

УДК 640.4:657.1

И.А. Рогова

## ОСОБЕННОСТИ КЛАССИФИКАЦИЙ ЗАТРАТ КАК ОСНОВНОГО ОБЪЕКТА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ГОСТИНИЧНОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

*Аннотация.* В статье освещаются вопросы управленческого учета в гостиничном бизнесе с учетом особенностей функционирования индустрии гостеприимства в современных условиях серьезной конкурентной борьбы. Ключевым объектом управленческого учета выступает определение затрат. Рассматриваются особенности классификации затрат для предприятий гостиничного бизнеса. Особое внимание уделяется классификации затрат для определения себестоимости гостиничных услуг, что, в свою очередь, лежит в основе ценообразования, оценки рентабельности производства и принятия большинства управленческих решений.

*Ключевые слова:* управленческий учет, затраты, гостиничное предприятие, классификация затрат, себестоимость услуг, планирование и управление, управленческие решения.

Irina Rogova

## SPECIFICS OF COSTS CLASSIFICATION AS A KEY OBJECT OF MANAGERIAL ACCOUNTING IN HOTEL INDUSTRY

*Annotation.* The article highlights the problems of managerial accounting in hospitality industry with view of hotel business functioning in terms of tough competition. The key object of managerial accounting is costs estimation. The article views the specifics of costs classification for companies operating in hospitality industry. The emphasis is put on costs classification for calculating net cost of hotel services, which serves as the basis for price setting, profitability estimation and taking key managerial decisions.

*Keywords:* managerial accounting, costs, hotel business, costs classification, prime cost of service, planning and management, managerial decisions.

Управленческий учет в гостиничном комплексе – это установленная предприятием система сбора, обработки, регистрации, обобщения и предоставления информации о хозяйственной деятельности гостиничного комплекса и его структурных подразделений (непосредственно гостиница, организации общественного питания(рестораны, бары, кафе),кинотеатры, конференц-залы, организации розничной торговли, аптечные киоски, медицинские учреждения, салоны и парикмахерские, объекты досуга и развлечений, прачечную, службы ремонта и т.д.) для осуществления планирования, учета, контроля и управления деятельностью предприятия[1; 3]. Управленческая информация (в отличие от финансовой отчетности) служит в основном для изучения и использования высшим руководством гостиничного предприятия, руководителями структурных подразделений и специалистами в области управления и контроля гостиничным предприятием. В системе управленческого учета центральное место занимает определение затрат и их классификация. Непосредственно затраты являются ключевым объектом управленческого учета. Целью управления затратами в управленческом учете является оказание помощи руководителю гостиничного предприятия в принятии обоснованных и рациональных решений.

Современные гостиничные предприятия, в большинстве своем, работают в условиях серьезной конкуренции и ограниченности ресурсов [4; 7]. Проблемы, связанные с оптимизацией расходов и использованием гибкой ценовой стратегии для гостиниц, по-прежнему актуальны [2]. Поэтому для достижения планируемой предприятием эффективности необходимо постоянное сопоставление

предполагаемых затрат и полученных результатов. Для эффективного контроля и управления затратами необходимы учет всех возможных затрат в деятельности гостиничного предприятия, а также система контроля себестоимости услуг на основе составления рациональной классификации затрат [5].

Себестоимость продукции или услуги – это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию. Исчисление этого показателя необходимо для оценки выполнения плана по данному показателю и его динамики, определения рентабельности производства и отдельных видов продукции и услуг, выявления резервов снижения себестоимости продукции и услуг, определения цен на продукцию или услуги, обоснования решения о предоставлении новых видов услуг в гостиничном комплексе и отказа от невыгодных [7]. В условиях современной экономики одной из главных задач планирования, учета и управления в гостиничной индустрии является формирование себестоимости основных и дополнительных услуг, формирующих имидж гостиницы. Именно себестоимость одних суток размещения гостей лежит в основе принятия большинства управленческих решений.

Управленческий учет в гостиничной деятельности не ограничен только учетом затрат на производство, его содержанием также являются:

- классификация затрат в соответствии с целями управления ими: для определения себестоимости продукции или услуги, принятия решений и планирования, осуществления контроля и регулирования (см. рис. 1);
- системное использование элементов метода управления (документации, инвентаризации, планирования, лимитирования, нормирования, группировки, оценки, анализа, контроля и других) для отражения производства;
- формирование внутренней отчетности структурных подразделений гостиничного предприятия по уровням управления [8].

#### **Классификация затрат для определения себестоимости продукции или услуги**

Для определения себестоимости одних суток размещения гостя в гостиничном предприятии затраты необходимо разделить на элементы затрат и статьи калькуляции. Под элементами затрат понимаются первичные однородные элементы, такие как материальные затраты, амортизация основных средств, расходы на заработную плату персонала гостиницы, отчисления на социальные нужды, водоснабжение и канализация, телефонизация и интернет-услуги, прочие расходы. Для установления перечня статей калькуляции учитываются особенности каждой отрасли экономики [8; 6]. Для определения себестоимости одних суток размещения гостей в гостиничном комплексе также необходимо знать номерной фонд гостиницы, количество койко-мест в номере, плановое число продаж или плановую заполняемость и так далее.

По статьям калькуляции производится текущий учет производственных затрат. По составу статей расходы могут быть одноэлементными и комплексными (расходы по эксплуатации номерного фонда, общехозяйственные расходы). В зависимости от экономического содержания расходов и целевого назначения затраты делятся на основные и накладные. Основными считаются затраты, связанные с технологическим процессом предоставления услуги (оборудование и обстановка номеров, оплата труда обслуживающего персонала и др.). Накладными считаются затраты, связанные с организацией и управлением гостиничным комплексом.

По способу отнесения затрат на себестоимость гостиничной услуги затраты делят на прямые и косвенные. Прямые затраты – это затраты, непосредственно связанные с оказанием услуг. Косвенные затраты – это затраты, которые напрямую не относятся на себестоимость услуги. Они распределяются пропорционально на все виды услуг, предоставляемых гостиницей. К ним относятся административные затраты предприятия, повышение уровня квалификации персонала, затраты на социальные нужды гостиничного предприятия и так далее.

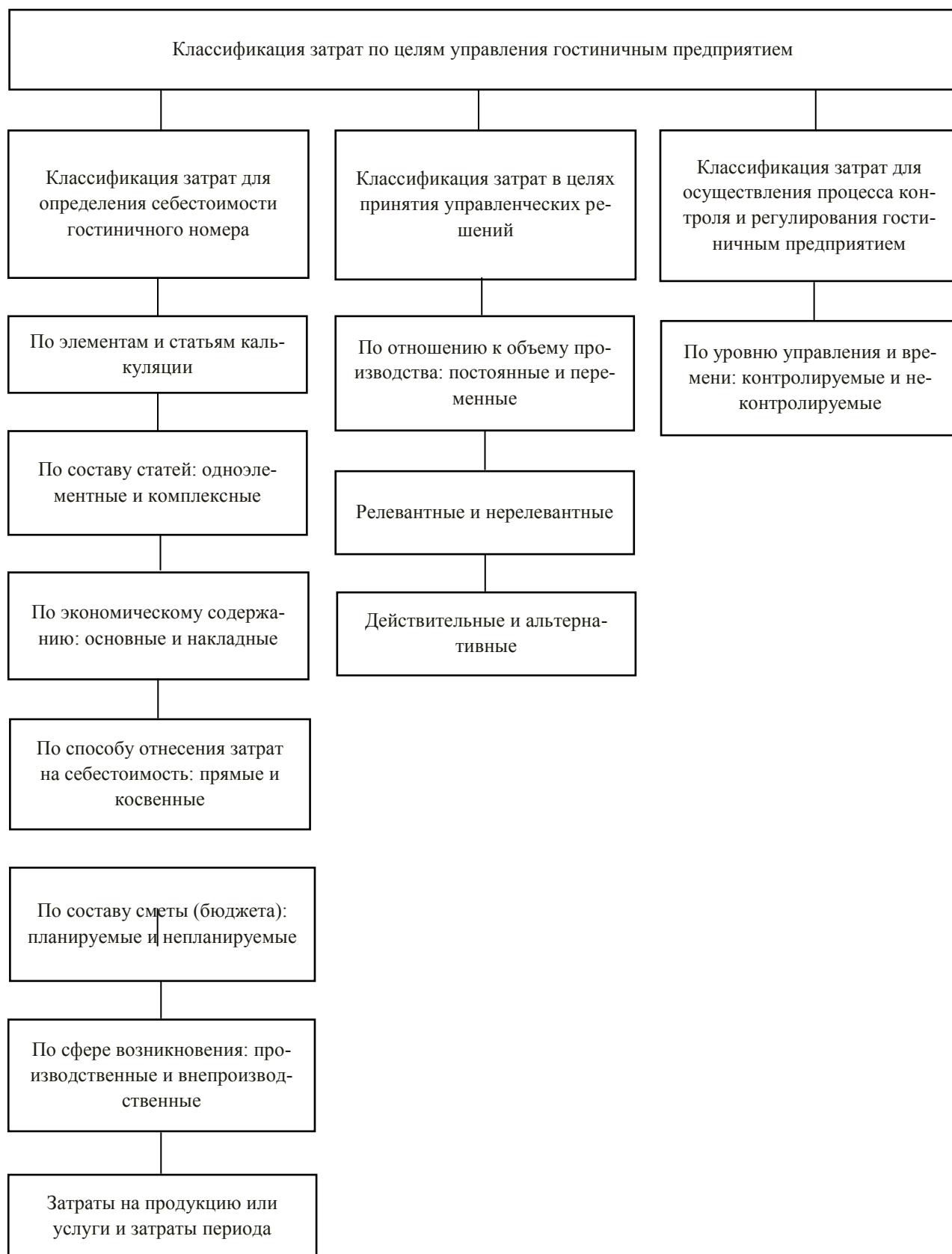


Рис. 1. Классификация затрат по целям управления гостиничным предприятием

Затраты делятся также на планируемые (все расходы, предусмотренные установленной сметой, бюджетом предприятия) и непланируемые (не предусмотренные нормальными условиями деятельности предприятия) – расходы на неплановый ремонт и замену оборудования, мебели, техники, устранение последствий аварий, природных катаклизмов, несанкционированных действий третьих лиц. По сфере возникновения затраты могут подразделяться на производственные (связанные с предоставлением услуги) и внепроизводственные (расходы на продажу продукта, услуги, управленческие и организационные расходы). Производственные и внепроизводственные затраты можно отдельно сгруппировать по местам их возникновения: отделам, процессам, корпусам, центрам ответственности [8].

Затраты на продукцию или предоставление услуги – это затраты, связанные с предоставлением услуги или с приобретением товаров для реализации (непосредственно материалы, оборудование, прямая заработная плата, амортизация оборудования для производства, стоимость приобретенного товара для реализации и другое). Затраты периода – это затраты, которые прямо не связаны с изготовлением конкретного товара или услуги, а относятся к тому периоду, в котором они возникли (административные, маркетинговые, исследовательские расходы за неделю, месяц, год и т.д.). Существуют и другие классификации затрат для определения себестоимости.

#### **Классификация затрат в целях принятия управленческих решений**

Для принятия обоснованных и рациональных управленческих решений предлагаются следующие возможные классификации затрат в управленческом учете. По отношению к объему предоставляемых услуг затраты подразделяются на постоянные и переменные. Переменные затраты – затраты, изменяющиеся прямо пропорционально по отношению к объему предоставляемых услуг (сырье, материалы, зарплату персоналу, электроэнергия, водоснабжение и канализация и т.д.). Постоянные затраты не зависят от величины предоставления услуг, существуют и при нулевом их объеме (амортизация основных фондов, проценты по займам, налоги, оплата охраны, арендная плата, зарплата управленческого персонала и другое). При такой классификации необходимо учитывать, что итоговая сумма переменных затрат в таком случае изменяется пропорционально объему предоставляемых услуг, а на единицу предоставляемой услуги остается неизменной. Итоговая сумма постоянных затрат не изменяется от увеличения или уменьшения объема предоставляемых услуг, но величина постоянных затрат на единицу предоставляемой услуги увеличивается при уменьшении объема предоставляемых услуг.

Необходимо отметить, что классификация затрат на постоянные и переменные достаточно условная. Условия классификации могут меняться с учетом экономических условий, договорных условий предоставляемых услуг и т.д. Классификация затрат на постоянные и переменные является необходимой при выборе системы калькулирования и учета, анализе и прогнозировании, расчете критической точки объема предоставляемых услуг, анализе порогов рентабельности, точки безубыточности, конкурентоспособности, изменении ассортимента услуг и др.

Рассмотрим следующую классификацию затрат на релевантные и нерелевантные. Релевантные затраты – (от англ. relevant – существенный) – затраты, которые следует учитывать при формировании того или иного управленческого решения. Нерелевантные затраты носят неважный, несущественный характер, не зависят от конкретного решения. Особенно ярко релевантность затрат можно увидеть при исследовании затрат прошлых периодов, при анализе принятых ранее управленческих решений [8]. Примером может служить гостиничное предприятие, которое рассматривает возможность приглашать для уборки клиринговые компании или нанимать штат уборщиц. Покупка бытовой химии и в том и в другом случае будет происходить за счет гостиницы. В таком случае релевантными затратами будут считаться стоимость услуг клиринговых компаний или зарплата обслуживающего персонала (уборщиц, горничных), а стоимость бытовой химии – нерелевантными.

Действительные и альтернативные затраты изучаются для того, чтобы понять какое управленческое решение выгоднее принимать и насколько. Эти затраты начисляются при принятии альтернативного решения в условиях ограниченности ресурсов. Действительные затраты – это затраты, которые требуются при ведении установленной хозяйственной деятельности гостиничного предприятия. Альтернативные затраты – это затраты, возникающие, когда возникает выбор одного из альтернативных управленческих решений в условиях ограниченности ресурсов. По сути дела, это прибыль, которую могло бы получить предприятие при выборе одного управленческого решения и которая теряется при выборе альтернативного решения.

#### **Классификация затрат для осуществления процесса контроля и регулирования**

В соответствии с организационной структурой гостиничного или туристического предприятия учет затрат производится по центрам ответственности. Центры ответственности подразделяются в свою очередь на центры затрат, центры прибыли и центры инвестиций. Центр затрат – организационная единица предприятия, которая занимается анализом и контролем затрат данного отдела. В центрах прибыли менеджером контролируются не только затраты, но и доходы. Сопоставлением доходов и расходов по центру определяется прибыль. Центрами прибыли могут являться структурные подразделения гостиничного предприятия, отделы сбыта и другие подразделения организации, руководителями которых являются ответственными и обладают полномочиями как по затратам, так и по доходам. В качестве центра прибыли выступает также и организация в целом. Однако следует отметить те отделы предприятия, которые не приносят непосредственно прибыли. К ним относятся отдел бухгалтерии, курьерская служба, служба безопасности и т.д. Центры инвестиций контролируют не только затраты, доходы и прибыль, но и рациональное использование прибыли, в том числе инвестиций в собственные активы [3]. По данным центрам ответственности определяется смета (бюджет) затрат, фактическое исполнение которой отслеживает руководитель каждого центра ответственности. Такие затраты называются контролируруемыми. Расходы, на которые менеджер (руководитель) центра ответственности повлиять не может, являются неконтролируемыми. Работа менеджера (руководителя) центра ответственности оценивается по способности управлять контролируруемыми затратами.

Для осуществления процесса контроля и регулирования в гостиничном и туристическом бизнесе затраты делятся на контролируемые и неконтролируемые. Для классификации затрат гостиничного предприятия на контролируемые и неконтролируемые необходимо учитывать два важных фактора: уровень управления и время. Те затраты, которые не контролируются на одном уровне управления, вполне успешно регулируются на другом, и наоборот [8].

Таким образом, для организации грамотного управленческого учета и рационального использования ресурсов в гостинице, необходимо четкое определение и классификация затрат. Только в таком случае руководитель гостиничного предприятия может осуществлять необходимое планирование, учет, контроль и управление деятельностью предприятия в условиях жесткой конкуренции и принимать обоснованные управленческие решения.

#### *Библиографический список*

1. Актуальные проблемы развития туристской индустрии : учеб. пособ. / Под ред. А. Д. Чудновского. – М. : КНОРУС, 2016. – 440 с.
2. Жукова, М. А. Способы оптимизации затрат гостиничными предприятиями в условиях кризиса / М. А. Жукова // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2016. – № 12. – С. 48–50.
3. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет : учебник / Н. П. Кондраков. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : Проспект, 2016. – 512 с.
4. Кормишова, А. В. Направления совершенствования управления развитием инфраструктурного обеспечения туризма / А. В. Кормишова // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2017. – № 2.

5. Леонгардт, В. А. Учет и анализ (финансовый и управленческий учет и анализ) : учеб. пособ. / В. А. Леонгардт. – Ростов н/Д. : Феникс, 2015. – 445 с.
6. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкции по его применению» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : Справочная правовая система «КонсультантПлюс» (дата обращения : 30.01.2017).
7. Рогова, И. А. Особенности управления инновационной деятельностью в туристическом бизнесе / И. А. Рогова // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2013. – № 9. – С. 82–85.
8. Федеральный Закон от 06.12.2011 № 402 ФЗ (ред. от 23.05.2016) «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : Справочная правовая система «КонсультантПлюс» (дата обращения : 29.01.2017).