



4. Теоритическая экономика (политэкономия) учебник. М.: ЮНИТИ, 1997. С. 202.
5. Сурженко Л. В., Диссертация на тему: «Совершенствование учета затрат в зверохозяйствах потребительской кооперации» на соискание ученой степени к. э. н., Львов, 1969. С. 30–31.
6. Афанасьев В. А., Перельдик Н. Ш., «Клеточное пушное звероводство». М.: «Колос». 1966. С. 363.
7. Кувшинов И. С., Гумеров М. Н., Ловков Я. А., «Экономика социалистического сельского хозяйства», М.: Госиздатсельхозлитературы, 1957. С. 341.
8. Маркс К. и Энгельс Ф., Соч. изд. 2. Т. 24. 1961. С. 601.
9. Маркс К. и Энгельс Ф., Соч. изд. 2. Т. 24. 1961. С. 199.
10. Маркс К. и Энгельс Ф., Соч. изд. 2. Т. 24. 1961. С. 191–192.
11. Маркс К. и Энгельс Ф., Соч. изд. 2. Т. 24. 1961. С. 273.

**Юлия Николаевна САМОПАЛЬНИКОВА —
ассистент кафедры «Бухгалтерского учета
и анализа хозяйственной деятельности»
финансового факультета**

УДК: 338. 512

СЕБЕСТОИМОСТЬ УСЛУГ ГОСТИНИЦ КАК ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПО ДОГОВОРУ НА УПРАВЛЕНИЕ

АННОТАЦИЯ. Вопросы формирования себестоимости продукции (работ, услуг) являются актуальными для любого предприятия. В данной статье рассматриваются вопросы формирования себестоимости услуг гостиниц по договору на управление.

The questions of prime cost forming are very important for all companies. This article is devoted to prime cost forming in the sphere of hotel services under managerial contracts.

Современная гостиничная индустрия прошла большой путь в своем развитии. В последние десятилетия туризм и возрастающая гостиничная база превратились в «индустрию услуг», и в сочетании с «индустрией развлечений» последняя стала источником крупных доходов, получения прибыли.

Гостиницы – это сложный хозяйственный механизм, обладающий рядом особенностей, которые отличают их от других сфер обслуживания, так как, кроме того, что они имеют сложную структуру, многие из них занимаются дополнительными видами деятельности по различным направлениям.

В последнее время значительно усилился приток иностранных инвестиций в российский гостиничный бизнес как в одну из наиболее перспективных отраслей сферы услуг. Кроме того, российские гостиницы очень часто включаются в известные международные гостиничные системы. Стандарты этих систем предусматривают контроль с их стороны за деятельностью гостиниц. Управление многими гостиницами, особенно относящимися к высшей категории «люкс», осуществляется иностранными компаниями (Management Service). Привлечение управляющих компаний с целью повышения эффективности работы гостиниц достаточно распространено в мире. В настоящее время много внимания уделяется вопросам взаимоотношений российских гостиниц и управляющих компаний, которые оформлены договором на управление.

Договор на управление бизнесом включает в себя составляющие нескольких договоров. В пункте 3 статьи 421 Гражданского кодекса Российской Федерации указывается, что стороны могут заключить договор, в котором содержатся элементы различных договоров, предусмотренных законом или иными правовыми актами (смешанный договор). К отношениям сторон по смешанному договору применяются в соответствующих частях правила о договорах, элементы которых содержатся в смешанном договоре, если иное не вытекает из соглашения сторон или существа смешанного договора.

Следует отметить, что от исходных данных договора на управление зависит отражение операций по его реализации в бухгалтерском учете. Смысл заключенных договорных отношений влияет как на способы учета хозяйственных операций, так и на первичные документы, возникающие на различных стадиях сделки. В свою очередь, порядок бухгалтерских записей по договорам на управление оказывает влияние на формирование доходов и расходов организации, а, следовательно, и на конечный финансовый результат.

Договор на управление обеспечивает правовую основу взаимоотношений российских гостиниц и управляющих компаний. Договор на управление включает в себя условия о том, что гостиница принимает управляющего и является участницей определенной гостиничной системы, и в своей хозяйственной деятельности будет руководствоваться ее стандартами. Следует учесть, что все гостиницы, входящие в систему, на время договора управления остаются самостоятельными юридическими лицами.

Вопросы формирования себестоимости продукции (работ, услуг) являются актуальными для любого предприятия. Не являются исключением и гостиницы, особенно в части расходов по договорам на управление.

Согласно п. 7 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденного приказом Минфина России от 06.05.99 № 33н, платежи гостиниц по договорам на управление относятся к расходам по обычным видам деятельности. Для признания этих расходов обоснованными они должны быть документально подтверждены. Относить такие расходы на уменьшение налогооблагаемой базы можно только в случае их соответствия перечню, предусмотренному Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утвержденным постановлением Правительства РФ от 05.08.92 № 552, с последующими изменениями и дополнениями, и осуществления для целей производства и реализации услуг.

В основном управляющие компании оказывают гостиницам консультационные и информационные услуги. Оплата таких услуг согласно подпункту 2 «и» Положения о составе затрат относится к затратам на управление:

— содержание работников аппарата управления и его структурных подразделений, материально-техническое и транспортное обслуживание их деятельности, затраты на командировки, связанные с производственной деятельностью, а также оплата управленческих услуг, осуществляемых сторонними организациями в тех случаях, когда штатным расписанием организации или должностными инструкциями не предусмотрено выполнение каких-либо функций управления производством;

— оплата консультационных и информационных услуг, представителей других организаций (включая иностранных), прибывших для переговоров с целью установления и поддержания взаимного сотрудничества, затраты на командировки, представительские расходы в пределах, установленных законодательством.

Следовательно, почти все виды услуг, которые предоставляют управляющие компании в рамках договоров на управление, можно рассматривать как затраты, связанные с управлением производством, и сгруппировать по следующим статьям:

— затраты на содержание аппарата управления;

— затраты на содержание и обслуживание технических средств управления;

- затраты, связанные с использованием услуг связи;
- представительские расходы;
- оплата консультационных и информационных услуг;
- затраты на командировки;
- прочие управленческие расходы.

Пунктом 11 Положения о составе затрат предусмотрена группировка затрат по статьям при планировании, учете и калькулировании себестоимости продукции (работ, услуг). Перечень статей затрат, их состав и методы распределения по видам работ, услуг определяются отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости с учетом характера деятельности и структуры предприятия.

Как известно, отраслевых рекомендаций для гостиничных хозяйств пока нет. Существует два варианта решения этого вопроса. Если гостиница в соответствии с классификатором отраслей народного хозяйства (код ОКОНХ 90220) относится к организациям жилищно-коммунального хозяйства, то она может руководствоваться письмом Комитета Российской Федерации по муниципальному хозяйству «Особенности состава затрат, включаемых в себестоимость услуг предприятий и организаций ЖКХ» от 02.04.93 № 01-04-44. Если же гостиница относится к разряду туристических организаций (код ОКОНХ 91620) и оказывает туристские услуги, то в рамках этой деятельности она может руководствоваться «Особенностями состава затрат, включаемых в себестоимость туристского продукта организациями, занимающимися туристской деятельностью» (приказ Государственного комитета РФ по физической культуре и туризму от 08.06.98 № 210).

В результате при распределении расходов по статьям затрат гостиницы должны использовать Положение о составе затрат как общеметодический и межотраслевой нормативный документ.

В международной практике и в гостиницах, осуществляющих свою деятельность по договорам на управление, для целей управленческого учета применяется «Единая система счетов для гостиниц» (Uniform System of Accounts for Hotels). Данная система обеспечивает сбор и обработку информации о доходах и расходах различных гостиничных служб и видов деятельности.

Общеизвестно, что при обосновании производственного характера затрат необходимо соблюдение принципа документального оформления всех хозяйственных операций, проводимых организацией (статья 9 Федерального закона Российской Федерации «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 № 129-ФЗ, в ред. Федерального закона от 23.07.98 № 123-ФЗ). Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Кроме того, отнести те или иные затраты на себестоимость для целей налогообложения можно только при их документальном подтверждении. Осуществление затрат и их содержание могут подтверждаться договорными и платежными документами, актами и внутренними документами предприятия (справками, счетами, накладными и т. д.).

Акт подтверждает факт оказания услуг, а, следовательно, и расходов на их оплату. В акте должно быть указано, какие услуги, когда, где, в каком объеме были оказаны.

Кроме акта, который в большинстве случаев может свидетельствовать лишь о намерении сторон, для подтверждения обоснованности включения в себестоимость затрат по договорам на оказание консультационных и информационных услуг необходимо наличие первичных документов. Форма первичного документа зависит от вида оказываемых услуг. Письменный отчет о проведенной работе, включающий перечень проведенных исследований, партнеров и т. д. используется в случае оказания информационных услуг об обследовании рынка; конкретный перечень проведенных консультаций с указанием дат, вопросов и характера полученной информации (письменная, устная, по телефону) – при оказании консультационных и информаци-

онных услуг; разбивка выполненных работ по каждому виду услуг, подтверждение выполнения услуг каждого вида – при оказании нескольких видов услуг.

В случае конкретизации в договоре на управление порядка расчетов за услуги, отпадает необходимость указывать в каждом акте, исходя из каких показателей рассчитывается плата за оказанные услуги. То есть, помимо перечня услуг, оказываемых по условиям договора, в нем должен быть определен и критерий, по которому устанавливается цена каждой услуги.

Согласно пункту 4 Положения о составе затрат в себестоимость продукции (работ, услуг) не включаются затраты по работам, выполненным в порядке оказания помощи или участия в деятельности других предприятий и организаций. Поэтому, во избежание занижения налогооблагаемой прибыли, в себестоимость услуг не могут быть включены отчисления на содержание аппарата управления межотраслевых или вышестоящих организаций (ассоциаций и т. п.) Данные затраты должны осуществляться за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятий (п. 31 письма ГНС РФ от 17.06.94 № ВГ-601/213).

Таким образом, факт оказания любой услуги должен быть не только подтвержден документально, но и чтобы эта услуга относилась к производственной деятельности конкретной гостиницы.

К затратам на содержание и обслуживание технических средств управления относятся расходы, непосредственно связанные с обслуживанием и содержанием вычислительных центров, узлов связи и т. п. Затраты же на их приобретение, установку и сопутствующие им услуги, в том числе консультации, относятся к капитальным вложениям и не подлежат включению в себестоимость услуг.

В соответствии с подпунктом «и» пункта 2 Положения о составе затрат оплата услуг связи относится на себестоимость продукции (работ, услуг) как затраты, непосредственно связанные с управлением производством. В связи с этим такие затраты следует относить к расходам по обычным видам деятельности.

Сегодня перечень услуг связи, предоставляемых предприятиям, довольно разнообразен. Следует иметь в виду, что в стоимость услуги по предоставлению доступа к телефонной сети входит стоимость работ по организации абонентской линии от телефонной станции до телефонной розетки, работ по подключению абонентской линии к станционному оборудованию и подключению абонентского устройства к абонентской линии с учетом стоимости станционного и линейного оборудования (пункт 81 Правил оказания услуг телефонной связи, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.09.97 № 1235). Такие затраты по установке телефонов, радиотелефонов, коммутаторов, по подключению к сетям «Интернет» (без стоимости аппаратов) носят долгосрочный характер и подлежат отражению в бухгалтерском учете как вложения во внеоборотные активы, производимые за счет собственных источников (при превышении лимита отнесения предметов к средствам в обороте), или подлежат отнесению на издержки производства (при непревышении лимита отнесения предметов к средствам в обороте) как текущие затраты (подтверждено письмом Минфина РФ от 26.03.99 № 04-02-05/6).

Телефонные аппараты (в том числе сотовой и спутниковой радиосвязи) в зависимости от срока службы принимаются на учет как объекты основных средств с последующим погашением стоимости путем начисления амортизации в общеустановленном порядке или материалы. Связанные с потреблением услуг телефонной связи расходы (абонентская плата, ремонт телефонных аппаратов и т. п.) независимо от вида телефонов включаются в себестоимость продукции (работ, услуг).

Относительно отражения затрат по использованию Интернета следует отметить, что в соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности, продукции и услуг (ОК 004-93), утвержденного постановлением Госстандарта РФ от 6.08.93 № 17, услуги по передаче данных и других видов документаль-

ных сообщений, включая обмен информацией между ЭВМ, относятся к группе «услуги электрической связи».

Следовательно, связанные с использованием Интернета расходы относятся к расходам по оплате услуг электрической связи и соответственно в полном размере входят в состав себестоимости продукции (работ, услуг).

Управляющие компании в рамках своей деятельности предлагают гостиницам использовать те или иные компьютерные программные средства, связанные с функционированием гостиничного хозяйства. Для поддержания компьютерных программных средств в рабочем состоянии с компаниями-разработчиками и распространителями заключаются договоры на обслуживание. Если затраты связаны с модернизацией программных модулей, появлением у них новых свойств, то они являются затратами капитального характера и на себестоимость не относятся. Оплата услуг, которые затрагивают лишь информационные (текстовые) модули программных средств, их профилактику, является текущими затратами, подлежащими включению в состав затрат по данной статье расходов. Все затраты должны быть подтверждены актом, оформленным соответствующим образом.

В Приказе Минфина РФ от 15.03.2000 № 26н «Нормы и нормативы на представительские расходы, расходы на рекламу и на подготовку и переподготовку кадров на договорной основе с учебными заведениями, регулирующие размер отнесения этих расходов на себестоимость продукции (работ, услуг) для целей налогообложения, и порядок их применения» приведено понятие и перечень представительских расходов, которые признаются таковыми при наличии оправдательных первичных документов с указанием даты, места, программы проведения мероприятия, состава приглашенной делегации, участников со стороны предприятия, величины расходов.

Следует отметить, для целей налогообложения к представительским относятся только расходы, осуществленные на территории Российской Федерации (письмо МФ РФ от 22.05.96 № 04-02-14/М). Действующим российским законодательством не предусмотрено включение в себестоимость расходов на проведение коммерческих переговоров за рубежом.

До сих пор остается нерешенным вопрос о представительских расходах, осуществляемых нашими работниками за рубежом. Только туристические гостиницы могут включать в состав представительских расходов затраты на прием и обслуживание представителей других организаций, включая иностранные, в том числе вне места нахождения организации, т. е. за рубежом, естественно, при наличии соответствующих лицензий и сертификатов (пункт 4 Особенности состава затрат, включаемых в себестоимость туристского продукта организациями, занимающимися туристской деятельностью, утвержденных Государственным комитетом РФ по физической культуре и туризму приказом от 8.06.98 № 210).

В соответствии с подпунктом 2 «а» Положения о составе затрат информационные и консультационные расходы могут быть включены в себестоимость продукции только в том случае, если они непосредственно связаны с производственной деятельностью и обусловлены технологией и организацией производства.

Расходы на оплату консультационных и информационных услуг относятся на себестоимость продукции при наличии договора, в котором отражены как содержание услуг, так и их непосредственная связь с управлением производством и производственной деятельностью как таковой (письмо Минфина России от 20.03.97 № 04-00-11). Характер оказанных консультационных и информационных услуг следует указывать также в двустороннем акте о сдаче-приемке услуг, в котором целесообразно описать содержание услуг и их связь с производством.

Расходы на консультации, касающиеся внедрения новых систем управления, всевозможных АРМ (для бухгалтера, различных служб и т. п.) носят инвестиционный характер, поэтому в себестоимость продукции (работ, услуг) не включаются.

Как и все организации гостиницы несут непроизводственные коммерческие расходы, которые тоже являются расходами по управлению и обслуживанию производства. В соответствии с подпунктом 2 «у» Положения о составе затрат к ним относятся затраты на оплату рекламы в печати, на телевидении и радио, выпуск буклетов, проспектов, участие в выставках, ярмарках, а также маркетинговые услуги. Расходы на рекламу включают в себестоимость продукции в полном объеме, но для целей налогообложения корректируют с учетом действующих нормативов (Приказ Минфина РФ от 15.03.2000 № 26н «Нормы и нормативы на представительские расходы, расходы на рекламу и на подготовку и переподготовку кадров на договорной основе с учебными заведениями, регулирующие размер отнесения этих расходов на себестоимость продукции (работ, услуг) для целей налогообложения, и порядок их применения»).

Характерным именно для гостиниц является такой вид оказываемых услуг как бронирование номеров и входение в международную систему бронирования. Некоторые из таких расходов объективно необходимы, однако в Положении о составе затрат эти особенности отрасли, к сожалению, не учтены. В соответствии с изменениями и дополнениями от 01.07.95 № 661 к Положению о составе затрат организациям предоставлено право списывать расходы, непосредственно связанные с производственной деятельностью, на себестоимость, но не учитывать при налогообложении прибыли. Арбитражные суды занимают аналогичную позицию в отношении списания на себестоимость оплаты различного рода услуг, в том числе консультационно-информационных. Основным критерий подхода к рассмотрению подобных дел, по их мнению, — производственная направленность услуг.

Следует сказать об участии гостиниц в различных клубах и ассоциациях. Членство (участие) в подобных организациях является добровольным, а также Положением о составе подобные расходы не предусмотрены, поэтому расходы, связанные с этими мероприятиями, в том числе плата за членство, подлежат списанию за счет собственных источников.

Для зарубежных компаний получение различного рода членских взносов и сборов не является оплатой за услуги, а рассматривается как прибыль (доход), полученная в России и подлежащая соответствующему налогообложению.

В перечне затрат, связанных со сбытом продукции и включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), отсутствуют расходы, представляющие собой периодические или разовые взносы за участие в различных программах и предусмотренные в договорах на управление. Поэтому включать их в себестоимость услуг нет оснований.

В последнее время в деятельности гостиниц стали достаточно распространены договоры об оказании маркетинговых услуг.

Что касается включения расходов по оплате маркетинговых услуг в себестоимость услуг, то в каждом конкретном случае необходимо исходить из экономического содержания оказанной услуги (письмо Минфина РФ от 26.01.96 № 16-00-17-18).

Если маркетинговые услуги предусмотрены Положением о составе затрат, например, как расходы на рекламу, т. е. расходы, непосредственно связанные с реализацией в данном случае гостиничных услуг, то их можно включать в себестоимость.

Расходы на маркетинговые услуги по изучению и прогнозированию спроса и предложения, оценке новых рынков сбыта должны осуществляться за счет собственных источников.

Расходы на маркетинговые услуги относятся на себестоимость только в том случае, если они связаны с конкретным фактом реализации продукции (работ, услуг) в отчетном периоде.

Маркетинговые услуги могут быть оказаны сторонними организациями. В этом случае их оплата в соответствии с подпунктом 2 «и» Положения о составе затрат

включается в себестоимость продукции тогда, когда штатным расписанием организации не предусмотрена функциональная служба по маркетингу.

Маркетинговые исследования считаются научно-исследовательской работой, направленной на развитие и совершенствование производственной деятельности, и расходы на их проведение возмещаются за счет собственных источников организации. Коммерческие расходы следует корректировать в целях налогообложения в пределах установленных норм и нормативов, в частности, это касается расходов на рекламу.

Согласно подпункту 2 «к» Положения о составе затрат в себестоимость продукции включаются затраты, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров: плата за обучение по договорам с государственными и негосударственными профессиональными образовательными учреждениями, получившими государственную аккредитацию (имеющими соответствующую лицензию), а также с зарубежными образовательными заведениями. В целях налогообложения эти расходы нормируются в пределах 4% расходов на оплату труда работников, включаемых в себестоимость услуг (Приказ Минфина РФ от 15.03.2000 № 26н «Нормы и нормативы на представительские расходы, расходы на рекламу и на подготовку и переподготовку кадров на договорной основе с учебными заведениями, регулирующие размер отнесения этих расходов на себестоимость продукции (работ, услуг) для целей налогообложения, и порядок их применения»).

Важным условием отнесения на себестоимость продукции затрат по подготовке и переподготовке кадров является производственный характер обучения, которое должно приводить к качественному изменению навыков специалистов, рабочих, служащих, используемых на предприятии для его производственных целей. В связи с этим гостиницы должны иметь утвержденную программу подготовки, переподготовки и повышения квалификации сотрудников, обусловленную производственной необходимостью, а также приказы об их направлении в соответствующие учебные заведения, с которыми должны быть заключены договоры. В случае невыполнения этих требований затраты на обучение могут быть отнесены только за счет собственных источников предприятия.

Согласно п. 3 ст. 57 Закона РФ «Об образовании» обучение, подготовка и повышение квалификации граждан РФ в иностранных образовательных учреждениях осуществляются по прямым договорам, заключаемым образовательными учреждениями, иными юридическими и физическими лицами в соответствии с международными договорами Российской Федерации. Таким образом, для отнесения на себестоимость затрат по договорам с иностранными учебными заведениями необходимо наличие соответствующего международного соглашения между страной, где будет проходить обучение, и Российской Федерацией.

Расходы на обучение, также как и расходы на рекламу, превышающие норматив, можно относить на себестоимость продукции, не уменьшая при этом налогооблагаемую прибыль.

Как правило, в гостиницах, осуществляющих свою деятельность по договорам на управление, работает и российский, и иностранный персонал, подбором которого обычно занимается управляющая компания. Затраты, связанные с набором рабочей силы, в том числе иностранной, относятся на себестоимость продукции, работ, услуг (письмо Минфина России от 05.12.94 № 158).

Если услуги по набору персонала оказывают сторонние организации, то их можно квалифицировать как приобретение информации о кадрах и соответственно отнести на статью затрат «Информационные услуги», оформив соответствующие оправдательные документы.

Основные правила, которыми нужно руководствоваться гостиничным хозяйствам при учете затрат, можно сформулировать следующим образом:

- на затраты могут быть отнесены только подтвержденные документально расходы;
- должна быть подтверждена производственная направленность затрат;

- производственные затраты должны относиться непосредственно к деятельности самого предприятия;
- в состав издержек производства могут быть включены только текущие затраты организации;
- перечень затрат на оказание услуг и их реализацию, относимых на себестоимость продукции, ограничивается действующими нормативными актами.

В заключение необходимо отметить, что формирование себестоимости будет правильным в случае верного определения характера затрат и разграничения их на текущие и капитальные. Как известно, в состав издержек производства могут быть включены только текущие затраты предприятия.

ЛИТЕРАТУРА

1. Гражданский кодекс.
2. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное приказом Минфина России от 06.05.99 № 33н.
3. Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утвержденным постановлением Правительства РФ от 05.08.92 № 552, с последующими изменениями и дополнениями.
4. Приказ Минфина РФ от 15.03.2000 № 26н «Нормы и нормативы на представительские расходы, расходы на рекламу и на подготовку и переподготовку кадров на договорной основе с учебными заведениями, регулирующие размер отнесения этих расходов на себестоимость продукции (работ, услуг) для целей налогообложения, и порядок их применения».
5. Приказ Государственного комитета РФ по физической культуре и туризму от 08.06.98 № 210 «Особенности состава затрат, включаемых в себестоимость туристского продукта организациями, занимающимися туристской деятельностью».
6. Письмо Комитета Российской Федерации по муниципальному хозяйству «Особенности состава затрат, включаемых в себестоимость услуг предприятий и организаций ЖКХ» от 02.04.93 № 01-04-44.
7. Правила оказания услуг телефонной связи, утвержденные Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.09.97 № 1235.
8. Общероссийский классификатор видов экономической деятельности, продукции и услуг (ОК 004-93), утвержденный постановлением Госстандарта РФ от 6.08.93 № 17.

*Сергей Александрович БАРДАСОВ —
доцент кафедры
статистики и информационных
технологий финансового факультета,
кандидат физико-математических наук*

УДК 519. 21(075. 8)

I. ГРУППИРОВКА МЕТОДОМ ПЕРЕБОРА ЭЛЕМЕНТОВ

АННОТАЦИЯ. Разработана процедура разбиения n объектов на m групп методом перебора с применением персонального компьютера, которая позволяет получить оптимальное разбиение.

The procedure is developed which allows, touching various splittings of n objects into m groups making use of the personal computer to receive optimum splitting.