

**МОСКОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ**

**имени М.В.ЛОМОНОСОВА**

**Экономический факультет**

На правах рукописи

**Золотухина Анна Дмитриевна**

**ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕД-  
ПРИЯТИЯХ ФИЗКУЛЬТУРНО-ОЗДОРОВИТЕЛЬНЫХ  
КОМПЛЕКСОВ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Москва – 2009

Диссертация выполнена на кафедре учета, анализа и аудита экономического факультета Московского государственного университета имени М.В. Ломоносова

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор  
**Чая Владимир Тигранович**

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор Финансовой академии при Правительстве РФ  
**Керимов Вагиф Эльдарович**

кандидат экономических наук,  
ведущий бухгалтер ОАО «Первый канал»  
**Конкин Виталий Викторович**

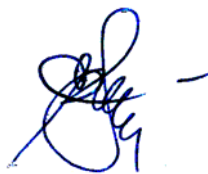
Ведущая организация: **Московский финансово-правовой институт**

Защита состоится « 12 » ноября 2009 года в 15 час. на заседании Диссертационного совета Д 501.001.18 при Московском Государственном Университете им. М.В.Ломоносова по адресу: 119991, г. Москва, ГСП-1, Ленинские горы, МГУ им. М.В.Ломоносова, 3-й корпус гуманитарных факультетов, экономический факультет, ауд.433.

С диссертацией можно ознакомиться в Научной библиотеке 2-го учебного корпуса МГУ им. М.В.Ломоносова.

Автореферат разослан «        » октября 2009 г.

Ученый секретарь  
Диссертационного совета Д 501. 001. 18  
при МГУ им. М.В. Ломоносова  
доктор экономических наук, профессор



В.П. Суйц

## **1. Общая характеристика работы**

**Актуальность темы исследования.** Формирование национального и международного опыта организации управленческого учета на предприятиях физкультурно-оздоровительных комплексов можно обосновать ростом значимости предприятий ФОК в социально-экономическом развитии страны. Предприятия, оказывающие физкультурно-оздоровительные услуги, имеют отличную перспективу роста в России, что связано с ростом доходов населения, внимания к культуре здоровья и здоровому образу жизни, а также с ростом отечественной экономики.

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.

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.

В настоящее время организация системы управленческого учета на предприятиях физкультурно-оздоровительных комплексов является острой задачей. Наиболее несовершенной областью в общей проблеме является организация системы учета и управления затратами, разработка системы показателей деятельности центров ответственности, формирование системы бюджетирования и управленческой отчетности. Все это говорит об актуальности выбранной темы диссертационного исследования.

**Степень научной разработанности проблемы.** Большой вклад в исследование теоретических и практических проблем организации управленческого учета внесли отечественные авторы: Безруких П.С., Вахрушина М.А., Врублевский Н.Д., Ивашкевич В.Б., Кондраков Н.П., Мезиковский Е.А., Николаева О.Е., Николваева С.А., Палий В.Ф., Палий В.В., Пизенгольц М.З., Сатубалдин С.С., Соколов Я.В., Стуков С.С., Чая В.Т., Чумаченко Н.Г., Шеремет А.Д. и другие. Многие практические и методологические проблемы управленческого учета могут быть решены и решаются с использованием переводных трудов

зарубежных исследователей, например, работ Э.А.Аткинсона, Р.Д.Банкера, К.Друри, Р.С.Каплана, Дж.Фостера, Ч.Т.Хорнгрена, М.С.Янга и других.

Тем не менее, многие проблемы управленческого учета изучены недостаточно, а по некоторым до сих пор не сложилось однозначного мнения исследователей. К примеру, до сих пор нет принимаемого всеми учеными определения предмета и объектов управленческого учета, существуют различные взгляды исследователей на методы, принципы и задачи управленческого учета. При этом необходимо учитывать, что совокупность методов и принципов представляет собой основу методологии решения задач управленческого учета.

В диссертации получили дальнейшее развитие вопросы организации управленческого учета, сформулированные в работах Аверчева И.В., Адамовой Г., Василевич И.П., Волошина Д.А., Новиковой И.Г., Рахметова А.Х., Чупахиной Н.И., Юдиной Л.Н. и других.

**Цель и задачи диссертационного исследования.** Целью диссертационной работы является разработка комплексной системы управленческого учета на предприятиях физкультурно-оздоровительных комплексов и практических рекомендаций к формированию системы управленческого учета на основе теоретического и практического исследования нормативно-правовых и организационно-методологических особенностей бухгалтерского и управленческого учета на предприятиях ФОК. Для достижения выбранной цели, в работе решены следующие задачи, определяющие логику и структуру диссертации:

- проведен анализ и на его основе дана оценка существующей системе нормативного и законодательного регулирования управленческого учета на предприятиях физкультурно-оздоровительных комплексов;

- рассмотрены исторические предпосылки и процесс формирования системы управленческого учета на предприятиях физкультурно-оздоровительных комплексов;

- исследована методика организации управленческого учета на предприятиях физкультурно-оздоровительных комплексов;

- рассмотрены характерные особенности системы управленческого учета предприятий ФОК;

- разработана система учета и управления затратами физкультурно-оздоровительных комплексов;

- разработана система финансовых и нефинансовых показателей деятельности центров ответственности физкультурно-оздоровительных комплексов, позволяющая повысить эффективность управления предприятиями данной отрасли;

- определен порядок организации системы бюджетирования и управленческой отчетности для физкультурно-оздоровительных комплексов, а также принципы автоматизации управленческого учета.

**Предметом исследования** являются теоретические, организационно-методологические и практические проблемы организации управленческого учета на предприятиях физкультурно-оздоровительных комплексов.

**Объектом исследования** является финансово-хозяйственная деятельность коммерческих организаций Российской Федерации, оказывающих физкультурно-оздоровительные услуги.

**Теоретической и методологической основой исследования** являются труды ведущих отечественных и зарубежных ученых и специалистов, раскрывающие методологические аспекты управленческого учета. В работе использованы нормативно-правовые акты Российской Федерации, определяющие порядок учета затрат и калькулирования себестоимости физкультурно-оздоровительных услуг, методические рекомендации Экспертно-консультативного совета по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития РФ, Положения по управленческому учету Института управленческого учета США (ИМА), а также авторефераты и практические материалы по организации управленческого учета в физкультурно-оздоровительных комплексах.

Настоящее исследование базируется на практическом опыте, полученном при участии в процессе организации и ведения управленческого учета на предприятиях физкультурно-оздоровительных комплексов.

В ходе исследования применялись методы анализа, синтеза, логики, комплексности подхода, сравнения, системности и иные методы познания. Указанные методы позволили обобщить имеющийся опыт бухгалтеров физкультурно-оздоровительных комплексов, имеющих практику управленческого учета, выявить противоречия, типичные ошибки и неточности, предложить пути решения проблем в виде практических методических рекомендаций.

**Научная новизна результатов исследования** заключается в теоретическом обосновании и практическом решении комплекса задач по разработке системы организации управленческого учета на предприятиях физкультурно-оздоровительных комплексов.

В процессе диссертационного исследования получены следующие наиболее важные научные результаты, выносимые на защиту:

- на основе изучения и обобщения нормативных документов, теоретических проблем и практических вопросов в области управленческого учета разработаны концептуальные подходы к организации управленческого учета на предприятиях физкультурно-оздоровительных комплексов;

- разработана научно-обоснованная классификация затрат физкультурно-оздоровительных комплексов с учетом специфики их деятельности;
- предложена функциональная структура центров ответственности физкультурно-оздоровительных комплексов, что позволяет формировать показатели их деятельности в целях управленческого учета;
- разработан порядок распределения косвенных расходов физкультурно-оздоровительных комплексов методом двухступенчатого распределения, что позволяет калькулировать себестоимость физкультурно-оздоровительных услуг как один из финансовых показателей деятельности центров ответственности;
- разработана система финансовых и нефинансовых показателей деятельности центров ответственности физкультурно-оздоровительных комплексов, что позволяет повышать эффективность их деятельности и принимать адекватные меры в случае выявления отрицательных отклонений;
- определена методология и оптимальная система бюджетирования для предприятий физкультурно-оздоровительных комплексов;
- разработана оптимальная система управленческой отчетности по центрам ответственности физкультурно-оздоровительных комплексов для руководства и собственников предприятия, позволяющая принимать экономически обоснованные управленческие решения.

**Практическое значение результатов исследования** состоит в том, что была смоделирована последовательность организации управленческого учета на предприятиях физкультурно-оздоровительных комплексов от разработки его методологической основы по организации системы управленческой отчетности. На основе произведенных расчетов была обоснована база распределения косвенных расходов, составляющих значительную долю в совокупных затратах комплексов, на основе которой методика учета и управления затратами будет соответствовать принципам эффективности и адекватности.

Информация, полученная в результате исследования, может быть использована в практической деятельности физкультурно-оздоровительных комплексов при организации и автоматизации полнофункциональной системы управленческого учета.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Основные результаты диссертационной работы внедрены в деятельность физкультурно-оздоровительного комплекса ЗАО «Атлант» (письмо исх.№ 05-03/2009 от 16.03.2009) и были приняты к внедрению международной общественной организацией «Ассоциация бухгалтеров и аудиторов «Содружество» (акт о внедрении №06/03-2009 от 17.03.2009)

Апробация и практическая реализация методик осуществлялась также в ходе участия и выступления на научно-практических конференциях и семинарах, в частности на II Международной научно-практической конференции молодых ученых на тему «Социально-экономические приоритеты развития России», Москва, 2008 г.

**Публикации.** По материалам диссертационного исследования опубликовано 9 работ общим объемом 14,6 п.л., с авторским вкладом 12,15 п.л., в том числе в изданиях рекомендуемых ВАК России 4 работы общим объемом 6 п.л., с авторским вкладом 3,55 п.л.

**Объем и структура диссертации.** Структура работы обусловлена поставленной целью, задачами, логикой исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы из 197 источников, включает 28 таблиц, 24 рисунка. Общий объем работы 181 страница.

*Во введении* обоснована актуальность темы диссертационной работы, определены цели и задачи исследования, предмет и объект, научная новизна и практическая значимость.

*В первой главе* «Теоретические основы управленческого учета» рассматриваются теоретические и методические вопросы управленческого учета, а также взгляды исследователей на предмет, метод, задачи и функции управленческого учета. Разрабатываются концептуальные подходы к управленческому учету и формированию его системы на предприятиях.

*Вторая глава* «Методология управленческого учета» посвящается анализу современных и традиционных методов управленческого учета, а также методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). Обосновывается выбор методики управленческого учета.

*В третьей главе* «Управленческий учет на предприятиях физкультурно-оздоровительных комплексов» предложены методические и практические подходы к организации управленческого учета на предприятиях физкультурно-оздоровительных комплексов. Проанализированы организационно-технологические особенности предприятий ФОК, разработана система учета и управления затратами, научно-обоснованная система показателей деятельности, система бюджетирования, а также управленческой отчетности. Проанализированы теоретические подходы к калькулированию полной себестоимости услуг физкультурно-оздоровительных комплексов и предложена база распределения косвенных расходов. Проанализированы принципы автоматизации управленческого учета на предприятиях физкультурно-оздоровительных комплексов.

*В заключении* диссертационной работы изложены выводы и обобщены научно-практические результаты исследования.

## 2. Основное содержание работы

**В диссертационном исследовании разработаны концептуальные подходы к управленческому учету.**

В процессе исследования обобщены и систематизированы взгляды современных ученых на предмет, объекты, методы и задачи управленческого учета. Выявлено, что в целом они взаимодополняют друг друга. В результате обобщения научных суждений сделан вывод о том, что управленческий учет – это учетная система, представляющая информацию о затратах и результатах деятельности как предприятия в целом, так и отдельных центров ответственности, предназначенную для принятия оперативных и стратегических управленческих решений.

В работе было обосновано, что управленческий учет является системой внутреннего оперативного управления предприятием, обладающей как общенаучными и общеэкономическими, так и специфическими принципами и методами. Совокупность методов и принципов представляет собой основу методологии решения задач управленческого учета, которые и необходимо адаптировать к управленческой среде конкретного предприятия и его потребностям. Решение поставленных задач возможно только в условиях рационально организованной и продуктивно используемой системы управленческого учета.

Методология и процедуры управленческого учета интенсивно развиваются, что является ярким свидетельством перемен в экономической жизни предприятий и информационных технологиях. Перемещаются акценты с информационного обеспечения оперативного управления на стратегическое, появляются новые методики, адекватные новым теориям управления.

В настоящее время в России идет в основном стадия популяризации и внедрения на практике традиционного управленческого учета. Зародившись на основе учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), традиционный управленческий учет впитал в себя методики управленческого анализа и сформировался в комплексную систему подготовки информации для управления бизнесом и подразделениями организации. Структура управленческого учета представлена на рис.1.



**Рис.1 Структура управленческого учета**



Организация управленческого учета на предприятиях физкультурно-оздоровительных комплексов предполагает последовательную организацию вышеуказанных систем.

**В диссертационном исследовании обоснованы организационно-технологические особенности физкультурно-оздоровительных комплексов, влияющие на организацию управленческого учета.**

Предприятия физкультурно-оздоровительных комплексов имеют ряд организационно-технологических особенностей (табл.1), в связи с чем необходимо, чтобы разработанные методические подходы к организации управленческого учета были адекватны существующей учетной системе комплекса, и в то же время способствовали повышению управляемости структуры.

Выделение организационно-технологических особенностей физкультурно-оздоровительных комплексов позволяет сформировать научно-обоснованную классификацию затрат предприятий, причем особую значимость имеет классификация затрат по элементам и статьям затрат.

**Таблица 1**

**Организационно-технологические особенности предприятий физкультурно-оздоровительных комплексов, оказывающие влияние на организацию управленческого учета**

№ п/п	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

**В исследовании предложена научно-обоснованная классификация затрат физкультурно-оздоровительных комплексов.**

В связи с отсутствием типовых рекомендаций по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости с учетом характера и структуры предприятий физкультурно-оздоровительных комплексов, в процессе исследования сформирована научно-обоснованная классификация затрат, которая позволяет определить и сформировать места возникновения затрат, центры ответственности и носители затрат.

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.2):

Группировка затрат по экономическим элементам позволяет определять и анализировать структуру затрат предприятия.

**Таблица 2**

**Группировка затрат по экономическим элементам  
физкультурно-оздоровительных комплексов**

<b>Элемент затрат</b>	<b>Состав</b>
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, 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

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 процессе исследования нами предложена группировка и состав статей затрат физкультурно-оздоровительных комплексов (табл.3).

**Таблица 3**

**Статьи затрат физкультурно-оздоровительных комплексов**

<b>№ п/п</b>	<b>Статья затрат</b>	<b>Состав</b>
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 ТБО)
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.

В табл.4 представлены данные составе и структуре прямых и косвенных расходах ЗАО «Атлант».

В соответствии с данными табл.4 наибольший удельный вес в совокупных расходах имеют косвенные расходы:

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

Таблица 4

## Группировка расходов ЗАО «Атлант» по статьям затрат за 2007 и 2008 гг.

№ п/п	Статья затрат	2007 год		2008 год	
		Сумма	удельный вес	2008 г.	удельный вес
1	Сырье и материалы	3 815 505,00	6,33	2 413 047,00	3,09
2	Услуги сторонних организаций	9 481 230,00	15,73	15 885 597,00	20,36
3	Топливо и энергия на технологические цели	6 956 055,00	11,54	11 503 350,00	14,74
4	Заработная плата персонала, непосредственно участвующего в оказании услуг	2 300 730,00	3,82	2 355 954,00	3,02
5	Отчисления на социальные нужды с заработной платы персонала, участвующего в оказании услуг	602 791,26	1,00	617 259,95	0,79
6	Технологические расходы комплекса	18 422 259,00	30,56	21 431 613,00	27,46
7	Общехозяйственные расходы	18 343 288,74	30,43	23 303 351,05	29,86
8	Коммерческие расходы	353 175,00	0,59	524 064,00	0,67
9	<b>Итого:</b>	<b>60 275 034,00</b>	<b>100,00</b>	<b>78 034 236,00</b>	<b>100,00</b>

**Предложены единицы управленческого учета предприятий физкультурно-оздоровительных комплексов.**

Для успешной организации управленческого учета необходимо определить места возникновения затрат, носители затрат и центры ответственности (табл.5).

Таблица 5

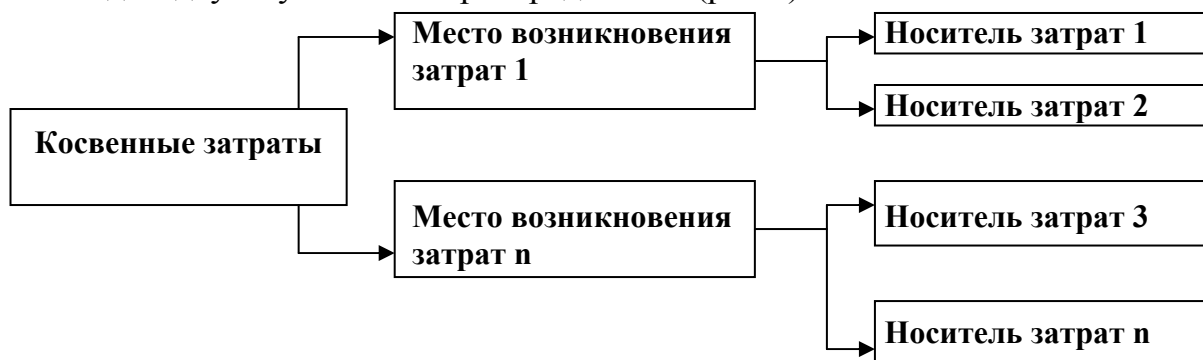
## Единицы управленческого учета ЗАО «Атлант»

Единица управленческого учета	Состав	Единица измерения
<b>Места возникновения затрат</b>	1) Корпус плавательного бассейна 2) Спортивный корпус	кв.м. кв.м.
<b>Центры ответственности</b>	1) Плавательный бассейн 2) Бани и сауны 3) Спортивный зал 4) Зал групповых занятий 5) Тренажерный зал	- - - -
<b>Носитель затрат (объект калькулирования)</b>	1) Услуги плавательного бассейна 2) Услуги бань и саун 3) Услуги спортивного зала 4) Услуги зала групповых занятий 5) Услуги тренажерного зала	сеанс – 45 мин. сеанс – 1 час час занятий сеанс – 1 час сеанс – 1 час

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

**Предложена технология распределения косвенных расходов, а также база их 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).



**Рис.2** Схема распределения косвенных затрат предприятий ФОК

Это связано с тем, что косвенные затраты целесообразно распределять сначала по местам возникновения затрат, а затем перераспределять по носителям затрат (оказываемым физкультурно-оздоровительным услугам).

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. При этом 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.6.

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, предлагается распределять косвенные расходы на носители затрат пропорционально доле доходов центров ответственности в общей сумме доходов комплекса.

Таблица 6

## 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	Время работы производственного оборудования
Авторы	База распределения
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

Распределение косвенных расходов в соответствии с предлагаемой базой распределения представлено в табл.7.

**Разработана система показателей деятельности центров ответственности физкультурно-оздоровительных комплексов.**

Критерии, которые используются в оценке деятельности центров ответственности, делятся на финансовые и нефинансовые.

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

Таблица 7

## Распределение косвенных расходов ЗАО «Атлант» за 2007 и 2008 гг.

Носитель затрат	2007 год		2008 год	
	Коэффициент распределения	Сумма косвенных затрат	Коэффициент распределения	Сумма косвенных затрат
<i>Технологические затраты комплекса</i>				
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	25,00	5 357 903,25
Услуги зала групповых занятий	5,02	924 797,40	3,41	730 818,00
Услуги тренажерного зала	10,28	1 893 808,23	11,58	2 481 780,79
<b>Итого по комплексу в целом</b>	<b>100,00</b>	<b>18 422 259,00</b>	<b>100,00</b>	<b>21 431 613,00</b>
<i>Общехозяйственные расходы</i>				
Услуги плавательного бассейна	49,36	9 054 247,32	50,19	11 695 951,89
<b>Носитель затрат</b>	<b>2007 год</b>		<b>2008 год</b>	
	<b>Коэффициент распределения</b>	<b>Сумма косвенных затрат</b>	<b>Коэффициент распределения</b>	<b>Сумма косвенных затрат</b>
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	25,00	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
<b>Итого по комплексу в целом</b>	<b>100,00</b>	<b>18 343 288,74</b>	<b>100,00</b>	<b>23 303 351,05</b>
<i>Коммерческие расходы</i>				
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	25,00	131 016,00
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
<b>Итого по комплексу в целом</b>	<b>100,00</b>	<b>353 175,00</b>	<b>100,00</b>	<b>524 064,00</b>

Помимо прибыли целесообразно также рассчитать следующие показатели (табл.8):

- рентабельность оказываемых услуг (показывает отношение прибыли к себестоимости оказанных услуг);

- рентабельность продаж (показывает соотношение прибыли к доходам (выручке – нетто) центра ответственности.

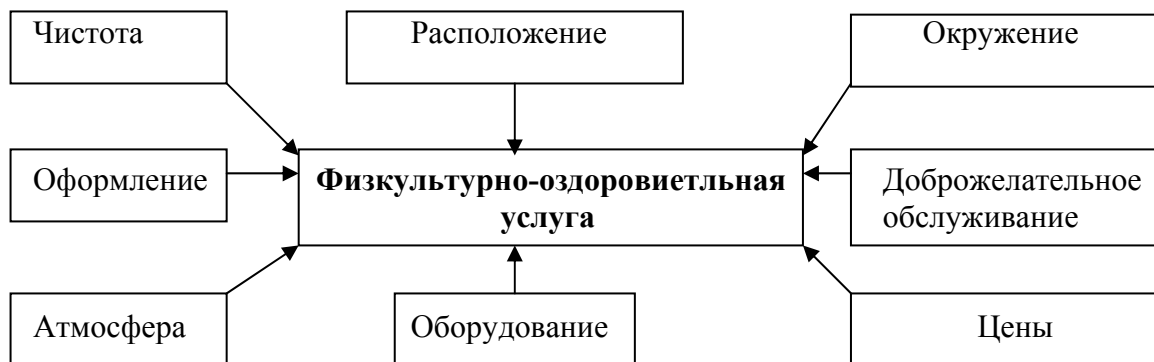
**Таблица 8**

**Финансовые показатели деятельности центров  
ответственности ЗАО «Атлант» за 2007 и 2008 гг.**

Финансовый показатель	2007	2008	Изменение	
			в руб.	в %%
<b>Плавательный бассейн</b>				
Доходы	35 700 000,00	48 600 000,00	12 900 000,00	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	7 500 000,00	9 510 000,00	2 010 000,00	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	113,00
<b>Спортивный зал</b>				
Доходы	18 060 000,00	24 210 000,00	6 150 000,00	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	3 630 000,00	3 300 000,00	-330 000,00	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	7 440 000,00	11 216 220,00	3 776 220,00	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

Для анализа деятельности центров ответственности также рассчитан такой важный нефинансовый критерий оценки, как показатель удовлетворенности клиентов обслуживанием. Для его расчета проанализирована структура физкультурно-оздоровительных услуг (рис.3).





**Рис.3. Структура услуги физкультурно-оздоровительного комплекса**

Для оценки удовлетворенности клиентов физкультурно-оздоровительного комплекса 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.

Центр ответственности \_\_\_\_\_  
 Период \_\_\_\_\_  
 Ф.И.О. клиента \_\_\_\_\_  
 Посещает комплекс (период) \_\_\_\_\_

№ п/п	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**

**Разработана система бюджетирования для предприятий физкультурно-оздоровительных комплексов.**

При формировании системы бюджетирования на предприятиях физкультурно-оздоровительных комплексов учитывается:

- 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.

В работе проанализирована классификация моделей бюджетирования и обосновано применение модели бюджетирования отдельных областей хозяйственной деятельности. Данная модель является наиболее простой, ее цель – предоставить руководству предприятия информацию об актуальных для контроля областях деятельности предприятия. Данная модель наряду с бюджетированием финансовых потоков является наиболее целесообразной для предприятий физкультурно-оздоровительных комплексов.

В связи с этим предложена структура генерального бюджета (Рис.5), а также разработан бюджет продаж, бюджет затрат и бюджет движения денежных средств.



**Рис.5 Генеральный бюджет физкультурно-оздоровительного комплекса**

### **Разработана система управленческой отчетности для предприятий физкультурно-оздоровительных комплексов.**

В работе рассмотрены классификационные признаки форм внутренней отчетности и обобщены требования к ней Положения SMA 5B «Основы отчетной информации для менеджеров» (Fundamentals of Reporting Information to Managers).

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

Разработаны предложения по формам и срокам представления управленческой отчетности, в том числе разработан сводный отчет по финансовым результатам деятельности центров ответственности (табл.9).

**Таблица 9**

**Сводный отчет по результатам деятельности ЗАО «Атлант» в 2008 г.**

Центр ответственности	Доходы	Расходы	Финансовый результат	Удельный вес результата центра ответственности
Плавательный бассейн	48 600 000,00	38530211,82	10 069 788,18	53,65
Бани и сауны	9 510 000,00	7574365,65	1 935 634,35	10,31
Спортивный зал	24 210 000,00	19983080,60	4 226 919,40	22,52
Зал групповых занятий	3 300 000,00	2724620,70	575 379,30	3,07
Тренажерный зал	11 216 220,00	9256264,99	1 959 955,01	10,44
<b>Итого по комплексу</b>	<b>96 836 220,00</b>	<b>78068543,76</b>	<b>18 767 676,24</b>	<b>100,00</b>

Кроме того, предложена форма отчетов по бюджетам, в которых рекомендуется не только комментировать отклонения, но и дополнительно письменно фиксировать контрмеры. Структура рекомендуемого отчета по бюджету представлена в табл.10.

**Таблица 10**

**Отчет по бюджету продаж ЗАО «Атлант» за 1 квартал 2009 г.**

Показатель	Плавательный бассейн	Бани и сауны	Спортивный зал	Зал групповых занятий	Тренажерный зал	Комплекс в целом
<b>Планируемый объем продаж</b>	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	3 335 000,00	30 017 000
Отклонение (руб.)	150 000	450 000	-170 000	-103 000	-5 000,00	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 01 февраля 2009 г.					
Мероприятия	Провести исследование причин отрицательных отклонений до 20.04.2009 г. В случае снижения посещаемости из-за увеличения цен разработать дополнительную систему скидок					
Ответственный за контрмеры	Коммерческий директор					

Таким образом, для достижения цели диссертационной работы проведен анализ современного состояния, перспектив развития систем управленческого учета на предприятиях физкультурно-оздоровительных комплексов.

Выявленные организационно-технические особенности предприятий ФОК позволили сформулировать практические рекомендации по созданию комплексной системы управленческого учета для организаций данной отрасли. Их внедрение будет содействовать повышению эффективности коммерческой деятельности, усилению контроля, аналитичности и достоверности исчисляемых финансовых и нефинансовых показателей деятельности центров ответственности и предприятий ФОК в целом, а также более полному выявлению и использованию внутренних резервов снижения себестоимости физкультурно-оздоровительных услуг.

**Основные положения диссертации опубликованы в следующих работах:**

*в изданиях, рекомендуемых ВАК России:*

1. Золотухина А.Д. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) // Аудит и финансовый анализ. – 2009. - №2. – 1,1 п.л.
2. Золотухина А.Д., Чая В.Т. Методика организации управленческого учета на предприятиях физкультурно-оздоровительных комплексов // Аудит и финансовый анализ. – 2009. - №2. – 2,0 п.л.
3. Золотухина А.Д., Чая В.Т. Система методов управленческого учета // Аудит и финансовый анализ. – 2009. - №1. – 1,2 п.л.
4. Золотухина А.Д., Чая В.Т. Теоретические основы управленческого учета // Аудит и финансовый анализ. – 2008. - №6. – 1,7 п.л.

*в других изданиях:*

5. Золотухина А.Д. Система методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) // Вестник института коммерции и права. – 2009. - № 11.- 0,68 п.л.
6. Золотухина А.Д. Учебно-методический комплекс по дисциплине «Управленческий учет» по специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». - М.:ИКиП, 2009. – 2,6п.л.
7. Золотухина А.Д. Учебно-методический комплекс по дисциплине «Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы» по специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». - М.: ИКиП, 2009. – 2,5п.л.
8. Золотухина А.Д. Учебно-методический комплекс по дисциплине «Управленческий анализ в отраслях» по специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». - М.: ИКиП, 2009. – 2,3п.л.
9. Золотухина А.Д. Концептуальные основы управленческого учета (обзор) // Вестник института коммерции и права. – 2008. - №10. - 0,52 п.л.