

Совершенствование распределения общих затрат между центрами ответственности на предприятиях индустрии гостеприимства

Важнейшим направлением повышения эффективности менеджмента на предприятиях является формирование центров ответственности, позволяющее в полной мере реализовать преимущества децентрализации управления сложными многопрофильными хозяйствующими субъектами.

К таким субъектам в полной мере относятся и предприятия индустрии гостеприимства, включающие в своем составе целый комплекс подразделений (рестораны, бары, паркинги, косметические салоны, фитнес-центры и др.), осуществляющих самые различные виды деятельности по предоставлению своим клиентам, помимо услуг проживания, широкого спектра дополнительных услуг. Следует подчеркнуть, что в настоящее время определенную часть дополнительных услуг в гостиницах оказывают не входящие в их состав предприятия, работающие на условиях аренды. Естественно, что на базе таких подразделений центры ответственности создаваться не могут.

Основным типом центров ответственности, создаваемых в гостиничных предприятиях, является центр прибыли (Profit Center), менеджеры которого контролируют как затраты, так и доходы своего подразделения. Важнейшим механизмом системы управления центрами прибыли является бюджетирование. Его ключевым элементом является бюджет, под которым понимается текущий (в пределах до одного года) финансовый план, разрабатываемый в виде плана доходов и расходов подразделения.

Главной проблемой, возникающей в процессе составления смет затрат центров ответственности, является выбор корректного способа распределения общих затрат. Следует подчеркнуть, что в настоящее время в экономической литературе отсутствует четкое определение данного понятия. Исследование указанной проблемы позволило нам выделить основные признаки общих затрат и сформулировать их определение. Так, под общими затратами следует

понимать часть косвенных затрат, идущих на осуществление деятельности, потребляемой несколькими подразделениями предприятия.

На сегодняшний день в теории и практике управления затратами используется большой арсенал методов и приемов распределения косвенных (в том числе и общих) затрат. В целях систематизации инструментария распределения общих затрат нами предлагается выделить двух принципиальных подходов к решению данной задачи, отличающихся степенью агрегированности распределяемых общих затрат (рис. 1).

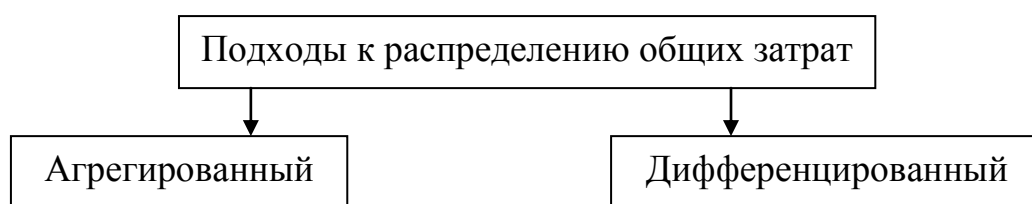


Рис. 1. Принципиальные подходы к распределению общих затрат между подразделениями гостиничного предприятия

В соответствии с *первым подходом* распределение общих затрат осуществляется в разрезе калькуляционных статей – на основе единой базы и единой для каждой статьи ставки распределения. Например, административные расходы в этом случае могут распределяться на основе единой ставки, рассчитанной как отношение общей суммы данных расходов к общей величине дохода всех подразделений гостиничного предприятия за расчетный период. Такой подход широко используется на многих промышленных предприятиях.

Второй подход предполагает дифференциацию общих расходов с последующим их распределением между центрами ответственности на основе различных баз и ставок распределения для отдельных групп общих расходов. Одним из наиболее известных методов реализации данного подхода является ABC (Activity-Based Costing) – дословно метод калькулирования на основе деятельности, внедренный впервые в США в начале 60-х годов XX века.

Следует обратить внимание на то, что в экономической литературе метод ABC в основном позиционируют как метод распределения накладных (в

отдельных источниках – постоянных) расходов, с чем категорически нельзя согласиться. Дело в том, что как таковой проблемы распределения накладных и постоянных расходов не существует. В экономической теории и практике имеет место проблема распределения косвенных расходов (включая общие расходы), причем, как в составе постоянных расходов, так и в составе накладных. Для ее решения и был разработан метод ABC. Указанные неточности в определении назначения метода ABC являются следствием необоснованного отождествления косвенных, накладных и постоянных расходов, взятых из разных классификаций.

В методологии ABC совокупность однородных затрат, связанных с определенной деятельностью, принято называть, пулом затрат (Cost Pool). Для их формирования необходимо установить связь между затратами и обуславливающими их факторами, т.е. выбрать базу их распределения. Объективные трудности в выборе фактора затрат для большей части пулов (групп) общих расходов препятствуют широкому применению данного метода на практике.

В этой связи нами разработана группировка общих затрат с выделением баз распределения отдельных их групп между центрами ответственности в составе гостиничного предприятия, фрагмент которой представлен в табл. 1.

Таблица 1

Примеры пулов и факторов общих расходов гостиничного предприятия

Пул общих расходов	Возможный фактор расходов
Содержание и обслуживание площадей	Площадь, занимаемая подразделением
Затраты на хранение материалов	Количество материалов
Оплата труда АУП	Количество работников

Применение дифференцированного подхода к распределению общих затрат между центрами ответственности обеспечит существенное повышение корректности расчета полной себестоимости и обоснованности цен на основные и дополнительные услуги гостиничного предприятия.