

2.5. РАЗДЕЛЕНИЕ ЗАТРАТ НА ПОСТОЯННЫЕ И ПЕРЕМЕННЫЕ ПРЕДПРИЯТИЯМИ ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ

Моисеева Н.В., к.э.н., доцент кафедры менеджмента и экономики

Псковский филиал Санкт-Петербургского государственного университета сервиса и экономики

Настоящая статья посвящена рассмотрению видов затрат организаций общественного питания и их классификация на постоянные и переменные затраты. Предложены основные методы, которые могут использоваться данными предприятиями для разделения смешанных затрат на постоянную и переменную составляющие.

В современной экономике основная цель деятельности любого коммерческого предприятия – это получение прибыли. Причем какая-либо величина прибыли предприятия, как правило, не устраивает. Необходим определенный размер прибыли, который позволит достичь нужного уровня доходности, достаточного для финансирования текущей деятельности, будущего развития предприятия, а также для обеспечения собственников требуемым уровнем доходов (который в свою очередь тоже должен составлять определенную величину, превышающую, как минимум, банковский процент на капитал).

Для обеспечения необходимого уровня доходности предприятию приходится строго и детально контролировать процесс получения прибыли, управлять им и совершенствовать его. На этом этапе основным, одним из важнейших направлений деятельности предприятия является управление его затратами. Управление затратами позволяет предприятию выдержать конкурентную борьбу и завоевать соответствующую долю рынка, так как в этом случае оптимизируется собственная производственная деятельность и появляется возможность снизить цены на продукцию, работы, услуги без ущерба для собственной прибыли. Снижение цен в свою очередь позволяет привлечь еще больше заказчиков и увеличить объемы деятельности, которые приведут к новому увеличению прибыли.

Как известно, для управления затратами любого предприятия важное значение имеет их правильное разделение на постоянные и переменные. Подобное разделение позволяет использовать инструменты маржинального анализа, операционный левверидж, анализировать уровень безубыточности, запас финансовой прочности и т.д. Исключением в этом вопросе не являются и предприятия общественного питания.

Предприятия общественного питания отличаются тем, что они совмещают в себе производственную сферу и сферу сервиса. С одной стороны, они производят кулинарную продукцию, но с другой стороны, производство продуктов питания – не основная цель их деятельности, как у предприятий пищевой промышленности, они оказывают услуги по реализации кулинарных изделий потребителям и организации их обслуживания.

Под предприятием общественного питания понимается такое предприятие, которое предназначено для производства кулинарной продукции, мучных, конди-

терских и булочных изделий, их реализации и (или) организации потребления [6, с. 6].

Предприятия общественного питания имеют специфические особенности функционирования, которые проявляются в следующем [6, с. 10].

1. В результате сочетания трех функций – производство, реализация и организация потребления – в рамках каждого предприятия осуществляется технологически законченный цикл производства конечного продукта, готового к потреблению блюда или изделия.
2. Вследствие этого каждое предприятие можно считать одновременно самостоятельным товаропроизводителем, продавцом и организатором потребления продукции и оказания услуги, работающим на рынке на потребителя.
3. Большинство предприятий общественного питания характеризуется небольшими размерами, объемами деятельности и немногочисленным коллективом, что обусловлено объективной необходимостью приближения места оказания услуги к месту ее потребления.
4. Приготовление блюд и кулинарной продукции осуществляется небольшими партиями по мере спроса, ассортимент продукции ежедневно меняется, он достаточно широк, а сроки реализации блюд ограничены.
5. Ассортимент продукции и покупных товаров зависит от характера спроса и особенностей обслуживаемых континентов потребителей, их профессионального, национального, возрастного состава, покупательной способности, условий труда и быта.
6. Спрос на продукцию характеризуется:
 - сложностью объекта спроса, состоящего из трех компонентов:
 - продукция, товары;
 - услуга по реализации;
 - услуга по организации потребления.
 - изменчивостью в течение года, дней недели;
 - различной интенсивностью в течение дня (завтрак, обед, ужин);
 - взаимозаменяемостью и взаимодополняемостью продукции;
 - зависимостью от местоположения и типа предприятия;
 - кроме того, режим работы многих предприятий связан с режимом работы тех организаций, при которых они расположены.

Таким образом, деятельность любого предприятия общественного питания достаточно индивидуализирована, что находит свое выражение в формировании его затрат.

В настоящее время проводится много исследований в области разделения затрат, однако большая их часть относится к промышленным предприятиям и, соответственно, не учитывает специфики других отраслей. Значительное развитие сферы сервиса в последние годы привело к появлению исследований и в данной области, однако большая их часть относится к сфере торговли или туризма, предприятия общественного питания остаются в этой области несколько обделенными.

В этой связи настоящая статья посвящена именно распределению затрат на постоянные и переменные предприятиями общественного питания, что не может не свидетельствовать о ее актуальности.

Цель настоящей статьи – рассмотреть возможность применения предприятиями общественного питания существующих методов разделения затрат на постоянные и переменные.

Затраты бывают постоянные и переменные в зависимости от объема производства предприятия, работ, услуг. Затраты, которые меняются пропорционально изменению объема производства, работ, услуг в рамках определенного уровня деловой активности, принято называть переменными затратами (сырье, материалы,

сдельная оплата труда и т.д.). А те затраты, которые не зависят от изменения объема производства и не меняются в рамках определенного уровня деловой активности, принято считать постоянными затратами (амортизация зданий и сооружений, арендная плата, заработная плата управленческого персонала и т.д.).

Производственно-торговый процесс предприятия общественного питания представляет собой совокупность взаимосвязанных процессов труда, в результате которых исходное сырье превращается в готовую продукцию, реализуется населению и организуется его обслуживание по потреблению этой продукции. В ряде предприятий обслуживание потребителей сочетается с организацией отдыха и развлечений. Большая часть труда, затрачиваемого в общественном питании, относится к производственной сфере, поскольку связана с созданием новых потребительских стоимостей (кулинарной продукции, реализуемой населению). Поэтому общественное питание относят к сфере материального производства. Данные особенности отражаются на структуре затрат предприятий общественного питания.

На формирование постоянных и переменных затрат предприятий общественного питания значительные влияние оказывают внешние и внутренние факторы.

- К внешним факторам относятся:
 - экономическая ситуация в стране;
 - налоговая политика;
 - система ценообразования;
 - конкуренция;
 - инфляция;
 - изменение цен на сырье, материалы и покупные товары, изменение тарифов и ставок за услуги, на топливо, горючее и газ;
 - отраслевые особенности деятельности организаций общественного питания и др.
- Внутренние факторы, влияющие на затраты, включают в себя:
 - организационно-структурные изменения в деятельности предприятия питания
 - степень выполнения плана и динамику товарооборота, изменение его объема, состава и структуры;
 - структуру расходуемого сырья и товаров;
 - стратегию развития предприятия, производственные планы и прогнозы;
 - повышение или снижение уровня производительности труда работников;
 - формы и системы оплаты труда;
 - оборачиваемость оборотных средств предприятия;
 - порядок начисления амортизации;
 - производственные площади предприятия, количество посадочных мест;
 - режим работы предприятия;
 - специализацию, тип и категорию предприятия питания;
 - повышение эффективности использования материально-технической базы, оснащенность оборудованием;
 - методы обслуживания посетителей («шведский стол», самообслуживание, предварительное накрытие столов, обслуживание официантами и др.);
 - расширение поставки продуктов от местных поставщиков, рационализацию путей и форм товародвижения;
 - улучшение использования транспорта;
 - организацию труда работников, составление графиков выхода на работу, совмещение профессий;
 - условия хранения сырья и товаров и др.

Итак, на предприятиях общественного питания к постоянным затратам относят как затраты, связанные с производством, так и затраты, связанные с обращением. Они могут включать:

- амортизацию (оборудования, зданий и т.д.);
- арендную плату;

- расходы на содержание, амортизацию и ремонт основных средств;
- износ санитарной одежды, столового белья;
- заработную плату;
- коммунальные платежи;
- затраты на рекламу;
- расходы на обеспечение нормальных условий труда персонала;
- представительские расходы и т.д.

Переменные затраты предприятий общественного питания включают в себя как издержки производства, так и издержки обращения и представлены:

- сдельной заработной платой;
- страховыми взносами с данной заработной платы;
- прямыми материальными затратами;
- затратами на подработку, подсортировку, упаковку и хранение товаров;
- потери продуктов при перевозке, хранении и реализации в пределах норм;
- расходы на хранение и упаковку,
- транспортными расходами и т.д.

Помимо регулярных запланированных постоянных и переменных затрат на предприятиях общественного питания часто возникают незапланированные (непредвиденные) расходы и потери, которые возмещаются за счет доходов. К ним относятся:

- убытки от списания нереальных для взыскания дебиторской задолженности в виду истечения сроков давности,
- недостачи, растраты,
- потери товарно-материальных ценностей сверх норм естественной убыли,
- выплаченные штрафы,
- выплаченные пени и неустойки и др.

Большая часть переменных затрат предприятия учитывается на счете 20 «Основное производство».

При этом организация общественного питания должна самостоятельно определить перечень затрат, которые будут отражаться на данном счете, такие как: стоимость израсходованного сырья или все прямые затраты, связанные с выпуском продукции, и закрепить принятое решение в учетной политике.

Чаще всего организации общественного питания выбирают вариант, при котором на счете 20 «Основное производство» отражается только стоимость сырья, а все остальные издержки производства и обращения отражаются на счете 44 «Расходы на продажу», где организуется их синтетический учет. Счет 44 «Расходы на продажу» на предприятии общественного питания предназначен для обобщения информации о расходах, связанных с продажей продукции и товаров. К ним относятся [5]:

- расходы на перевозку товаров (оплата транспортных услуг сторонних организаций за перевозки товаров и продуктов (плата за перевозки, за подачу вагонов, взвешивание грузов и тому подобное), по погрузке товаров и продуктов в транспортные средства и выгрузке из них, плата за экспедиционные операции и другие услуги, стоимость материалов, израсходованных на оборудование транспортных средств (щиты, люки, стойки, стеллажи и так далее) и утепление (солома, опилки, мешковина и другое), плата за временное хранение грузов на станциях, пристанях, в портах, аэропортах в пределах нормативных сроков, установленных для вывоза грузов в соответствии с заключенными договорами, плата за обслуживание подъездных путей и складов не общего пользования, включая плату железным дорогам согласно заключенным с ними договорам);
- на оплату труда (основного производственного персонала организации общественного питания (поваров, раздатчиков, официантов, продавцов и так далее) с учетом премий

- за производственные показатели, стимулирующие и компенсирующие выплаты (включая компенсацию по оплате труда в связи с повышением цен и индексацией доходов в пределах предусмотренных законодательством норм), затраты на оплату труда работников нечисленного состава, занятых в основной деятельности, компенсации женщинам, находящимся в отпуске по уходу за детьми до определенного законодательством возраста, оплата труда управленческого персонала (руководителей организации общепита, работников бухгалтерской службы и так далее));
- страховые взносы с заработной платы;
 - на аренду, на содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря (плата за текущую аренду зданий, строений и помещений, сооружений, оборудования и инвентаря и других отдельных объектов основных средств, причитающаяся арендодателю):
 - расходы на отопление, освещение, водоснабжение, канализацию и другие коммунальные услуги;
 - расходы на содержание в чистоте помещений, уборку примыкающих к ним участков территории (дворы, улицы, тротуары), вывоз мусора;
 - стоимость предметов и средств ухода за помещениями (известь, мастика, мешковина, щетки, метлы, веники и тому подобное);
 - расходы на проверку и клеймение весов, водомеров, электрогазовых счетчиков и других измерительных приборов;
 - расходы на содержание и ремонт сигнализации;
 - расходы на проведение противопожарных мероприятий;
 - плата сторонним организациям за пожарную и сторожевую охрану;
 - расходы на ремонт основных средств (расходы на проведение всех видов ремонтов (текущих, средних, капитальных) основных производственных средств, в том числе расходы по ремонту арендованных основных средств (включая помещения), если это предусмотрено договором аренды);
 - расходы на хранение, подработку, сортировку и упаковку товаров (продуктов) (фактическая себестоимость различных упаковочных материалов (оберточной бумаги, пакетов, клея, гвоздей, стружки и т. п.), плата сторонним организациям за фасовку и упаковку товаров, расходы на содержание холодильного оборудования, расходы на дезинфекцию и прочие расходы на создание условий для хранения товаров и продуктов);
 - стоимость мебели, санитарной и специальной одежды, столового белья, посуды, приборов (стоимость столового белья, санитарной и специальной одежды, обуви, санитарных принадлежностей, столовой посуды и приборов):
 - потери от боя посуды, поломки и повреждения приборов в пределах норм, утвержденных в установленном порядке;
 - плата прачечным, ремонтным мастерским и другим организациям за стирку, дезинфекцию и починку столового белья, санитарной и специальной одежды, обуви и санитарных принадлежностей;
 - стоимость материалов (мыла, моющих средств, иглол, ниток, пуговиц, тканей и тому подобного), израсходованных на стирку и починку столового белья, санитарной и специальной одежды, обуви и санпринадлежностей;
 - расходы на ремонт инструментов и хозяйственного инвентаря);
 - расходы на топливо, газ, электроэнергию для производственных нужд (фактическая себестоимость разных видов топлива (дрова, уголь, торф), потребленных на технологические и иные производственные нужды (приготовление пищи, подогрев воды), стоимость электроэнергии, газа и пара, израсходованных на технологические цели, на приведение в движение различного оборудования и механизмов (газовых и электрических плит, мясорубок, миксеров, жарочных шкафов и т.п.);
 - затраты по оплате процентов за пользование заемными средствами;
 - потери товаров и технологические отходы (потери товаров и продуктов при железнодорожных, водных, воздушных, автомобильных и гужевых перевозках, хранении и продаже в пределах действующих норм естественной убыли, утвержденных в установленном порядке, а также потери от списания долгов по недостаткам материальных ценностей, денежных средств и другого имущества, когда конкретные виновники не установлены или во взыскании отказано судом);
 - расходы на тару (стоимость тары (кроме возвратной), расходы на ремонт тары, расходы на перевозку, погрузку и выгрузку порожней тары, осуществляемую сторонними организациями при возврате ее поставщикам или сдаче тарособирающим организациям, расходы на очистку и обработку тары и другие расходы);
 - на рекламу (расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети (например, в сети Интернет);
 - расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;
 - расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о работах и услугах, выполняемых и оказываемых организацией, и (или) о самой организации, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании;
 - затраты на разработку, издание и распространение плакатов, афиш, рекламных писем, открыток, эскизов этикеток, образцов оригинальных и фирменных пакетов при непосредственном вручении или отправке по почте и другие виды рекламных услуг);
 - другие аналогичные по назначению расходы (суммы налогов и сборов, учитываемых в составе издержек производства и обращения; вознаграждения за изобретения и рационализаторские предложения; суммы амортизации по нематериальным активам; расходы по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности:
 - текущие расходы на устройство и содержание вентиляторов, ограждение машин и их движущихся частей, люков, отверстий, прочих видов устройств некапитального характера,
 - плату медицинским учреждениям (поликлиникам, санитарно-эпидемиологическим станциям) за медицинский осмотр работников общественного питания,
 - стоимость мыла, аптечек, медикаментов и перевязочных средств и другое;
 - расходы на устройство и содержание комнат отдыха, кипятильников, баков, умывальников, душей, раздевалок, шкафчиков для специальной одежды, сушилок и другого оборудования;
 - расходы по ведению реестра акционеров;
 - расходы по ведению кассового хозяйства (расходы на кассовые рулонные марки, кассовые чеки, контрольно-кассовые ленты, стоимость красящей ленты и краски для печатающего механизма контрольно-кассовой техники, расходы на инкассацию денежной выручки, плату сторонним организациям за обслуживание, технический надзор и уход за контрольно-кассовой техникой);
 - оплата консультационных, информационных и аудиторских услуг;
 - компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей;
 - оплата услуг почтовой, телефонной, телеграфной и факсимильной связи;
 - расходы на содержание и эксплуатацию собственных телефонных станций, коммутаторов, телетайпов, диспетчерской связи и радиосвязи;

- расходы на приобретение канцелярских принадлежностей и бланков, на типографские и переплетные работы;
- расходы на подписку периодических изданий для служебного пользования, приобретение справочной литературы, прейскурантов, каталогов, инструктивных и других служебных материалов;
- расходы на командировки, связанные с торгово-производственной деятельностью;
- другие расходы).

Как видно из перечня, расходы на продажу могут носить как переменный, так и постоянный характер, поэтому на счете 44 учитываются и переменные, и постоянные затраты.

По дебету счета 44 «Расходы на продажу» отражаются все производственные расходы, а по кредиту осуществляется их списание. При этом дебетовый остаток по счету 44 показывает остаток издержек на непроданную продукцию.

Если речь идет о реализации уже готовой приобретенной продукции (например, алкоголя), то переменные затраты могут отражаться на счете 41 «Товары».

В конце отчетного периода издержки обращения, приходящиеся на проданные продукты и товары, будут списываться на счет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж». Сюда же будут относиться и издержки производства по реализованной продукции.

Помимо счетов 20, 41 и 44 переменные затраты могут частично отражаться на счете 25 «Общепроизводственные расходы». На данном счете отражаются как переменные, так и постоянные затраты предприятия питания.

Основным счетом для учета постоянных затрат является счет 26 «Общехозяйственные затраты».

Непредвиденные расходы чаще всего отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы».

К сожалению, не все затраты и не всегда можно однозначно отнести к постоянным или переменным. В частности, наряду с постоянными и переменными выделяют еще условно-постоянные и условно-переменные затраты. К условно-переменным принято относить те затраты, которые изменяются при изменении объема производства, но не прямо пропорционально, потому что в их составе присутствует некоторая часть затрат, на которую объем производства не влияет. В таких затратах большая их часть изменяется пропорционально изменению объема производства, но также присутствует небольшая часть затрат, которые не меняются. К условно-переменным часто относятся некоторые виды общепроизводственных расходов, коммерческих расходов и т.д.

К условно-постоянным принято относить те постоянные затраты, в составе которых присутствует некоторый переменный элемент. Таким образом, большая часть условно-постоянных не изменяется при изменении объема производства, и только некоторая их часть будет зависеть от его изменения. К условно-постоянным затратам могут относиться представительские, командировочные расходы, расходы на телефонную связь и т.д.

Разница между условно-переменными и условно-постоянными затратами в том, что первые по большей части являются переменными, а вторые – постоянными, но и те и другие включают в себя как переменную, так и постоянную составляющую, поэтому их часто называют смешанными затратами.

Значительную часть затрат предприятие без труда сможет идентифицировать как постоянные или переменные. Однако во многих случаях предприятия сталкиваются со сложностями при отнесении затрат к той или иной группе. Проблемы, как правило, возникают именно со смешанными затратами. Именно в смешанных затратах сложно выделить переменную и постоянную составляющие. Помочь в этом могут методы разделения затрат на постоянные и переменные.

На сегодняшний день нет универсальной методики разделения затрат на постоянные и переменные. Существующие методы лишь помогают осуществлять подобное разделение, и могут давать в определенной степени достоверные результаты при применении в каждом отдельном случае. На предприятиях чаще всего оценивают постоянные и переменные затраты исходя из эмпирического опыта, приблизительной оценкой, то есть на каждом предприятии такое разделение затрат носит скорее субъективный характер.

Рассмотрим основные методики, которые могут практически помочь предприятиям общественного питания дифференцировать затраты на постоянные и переменные.

Первый метод – это метод, основанный на записях в бухгалтерских регистрах. Он относится к аналитическим методам.

При этом методе анализируются бухгалтерские проводки по регистрам, в частности, по Главной книге. Каждая из сумм издержек производства или обращения (отнесенная на счета 20, 25, 26, 41, 44) классифицируется как постоянные, переменные или смешанные затраты.

После определения типа затрат определяется сумма затрат каждого вида, для этого анализируются другие документы – наряды на выполнение работ, счета поставщиков, таблицы учета использования рабочего времени и т.д. Ведомости по расчету амортизации, например, позволяют исполнителю сделать вывод, что эти затраты постоянные, они останутся такими и в будущем, однако исполнитель должен проследить, не истекает ли в будущем году нормативный срок службы данного вида оборудования и сохранятся ли затраты по амортизации в будущем.

Этот метод довольно трудоемкий, поэтому применяется редко, в основном на небольших предприятиях, что является недостатком данного метода. Однако этот недостаток не столь очевиден для большинства предприятий общественного питания, так как выше уже отмечалось, что большая их часть может быть отнесена к малому бизнесу.

Основным достоинством данного метода является точность полученных результатов, то есть он позволяет достаточно точно разделить суммы затрат на постоянные и переменные.

Второй метод – инженерный. Он также является аналитическим методом.

В отличие от предыдущего подхода, ориентированного на анализ прошлых периодов по данным бухгалтерского учета, данный метод предполагает, что на каждую статью затрат технологи, повара или другие работники исходя из технологической необходимости, устанавливают в натуральном выражении нормативы на расходование ресурсов, а затраты определяются путем умножения этих нормативов на цены.

Именно на этапе установления нормативов и осуществляется разделение затрат на постоянные и переменные, по первым норматив устанавливается на единицу продукции, по вторым – на весь объем произведенной и реализованной продукции за период. Когда условия производства изменяются, в расчеты вносятся соответствующие изменения.

Нормирование затрат на единицу продукции удобно осуществлять на основании нормативов, установленных сборниками рецептур.

Сборники рецептур являются специальными нормативными документами, используемыми в общественном питании. Сборник рецептур содержит необходимые данные для расчета стоимости одного блюда: расход сырья, причем нормы расхода сырья указываются по массе в граммах, кроме того, данный сборник устанавливает и нормы выхода готовых изделий с указанием массы отдельных составляющих, приводится общий вес готового блюда в граммах. Сборники рецептур не содержат нормы расхода различных специй. Они в рецептурах блюд не указаны, а даются отдельно из расчета на одно блюдо.

Главный недостаток данного метода – его трудоемкость. Однако, как и в предыдущем случае, для предприятий общественного питания он не столь важен.

Кроме того, к недостаткам следует отнести сложность установления нормативов на некоторые виды накладных расходов (например, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, общецеховые расходы и т.д.).

Вместе с тем инженерный метод имеет особое значение, когда речь идет о выпуске новой продукции, внедрении новой технологии, поскольку в этом случае статистические данные за прошлые периоды отсутствуют. Это очень актуально для предприятий общественного питания, так как они постоянно осуществляют обновление ассортимента и запуск в производство новых кулинарных и кондитерских изделий в соответствии с изменениями потребностей клиентов.

К достоинствам этого метода можно отнести также эффективность его использования для анализа отдельных статей затрат в качестве дополнения к другим методам, легкость планирования и прогнозирования затрат с его помощью и точность полученных данных.

Следующий метод – метод высшей и низшей точек или метод «мини-макси». Иногда этот метод еще называют алгебраическим. Он является одним из наиболее распространенных методов.

Этот метод основан на наблюдении величины затрат при максимальном и минимальном объемах производственной деятельности. Алгоритм вычислений здесь следующий [1].

- Из данных об объеме производства за период выбираются максимальные и минимальные значения по объему производства. Затем определяются затраты, соответствующие максимальному и минимальному объему производства.
- Находятся два отклонения: между максимальным и минимальным значением по объему производства и между значениями затрат соответствующих минимальному и максимальному объемам производства.
- Определяется ставка переменных затрат на одно изделие путем деления отклонения по затратам на отклонение по объему производства.
- Определяется общая величина постоянных затрат при помощи исходных данных по максимальному или мини-

мальному значению объема производства и затрат и уравнения затрат:

$$Y = a + b * X,$$

где

Y – общие затраты по максимальному или минимальному значению объема производства;

X – максимальное или минимальное значение объема производства;

a – общая величина постоянных затрат;

b – ставка переменных расходов на одно изделие.

Заметим, что формула вычисления затрат по методу «мини-макси» справедлива только при определенном уровне деловой активности и может не дать нужных результатов вне этого уровня.

К достоинствам метода можно отнести тот факт, что расчеты строятся на реальных данных о поведении затрат.

Кроме того, в отличие от предыдущих методов достоинством метода «мини-макси» является простота его применения, так как он не требует разделения каждой суммы затрат на постоянную и переменную часть. Величина постоянных и переменных затрат здесь определяется условно, на основании зависимости и сложившейся тенденции. Но в этом как раз и заключается основной недостаток метода. Для определения затрат здесь используются только две точки.

Следовательно, надежность оценки целиком зависит от того, насколько типично по отношению ко всему интервалу данных расположены самая высокая и самая низкая точки.

В общем же случае две точки недостаточны для определения зависимости и расчета сумм затрат. В частности, периоды, в которых объем производства был необычайно низким или высоким вследствие различных причин могут исказить общую картину. Поэтому для более точного расчета величины затрат используются методы, основанные на большем количестве наблюдений за поведением затрат.

Еще один метод – графический или метод визуальной аппроксимации.

Данный метод основан на составлении графика на основе наблюдений. Применение метода осуществляется в несколько этапов.

1. Начинается данный метод с осуществления первичных наблюдений или со сбора первичных данных об объемах производства и общих затратах, соответствующих данным объемам. Сбор этих данных осуществляется за определенный период. Это могут быть данные за год с помесечной разбивкой, или данные за квартал с помесечной, декадной, недельной и т.д. разбивкой. Чем меньше период и детальнее разбивка, тем более точные данные для данного периода получаются в итоге.
2. Далее на основании первичных данных строится график «затраты – объем производства». По горизонтальной оси откладываются объемы производства, по вертикальной оси – соответствующие им затраты. На пересечении данных об объемах производства и величине затрат строятся точки.
3. Имея на графике облако точек, можно приблизительно начертить прямую линию, которая отразит зависимости между затратами и объемом производства. Чем ближе будут расположены точки к проведенной прямой линии, то есть чем точнее она будет проведена, тем более точные данные о переменных и постоянных затратах получаются в итоге.
4. Определяется точка пересечения этой прямой линии с вертикальной осью затрат. Точка пересечения покажет величину постоянных затрат предприятия. Предполагается, что эта величина будет одинаковой для всех объемов производства.

5. Величина постоянных затрат позволяет определить сумму переменных затрат путем вычитания: из общих затрат вычитаются постоянные затраты.

Также как и предыдущие, данный метод имеет свои достоинства и недостатки. К достоинствам метода относятся, прежде всего, простота осуществления расчетов, а также использование всей совокупности данных о затратах за период.

Однако, несмотря на последнее достоинство, сам по себе метод является достаточно субъективным.

Ошибка в начертании прямой линии может выразиться в существенном искажении данных, оказывающих непосредственное влияние на качество принимаемых управленческих решений. Таким образом, основным недостатком метода визуальной аппроксимации можно считать отсутствие признаков, по которым можно определить достоверность оценки, которую дает построенная прямая. Как правило, метод визуальной аппроксимации используется для предварительной оценки составляющих переменных и постоянных затрат в структуре совокупных затрат.

Следующий метод – метод наименьших квадратов.

Данный метод использует все данные о совокупных издержках, определяет величину удельных переменных затрат на единицу продукции и величину постоянных затрат.

В основе метода лежит утверждение о том, что линия, отражающая поведение затрат, должна проходить таким образом, чтобы сумма квадратов отклонений расстояний от всех точек до теоретической линии регрессии была минимальной. Под уравнением регрессии здесь понимается функция, описывающая связь между факторной величиной – объемом производства и зависимой переменной – производственными издержками.

Для установления зависимости между затратами и объемом и определения суммы затрат используют методы математической статистики.

Функция $Y = a + b \cdot X$, отражающая связь между зависимой и независимой переменными – это уравнение регрессии,

Y в этом уравнении – зависимая переменная (общая сумма затрат);

a – общая сумма постоянных затрат;

b – переменные затраты на единицу продукции;

X – независимая переменная (объем производства).

Как уже отмечалось, метод наименьших квадратов заключается в том, что сумма квадратов отклонений фактических значений функций Y от значений, найденных по уравнению регрессии, должна быть наименьшей. Это условие приводит к системе нормальных уравнений, решение которых позволяет определить параметры уравнения регрессии. Эти уравнения имеют следующий вид:

$$S(Y) = na + bS(X);$$

$$S(XY) = a S(X) + b S(X)^2,$$

где

n – количество наблюдений;

$S(X)$ – сумма значений независимой переменной;

$S(Y)$ – сумма значений зависимой переменной;

$S(XY)$ – сумма произведений пар всех значений X и Y ;

$S(X)^2$ – сумма квадратов значений X ;

a – постоянные затраты;

b – переменные затраты на единицу продукции.

Алгоритм решения заключается в следующем:

- этап 1: рассчитываются суммы по X , Y , XY , X^2 ;
- этап 2: рассчитанные величины подставляются в систему;
- этап 3: система уравнений решается относительно одного из параметров, обычно параметра b , т.е. переменных затрат на единицу продукции.

Многие специалисты считают его наиболее подходящим и точным методом дифференциации затрат. Вместе с тем математический аппарат делает этот метод достаточно сложным в использовании, особенно малыми предприятиями, к которым и относится большинство предприятий общественного питания. Он связан с весьма громоздкими расчетами, и необходимостью автоматизации процесса расчетов, что объясняет весьма редкое применение данного метода в практике управления затратами хозяйствующего субъекта.

Кроме того, при применении метода наименьших квадратов могут возникнуть следующие проблемы.

1. Нехватка статистической информации. Для точности расчетов необходимы данные как минимум за год по месяцам.
2. Искажение данных вследствие влияния инфляции. Для того чтобы анализ был корректным, необходимо устранить влияние данного фактора путем перевода всех величин в цены базового периода. Для этого затраты за каждый период умножаются на индекс роста цен, который рассчитывается по следующей формуле:

$$I = P_1 \cdot Q_1 / P_0 \cdot Q_0,$$

где

P – цена затрачиваемого ресурса;

Q – количество затрачиваемого ресурса;

Q_1 – индексы, указывающие, что величины берутся соответственно для базового и отчетного периодов.

Если цены на различные составляющие затрат менялись равномерно, для упрощения расчетов можно рассчитать сводный индекс роста цен:

$$I = P_1 \cdot Q_1 / P_0 \cdot Q_0.$$

Савицкая Г.В. предлагает для дифференциации затрат использовать также селективный метод [3].

Селективный метод основан на содержательном анализе каждой статьи и элемента затрат, и поэтому позволяет более точно определить сумму постоянных и переменных затрат. Вместе с тем он является достаточно трудоемким методом.

При этом методе с целью более точной группировки затрат на постоянные и переменные необходимо экспертным путем или с помощью корреляционного анализа установить коэффициент зависимости определенного вида затрат от объема производства продукции. С помощью коэффициента общая сумма затрат по данной статье распределяется на постоянную и переменную составляющие. Расчеты делаются по всем статьям затрат, после чего определяется общая сумма постоянных и переменных расходов.

Итак, рассмотрение постоянных и переменных затрат предприятия общественного питания показало, что также как и на других предприятиях дифференциация затрат будет в каждом случае субъективной и зависеть от особенностей деятельности каждой конкретной организации. Выбирая из методов разделения затрат на постоянные и переменные предприятиям общественного питания можно посоветовать использовать метод, основанный на бухгалтерских записях, инженерный метод и селективный метод. Однако в любом случае необходимо адаптировать тот или иной метод к практике деятельности каждого предприятия.

Литература

1. Заруднев А.И. Управление затратами хозяйствующего субъекта [Электронный ресурс] / А.И. Заруднев, Г.С. Мерзликина. URL: <http://www.twirpx.com/files/financial/costs/>
2. Пирогова А.М. Ресторан, кафе, закусочная. Особенности бухгалтерского учета и налогообложения [Электронный ресурс] / А.М. Пирогова, Е.И. Свиридова. URL: – <http://lib.rus.ec/b/165022/read>
3. Савицкая Г.В. Теория анализа хозяйственной деятельности [Текст] / Г.В. Савицкая. – М. : ИНФРА-М, 2009.
4. Ушаков В.Я. Краткосрочная финансовая политика [Электронный ресурс] : учеб. курс ; учеб.-метод. комплекс / В.Я. Ушаков. URL: http://e-college.ru/xbooks/xbook131/book/index/index.html?go=part-009*page.htm
5. Швед Е.В. Затраты организации общественного питания [Электронный ресурс] / Е.В. Швед. URL: <http://www.referent.ru/48/209703>
6. Экономика и организация предприятия общественного питания [Текст] : конспект лекций / сост. Э.А. Батраева ; Краснояр. гос. торг.-экон. ин-т. – Красноярск, 2004.

Ключевые слова

Затраты; постоянные затраты; переменные затраты; смешанные затраты; виды затрат; разделение затрат; методы деления затрат; алгебраический метод; графический метод; инженерный метод; селективный метод; предприятия общественного питания

Моисеева Наталья Владимировна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность проблемы. Одним из главных факторов выживания в конкурентной борьбе предприятия является снижение себестоимости продукции, работ, услуг. Добиться снижения себестоимости возможно только при грамотном управлении затратами. В этой связи тема, затронутая в настоящей статье, всегда является актуальной и своевременной, так как важнейшим элементом управления затратами в рыночной экономике является правильное их разделение на постоянные и переменные. В этом случае предприятие сможет задействовать такие инструменты управления, как маржинальный анализ, операционный левирдж, уровень безубыточности, запас финансовой прочности и т.д.

Практическая значимость. Настоящая статья рассматривает вопросы разделения затрат на постоянные и переменные в отношении предприятий общественного питания. Выявлены особенности затрат организации питания и возможность их отнесения к той или иной составляющей. Методы разделения затрат рассмотрены с позиции целесообразности их применения данными предприятиями. Подобный прикладной характер статьи позволит предприятиям общественного питания лучше понять собственный процесс формирования и управления затратами, а также поможет повысить его эффективность.

Заключение: рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

Васильева М.В., к.э.н., зав. кафедрой менеджмента и экономики Псковского филиала Санкт-Петербургского государственного университета сервиса и экономики