

Секція 1 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 338.512:640.432

Л.М. Янчева, канд. екон. наук

М.О. Ільченко, асп.

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВАХ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА

Проведено аналіз спеціальної літератури, нормативно-правової бази щодо визначення механізму формування собівартості продукції, обліку витрат за калькуляці

ійними об'єктами та сукупності способів розрахунку собівартості калькуляційної одиниці на підприємствах ресторанного господарства.

Проведен анализ специализированной литературы и нормативно-правовой базы относительно определения механизма формирования себестоимости продукции, учета расходов по калькуляционным объектам и совокупность способов расчета себестоимости калькуляционной единицы на предприятиях ресторанного хозяйства.

The analysis of specialized literature and the legal framework concerning the definition of the formation mechanism of production costs, taking into account the cost of calculation objects and a set of methods for calculating the cost calculation unit in the restaurant business enterprises.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Враховуючи специфіку підприємств ресторанного господарства, механізм формування собівартості продукції має ряд завдань, основними з яких є не лише оцінка та розрахунок фінансових результатів, але й контроль за господарським процесом, управління витратами на їх здійснення. Оскільки, під формуванням собівартості, ми розуміємо систему обліку витрат за калькуляційними об'єктами і сукупність способів розрахунку собівартості калькуляційної одиниці, істотним для виконання цих та інших завдань, є правильний вибір об'єктів обліку витрат і калькулювання. Зокрема, правильне, науково обґрунтоване визначення об'єктів калькулювання є обов'язковою умовою вірогідності його результатів, необхідних для глибокого, всебічного аналізу діяльності підприємства з метою виявлення та мобілізації невикористаних резервів зниження собівартості продукції, визначає структуру та склад

аналітичного калькуляційного процесу витрат на підприємствах ресторанного господарства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням визначення об'єктів обліку витрат та формування собівартості на підприємствах ресторанного господарства приділено значну увагу в роботах таких провідних вітчизняних вчених, як: І.А. Басманова, П.С. Безруких, Р.Я. Вейцмана, Н.В. Герасимчука, С.Ф. Голова, М.Х. Жебрака, В.Б. Івашкевича, Т.П. Коропової, А.Н. Катаєва, С.А. Котлярова, А.Ш. Маргуліса, М.С. Пушкаря, Л.В. Чижевської, М.Г. Чумаченко й ін.

Проте, до сьогоденного часу залишається недостатньо вирішеною низка суттєвих теоретико-методичних питань стосовно об'єктів обліку витрат та формування собівартості на підприємствах ресторанного господарства, які потребують подальшого дослідження.

Мета та завдання статті. Метою статті є дослідження та аналіз літературних джерел, щодо визначення об'єктів обліку витрат та формування собівартості продукції на підприємствах ресторанного господарства.

Виклад основного матеріалу дослідження. У ході проведеного дослідження виявлено відсутність єдиної думки серед спеціалістів і науковців щодо визначення методів обліку витрат підприємств та калькулювання собівартості продукції. До цього часу в науковій та науково-практичній літературі проводяться дослідження проблеми взаємозв'язку методів обліку витрат і методів калькулювання. Важливо звернути увагу на те, що ні в офіційних документах, ні в спеціальній літературі, не наведено класифікації методів обліку витрат і методів калькулювання, які рекомендуються для використання на підприємствах ресторанного господарства.

У сучасних умовах при здійсненні господарської діяльності вітчизняних підприємств, незважаючи на підвищення ролі показника доходу як критерію оцінки економічної ефективності, собівартість як важливий економічний показник набуває пріоритетного значення.

Розрахунок собівартості одиниці окремих видів продукції надає змогу оцінити рентабельність їх виробництва і збуту, ступінь вигідності для підприємства. Калькуляцію собівартості використовують для обґрунтування рішень про обсяг і структуру випуску, про визначення нижньої межі цін та ін. На нашу думку, на сьогодні відмінною рисою і суттєвим недоліком в організації бухгалтерського обліку підприємств ресторанного господарства є те, що собівартість одиниці страви, кулінарного виробу чи напою не визначають, а визначається її відпускна вартість [1].

Дана проблема висвітлювалася в працях багатьох науковців, проте питання щодо відокремлення виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції залишається невирішеним.

Так, угруповання витрат за економічними елементами, на наш погляд, не відображає повною мірою мету й призначення виробничих витрат, їх доцільність, роль, взаємозв'язок з обсягом випуску продукції й інших факторів, які впливають на собівартість продукції. Таким чином, виникає необхідність перегрупувати виробничі витрати, виділивши з їх складу основні і накладні. При цьому, об'єктом обліку витрат будуть виступати статті собівартості.

В економічній літературі значна увага приділяється питанням деталізації витрат за статтями собівартості, що є предметом дискусії, в якій визначаються тенденції, щодо розширення номенклатури статей собівартості. Визначаючи склад статей, на нашу думку, необхідно брати до уваги значення, частоту застосування, важливість під час планування, обліку й аналізу, можливість розподілу між видами продукції кожною статтею [2].

Груповання за статтями собівартості об'єкта аналітичного обліку, а внаслідок цього їх розширення, підвищує інформаційну ємність системи обліку витрат підприємств ресторанного господарства. Проте надмірна деталізація інформації ускладнює її сприйняття й не дає можливості зосередитися на основних напрямках.

Разом з тим деталізацію за статтями не можна розширювати безмежно. Тому необхідно активно використовувати методологічні можливості аналітичного бухгалтерського обліку, що дозволяють формувати інформацію з багатоступінчатою ієрархічною деталізацією аналітичні рахунки 1-го та 2-го рівня.

Для того, щоб задовольнити інформаційні потреби управління підприємств ресторанного господарства пропонуємо встановити перелік об'єктів обліку витрат за двома групами. До першої групи включаємо центри витрат, місця виникнення витрат, центри відповідальності, що пов'язано із процесом споживання і тому, задовольняються здебільшого контрольні цілі (рис. 1).

Визначення другої групи, обумовлено калькулюванням. Об'єкти цієї групи, є носіями витрат, у якості яких можуть бути розглянуті види продукції, замовлення різного ступеня готовності, роботи й послуги, які мають споживчу цінність [3].

Удосконалення методики й організації обліку витрат підприємств ресторанного господарства, традиційно перебуває у центрі уваги фахівців, і в сучасних умовах залишається дискусійним питанням.

За результатами проведеного аналізу літературних джерел встановлено, що в сучасній вітчизняній літературі облік витрат і калькулювання собівартості продукції, незважаючи на перехід бухгалтерського обліку на міжнародні принципи ведення обліку, частково будуються на старій методичній основі. Тому вважаємо доцільним прискорення темпів корінних перетворень у даній сфері обліку, зокрема приділяти дедалі більше уваги удосконаленню методів калькулювання собівартості продукції підприємств ресторанного господарства, котрі за характером діяльності можна віднести до галузей матеріального виробництва.



Рисунок 1 – Схема формування собівартості продукції за центрами витрат і місцями їх виникнення

Як відомо, на відміну від промислових підприємств, де розраховується собівартість готової продукції, підприємствами ресторанного господарства розрахунок собівартості продукції власного виробництва не здійснюється.

На теперішній час собівартість даних підприємств являє собою грошове вираження загальних витрат підприємства на виробництво і реалізацію продукції. Проте, на кожен виріб власного виробництва розраховується ціна реалізації, яка визначається методом калькуляції. Підприємства ресторанного господарства як в міжнародній практиці, так і у вітчизняній, застосовують на сучасному етапі два основних варіанти калькулювання ціни:

– з додаванням націнки до вартості сировинного набору всієї страви;

– з додаванням націнки до кожного компонента сировини.

Незалежно від способу розрахунку ціни страви чи виробу, в калькуляційній картці, насамперед, визначають вартість набору сировини. Підставою для калькуляції є меню і норми вкладення сировини, встановлені діючими збірниками рецептур. Згідно з нормативами збірників рецептур, де нормою закладки передбачено різний вихід готової продукції, вартість сировини на першому етапі розраховують на різну калькуляційну одиницю. На другому етапі встановлюють вартість набору сировини в розрахунок на одну порцію, враховуючи вихід певного виду страви. Процедура калькулювання ціни на підприємствах ресторанного господарства завершується підсумовуванням вартості нормативних сировинних компонентів страви із додаванням товарної надбавки (торгова націнка та податок на додану вартість) [4].

Разом із тим, було б неточним рекомендувати сировину як калькуляційну одиницю для обчислення націнки з метою досягнення зручності під час калькулювання. Адже одна і та ж сама сировина використовується при виготовленні страв, кулінарних виробів, які значно відрізняються за працемісткістю їх виготовлення і, крім того, не враховуються такі важливі фактори, як зміна обсягу й характеру попиту, ціни конкурентів на окремі види продукції.

Таким чином, підприємства ресторанного господарства у разі використання даної методики, калькулюють не собівартість, а відпускну вартість.

Сьогодні на підприємствах ресторанного господарства згідно з методичними рекомендаціями №157 під час обчислення відпускної вартості враховується тільки вартість продуктів, що становлять сировинний набір (рахунок 23 «Виробництво») [5]. Решта витрат, безпосередньо пов'язаних із процесом приготування кулінарної страви чи виробу (заробітна платня кухарів із нарахуваннями до соціальних фондів, амортизація кухонного обладнання тощо) обліковуються на рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». Це є традиційний метод, при

якому виробничі витрати не відокремлюються від витрат операційної діяльності.

Деякі науковці пропонують інший підхід, який ґрунтується на відокремленні витрат виробництва та інших, які забезпечують здійснення господарської діяльності. Так, наприклад, Ф.Ф. Бутинцем запропоновано два варіанти щодо вирішення даної проблеми [6]. Згідно з першим, рекомендовано витрати на сировину, заробітну платню кухарям, амортизацію накопичувати на рахунок 23 «Виробництво». Другий варіант – має певний інтерес для сучасної практики, згідно з яким запропоновано використовувати рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». Так, на цей рахунок рекомендовано відносити витрати на оплату праці працівників виробництва, нарахування до фондів соціального страхування, витрати на утримання та експлуатацію виробничого обладнання та інші непрямі витрати, що пов'язані з виробництвом. Накопичені витрати списуються на рахунок 23 «Виробництво» на суму розподіленої частини загальновиробничих витрат [7].

Вважаємо, що основним недоліком наведених підходів є те, що вони мають досить загальний характер, та не відповідають на питання, які виникають при формуванні облікової інформації щодо витрат виробництва в практичній діяльності підприємств ресторанного господарства [8].

Однією з основних проблем калькулювання є економічно обґрунтований розподіл витрат звітного періоду між готовою продукцією і незавершеним виробництвом, між окремими виробами [9].

У зарубіжній практиці підлягають розподілу всі непрямі витрати, які спостерігаються протягом звітного періоду. Враховуючи принципи П(С)БО 16 «Витрати», ми пропонуємо для спрощення розрахунків включити в розподіл тільки суму виробничих витрат, оскільки до виробничої собівартості включається лише виробнича частина витрат [10].

Можна погодитися з думкою науковців, які пропонують витрати на виготовлення продукції власного виробництва, а саме: вартість сировини, заробітну платню працівників виробництва, витрати на утримання та експлуатацію виробничого обладнання, паливо, електроенергію та інші виробничі витрати відносити на рахунок 23 «Виробництво» із застосуванням рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Відповідно до такого варіанта вважаємо доцільним використовувати в обліку такі записи: Д-т 91 «Загальновиробничі витрати» – К-т 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» та ін. На суму розподіленої

частини загально виробничих витрат – Д-т 23 «Виробництво» – К-т 91 «Загально виробничі витрати»

Отже, рахунок 23 «Виробництво» виступає як калькуляційний і на ньому щомісяця формується собівартість випущеної продукції. Звідси, на субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» буде відображатися реалізована собівартість продукції власного виробництва підприємств ресторанного господарства, а реалізована собівартість купівельних товарів – на субрахунок 902 «Собівартість реалізованих товарів».

Висновки. Проведене дослідження надає підставу для висновку, що діяльність підприємств ресторанного господарства супроводжується різними витратами, які не є однорідними а ні за своїм складом, а ні за значенням для цілей формування собівартості та калькулювання продукції.

У результаті проведеного аналізу підходів, які ґрунтуються на відокремленні витрат виробництва, ми дійшли висновку, що дані пропозиції носять доволі загальний характер та не відповідають на питання, які виникають при формуванні облікової інформації щодо витрат виробництва на підприємствах ресторанного господарства.

Таким чином, одним із важливих інструментів досягнення поставленої мети, на нашу думку, є побудова обліково-аналітичної системи, яка б акумулювала інформацію про витрати для цілей формування собівартості та калькулювання продукції на підприємствах ресторанного господарства.

Список літератури

1. Іванов Ю. Реформована собівартість: калькулювання в промисловості / Ю. Іванов, С. Котляров // Бухгалтерія. – 2011. – С. 23–25.

2. Карпов Т. П. Управленческий учет : учеб. для вузов / Т. П. Карпов. – М. : Аудит ; ЮНИТИ, 2009. – 320 с.

3. Сопко В. В. Учет затрат и калькуляция себестоимости продукции в промышленности / В. В. Сопко, А. В. Патрик. – К. : Техника, 2008. – 230 с.

4. Безруких П. С. Учет затрат и калькулирование себестоимости в промышленности (Вопросы теории, методологии и организации) / П. С. Безруких, А. Н. Кашаев, И. П. Комиссарова. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 380 с.

5. Методичні рекомендації щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства економіки з питань європейської інтеграції України від 17 червня 2003 року № 157. – Режим доступу : <<http://www.zakon.rada.gov.ua>>.

6. Бухгалтерський облік у громадському харчуванні : навч. посібник / Ф. Ф. Бутинець [та ін.]; за ред. проф. Ф. Ф. Бутиця. – Житомир : Рута, 2002. – 480 с.

7. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування [Електронний ресурс] : Наказ Мінфіну № 291 від 30.11.99 р. – Режим доступу : <<http://www.zakon.rada.gov.ua>>.

8. Правила роботи закладів (підприємств) громадського харчування [Електронний ресурс] : Наказ Мінекономіки України від 24.07.2002 р. № 219. – Режим доступу : <<http://www.zakon.rada.gov.ua>>.

9. Методичні рекомендації з формування складу витрат і порядку їхнього планування в торговій діяльності [Електронний ресурс] : Наказ Мінекономіки України від 22.05.2002 р. № 145. – Режим доступу : <<http://www.zakon.rada.gov.ua>>.

10. П(С)БО 16 Витрати [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.99 р. (із змінами та доповненнями). – Режим доступу : <<http://www.zakon.rada.gov.ua>>.

Отримано 30.03.2012. ХДУХТ, Харків.

© Л.М. Янчева, М.О. Ільченко, 2012

УДК 65.011.47:339.9

Н.М. Гаркуша, канд. екон. наук

Т.О. Сідорова, канд. екон. наук

І.В. Руденко, канд. екон. наук

АНАЛІЗ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ У СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Розглянуто основні напрямки аналізу зовнішньоекономічної діяльності підприємств в Україні. Увага акцентується на особливостях аналізу впливу акціонерів-нерезидентів на діяльність підприємств, аналізу виконання експортних контрактів та торговельних угод й аналізу руху інвалютних коштів.

Рассмотрены основные направления анализа внешнеэкономической деятельности предприятий в Украине. Внимание акцентируется на особенностях анализа влияния акционеров-нерезидентов на деятельность предприятий, анализа выполнения экспортных контрактов и торговых соглашений и анализа движения инвалютных денежных средств.

The main directions of the analysis of foreign trade enterprises in Ukraine. Focuses on the features of the analysis of the influence of non-resident shareholders on business operations, analysis, execution of export contracts and trade agreements, and motion analysis of foreign exchange funds.