

3.3. ПООПЕРАЦИОННОЕ КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ ЗАТРАТ В ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ТОРГОВО- РАЗВЛЕКАТЕЛЬНЫХ КОМПЛЕКСОВ

Гюлумян Р.В.,
аспирант РЭА им. Г.В. Плеханова,
Генеральный директор ТРК «Манхэттен»

В данной публикации рассматриваются проблемы организации управленческого учета затрат торгово-развлекательных комплексов. Предлагается система пооперационного калькулирования затрат (activity based costing), адаптированная к специфике деятельности данных организаций. Рекомендуются базы распределения затрат по операциям (факторы затрат) и указанные особенности калькулирования себестоимости услуг торгово-развлекательных комплексов ориентированы на практическое применение специалистами, занятыми внедрением и развитием управленческого учета.

В последнее десятилетие в нашей стране интенсивно развивается новая отрасль сферы услуг – услуги по организации отдыха и развлечений многопрофильных торгово-развлекательных комплексов. Торгово-развлекательные комплексы – это коммерческие организации (объединения коммерческих организаций), осуществляющие многопрофильную деятельность в сферах услуг и розничной торговли, ориентированные на удовлетворение потребностей посетителей в отдыхе и развлечениях на определенной территории. Деятельность торгово-развлекательных комплексов имеет ряд особенностей, в частности:

- наличие нескольких разнородных сегментов основной деятельности;
- значительных краткосрочных колебаний спроса и продаж;
- высокой доли условно-постоянных затрат в общей сумме расходов;
- существенная зависимость уровня рентабельности от своевременных и эффективных маркетинговых мероприятий и организации работы с клиентами;
- условия жесткой конкурентной среды.

Перечисленные особенности определяют важность организации внутреннего управленческого учета, систематического проведения анализа всех показателей финансово-хозяйственной деятельности и построения эффективной и надежной системы внутрихозяйственного контроля. Особенности деятельности торгово-развлекательных комплексов определяют выбор позаказного метода учета затрат и калькулирования себестоимости. Однако, применение позаказного метода в исследуемой отрасли имеет ряд особенностей. Себестоимость продукции общественного питания, в частности, калькулируется не по заказам, а по общему выпуску за день (в бухгалтерском финансовом учете) с применением нормативного метода – по утвержденным рецептурам, плановым калькуляциям и т.д. Фактический расход за рабочий день определяется инвентарным методом, отклонения выявляются путем сличения имеющихся остатков продуктов на кухне с данными бухгалтерского учета [3; 5]. Для организации эффективного управленческого учета существующие подходы бухгалтерского финансового учета недостаточны, поскольку не позволяют с достаточной степенью точности и детализации отслеживать эффективность отдельных хозяйственных операций. Поэтому,

по нашему мнению, систему учета затрат и калькулирования себестоимости следует усовершенствовать на основе подхода ABC (activities based costing).

ABC-метод калькулирования затрат, или АВ-костинг (пооперационное калькулирование) появился в 80-х годах XX века в связи с развитием системы ABM (activity based management – управление по операциям [1; 4]). Сущность метода ABC состоит в выделении операций как носителей затрат и калькулировании затрат по каждой операции. Применение метода ABC позволяет наиболее точно спланировать себестоимость, выявить резервы снижения затрат и сопоставить затраты и выгоды по анализируемому виду деятельности. Анализ на основе АВ-костинга во многом проявляет черты сходства с функционально-стоимостным анализом, известным в отечественной практике с середины XX века и является удобным и практически полезным инструментом управленческого учета.

Применение метода ABC сводится к выделению групп затрат, выбору операций – носителей затрат – и баз распределения затрат по каждой операции, после чего бухгалтер-аналитик может определить себестоимость каждой операции и распределить соответствующие затраты по объектам калькулирования (видам продукции, работ, услуг или др.). Таким образом, в процессе АВ-костинга распределяются суммы расходов, считающиеся условно-постоянными при иных подходах к калькулированию, чем достигается более точное определение маржинальных доходов.

Для применения АВ-костинга в деятельности торгово-развлекательных комплексов следует выделить, во-первых, виды деятельности, по которым будет производиться распределение, затем группы операций и базу распределения затрат по каждой операции (т.н. факторы затрат по операции [1]). Факторы, определяющие возникновение затрат, подразделяются на следующие группы [Там же, с. 274-277]:

- операционные факторы (transactions drivers) – количество совершаемых операций;
- временные факторы (duration drivers) – длительность одной операции;
- интенсивные факторы (intensity drivers) – затраты ресурсов на одну операцию.

Распределение затрат по количеству операций является наиболее простым и неточным подходом, который, однако, применяется на начальных этапах построения системы АВ-костинга. Специалистам по управленческому учету необходимо стремиться к выделению факторов интенсивности операций, дающих наиболее точную картину возникновения издержек.

Анализ деятельности торгово-развлекательных комплексов позволяет выделить следующие виды их основной деятельности и обеспечивающие их подразделения:

- услуги общественного питания (кафетерии, рестораны, бары);
- танцевальные площадки («танцполы») – обычно совмещаются с кафетериями и др.;
- боулинг-центры и иные спортивные залы (площадки);
- автомобильные парковки (стоянки), гардеробы и прочие вспомогательные услуги для посетителей.

В сложившейся практике учета в подразделениях общественного питания (бары, кафетерии и др.) выделяют работу кухни (приготовление продуктов), бара (продажа готовых напитков) и прочие услуги.

Все перечисленные виды деятельности характеризуются высокой долей не распределяемых косвенных расходов (заработная плата персонала, коммуналь-

ные услуги, расходы на содержание залов и др.), что обуславливает актуальность применения ABC-метода для более точного калькулирования затрат.

При предоставлении услуг общественного питания основными операциями можно считать заказы клиентов (посетителей ресторана, кафетерия и др.). Прямые затраты по каждому заказу составляют себестоимость блюд при их изготовлении или доведении до требуемого состояния (разогреве, размораживании и проч.), в составе косвенных затрат наибольшую долю занимают расходы на оплату труда персонала (повара, официанты, уборщики и т.д.). Указанные расходы обычно списываются в составе расходов на продажу как косвенные статьи затрат, в то время как ABC-метод позволяет проследить их связь с обслуживанием клиентов.

В качестве фактора распределения затрат для заработной платы обслуживающего персонала в кафетериях и ресторанах можно выбрать либо количество заказов, либо затраты времени на обслуживание одного заказа. Второй названный фактор позволяет провести распределение более точно, однако, вызывает сложности с измерением затрат времени (требуется хронометраж работы официантов, поваров и прочих служащих). Мы предлагаем использовать в качестве фактора затрат по обслуживанию клиентов в ресторанах и кафетериях модифицированный показатель количества заказов – количество подходов официанта к клиенту, определяемое по данным оперативного учета (первичный заказ плюс повторные заказы). Если информационная система ресторана или кафетерия позволяет определять время заказа (например, по моменту ввода заказа с терминала), может быть выбран и фактор длительности обслуживания, однако, мы не рекомендовали бы его использование по ряду причин:

1. Ввод параметров заказа на электронном терминале может производиться в момент, не точно соответствующий времени общения с клиентом, и не учитывает длительность этого общения.
2. Постоянное отвлечение сотрудников на ввод данных о заказах и их выполнении несколько снижает производительность труда.
3. Время на доставку заказа с кухни клиенту примерно одинаково для всех клиентов.
4. Одновременно официант может обслуживать несколько столиков, что приводит к сложностям в выявлении затрат времени на конкретный заказ.

В то же время, сопоставление затрат на оплату труда официанта с количеством заказов дает ценную информацию для анализа эффективности использования рабочего времени как в целом по подразделению (ресторану, кафетерии), так и по отдельным сотрудникам (группам сотрудников).

Фактором затрат для прочего обслуживающего персонала (уборщики, охранники и др.) можно избрать общую длительность пребывания клиента в ресторане или кафетерии. Общая продолжительность пребывания клиента оценивается как разность между моментами закрытия и открытия счета, что достаточно легко отслеживается как при использовании компьютерной системы обработки заказов, так и в отсутствие такой автоматизации. В момент приема заказа официант делает пометку текущего времени (на бланке заказа, ведение специального журнала и иные альтернативные способы усложняют обработку данной операции), момент закрытия заказа определяется по времени выдачи чека контрольно-кассовой машины. Полученная оценка длительности будет смещенной в меньшую сторону,

поскольку не учитывает время от входа клиента в помещение до приема заказа, а также время от выдачи чека до выхода клиента из помещения. Данные дополнительные затраты времени можно отслеживать по данным регистрации клиентов на входе (автоматическими средствами или охранниками, менеджерами), однако такой подход не соответствует критерию рациональности – затраты на регистрацию появления клиентов будут существенно превышать выгоды от уточнения фактора распределения затрат. Кроме того, практически невозможно отследить перемещение конкретного клиента, не запрашивая на входе, выходе и при получении заказа, его имя, что не всегда удобно и приемлемо. С другой стороны, при работе по предварительным заказам, когда клиент на входе называет свое имя, регистрация продолжительности периода до приема заказа и после расчета принципиально возможна. Указанная длительность является подходящим фактором затрат для распределения расходов на оплату труда охранников, гардеробщиков и менеджеров зала. В большинстве случаев, когда длительность данных периодов определить невозможно, фактором затрат для распределения заработной платы данных категорий работников будет выступать общее количество клиентов за рабочий день.

Затраты труда поваров и иных работников кухни определяются длительностью и сложностью работы по каждому отдельному заказу. Здесь можно успешно применить временной фактор затрат, отмечая момент приема заказа и момент его выполнения, однако следует решить проблему параллельного выполнения нескольких заказов.

В рассматриваемой ситуации мы предлагаем использовать комбинированный подход: затраты времени на выполнение каждого заказа определять по нормативной технологической карте приготовления блюда, которая должна формироваться и регулярно обновляться по данным хронометража, и отслеживать общее время выполнения каждого заказа для выявления отклонений. Отклонения по времени приготовления отдельного блюда при этом будут рассчитываться по среднему проценту запаздывания (опережения) выполнения заказа за рабочий день или по среднему проценту запаздывания (опережения) по каждому заказу. Последний способ является более точным для оценки использования рабочего времени и анализа эффективности труда персонала кухни (поваров и прочих сотрудников).

Для распределения затрат на оплату труда поваров и вспомогательного персонала горячих цехов (кухни) возможно также применять фактор интенсивности (по количеству перерабатываемых продуктов), однако данный фактор неявным образом учитывается в общем времени выполнения заказа (трудоемкости приготовления блюд), тогда как его связь с затратами рабочего времени персонала является лишь косвенной.

В качестве факторов затрат для распределения затрат на оплату труда персонала баров также можно выбрать количество заказов, включая повторные заказы одного и того же клиента, или время выполнения одного заказа. Следует учитывать, что время выполнения одного заказа в баре может существенно различаться, например, приготовление коктейля может занимать несколько минут, в то время как выдача напитков в таре (банки, бутылки) – менее минуты. Здесь также можно прибегнуть к комплексному подходу, пересчитывая количество заказов по времени хронометража. При обслуживании клиентов в зале официанта-

ми возможно также фиксировать длительность выполнения каждого заказа, тогда как при самообслуживании оперативный учет времени нецелесообразен.

Распределение затрат на танцевальных площадках торгово-развлекательных комплексов по методу ABC сталкивается с рядом сложностей. В первую очередь, пребывание на танцевальной площадке часто является дополнительной услугой, за которую в большинстве случаев плата с клиентов не взимается (или же включается в общую плату за вход). Кроме того, достаточно сложно отследить время пребывания клиента на танцевальной площадке. Однако использовать в качестве фактора распределения затрат общее количество клиентов торгово-развлекательного комплекса за день (или за время работы танцевальной площадки) также некорректно. В торгово-развлекательных комплексах, взимающих плату за вход и, соответственно, контролирующих количество и время пребывания клиентов, возможно построить учета времени пребывания клиента в комплексе и, таким образом, все же использовать временной фактор для распределения затрат. Также допустим автоматизированный контроль входа и выхода клиентов с танцевальной площадки, что позволит распределять затраты на оплату труда ее персонала (охранников, менеджеров, диск-жокеев) пропорционально временному фактору затрат.

В спортивных залах торгово-развлекательного комплекса факторы затрат связаны как с длительностью пребывания клиентов (затраты на уборку помещения, эксплуатационные расходы установленного оборудования), так и количеством заказов (оплата раундов игры в боулинг, общение с менеджерами зала и т.д.). Учет времени пребывания клиентов в зале может быть организован аналогично учету времени пребывания клиентов на танцевальной площадке, количество оплачиваемых заказов и длительность использования установленного в залах оборудования в большинстве торгово-развлекательных комплексов является предметом первичного учета (дорожки боулинга и тренажеры арендуются на определенное время). При невозможности организации оперативного учета количества посещений и времени пребывания в зале распределение затрат можно вести по фактору общего времени пребывания клиентов в комплексе. Этот параметр можно корректировать по средним или нормативным оценкам использования залов клиентами. Нормативные оценки получаются путем хронометража пребывания клиентов для разного времени суток и разных дней недели работы комплекса, поскольку доля клиентов, посещающих спортивные залы и танцевальные площадки в разное время суток, а также в будни и в праздничные дни существенно различается. Специалисты по управленческому учету должны заботиться о систематическом обновлении и уточнении данных такого хронометража. В качестве альтернативы, долю клиентов, посещающих спортивные и танцевальные залы можно

выявить по результатам опросов и анкетирования (в залах или на выходе). Наиболее удобны для оценки временного фактора затрат спортивные залы с оплачиваемым и учитываемым временем использования оборудования, где длительность пребывания клиентов в зале фиксируется непосредственно.

Для вспомогательных подразделений – автомобильных парковок, гардеробов и т.д. – факторы затрат определяются на основании учета длительности пользования услугами. Так, на парковках возможен (и обычно ведется) непосредственный учет времени пребывания машин, тогда как для гардеробов подходящим фактором распределения затрат будет средняя длительность пребывания клиентов в комплексе.

Выделенные факторы затрат позволяют рассчитать себестоимость одной операции, являющейся первичным объектом калькулирования. Для сопоставления затрат по операциям с доходами необходимо соотнести количество первичных операций с более крупными объектами учета затрат и доходов. В торгово-развлекательных комплексах, на наш взгляд, в качестве таких объектов следует выбирать отдельных клиентов (группы клиентов) и оплачиваемые ими счета (сводные заказы). Прочие варианты – калькулирование по длительности пребывания в комплексе (в человеко-часах), по отдельным реализуемым продуктам и др. – не позволяют получить объективной картины при перераспределении косвенных затрат при помощи выбранных выше или каких-либо иных факторов. Кроме того, выбор в качестве конечного объекта калькуляции клиентов позволяет произвести их стратификацию по дополнительным маркетинговым признакам, что дает ряд преимуществ для управления.

Результаты применения ABC-метода к учету и калькулированию затрат торгово-развлекательных комплексов представлены в табл. 1, где указаны первичные объекты калькулирования (операции), факторы распределения затрат по операциям, а также способы отнесения сумм затрат по операциям на объекты конечного калькулирования – заказы клиентов. На основании структуры табл. 1 может быть построен управленческий учет затрат в конкретном торгово-развлекательном комплексе по методу АВ-костинг.

На практике эффективная организация управленческого учета затрат по операциям в соответствии с факторами, выделенными в табл. 1, возможна только при надлежащем уровне автоматизации учета. На рабочих местах менеджеров и операторов залов торгово-развлекательного комплекса должны быть установлены терминалы с надлежащим программным обеспечением, должна функционировать централизованная система накопления данных по заказам, интегрированная с системой бухгалтерского учета для калькулирования себестоимости отдельных заказов и операций.

Таблица 1

БАЗЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ ЗАТРАТ ПО ОПЕРАЦИЯМ В ТОРГОВО-РАЗВЛЕКАТЕЛЬНОМ КОМПЛЕКСЕ

Центры и виды операций	Факторы распределения затрат	Распределяемые затраты
1	2	3
1. Рестораны и кафетерии		
1.1. Приготовление блюд	нормативное время приготовления блюда, скорректированное на процент задержки (опережения) по заказу*	оплата труда поваров, вспомогательного персонала кухни, эксплуатационные расходы оборудования кухни
1.2. Разнос готовых блюд и напитков	количество позиций в заказе*	оплата труда официантов, персонала бара (при его участии в операции)

Центры и виды операций	Факторы распределения затрат	Распределяемые затраты
1	2	3
1.3. Обслуживание клиентов официантами	количество заказов*	оплата труда официантов, затраты материалов на оформление заказа (бланки заказа и др.)
1.4. Самообслуживание клиентов в баре	количество позиций в заказе*	оплата труда барменов, вспомогательные материалы, эксплуатационные расходы оборудования бара
1.5. Охрана помещения, управление залом	время пребывания клиентов в зале*	оплата труда менеджеров зала, сотрудников службы безопасности (охранников)
1.6. Музыкальное оформление зала	время пребывания клиентов в зале*	оплата труда музыкантов, диск-жокеев и др., эксплуатационные расходы соответствующего оборудования
1.7. Уборка зала и вспомогательных помещений	то же*	оплата труда технического персонала (уборщиков), затраты материалов на уборку
2. Спортивные залы		
2.1. Работа с клиентами спортивного зала	количество заказов*	оплата труда операторов зала (сотрудников, принимающих заказы от клиентов), расходы материалов на оформление заказа (бланки заказа – при их наличии)
2.2. Обслуживание клиентов в спортивном зале	время пребывания клиентов в зале*	оплата труда менеджеров зала, сотрудников службы безопасности (охранников), эксплуатационные расходы спортивного оборудования
2.3. Уборка зала и вспомогательных помещений	время пребывания клиентов в зале*	оплата труда технического персонала (уборщиков), затраты материалов на уборку
3. Танцевальные залы		
3.1. Обслуживание клиентов в зале	время пребывания клиентов в зале**	эксплуатационные расходы по содержанию зала, оплата труда менеджеров зала и сотрудников службы безопасности (охранников)
3.2. Музыкальное и световое оформление зала	время пребывания клиентов в зале**	оплата труда музыкантов, диск-жокеев и др., эксплуатационные расходы соответствующего оборудования, потребление электроэнергии и др.
3.3. Уборка зала и вспомогательных помещений	то же**	оплата труда технического персонала (уборщиков), затраты материалов на уборку
4. Игровые залы и казино		
4.1. Работа с входящими клиентами	количество посетителей зала***	оплата труда менеджеров зала
4.2. Обслуживание клиентов в зале	время пребывания клиентов в зале***	оплата труда менеджеров зала, сотрудников службы безопасности (охранников), эксплуатационные расходы по содержанию зала
4.3. Уборка зала и вспомогательных помещений	время пребывания клиентов в зале***	оплата труда технического персонала (уборщиков), затраты материалов на уборку
5. Автомобильные стоянки, гардеробы и аналогичные дополнительные услуги		
5.1. Предоставление клиентам услуг	продолжительность пользования услугой**	оплата труда персонала, эксплуатационные расходы, затраты материалов и энергии

Примечания:

*) распределяется на конкретные заказы непосредственно по данным первичного учета;

***) распределяются на общую выручку за день ввиду невозможности идентификации конкретных клиентов и заказов;

****) распределяются на общую выручку зала за день ввиду невозможности идентификации конкретных клиентов и заказов.

Следует отметить, что большинство современных торгово-развлекательных комплексов обладают надлежащим аппаратным и, как правило, программным обеспечением, ведется учет товарных позиций и времени по заказам. Это создает предпосылки для успешного и оперативного внедрения предлагаемой системы пооперационного калькулирования себестоимости услуг торгово-развлекательных комплексов, обеспечивающего более достоверное и релевантное исчисление расходов по текущей деятельности для целей управления, что, в конечном счете, должно способствовать поиску резервов снижения затрат, повышению эффективности финансово-хозяйственной деятельности и росту конкурентоспособности организаций данной отрасли.

Литература

1. Аткинсон Э.А. Управленческий учет / Аткинсон Э.А., Банкер Р.Д., Каплан Р.С. - 3-е изд. - М.: Вильямс, 2005. – 878 с.
2. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для студ. вузов / Вахрушина М.А. – Изд. 4-е, стер. – М.: Омега-Л, 2005. – 570 с.

3. Грибков А.Ю. Бухгалтерский учет в столовой организации / А.Ю. Грибков, А.П. Голиков // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 4. – С. 19-21.
4. Каверина О.Д. Управленческий учет: Системы, методы, процедуры / О.Д. Каверина. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 350 с.
5. Никандрова Л.К. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании / Никандрова Л.К. – 2-е изд. – М.: РИОР, 2006. – 128 с.
6. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений / Друри К.; Пер. с англ. Егорова В.Н. – М.: ЮНИТИ, 2003. – 645 с.
7. Ивлев В.А. ABC/ABM/ABB: Методы и системы / Ивлев В.А., Попова Т.В.; 1С-Консалтинг. – М.: 1С-Публишинг, 2004. – 191 с.
8. Activity Based Costing: The performance breakthrough / Р.В.В. Turney. – L.: Kogan Page Ltd., 1996. – 322 p.
9. Arnold J. Accounting for Management Decisions / J. Arnold, T. Hop. – 2nd ed. – N.Y.: Prentice Hall, 1990. – 986 p.

Гюлюмян Роман Владимирович

3.3. ONE-SHOT CALCULATION OF COSTS IN ACTIVITY OF TRADING-ENTERTAINING COMPLEXES

R.V. Gjumjan, Post-Graduate Student the Russian Economic Academy it. G.V. Plehanova,
General Director of Broadcasting Company «Manhattan»

In the given publication problems of the organization of the administrative registration of costs of trading-entertaining complexes are observed. The system of an one-shot calculation of costs (activity based costing), adapted to specificity of activity of the given organizations is offered. Recommended bases of allocation of costs on operations (factors of costs) and the specified habits of a calculation of the cost price of services of trading-entertaining complexes are oriented to practical application by the specialists borrowed by implantation and evolution of the administrative registration.