

Экономические вопросы управления
Economic issues in administration

УДК 332.02+338.2

DOI: 10.24412/2070-1381-2023-101-7-26

Система управленческого учета по аналитическим признакам в сфере физической культуры и спорта

Аркалов Дмитрий Павлович

Кандидат экономических наук, заместитель министра по физической культуре и спорту Удмуртской Республики,
SPIN-код РИНЦ: [3076-9350](#), ORCID: [0000-0002-2751-9836](#), lao48@yandex.ru

Министерство по физической культуре и спорту Удмуртской Республики, Ижевск, РФ.

Пьянкова Светлана Григорьевна

Доктор экономических наук, доцент, SPIN-код РИНЦ: [9238-3053](#), ORCID: [0000-0002-7072-9871](#), silen_06@list.ru

Уральский государственный экономический университет, Екатеринбург, РФ.

Аннотация

В процессе реализации финансово-хозяйственной деятельности учреждению важно вести управленческий учет затрат, помимо бухгалтерского учета, а учредителям таких учреждений — анализ по управляемой сфере или отрасли по принципу «затраты — выпуск» или «затраты — результат». Группировка затрат по определенным аналитическим признакам позволяет получать различные срезы экономической информации по нужным направлениям расходов, что дает возможность оперативно управлять финансово-хозяйственной деятельностью «в моменте». В настоящем исследовании описана система управленческого учета, реализованная в программном комплексе «Свод-СМАРТ», которая позволяет учитывать контекст произведенных затрат, вести контроль по составу затрат при выполнении государственных работ в рамках исполнения государственного (муниципального) задания. Описываемая система базируется на аналитических признаках, сгруппированных из различных систем учета, а также отражающих специфику рассматриваемой сферы — физической культуры и спорта. В свою очередь, формирование системы аналитических признаков с последующим ведением соответствующих информационных реестров, позволит ответить на вопрос о фактической и прогнозируемой стоимости развития экономических категорий в рассматриваемой сфере. В настоящем исследовании такой категорией являются виды спорта как составляющие элементы сферы физической культуры и спорта. В более детальной декомпозиции описанная в исследовании система позволяет ответить на вопрос о стоимости подготовки конкурентоспособных спортсменов, но оставляет открытым вопрос о ценности.

Ключевые слова

Управленческий учет, анализ затрат, управление затратами, затраты на виды спорта, стоимость развития вида спорта.

Для цитирования

Аркалов Д.П., Пьянкова С.Г. Система управленческого учета по аналитическим признакам в сфере физической культуры и спорта // Государственное управление. Электронный вестник. 2023. № 101. С. 7–26.
DOI: 10.24412/2070-1381-2023-101-7-26

Cost Management Based on Analytical Criteria in Sports

Dmitry P. Arkalov

PhD, Deputy Minister for Physical Culture and Sports of the Udmurt Republic, ORCID: [0000-0002-2751-9836](#), lao48@yandex.ru

Ministry for Physical Culture and Sports of the Udmurt Republic, Izhevsk, Russian Federation.

Svetlana G. Pyankova

DSc (Economics), Associate Professor, ORCID: [0000-0002-7072-9871](#), silen_06@list.ru

Ural State University of Economics, Ekaterinburg, Russian Federation.

Abstract

In the process of implementing financial and economic activities, it is important for an institution to maintain management accounting of costs, in addition to accounting, and for the founders of such institutions to conduct an analysis of the managed area or industry on the “input — output” or “input — result” principle. Grouping costs according to certain analytical criteria allows obtaining various slices of economic information in the desired areas of expenses, which allows quickly managing financial and economic activities «in the moment». This study describes a management accounting system implemented in the “Svod-SMART” software package, which allows taking into account the context of costs incurred and control the composition of costs when performing public works within the framework of a state (municipal) task. The described system is based on analytical features grouped from various accounting systems, as well as reflecting the specifics of the area under consideration — physical culture and sports. In turn, the formation of a system of analytical characteristics, with the subsequent maintenance of corresponding information registers, will make it possible to answer the question about the actual and projected cost of the development of economic categories in the area under consideration. In this study, such a category is sports as constituent element of the sphere of physical culture and sports. In a more detailed decomposition, the system described in the study allows answering the question of the cost of training competitive athletes, but leaves open the question of value.

Keywords

Management accounting, cost analysis, cost management, costs for sports, cost of developing a sport.

For citation

Arkalov D.P., Pyankova S.G. (2023) Cost Management Based on Analytical Criteria in Sports. *Gosudarstvennoye upravleniye. Elektronnyy vestnik*. No. 101. P. 7–26. DOI: 10.24412/2070-1381-2023-101-7-26

Введение

Развитие сферы физической культуры и спорта (ФКиС) возможно оценить по множеству параметров и показателей, к которым можно отнести общее количество занимающихся по различным возрастам, категориям и статусам, количество физкультурных и спортивных мероприятий, развитие спортивной инфраструктуры и ее доступность, успешность выступлений на спортивных соревнованиях различного уровня, конкурентоспособность спортсменов и пр. Важным элементом развития является финансовое обеспечение сферы ФКиС и его своевременность. При этом если финансирование осуществляется в достаточном объеме, а достигаемые результаты не совпадают с ожидаемыми, то возникает вопрос эффективного использования денежных средств. В сфере ФКиС при финансировании из регионального бюджета вопрос результативности не может превалировать над эффективностью по принципу «цель оправдывает средства», поэтому вопросы к подходам при учете вкладываемых денежных средств и получаемым результатам актуальны, но в рамках государственных и муниципальных финансов единообразны, негибки и не учитывают отраслевую специфику. Анализ достигаемых результатов и вложенных средств является одной из составляющих управленческого учета и актуальным вопросом в части баланса между эффективностью использования имеющихся ресурсов и результативностью. Государственные услуги и работы, на основе которых формируется государственное (муниципальное) задание, в российской практике имеют свои нормативы затрат, которые охватывают все направления расходов, связанные с оказанием услуги или выполнением работы. Однако даже при нормировании затрат их распределение по направлениям при планировании и реализации финансово-хозяйственной деятельности не всегда может быть выдержано. Это зависит от многих факторов: какие здания и объекты находятся в оперативном управлении, каков их износ; от спроса на услуги; объема государственного (муниципального) задания; итогового объема финансирования с учетом коэффициентов выравнивания (при дефиците бюджетных средств) и т.д. Учреждения также вкладывают в свое развитие денежные средства, полученные за счет внебюджетных источников, при этом распределяя их на расходы, связанные в том числе с выполнением государственного (муниципального) задания. В настоящем исследовании описана система управленческого учета, позволяющая ответить на вопрос о стоимости подготовки конкурентоспособных спортсменов на региональном уровне. Используемые в системе гибкие подходы к маркировке различных затрат по аналитическим признакам, сформированным из различных систем учета, а также признаков, характерных только для сферы ФКиС, позволяют учитывать отраслевую специфику при планировании и анализе результатов.

Цель статьи — описать систему управленческого учета, позволяющую ответить на вопрос о стоимости подготовки конкурентоспособных спортсменов, стоимости видов спорта и сопряженных затратах, необходимых для развития видов спорта. Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- 1) сформировать аналитические признаки, позволяющие однозначно трактовать принадлежность затрат определенному направлению;
- 2) описать реестры для формирования информационных массивов на основе аналитических признаков, а также их взаимодействие между собой;
- 3) предложить технологическое решение, позволяющее обрабатывать формируемые массивы информации.

Материалы и методы

Конечными реализаторами государственной политики в сфере ФКиС являются государственные (муниципальные) спортивные учреждения. Как экономические агенты они направлены на формирование конечного продукта, который не подлежит передаче. В первую очередь вопрос стоимости оказания тех или иных государственных услуг или выполнения работ, учет затрат и в конечном итоге стоимость подготовки конкурентоспособных спортсменов в конкретных видах спорта являются актуальными для органов исполнительной власти в сфере ФКиС. Отмечается, что правильно выработанная учетная политика, система управления и экономического анализа, а также оптимально составленный план развития являются одними из важнейших элементов развития отраслей экономики в современных социально-экономических условиях [Ерошкина 2020]. При этом для осуществления финансово-хозяйственной деятельности и оказания услуг могут быть использованы как бюджетные, так и внебюджетные источники финансирования, что усложняет учет затрат [Курочкина 2007]. По мнению одних исследователей, в изучении проблем калькулирования себестоимости услуг в области ФКиС отмечается, что учреждения должны прежде всего руководствоваться определяющими нормативно-правовыми актами как федерального уровня, так и разработанными на региональном и муниципальных уровнях, при этом каждый субъект и муниципалитет имеют ряд своих особенностей. Сложность определения себестоимости услуг заключается в многопрофильной деятельности спортивных учреждений. В результате выбор метода распределения затрат бывает затруднителен [Фролова и др. 2020]. По мнению других исследователей, в современных условиях как никогда актуальным является внедрение принципов бережливого учета, который должен базироваться на соответствующем учетно-аналитическом обеспечении, системах управленческого учета, способных поддерживать новые производственные, сбытовые и маркетинговые решения [Смирнова, Несветайлов 2022]. Кроме того, отмечается, что обобщение затрат по экономическим элементам и статьям калькуляции является важнейшим фактором для учета, применяемого в российской практике ввиду наличия регламентирующих документов по бухгалтерскому учету. С другой стороны, управленческий учет позволяет сохранить целостность системы при изменении условий внешней среды [Усатова 2008].

В практике управления затратами изучение самой структуры затрат может осуществляться по элементам затрат и функциям затрат [Векшина 2020]. Интересным представляется подход, описывающий четыре этапа алгоритма формирования аналитического обеспечения управления затратами: установление признаков искажения статей затрат в разрезе функций; формирование набора аналитических процедур, позволяющих оценить степень влияния понесенных расходов организации на непрерывность деятельности компании; выполнение аналитических процедур; обобщение полученных результатов [Там же].

Управленческий учет затрат необходим не только органу управления или учредителю [Yuan, Tang 2023], но и учреждению для достижения и планирования экономических показателей на основе информации, полученной о фактических затратах, возникающих при оказании услуг или организации физкультурных и спортивных мероприятий, отклонениях этих затрат от установленных норм, стандартов и смет [Миклушевский и др. 2004]. Отмечается, что охват управленческого учета имеет широкий спектр, обеспечивающий всесторонний взгляд на деятельность учреждения изнутри с учетом факторов внешней среды, при этом система управленческого учета способна преобразовать данные о затратах в информацию, необходимую для принятия решений [Ольховая 2018].

В части оценки приоритетности финансирования представляет интерес исследование, построенное на оценке конкурентоспособности отдельных структурных подразделений, в основе которой лежит аддитивная модель. Предлагаемый авторами исследования подход, позволяет

перераспределять финансовые ресурсы на основе коэффициента конкурентоспособности [Шавандина и др. 2022]. В рамках применения управленческого подхода предлагаемая модель позволит при проведении периодических информационных срезов оперативно корректировать затраты именно для формирования конкурентоспособных спортсменов.

Для достижения результативности спортивных услуг необходимо их подкреплять систематическим участием в спортивных соревнованиях и учебно-тренировочных мероприятиях¹, что также прописано в федеральных стандартах спортивной подготовки по соответствующим видам спорта². По своей организационной сути учебно-тренировочные мероприятия, участие в спортивных соревнованиях, а также организация и проведение спортивных мероприятий являются проектами-событиями или комплексами мероприятий, которые продолжаются в течение ограниченного времени, имеют определенный бюджет, установленный нормами затрат, имеют определенную цель. Таким образом, вопрос управления затратами в государственном секторе сферы ФКиС возможно рассмотреть с точки зрения проектно-ориентированного подхода. Целесообразность применения такого подхода рассматривается при управлении социальными инвестициями и, в частности, спонсорскими проектами в спорте [Дмитриев 2019]. Одним из преимуществ управленческого учета является то, что, в отличие от бухгалтерского учета, он не привязан к периодам и отчетности и может быть скорректирован и обновлен в нужный момент [Congcong 2023]. Добиться этого возможно с помощью разработки системы определенных признаков, которыми можно промаркировать затраты.

В отличие от бюджетного или бухгалтерского учета, являющихся обязательными в государственном секторе экономики, управленческий учет не является обязательным, несмотря на то, что он более гибкий и может быть выстроен в зависимости от целей отраслевого органа управления, выбора предмета и объекта учета. Для получения информации, необходимой для прогнозирования и проведения аналитической работы, учитывая специфические особенности сферы ФКиС (как и любой другой сферы), необходимо вложить в концепцию системы управленческого учета следующие принципы:

- оперативность предоставления информации по затратам на предметы учета;
- полезность предоставляемой информации для принятия управленческих решений;
- гибкость, заключающаяся в приспособленности системы учета к отраслевой специфике и индивидуальным особенностям учреждений;
- прогнозирование затрат в части оптимизации результатов деятельности учреждений;
- управляемость по отклонениям;
- контролируемость принимаемых обязательств по аналитическим признакам. Под аналитическим признаком, или признаком, следует понимать достаточное условие для принадлежности затрат определенному направлению и однозначному толкованию;
- релевантность информации, заключающуюся в соответствии финансовой и нефинансовой информации.

При этом управленческий учет должен выполнять следующие задачи:

- формировать аналитическую информацию по направлениям затрат по видам деятельности для принятия управленческих решений;
- контролировать направления затрат;
- осуществлять кросс-контроль выполнения государственного задания учреждениями.

¹ Рубин В.С. Олимпийский и годичные циклы тренировки: теория и практика. М.: Советский спорт, 2009.

² Федеральный закон «О физической культуре и спорте в Российской Федерации» от 04.12.2007 N 329-ФЗ // КонсультантПлюс [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_73038/ (дата обращения: 10.09.2023).

Соответствие описанным принципам и выполнение указанных задач позволяют ответить на вопрос о стоимости подготовки конкурентоспособных спортсменов и затратах на виды спорта, направленных на непосредственное развитие, а не на сопряженные процессы, связанные с операционной, административно-хозяйственной деятельностью, содержанием и эксплуатацией движимого и недвижимого имущества, которые также учитываются.

Самыми важными элементами для получения массива данных по затратам являются упомянутые аналитические признаки, смысловое содержание которых заключается в описании фактов хозяйственной жизни с разных сторон благодаря принадлежности к различным системам учета, реестрам и классификаторам. В настоящем исследовании признаки сформированы и описаны следующим образом.

Признак «Уровень бюджета» будет характеризовать уровень денежных средств: федеральный, региональный, муниципальный, внебюджетные доходы.

Признак «Источник» определяет источник дохода самих денежных средств или то, за счет чего получен доход. К таким источникам можно отнести следующее:

- 1) государственную услугу — источником взятия и оплаты обязательств являются денежные средства, полученные учреждением в рамках выполнения государственного задания по направлению государственных услуг;
- 2) государственные работы — источником взятия и оплаты обязательств являются денежные средства, полученные учреждением в рамках выполнения государственного задания по направлению государственных работ;
- 3) аренду — источником взятия и оплаты обязательств являются денежные средства, полученные от предоставления имущества в аренду;
- 4) платные услуги — источником взятия и оплаты обязательств являются денежные средства, полученные от оказания платных услуг учреждением;
- 5) возмещение затрат — источником взятия и оплаты обязательств являются денежные средства, полученные от возмещения затрат учреждению. Например, арендаторы возмещают учреждению-арендодателю расходы за коммунальные услуги;
- 6) прочие поступления — источником взятия и оплаты обязательств являются денежные средства, полученные из иных источников. Такими источниками, например, могут быть средства субсидии на иные цели, доходы от штрафов или пеней.

Признак «Вид издержек» характеризует постоянные затраты — издержки, которые не зависят от объемных показателей государственного задания, количества оказанных платных услуг и прочего (например, услуги охраны спортивного комплекса, дератизация, затраты на услуги связи и пр.), а также переменные затраты — издержки, которые зависят от объемных показателей государственного задания, количества оказанных платных услуг и прочего (например, приобретение спортивной экипировки, оплата проезда, питания, проживания для участия в спортивном мероприятии и пр.).

Признак «Вид затрат» определяет прямые (непосредственные) и общехозяйственные (операционные) затраты. В прямых затратах учитываются затраты, которые непосредственно связаны с оказанием услуги или выполнением работы, при этом их возможно однозначно отнести к конкретному виду спорта, и такие затраты не относятся к содержанию зданий или ведению операционной деятельности, даже если в учреждении культивируется только один вид спорта. Например, услуги клининга или охраны могут оказываться в течение года в целом по учреждению, поэтому они не относятся к непосредственным затратам. С другой стороны, такие же услуги могут быть оказаны в рамках организации и проведения спортивного мероприятия: услуги клининга —

для генеральной уборки до и после проведения мероприятия, а услуги охраны — для усиления безопасности при проведении мероприятия. В результате такие затраты возможно идентифицировать как непосредственные затраты на конкретное мероприятие по конкретному виду спорта, поэтому они относятся к непосредственным затратам. В общехозяйственных (операционных) затратах учитываются затраты, которые не связаны непосредственно с оказанием услуги или выполнением работы, и при этом их невозможно однозначно отнести к конкретному виду спорта, даже если в учреждении культивируется только один вид спорта. Затраты относятся в целом к содержанию объектов недвижимого имущества и обеспечению операционной деятельности.

Признак «Направление затрат» описан в Таблице 1 и характеризует направления затрат, которые используются в действующей практике расчета базовых нормативов затрат, а также бухгалтерском учете.

Признак «Объект затрат» является тем признаком, который характеризует специфические особенности каждой конкретной сферы. Для сферы ФКиС к таким объектам будет относиться следующее:

- 1) вид спорта — конкретный вид спорта в соответствии со [Всероссийским реестром видов спорта](#). Расходы по данному признаку возможно отнести к конкретному виду спорта в рамках выполнения государственного задания, проведения мероприятий, приобретения оборудования, экипировки и инвентаря или содержания имущества, например ремонт или обслуживание мишенных установок, которые используются конкретным видом спорта (пулевая стрельба, биатлон и др.), станка для подготовки лыж (лыжные гонки, биатлон) и пр.;
- 2) комплексное мероприятие — физкультурно-спортивные мероприятия, состоящие из нескольких видов спорта: фестивали, спартакиады;
- 3) Всероссийский физкультурно-спортивный комплекс «Готов к труду и обороне» (ВФСК ГТО). По такому объекту учета отражаются расходы, связанные с реализацией комплекса ГТО;
- 4) операционные расходы — расходы, связанные с ведением операционной (процессной) деятельности учреждения. Например, закупка канцтоваров для заключения договоров, ведения кадрового учета, приобретение программного обеспечения и пр.;
- 5) общехозяйственные расходы — расходы, связанные с содержанием имущества, оплатой коммунальных расходов, ремонтом, обеспечением безопасности учреждения, соблюдением требований контрольно-надзорных органов и пр.;
- 6) спортивное оборудование и инвентарь — расходы, связанные с приобретением спортивного оборудования и инвентаря, которые используются несколькими видами спорта. Например, если в учреждении культивируется 3 вида спорта и для всех отделений оборудован один общий тренажерный зал. Стоит отметить, что к данному объекту учета также относится ремонт спортивного оборудования или инвентаря. Например, замена троса в тренажере, ремонт обшивки скамьи для жима штанги лежа и пр. Но при этом в случае если спортивное оборудование или инвентарь относится к конкретному виду спорта (закреплено за конкретным видом спорта в учреждении), то на такой расход выбирается конкретный вид спорта.

Как видно из описанных признаков, управленческий учет за счет гибкости их группировки позволяет учитывать контекст, в котором затраты были произведены. Что, в свою очередь, дает большие преимущества для адаптации и применения в конкретной сфере. С другой стороны, такая гибкость является отчасти недостатком, так как применение специфических признаков, характерных для одной сферы, может быть бесполезно для другой, в отличие от унифицированного бухгалтерского учета и бюджетного учета, которые не подразумевают наделение расходов такими признаками. В этих

системах ориентиром в классификации затрат являются план счетов, соотношение и соответствие видов расходов и классификатора операций сектора государственного управления, разделы и подразделы, целевые статьи, которые формируют коды бюджетной классификации.

Для примера рассмотрим группировку затрат по признакам «Вид издержек», «Вид затрат» и «Направление затрат».

Экономическая теория при определении издержек организации оперирует общими, постоянными и переменными издержками³. Расчет затрат выглядит следующим образом (1):

$$TC = FC + VC, \quad (1)$$

где TC — итоговые затраты (total costs); FC — фиксированные (постоянные) затраты (fixed costs); VC — переменные затраты (variable costs).

В государственном секторе в настоящее время применяется методика расчета нормативных затрат, которая разделяет их в пределах одного норматива на затраты, непосредственно связанные с оказанием государственной услуги, и затраты на общехозяйственные нужды⁴. В расширенном виде нормативные затраты на оказание услуг, в частности в отраслях образования (высшее), здравоохранения и физической культуры и спорта, рассчитываются в соответствии со следующей формулой (2)⁵:

$$N_i = (N_{i \text{ баз}}^{\text{ОТ1}} + N_{i \text{ баз}}^{\text{МЗ}} + N_{i \text{ баз}}^{\text{РЕЗ1}} + N_{i \text{ баз}}^{\text{ИНЗ}} + N_{i \text{ баз}}^{\text{КУ}} + N_{i \text{ баз}}^{\text{СНИ}} + N_{i \text{ баз}}^{\text{СОЦДИ}} + N_{i \text{ баз}}^{\text{РЕЗ2}} + N_{i \text{ баз}}^{\text{УС}} + N_{i \text{ баз}}^{\text{ТУ}} + N_{i \text{ баз}}^{\text{ОТ2}} + N_{i \text{ баз}}^{\text{ПНЗ}}) * K_{\text{отр}} * K_{\text{тер}} \quad (2)$$

Несмотря на абсолютно разное содержание, методику оказания и цели услуг в указанных отраслях, методики расчета в документах одинаковы и унифицированы.

Значения переменных норматива и примеры их отнесения к классификатору операций сектора государственного управления (КОСГУ), в соответствии с рекомендациями Министерства финансов России, представлены в Таблице 1.

³ Скоблякова И.В., Смирнов В.В., Родионова Е.М. и др. Экономическая теория: учебное пособие для высшего профессионального образования. Орел: ФГБОУ ВПО «Госуниверситет — УНПК», 2013.

⁴ Постановление правительства РФ от 26 июня 2015 г. № 640 «О порядке формирования государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ) в отношении федеральных государственных учреждений и финансового обеспечения выполнения государственного задания» // КонсультантПлюс [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_181991/ (дата обращения: 10.09.2023).

⁵ Приказ Министерства спорта РФ от 8 февраля 2019 г. № 83 «Об утверждении общих требований к определению нормативных затрат на оказание государственных (муниципальных) услуг в сфере физической культуры и спорта, применяемых при расчете объема субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ) государственным (муниципальным) учреждением» // КонсультантПлюс [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_327253/2ff7a8c72de3994f30496a0cbb1ddafdaddd518/ (дата обращения: 10.09.2023); Приказ Министерства науки и высшего образования Российской Федерации от 25 июня 2019 г. № МН-Пр-18/СК «Итоговые значения и величина составляющих базовых нормативов затрат на оказание государственных услуг по реализации образовательных программ высшего образования, отраслевые корректирующие коэффициенты и порядок их применения на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов» // Гарант [Электронный ресурс]. URL: <https://base.garant.ru/72776186/> (дата обращения: 10.09.2023); Приказ Министерства здравоохранения РФ от 25 июня 2015 г. № 366н «Об утверждении Общих требований к определению нормативных затрат на оказание государственных (муниципальных) услуг в сфере здравоохранения, применяемых при расчете объема субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ) государственным (муниципальным) учреждением» // КонсультантПлюс [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_183953/43f39058b411cd01ca0f3eb1b75362aa8420353e/ (дата обращения: 10.09.2023).

Таблица 1. Состав переменных базового норматива затрат⁶

Переменная	Значение переменной	КОСГУ (примеры)
1	2	3
$N^i_{\text{непосредств}}$ — затраты, непосредственно связанные с оказанием государственной услуги		
ОТ ₁	Затраты на оплату труда с начислениями на выплаты по оплате труда работников, непосредственно связанных с оказанием услуги	211, 213
МЗ	Затраты на приобретение материальных запасов и приобретение движимого имущества (основных средств и нематериальных активов)	310, 345, 346
РЕЗ ₁	Затраты на формирование резерва на полное восстановление состава объектов особо ценного движимого имущества	310
ИНЗ	Иные затраты	222, 226
$N^i_{\text{общ}}$ — затраты на общехозяйственные нужды		
КУ	Затраты на коммунальные услуги	223
СНИ	Затраты на содержание объектов недвижимого имущества	225
СОЦДИ	Затраты на содержание объектов особо ценного движимого имущества	225, 226, 344
РЕЗ ₂	Затраты на формирование резерва на полное восстановление состава объектов особо ценного движимого имущества	225, 226, 310
УС	Затраты на приобретение услуг связи	221
ТУ	Затраты на приобретение транспортных услуг	222
ОТ ₂	Затраты на оплату труда вспомогательных работников	211, 213
ПНЗ	Затраты на прочие общехозяйственные нужды	226, 344, 346, 349
$K_{\text{отр}}$	Отраслевой корректирующий коэффициент	—
$K_{\text{тер}}$	Территориальный корректирующий коэффициент	—

Проведя группировку затрат в рамках государственного подхода к расчету базовых нормативов затрат⁷ и подхода экономической теории к расчету себестоимости услуги или продукции, получим группировки переменных (Рисунок 1).

⁶ Источник: Таблица соответствия видов расходов классификации расходов бюджетов и статей (подстатей) классификации операций сектора государственного управления, применяемая в 2022 году // Минфин России [Электронный ресурс]. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=133553-tablitsa_sootvetstviya_vidov_raskhodov_klassifikatsii_raskhodov_byudzhetrov_i_statei_podstatei_klassifikatsii_operatsii_sektora_gosudarstvennogo_upravleniya_primenyaemaya_v_20/ (дата обращения: 10.09.2023).

⁷ Приказ Минспорта России от 08.02.2019 N 83 «Об утверждении общих требований к определению нормативных затрат на оказание государственных (муниципальных) услуг в сфере физической культуры и спорта, применяемых при расчете объема субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ) государственным (муниципальным) учреждением» (Зарегистрировано в Минюсте России 19.06.2019 N 54965) // КонсультантПлюс [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_327253/22efc5dff81293f9ef9f652e60213c156c23897e/ (дата обращения: 10.09.2023); Итоговые значения и величина составляющих базовых нормативов затрат на оказание государственных услуг по реализации образовательных программ высшего образования, отраслевые корректирующие коэффициенты и порядок их применения на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов: приказ Министерства науки и высшего образования Российской Федерации 25 июня 2019 г. № МН-Пр-18/СК // Гарант [Электронный ресурс]. URL: <https://base.garant.ru/72776186/> (дата обращения: 10.09.2023); Приказ Минздрава России от 25.06.2015 N 366н (ред. от 03.11.2021) «Об утверждении Общих требований к определению нормативных затрат на оказание государственных (муниципальных) услуг в сфере здравоохранения, применяемых при расчете объема субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ) государственным (муниципальным) учреждением» (Зарегистрировано в Минюсте России 28.07.2015 N 38228) // КонсультантПлюс [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_183953/43f39058b411cd01ca0f3eb1b75362aa8420353e/ (дата обращения: 10.09.2023).

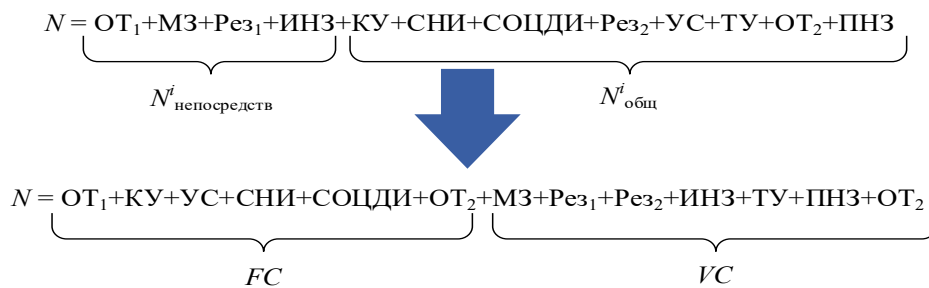


Рисунок 1. Группировка затрат по различным подходам⁸

На основе сопоставления подходов составим матрицу группировки расходов (Рисунок 2).

	$N^i_{\text{непосредств}}$	$N^i_{\text{общ}}$
FC – фиксированные (постоянные) затраты	1 OT ₁ ; OT ₂	2 КУ; УС; СНИ; СОЦДИ; OT ₂
VC – переменные затраты	3 МЗ; PEЗ ₁ ; ИНЗ	4 PEЗ ₂ ; ТУ; ПНЗ

Рисунок 2. Матрица группировки расходов⁹

Данная матрица группировки затрат при ведении управленческого учета дает однозначные толкования при присвоении признаков соответствующим затратам.

При планировании финансово-хозяйственной деятельности учреждение, помимо непосредственного оказания самих услуг и выполнения работ в соответствии с государственным заданием, должно заботиться об имуществе и соблюдать требования санитарных норм и правил, требований пожарной безопасности и антитеррористической защищенности. Такие направления затрат, как закупка коммунальных услуг, услуг связи (телефония и интернет), услуги охраны, клининга и пр., планируются на год и более, и они относятся в целом к эксплуатации и жизнеобеспечению здания (спортивного объекта). В результате, несмотря на то, что затраты из квадрата 2 относятся к затратам на общехозяйственные нужды и не связаны напрямую с оказанием услуг, от них нельзя отказаться. В итоге при дефиците бюджетного финансирования затраты из квадратов 3 и 4 финансируются по остаточному принципу.

Описание результатов

В рамках реализации управленческого учета затрат расширен ряд признаков, которые позволяют классифицировать затраты дополнительно по параметрам, относящимся к бюджетному учету и контролю закупок. К бюджетному учету отнесены следующие признаки:

- 1) вид финансового обеспечения (код финансового обеспечения)¹⁰:

⁸ Составлено авторами.

⁹ Составлено авторами.

¹⁰ Приказ Минфина России от 21.12.2022 № 192н «О внесении изменений в приказ Министерства финансов Российской Федерации от 1 декабря 2010 г. № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению» // Минфин России [Электронный ресурс]. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=301152-prikaz_minfina_rossii_ot_21.12.2022_192n_o_vnesenii_izmenenii_v_prikaz_ministerstva_finansov_rossiiskoi_federatsii_ot_1_dekabrya_2010_g._157n_ob_utverzhdenii_edinogo_plana_schetov_bukhgalterskogo_ucheta_dlya_organov_gosudarstvennoi_vlasti_gosudarstvennykh_organov_organov_mestnogo_samoupravleniya_organov_upravleniya_gosudarstvennymi_vnebyudzhethnymi_fondami_gosudarstvennykh_akademii_nauk_gosudarstvennykh_munitsipalnykh_uchrezhdenii_i_instruktsii_po_ego_primeneniyu (дата обращения: 10.09.2023).

- КФО 1 — деятельность, осуществляемая за счет средств соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации (бюджетная деятельность);
- КФО 2 — приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения);
- КФО 3 — средства во временном распоряжении;
- КФО 4 — деятельность по выполнению государственного (муниципального) задания;
- КФО 5 — деятельность, осуществляемая за счет средств субсидии на иные цели;
- КФО 6 — деятельность, осуществляемая за счет средств субсидии на цели осуществления капитальных вложений;
- КФО 7 — деятельность, осуществляемая по обязательному медицинскому страхованию;
- КФО 8 — средства некоммерческих организаций на лицевых счетах в части операций с субсидиями на цели осуществления капитальных вложений и субсидиями на иные цели, учитываемые на отдельном лицевом счете;
- КФО 9 — средства некоммерческих организаций на отдельных лицевых счетах.

2) подраздел¹¹:

- 1101 Физическая культура;
- 1102 Массовый спорт;
- 1103 Спорт высших достижений;
- 1104 Прикладные научные исследования в области физической культуры и спорта;
- 1105 Другие вопросы в области физической культуры и спорта.

3) код целевой статьи;

4) код вида расходов (КВР);

5) КОСГУ;

6) дополнительная классификация (доп. класс);

7) реквизиты соглашения. Данный признак относится только к бюджетным средствам.

Присвоение конкретным затратам признаков бюджетного учета позволяет осуществлять контроль и учет расходов в рамках конкретных соглашений на субсидии, а также оперативно получать информацию о составе затрат и предметах закупок.

Признаки, относящиеся к контролю закупочной деятельности, позволяют управлять объемами закупок, которые совершаются различными способами. К таким признакам относятся:

- 1) закон, в рамках которого совершается закупка: 44-ФЗ или 223-ФЗ. Данный признак позволяет проводить анализ применения того или иного закона в рамках сферы ФКиС;
- 2) тип закупки: единственный поставщик, запрос котировок, электронный аукцион. Данный признак также позволяет проводить анализ применения различных способов закупок и контролировать количество и финансовые объемы закупок, проводимых конкурентным способом, а также помогает контролировать учреждениям объем закупок у единственного поставщика, объем которых не должен превышать пределы, установленные действующим законодательством¹²;

¹¹ Приказ Минфина России от 24.05.2022 N 82н (ред. от 01.06.2023) «О Порядке формирования и применения кодов бюджетной классификации Российской Федерации, их структуре и принципах назначения» (Зарегистрировано в Минюсте России 30.06.2022 N 69085) // КонсультантПлюс [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_418512/ (дата обращения: 10.09.2023).

¹² Федеральный закон «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» от 05.04.2013 N 44-ФЗ (последняя редакция) // КонсультантПлюс [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_144624/ (дата обращения: 10.09.2023).

- 3) принадлежность к СМП (субъект малого предпринимательства). В соответствии со ст. 30 п. 1 Федерального закона от 05.04.2013 № 44-ФЗ, заказчики обязаны осуществлять закупки у субъектов малого предпринимательства, социально ориентированных некоммерческих организаций в объеме не менее 25% совокупного годового объема закупок, рассчитанного с учетом ч. 1.1 настоящей статьи¹³. Данный признак позволяет осуществлять контроль по предельному объему соответствующих закупок.

Дополнительно в рамках управленческого учета и ведения реестра расходов по признакам заполняются: предмет закупки, контрагент, предмет договора, реквизиты договора (№, дата), месяц, в котором договор заключен (данный признак необходим для формирования ежемесячных отчетов по закупкам в рамках регионального мониторинга), сумма взятых обязательств, а также реквизиты сметы (№, дата), которые, наряду с признаком «Объект затрат», необходимы для связи со второй частью системы управленческого учета.

При реализации управленческого учета описанные признаки формируют контекст и трансформируют данные о денежных затратах в массив информации.

Второй частью системы управленческого учета является реестр государственных работ, который содержит информацию о конкретных физкультурных и спортивных мероприятиях, проводимых при выполнении государственного задания. В отличие от реестра расходов, который ведется в разрезе фактов хозяйственной жизни, реестр учета государственных работ ведется в разрезе мероприятий и смет. В реестре расходов уникальным отличием одного факта хозяйственной жизни от другого является комбинация признаков «Контрагент» и «Реквизиты договора (№, дата)». В реестре учета государственных работ уникальными признаками являются «Реквизиты сметы (№, дата)», «№ ЕКП / КП Рег.». Помимо указанных признаков, в реестре учета государственных работ содержится следующее:

- наименование государственной работы. Данный признак соответствует государственным работам из базового (отраслевого) или регионального перечня государственных (муниципальных) услуг и работ;
- реестровый номер государственной работы. Данный признак также соответствует номерам из базового (отраслевого) или регионального перечня государственных (муниципальных) услуг и работ;
- наименование мероприятия. Наименование мероприятия указывается в соответствии с единым календарным планом, календарным планом региона или положением о проведении мероприятия;
- место проведения. Данный признак указывается в соответствии с положением о проведении мероприятия;
- возрастная группа, программа. Данный признак указывается в соответствии с положением о проведении мероприятия;
- дата начала. Данный признак указывается в соответствии с положением о проведении мероприятия;
- дата окончания. Данный признак указывается в соответствии с положением о проведении мероприятия;
- сумма план. Планируемая сумма отражает сумму при составлении сметы расходов до начала проведения мероприятия;
- сумма факт. Фактическая сумма отражает фактически понесенные затраты на основании исполненных обязательств;

¹³ Там же.

- вид спорта. Данный признак является одним из ключевых при взаимосвязи с реестром договоров;
- количество участников. Данный признак необходим для учета статистических показателей по количеству участников и дальнейшего анализа о средней стоимости одного участника в разрезе видов спорта.

Ведение данного реестра позволяет вести учет отклонений расходов при планировании и проведении соответствующих мероприятий. Например, экономию денежных средств, получившуюся после проведения одного мероприятия, можно направить на другое в рамках одной государственной работы. Данный реестр позволяет также вести контроль за соответствием проводимых мероприятий легитимности, количеству мероприятий по виду спорта, затратам в разрезе мероприятий по видам спорта и охвату участников. По своей сути данный реестр является информационным массивом.

На Рисунке 3 представлена связь двух описанных реестров при оперировании информационными массивами.

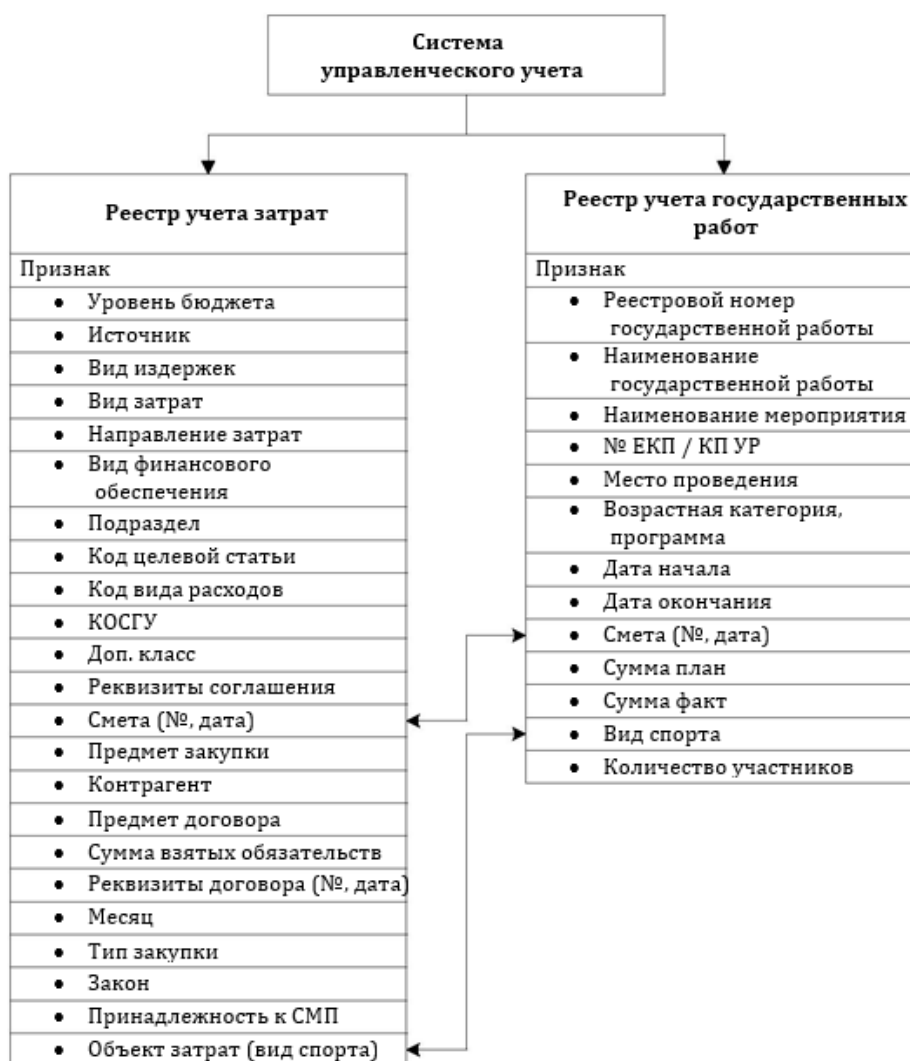


Рисунок 3. Взаимосвязь реестров¹⁴

При анализе данных информационных массивов возможно получить информацию о составе затрат каждой сметы, составе и объеме затрат на каждый вид спорта. Применяемые в реестрах признаки позволяют творчески подойти к аналитической работе.

¹⁴ Составлено авторами.

При всеобщей цифровизации всех отраслей народного хозяйства описанная система управленческого учета в сфере ФКиС может быть реализована в программном комплексе «Свод-СМАРТ»¹⁵. Данный программный комплекс, например, применяется в Удмуртской Республике. Помимо обязательной отчетности, установленной Министерством финансов России¹⁶ и имеющей утвержденные формы, которые не подлежат произвольному изменению, программный комплекс «Свод-СМАРТ» позволят администраторам системы создавать произвольные формы отчетности для выполнения возникающих задач, а также сбора информации для анализа. Непосредственными пользователями на нижнем уровне (уровне ввода информации) в сфере ФКиС являются государственные и муниципальные спортивные учреждения как непосредственные исполнители государственного или муниципального задания и субъекты, ведущие финансово-хозяйственную деятельность. На следующем уровне пользователем введенной информации является соответствующий главный распорядитель бюджетных средств, который может оперировать информацией о затратах по отрасли, проводить необходимый анализ, делать выводы и принимать управленческие решения.

Практика применения информационных технологий в государственном управлении, в частности в управлении бюджетным процессом, не нова и широко применяется [Тимашкова, Хальзова 2020; Шибанова 2023]. При проведении исследования в части использования цифровых технологий было выявлено, что происходит трансформация структуры затрат рабочего времени на выполнение аналитической работы, а также высвобождение рабочего времени для решения иных управленческих задач [Воронова, Векшина 2023].

В общей совокупности применяемых подходов и используемых цифровых технологий присвоения затратам определенных аналитических признаков, которые связаны между собой в едином смысловом контексте, описанная система управленческого учета формирует методологию, которая соединяет в себе различные системы учета и позволяет ответить на поставленные вопросы. В свою очередь, при использовании признаков и классификаций из различных систем учета формируется не просто информационный массив, а массив, содержащий метаданные. И, в зависимости от выбора объекта анализа, разные признаки могут служить описанием друг друга. При таком подходе в концепции Big Data процесс управления затратами способен оперативно адаптироваться к изменяющимся условиям как внешней, так и внутренней среды [Dai, Vasarhelyi 2023]. А использование таких инструментов, как сводные таблицы и BI-системы, позволяет творчески оперировать данными, точно и избирательно извлекать нужную информацию¹⁷ [Ламонина, Смирнова 2022; Хагурова и др. 2020].

В ходе применения предлагаемой системы управленческого учета были сформированы массивы информации, которые позволили более обширно посмотреть на финансово-хозяйственную жизнь учреждений.

Пример применения описанной системы управленческого учета представлен выдержками из массива информации в виде таблиц ниже, которые описывают одни и те же затраты с разных позиций. В данном примере спортивные учреждения, которые непосредственно осуществляли финансово-хозяйственную деятельность и заполнили реестры, закодированы (Таблицы 2, 3, 4).

¹⁵ Свидетельство о государственной регистрации программы для ЭВМ № 2016615317. Программный комплекс для формирования консолидированной бюджетной и произвольной отчетности (Свод-СМАРТ) версия 16.

¹⁶ Приказ Минфина РФ от 25 марта 2011 г. № 33н «Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений» // Гарант [Электронный ресурс]. URL: <https://base.garant.ru/12184447/> (дата обращения: 10.09.2023).

¹⁷ Берман Н.Д. Анализ данных. Сводные таблицы в MS EXCEL: учебное пособие. Хабаровск: Тихоокеанский государственный университет, 2022.

**Таблица 2. Описание затрат на виды спорта по спортивным учреждениям
через виды издержек¹⁸**

Учреждение / вид спорта	Переменные затраты	Постоянные затраты	Общий итог
Спортивная школа №1	1 508 184,80	73 840,00	1 582 024,80
Футбол	1 508 184,80	73 840,00	1 582 024,80
Спортивная школа №2	38 676 032,60	17 981 920,80	56 657 953,40
Биатлон	10 766 371,00	8 754 523,60	19 520 894,60
Общехозяйственные расходы	7 087 898,80	5 997 877,30	13 085 776,10
Операционные расходы	20 821 762,80	3 229 519,90	24 051 282,70
Спортивная школа №3	8 735 906,60	76 623 404,90	85 359 311,50
Дзюдо	579 787,00		579 787,00
Легкая атлетика	475 708,50		475 708,50
Лыжные гонки	495 040,00		495 040,00
Общехозяйственные расходы	1 533 386,30	76 623 404,90	78 156 791,20
Пулевая стрельба	763 459,80		763 459,80
Хоккей	4 888 525,00		4 888 525,00
Спортивная школа №5	730 927,80	470 046,70	1 200 974,50
Шахматы	730 927,80	470 046,70	1 200 974,50
Спортивная школа №4	2 545 049,90	1 600 547,30	4 145 597,20
Плавание	2 545 049,90	1 600 547,30	4 145 597,20
Общий итог	52 196 101,70	96 749 759,70	148 945 861,40

Таблица 3. Описание затрат на виды спорта через предмет закупок и виды издержек¹⁹

Названия строк	Переменные затраты	Постоянные затраты	Общий итог
Биатлон	10 766 371,00	8 754 523,60	19 520 894,60
Работы		831 320,80	831 320,80
Товары	8 660 640,30	5 414 162,80	14 074 803,10
Услуги	2 105 730,70	2 509 040,00	4 614 770,70
Дзюдо	579 787,00		579 787,00
Товары	76 184,00		76 184,00
Услуги	503 603,00		503 603,00
Легкая атлетика	475 708,50		475 708,50
Товары	73 950,00		73 950,00
Услуги	401 758,50		401 758,50
Лыжные гонки	495 040,00		495 040,00
Услуги	495 040,00		495 040,00
Общехозяйственные расходы	8 621 285,10	82 621 282,20	91 242 567,30
Работы	11 500,00	82 500,00	94 000,00
Товары	902 169,10	867 382,60	1 769 551,70
Услуги	7 707 616,00	81 671 399,60	89 379 015,60
Операционные расходы	20 821 762,80	3 229 519,90	24 051 282,70
Работы		17 150,00	17 150,00
Товары	20 030 118,60	1 643 309,80	21 673 428,40
Услуги	791 644,20	1 569 060,10	2 360 704,30
Плавание	2 545 049,90	1 600 547,30	4 145 597,20

¹⁸ Составлено авторами.

¹⁹ Составлено авторами.

Работы	1 194 055,90	36 965,60	1 231 021,50
Товары	1 274 446,50	106 547,00	1 380 993,50
Услуги	76 547,50	1 457 034,70	1 533 582,20
Пулевая стрельба	763 459,80		763 459,80
Товары	116 059,80		116 059,80
Услуги	647 400,00		647 400,00
Футбол	1 508 184,80	73 840,00	1 582 024,80
Работы		2 700,00	2 700,00
Товары	194 104,80	15 500,00	209 604,80
Услуги	1 314 080,00	55 640,00	1 369 720,00
Хоккей	4 888 525,00		4 888 525,00
Товары	4 888 525,00		4 888 525,00
Шахматы	730 927,80	470 046,70	1 200 974,50
Работы			
Товары	288 385,00	16 351,00	304 736,00
Услуги	442 542,80	453 695,70	896 238,50
Общий итог	52 196 101,70	96 749 759,70	148 945 861,40

Таблица 4. Описание затрат на виды спорта по источникам финансового обеспечения²⁰

Названия строк	КФО-2	КФО-4	КФО-5	Общий итог
Биатлон	1 345,40	7 723 058,50	11 796 490,70	19 520 894,60
Дзюдо		579 787,00		579 787,00
Легкая атлетика		475 708,50		475 708,50
Лыжные гонки		495 040,00		495 040,00
Общехозяйственные расходы	9 336 135,50	81 792 415,10	114 016,70	91 242 567,30
Операционные расходы	7 826 965,00	16 170 764,60	53 553,10	24 051 282,70
Плавание	1 173 771,00	1 894 390,20	1 077 436,00	4 145 597,20
Пулевая стрельба		763 459,80		763 459,80
Футбол	900 440,00	681 584,80		1 582 024,80
Хоккей	4 888 525,00			4 888 525,00
Шахматы	490 942,80	700 242,70	9 789,00	1 200 974,50
Общий итог	24 618 124,70	111 276 451,20	13 051 285,50	148 945 861,40

Из представленных таблиц видно, что общий итог затрат по отрасли в части представленного информационного среза равен 148 945 861,40 руб. Варианты формирования данной суммы рассмотрены с разных позиций и, в зависимости от интересов или задач аналитика, могут иметь различные пути и различное назначение. Представленные примеры позволяют объяснить суммы, затраченные на виды спорта, оценить их состав и пропорции, провести оценку целесообразности тех или иных затрат.

Для учредителя важным является наличие информации и средств для ее обработки в части оценки затраченных денежных средств на развитие видов спорта, содержание имущественного комплекса, укрепление материально-технической базы и т.д.

Второй составной частью описываемой системы управленческого учета является реестр государственных работ. Рассмотрим взаимосвязь двух реестров через описание состава затрат государственной работы (Таблица 5).

²⁰ Составлено авторами.

Таблица 5. Затраты на выполнение государственных работ в разрезе смет на вид спорта «лыжные гонки»²¹

Наименование государственной работы / Дата и № сметы	Итого на лыжные гонки, руб.
Обеспечение участия лиц, проходящих спортивную подготовку, в спортивных соревнованиях	61 680,30
17.04.2023, № 36	16 000,00
31.03.2023, № 35	45 680,30
Организация и проведение официальных спортивных мероприятий	224 568,35
05.06.2023, № 38	29 160,00
14.03.2023, № 34	89 060,35
15.02.2023, № 33	1 760,00
16.01.2023, № 31	25 592,00
16.01.2023, № 32	12 964,00
23.08.2023, № 310	38 760,00
26.04.2023, № 37	27 272,00
Организация мероприятий по подготовке спортивных сборных команд	307 047,50
03.07.2023, № 39	307 047,50
Общий итог	593 296,15

Для примера рассмотрим государственную работу «Организация мероприятий по подготовке спортивных сборных команд», затраты на выполнение которой были осуществлены по смете № 39 от 03.07.2023. Чтобы описать состав затрат данной работы, необходимо обратиться к реестру договоров, в котором затраты описываются в соответствии с их назначением и классификацией. Для этого в Таблице 6 представим выборку по смете № 39 в разрезе предмета договоров.

Таблица 6. Затраты на выполнение государственных работ в разрезе предмета договоров на вид спорта «лыжные гонки»²²

Состав затрат	Итого, руб.
03.07.2023, № 39	307 047,50
Проезд спортсменов	103 557,90
Проезд, проживание тренера	45 689,60
Суточные	1 800,00
Услуги проживания для спортсменов	156 000,00
Общий итог	307 047,50

Как видно из представленных таблиц, описанная в настоящем исследовании система управленческого учета позволяет вариативно оперировать информацией о затратах и получать информацию для принятия тех или иных решений. Реестр договоров позволяет анализировать контекст осуществляемых затрат, а реестр государственных работ — контекст содержания государственных работ, выполняемых в рамках государственного задания.

Обсуждение

По своей сути ведение управленческого учета в упрощенном виде сводится к ведению двух реестров: реестра затрат с присвоением им соответствующих признаков и реестра государственных работ. Важными факторами являются достоверность и непрерывность ведения реестров. С нашей точки зрения, ведение таких реестров и осуществление управленческого учета в целом по учреждениям и отрасли не стоит воспринимать как дополнительную нагрузку. В том или ином виде учреждения ведут учет по планированию и исполнению государственных работ, реестры договоров, ежемесячно считают количество и объемы закупок, а также производят расчеты для соблюдения

²¹ Составлено авторами.

²² Составлено авторами.

пропорций закупок у единственного поставщика и субъектов малого предпринимательства. На примере описанного управленческого учета с использованием аналитических признаков необходимые реестры и расчеты систематизированы и унифицированы для сферы ФКиС. Самое главное, что, помимо вспомогательной, но необходимой информации в части закупок, описанная система управленческого учета отвечает на вопрос «Сколько стоит тот или иной вид спорта?» в части поддержания его развития и фактической стоимости достигнутых результатов по факту свершения. Вполне может оказаться, что при значительных вложениях в сферу ФКиС большая часть расходов направляется на содержание и поддержание в оптимальном состоянии используемой спортивной инфраструктуры. Стоит отметить, что такие затраты включены в базовые нормативы и это является проблемой для расчета стоимости услуг не только в сфере ФКиС [Обухова, Богомазова 2023; Пьянкова, Аркалов 2022]. И, как следствие, на развитие самих видов спорта не хватает достаточного количества денежных средств, в итоге спортивные результаты начинают снижаться, что может быть не заметно в краткосрочной перспективе, но вполне ощутимо на интервале 3–5 лет и более.

Поставив во главу угла вид спорта, по истечению определенного периода можно сопоставить объем затрат с достигнутыми результатами. На основе информационных массивов возможно будет выявить тенденции и провести анализ того, как те или иные затраты влияют на развитие видов спорта. Стоит отметить, что точный анализ можно провести на основе большой выборки данных и оценить развитие видов спорта по разным параметрам, которые измеримы. К таким параметрам относятся количество проведенных спортивных соревнований и учебно-тренировочных мероприятий; численность занимающихся; количество спортсменов, принявших участие в спортивных мероприятиях; количественный и качественный состав материально-технической базы. Перечисленные параметры прогнозируемы и напрямую зависят от количества вложенных денежных средств, причем по некоторым видам спорта преобладать могут внебюджетные источники финансирования. Но, к сожалению, по объему вложенных средств и численным характеристикам описанных параметров нельзя спрогнозировать чемпиона, с их помощью можно создать благоприятные условия и увеличить выборку из общего числа занимающихся спортом. Поскольку конкурентоспособность спортсмена является его неотъемлемым качеством и это качество не может быть передано кому-либо, возникает вопрос стабильности высоких спортивных результатов. Одной из особенностей услуг в области ФКиС является участие самого получателя услуги в их реализации. Отмечается, что получатели услуг, непосредственно участвующие в реализации услуг, являются дополнительными ресурсами²³, однако, с нашей точки зрения, они являются основными ресурсами, так как в спорте раскрываются и совершенствуются именно их качества, как врожденные, так и приобретаемые во время получения спортивных услуг — спортивной тренировки.

По факту стоимость подготовки конкурентоспособного спортсмена-чемпиона возможно определить после достижения им соответствующих результатов. В данном случае не следует попадать в ловушку, называемую «Ошибкой хиндсайта», или суждением задним числом, заключающуюся в присвоении себе знания о результате после того, как он свершился [Thaler 2015, 32].

Система управленческого учета, как и любая другая система учета, в соответствии со своими целями и задачами способна ответить на вопрос о цене того или иного вида спорта как для отдельно взятого учреждения, так и для региона в целом. Однако она не способна, наряду с другими системами и способами учета, ответить на вопрос о ценности вида спорта, ценности спортсменов и их результатов, отдельных спортивных кумиров в целом для общества и для конкретного человека. В данном случае уместно принять во внимание заключение И. Адизеса, что, даже зная о любых затратах, можно не иметь представление о ценности, поскольку затраты определены, а ценность предположительна и субъективна [Adizes 2006].

²³ Восколович Н.А. Экономика платных услуг. М.: Юрайт, 2020.

Список литературы:

- Векшина А.А. Организация аналитического обеспечения управления затратами при проведении аудита непрерывности деятельности компании // Аудитор. 2020. Т. 6. № 6. С. 10–16. DOI: [10.12737/1998-0701-2020-10-16](https://doi.org/10.12737/1998-0701-2020-10-16)
- Воронова Е.Ю., Векшина А.А. Совершенствование организации анализа затрат в условиях цифровой среды // Экономика и управление. 2023. Т. 29. № 2. С. 141–149. DOI: [10.35854/1998-1627-2023-2-141-149](https://doi.org/10.35854/1998-1627-2023-2-141-149)
- Дмитриев А.Г. Трехмерная модель диверсификации портфеля спонсорских проектов // Экономика: вчера, сегодня, завтра. 2019. Т. 9. № 3–1. С. 433–440. DOI: [10.34670/AR.2019.89.3.047](https://doi.org/10.34670/AR.2019.89.3.047)
- Ерошкина С.Б. Взаимосвязь показателей развития сферы физической культуры и спорта с основными социально-экономическими показателями // Вестник спортивной науки. 2020. № 2. С. 64–71.
- Курочкина Л.П. Учет затрат и калькулирование себестоимости услуг в бюджетном учреждении // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2007. № 7(175). С. 17–23.
- Ламонина Л.В., Смирнова О.Б. Об использовании сводных таблиц в профессиональной деятельности // Научное и техническое обеспечение АПК, состояние и перспективы развития: Сборник VII Международной научно-практической конференции (Омск, 14 апреля 2022 года). Омск: Омский государственный аграрный университет имени П.А. Столыпина, 2022. С. 441–445.
- Миклушевский В.В., Прокошкин А.С., Баранов В.В. Управление затратами в образовательном учреждении на основе разработки автоматизированной системы управленческого учета // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2004. № 4(31). С. 100–104.
- Обухова О.В., Богомазова А.С. Общехозяйственные расходы при оказании государственных услуг в сфере здравоохранения в стационарных условиях // Финансовый журнал. 2023. Т. 15. № 2. С. 116–129. DOI: [10.31107/2075-1990-2023-2-116-129](https://doi.org/10.31107/2075-1990-2023-2-116-129)
- Ольховая Г.В. Управление затратами: проблемы соотношения с управленческим учетом и учетом затрат // Ученые записки Крымского инженерно-педагогического университета. 2018. № 4(62). С. 137–143.
- Пьянкова С.Г., Аркалов Д.П. Методика управления затратами на государственные услуги и содержание инфраструктуры // Государственное управление. Электронный вестник. 2022. № 92. С. 24–41. DOI: [10.24412/2070-1381-2022-92-24-41](https://doi.org/10.24412/2070-1381-2022-92-24-41)
- Смирнова Ю.В., Несветайлов В.Ф. Методические вопросы внедрения инструментов бережливого учета в практику управленческого учета российского бизнеса // Экономика и управление: проблемы, решения. 2022. Т. 2. № 11(131). С. 179–188. DOI: [10.36871/ek.up.p.r.2022.11.02.027](https://doi.org/10.36871/ek.up.p.r.2022.11.02.027)
- Тимашкова Т.Е., Хальзова А.Е. Роль IT в системе бюджетного управления и анализ проблем, сопутствующих процессу цифровизации данной системы // Российский экономический интернет-журнал. 2020. № 1. URL: <https://www.e-rej.ru/upload/iblock/709/709e3d8efa403318343930f798b19ac7.pdf>
- Усатова Л.В. Классификационные признаки градации базовой терминологии учетно-аналитической системы в рамках затрат, расходов, издержек // Экономический анализ: теория и практика. 2008. № 23(128). С. 60–67.
- Фролова О.А., Нечаева М.Л., Китаева Е.Н. Современное состояние проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости услуг муниципальных автономных учреждений спорта // Азимут научных исследований: экономика и управление. 2020. Т. 9. № 1(30). С. 157–160. DOI: [10.26140/anie-2020-0901-0038](https://doi.org/10.26140/anie-2020-0901-0038)
- Хагурова М.П., Чиназирова С.К., Водождокова З.А., Гишева С.Ш. Big Data как основная концепция создания BI-системы // The Scientific Heritage. 2020. Т. 7. № 54(54). С. 57–59.

Шавандина О.А., Коваленко Е.Ю., Тыдыкова Н.В. Совершенствование оценки конкурентоспособности структурных подразделений спортивной организации // Экономика. Профессия. Бизнес. 2022. № 3. С. 151–162. DOI: [10.14258/epb202249](https://doi.org/10.14258/epb202249)

Шибанова А.А. Единая информационная система «Электронный бюджет» как инструмент цифровизации бюджетных правоотношений // Экономика и бизнес: теория и практика. 2023. № 2(96). С. 321–323. DOI: [10.24412/2411-0450-2023-2-321-323](https://doi.org/10.24412/2411-0450-2023-2-321-323)

Adizes I. *Leading the Leaders. How to Enrich Your Style of Management and Handle People Whose Style Is Different from Yours*. Santa Barbara, CA: Adizes Institute Publications, 2006.

Congcong M. Practice and Case Analysis of Enterprise Financial Accounting Transformation into Management Accounting // *International Business & Economics Studies*. 2023. Vol. 5. Is. 3. P. 189–197. DOI: [10.22158/ibes.v5n3p189](https://doi.org/10.22158/ibes.v5n3p189)

Dai J., Vasarhelyi M. Management Accounting 4.0: The Future of Management Accounting // *Journal of Emerging Technologies in Accounting*. 2023. Vol. 20. Is. 1. P. 1–13. DOI: [10.2308/JETA-2023-009](https://doi.org/10.2308/JETA-2023-009)

Thaler R. *Misbehaving: The Making of Behavioral Economics*. New York: WW Norton & Company, 2015.

Yuan X., Tang L. Discussion on the Integrated Development Path of Financial Accounting and Management Accounting // *Frontiers in Business, Economics and Management*. 2023. Vol. 9. Is. 3. P. 180–184. DOI: [10.54097/fbem.v9i3.9651](https://doi.org/10.54097/fbem.v9i3.9651)

References:

Adizes I. (2006) *Leading the Leaders. How to Enrich Your Style of Management and Handle People Whose Style Is Different from Yours*. Santa Barbara, CA: Adizes Institute Publications.

Congcong M. (2023) Practice and Case Analysis of Enterprise Financial Accounting Transformation into Management Accounting. *International Business & Economics Studies*. Vol. 5. Is. 3. P. 189–197. DOI: [10.22158/ibes.v5n3p189](https://doi.org/10.22158/ibes.v5n3p189)

Dai J., Vasarhelyi M. (2023) Management Accounting 4.0: The Future of Management Accounting. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*. Vol. 20. Is. 1. P. 1–13. DOI: [10.2308/JETA-2023-009](https://doi.org/10.2308/JETA-2023-009)

Dmitriev A.G. (2019) Three-Dimensional Model Diversification of the Portfolio Sponsorship Projects. *Ekonomika: vchera, segodnya, zavtra*. Vol. 9. No. 3–1. P. 433–440. DOI: [10.34670/AR.2019.89.3.047](https://doi.org/10.34670/AR.2019.89.3.047)

Eroshkina S.B. (2020) Relationship of Development Indicators for Sphere of Physical Culture and Sports with the Basic Socio-Economic Indicators. *Vestnik sportivnoy nauki*. No. 2. P. 64–71.

Frolova O.A., Nechaeva M.L., Kitaeva E.N. (2020) The Current State of the Problem of Cost Accounting and Costing of Services of Municipal Autonomous Institutions of Sport. *Azimuth nauchnykh issledovaniy: ekonomika i upravleniye*. Vol. 9. No. 1(30). P. 157–160. DOI: [10.26140/anie-2020-0901-0038](https://doi.org/10.26140/anie-2020-0901-0038)

Khagurova M.P., Chinazirova S.K., Vodozhdokova Z.A., Gisheva S.Sh. (2020). Big Data as a Basic Concept Creating BI Systems. *The Scientific Heritage*. Vol. 7. No. 54(54). P. 57–59.

Kurochkina L.P. (2007) Uchet zatrat i kal'kulirovanie sebestoimosti uslug v byudzhетnom uchrezhdenii [Cost accounting and calculation of the cost of services in a budgetary institution]. *Bukhgalterskiy uchet v byudzhетnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh*. No. 7(175). P. 17–23.

Lamonina L.V., Smirnova O.B. (2022) About the Use of Summary Tables in Professional Activities. *Nauchnoye i tekhnicheskoye obespecheniye APK, sostoyaniye i perspektivy razvitiya: Sbornik VII Mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii* (Omsk, April 14, 2022). Omsk: Omskiy gosudarstvennyy agrarnyy universitet imeni P.A. Stolypina. P. 441–445.

Miklushevskiy V.V., Prokoshkin A.S., Baranov V.V. (2004) Upravleniye zatratami v obrazovatel'nom uchrezhdenii na osnove razrabotki avtomatizirovannoy sistemy upravlencheskogo ucheta [Cost management in an educational institution based on the development of an automated management accounting system]. *Imushchestvennyye otnosheniya v Rossiyskoy Federatsii*. No. 4(31). P. 100–104.

- Obukhova O.V., Bogomazova A.S. (2023) General Expenses in the Provision of Public Health Services in Hospitals. *Finansovyy zhurnal*. Vol. 15. No. 2. P. 116–129. DOI: [10.31107/2075-1990-2023-2-116-129](https://doi.org/10.31107/2075-1990-2023-2-116-129)
- Olkhovaya G.V. (2018). Cost Management: The Problem of Correlation with Management Accounting and Cost Accounting. *Uchenye zapiski Krymskogo inzhenerno-pedagogicheskogo universiteta*. No. 4(62). P. 137–143.
- Pyankova S.G., Arkalov D.P. (2022) Cost Management Methodology for Public Services and Infrastructure Maintenance. *Gosudarstvennoye upravleniye. Elektronnyy vestnik*. No. 92. P. 24–41. DOI: [10.24412/2070-1381-2022-92-24-41](https://doi.org/10.24412/2070-1381-2022-92-24-41)
- Shavandina O.A., Kovalenko E.Y., Tydykova N.V. (2022) Improving the Assessment of the Competitiveness of the Structural Units of a Sports Organisation. *Ekonomika. Professiya. Biznes*. No. 3. P. 151–162. DOI: [10.14258/epb202249](https://doi.org/10.14258/epb202249)
- Shibanova A.A. (2023) Unified Information System “Electronic Budget” As a Tool for Digitalization of Budgetary Legal Relations. *Ekonomika i biznes: teoriya i praktika*. No. 2(96). P. 321–323. DOI: [10.24412/2411-0450-2023-2-321-323](https://doi.org/10.24412/2411-0450-2023-2-321-323)
- Smirnova Yu.V., Nesvetailov V.F. (2022) Methodological Issues of the Introduction Lean Accounting Methods into the Management Accounting Practice of Russian Business. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya*. Vol. 2. No. 11(131). P. 179–188. DOI: [10.36871/ek.up.p.r.2022.11.02.027](https://doi.org/10.36871/ek.up.p.r.2022.11.02.027)
- Thaler R. (2022) *Misbehaving: The Making of Behavioral Economics*. New York: WW Norton & Company.
- Timashkova T.E., Halzova A.E. (2020). The Role of It in the System of Budget Management and Analysis of the Problems within the Dual Process of Digitalization of This System. *Rossiyskiy ekonomicheskii internet-zhurnal*. No. 1. Available at: <https://www.e-rej.ru/upload/iblock/709/709e3d8efa403318343930f798b19ac7.pdf>
- Usatova L.V. (2008) Klassifikatsionnyye priznaki gradatsii bazovoy terminologii uchetno-analiticheskoy sistemy v ramkakh zatrat, raskhodov, izderzhhek. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika*. No. 23(128). P. 60–67.
- Vekshina A.A. (2020) Organization of Analytical Support for Cost Management during the Audit of Business Continuity. *Auditor*. Vol. 6. No. 6. P. 10–16. DOI: [10.12737/1998-0701-2020-10-16](https://doi.org/10.12737/1998-0701-2020-10-16)
- Voronova E.YU., Vekshina A.A. (2023) Improving the Organization of Cost Analysis in a Digital Environment. *Ekonomika i upravlenie*. Vol. 29. No. 2. P. 141–149. DOI: [10.35854/1998-1627-2023-2-141-149](https://doi.org/10.35854/1998-1627-2023-2-141-149)
- Yuan X., Tang L. (2023) Discussion on the Integrated Development Path of Financial Accounting and Management Accounting. *Frontiers in Business, Economics and Management*. Vol. 9. Is. 3. P. 180–184. DOI: [10.54097/fbem.v9i3.9651](https://doi.org/10.54097/fbem.v9i3.9651)

Дата поступления/Received: 19.09.2023