

МРПТИ 06.81.45  
УДК 338.5.01

**METHODOLOGICAL AND THEORETICAL ASPECTS OF USING THE COST ACCOUNTING SYSTEM, IN PARTICULAR THE ABC-METHOD IN THE RESTAURANT INDUSTRY**

**R.A.Yembergenov**  
PhD Student Narxoz University,  
Almaty, Republic of Kazakhstan

---

**ANNOTATION**

In recent years in the manufacturing sector, traditional cost accounting systems have been replaced by cost accounting system on activity based costing. Despite this trend, in the production of cost based accounting system (ABC method), the service sector has few penetrated, especially the restaurant industry. The using of ABC-method of the restaurant industry is virtually absent for several reasons. However, restaurants may be the ideal place to use the ABC method tools due to the inherent characteristics of the industry.

*Keywords:* Costing based on ABC-method, restaurant industry, cost accounting, cost allocation, pricing.

**МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ СИСТЕМЫ УЧЕТА ЗАТРАТ, В ЧАСТНОСТИ АВС-МЕТОДА В РЕСТОРАННОЙ ИНДУСТРИИ**

**Р.А. Ембергенов**  
докторант PhD Университета Нархоз,  
г. Алматы, Республика Казахстан

---

**АННОТАЦИЯ**

В последние годы в производственном секторе традиционные системы учета затрат были заменены системами учета затрат на основе АВС-метода (Activity Based Costing - далее АВС). Несмотря на эту тенденцию в производстве системы учета затрат на основе АВС-метода мало проникли в сектор услуг, особенно в ресторанный индустрию. Использование системы учета затрат на основе АВС-метода в ресторанной индустрии практически отсутствует по ряду причин. Тем не менее, рестораны могут быть идеальным местом для применения инструментов АВС-метода из-за неотъемлемых характеристик отрасли.

*Ключевые слова:* Калькуляция на основе АВС-метода, ресторанный индустрия, учет затрат, распределение затрат, ценообразование

**ВВЕДЕНИЕ**

Выживание ресторанной индустрии в 21-м веке будет зависеть от способности бизнеса адаптироваться к требованиям клиентов больше, чем когда-либо в прошлом. Для достижения этой цели менеджеров ресторанов необходимо найти баланс между подходящей ценой продукта, в этом случае меню и удовлетворением потребностей клиентов. Эти цели могут быть наилучшим образом реализованы благодаря более глубокому пониманию руководством затрат, связанных с доставкой нужного продукта нужному клиенту по правильной цене [1].

В течение последнего десятилетия обрабатывающая промышленность успешно применяла систему учета затрат на основе деятельности (АВС), которые предоставили производственным фирмам

лучшее понимание их затрат, что привело к увеличенной прибыли. Купер и Каплан (1988) указали на условия, которые делают производственные компании хорошими кандидатами для применения систем ABC, например, многообразие используемых ресурсов и тот факт, что использование товаров и ресурсов не коррелируется с традиционными методами распределения затрат [2]. Ротч (1990) заявил, что эти условия распространяются и на сервисные компании [3]. Даже если метод ABC был применен в некоторых сервисных фирмах, таких как медицинские компании и финансовые учреждения, в гостиничном или ресторанном бизнесе система ABC практически отсутствуют [4]. Кроме того, в литературе по гостинично-ресторанному бизнесу практически отсутствуют исследования, касающиеся применения системы ABC в ресторане.

## МЕТОДЫ

Сегодняшние потенциалы по автоматизированным учетно-расчетным задачам дают большую возможность компаниям выбирать методы или системы распределения косвенных или накладных расходов, исходя из особенности своей работы, и координировать их с методами учета затрат и калькулирования себестоимости.

Применение метода ABC (учет затрат по функциям) имеет много различий. Объектом учета затрат в таком случае возникает отдельный вид деятельности (функция, операция), а объектом калькулирования – вид продукции (в данном случае услуга). Принципиальная разница ABC-метода от других методов учета затрат и калькулирования состоит в последовательности распределения косвенных/накладных расходов.

Целью данной статьи является изучение того, в какой степени системы ABC в настоящее время используются в ресторанной индустрии и возможность расширения использования методов ABC в ресторанном бизнесе.

## РЕЗУЛЬТАТЫ И ОБСУЖДЕНИЕ

Почти все существующие исследования по ABC-методам происходят из международного бизнеса и в основном из производственного сектора, так как, по-видимому, до сих пор не нашли применения в гостинично-ресторанной индустрии. Несмотря на то, что концепция возникла более пятидесяти лет назад, систему ABC активно начали использовать только в последнее десятилетие. ABC-метод стала официальной дисциплиной в 1986 году, в результате проекта, созданного Консорциумом по передовой международной промышленности (САМ-I), который учредил проектную группу, в которую входили Роберт Каплан, Робин Купер и Джеймс Бримсон [5]. Целью проекта было улучшение методов учета затрат. Консорциум САМ-I работал вместе с Национальной ассоциацией бухгалтеров, чтобы создать перечень методов учета затрат, которые в впоследствии стали называться как метод ABC.

Согласно САМ-I, система ABC - это метод распределения затрат, основанный на здравом смысле, который позволяет менеджерам создавать систему ABC в соответствии с собственными уникальными потребностями их компаний [5].

Система ABC должна отражать деятельность компании и некоторые рекомендации должны быть рассмотрены до начала разработки систем ABC. В первую очередь система должна быть простой, чтобы сделать ее более понятной для сотрудников и руководства. Кроме того, поскольку каждая компания отличается, характер структуры затрат компании, включая ее ключевые факторы затрат, должны отличаться от фирмы к фирме. Наконец, то, как спроектирована система ABC, главным образом должна зависеть от того, какие задачи ставит руководство перед системой учета затрат [6].

Купер подробно описал структурированный подход по внедрению системы ABC на производственных предприятиях. Его подход разделен на две части. Первый сегмент охватывает шаги, которые необходимо предпринять до внедрения системы. Второй сегмент его структурированного подхода включает в себя семь отдельных этапов внедрения, начиная с руководства фирмы, проводящего ознакомительные и проектные семинары системы ABC, за которыми следуют сбор данных и разработка форм. Остальные четыре этапа включают в себя проведение регулярных совещаний по вопросам прогресса, за которыми следует семинар для руководителей и совещания по вопросам результатов и устной передачи

для более широкой аудитории сотрудников компании. Третий этап внедрения ABC-метода считается наиболее критическим этапом, включающим проектирование системы и сбор данных [7]. Он состоит из пяти основных шагов:

1. Определение основных видов деятельности, выполняемых в компании посредством собеседований;
2. Определение затрат на эти виды деятельности;
3. Определение факторов, определяющих стоимость деятельности путем проведения интервью;
4. Определение количества каждого фактора затрат, связанного с каждым продуктом;
5. Расчет затрат по видам деятельности.

Необходимо разделить все накладные расходы на полностью «обремененные» расходы каждого отдела, чтобы определить основные расходы и наиболее влиятельные отделы. Затем необходимо определить уровень агрегирования действий. Агрегирование отдельных действий важно, потому что это снижает стоимость измерения каждого отдельного действия [6].

Как только будут определены действия, нужно будет определить их стоимость. Стоимость ресурсов может быть передана коллективно для всех действий или для каждого действия отдельно [8]. На этом этапе другие авторы предлагают определить центры активности на основе однородности затрат по видам деятельности [9, 10]. Согласно Куперу, выбор баз распределения на первом этапе включает в себя то, как система затрат отслеживает стоимость ресурсов, потребляемых видами деятельности, для различных видов деятельности. Стоимость каждого вида деятельности прослеживается до отдельных пулов затрат. Каждый пул затрат на деятельность содержит общую стоимость выполнения этого вида деятельности для всех продуктов [8]. Во втором этапе выбираются драйверы стоимости. Этот выбор должен учитывать тот факт, что фактор затрат представляет собой либо изменяющееся потребление ресурсов для конкретного действия, либо использование ресурсов с той же скоростью при выполнении действия.

В системе ABC факторы затрат деятельность являются связующим звеном между действиями и продуктами. В ABC-методе может использоваться несколько уровней драйверов затрат в зависимости от сложности ее конструкции.

Предлагаем рассмотреть подход, который различает три разных уровня факторов, влияющих на стоимость, таких как единица, поддержка продукта и пакетные факторы. Стоимость на уровне единицы измеряет расходы, которые потребляются пропорционально количеству произведенных единиц, в то время как связанные с партиями затраты включают затраты на действия, выполняемые каждый раз, когда производится партия товаров. Третья категория затрат включает в себя действия, которые выполняются для обеспечения возможности производства и продажи отдельных продуктов, которые помечены как действия по поддержанию продукта. Расходы на деятельность по поддержанию продукта, как правило, увеличиваются по мере добавления большего количества продуктов в линейку, однако они не зависят от того, сколько продуктов производится.

Также ученые обсуждают четвертый уровень деятельности, которая называется деятельностью на уровне учреждения. Эти действия обычно объединяются в единый центр действий, потому что такие действия относятся к общему производству, а не к какой-либо конкретной партии или продукту. Расходы на уровне объекта в основном административные. Кроме того, они учитывают такие затраты, как амортизация, налоги на имущество, страхование, расходы на обучение сотрудников и отпускные работников. Стоимость этих действий не должна быть отнесена к продукту с использованием драйвера деятельности, потому что это будет включать использование основанных на объеме мер, таких как часы работы или затраты. Однако стоимость этих действий может быть отнесена к продукту с использованием соответствующим обоснованием для этого.

ABC-метод имеет значительные преимущества перед другими методами калькуляции способности, так как методом ABC накладные расходы отслеживаются лучше, что позволяет более точно рассчитывать стоимость единицы [11]. Подход, основанный на ABC-методе, показывает как количество используемых накладных ресурсов, так и стоимость неиспользованной емкости. С другой стороны, калькуляция себестоимости обычным методом используют прямые рабочие часы или единицы, про-

изведенные в качестве движущей силы деятельности. Эти традиционные драйверы объема рассчитываются на основе запланированного производства, а не практической мощности. Таким образом, основанные на объеме драйверы, используемые для определения стоимости, такие как прямой труд, представляют собой ограниченную меру точного использования действия продуктом. Следовательно, общепринятые подходы к затратам часто приводят к неточной стоимости продукта.

Поскольку не все прямые ресурсы увеличиваются пропорционально объему производства, затраты, связанные с продуктом, будут искажены [12]. Традиционная калькуляция себестоимости продукции маскирует влияние разнообразия на стоимость, что дает неточные данные. Традиционные калькуляции неуместны, когда продукты и линии обслуживания разные, и существует неоднородность в процессах и требованиях клиентов. Кроме того, традиционная калькуляция предоставляет ложную информацию, когда накладные расходы высоки, а размер прибыли невелик.

Большинство производственных компаний обычно используют труд в качестве основы для косвенного распределения затрат на продукты. Однако в обрабатывающей промышленности труд постепенно становился менее значимым как часть общих затрат, а продолжающаяся практика использования труда в качестве основы для распределения привела к неверному представлению структуры затрат компании [13]. В сервисных компаниях накладные расходы сегодня составляют примерно 67 процентов от общих затрат. Следовательно, практика использования неподходящих оснований для распределения накладных расходов искажает стоимость продукта еще больше по сравнению с обрабатывающей промышленностью [14].

Традиционные системы учета производственных затрат игнорируют многие расходы, такие как расходы на продажи, дистрибуция, исследования и разработки или административные расходы, потому что менеджеры считают, что они в равной степени распределены по всем клиентам. В сфере услуг, такой как ресторанный бизнес, можно найти большое расхождение в стоимости, необходимой для обслуживания различных клиентов. Например, обслуживать постоянных клиентов гораздо дешевле. Следовательно, традиционный метод усреднения общих накладных расходов (т.е. общих накладных расходов, деленных на количество оказанных услуг) не дает точной структуры затрат на услуги [3].

Хотя прямые расходы распределяются между центрами прибыли в ресторанном бизнесе, накладные расходы чаще всего остаются нераспределенными в сфере гостеприимства. Например, ресторанная индустрия обычно не распределяет накладные расходы. Однако руководители ресторанов все больше осознают необходимость отслеживать некоторые из своих накладных расходов, таких как рабочая сила по отношению к меню. Кроме того, ряд исследований показывает, что традиционные затраты неуместны, когда продукты и услуги разнообразны, а процессы, требования и клиенты неоднородны [2, 7, 10]. Кроме того, традиционная калькуляция дает ложную информацию, когда накладные расходы высоки, а размер прибыли небольшой, как в случае с ресторанным бизнесом.

В ресторанной индустрии руководство обычно распределяет только переменные затраты на стоимость меню и не учитывает накладные расходы при установлении цен. Это связано с тем, что менеджеры просто не знают, сколько стоит обслуживание разных типов клиентов, и всем клиентам предлагается одинаковая цена меню. ABC-метод обеспечит точную стоимость продукта для организаций со значительным разнообразием продуктов, производственных процессов и клиентов, таких как рестораны. Компании с большими накладными расходами являются хорошими кандидатами на получение прибыли от использования ABC-метода.

Традиционно ресторанная индустрия имеет очень небольшую норму выживания и высокий процент неудач. Из-за трудоемкого характера ресторанного бизнеса затраты на рабочую силу обычно составляют наибольшую долю от общей стоимости. В целом, операционные расходы ресторанов часто составляют около 60 процентов от общей выручки, а заработная плата составляет около 30 процентов от общей выручки. Кроме того, постоянные затраты (такие как расходы на размещение и амортизацию) составляют около 10 процентов от общих расходов ресторана, что приводит к очень узкому размеру прибыли [15].

Обычно в ресторанной индустрии очень мало внимания уделяется общим эксплуатационным расходам при установлении цен на продукцию. Цены на ресторанные услуги обычно рассчитываются

строго как функция стоимости товаров, проданных с определенной процентной наценкой. Этот подход часто бывает произвольным или основан на опыте.

Кроме того, использование метода ABC повышает осведомленность руководства обо всех мероприятиях, проводимых в ресторане, и помогает менеджерам сократить объемы работы, не связанной с добавленной стоимостью. Сокращение количества мероприятий, стоимость которых превышает стоимость, добавленную к ним, не только поможет сократить организационные потери, но и уменьшит задержки в обслуживании. Принятие ABC-метода принесет ориентированность на процесс для менеджеров ресторанов, которые обычно более ориентированы на задачи. Кроме того, более эффективная и ориентированная на процессор организация могла бы повысить производительность труда, что снизило бы общие затраты на оплату труда.

Наконец, ABC-метод может помочь в изучении сегментов рынка ресторана и определении степени их прибыльности путем определения истинных затрат на меню. Для менеджеров ресторанов характерно отсутствие понимания разницы в прибыльности каждого из их сегментов рынка, потому что они не знают истинной прибыли по своему меню. Например, большинство ресторанов анализируют цены своего меню, применяя некоторую форму разработки меню, которая анализирует составляющие меню в соответствии с их общей популярностью и прибыльностью. Однако проектирование меню не может выявить истинную прибыльность меню, если цена на элемент оценивается неточно и если цены меню установлены без учета накладных расходов. Таким образом, ABC-метод может помочь в установлении более подходящей цены на меню, которая значительно поможет руководству в определении тех пунктов меню, которые действительно являются выгодными.

Таким образом, обстоятельства ресторанной индустрии, по-видимому, обеспечивают необходимые условия для расчета затрат с помощью ABC-метода, как для местных, так и для международных ресторанных компаний. Также очевидно, что ABC-метод должен хорошо применяться в ресторанной индустрии, и что при внедрении методов ABC может существовать ряд возможностей.

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

В течение последнего десятилетия ABC-метод успешно применялись в мировой обрабатывающей промышленности и в некоторых секторах международной сферы услуг. Однако в сфере гостеприимства, особенно в ресторанной индустрии, не хватает ABC-метода. В целом менеджеры крупных местных и международных ресторанов осведомлены о концепциях ABC-метода, но до сих пор решили не внедрять ABC-метод по ряду причин. Кроме того, многие управляющие ресторанов, не видят потенциальных выгод от внедрения ABC-метода и не беспокоятся о ее сложности и стоимости внедрения. Тем не менее, благодаря отличительным характеристикам ресторанной индустрии, таким как высокие накладные расходы и широкое разнообразие в меню, ABC-метод является инструментом, который необходимо учитывать для улучшения своих итоговых показателей.

Применение методов ABC обеспечивает механизм включения фиксированных расходов ресторана в стоимость отдельных пунктов меню. Таким образом, рестораторы получают более четкое представление о стоимости всего меню в разрезе каждого блюда. В свою очередь, они могли бы принять методы ценообразования, основанные на реальной прибыли каждого отдельного продукта, что должно повысить прибыльность ресторана. Однако очевидно, что весь потенциал использования ABC-метода в ресторанной индустрии еще не реализован. Из-за затрат на внедрение и поддержание такой системы руководство ресторана должно быть полностью убеждено в его преимуществах, прежде чем принять решение о применении методов ABC.

## **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ:**

- 1 Лин Б, Коллинз Дж. и Су Р., Калькуляция цепочки поставок: перспективы ABC-метода. Международный журнал физического распределения и управления логистикой. 31 (10), 702-713, 2001г.
- 2 Каплан Р. и Купер Р., Правильно измеряйте затраты: принимайте правильные решения. Harvard Business Review, сентябрь-октябрь, 96-103, 1988г.
- 3 Ротч В., Расчет затрат по видам деятельности в сфере услуг. Journal of Cost Management, Summer, 4-14, 1990г.

- 4 Келлер Б., Учет затрат по ABC-методы в гостиничном бизнесе. [Monograph]. Cornell University, 1994г.
- 5 Дали Ж., Ценообразование для прибыльности: ценообразование на основе деятельности для конкурентного преимущества. NY: John Wiley & Sons, Inc., 2002г.
- 6 О'Гуин М., Полное руководство по затратам на основе ABC-метода. NY: Prentice Hall, 1991г.
- 7 Купер Р., Структурированный подход к внедрению ABC-метода. Accountancy (UK), June, 78-80, 1991г.
- 8 Купер Р., Рост затрат на основе ABC-метода - Часть 4. Как выглядят системы затрат на основе ABC-метода? Journal of Cost Management, (Spring 1989), 38-49, 1989г.
- 9 Турней П., Общие центры. Прорыв производительности ABC-метода. Cost Technology, 13-17., 1991г.
- 10 Кукинс Г., Управление затратами на основе ABC-метода: руководство для менеджеров. NY: John Wiley & Sons, Inc., 2001г.
- 11 Гаррисон Р. и Норин Е., Управленческий учет (8-е изд.). NY: Irwin McGraw-Hill, 1997г.
- 12 Мартин Дж., Эмпирический анализ факторов, способствующих внедрению системы калькуляции на основе ABC-метода. Master's Thesis. Queen's University, Canada. (UMI No. AAT MQ 360 54), 1998г.
- 13 Хикс Д., Расчет затрат по видам деятельности для малого и среднего бизнеса: руководство по внедрению. NY: John Wiley & Sons, Inc., 1992г.
- 14 Шмидгал Р., Управленческий учет индустрии гостеприимства (4-е изд.). Educational Institute American Hotel & Motel Association. Lansing, MI, 1997г.
- 15 Белл Д., Контроль стоимости продуктов питания и напитков. Las Vegas: University of Nevada, Las Vegas—Department of Reprographic Services, 2002г.

#### REFERENCES

- 1 Lin B, Kollinz J. i Su R., Kalkulyaciya serpochki postavok: perspektivy ABC-metoda. Mezhdunarodnyj zhurnal fizicheskogo raspredeleniya i upravleniya logistikoj. 31 (10), 702-713, 2001g.
- 2 Kaplan R. i Kuper R., Pravilno izmeryajte zatraty: prinimajte pravilnye resheniya. Harvard Business Review, sentyabr-oktyabr, 96-103, 1988g.
- 3 Rotch V., Raschet zatrat po vidam deyatelnosti v sfere uslug. Journal of Cost Management, Summer, 4-14, 1990g.
- 4 Keller B., Uchet zatrat po ABC-metody v gostinichnom biznese. [Monograph]. Cornell University, 1994g.
- 5 Dali Zh., Cenoobrazovanie dlya pribylnosti: cenoobrazovanie na osnove deyatelnosti dlya konkurentnogo preimushhestva. NY: John Wiley & Sons, Inc., 2002g.
- 6 O'Guin M., Polnoe rukovodstvo po zatratam na osnove ABC-metoda. NY: Prentice Hall, 1991g.
- 7 Kuper R., Strukturirovannyj podxod k vnedreniyu ABC-metoda. Accountancy (uk), june, 78-80, 1991g.
- 8 Kuper R., Rost zatrat na osnove ABC-metoda - Chast 4. Kak vyglyadyat sistemy zatrat na osnove ABC-metoda? Journal of Cost Management, (Spring 1989), 38-49, 1989g.
- 9 Turnej P., Obshhie centy. Proryv proizvoditelnosti ABC-metoda. Cost Technology, 13-17., 1991g.
- 10 Kukins G., Upravlenie zatratami na osnove ABC-metoda: rukovodstvo dlya menedzherov. NY: John Wiley & Sons, inc., 2001g.
- 11 Garrison R. i Norin E., Upravlencheskij uchet (8-e izd.). NY: Irwin McGraw-Hill, 1997g.
- 12 Martin J., Empiricheskij analiz faktorov, sposobstvuyushhix vnedreniyu sistemy kalkulyacii na osnove ABC-metoda. Master's Thesis. Queen's University, Canada. (UMI No. AAT MQ 360 54), 1998g.
- 13 Xiks D., Raschet zatrat po vidam deyatelnosti dlya malogo i srednego biznesa: rukovodstvo po vnedreniyu. NY: John Wiley & Sons, Inc., 1992g.
- 14 Shmidgal R., Upravlencheskij uchet industrii gostepriimstva (4-e izd.). Educational Institute American Hotel & Motel Association. Lansing, MI, 1997g.
- 15 Bell D., Kontrol stoimosti produktov pitaniya i napitkov. Las vegas: University of Nevada, Las Vegas—Department of Reprographic Services, 2002g.

### SUMMARY

The article discusses the methodological and theoretical aspects of using the cost accounting system, in particular the ABC method in the restaurant industry. The ABC method is successfully used in the manufacturing industry and in some sectors of the international services sector. But, in the hospitality industry, especially in the restaurant industry, the ABC method is not used. However, due to the distinctive characteristics of the restaurant industry, such as high overheads and a wide variety in the menu, the ABC method is a tool that must be considered to improve its bottom line.

### ТҮЙІН

Мақалада шығындарды есепке алу жүйесін мейрамхана саласында пайдаланудың әдіснамалық және теориялық аспектілері, атап айтқанда, ABC әдісі талқыланады. ABC әдісі өңдеу өнеркәсібінде және халықаралық қызметтер саласының кейбір секторларында сәтті қолданылады. Алайда қонақжайлылық индустриясында, әсіресе мейрамхана өнеркәсібінде ABC әдісі пайдаланылмайды. Мейрамхана индустриясының айрықша ерекшеліктеріне байланысты, мысалы, жоғары үстеме шығыстар мен мәзірде кең ассортимент ретінде ABC әдісі оның төменгі сызығын жақсарту үшін қарастырылуы керек құрал болып табылады.