

Для успешной организации управленческого учета в зависимости от отраслевых особенностей предприятия и целевой установки прежде всего следует разработать экономически обоснованную классификацию затрат. Это позволит определить и сформировать:

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

Затраты физкультурно-оздоровительных комплексов в целом являются однотипными, однако могут различаться в зависимости от количества оказываемых услуг, а также структуры самого предприятия.

Рассмотрим затраты физкультурно-оздоровительного комплекса на примере ЗАО «Атлант», оказывающего юридическим и физическим лицам следующие услуги:

- услуги плавательного бассейна;
- услуги бань и саун;
- услуги спортивных залов (мини-футбол, волейбол и т.д.);
- услуги тренажерного зала;
- услуги зала групповых занятий (йога, аэробика, танцевальные классы).

Спецификой ЗАО «Атлант» является то, что он состоит из двух корпусов (отдельно стоящих зданий), принадлежащих организации на праве собственности:

- корпуса плавательного бассейна;
- спортивного корпуса.

В целях организации управленческого учета, а также оперативного технического учета вышеуказанные корпуса оборудованы узлами учета тепловой и электрической энергии.

В соответствии с п. 8 ПБУ 10/99 при формировании расходов по обычным видам деятельности физкультурно-оздоровительных комплексов должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам (табл. 1).

Таблица 1

**ГРУППИРОВКА ЗАТРАТ ПО ЭКОНОМИЧЕСКИМ ЭЛЕМЕНТАМ ФИЗКУЛЬТУРНО-ОЗДОРОВИТЕЛЬНЫХ КОМПЛЕКСОВ**

Элемент затрат	Состав
Материальные затраты	Тепловая и электрическая энергия, услуги сторонних организаций, материалы
Затраты на оплату труда	Заработная плата персонала комплекса
Отчисления на социальные нужды	Единый социальный налог (ЕСН), страховые взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний
Амортизация	Амортизация основных средств комплекса (зданий, технологического оборудования, мебели, инвентаря и т.д.)
Прочие затраты	Арендные платежи, услуги связи, расходы на подтверждение соответствия, услуги по охране, расходы на рекламу

Группировка затрат по экономическим элементам позволяет определять и анализировать структуру затрат предприятия. Для проведения данного анализа необходимо рассчитать удельный вес того или иного элемента в общей сумме затрат. В зависимости от этого соотношения отрасли экономики можно разделить соответственно на материалоемкие (высокий удельный вес материальных затрат в себестоимости), трудоемкие (высокая доля затрат на оплату труда), фондоемкие (преобладает амортизация основных средств и иных внеоборотных активов).

Рассмотрим группировку затрат ЗАО «Атлант» по экономическим элементам (табл. 2).

Таблица 2

**ГРУППИРОВКА ЗАТРАТ ЗАО «АТЛАНТ» ПО ЭКОНОМИЧЕСКИМ ЭЛЕМЕНТАМ за 2007 и 2008 гг.**

Элемент затрат	2007 г.		2008 г.	
	Сумма, руб.	Удельный вес, %	Сумма, руб.	Удельный вес, %
Материальные затраты	20 252 790	33,60	29 801 994	38,19
Затраты на оплату труда	13 533 700	22,45	18 478 080	23,68
Отчисления на социальные нужды	3 545 829	5,88	4 841 256	6,20
Амортизация	16 201 920	26,88	18 400 098	23,58
Прочие затраты	6 740 795	11,18	6 512 808	8,35
Итого	60 275 034	100	78 034 236	100

Как видно из табл. 2, наибольший удельный вес в совокупных затратах занимают такие виды затрат:

- материальные затраты (33,60% в 2007 г. и 38,19% в 2008 г.);
- затраты на оплату труда (22,45% в 2007 г. и 23,68% в 2008 г.);
- амортизация (26,88% в 2007 г. и 23,58% в 2008 г.).

Большой удельный вес материальных затрат связан с тем, что в их состав включены расходы на тепловую и электрическую энергию, которые являются основополагающими в работе любого физкультурно-оздоровительного комплекса. Электрическая энергия идет на освещение залов и плавательного бассейна, а также на организацию работы технологического оборудования. Тепловая энергия используется для отопления помещений, а также для работы технологического оборудования (бойлеров, накопительных емкостей и т.д.). Т.е. предприятия физкультурно-оздоровительных комплексов относятся к энергоемким отраслям.

Большой удельный вес расходов на оплату труда говорит также о трудоемкости отрасли. Подобные данные получены и при анализе остальных исследуемых предприятий. В связи с этим нами выявлены особенности предприятий физкультурно-оздоровительных комплексов, оказывающие влияние на организацию управленческого учета (табл. 3).

Таблица 3

**ОРГАНИЗАЦИОННО-ТЕХНОЛОГИЧЕСКИЕ ОСОБЕННОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ ФИЗКУЛЬТУРНО-ОЗДОРОВИТЕЛЬНЫХ КОМПЛЕКСОВ, ОКАЗЫВАЮЩИЕ ВЛИЯНИЕ НА ОРГАНИЗАЦИЮ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

№	Особенность отрасли	Влияние на организацию управленческого учета
1	Оказание нескольких видов физкультурно-оздоровительных услуг	Определяет учет затрат по каждому виду оказываемых услуг
2	Одновременное оказание различных видов физкультурно-оздоровительных услуг	Вызывает необходимость распределения расходов комплекса между видами услуг
3	Высокая доля материальных затрат	Приводит к необходимости совершенствования организации управленческого учета материальных затрат
4	Высокая доля расходов по оплате труда	Приводит к необходимости совершенствования организации управленческого учета затрат на оплату труда
5	Использование дорогостоящего оборудования	Приводит к необходимости организации управленческого учета затрат по использованию оборудования
6	Высокая доля косвенных затрат	Приводит к необходимости выбора экономически обоснованной базы распределения косвенных затрат

Согласно п. 8 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно.

В некоторых отраслях могут применяться типовые рекомендации по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости с учетом характера и структуры производства, которые были разработаны на основе типовых рекомендаций в условиях плановой экономики и носят рекомендательный характер. Однако для физкультурно-оздоровительных комплексов по-

добных методических рекомендаций разработано не было, в связи с чем нами предлагается использовать следующую номенклатуру затрат (табл. 4).

Таблица 4

**СТАТЬИ ЗАТРАТ ФИЗКУЛЬТУРНО-ОЗДОРОВИТЕЛЬНЫХ КОМПЛЕКСОВ**

№	Статья затрат	Состав
1	Сырье и материалы	Материалы, непосредственно используемые при оказании физкультурно-оздоровительных услуг: спортивный инвентарь; материалы, используемые в технологическом оборудовании; материалы, используемые для дезинфекции и санитарной обработки помещений
2	Услуги сторонних организаций	Услуги водопровода и канализации, услуги по приему и транспортировке сточных вод, обслуживание узлов учета тепловой и электроэнергии
3	Топливо и энергия на технологические цели	Тепловая и электрическая энергия, наполнение систем водой
4	Заработная плата персонала, непосредственно участвующего в оказании услуг	Оплата труда тренеров, инструкторов, спасателей и т.д.
5	Отчисления на социальные нужды с заработной платы персонала, участвующего в оказании услуг	ЕСН и страховые взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний вышеуказанного персонала
6	Технологические расходы комплекса	Заработная плата технологического персонала (слесарей, сантехников, электриков) и отчисления на социальные нужды, амортизационные отчисления, арендные платежи, расходы на подтверждение соответствия санитарным требованиям, услуги сторонних организаций (уборка прилегающих территорий, дератизация, дезинсекция, вывоз отходов)
7	Общехозяйственные расходы	Заработная плата администрации комплекса и отчисления на социальные нужды, услуги связи, услуги по охране
8	Коммерческие расходы	Реклама в печатных изданиях, поддержка и обновление сайта

В целях калькулирования себестоимости физкультурно-оздоровительных услуг вышеуказанные затраты необходимо разделить на прямые (непосредственно относящиеся к оказанию конкретных физкультурно-оздоровительных услуг) и косвенные (относящиеся на себестоимость услуг после соответствующего распределения). К прямым затратам физкультурно-оздоровительных комплексов относятся:

- затраты на сырье и материалы;
- услуги сторонних организаций;
- топливо и энергия на технологические цели;
- заработная плата персонала, непосредственно участвующего в оказании физкультурно-оздоровительных услуг, и отчисления на социальные нужды с данного фонда оплаты труда.

К косвенным расходам относятся:

- технологические расходы комплекса (аналог общепроизводственных расходов);
- общехозяйственные расходы;
- коммерческие расходы.

Рассмотрим группировку расходов ЗАО «Атлант» по статьям затрат на примере 2007-го и 2008 гг. (табл. 5).

Таблица 5

**ГРУППИРОВКА РАСХОДОВ ЗАО «АТЛАНТ» ПО СТАТЬЯМ ЗАТРАТ за 2007 и 2008 гг.**

№	Статья затрат	2007 г.		2008 г.	
		Сумма	Удельный вес, %	Сумма	Удельный вес, %
1	Сырье и материалы	3 815 505	6,33	2 413 047	3,09
2	Услуги сторонних организаций	9 481 230	15,73	15 885 597	20,36
3	Топливо и энергия на технологические цели	6 956 055	11,54	11 503 350	14,74
4	Заработная плата персонала, непосредственно участвующего в оказании услуг	2 300 730	3,82	2 355 954	3,02
5	Отчисления на социальные нужды с заработной платы персонала, участвующего в оказании услуг	602 791,26	1	617 259,95	0,79
6	Технологические расходы комплекса	18 422 259	30,56	21 431 613	27,46
7	Общехозяйственные расходы	18 343 288,74	30,43	23 303 351,05	29,86
8	Коммерческие расходы	353 175	0,59	524 064	0,67
9	Итого	60 275 034	100	78 034 236	100

Как видно из табл. 5, наибольший удельный вес в совокупных расходах имеют косвенные расходы:

- технологические расходы комплекса (30,56% в 2007 г. и 27,46% в 2008 г.);
- общехозяйственные расходы (30,43% в 2007 г. и 29,86% в 2008 г.).

Вышеуказанные затраты в большей степени влияют на показатели деятельности физкультурно-оздоровительного комплекса, следовательно, наибольшее значение имеет их правильное распределение на носители затрат.

Для успешной организации управленческого учета необходимо определить места возникновения затрат, носители затрат и центры ответственности. Рассмотрим их на примере ЗАО «Атлант» (табл. 6).

Таблица 6

**ЕДИНИЦЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАО «АТЛАНТ»**

Единица управленческого учета	Состав	Единица измерения
Места возникновения затрат	Корпус плавательного бассейна	Кв. м
	Спортивный корпус	Кв. м
Центры ответственности	Плавательный бассейн	-
	Бани и сауны	-
	Спортивный зал	-
	Зал групповых занятий	-
Носитель затрат (объект калькулирования)	Тренажерный зал	-
	Услуги плавательного бассейна	Сеанс – 45 мин.
	Услуги бань и саун	Сеанс – 1 час
	Услуги спортивного зала	Час занятий
	Услуги зала групповых занятий	Сеанс – 1 час
	Услуги тренажерного зала	Сеанс – 1 час

Выбор вышеуказанных единиц управленческого учета позволит разработать экономически обоснованную систему показателей деятельности физкультурно-оздоровительных комплексов.

**Разработка системы показателей деятельности**

Показатели деятельности лежат в основе планирования работы структурных подразделений, а также распределения обязанностей и ответственности на предприятии.

Основным показателем деятельности центра ответственности являются финансовые результаты, рассчитываемые следующим образом:

$$\text{Прибыль / Убыток} = \text{Доходы центра ответственности} - \text{Расходы центра ответственности.}$$

Расходы центров ответственности физкультурно-оздоровительного комплекса равны себестоимости услуг, оказываемых данными центрами ответственности.

Доходы физкультурно-оздоровительного комплекса ЗАО «Атлант», распределенные по центрам ответственности, представлены в табл. 7.

Таблица 7

**РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ДОХОДОВ ЗАО «АТЛАНТ» ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ за 2007 и 2008 гг.**

Центр ответственности	2007 г.		2008 г.	
	Сумма	Удельный вес, %	Сумма	Удельный вес, %
Плавательный бассейн	35 700 000	49,36	48 600 000	50,19
Бани и сауны	7 500 000	10,37	9 510 000	9,82
Спортивный зал	18 060 000	24,97	24 210 000	25
Зал групповых занятий	3 630 000	5,02	3 300 000	3,41
Тренажерный зал	7 440 000	10,28	11 216 220	11,58
Комплекс в целом	72 330 000	100,0	96 836 220	100,0

Как видно из табл. 7, наибольший удельный вес в структуре доходов ЗАО «Атлант» имеют доходы, полученные плавательным бассейном (49,36% в 2007 г. и 50,19 в 2008 г.). Наименьший доход рассматриваемому физкультурно-оздоровительному комплексу приносит зал групповых занятий (5,02% в 2007 г. и 3,41% в 2008 г.).

При анализе расходов ЗАО «Атлант» часть расходов классифицированы нами как косвенные. Косвенные затраты не могут быть отнесены в момент возникновения прямо на носитель затрат (объект калькулирования), для их отнесения необходимы дополнительные расчеты по распределению пропорционально той или иной выбранной базе.

Не существует такой системы калькулирования затрат, которая позволила бы определить себестоимость единицы продукции (работ, услуг) со 100%-ной точностью. Любое косвенное отнесение затрат на объект калькулирования, как бы хорошо оно ни было обосновано, искажает фактическую себестоимость, снижает точность калькулирования. В силу этих причин самой точной будет калькуляция по прямым (переменным) затратам. В таком случае в нее включаются затраты, непосредственно связанные с изготовлением данного изделия. Критерием

точности исчисления себестоимости изделия должна быть не полнота включения затрат в себестоимость, а способ их отнесения на то или иное изделие.

Процесс распределения косвенных затрат состоит из трех элементов:

- выбор объекта, на который относятся затраты, т.е. носителя затрат;
- выбираются и собираются затраты, которые следует отнести на объекты;
- выбирается база распределения, которая соотносится с носителем затрат;
- рассчитывается коэффициент (ставка) распределения.

Проанализировав технологические особенности физкультурно-оздоровительных комплексов, а также обоснованный выбор единиц управленческого учета, мы считаем, что косвенные расходы физкультурно-оздоровительного комплекса целесообразно распределять по носителям затрат методом двухступенчатого распределения (рис. 2). Это связано с тем, что косвенные затраты целесообразно распределять сначала по местам возникновения затрат, а затем перераспределять по носителям затрат (оказываемым физкультурно-оздоровительным услугам).

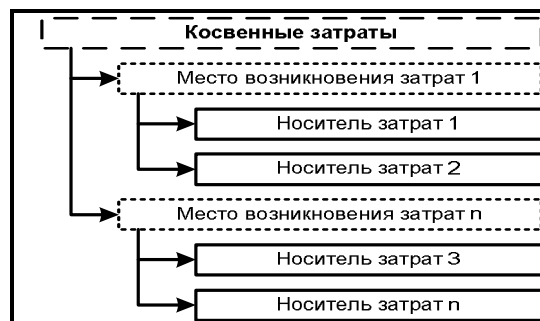


Рис. 2. Схема распределения косвенных затрат физкультурно-оздоровительного комплекса

Проведенные исследования показали, что распределение косвенных затрат до сих пор остается сложной и, по существу, нерешенной проблемой бухгалтерского учета. Методологические подходы к решению этой проблемы практически полностью отсутствуют в нормативных документах. Следует согласиться с М.А. Вахрушиной в том, что процедура выбора базы распределения косвенных затрат является важным элементом стратегического планирования предприятия, поскольку ее результаты в виде выбранных показателей сохраняются неизменными в течение длительного периода и представляют собой элемент учетной политики.

Систематизированные суждения ученых по выбору базы распределения косвенных затрат представлены в табл. 8.

В соответствии с табл. 8 наиболее распространенным показателем базы распределения является заработная плата основных производственных рабочих, реже – прямые материальные затраты. Причем рассмотренные базы распределения косвенных расходов были разработаны для производственных предприятий.

Необходимо отметить, что при анализе расходов физкультурно-оздоровительного комплекса по статьям затрат (табл. 9) выявлено, что косвенные расходы составляют 61% совокупных затрат, в то время как заработная плата персонала, непосредственно участвующего в оказании услуг, в среднем 3,5%, а прямые материальные затраты – в среднем 4,5%.

Таблица 8

**РЕКОМЕНДУЕМЫЕ БАЗЫ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ КОСВЕННЫХ ЗАТРАТ**

Авторы	База распределения
Е.А. Мизиковский; М.А. Вахрушина; С.А. Николаева; Я.В. Соколов	Заработная плата основных производственных рабочих
С.А. Николаева; В.Б. Ивашкевич	Площадь, занимаемая производственными участками
Е.А. Мизиковский; М.А. Вахрушина; С.А. Николаева; И.Г. Кондратова; Т.П. Карпова	Время работы производственного оборудования
Е.А.Мизиковский	Объем выпущенной продукции
М.А. Вахрушина; Я.В. Соколов; В.Э. Керимов	Прямые материальные затраты, время работы основных производственных рабочих
Т.П. Карпова	Время работы основных производственных рабочих, масса изготавливаемых изделий
В.Б. Ивашкевич	Число работающих; величина потребляемой энергии; величина производственной мощности отдельных установок; комбинированные и условные величины
Я.В. Соколов	Расходы на производственные центры

Кроме того, часть прямых затрат являются таковыми для мест возникновения затрат (в рассматриваемом ЗАО «Атлант» для плавательного бассейна и спортивного корпуса). Для носителей же затрат они являются косвенными. Например, администраторы плавательного бассейна и тренеры-спасатели участвуют как в оказании услуг плавательного бассейна, так и в оказании услуг бань и саун.

В связи с тем, что показатели, предлагаемые российскими учеными в качестве базы распределения накладных расходов, составляют незначительную долю себестоимости физкультурно-оздоровительных услуг, а также в связи с условным отнесением затрат к прямым для рассматриваемой отрасли в целях калькулирования полной себестоимости физкультурно-оздоровительных услуг нами предлагается распределять косвенные расходы на носители затрат пропорционально доле доходов центров ответственности в общей сумме доходов комплекса.

Распределение косвенных расходов в ЗАО «Атлант» в соответствии с предлагаемой нами базой распределения представлено в табл. 9.

Таблица 9

**РАСПРЕДЕЛЕНИЕ КОСВЕННЫХ РАСХОДОВ ЗАО «АТЛАНТ» за 2007-й и 2008 гг.**

Носитель затрат	2007 г.		2008 г.	
	Кэффициент распределения	Сумма косвенных затрат	Кэффициент распределения	Сумма косвенных затрат
<b>Технологические затраты комплекса</b>				
Услуги плавательного бассейна	49,36	9 093 227,04	50,19	10 756 526,56
Услуги бань и саун	10,37	1 910 388,26	9,82	2 104 584,40
Услуги спортивного зала	24,97	4 600 038,07	25	5 357 903,25
Услуги зала групповых занятий	5,02	924 797,40	3,41	730 818

Носитель затрат	2007 г.		2008 г.	
	Кэффициент распределения	Сумма косвенных затрат	Кэффициент распределения	Сумма косвенных затрат
Услуги тренажерного зала	10,28	1 893 808,23	11,58	2 481 780,79
Итого по комплексу в целом	100	18 422 259	100	21 431 613
<b>Общехозяйственные расходы</b>				
Услуги плавательного бассейна	49,36	9 054 247,32	50,19	11 695 951,89
Услуги бань и саун	10,37	1 902 199,04	9,82	2 288 389,07
Услуги спортивного зала	24,97	4 580 319,20	25	5 825 837,76
Услуги зала групповых занятий	5,02	920 833,09	3,41	794 644,27
Услуги тренажерного зала	10,28	1 885 690,08	11,58	2 698 528,05
Итого по комплексу в целом	100	18 343 288,74	100	23 303 351,05
<b>Коммерческие расходы</b>				
Услуги плавательного бассейна	49,36	174 327,18	50,19	263 027,72
Услуги бань и саун	10,37	36 624,25	9,82	51 463,08
Услуги спортивного зала	24,97	88 187,80	25	131 016
Услуги зала групповых занятий	5,02	17 729,39	3,41	17 870,58
Услуги тренажерного зала	10,28	36 306,39	11,58	60 686,61
Итого по комплексу в целом	100	353 175	100	524 064

Для применения предлагаемого нами метода двухступенчатого распределения косвенных расходов необходимо распределить прямые затраты, формируемые по местам возникновения затрат, являющиеся косвенными для носителей затрат.

Для выбора ставки распределения рассмотрим структуру доходов по местам возникновения затрат (табл. 10). Мы считаем целесообразным распределять прямые затраты, сгруппированные по местам возникновения затрат, на носители затрат пропорционально удельному весу доходов центра ответственности в сумме доходов, получаемых по месту возникновения затрат.

Таблица 10

**РАСЧЕТ СТАВКИ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ПРЯМЫХ ЗАТРАТ, СГРУППИРОВАННЫХ ПО МЕСТАМ ВОЗНИКНОВЕНИЯ ЗАТРАТ**

Центр ответственности	2007 г.		2008 г.	
	Сумма	Удельный вес, %	Сумма	Удельный вес, %
Плавательный бассейн	35 700 000	82,64	48 600 000	83,63
Бани и сауны	7 500 000	17,36	9 510 000	16,37

Центр ответственности	2007 г.		2008 г.	
	Сумма	Удельный вес, %	Сумма	Удельный вес, %
Итого по корпусу плавательного бассейна	43 200 000	100	58 110 000	100
Спортивный зал	18 060 000	62	24 210 000	62,52
Зал групповых занятий	3 630 000	12,46	3 300 000	8,52
Тренажерный зал	7 440 000	25,54	11 216 220	28,96
Итого по спортивному корпусу	29 130 000	100	38 726 220	100

Распределение прямых затрат по носителям затрат представлено в табл. 11.

Таблица 11

**РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ПРЯМЫХ ЗАТРАТ, СГРУППИРОВАННЫХ ПО МЕСТАМ ВОЗНИКНОВЕНИЯ ЗАТРАТ, НА НОСИТЕЛИ ЗАТРАТ**

Носитель затрат	2007 г.		2008 г.	
	Коэффициент распределения	Сумма косвенных затрат	Коэффициент распределения	Сумма косвенных затрат
<b>Сырье и материалы</b>				
Услуги плавательного бассейна	82,64	2 130 376,56	83,63	1 328 337,11
Услуги бань и саун	17,36	447 523,44	16,37	260 012,90
Итого по корпусу плавательного бассейна	100	2 577 900	100	1 588 350
Услуги спортивного зала	62	767 315,10	62,52	515 600,56
Услуги зала групповых занятий	12,46	154 205,58	8,52	70 264,18
Услуги тренажерного зала	25,54	316 084,32	28,96	238 832,25
Итого по спортивному корпусу	100	1 237 605	100	824 697
<b>Услуги сторонних организаций</b>				
Услуги плавательного бассейна	82,64	4 115 992,63	83,63	7 765 118,26
Услуги бань и саун	17,36	864 637,37	16,37	1 519 968,74
Итого по корпусу плавательного бассейна	100	4 980 630	100	9 285 087
Услуги спортивного зала	62	2 790 372	62,52	4 126 638,85
Услуги зала групповых занятий	12,46	560 774,76	8,52	562 363,45
Услуги тренажерного зала	25,54	1 149 453,24	28,96	1 911 507,70
Итого по спортивному корпусу	100	4 500 600	100	6 600 510
<b>Топливо и энергия на технологические цели</b>				
Услуги плавательного бассейна	82,64	3 236 843,52	83,63	5 153 907,83
Услуги бань и саун	17,36	679 956,48	16,37	1 008 842,18
Итого по корпусу плавательного бассейна	100	3 916 800	100	6 162 750
Услуги спортивного зала	62	1 884 338,10	62,52	3 338 943,12
Услуги зала групповых занятий	12,46	378 691,17	8,52	455 019,12
Услуги тренажерного зала	25,54	776 225,73	28,96	1 546 637,76
Итого по спортивному корпусу	100	3 039 255	100	5 340 600

Носитель затрат	2007 г.		2008 г.	
	Коэффициент распределения	Сумма косвенных затрат	Коэффициент распределения	Сумма косвенных затрат
<b>Заработная плата персонала, участвующего в оказании услуг</b>				
Услуги плавательного бассейна	82,64	1 161 034,15	83,63	1 241 950,66
Услуги бань и саун	17,36	243 895,85	16,37	243 103,34
Итого по корпусу плавательного бассейна	100	1 404 930	100	1 485 054
Услуги спортивного зала	62	555 396	62,52	544 486,68
Услуги зала групповых занятий	12,46	111 616,68	8,52	74 200,68
Услуги тренажерного зала	25,54	228 787,32	28,96	252 212,64
Итого по спортивному корпусу	100	895 800	100	870 900
<b>Отчисления на социальные нужды с заработной платы персонала, участвующего в оказании услуг</b>				
Услуги плавательного бассейна	82,64	304 190,40	83,63	325 391,79
Услуги бань и саун	17,36	63 900,60	16,37	63 693,21
Итого по корпусу плавательного бассейна	100	368 091	100	389 085
Услуги спортивного зала	62	145 513,38	62,52	142 654,38
Услуги зала групповых занятий	12,46	29 243,50	8,52	19 440,42
Услуги тренажерного зала	25,54	59 942,12	28,96	66 079,19
Итого по спортивному корпусу	100	234 699	100	228 174

В результате применения метода двухступенчатого распределения косвенных затрат можно формировать себестоимость услуг физкультурно-оздоровительного комплекса на примере ЗАО «Атлант» по видам.

Для калькулирования себестоимости единицы услуги физкультурно-оздоровительного комплекса необходимо себестоимость за год разделить на количество оказанных услуг. В целях исчисления количества оказанных услуг за год необходимо доход центра ответственности (выручку-нетто) разделить на среднюю стоимость услуги без налога на добавленную стоимость (табл. 12). Средняя стоимость рассчитывается с учетом предоставляемых скидок по абонеентам и социальным картам.

Таблица 12

**РАСЧЕТ КОЛИЧЕСТВА ОКАЗАННЫХ УСЛУГ ЗАО «АТЛАНТ» ПО ВИДАМ**

Центр ответственности	Средняя стоимость услуги	2007 г.		2008 г.	
		Выручка – нетто	Количество	Выручка – нетто	Количество
Плавательный бассейн	300	35 700 000	119 000	48 600 000	162 000
Бани и сауны	1 200	7 500 000	6 250	9 510 000	7 925
Спортивный зал	1 200	18 060 000	15 050	24 210 000	20 175
Зал групповых занятий	350	3 630 000	10 371	3 300 000	9 429
Тренажерный зал	350	7 440 000	21 257	11 216 220	32 046

Необходимо отметить, что целью деятельности физкультурно-оздоровительных комплексов является не только получение прибыли, как у большинства коммерческих организаций, но и социальная поддержка социально-незащищенных слоев населения. В связи с этим большинством физкультурно-оздоровительных комплексов предоставляются значительные скидки детям, пенсионерам и инвалидам.

Расчет себестоимости услуг физкультурно-оздоровительного комплекса ЗАО «Атлант» по видам представлен в табл. 13.

Таблица 13

**РАСЧЕТ СЕБЕСТОИМОСТИ ФИЗКУЛЬТУРНО-ОЗДОРОВИТЕЛЬНЫХ УСЛУГ ЗАО «АТЛАНТ»**

Статья затрат	2007 г.	2008 г.	Отклонение
<b>Услуги плавательного бассейна</b>			
Сырье и материалы	2 130 376,56	1 328 337,11	-802 039,45
Услуги сторонних организаций	4 115 992,63	7 765 118,26	3 649 125,63
Топливо и энергия на технологические цели	3 236 843,52	5 153 907,83	1 917 064,31
Заработная плата персонала, непосредственно участвующего в оказании услуг	1 161 034,15	1 241 950,66	80 916,51
Отчисления на социальные нужды с заработной платы персонала, участвующего в оказании услуг	304 190,40	325 391,79	21 201,39
Технологические расходы комплекса	9 093 227,04	10 756 526,56	1 663 299,52
Общехозяйственные расходы	9 054 247,32	11 695 951,89	2 641 704,57
Коммерческие расходы	174 327,18	263 027,72	88 700,54
Итого затрат за год	29 270 238,80	38 530 211,82	9 259 973,02
Себестоимость единицы оказываемой услуги	245,97	237,84	-8,13
<b>Услуги бань и саун</b>			
Сырье и материалы	447 523,44	260 012,90	-187 510,54
Услуги сторонних организаций	864 637,37	1 519 968,74	655 331,37
Топливо и энергия на технологические цели	679 956,48	1 008 842,18	328 885,70
Заработная плата персонала, непосредственно участвующего в оказании услуг	243 895,85	243 103,34	-792,51
Отчисления на социальные нужды с заработной платы персонала, участвующего в оказании услуг	63 900,60	63 693,21	-207,39
Технологические расходы комплекса	1 910 388,26	2 104 584,40	194 196,14
Общехозяйственные расходы	1 902 199,04	2 288 389,07	386 190,03
Коммерческие расходы	36 624,25	85 771,81	49 147,56
Итого затрат за год	6 149 125,29	7 574 365,65	1 425 240,36
Себестоимость единицы оказываемой услуги	983,86	955,76	-28,10
<b>Услуги спортивного зала</b>			
Сырье и материалы	767 315,10	515 600,56	-251 714,54
Услуги сторонних организаций	2 790 372	4 126 638,85	1 336 266,85
Топливо и энергия на технологические цели	1 184 338,10	3 338 943,12	2 154 605,02
Заработная плата персонала, непосредственно участвующего в оказании услуг	555 396	544 486,68	-10 909,32
Отчисления на социальные нужды с заработной платы персонала, участвующего в оказании услуг	145 513,38	142 654,38	-2 859
Технологические расходы комплекса	4 600 038,07	5 357 903,25	757 865,18
Общехозяйственные расходы	4 580 319,20	5 825 837,76	1 245 518,56

Статья затрат	2007 г.	2008 г.	Отклонение
Коммерческие расходы	88 187,80	131 016	42 828,20
Итого затрат за год	14 711 479,65	19 983 080,60	5 271 600,95
Себестоимость единицы оказываемой услуги	977,51	990,49	12,98
<b>Услуги зала групповых занятий</b>			
Сырье и материалы	154 205,58	70 264,18	-83 941,40
Услуги сторонних организаций	560 774,76	562 363,45	1 588,69
Топливо и энергия на технологические цели	378 691,17	455 019,12	76 327,95
Заработная плата персонала, непосредственно участвующего в оказании услуг	111 616,68	74 200,68	-37 416
Отчисления на социальные нужды с заработной платы персонала, участвующего в оказании услуг	29 243,50	19 440,42	-9 803,08
Технологические расходы комплекса	924 797,40	730 818	-193 979,40
Общехозяйственные расходы	920 833,09	794 644,27	-126 188,82
Коммерческие расходы	17 729,39	17 870,58	141,19
Итого затрат за год	3 097 891,57	2 724 620,70	-373 270,87
Себестоимость единицы оказываемой услуги	298,71	288,96	-9,75
<b>Услуги тренажерного зала</b>			
Сырье и материалы	316 084,32	238 832,25	-77 252,07
Услуги сторонних организаций	1 149 453,24	1 911 507,70	762 054,46
Топливо и энергия на технологические цели	776 225,73	1 546 637,76	770 412,03
Заработная плата персонала, непосредственно участвующего в оказании услуг	228 787,32	252 212,64	23 425,32
Отчисления на социальные нужды с заработной платы персонала, участвующего в оказании услуг	59 942,12	66 079,19	6 137,07
Технологические расходы комплекса	1 893 808,23	2 481 780,79	587 972,56
Общехозяйственные расходы	1 885 690,08	2 698 528,05	812 837,97
Коммерческие расходы	36 306,39	60 686,61	24 380,22
Итого затрат за год	6 346 297,43	9 256 264,99	2 909 967,56
Себестоимость единицы оказываемой услуги	298,55	288,84	-9,71

На основании проведенного анализа можно сделать вывод о том, что в целом по комплексу ЗАО «Атлант» себестоимость оказываемых услуг снизилась, несмотря на повышение затрат. Это связано с тем, что увеличилось количество оказываемых услуг, а следовательно, и соотношение затрат к единицы услуг.

Критерии, которые используются в оценке деятельности центров ответственности, делятся на две группы:

- финансовые;
- нефинансовые.

Определение оптимального соотношения этих двух групп критериев является одной из важнейших задач, стоящих перед системой управленческого учета любого предприятия.

Необходимо отметить, что если финансовые критерии можно легко подсчитать в системе бухгалтерского управленческого учета, то связь между нефинансовыми показателями с конечными результатами деятельности предприятия может быть определена только на основе статистических данных, сбор которых достаточно долг и трудоемок.

Можно сделать следующие выводы:

- разработка нефинансовых критериев – это сложная задача, однако без ее решения невозможно заниматься страте-



гическим планированием деятельности центров ответственности;

- если с помощью финансовых показателей руководству предприятия удастся оценить результаты прошедшей деятельности подразделения, то нефинансовые критерии позволяют спрогнозировать результаты будущей работы центра ответственности.

Рассчитаем финансовые критерии деятельности центров ответственности физкультурно-оздоровительного комплекса на примере ЗАО «Атлант».

Таблица 14

**ФИНАНСОВЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ  
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ЦЕНТРОВ ОТВЕТСТВЕННОСТИ  
ЗАО «АТЛАНТ» за 2007-й и 2008 гг.**

Финансовый показатель	2007 г.	2008 г.	Изменение	
			В руб.	В %
<b>Плавательный бассейн</b>				
Доходы	35 700 000	48 600 000	12 900 000	136,13
Расходы	29 270 238,80	38 530 211,82	9 259 973,02	131,64
Финансовый результат	6 429 761,20	10 069 788,18	3 640 026,98	156,61
Рентабельность оказываемых услуг	0,22	0,26	0,04	118,97
Рентабельность продаж	0,18	0,21	0,03	115,04
<b>Бани и сауны</b>				
Доходы	7 500 000	9 510 000	2 010 000	126,80
Расходы	6 149 125,29	7 574 365,65	1 425 240,36	123,18
Финансовый результат	1 350 874,71	1 935 634,35	584 759,64	143,29
Рентабельность оказываемых услуг	0,22	0,26	0,04	116,33
Рентабельность продаж	0,18	0,20	0,02	113
<b>Спортивный зал</b>				
Доходы	18 060 000	24 210 000	6 150 000	134,05
Расходы	14 711 479,65	19 983 080,60	5 271 600,95	135,83
Финансовый результат	3 348 520,35	4 226 919,40	878 399,05	126,23
Рентабельность оказываемых услуг	0,23	0,21	-0,02	92,93
Рентабельность продаж	0,19	0,17	-0,01	94,17
<b>Зал групповых занятий</b>				
Доходы	3 630 000	3 300 000	-330 000	90,91
Расходы	3 097 891,57	2 724 620,70	-373 270,87	87,95
Финансовый результат	532 108,43	575 379,30	43 270,87	108,13
Рентабельность оказываемых услуг	0,17	0,21	0,04	122,95
Рентабельность продаж	0,15	0,17	0,03	118,95
<b>Плавательный бассейн</b>				
Доходы	7 440 000	11 216 220	3 776 220	150,76
Расходы	6 346 297,43	9 256 264,99	2 909 967,56	145,85
Финансовый результат	1 093 702,57	1 959 955,01	866 252,44	179,20
Рентабельность оказываемых услуг	0,17	0,21	0,04	122,87
Рентабельность продаж	0,15	0,17	0,03	118,87

Как отмечалось выше, основным финансовым показателем деятельности центров ответственности является

прибыль, т.е. полученный за прошлый период финансовый результат. На основании проведенных ранее расчетов методом двухступенчатого распределения затрат на стоимость услуг физкультурно-оздоровительного комплекса нами получены совокупные затраты центров ответственности за 2007-й и 2008 гг., а также себестоимость единицы оказываемых услуг.

Помимо прибыли, целесообразно также рассчитать следующие показатели:

- рентабельность оказываемых услуг (показывает отношение прибыли к себестоимости оказанных услуг);
- рентабельность продаж (показывает соотношение прибыли к доходам (выручке – нетто) центра ответственности).

В табл. 14 представлены рассчитанные финансовые показатели оценки деятельности центров ответственности ЗАО «Атлант» за 2007-й и 2008 гг.

В соответствии с данными табл. 14 можно сделать вывод о том, что все центры ответственности ЗАО «Атлант» в 2007-м и 2008 гг. работали с прибылью. Причем у всех центров ответственности, кроме спортивного зала, финансовый результат в 2008 г. увеличился по отношению к показателю 2007 г. Следовательно, необходимо обратить внимание именно на вышеуказанный центр ответственности и проанализировать, чем вызвано данное изменение.

Для анализа деятельности центров ответственности необходимо рассчитать также такой важный нефинансовый критерий оценки, как показатель удовлетворенности клиентов обслуживанием.

Известны различные методы его расчета. Наиболее простой и показательный метод – метод письменного опроса, при котором продукт или услуга оценивается по трех- или пятибалльной системе.

Понятие «удовлетворенность потребителей» представляет собой комплекс из большого числа компонентов. Природа удовлетворенности связана с субъективным восприятием того, насколько услуга оказана качественно. В связи с этим необходимо установить, насколько услуги, оказываемые предприятием, отвечают ожиданиям клиентов.

На рис. 3 представлена структура услуги физкультурно-оздоровительного комплекса, определение которой необходимо для выбора показателей, отвечающих за удовлетворенность потребителей.

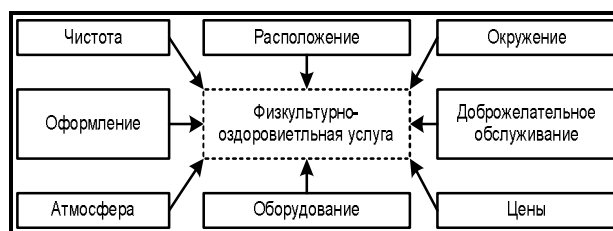


Рис. 3. Структура услуги физкультурно-оздоровительного комплекса

Для оценки удовлетворенности клиентов физкультурно-оздоровительного комплекса нами разработан специальный опросный лист, анализ которого позволяет руководству предприятий оценивать деятельность центров ответственности (рис. 4). Опросы предлагается проводить ежемесячно для отслеживания изменений в качестве оказания физкультурно-оздоровительных услуг.

В целях обеспечения репрезентативности выборки можно опрашивать каждого десятого клиента. На основании ста проведенных опросов по каждому центру от-

ветственности необходимо подсчитать общий показатель в баллах, проанализировать полученный результат и принять на основании проведенного исследования обоснованные управленческие решения по улучшению работы каждого центра ответственности.

Центр ответственности _____		
Период _____		
Ф.И.О. клиента _____		
Посещает комплекс (период) _____		
№	Показатель	Баллы от 0 до 5
1	Расположение	
2	Окружение	
3	Оформление	
4	Чистота	
5	Доброжелательное обслуживание	
6	Атмосфера	
7	Оборудование	
8	Цены	
9	Итого	
10	Средний балл	
Подпись клиента _____		

**Рис. 4. Опросный лист по оценке удовлетворенности клиентов обслуживанием**

Необходимо отметить, что нефинансовые показатели работы центров ответственности должны отвечать следующим требованиям:

- у центров ответственности существует возможность их улучшения (совершенствования);
- наличие ответственного лица, способного контролировать нефинансовые показатели и принимать меры их улучшению;
- должны быть связаны с финансовыми показателями, т.е. улучшение нефинансовых показателей должны вызывать улучшение финансовых результатов.

### Разработка системы долгосрочных и текущих бюджетов

Бюджеты выполняют планирующую и контрольную функцию для менеджеров бизнес-единиц и являются ядром функционирования систем управленческого учета.

Преимущества бюджетирования проявляются в принудительном краткосрочном и долгосрочном планировании ресурсов предприятия и особенно текущего и планируемого рыночного спроса продукции (работ, услуг). По этим стратегическим аспектам разрабатываются планы и формируются бюджеты всех уровней и разной периодичности. В конечном итоге объектом бюджетирования служит хозяйственная деятельность предприятия в целом, и бюджетные показатели для отдельных центров ответственности устанавливаются исходя из критерия максимизации конечных финансовых результатов всего предприятия, а не повышения эффективности конкретного центра ответственности.

Бюджетирование в совокупности с учетом по центрам ответственности повышает эффективность информационного обеспечения управления.

Организация бюджетирования включает создание финансовой структуры управления предприятием по центрам ответственности и распределение ответственности за показатели, которые формируют бюджетные статьи.

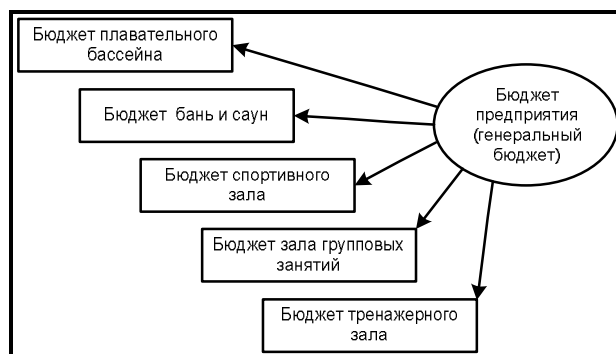
Бюджетирование на предприятиях физкультурно-оздоровительных комплексов должно включать в себя следующие мероприятия:

- разработка генерального бюджета предприятия;
- проектирование финансовой структуры управления;
- разработка бюджетной политики, включая методические и организационно-технические вопросы;
- закрепление функций по составлению, согласованию, контролю бюджетных статей за должностными лицами.

Разработку бюджетной политики необходимо закрепить в положении по управленческому учету предприятия. Методологический раздел бюджетной политики формируется с целью выработки и закрепления принципов формирования показателей бюджетных статей, методов их оценки. В ней отражаются:

- методы оценки имущества;
- методы оценки и принципы формирования планируемой себестоимости;
- принципы планирования выручки от продаж.

Бюджетная система предприятий физкультурно-оздоровительного комплекса на примере ЗАО «Атлант» представлена на рис. 5.



**Рис. 5. Бюджетная система ЗАО «Атлант»**

При формировании системы бюджетирования на предприятиях физкультурно-оздоровительных комплексов необходимо учитывать:

- незначительный штат работников финансовой службы;
- сложность расчета себестоимости оказываемых услуг;
- высокие накладные расходы, требующие грамотного распределения;
- взаимодействие центров ответственности в рамках мест возникновения затрат;
- значительная сезонность потребления физкультурно-оздоровительных услуг.

При формировании бюджетов необходимо учитывать, что наиболее высокое посещение физкультурно-оздоровительных комплексов обеспечивается в период с февраля по май каждого года. Это связано с тем, что перед летом клиенты стремятся достигнуть хорошей физической формы. Летом наступает спад, связанный с отпусками и выездом по выходным за город. С октября по декабрь посещаемость возрастает до показателей весны, а с середины декабря по середину января опять наступает спад.

Для подготовки генерального бюджета физкультурно-оздоровительного комплекса необходимо:

- подготовить операционные бюджеты;
- подготовить финансовые бюджеты.

Традиционным считается составление бюджетов на каждый месяц по центрам ответственности и предприятию в целом. Обобщение ежемесячных бюджетов дается в бюджете на год с разбивкой по кварталам.

Рекомендуемые операционные и финансовые бюджеты для физкультурно-оздоровительных комплексов с учетом их специфики представлены на рис. 6.

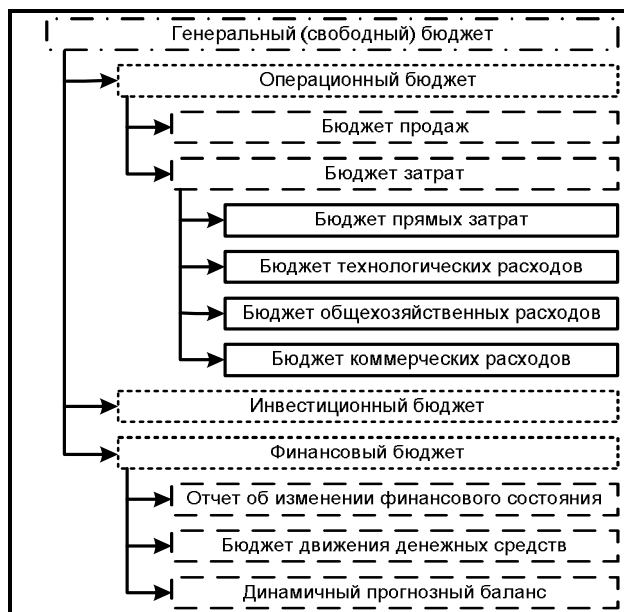


Рис. 6. Генеральный бюджет физкультурно-оздоровительного комплекса

Генеральный бюджет составляется с использованием прогноза продаж, цен на оказываемые услуги, а также тарифов и цен на используемые в процессе оказания услуг сырья, материалов и услуг сторонних организаций.

Бюджет продаж физкультурно-оздоровительного комплекса на примере ЗАО «Атлант» представлен в табл. 15. Мы считаем целесообразным прогнозировать продажи в разрезе центров ответственности с разбивкой по кварталам года с учетом сезонности продаж, описанной ранее. При составлении бюджета учтен прогнозируемый рост цен на услуги физкультурно-оздоровительного комплекса на 2009 г.

Для обеспечения планируемого объема оказания услуг необходимо рассчитать бюджет затрат. Для составления бюджета затрат необходимо предварительно составить бюджет прямых затрат по местам возникновения затрат, а также бюджеты распределяемых технологических, общехозяйственных и коммерческих затрат.

Бюджет затрат ЗАО «Атлант» на 2009 г. с учетом роста тарифов на тепло, электрическую энергию, услуги водопровода и канализации представлен в табл. 16. Также при составлении бюджета затрат необходимо планировать затраты на текущий ремонт оборудования и помещений физкультурно-оздоровительного комплекса.

Одним из важнейших этапов бюджетирования является составление бюджета движения денежных средств. В нем собираются вместе итоговые числовые финансовые показатели каждого частного бюджета. Бюджет движения денежных средств можно составлять не по центрам ответственности, а по физкультурно-оздоровительному комплексу в целом по кварталам планируемого года (табл. 17).

Таблица 15

**БЮДЖЕТ ПРОДАЖ ЗАО «АТЛАНТ» на 2009 г.**

Показатель	Плавательный бассейн	Бани и сауны	Спортивный зал	Зал групповых занятий	Тренажерный зал	Комплекс в целом
Ожидаемый объем продаж за год, в т.ч.	160 000	7 000	20 000	9 400	32 000	-
В 1-м квартале 2009 г.	50 000	2 000	6 000	2 700	9 000	-
Во 2-м квартале 2009 г.	50 000	2 000	6 000	2 700	9 000	-
В 3-м квартале 2009 г.	20 000	1 000	3 000	1 500	6 000	-
В 4-м квартале 2009 г.	40 000	2 000	5 000	2 500	8 000	-
Ожидаемая средняя цена	325	1 220	1 220	370	370	-
Ожидаемая выручка - нетто за оказанные услуги	52 000 000	8 540 000	24 400 000	3 478 000	11 840 000	100 258 000
В 1-м квартале 2009 г.	16 250 000	2 440 000	7 320 000	999 000	3 330 000	30 339 000
Во 2-м квартале 2009 г.	16 250 000	2 440 000	7 320 000	999 000	3 330 000	30 339 000
В 3-м квартале 2009 г.	6 500 000	1 220 000	3 660 000	555 000	2 220 000	14 155 000
В 4-м квартале 2009 г.	13 000 000	2 440 000	6 100 000	925 000	2 960 000	25 425 000

Таблица 16

**БЮДЖЕТ ЗАТРАТ ЗАО «АТЛАНТ» на 2009 г.**

Показатель	Квартал				Итого
	1	2	3	4	
<b>Плавательный бассейн</b>					
Сырье и материалы	1 000 000	1 000 000	500 000	830 000	3 330 000
Услуги сторонних организаций	2 500 000	2 500 000	1 250 000	2 100 000	8 350 000
Топливо и энергия на технологические цели	2 000 000	2 000 000	1 000 000	1 700 000	6 700 000
Заработная плата персонала, непосредственно участвующего в оказании услуг	380 000	380 000	190 000	312 000	1 262 000
Отчисления на социальные нужды с заработной платы персонала, участвующего в оказании услуг	99 600	99 600	49 780	81 740	330 720
Технологические расходы комплекса	4 000 000	4 000 000	2 000 000	2 900 000	12 900 000
Общехозяйственные расходы	3 900 000	3 900 000	1 950 000	3 350 000	13 100 000
Коммерческие расходы	90 000	90 000	45 000	75 000	300 000
<b>Итого</b>	<b>13 969 600</b>	<b>13 969 600</b>	<b>6 984 780</b>	<b>11 348 740</b>	<b>46 272 720</b>

Показатель	Квартал				Итого
	1	2	3	4	
<b>Бани и сауны</b>					
Сырье и материалы	85 000	85 000	42 500	65 000	277 500
Услуги сторонних организаций	460 000	460 000	230 000	400 000	1 550 000
Топливо и энергия на технологические цели	320 000	320 000	160 000	290 000	1 090 000
Заработная плата персонала, непосредственно участвующего в оказании услуг	80 000	80 000	40 000	65 000	265 000
Отчисления на социальные нужды с заработной платы персонала, участвующего в оказании услуг	20 960	20 960	10 480	17 030	69 430
Технологические расходы комплекса	650 000	650 000	325 000	550 000	2 175 000
Общехозяйственные расходы	690 000	690 000	345 000	580 000	2 305 000
Коммерческие расходы	30 000	30 000	15 000	25 000	100 000
<b>Итого</b>	<b>2 335 960</b>	<b>2 335 960</b>	<b>1 167 980</b>	<b>1 992 030</b>	<b>7 831 930</b>
<b>Спортивный зал</b>					
Сырье и материалы	600 000	600 000	300 000	500 000	2 000 000
Услуги сторонних организаций	1 300 000	1 300 000	650 000	1 100 000	4 350 000
Топливо и энергия на технологические цели	1 200 000	1 200 000	650 000	950 000	4 000 000
Заработная плата персонала, непосредственно участвующего в оказании услуг	170 000	170 000	85 000	140 000	565 000
Отчисления на социальные нужды с заработной платы персонала, участвующего в оказании услуг	44 540	44 540	22 270	36 680	148 030
Технологические расходы комплекса	1 700 000	1 700 000	850 000	1 420 000	5 670 000
Общехозяйственные расходы	1 900 000	1 900 000	950 000	1 600 000	6 350 000
Коммерческие расходы	45 000	45 000	26 000	35 000	151 000
<b>Итого</b>	<b>6 959 540</b>	<b>6 959 540</b>	<b>3 533 270</b>	<b>5 781 680</b>	<b>23 234 030</b>
<b>Зал групповых занятий</b>					
Сырье и материалы	24 000	24 000	12 000	20 000	80 000
Услуги сторонних организаций	175 000	175 000	90 000	145 000	585 000
Топливо и энергия на технологические цели	150 000	150 000	75 000	130 000	505 000
Заработная плата персонала, непосредственно участвующего в оказании услуг	25 000	25 000	12 500	18 500	81 000
Отчисления на социальные нужды с заработной платы персонала, участвующего в оказании услуг	6 550	6 550	3 275	4 850	21 225
Технологические расходы комплекса	225 000	225 000	115 000	195 000	760 000
Общехозяйственные расходы	250 000	250 000	125 000	205 000	830 000
Коммерческие расходы	10 000	10 000	5 000	7 000	32 000
<b>Итого</b>	<b>865 550</b>	<b>865 550</b>	<b>437 775</b>	<b>725 350</b>	<b>2 894 225</b>
<b>Тренажерный зал</b>					
Сырье и материалы	80 000	80 000	40 000	60 000	260 000
Услуги сторонних организаций	600 000	600 000	300 000	500 000	2 000 000
Топливо и энергия на технологические цели	500 000	500 000	250 000	420 000	1 670 000
Заработная плата персонала, непосредственно участвующего в оказании услуг	90 000	90 000	45 000	75 000	300 000
Отчисления на социальные нужды с заработной платы персонала, участвующего в оказании услуг	23 580	23 580	11 790	19 650	78 600
Технологические расходы комплекса	790 000	790 000	395 000	660 000	2 635 000
Общехозяйственные расходы	850 000	850 000	425 000	710 000	2 835 000
Коммерческие расходы	22 000	22 000	11 000	20 000	75 000
<b>Итого</b>	<b>2 955 580</b>	<b>2 955 580</b>	<b>1 477 790</b>	<b>2 464 650</b>	<b>9 853 600</b>

Таблица 17

**БЮДЖЕТ ДВИЖЕНИЯ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ЗАО «АТЛАНТ» на 2009 г.**

Показатель	Квартал				Итого
	1	2	3	4	
Денежные средства на начало отчетного периода	151 600	3 404 370	6 657 140	7 210 545	-
Поступление денежных средств от потребителей	30 339 000	30 339 000	14 155 000	25 425 000	100 258 000
Денежные средства в распоряжении	30 490 600	33 743 370	20 812 140	32 635 545	-
Расходование денежных средств на:					
Сырье и материалы	1 789 000	1 789 000	894 500	1 475 000	5 947 500
Услуги сторонних организаций	5 035 000	5 035 000	2 520 000	4 245 000	16 835 000
Топливо и энергия на технологические цели	4 170 000	4 170 000	2 135 000	3 490 000	13 965 000
Заработная плата персонала, непосредственно участвующего в оказании услуг	745 000	745 000	372 500	610 500	2 473 000

Показатель	Квартал				Итого
	1	2	3	4	
Отчисления на социальные нужды с заработной платы персонала, участвующего в оказании услуг	195 230	195 230	97 595	159 950	648 005
Технологические расходы комплекса	7 365 000	7 365 000	3 685 000	5 725 000	24 140 000
Общехозяйственные расходы	7 590 000	7 590 000	3 795 000	6 445 000	25 420 000
Коммерческие расходы	197 000	197 000	102 000	162 000	658 000
Всего денежных выплат	27 086 230	27 086 230	13 601 595	22 312 450	90 086 505
Избыток (дефицит) денег	3 404 370	6 657 140	7 210 545	10 323 095	-

Разработка бюджетов придает количественную определенность выбранным перспективам развития предприятия. Руководители центров ответственности, а также предприятия в целом получают прозрачную картину по денежным потокам предприятия и могут предусмотреть дополнительные источники финансирования деятельности организации.

Наряду с бюджетами на предстоящий период в процессе бюджетирования необходимо составлять отчеты об исполнении бюджетов за истекший период, что позволяет выявлять так называемые узкие места в деятельности предприятия. В отчетах по бюджетам сводится воедино информация по планированию, учету, контролю и анализу бизнес-процессов.

### Разработка системы управленческой отчетности

Система управленческой отчетности – один из наиболее сложных и важных элементов управленческого учета, позволяющий руководству предприятия получить сведения о деятельности центров ответственности, оформленные надлежащим образом, в том виде, в котором ими удобно пользоваться для принятия управленческих решений.

Выделяют формальные требования к управленческой отчетности:

- целесообразность – информация, обобщаемая во внутренней отчетности, должна отвечать цели, ради которой она подготовлена;
- объективность и точность – отчетность не должна содержать субъективного мнения, а погрешность, связанная с быстротой представления, должна быть минимизирована;
- оперативность – должна представляться к сроку, в который она необходима;
- краткость – отчетность не должна содержать избыточной информации;
- сопоставимость – отчетность должна быть сопоставимой с планами и бюджетами, а также единообразной для всех центров ответственности;
- адресность – ответственность должна представляться руководителю и другим заинтересованным лицам с учетом условия конфиденциальности;
- эффективность – затраты на подготовку отчетности должны быть сопоставимы с выгодами от получения управленческой информации.

При формировании системы управленческой отчетности физкультурно-оздоровительных комплексов необходимо:

- определить форму, срок представления отчета и ответственного за его составление;
- составить схему формирования управленческих отчетов, определить владельцев исходной информации;
- определить пользователей отчетности и форму, в которой она будет представляться.

Требования к содержанию отчетности должны сформулировать руководители центров ответственности и другие лица, относящиеся к управленческому персоналу и заинтересованные во внутренней управленче-

ской информации. Указанные лица должны разъяснить бухгалтерам и другим исполнителям, составляющим внутреннюю отчетность, какая информация, в каком виде и объеме и в какие сроки им необходима.

Значение имеет не только содержание информации, но и способы ее доставки, формы отчетности, грамотно составленные сведения. Внутренняя отчетность должна обеспечить быстрый обзор и оценку фактических результатов, их отклонений от цели, определение существующих недостатков в настоящее время и на будущее, выбор оптимальных вариантов управленческих решений.

При разработке системы управленческой отчетности для физкультурно-оздоровительных комплексов необходимо обеспечить доступную форму внутреннего отчета. До сих пор не существует разработанных типовых форм управленческой отчетности, так как потребности каждого предприятия индивидуальны. На рис. 7 представлены классификационные признаки, характеризующие общие подходы к характеристике форм управленческой отчетности.

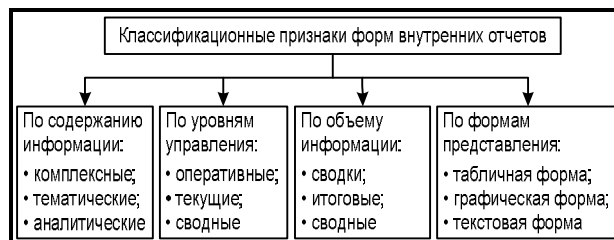


Рис. 7. Классификация форм внутренней отчетности

В связи с незначительным штатом бухгалтерии физкультурно-оздоровительных комплексов создавать разветвленную систему управленческой отчетности нецелесообразно. Мы считаем, что основными формами отчетности для данных предприятий являются аналитические и комплексные отчеты текущего и сводного характера.

Таблица 18

### СВОДНЫЙ ОТЧЕТ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ЗАО «АТЛАНТ» в 2008 г.

Центр ответственности	Доходы	Расходы	Финансовый результат	Удельный вес результата центра ответственности, %
Плавательный бассейн	48 600 000	38530211,82	10 069 788,18	53,65
Бани и сауны	9 510 000	7574365,65	1 935 634,35	10,31
Спортивный зал	24 210 000	19983080,60	4 226 919,40	22,52
Зал групповых занятий	3 300 000	2724620,70	575 379,30	3,07
Тренажерный зал	11 216 220	9256264,99	1 959 955,01	10,44
Итого по комплексу	96 836 220	78068543,76	18 767 676,24	100

Нами предлагается формировать текущую отчетность по центрам ответственности, а также сводные отчеты по предприятию в целом в рамках финансовых результатов деятельности.

В табл. 18 представлен предлагаемый сводный отчет по финансовым результатам деятельности центров ответственности ЗАО «Атлант».

Приведенный сводный отчет необходим высшему руководству, а также собственникам предприятия для анализа деятельности предприятия за истекший год.

Оценка отклонений является неперенным компонентом хорошо составленной управленческой отчетности. Указанная оценка, как отмечалось ранее, проводится на заключительном этапе бюджетирования.

Обобщение информации и ее передача в подходящей форме ответственным за бюджет составляет главную задачу системы отчетности по выполнению бюджетов. Анализ результатов должен осуществляться соответствующим центром ответственности, что создает благоприятные предпосылки для положительного восприятия результатов анализа и проведения необходимых дополнительных мероприятий.

Структура отчетов по бюджетам должна быть идентична анализируемому бюджету, поскольку только в таком случае из противопоставления фактических и плановых показателей можно получить наполненную необходимым содержанием информацию.

Чтобы отклонения действительно имели своим следствием определенную реакцию, в отчетах по бюджетам рекомендуется не только комментировать отклонения, но и дополнительно письменно фиксировать контрмеры. Структура рекомендуемого отчета по бюджету представлена в табл. 19.

Таблица 19

**ОТЧЕТ ПО БЮДЖЕТУ ПРОДАЖ ЗАО «АТЛАНТ»  
за 1-Й КВАРТАЛ 2009 г.**

Показатель	Плавательный бассейн	Бани и сауны	Спортивный зал	Зал групповых занятий	Тренажерный зал	Комплекс в целом
Планируемый объем продаж	16 250 000	2 440 000	7 320 000	999 000	3 330 000	30 339 000
Фактический объем продаж	16 100 000	1 990 000	7 490 000	1 102 000	3 335 000	30 017 000
Отклонение, руб.	150 000	450 000	-170 000	-103 000	-5 000	322 000
Отклонение, %	99,08	81,56	102,32	110,31	100,15	98,94
Ситуация	Плавательный бассейн, а также бани и сауны показали отрицательные отклонения от плана. Следовательно, услугами данных центров ответственности воспользовались меньше, чем планировалось. Возможно, повлияло увеличение цен с 1 февраля 2009 г.					
Мероприятия	Провести исследование причин отрицательных отклонений до 20 апреля 2009 г. В случае снижения посещаемости из-за увеличения цен разработать дополнительную систему скидок					
Ответственный за контрмеры	Коммерческий директор					

Периодичность отчетов по бюджетам определяется предприятием самостоятельно. Мы считаем, что отчет-

ность по операционным бюджетам целесообразно представлять по окончании каждого квартала, а по финансовым бюджетам – по окончании планируемого года.

**Методика организации автоматизации управленческого учета физкультурно-оздоровительных комплексов**

Создание действенной системы управленческого учета на предприятиях физкультурно-оздоровительных комплексов предполагает проведение мероприятий по автоматизации управления.

При анализе целей автоматизации управленческого учета предприятия необходимо проанализировать следующие важные аспекты:

- текущее состояние автоматизации предприятия;
- желаемые направления автоматизации;
- желаемая и возможная приоритетность достижения поставленных целей;
- баланс управленческого, оперативного, бухгалтерского и налогового учета.

Информационное обеспечение автоматизации управленческого учета осуществляется посредством функционирования информационной системы управления.

Информационная система управления – это средство организации информационного обеспечения процесса управления, способствующее своевременному поступлению необходимой и достоверной информации во все звенья системы управления, нуждающиеся в ней.

Формирование информационной системы управления начинается с создания алгоритма ее функционирования (рис. 8).



**Рис. 8. Алгоритм функционирования информационной системы управления**

При построении информационной системы управления необходимо создать ее структурную схему, которая включает следующие элементы:

- определение функциональных компонентов;
- определение связей функциональных компонентов;
- определение точек контроля на каждом этапе взаимодействия;
- определение обратных связей для каждого функционального компонента и системы в целом;
- детализация функциональных компонентов;
- определение назначения объектов системы;
- описание объектов системы;
- проверка функциональной целостности на всех этапах взаимодействия;
- формирование технического проекта.

При автоматизации управленческого учета физкультурно-оздоровительного комплекса мы считаем целесообразным предусмотреть следующие функциональные компоненты (рис. 9).



**Рис. 9. Функциональные компоненты информационной системы управления физкультурно-оздоровительного комплекса**

Для эффективного управления предприятием необходимо в любой момент времени иметь доступ к информации о его текущем состоянии. Бухгалтерский учет, даже полностью автоматизированный, не может предоставить руководителю такие данные. Следовательно, остро встает вопрос об автоматизации управленческого учета. Большинство российских предприятий до сих пор решает задачи планирования, бюджетирования, составления сводной и аналитической отчетности в MS Excel, сталкиваясь при этом с многократным вводом данных. Это связано с высокой изменчивостью требований руководства предприятий к управленческой отчетности, а также с частичной постановкой управленческого учета. Зачастую аналитики должны предоставлять отчетность руководству без разработки рабочих документов предприятия по управленческому учету (положения по управленческому учету или учетной политики, системы показателей деятельности, графика документооборота и форм отчетности).

При автоматизации системы управленческого учета необходимо учитывать, что система финансового учета обычно уже автоматизирована и персонал обучен работать в выбранной программе, т.е. наиболее выгодным и гибким является приобретение программного продукта на той же платформе, что и применяемая программа бухгалтерского учета. Также надо учитывать наличие функций корректировки открытых для пользователей функциональных блоков.

Современная информационная система должна не только обеспечивать руководство актуальной и достоверной информацией в конкретный момент времени, но и реализовывать полный цикл управления от планирования до анализа результатов предприятия и последующей корректировки планов.

Выделяют следующие основные принципы построения автоматизированных систем управления:

- принцип многовариантности стандартов ведения управленческого учета, планирования, анализа и контроля. В настоящее время на многих предприятиях проводится активная работа по стандартизации управленческого учета: выделение центров ответственности, разработка системы бюджетов, регламентов бюджетирования, а также системы анализа выполнения бюджетов, разработка системы управленческой отчетности;
- принцип соблюдения правил учета. Управленческий учет не должен зависеть от бухгалтерского учета, так как они выполняют разные функции на предприятии. Однако для снижения затрат труда и времени целесообразно использовать основные положения и принципы бухгалтерского

учета. Их использование позволит построить логичную и корректно работающую систему;

- принцип однократного ввода данных. Часть данных, используемых в управленческом учете, являются данными бухгалтерского учета (т.е. элементами блока финансового учета). Следовательно, для обеспечения достоверности информации, минимизации работы по вводу данных в систему необходимо, чтобы в автоматизированной системе была предусмотрена функция обмена данными между блоками финансового и управленческого учета, особенно по переносу информации первичных документов и бухгалтерских операций в блок управленческого учета;
- принцип гибкости настройки системы. Основной задачей создания информационной системы управления является возможность внедрения стандартов управленческого учета в автоматизированную систему. Кроме того, должен быть предусмотрен универсальный и достаточно простой механизм настройки системы под выбранный стандарт. Должна быть предусмотрена возможность изменения действующей настройки в связи с изменением потребностей руководства в данных управленческого учета;
- принцип безопасности и раздельного доступа к управленческой информации. Так как управленческая информация является коммерческой тайной предприятия, необходимо обеспечить безопасность автоматизированной системы управления, а также предотвратить несанкционированный доступ к ней. Т.е. необходимо обеспечить такую систему защиты данных, чтобы внешние пользователи не получили доступа к системе, а внутренние пользователи имели доступ к информации только в рамках своих функций и полномочий. Количество получаемой информации должно быть необходимым и достаточным.

На сегодняшний день уже существуют готовые решения для управленческого учета и бюджетирования таких известных российских разработчиков, как «1С», «Рарус», «Инталев». Часть из них позволяет интегрироваться с уже существующими системами автоматизации бухгалтерского учета.

Например, для ведения управленческого учета на небольших предприятиях фирма «1С» и компания «Ру-Системс» совместно разработали на платформе «1С:Предприятие 8» программный продукт «1С:Управляющий».

К сожалению, большинство из рассмотренных нами в рамках исследования программных продуктов являются достаточно примитивными и не позволяют широко использовать возможности управленческого учета. Обычно они предназначены исключительно для планирования движения денежных средств и составления простой управленческой отчетности по центрам ответственности.

Если указанные возможности систем не отвечают потребностям предприятия, то необходимо провести оценку имеющихся на рынке программных продуктов для ведения управленческого учета по следующим критериям:

- стоимость системы;
- возможность создания, анализа и контроля бюджетов предприятия;
- поддержка многопользовательской работы системы;
- поддержка обмена данными с бухгалтерскими системами;
- возможность внесения изменений в систему;
- наличие системы безопасности;
- наличие квалифицированной поддержки разработчика;
- наличие ряда успешных внедрений системы в РФ.

Известно, что число неудачных внедрений информационных систем управления достигает достаточно большого процента от их общего числа. Часто основной причиной неудачи проекта по внедрению является неправильный выбор как самой информационной системы управления предприятием, так и ее поставщика.

Главной ошибкой, возникающей при внедрении информационных систем управления, является отсутствие понимания целей и процессов бизнеса. Нередко предприятие приступает к выбору и внедрению системы, не имея четко-

го представления о желаемом результате автоматизации. В итоге выбирается система, не способная поддерживать стратегию развития предприятия, результатом чего является существенное превышение бюджета, сроков и отсутствие значительного эффекта от использования информационных технологий. При этом эффективность подобной информационной системы может быть отрицательной, поэтому при ее выборе необходим подробный анализ стратегии предприятия и бизнес-процессов, и именно он должен являться отправной точкой для принятия решения.

Анализ стратегии дает систему целей предприятия, из которых выделяются цели внедрения системы. Как правило, эти цели могут формализоваться в виде концепции информационной системы управления. Необходимо понимать, что при использовании информационной системы управления не автоматизируются отдельные локальные задачи центров ответственности, а образуется единая информационная инфраструктура предприятия, которая включает абсолютно все: создание коммуникационных каналов, единой методологии учета, единого программного обеспечения и единой базы знаний, позволяющей получать актуальную и объективную информацию для принятия управленческих решений.

При выборе информационной системы предприятия, как правило, ориентируются только на внешние признаки в общении с разработчиками – презентация, количество инсталляций, известность фирмы и, конечно, стоимость. При этом не уделяется должного внимания вопросам, связанным с функциональностью и технической реализацией и, как следствие, ограничениями в дальнейшей работе. Выбирая информационную систему без учета ее технических и функциональных параметров, можно совершить ошибку, которую в дальнейшем исправить без потерь будет невозможно. Сам процесс выбора информационной системы является достаточно сложным и специфическим, а поэтому требует специальных знаний и значительного опыта работы в области бизнес-технологий.

Когда предприятие определилось с выбором информационной системы, необходимо начать подготовку к проекту после внедрения, в рамках которого следует провести следующие проекты с учетом возможностей информационной системы:

- совершенствование подсистемы планирования;
- улучшение подсистемы бюджетирования;
- развитие подсистемы управленческой отчетности.

Внедрение современной информационной системы управления не сделает предприятие более эффективным, если предварительно не будут оптимизированы ключевые бизнес-процессы.

Как правило, при внедрении информационной системы возникает вопрос: внедрять типовое решение, сформированное в информационной системе, или дорабатывать систему под текущие бизнес-процессы? Данный вопрос должен решаться в каждом конкретном случае с учетом следующих факторов:

- текущие бизнес-процессы;
- стандартная функциональность системы;
- бюджет проекта и др.

Если предприятие обладает набором уникальных управленческих методик, дающих конкурентные преимущества, то в этом случае можно говорить о доработке информационной системы под текущие бизнес-процессы, что приведет к увеличению стоимости и рисков проекта.

Для снижения рисков проекта по внедрению информационной системы управления в рамках подготовки к нему необходимо определить механизм документирования проекта, что позволит четко отработать процесс управления изменениями в рамках эксплуатации и поддержки системы. Эффективное управление изменениями имеет большое

значение, так как в противном случае информационная система станет сдерживающим фактором для развития бизнеса и реализации стратегических целей предприятия уже после внедрения.

## Литература

1. Федеральный закон №329-ФЗ от 04.12.2007 «О физической культуре и спорте в РФ».
2. «Концепция развития физической культуры и спорта в Российской Федерации на период до 2005 г.», одобренная распоряжением Правительства РФ от 29.10.2002 №1507-р.
3. Постановление Правительства Москвы от 28.01.2003 г. №31-ПП «О генеральной схеме развития и размещения объектов физической культуры и спорта в Москве до 2010 года».
4. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. №33н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ/10/99).
5. Адамов Н., Адамова Г. Внутренняя управленческая отчетность: принципы, виды и методы составления // Финансовая газета : региональный выпуск. – 2007. – №30.
6. Аткинсон Э.А. Управленческий учет / Энтони А. Аткинсон, Раджив Д. Банкер, Роберт С. Каплан, Марк С. Янг. ; пер. с англ. – 3-е изд. – М. : Вильямс, 2007.
7. Бойко Е.А. Бухгалтерский управленческий учет / Е.А. Бойко и др.; под ред. проф., д.э.н. А.Н. Кизилова, проф., д.э.н. И.Н. Богатова. – Ростов н/Д : Феникс, 2005.
8. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям. – 6-е изд., испр. – М. : Омега-Л, 2007.
9. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для вузов. – М. : Экономист, 2003.
10. Коптелов А., Беркович В. Внедрение информационных технологий в целях повышения эффективности бизнеса // Финансовая газета. – 2006. – №25, 26.
11. Николаева С.А. Управленческий учет: учеб. пособие. – М. : Ин-т профессиональных бухгалтеров России. ИА ИПБР-БИНФА, 2004.
12. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) / В.Ф. Палий. – М. : ИНФРА-М, 2006.
13. Хорнгрен Ч.Т. Управленческий учет / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Форстер, Ш. Датар ; пер. с англ. – 10-е изд. – СПб. : Питер, 2008.
14. Юдина Л.Н. Управленческая отчетность организации // Экономический анализ. Теория и практика. – 2007. – №15.

## Ключевые слова

Управленческий учет; физкультурно-оздоровительные комплексы; себестоимость; планирование; бюджетирование; отчетность.

*Золотухина Анна Дмитриевна  
E-mail: adzolut@rambler.ru*

*Чая Владимир Тигранович*

## РЕЦЕНЗИЯ

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

В работе рассмотрены отраслевые особенности физкультурно-оздоровительных комплексов, влияющих на постановку системы управленческого учета, предложена методика организации управленческого учета:

- разработка системы учета и управления затратами;
- разработка системы показателей деятельности центров ответственности;
- организация планирования, бюджетирования и управленческой отчетности.

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

*Суйц В.П., д.э.н., профессор, заместитель заведующего кафедрой учета, анализа и аудита экономического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова*



## 9.8. METHODS OF THE ACCOUNTING AND DETERMINATION OF PRODUCTION (WORKS, SERVICES) PRICE

V.T. Chaja, Doctor of Sciences (Economic),  
the Professor of the Moscow State University of  
M.V. Lomonosova, the Academician of the Russian  
Academy of Natural Sciences;  
A.D. Zolotukhina, Financial Director of JSC «Anlant»

In connection with strengthening of a role of the management accounting in acceptance of strategic and tactical decisions and necessity to form economically well-founded cost price there are questions of a choice and construction at the enterprise of an optimum accounting system of expenses, the relation to methodology of construction of the account, to questions of planning of indicators of activity changes.

### Literature

1. Charles T. Horngren, Gorge Foster, Srikant M. Datar. Management accounting, 10-th edition. – CPb.:Piter, 2008.
2. A.A. Atkinson, R.D. Banker, R.S. Kaplan, M.S. Young. Management accounting. third edition: Translation from English – M.: Publishing house «Williams», 2007.
3. M.A. Vakhrushina. Management accounting: the textbook for students of the high schools trained on economic specialties.-the sixth edition, corrected. – M.:Omega-L, 2007.
4. V.F. Paly. Management accounting of costs and incomes (with elements of financial accounting). M.:INFRA-M, 2006.
5. Kondrakov N.P. Financial, management accounting: the textbook. – M.: TK Velbi Publishing house «Prospekt», 2007.
6. S.A. Nikolaeva. Management accounting: the Manual. – M.: The Institute of professional accountants of Russia: News agency «IPBR-BINFA», 2004.
7. Ivashkevich V.B. Management accounting: the textbook for high schools. – M.:Economist, 2003.
8. E.U. Voronova. Functional method of the accounting of expenses // «Auditor sheets», 2008, №2.
9. N. Platonova. Cost price formation in systems of the account of expenses // «The financial newspaper», 2005, №41, 42.

### Keywords

Management accounting; health-improving complexes; cost price; planning, budgeting; reporting.