

МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ ОРГАНИЗАЦИЙ САНАТОРНО-КУРОРТНОГО КОМПЛЕКСА

Маргарита Фридриховна САФОНОВА ^{а*},
Евгения Сергеевна ВЯЛАЯ ^б

^а доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой аудита,
Кубанский государственный аграрный университет им. И.Т. Трубилина (Кубанский ГАУ),
Краснодар, Российская Федерация
safsf@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0002-5825-4316>
SPIN-код: 1863-4932

^б аспирантка кафедры аудита,
Кубанский государственный аграрный университет им. И.Т. Трубилина (Кубанский ГАУ),
Краснодар, Российская Федерация
lebed_evgeniya@mail.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: отсутствует

* Ответственный автор

История статьи:

Рег. № 285/2021
Получена 13.05.2021
Получена в
доработанном виде
30.06.2021
Одобрена 05.07.2021
Доступна онлайн
15.07.2021

УДК 657.222

JEL: M41

Ключевые слова:

затраты,
калькулирование
себестоимости,
внутренний контроль,
оперативный учет

Аннотация

Предмет. Деятельность организаций санаторно-курортной сферы с позиции социальной значимости оздоровления населения. Проблемы совершенствования системы контроля затрат и исчисления себестоимости единицы оказываемых услуг санаториями для получения достоверной информации. Оптимизация затрат организаций санаторно-курортной сферы.

Цели. На основе анализа статистической информации, научных источников, сформировать мнение о состоянии санаторно-курортного комплекса, структуре затрат и их доли по статьям и элементам в общей сумме производственных затрат и разработать методику их непрерывного контроля с учетом отраслевой специфики в целях минимизации рисков.

Методология. Использованы общенаучные и специальные методы исследования: индукция, дедукция, анализ, синтез, расчетно-графический, монографический, учетно-аналитический.

Результаты. Определено, что услуга, оказываемая организациями санаторно-курортной отрасли, является комплексной (проживание, питание, лечение) и поэтому имеет многоэлементную структуру затрат, что влечет определенные финансовые, налоговые, управленческие риски, нуждающиеся в непрерывном контроле.

Область применения. Результаты исследования могут быть использованы в теории и практике внутреннего контроля затрат и формирования себестоимости единицы оказываемых услуг организациями санаторно-курортного комплекса, а также для дальнейших научных разработок и практического применения.

Выводы. Предложенная методика построена таким образом, что позволяет непрерывно контролировать затраты по

многокомпонентной услуге, оказываемой экономическими субъектами санаторно-курортной сферы, с учетом отраслевой специфики и оптимизировать их. Это дает возможность сделать данную услугу более доступной для всех слоев населения.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2021

Для цитирования: Сафонова М.Ф., Вялая Е.С. Методические аспекты внутреннего контроля затрат организаций санаторно-курортного комплекса // *Международный бухгалтерский учет*. – 2021. – Т. 24, № 7. – С. 804 – 825.
<https://doi.org/10.24891/ia.24.7.804>

Россия обладает значительным туристско-рекреационным потенциалом, но развитие санаторно-курортной сферы в Российской Федерации в большей мере связано с заложенной в советский период социальной политикой по оздоровлению населения страны. В указанный период санатории являлись медицинскими учреждениями и были одной из частей функционирующей системы здравоохранения, которые не только профилактически оздоравливали население, но и осуществляли восстановление, лечение.

Те трансформационные процессы, которые прошли в государстве в постперестроечный период, безусловно, отразились и на санаторно-курортной сфере – в частности стало невозможным пребывание и лечение в санаториях за счет средств профсоюзов и государства в полном объеме. Отсутствие государственной поддержки санаториев, профилакториев отразилось на увеличении стоимости оказываемых услуг по оздоровлению, что существенно повлияло на возможность людей систематически посещать организации санаторно-курортного комплекса [1].

В современных реалиях серьезной проблемой для развития санаторно-курортных комплексов является сокращение отдыхающих и, как следствие, количества оказываемых услуг, что, безусловно, влияет на эффективность и непрерывность деятельности хозяйствующих субъектов. Это заставляет организации санаторно-курортной сферы искать пути минимизации затрат и одним из вариантов является передача отдельных видов оказываемых услуг на аутсорсинг.

В настоящее время санаторно-курортную отрасль по праву можно назвать одной из важнейших отраслей экономики нашей страны. Множество лечебных ресурсов располагаются по всем субъектам РФ. Согласно данным Федеральной службы государственной статистики (Росстат) в целом по стране зарегистрировано 5 887 организаций санаторно-курортной отрасли,

где доля организаций Южного федерального округа составляет 26,5%, в том числе Краснодарского края – 12,1%¹ (табл. 1).

Безусловный лидер по количеству организаций санаторно-курортной сферы в Южном федеральном округе – Краснодарский край, природные, климатические, ландшафтные характеристики которого позволяют ему быть основным центром оздоровления населения России. Этому способствует развитая сеть хозяйствующих субъектов, которые оказывают услуги не только по оздоровлению, но и предоставляют услуги водного, морского, спортивного, экскурсионного, горного отдыха.

Повышение цен на санаторно-курортные услуги приводит к снижению потоков отдыхающих и, как следствие, возникает недостаток ресурсов, в том числе финансовых, в то время как современная ситуация на рынке услуг Краснодарского края характеризуется растущим спросом на качественные лечебные и оздоровительные услуги.

С учетом уже реализованных концепций развития санаторно-курортного и туристического комплекса Краснодарского края произведенный анализ динамики показателей деятельности исследуемой отрасли свидетельствует о положительных тенденциях ее развития (табл. 2).

По данным Краснодарстата численность отдыхающих в коллективных средствах размещения возросла и составила в 2019 г. свыше 8 млн чел., что более чем в два раза выше уровня 2010 г. Структура данного показателя также говорит о неизменности притока иностранных граждан в Краснодарский край по сравнению с 2018 г.²

Объем платных услуг, оказываемых санаторно-курортными организациями населению, почти за десятилетний период увеличился с 5 291 млн руб. до 23 456 млн руб., или на 343,3%. Предпосылкой этого стало увеличение продолжительности купального сезона, улучшение качества оказываемых услуг, рост благосостояния населения в период до пандемии 2020 г.

В 2014 г. в Краснодарском крае инвестиции в основной капитал средств размещения осуществлялись в размере 51 425 млн руб., что в большей мере связано с Зимними Олимпийскими играми и присоединением Республики Крым. В последние годы объем инвестиций сократился и составил в 2019 г. 6 497,1 млн руб., однако это больше уровня прошлого года на 75,6%³. Все

¹ По данным Росстата. URL: <https://rosstat.gov.ru>

² По данным Краснодарстата. URL: <https://krsdstat.gks.ru>

³ По данным Краснодарстата. URL: <https://krsdstat.gks.ru>

эти показатели свидетельствуют, что санаторно-курортный комплекс Краснодарского края не перестает развиваться.

На *рис. 1* отражен объем платных туристических услуг, оказанных населению (млн руб.), в динамике за период более десяти лет в Краснодарском крае. При этом наблюдался поступательный рост, который достиг своего пика в 2018 г. (до кризисного 2020 г.), как для туристической сферы, так и для других отраслей.

Следует отметить, что достичь высокой эффективности деятельности и рентабельности возможно при минимизации расходов без потери качества оказываемых услуг.

На примере трех курортных организаций Краснодарского края (АО «База отдыха «Энергетик», ООО «КСКК «АКВАЛОО», ООО «Пансионат «Шексна») рассмотрим финансовые результаты их деятельности и динамику продаж (*табл. 3*).

Рентабельной за анализируемый временной интервал является деятельность ООО «КСКК «АКВАЛОО». По итогам 2019 г. АО «База отдыха «Энергетик» и ООО «Пансионат «Шексна» г. Сочи имели отрицательные финансовые результаты деятельности, что позволяет внести предложения руководству исследуемых организаций по выходу из убыточного состояния и поддержанию конкурентных преимуществ посредством инструментария непрерывного внутреннего контроля затрат и сравнения их с плановыми показателями, утвержденными в начале финансового года.

ООО «КСКК «АКВАЛОО» принимает участие в различных международных выставках и ярмарках, выпускает брошюры, дает рекламу на телевидении и в Интернете, имеет свой сайт. Имидж у пансионата ООО «КСКК «АКВАЛОО» благоприятный. ООО «КСКК «АКВАЛОО» предлагает рационально сбалансированное питание – «шведский стол» с заказными блюдами, что учитывает характер и особенности различных категорий отдыхающих. Свежие фрукты и овощи подаются круглогодично. ООО «КСКК «АКВАЛОО» предлагает очень широкий спектр услуг по сравнению со своими конкурентами. Его большим преимуществом является наличие всесезонного аквапарка и его работа круглый год, а не только в летний сезон. Тем не менее, результаты анализа свидетельствуют о том, что пансионат работает в условиях жесткой конкуренции.

Итог сравнения важнейших показателей результативности ООО «КСКК «АКВАЛОО» с лучшими отраслевыми показателями конкурентов приведен на *рис. 2*.

Резервом роста эффективности деятельности субъектов санаторно-курортного комплекса является минимизация затрат и формирование оптимальной структуры себестоимости не в ущерб качеству оказываемых услуг. Структуру и объем затрат возможно непрерывно контролировать и, как следствие, эффективно ими управлять при помощи внедренной системы внутреннего контроля, позволяющей не только получать достоверную и оперативную информацию о себестоимости, но и предотвращать предпринимательские риски.

Структура себестоимости услуг исследуемых санаторно-курортных организаций ООО «Клинический санаторно-курортный комплекс «АКВАЛОО» (ООО «КСКК «АКВАЛОО») г. Сочи, ООО «Пансионат «Шексна» г. Сочи и АО «База отдыха «Энергетик» Туапсинского района представлена в *табл. 4*. В составе себестоимости услуг, оказываемых исследуемыми экономическими субъектами, прямые затраты сгруппированы по экономическим элементам.

Как свидетельствуют данные, представленные в *табл. 3*, наибольший удельный вес в структуре себестоимости услуг приходится на содержание персонала, материальные затраты и аренду земли. При этом доля материальных расходов колеблется от 29 до 32%. Аналогичная ситуация наблюдается по расходам на содержание персонала. По другим видам затрат имеют место более значительные отклонения, связанные с особенностями деятельности каждого экономического субъекта.

Стоит более детально остановиться на материальных затратах, так как это комплексный элемент, в состав которого в организациях санаторно-курортного комплекса включены затраты на питание (продукты); строительные, ремонтные и другие виды материалов; фармацевтические средства и медикаменты; спецодежда, инвентарь и т.д. Немаловажное место в структуре затрат занимает питание, качество которого оценивается отдыхающими и является одним из главных аспектов при принятии ими решения повторно посетить конкретный санаторий.

Основываясь на данных управленческого учета, можно успешно управлять затратами [2], при этом следует учитывать определенную специфику, которая присуща организациям санаторно-курортной сферы, в частности данные экономические субъекты предоставляют комплексную услугу, в

составе которой собран набор ключевых компонентов – питание, проживание и лечение.

Важной составляющей эффективности деятельности любого экономического субъекта, в том числе и организаций санаторно-курортного комплекса, является непрерывный контроль (предварительный, текущий, последующий) [3], в том числе и затрат, который позволяет оперативно отслеживать их отклонение по статьям и элементам от утвержденной сметы в рамках финансового и управленческого учета [4].

Установление внутрихозяйственных резервов по повышению эффективности бизнес-процессов невозможно без действенного механизма, внедренного в общую систему управления, непрерывного контроля затрат на производство и оказание услуг, чему, безусловно, способствует развитый учетно-аналитический блок экономического субъекта [5].

Основной предметной областью контроля затрат выступают элементы себестоимости оказываемых санаторно-курортных услуг, объектами же являются виды затрат, которые в свою очередь аналитически подразделяются по калькуляционным статьям.

Существующие варианты контроля производственных затрат и определения себестоимости единицы оказываемых услуг подразумевают анализ не только фактов хозяйственной жизни, бизнес-процессов и методики оперативного, финансового, налогового, управленческого учета, но и стратегии развития производственных циклов. Это означает, что все виды учета (финансовый, управленческий, налоговый) используют изначально одну и ту же информацию, зафиксированную в первичных учетных документах, осуществляют их обработку, оценку, использование, хранение и защиту в формате единой классификации затрат [6].

В формате такого функционирования учетной системы внутренние контролеры имеют возможность путем встречной проверки установить возможные отклонения, определить рациональность использования ресурсов, целесообразность и эффективность понесенных затрат [7].

При исследовании технологии контрольных процедур в рассматриваемых организациях санаторно-курортной сферы было установлено, что недостаточно осуществлять контроль по определенным направлениям и задачам. Более качественно можно контролировать затраты организации еще в разрезе технологических этапов их выполнения: прием отдыхающих, оказание услуги, оценка полученного эффекта от оздоровительной системы.

Организация внутреннего контроля в хозяйствующем субъекте не обязывает создавать новый отдел для выполнения определенных контрольных функций, в этот процесс можно задействовать сотрудников уже существующих отделов. Внутренний контроль должен проводиться на всех уровнях управления экономическим субъектом, во всех его подразделениях. Данный процесс представляет собой совокупность организационных мероприятий, политик и процедур.

Исходя из изложенного, можно сказать, что для создания и поддержания эффективной системы внутреннего контроля затрат экономических субъектов санаторно-курортной отрасли необходимо реализовать ряд мероприятий (рис. 3).

При формировании пакета локальных актов, отражающих порядок функционирования системы внутреннего контроля, особое внимание в организациях санаторно-курортной отрасли должно быть уделено анализу структуры затрат и оценке их эффективности, так как значительное количество элементов, которое связано с тем, что услуга является комплексной и включает проживание, питание и лечение, требует пристального внимания со стороны проверяющих.

Многоэлементная структура затрат в организациях санаторно-курортной отрасли содержит определенные финансовые, налоговые, управленческие риски, нуждающиеся в непрерывном контроле. Непосредственно описание процедур контроля затрат, фиксации результатов проделанной работы, методика осуществления контрольных процедур, все это должно найти отражение в указанных регламентах.

Для детализации этапов контроля, их регламентации и с учетом многоэлементной структуры затрат по оказываемым санаторно-курортным услугам санаториям в общем Положении о системе внутреннего контроля целесообразно выделять отдельный раздел, раскрывающий методику проверки и непрерывного анализа затрат по оказываемым услугам в целях их корректировки и оптимизации.

Отражение в указанном Положении основных функций контроля, которые будут возлагаться на работников различных структурных подразделений организаций санаторно-курортного комплекса, что объективно обосновано многокомпонентностью оказываемой услуги (проживание, питание, лечение), обеспечит понимание и ответственность сотрудников санатория за выполняемые работы.

В табл. 5 представлены ключевые функции и обязанности субъектов внутреннего контроля затрат организаций санаторно-курортного комплекса на всех стадиях проверки.

В системе внутреннего контроля (СВК) процессу документирования отводится одно из важных мест, так как группировка полученной информации и ее отражение в разработанных формах с учетом специфики деятельности организаций санаторно-курортной отрасли дают возможность проанализировать за аналогичные периоды прошлых лет результаты контрольных мероприятий и выявить системные риски, требующие особого внимания [8]. Специальные формы внутреннего контроля, такие как «Отчет о продажах услуг» в разрезе оказываемых услуг, «Отчет о затратах по оказываемым услугам» в разрезе статей и элементов и в сравнении с плановыми показателями, разработанные для организаций санаторно-курортного комплекса и учитывающие специфику деятельности, будут способствовать оптимизации проверки, оперативности представления информации для внутреннего использования.

Существенная роль при формировании СВК в организациях санаторно-курортного комплекса отводится организационно-методическим процедурам по созданию матрицы рисков финансово-хозяйственной деятельности и процедур внутреннего контроля [9].

Матрица рисков дает возможность классифицировать процедуры контроля затрат, которые были определены экономическим субъектом и закреплены в Положении о СВК, а также проанализировать покрытие выявленных рисков внутренним контролером [10].

На заключительном этапе проверки осуществляется мониторинг внутреннего контроля затрат, в результате которого производится оценка эффективности существующей СВК, и по мере необходимости принимаются определенные решения руководством и собственниками по ее корректировке.

На рис. 4 представлены ключевые направления мониторинга СВК затрат по выполненным услугам в организациях санаторно-курортной сферы.

Обобщая результаты проведенного исследования, можно заключить, что комплексная услуга, предоставляемая организациями санаторно-курортной сферы населению, обуславливает многоэлементную структуру затрат и, как следствие, влечет высокие финансовые, налоговые, управленческие риски, требующие непрерывного контроля. Поэтому при разработке методики

внутреннего контроля затрат учитывался тот факт, что наибольший удельный вес в структуре себестоимости оказываемых санаторно-курортных услуг занимает содержание персонала, материальные затраты и аренда земли. В связи с этим было определено, что более качественно можно контролировать затраты организации в разрезе технологических этапов их выполнения: прием отдыхающих, оказание услуги, оценка полученного эффекта от оздоровительной системы.

С учетом всего сказанного была предложена методика непрерывного внутреннего контроля затрат, с помощью которой организации могут повысить вероятность своевременного предотвращения или же выявления возникающих отклонений от установленных плановых показателей, в том числе искажений данных в бухгалтерском учете и отчетности, а также минимизировать различного рода риски, связанные с предоставлением указанной услуги.

Таблица 1

Структура организаций санаторно-курортной отрасли ЮФО в 2019 г.

Table 1

The number of health resort facilities in the Southern Federal District in 2019

Наименование субъектов РФ	Санаторно-курортные организации, ед.	Организации климатолечения, ед.
Ростовская область	18	112
Волгоградская область	15	104
Краснодарский край	189	720
Республика Крым	78	423

Источник: составлено на основе данных Росстата. URL: <https://rosstat.gov.ru>

Source: Authoring, based on the Rosstat data. URL: <https://rosstat.gov.ru>

Таблица 2**Динамика показателей деятельности санаторно-курортного и туристического комплекса Краснодарского края****Table 2****Changes in the performance of the health resort and tourist facilities of the Krasnodar Krai**

Показатель	2010 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г.	Темп роста, %	
							2019 г. к 2010 г.	2018 г.
Количество койко-мест в санаторно-курортных организациях, тыс. ед.	257,3	307	333,2	389,76	415,32	489,5	190,2	117,9
Численность лиц, размещенных в коллективных средствах размещения, млн чел.	3,94	4,45	5,8	6,62	7,65	8,3	210,7	108,5
В том числе:								
– численность граждан РФ, млн чел.;	3,65	4,19	5,66	6,45	7,45	8,1	221,9	108,7
– численность иностранных граждан, млн чел.	0,29	0,26	0,14	0,17	0,2	0,2	69	100
Объем платных услуг, оказываемых санаторно-курортными организациями, млн руб.	5 291	13 416	17 416	16 026	23 699	23 456	443,3	99
Объем платных услуг, оказываемых санаторно-курортными организациями на душу населения, руб.	1 032	2 447	3 142	2 868	4 213	3 645	353,2	86,5
Инвестиции в основной капитал средств размещения (гостиницы и специализированные средства размещения), млн руб.	51 425	4 025,2	7 913,9	2 195,2	3 697,1	6 497,1	12,6	175,6

Источник: авторская разработка по данным Краснодарстата. URL: <https://krsdstat.gks.ru>

Source: Authoring, based on the Krasnodarstat data. URL: <https://krsdstat.gks.ru>

Таблица 3
Формирование итогового финансового результата деятельности
«Рентабельность продаж организаций санаторно-курортного комплекса»

Table 3
Forming the final financial result of the health resort facility's activities:
Profitability of Sales

Показатель	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г.	Изменение (+,-) 2019 г. к	
						2015 г.	2018 г.
<i>Выручка, тыс. руб.</i>							
ООО «КСКК «АКВАЛОО»	1 239 690	1 589 530	1 449 290	1 356 480	1 222 340	-17 350	-134 140
ООО «Пансионат «Шексна»	414 406	468 866	342 199	317 689	345 929	-68 477	28 240
АО «База отдыха «Энергетик»	31 374	28 698	30 927	34 618	30 164	-1 210	-4 454
<i>Себестоимость продаж, тыс. руб.</i>							
ООО «КСКК «АКВАЛОО»	970 383	1 087 270	963 308	1 029 010	989 909	19 526	-59 101
ООО «Пансионат «Шексна»	320 813	385 580	351 562	297 743	339 495	18 682	41 752
АО «База отдыха «Энергетик»	29 675	28 365	40 710	37 564	40 755	11 080	3 191
<i>Валовая прибыль (убыток), тыс. руб.</i>							
ООО «КСКК «АКВАЛОО»	269 310	502 262	485 985	327 473	232 430	-36 880	-95 043
ООО «Пансионат «Шексна»	93 593	83 286	-9 363	19 946	6 434	-87 159	-13 512
АО «База отдыха «Энергетик»	1 699	333	-9 783	-2 946	-10 591	-12 290	-7 645
<i>Прибыль (убыток) от продаж, тыс. руб.</i>							
ООО «КСКК «АКВАЛОО»	114 109	344 318	310 048	135 828	36 096	-78 013	-99 732
ООО «Пансионат «Шексна»	80 700	70 157	-23 522	7 044	-7 813	-88 513	-14 857
АО «База отдыха «Энергетик»	1 699	333	-9 783	-2 946	-10 591	-12 290	-7 645
<i>Проценты к получению, тыс. руб.</i>							
ООО «КСКК «АКВАЛОО»	-	-	-	-	-	-	-
ООО «Пансионат «Шексна»	6 239	3 230	3 377	9 075	13 607	7 368	4 532
АО «База отдыха «Энергетик»	-	-	-	-	-	-	-
<i>Проценты к уплате, тыс. руб.</i>							

ООО «КСКК «АКВАЛОО»	-	-	-	-	-	-	-
ООО «Пансионат «Шексна»	39 556	42 652	52 481	67 527	80 653	41 097	13 126
АО «База отдыха «Энергетик»	-	-	-	-	-	-	-
<i>Прочие доходы, тыс. руб.</i>							
ООО «КСКК «АКВАЛОО»	34 730	34 456	36 469	37 096	17 217	-17 513	-19 879
ООО «Пансионат «Шексна»	37 281	10 612	7 653	4 242	1 716	-35 565	-2 526
АО «База отдыха «Энергетик»	1 074	484	180	4 472	225	-849	-4 247
<i>Прочие расходы, тыс. руб.</i>							
ООО «КСКК «АКВАЛОО»	25 563	33 113	51 946	47 361	48 141	22 851	780
ООО «Пансионат «Шексна»	47 982	33 837	25 808	26 571	75 536	27 554	48 965
АО «База отдыха «Энергетик»	3 492	3 147	4 031	6 082	7 393	3 901	1 311
<i>Прибыль (убыток) до налогообложения</i>							
ООО «КСКК «АКВАЛОО»	125 276	345 661	294 571	125 563	5 172	-118 104	-120 391
ООО «Пансионат «Шексна»	36 682	7 510	-90 781	-73 737	-148 679	-185 361	-74 942
АО «База отдыха «Энергетик»	-719	-2 330	-13 634	-4 556	-17 759	-17 040	-13 203
<i>Чистая прибыль (убыток), тыс. руб.</i>							
ООО «КСКК «АКВАЛОО»	101 854	276 127	234 187	98 386	322	-101 532	-98 064
ООО «Пансионат «Шексна»	28 031	3 911	-75 591	-73 226	-119 845	-147 876	-46 619
АО «База отдыха «Энергетик»	-575	-1 864	-10 907	-3 645	-14 207	-13 632	-10 562
<i>Рентабельность продаж, %</i>							
ООО «КСКК «АКВАЛОО»	9,2	21,66	21,39	10,01	2,95	-6,25	-7,06
ООО «Пансионат «Шексна»	6,51	14,96	-	2,22	-	-	-
АО «База отдыха «Энергетик»	5,42	1,16	-	-	35,11	29,69	35,11

Источник: авторская разработка на основе данных бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятий

Source: Authoring, based on the companies' financial accounting statements data

Таблица 4**Структура затрат по экономическим элементам организаций санаторно-курортного комплекса Краснодарского края в 2019 г., %****Table 4****The cost structure by economic element of the health resort facilities of the Krasnodar Krai in 2019, percentage**

Наименование элементов затрат	ООО «КСКК «АКВАЛОО»	ООО «Пансионат «Шексна»	АО «База отдыха «Энергетик»
Материальные расходы	30	32	29
Налоги и сборы	7	7	8
Аренда имущества	11	5	24
Содержание персонала	31	33	27
Амортизация	4	4	3
Услуги сторонних организаций	15	17	8
Другие расходы	2	2	1
Итого	100	100	100

Источник: авторская разработка*Source:* Authoring**Таблица 5****Функции и обязанности субъектов внутреннего контроля затрат организаций санаторно-курортного комплекса на всех стадиях проверки****Table 5****The functions and responsibilities of the cost internal control of health resort facilities at all steps of inspection**

Субъекты внутреннего контроля затрат	Контрольные функции на всех стадиях проверки		
	Предварительный	Текущий	Последующий
Заведующий производством	Формирование планов контрольных мероприятий по оценке качества и структуре затрат на питание	1. Посещение рабочих мест в целях оперативного контроля за процессом производства. 2. Анализ плановых показателей расхода материальных ресурсов с фактическими данными	1. Анализ проделанной работы за день, сравнение фактических результатов с плановыми показателями. 2. Корректировка плана закупки продуктов питания
Заведующий гостиничным комплексом	Формирование планов контрольных мероприятий по соблюдению лимита расходования материальных ресурсов	1. Посещение рабочих мест в целях оперативного контроля за процессом производства. 2. Анализ плановых показателей расхода материальных ресурсов с фактическими данными. 3. Документальное фиксирование результатов	1. Анализ проделанной работы за день, сравнение фактических результатов с плановыми показателями. 2. Выявление причин отклонения, принятие управленческого решения

		контрольных процедур
Заведующий лечебным отделом	Формирование планов контрольных мероприятий по оценке качества оказываемых услуг	1. Посещение рабочих мест в целях оперативного контроля за процессом оказания услуг по лечению и оздоровлению. 2. Документальное фиксирование результатов контрольных процедур

Источник: авторская разработка

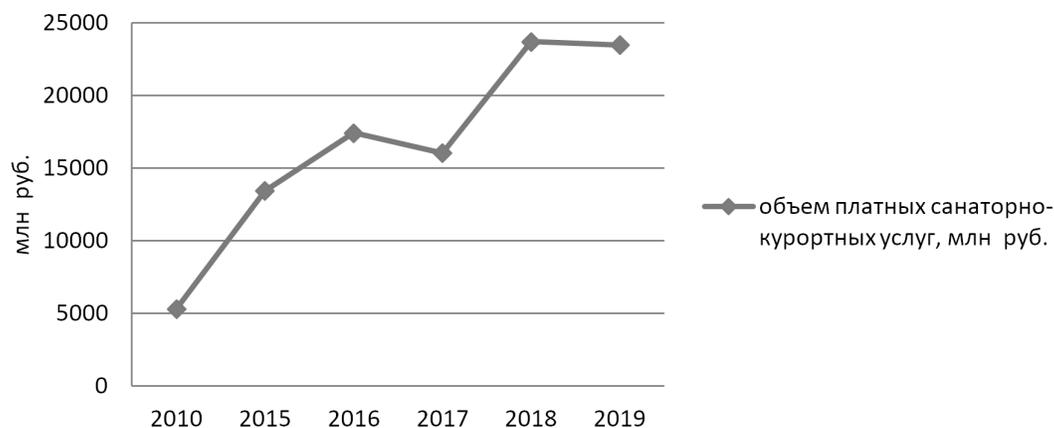
Source: Authoring

Рисунок 1

Объем платных туристических услуг оказанных населению в Краснодарском крае, млн руб.

Figure 1

The volume of paid tourism services provided to the population in the Krasnodar Krai, million RUB



Источник: составлено на основе данных Краснодарстата. URL: <https://krsdstat.gks.ru>

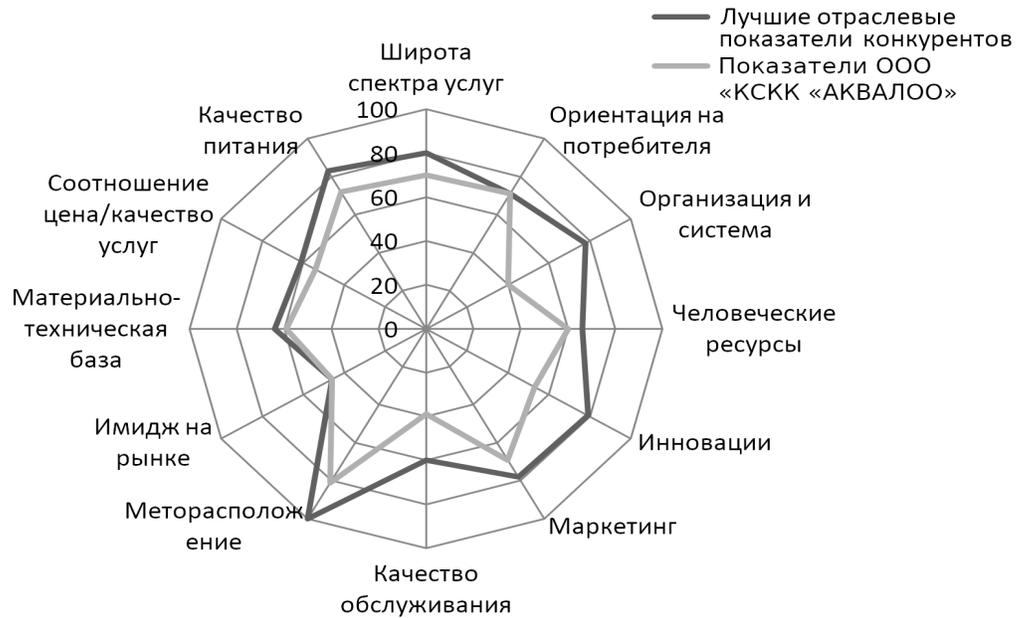
Source: Authoring, based on the Krasnodarstat data. URL: <https://krsdstat.gks.ru>

Рисунок 2

Сравнение важнейших показателей результативности ООО «КСКК «АКВАЛОО» с лучшими отраслевыми показателями конкурентов, 2019 г.

Figure 2

Comparing the most important performance indicators of ООО KSKK AQUALOO with the best industry indicators of competitors in 2019



Источник: авторская разработка

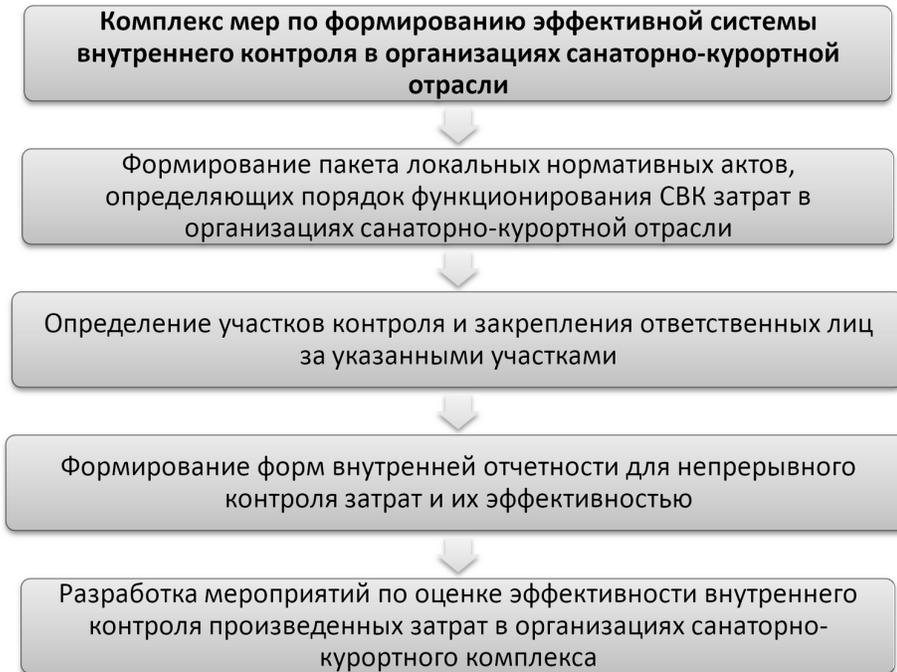
Source: Authoring

Рисунок 3

Комплекс мероприятий по формированию эффективной системы внутреннего контроля в организациях санаторно-курортной отрасли

Figure 3

A set of measures to form an effective internal control system at the health resort facilities



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Рисунок 4

Направления мониторинга СВК затрат по выполненным услугам в организациях санаторно-курортной сферы

Figure 4

The cost internal control system: Areas of monitoring of services performed by health resort facilities



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. *Ершова И.В.* Санатории: уникальный феномен на туристском рынке // *Lex Russica (Русский закон)*. 2019. № 10. С. 16–29. URL: <https://doi.org/10.17803/1729-5920.2019.155.10.016-029>
2. *Серебрякова Т.Ю.* Управленческий анализ в контексте внутреннего контроля // *Международный бухгалтерский учет*. 2020. Т. 23. Вып. 6. С. 627–642. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.23.6.627>
3. *Шатина Е.Н., Козменкова С.В., Фролова Э.Б.* Внутренний контроль: методические особенности проверки контрагентов на благонадежность //

- Международный бухгалтерский учет. 2018. Т. 21. Вып. 8. С. 904–916.
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.21.8.904>
4. *Серебрякова Т.Ю.* Риски организации и внутренний экономический контроль: монография. М.: ИНФРА-М, 2018. 111 с.
 5. *Закирова А.Р., Клычова Г.С., Дятлова А.Ф. и др.* Развитие теоретических основ внутреннего контроля финансовых результатов предприятия // Вестник Казанского государственного аграрного университета. 2020. Т. 15. № 3. С. 99–106.
URL: <https://doi.org/10.12737/2073-0462-2020-99-106>
 6. *Остаев Г.Я., Алборов А.А., Концевой Г.Р.* Учет биологических затрат на производство сельскохозяйственной продукции // Международный бухгалтерский учет. 2012. Т. 15. Вып. 29. С. 29–32.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/uchet-biologicheskikh-zatrat-na-proizvodstvo-selskohozyaystvennoy-produktsii>
 7. *Сафонова М.Ф., Кузин Т.А., Ручинская Ю.С.* Обоснование предметной области контроля субъектов малого бизнеса // Вестник Академии знаний. 2019. № 2. С. 386–392. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/obosnovanie-predmetnoy-oblasti-kontrolya-subektov-malogo-biznesa>
 8. *Мельник М.В.* Современный этап развития учетно-контрольной и аналитической деятельности // Учет. Анализ. Аудит. 2017. № 1. С. 83–90.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovremennyy-etap-razvitiya-uchetno-kontrolnoy-i-analiticheskoy-deyatelnosti>
 9. *Козменкова С.В., Маслова Т.С., Фролова Э.Б. и др.* Внутренний контроль выпуска и продажи готовой продукции в муниципальных бюджетных учреждениях здравоохранения // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2018. № 14. С. 2–12.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/vnutrenniy-kontrol-vypuska-i-prodazhi-gotovoy-produktsii-v-munitsipalnyh-byudzhetyh-uchrezhdeniyah-zdravoohraneniya>
 10. *Бахтигозина Э.И.* Построение интегрированной системы управления рисками и внутреннего контроля для принятия управленческих решений // Вестник РЭУ им. Г.В. Плеханова. 2017. № 2. С. 90–93.
URL: <https://vest.rea.ru/jour/article/view/272>

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

INTERNAL COST CONTROL OF HEALTH RESORT INSTITUTIONS: METHODOLOGICAL ASPECTS

Margarita F. SAFONOVA ^{a*},
Evgeniya S. VYALAYA ^b

^a Kuban State Agrarian University named after I.T. Trubilin (Kuban SAU),
Krasnodar, Russian Federation
safsf@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0002-5825-4316>

^b Kuban State Agrarian University named after I.T. Trubilin (Kuban SAU),
Krasnodar, Russian Federation
lebed_evgeniya@mail.ru
ORCID: not available

* Corresponding author

Article history:

Article No. 285/2021
Received 13 May 2021
Received in revised
form 30 June 2021
Accepted 5 July 2021
Available online
15 July 2021

JEL classification:
M41

Keywords: costs, cost
calculation, internal
control, operational
accounting

Abstract

Subject. This article analyzes the activities of therapeutic resort and spa facilities from the point of view of the social importance of the population's health. It discusses the problems of improving the system of cost control and calculating the cost of a unit of services provided by these facilities to obtain reliable information and optimize the costs.

Objectives. Based on the analysis of statistical information and scientific sources, the article aims to form an opinion on the state of the health resort complex, the structure of costs, and their share by items and elements in the total amount of production costs, and develop a methodology for their continuous control, taking into account the industry specifics to minimize risks.

Methods. For the study, we used analysis and synthesis, induction and deduction, literature review, and the calculation, graphical, accounting and analytical methods.

Results. The article finds that the service provided by the health resort industry organizations is complex (accommodation, food, treatment) and therefore, it has a multi-element cost structure, which entails certain financial, tax, management risks that need continuous monitoring.

Conclusions and Relevance. The proposed methodology helps to continuously control the costs of a multi-component service provided by economic entities of the health resort sector, optimizing them taking into account the industry specifics. This makes it possible to make this service more accessible to all segments of the population. The results of the study can be used in the theory and practice of internal cost control and the formation of the cost of a unit of services provided by the health resort institutions, as well as for further scientific developments and practical application.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2021

Please cite this article as: Safonova M.F., Vyalaya E.S. Internal Cost Control of Health Resort Institutions: Methodological Aspects. *International Accounting*, 2021, vol. 24, iss. 7, pp. 804–825.
<https://doi.org/10.24891/ia.24.7.804>

References

1. Ershova I.V. [Health Resorts: A Unique Phenomenon in the Tourist Market]. *Lex Russica*, 2019, no. 10, pp. 16–29. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.17803/1729-5920.2019.155.10.016-029>
2. Serebryakova T.Yu. [Management analysis as part of the internal control environment]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2020, vol. 23, iss. 6, pp. 627–642. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.23.6.627>
3. Shatina E.N., Kozmenkova S.V., Frolova E.B. [Internal control: Methodological specifics of counterparty creditworthiness checks]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2018, vol. 21, iss. 8, pp. 904–916. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.21.8.904>
4. Serebryakova T.Yu. *Riski organizatsii i vnutrennii ekonomicheskii kontrol': monografiya* [Risks of the organization and the internal economic control: a monograph]. Moscow, INFRA-M Publ., 2018, 111 p.
5. Zakirova A.R., Klychova G.S., Dyatlova A.F. et al. [Development of theoretical basis of the interior control of enterprise financial results]. *Vestnik Kazanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Vestnik of Kazan State Agrarian University*, 2020, vol. 15, no. 3, pp. 99–106. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.12737/2073-0462-2020-99-106>
6. Ostaev G.Ya., Alborov A.A., Kontsevoi G.R. [Accounting of biological costs for agricultural production]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2012, vol. 15, iss. 29, pp. 29–32.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/uchet-biologicheskikh-zatrat-na-proizvodstvo-selskohozyaystvennoy-produktsii> (In Russ.)
7. Safonova M.F., Kuzin T.A., Ruchinskaya Yu.S. [Justification of the subject area of control of small businesses]. *Vestnik Akademii znaniy = Bulletin of the Academy of Knowledge*, 2019, no. 2, pp. 386–392.

URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/obosnovanie-predmetnoy-oblasti-kontrolya-subektov-malogo-biznesa> (In Russ.)

8. Mel'nik M.V. [A present-day stage of the development of accounting and control, and analytical activities]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2017, no. 1, pp. 83–90.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovremennyy-etap-razvitiya-uchetno-kontrolnoy-i-analiticheskoy-deyatelnosti> (In Russ.)
9. Kozmenkova S.V., Maslova T.S., Frolova E.B. et al. [Internal control of finished-product output and sales in municipal budgetary healthcare institutions]. *Bukhgalterskii uchet v byudzhethnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*, 2018, no. 14, pp. 2–12. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/vnutrenniy-kontrol-vypuska-i-prodazhi-gotovoy-produktsii-v-munitsipalnyh-byudzhethnyh-uchrezhdeniyah-zdravoohraneniya> (In Russ.)
10. Bakhtigozina E.I. [Designing the integrated system of risk management and internal control necessary for managerial decision-making]. *Vestnik REU im. G.V. Plekhanova = Vestnik of Plekhanov Russian University of Economics*, 2017, no. 2, pp. 90–93. URL: <https://vest.rea.ru/jour/article/view/272> (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.