

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ В САНАТОРНО-КУРОРТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Е.П. Глинник, аспирант

Белорусский государственный экономический университет, г. Минск

Аннотация. В статье рассмотрены особенности управленческого учета затрат в санаторно-курортных организациях; автором разработана схема учета затрат по центрам ответственности.

IMPROVEMENT OF COST MANAGERIAL ACCOUNTING IN THE SANATORIUM ORGANIZATIONS

H.P. Glinnik

Abstract. The article is discussed peculiarities of cost managerial accounting in the sanatorium organizations; the author has worked the scheme of cost accounting for the responsibility centres.

Введение. В современных экономических условиях руководители различных уровней санаторно-курортных организаций нуждаются в оперативной, достоверной и полной информации о деятельности структурных подразделений (центров ответственности), которая позволяет увидеть, как распределяются затраты между отделами, службами организации и адекватно реагировать на изменения, происходящие, как во внешней, так и во внутренней среде.

Проблемы управленческого учета затрат по центрам ответственности нашли отражение в работах отечественных и зарубежных авторов таких как Панков Д.А. [1], Пашковская Л.В. [2], Вахрушина М.А. [3], Козырева Т.В. [4], Кондраков Н.П. [5], Гаррисон Р. [6] и др. Проблемы бухгалтерского учета затрат и внутреннего контроля санаторно-курортных организаций в условиях управленческого учета исследовались в работах Кисилевич Т.И. [7].

Анализ специальной экономической литературы показывает, что актуальной теоретической и практической проблемой является разработка схемы учета затрат по центрам ответственности, позволяющая сформировать в санатории сегментарную отчетность для осуществления надлежащего контроля за расходованием ресурсов и принятия обоснованных решений.

Основная часть. Информация о затратах организации является существенным фактором на всех стадиях управления. В связи с этим необходимо определить экономическую сущность категории «затраты», которая трактуется в литературе по-разному. Так, Пашковская Л.В. считает, что «затраты – это стоимостная оценка ресурсов, потребленных организацией в процессе производства и реализации товаров, продукции, производства работ и оказания услуг» [2, с.13]. Вахрушина М.А. определяет затраты как «издержки, понесенные организацией в момент приобретения материальных ценностей или услуг», а «издержки – денежное измерение суммы ресурсов, используемых с какой-либо целью» [3, с.58].

В соответствии с МСФО «затратами являются потребленные в хозяйственной деятельности ресурсы, еще не признанные расходами и отражаемые на конец отчетного периода в балансе в виде активов» [4, с.15].

Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов (далее Инструкция №102) «затраты – стоимость ресурсов, приобретенных и (или) потребленных организацией в процессе осуществления деятельности, которые признаются активами организации, если от них организация предполагает получение экономических выгод в будущих периодах, или расходами отчетного периода, если от них организация не предполагает получение экономических выгод в будущих периодах» [8].

Таким образом, затраты - стоимость потребленных организацией ресурсов в процессе осуществления деятельности, которые приведут в будущем к получению экономических выгод (доход, выручка) или будут признаны в отчетном периоде в качестве расходов.

Эффективность системы управления зависит от ряда факторов: качества работы структурных подразделений - центров ответственности, их вклада в формирование конечного финансового результата; особенностей структуры санаторно-курортной организации и др.

Так, Вахрушина М.А. выделяет показатели, которые характеризуют качество деятельности каждого центра ответственности: результативность (степень достижения центром ответственности поставленной цели) и эффективность (выполнение заданного объема работ при минимальном использовании производственных ресурсов либо максимальное выполнение объема работ при заданном размере ресурсов) [3, с.426]. По нашему мнению специфика деятельности санатория свидетельствует о целесообразности применения для центров ответственности показателя результативность. Особенно это касается центров ответственности, связанных с питанием отдыхающих, где фактические

затраты на приготовление блюд должны строго соответствовать утвержденным нормативам. Кисилевич Т.И. определяет функции субъектов внутреннего контроля санаторно-курортной организации и принципы, по которым осуществляется контроль в разрезе каждого центра ответственности: затраты - объем отработанных койко-дней - прибыль санатория [7, с.19]. На наш взгляд, доходы по результатам деятельности, и, соответственно, прибыль в отдельно взятых центрах ответственности не могут быть измерены в силу своих функций.

Следует отметить, что при выделении центров ответственности необходимо принимать во внимание и организационную структуру санаторно-курортных организаций для определения, с одной стороны, круга деятельности каждого лица, ответственного за центр, а с другой - иерархии правомочий лиц, принимающих управленческие решения.

Следовательно, при постановке учета затрат по центрам ответственности целесообразно учитывать особенности технологических процессов санаторно-курортной организации, а также показатель результативности деятельности менеджеров в рамках возложенных полномочий для осуществления контроля качества оказываемых санаторно-курортных услуг отдыхающим при заданном объеме потребления ресурсов.

Учет по центрам ответственности выполняет две важнейшие функции – информационную, которая позволяет оперативно отслеживать процесс достижения структурными подразделениями целевых показателей и тем самым удовлетворяет информационные потребности руководства и контрольную - позволяющую оценивать результативность управленческой деятельности менеджеров.

Центр ответственности как часть системы управления (сегмент), предназначенная в учете для контроля за ее деятельностью, по принципу целесообразности исчисления прибыли делится на три типа: центр затрат, центр прибылей и центр инвестиций.

Затраты каждого центра ответственности обязательно измеряются и контролируются менеджером центра или исполнителем путем сопоставления фактических затрат с расходами по смете (бюджету). При составлении смет во внимание принимают только регулируемые соответствующим центром затраты. Следовательно, выделение центров ответственности производится в зависимости от того, какой показатель находится под контролем данного сегмента.

Схема учета затрат санаторно-курортных организаций по центрам ответственности, разработанная нами, представлена в таблице 1.

Таблица 1

Схема учета затрат санаторно-курортных организаций по центрам ответственности

ЦЕНТРЫ ЗАТРАТ	ЦЕНТРЫ ПРИБЫЛИ	ЦЕНТРЫ ИНВЕСТИЦИЙ
<ul style="list-style-type: none"> ▪ начальник отдела снабжения (закупок) ▪ заведующий жилым комплексом ▪ заведующий столовой ▪ врач-диетолог ▪ заведующая лечебным корпусом ▪ главная медсестра ▪ начальник гаража ▪ начальник котельной ▪ инженер по охране труда ▪ инженер энергетик ▪ заведующий культурно-развлекательным комплексом ▪ заведующий спорткомплексом 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ бухгалтерия ▪ финансово-экономический отдел ▪ отдел внутреннего аудита ▪ юридический отдел ▪ отдел маркетинга ▪ отдел реализации путевок ▪ заместитель главного врача по медицинской части ▪ заместитель главного врача по технике и хозяйственной части 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ генеральный директор ▪ зам. генерального директора по реализации путевок и организации санаторно-курортного лечения и оздоровления ▪ зам. генерального директора по медицинской работе и питанию ▪ зам. генерального директора по экономике и финансам (главный бухгалтер) ▪ зам. генерального директора по идеологической, культурно-массовой работе ▪ главный врач

Источник: собственная разработка

Центры затрат выделяют там, где руководство структурного подразделения (сегмента) отвечает за поступление и использование ресурсов, осуществляет управление затратами, поскольку в рамках данного сегмента невозможно напрямую определить доход и/или финансовый результат.

Менеджеры центра затрат санатория осуществляют контроль за расходом материалов – продуктов питания, медикаментов, материалов хозяйственного назначения и пр., отработанных человеко-часов.

Следует отметить, что некоторые авторы разграничивают понятия «центр затрат» и «место возникновения затрат» (МВЗ). Так, Кондраков Н.П. понимает под МВЗ «традиционные для отечественных предприятий объекты учета затрат, преимущественно цехи основного и вспомогательных производств» [5, с.309]. По нашему мнению в зависимости от особенностей структуры организации центры затрат могут совпадать с местами возникновения затрат или отличаться от них, так как в центрах затрат менеджеры управляют контролируемыми отклонениями, в результате чего составляется сегментарная отчетность.

Кисилевич Т.И., считает, что «в полной мере центры ответственности выполняют свои задачи при совмещении или включении в свою структуру мест возникновения затрат» [7, с.26], что, на наш взгляд, является обоснованным. Так, места возникновения затрат, влияющие на качественное обслуживание и лечение отдыхающих в санатории, по ее мнению, включают: питание, лечение, содержание номеров, культурные мероприятия, благоустройство, вспомогательные и обслуживающие производства, расходы на содержание и обслуживание организации.

Поскольку организация учета по центрам затрат и местам возникновения затрат может как совпадать, так и не совпадать, выделяют реальные центры затрат и номинальные (условные) центры затрат. Условные центры затрат не совпадают с местами возникновения затрат, но их менеджеры контролируют некоторые факторы, влияющие на величину затрат.

Так, например, в санаторно-курортных организациях руководители основного и вспомогательного производств имеют реальное влияние на выполнение плановых показателей по затратам в количественном выражении, но не контролируют отклонения, связанные с фактором цен. Тогда как менеджеры отдела снабжения управляют закупочными ценами. Если для оказания санаторно-курортных услуг отпущены материалы, закупленные по ценам, превышающим запланированные, то контролировать фактор цен будет руководитель условного центра затрат (отдела снабжения), а не реального центра затрат.

Таким образом, на отклонения фактических затрат от запланированных оказывают влияние многочисленные факторы, которые необходимо учитывать при определении лиц, ответственных за выполнение конкретных бюджетных и отчетных показателей и выделении реальных и условных центров затрат.

В центрах прибыли менеджером контролируются не только затраты, но и доходы. Менеджеры центра прибылей являются ответственными за продажу путевок в соответствии с профилем санатория и, соответственно, за реализацию санаторно-курортных услуг, которая будет произведена в полном объеме в момент отъезда отдыхающего.

Кроме того, от своевременности предоставления отделом маркетинга другим центрам ответственности (бухгалтерии, финансовому отделу, отделу снабжения, заведующим столовой, лечебным и жилым комплексами и пр.) информации о количестве отдыхающих, прибывающих в санаторий и убывающих из него, зависит фактический расход сырья (продуктов питания, медикаментов и др.). Поэтому в разрезе каждого центра ответственности целесообразно составлять бюджеты доходов и расходов для определения финансовых результатов и производить своевременную корректировку фактических данных об отдыхающих.

В центре инвестиций менеджеры контролируют не только затраты, доходы и прибыль, но и использование прибыли, в том числе инвестиции в собственные активы. Регулирование деятельности в центре инвестиций осуществляется в основном аппаратом управления санаторно-курортной организации.

Таким образом, результаты работы центров затрат и центров прибыли влияют на финансовые результаты (прибыльность) организации, тогда как результаты деятельности центра инвестиций оказывают влияние на структуру денежных потоков, а следовательно, и на платежеспособность организации.

В этой связи одним из ключевых моментов в системе управленческого учета затрат по центрам ответственности является разработка критериев финансового и нефинансового характера для оценки деятельности руководителей структурных подразделений.

В экономической литературе подробно описаны финансовые критерии оценки деятельности центров ответственности и изложена методика их расчета [3, с.429].

Однако результаты работы структурных подразделений зависят от аспектов не только финансового, но и нефинансового характера – качества предоставления услуг отдыхающим, уровня удовлетворенности обслуживанием, изобретательства и др.

Кроме того, нефинансовые аспекты деятельности потенциально воздействуют на финансовые результаты предприятия, поэтому эти факторы также нуждаются в совершенствовании и оценке. Так как нефинансовые критерии позволяют спрогнозировать результаты будущей работы сегмента, при их выборе большее внимание следует уделить тому, что должно быть оценено, а что можно проигнорировать.

В настоящее время для привлечения в разное время года максимального количества отдыхающих санаторно-курортным организациям необходимо предоставлять услуги, соответствующие пожеланиям клиентов. Поэтому одним из нефинансовых критериев оценки менеджеров является показатель уровня удовлетворенности клиентов обслуживанием. Существуют различные методы его расчета. Среди наиболее простых – метод письменного опроса, при котором какой-либо вид услуг оценивается по трех- или пятибалльной шкале. Недостаток данного метода состоит в том, что результаты такого опроса не могут предсказать поведение клиентов в будущем. Данную проблему решает наиболее прогрессивный показатель – американский индекс удовлетворенности клиента, с помощью которого оценивается общее удовлетворение покупателей, оправдание их ожиданий и сравнение с идеалом. Суть метода состоит в использовании анкеты, содержащей множество вопросов, которые оцениваются по десятибалльной шкале с применением статистических методов.

Не менее важным критерием оценки деятельности центров ответственности, оказывающими влияние на финансовые результаты деятельности отдельного сегмента в будущем, и соответственно, прибыльности организации в целом, является показатель качества предоставления услуг отдыхающим, который должен удовлетворять требованиям стандартов качества. От качества оказания услуг отдыхающим зависит готовность покупателя санаторно-курортной путевки приехать снова, а также возможность привлечения новых клиентов в результате обмена впечатлениями, связанными с пребыванием в санатории, отдыхающего со своими знакомыми.

В этой связи показатели удовлетворенности клиентов обслуживанием и качества предоставления услуг отдыхающим целесообразно использовать для оценки деятельности, в первую очередь, центров затрат и центра прибыли, к которому относится отдел по реализации путевок.

Для оценки деятельности такого центра ответственности как отдел по реализации путевок необходимо также применять такие нефинансовые критерии, как скорость выполнения заказа, и объем заказов, связанных с продажей санаторно-курортных путевок на основе имеющихся койко-дней. Выполнение этих показателей зависит от коммуникабельности сотрудников организации. Так, например, менеджеры отдела реализации путевок могут предложить покупателю возможные альтернативные варианты, связанные с периодом пребывания в санатории и тем самым обеспечить прибыльность организации.

На основании проведенного анализа нами разработана схема нефинансовых критериев для оценки деятельности центров ответственности санаторно-курортной организации, представленная на рисунке 1.

Обеспечение согласованности действий между центрами ответственности достигается посредством своевременного удовлетворения информационных потребностей, что позволяет контролировать затраты и результаты на разных уровнях управления, составлять сегментарную отчетность. Поэтому для оценки деятельности всех центров ответственности ключевым, на наш взгляд, является показатель своевременности предоставления информации. Данные взаимосвязи были изложены автором выше.

Таким образом, перечисленные нами критерии улучшаемы и контролируемы менеджерами каждого центра ответственности и связаны с финансовыми показателями, что является основой для их измерения и достижения поставленных целей.

Заключение. В целях экономического планирования, управления и контроля за оказанием санаторно-курортных услуг отдыхающим разработана схема учета затрат по центрам ответственности и нефинансовые критерии для оценки деятельности центров ответственности, которые позволяют сформировать сегментарную отчетность для определения финансовых результатов в разрезе каждого центра ответственности.

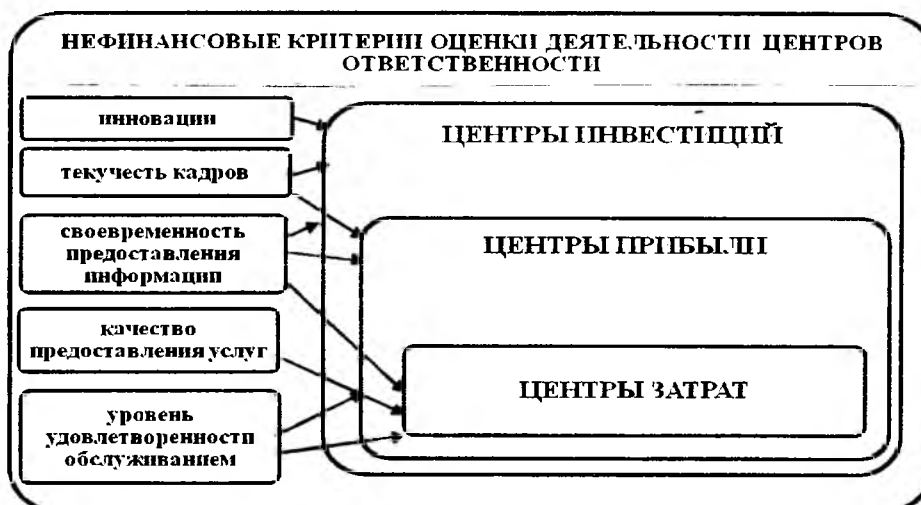


Рисунок 1. Нефинансовые критерии оценки деятельности центров ответственности санаторно-курортной организации
Источник: Собственная разработка.

ОРГАНИЗАЦИЯ АНАЛИТИЧЕСКОГО УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ ПО УПРАВЛЕНИЮ СОЦИАЛЬНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ ПРЕДПРИЯТИЯ: ОПЫТ УКРАИНЫ

*Е.В. Кузнецова, зав. сектором судебных экономических исследований
Севастопольского отделения Харьковского НИИ судебных экспертиз
им. засл. проф. Н.С. Бокариуса*

Аннотация. Обоснованы направления формирования аналитического учета операций по управлению социальной ответственностью на предприятиях Украины.

ANALYTICAL ACCOUNTING OF MANAGEMENT TRANSACTIONS FOR CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY: EXPERIENCE OF UKRAINE

Elena Kuznetsova, Head of the Legal Department of Economic Research, Bokarius's Scientific Forensic Institute, Sevastopol branch, Kharkov

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Панков, Д.А. Учет и анализ в микроэкономической системе финансового менеджмента: теория, методология, методики: монография / Д.А. Панков. - Гродно: ГрГУ, 2001. - 558с.
2. Пашковская, Л.В. Управленческий учет: учеб.-метод. пособие / Л.В. Пашковская. - Минск: БГЭУ, 2011. - 138с.
3. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник / - М.А. Вахрушина - 6-е изд., испр. М.: Омега - Л, 2007. - 570с.
4. Козырева, Т.В. Управленческий учет в туризме: монография / Т.В. Козырева. - М.: Финансы и статистика, 2005. - 160с.
5. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий учет): учеб. / Н.П. Кондраков. - М.: ТК Велби, Изд-во «Проспект», 2006. - 448с.
6. Гаррисон Р., Норин Э., Брюэр П. Управленческий учет. / Под ред. М. А. Карлика: Пер. с англ. - 12-е изд. - СПб.: Питер, 2010. - 592 с.
7. Кисилевич, Т.И. Внутренний контроль в санаторно-курортных организациях: монография / Т.И. Кисилевич. - М.: Финансы и статистика, 2003.- 128с.
8. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 сент. 2011г., № 102 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. - Минск, 2012. - Дата доступа: 21.10.2012.