

ХАРКІВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ХАРЧУВАННЯ ТА ТОРГІВЛІ

Чумак Оксана Володимирівна

УДК 657.471.76:640.43

**ОБЛІК ТА АНАЛІЗ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ В ПІДПРИЄМСТВАХ
РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА**

Спеціальність 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит

АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Харків – 2006

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана у Харківському державному університеті харчування та торгівлі Міністерства освіти і науки України.

Науковий керівник кандидат економічних наук, доцент
Оспіщев Віктор Іванович,
Харківський державний університет харчування та торгівлі,
професор кафедри бухгалтерського обліку та аудиту

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Нападовська Любов Василівна,
Київський національний торговельно-економічний університет,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту

кандидат економічних наук, доцент
Губачова Ольга Марківна,
Полтавський університет споживчої кооперації України
завідувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту

Провідна установа Східноукраїнський національний університет
ім. Володимира Даля, кафедра бухгалтерського обліку та аналізу,
господарської діяльності
Міністерства освіти і науки України, м. Луганськ

Захист дисертації відбудеться “26” квітня 2006 року о 14⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради К 64.088.02 Харківського державного університету харчування та торгівлі за адресою:
61051, м. Харків, вул. Клочківська, 333, ауд. 45.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Харківського державного університету харчування та торгівлі за адресою:

61051, м. Харків, вул. Клочківська, 333.

Автореферат розісланий “24” березня 2006 р.

Учений секретар
спеціалізованої вченої ради

Н.Л. Савицька

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Підвищення ефективності функціонування підприємств ресторанного господарства вимагає суттєвої реорганізації їхньої системи управління. Зазначені підприємства, здійснюючи свою діяльність, виконують три функції: виробництво продукції, організацію споживання та реалізацію. Домінуючою є функція виробництва, яка передбачає виготовлення продукції для задоволення потреби населення у харчуванні і, відповідно, понесення виробничих витрат.

Проте, незважаючи на прийняття П(С)БО, більшість підприємств ресторанної галузі продовжують використовувати в бухгалтерському обліку елементи господарського механізму торгівлі, при якому стає проблематичним облік собівартості та визначення рентабельності окремих видів продукції, що обумовлює необхідність гармонізації обліку собівартості із П(С)БО та підвищення ефективності управління витратами.

Вагомий внесок у дослідження питань теорії та методології обліку витрат і формування собівартості продукції зробили вітчизняні вчені: Бородкін О.С. Белебега І.О., Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Кужельний М.В., Нападівська Л.В., Сопко В.В., Столяров Я.С., Чумаченко М.Г., Мних Є.В, Осадчий Ю.І., Оспіщев В.І., Янчева Л.М. та інші. У дисертаційній роботі осмислено розробки зарубіжних економістів щодо зазначених питань, зокрема: Маргуліса А.Ш., Вахрушиної М.А., Хамідулліної Г.Р., Чернова В.А., Палія В.Ф., Дж. Шанка, Ч.Т. Хорнгрена, Б. Райан, К. Друрі та інших.

Вивчення теоретичних положень, праць вітчизняних і зарубіжних вчених, практики діяльності підприємств галузі окреслили коло недостатньо опрацьованих питань, а саме: відсутність систематизованої інформації щодо обліку витрат виробництва; наявність неефективного механізму формування собівартості продукції з відхиленнями від діючого П(С)БО 16 „Витрати”; недосконалий аналітичний інструментарій щодо визначення резервів зниження і прогнозування рівня витрат тощо.

Втім, проблема методологічного і нормативного забезпечення обліку та аналізу собівартості продукції і витрат підприємств ресторанного господарства в науковій економічній літературі вивчена недостатньо повно. Враховуючи специфіку виробничого процесу на підприємствах ресторанного господарства та неоднозначний методичний підхід до обліку витрат, постає необхідність наукового обґрунтування принципів формування та організації обліку собівартості виготовленої продукції.

Дискусійність та недостатній рівень дослідження теоретико-практичних положень щодо обліку і аналізу собівартості продукції на підприємствах ресторанного господарства з огляду

сучасних потреб управління обумовили вибір теми дисертаційної роботи та визначили її структурно-логічну побудову, цільову спрямованість і завдання дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Харківського державного університету харчування та торгівлі, зокрема за темами: № 26-02-02 Б „Удосконалення організації обліку і аудиту в акціонерних товариствах” (особистий внесок полягає у визначенні механізму формування витрат в акціонерних товариствах) та № 18-03-04 Б „Організаційно-методичні аспекти удосконалення управлінського обліку в промислових підприємствах” (особистий внесок полягає в систематизації класифікації витрат та обґрунтуванні вибору системи калькулювання); № 17-05-06 Б (державний реєстраційний номер 0105U002045) „Організаційно-методичні аспекти удосконалення обліку та аудиту на малих підприємствах” (особистий внесок полягає в удосконаленні організаційно-методичних аспектів обліку витрат операційної діяльності в малих підприємствах).

Мета і завдання дослідження. Мета дисертаційної роботи полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці наукових і практичних рекомендацій щодо подальшого удосконалення обліку й аналізу собівартості продукції на підприємствах ресторанного господарства для підвищення ефективності управління витратами.

Для досягнення мети сформульовано такі завдання:

- визначити економічну сутність собівартості в обліковому процесі та систематизувати класифікацію витрат діяльності підприємств ресторанного господарства як інформаційну базу обліку й аналізу;
- визначити основні елементи методів обліку затрат для використання на підприємствах ресторанного господарства;
- виявити існуючі протиріччя в обліку витрат операційної діяльності та розробити рекомендації щодо їх усунення;
- розробити адекватну модель обліку та калькулювання собівартості продукції для підприємств ресторанної галузі;
- адаптувати інформаційне підґрунтя визначення беззбиткового обсягу виробництва продукції для управління асортиментною політикою на підприємствах ресторанного господарства;
- побудувати економіко-математичну модель визначення резервів зниження та прогнозних значень рівня витрат операційної діяльності підприємств;

Об'єкт дослідження – процес формування витрат в підприємствах.

Предмет дослідження – облік та аналіз собівартості продукції на підприємствах ресторанного господарства.

Методи дослідження. Теоретичним і методологічним підґрунтям роботи є наукові розробки вітчизняних та зарубіжних вчених з обліку й аналізу собівартості продукції, законодавчі й нормативні акти України, інструктивні матеріали, які регламентують облік витрат підприємств ресторанного господарства.

Під час дослідження використано прийоми абстрактно-логічного методу: індукції та дедукції, аналогії й зіставлення; методи класифікації та систематизації при узагальненні теоретичних аспектів обліку і формування собівартості, визначенні взаємозв'язку методів обліку затрат і обранні їх елементів для підприємств ресторанного господарства, класифікації витрат. На основі методів порівняння, синтезу, експертної оцінки, причинно-наслідкового зв'язку визначено порядок формування витрат операційної діяльності, обґрунтування обраної методики обліку собівартості, а також алгоритму розподілу загальновиробничих витрат. Методи рейтингової оцінки, графічний, зведення і угруповання, середніх величин, динамічних рядів, детермінованого й кореляційно-регресійного аналізу, екстраполяції, операційного аналізу використано при визначенні впливу факторів на рівень витрат операційної діяльності, резервів зниження та прогнозних значень рівня витрат, визначенні рівня беззбиткового обсягу виробництва та рентабельності продукції.

Обробка інформації здійснювалась із застосуванням сучасних інформаційних технологій та програмного забезпечення.

Наукова новизна одержаних результатів дослідження полягає в уточненні теоретичних положень та науково-обґрунтованій розробці рекомендацій щодо удосконалення обліку собівартості продукції та витрат операційної діяльності, аналізу та прогнозування рівня витрат на підприємствах ресторанного господарства.

За підсумками дослідження отримано такі наукові результати:

Вперше:

- розроблено науково-обґрунтовану модель обліку і калькулювання собівартості продукції, що сприяє гармонізації обліку витрат та формування собівартості продукції з П(С)БО;

Удосконалено:

- процес обліку виробничих затрат відповідно до чинного законодавства та згідно економічного змісту калькуляційного рахунку 23 „Виробництво” з використанням комп'ютерних технологій, що сприяє підвищенню ефективності управління витратами;

Набуло подальшого розвитку:

- визначення економічної сутності собівартості в обліковому процесі та систематизація класифікації витрат підприємств ресторанного господарства, на підставі чого отримано угруповання за різними цілями та напрямками використання інформації. Це розширює аналітичність обліку і аналізу та сприяє ефективному управлінню собівартістю;

- обґрунтування елементів методів обліку затрат, найбільш прийнятних для підприємств ресторанного господарства, що дозволяє аргументовано поглиблювати аналітичність обліку й аналізу витрат та формувати собівартість продукції;
- адаптування інформаційної бази визначення беззбиткового обсягу виробництва продукції для управління асортиментною політикою та рентабельністю підприємств ресторанного господарства;
- використання економіко-математичного моделювання для визначення резервів зниження і прогнозних значень рівня витрат операційної діяльності.

Практичне значення одержаних результатів полягає у вдосконаленні механізму обліку та аналізу собівартості продукції на підприємствах ресторанного господарства згідно з вимогами національних стандартів за умов комп'ютеризації, що сприяє раціональному використанню внутрішніх резервів розвитку підприємства та підвищенню ефективності виробництва.

Результати дослідження з обліку та аналізу собівартості продукції із застосуванням комп'ютерних технологій впроваджені в діяльність підприємств ресторанного господарства м. Харкова: ТОВ „Італійський гриль” (довідка № 15 від 18.05.04 р.), ПП „Гурман” (довідка № 22 від 01.10.04 р.), ТОВ „Комета” (довідка № 128 від 15.11.04 р.), ПП „Реверс” (довідка № 3 від 31.01.05 р.) і одержали позитивну оцінку фахівців зазначених підприємств.

Результати теоретичних досліджень упроваджено у навчальний процес Харківського державного університету харчування та торгівлі (акт впровадження № 1 від 15.03.2005) при викладанні дисциплін: „Бухгалтерський облік в підприємствах торгівлі та харчування”, „Управлінський облік”, „Економічний аналіз в підприємствах торгівлі і харчування” та „Моделі і методи прийняття рішень в аналізі і аудиті”.

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота являє собою результат самостійного наукового дослідження. Теоретичні узагальнення, висновки, положення, рекомендації та пропозиції зроблені автором самостійно, базуючись на результатах одержаних при дослідженні літературних джерел та фінансово-господарської діяльності підприємств. У роботах, опублікованих у співавторстві, в дисертації використані лише ті положення, які є результатом особистої роботи здобувача, що полягає у дослідженні питань, пов'язаних з удосконаленням обліку та аналізу собівартості продукції на підприємствах ресторанного господарства.

Апробація результатів дисертації. Основні результати дослідження, викладені в дисертації, знайшли відображення у статтях, опублікованих у фахових та інших виданнях, доповідалися на науково-практичних конференціях різних рівнів: Другій всеукраїнській науково-практичній конференції „Україна наукова 2002” (м. Дніпропетровськ, 2002 р.); Науково-практичній конференції „Стратегічні напрямки розвитку підприємств харчових виробництв і торгівлі”, (м. Харків, 2002 р.); Міжнародній науково-практичній конференції „Управлінські та технологічні

аспекти розвитку підприємств харчування та торгівлі”, присвяченій 65-річчю з дня народження доктора техн. наук, проф., члена-кореспондента ВАСГНІЛ Беляєва М.І., (м. Харків, 2003 р.); Всеукраїнській науково-практичній конференції „Актуальні аспекти харчових технологій і розвитку підприємств торгівлі та ресторанного господарства” (м. Харків, 2004 р.); Всеукраїнській науково-практичній конференції „Прогресивна техніка та технології харчових виробництв, ресторанного господарства і торгівлі. Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг” (м. Харків, 2005 р.). Викладені результати отримали позитивну оцінку учасників конференцій.

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 11 праць, з них у фахових виданнях 7 статей загальним обсягом 2,4 др. арк., в інших виданнях 1 стаття 0,3 др. арк. та 3 тези доповідей загальним обсягом 0,3 др. арк.

Структура та обсяг дисертаційної роботи. Дисертаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, що викладено на 168 сторінках машинописного тексту. Матеріали дисертації містять 24 таблиці та 29 рисунків, які подано на 22 сторінках, 12 додатків на 42 сторінках. Список використаних джерел із 165 найменувань вміщено на 15 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У вступі розкрито сутність та стан наукового завдання, обґрунтовано актуальність і доцільність роботи; сформульовано мету, завдання, об’єкт та предмет дослідження; розкрито наукову новизну та практичне значення одержаних результатів.

У першому розділі „Концептуальні засади формування собівартості в системі управління” теоретично обґрунтовано розуміння сутності собівартості в сучасних умовах господарювання, систематизовано класифікацію витрат та визначено основні елементи методів обліку затрат для калькулювання на підприємствах ресторанного господарства.

Проаналізовано різні точки зору вчених-економістів з питань визначення собівартості й аргументовано позицію щодо розуміння сутності даної категорії в обліковому процесі. Ґрунтуючись на висновках, зроблених при вивченні економічних літературних джерел зазначено, що собівартість формується в процесі виробництва і є базисом впливу на ефективність роботи підприємства та відтворення.

Встановлено, що сучасне трактування собівартості дещо змінено – собівартість класифікують як скорочену та повну, і до її складу в обох випадках відносять виключно виробничі витрати. Тобто, коли йде мова про формування собівартості в системі бухгалтерського обліку, мається на увазі виробнича собівартість, яка включає тільки витрати виробництва та собівартість

реалізованої продукції. Поняття повної собівартості, яка містила у своєму складі витрати виробництва і реалізації, на сьогодні втратило свою силу.

Як відомо, основною функцією підприємств ресторанного господарства є здійснення виробництва продукції, отже постає необхідність обґрунтованого розрахунку собівартості продукції власного виробництва. Із затвердженням національних стандартів бухгалтерського обліку підприємства ресторанної галузі не ототожнено з торгівлею, як це було раніше. У роботі доведено правомірність організації обліку на підприємствах ресторанного господарства таким чином, щоб обчислювати собівартість продукції згідно з вимогами національних стандартів обліку, що дозволить ефективніше управляти не лише прибутком, асортиментом продукції, обсягом її реалізації, але й оборотним капіталом підприємства.

Одним із головних аспектів формування собівартості є науково-обґрунтована класифікація витрат. При цьому необхідно врахувати, що існують різні проблеми, для вирішення яких потрібна інформація стосовно витрат, і що обсяг цієї інформації змінюється при переході від однієї проблеми до іншої. Основним принципом, який покладено в основу при визначенні класифікації витрат підприємств ресторанного господарства є різні аналітичні угруповання тих самих витрат для різних цілей. У зв'язку з цим виділено такі аналітичні угруповання: формування собівартості виготовленої продукції і фінансового результату (за способом включення до собівартості, відносно виробничих процесів, за економічною роллю, за економічним змістом, залежно від впливу на них змін в обсязі виробництва), складання звітності (витрати операційної діяльності, фінансові витрати, втрати від участі в капіталі, інші витрати) та прийняття своєчасних управлінських рішень (залежно від ухвалених управлінських рішень, відносно втрачених активів, відносно потужності підприємства, за інтервалом вирахування). При цьому доведено, що кожне аналітичне угруповання має свій практичний зміст, враховує специфіку виробництва і сприяє економічно обґрунтованому віднесенню витрат на собівартість продукції.

За сучасних умов підприємства мають повну самостійність при визначенні класифікаційних ознак, при цьому їх повинно бути стільки, щоб можна було одержати повнішу інформацію щодо витрат для задоволення потреб різних рівнів управління.

Важливість показника „виробнича собівартість” також обумовлює необхідність однозначного визначення методики його розрахунку. Шляхом узагальнення методів обліку затрат, що застосовуються в практиці вітчизняних та зарубіжних промислових підприємств, у роботі наведено їх характеристику та виділено основні елементи, які можуть бути використані при калькулюванні собівартості продукції на підприємствах ресторанного господарства. Визначено, що найбільш прийнятними для підприємств ресторанного господарства, з огляду на галузеві особливості і вплив на фінансовий результат, є використання елементів нормативного, попроцесного та „директ-костинг” методів, а також функціонального підходу (метод „АВС”).

У результаті дослідження визначено, що метод обліку затрат характеризує процес їхнього виникнення і формування в конкретному виробничому процесі, а метод калькулювання – процес формування собівартості (складання калькуляції). Облік затрат та калькулювання собівартості продукції є паралельними процесами, і між ними спостерігається єдність, але не тотожність.

Ґрунтуючись на розглянутих класифікаціях методів обліку затрат, у роботі здійснено їх систематизацію залежно від точності розподілу накладних витрат, та за цією ознакою поділено їх на традиційні й нетрадиційні (функціональні). Оскільки калькулювання є важливою інформаційною базою для оцінки ефективності діяльності та вибору виробничої стратегії, запропонована класифікація дозволяє врахувати організаційно-технічні особливості підприємств та розраховувати більш точну фактичну собівартість. Передумовою вибору методу обліку затрат та калькулювання собівартості є, насамперед, правильна організація обліку витрат на виробництво.

У другому розділі „Стан та удосконалення обліку собівартості продукції на підприємствах ресторанного господарства” досліджено сучасний стан обліку витрат операційної діяльності підприємств ресторанного господарства, визначено основні протиріччя облікового процесу та запропоновано рекомендації щодо його вдосконалення, розроблено модель калькулювання собівартості продукції власного виробництва.

Вивчення та узагальнення методичних рекомендацій щодо обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на підприємствах ресторанного господарства, поданих в економічній літературі та нормативних документах, довела, що вони не повною мірою розв’язують актуальні питання. Результати аналізу накопиченого теоретичного та практичного досвіду свідчать про відсутність єдиної позиції і чітких пояснень щодо обліку собівартості в цій галузі та наявність лише загальних рекомендацій. Основними проблемами є існування кількох способів обліку затрат виробництва та використання недосконалої процедури формування собівартості виробництва продукції. Стандарти бухгалтерського обліку не передбачають врахування особливостей підприємств ресторанного господарства, які здійснюють переважно процес виробництва продукції і можуть належати до сфери матеріального виробництва.

На відміну від промисловості на підприємствах ресторанного господарства витрати в обліку не відокремлюють на виробничі та інші операційні, тому на рахунку 23 „Виробництво”, як елемент собівартості, обліковується тільки вартість сировини. При цьому виробничі витрати, які мають місце при здійсненні процесу виробництва в системі фінансового обліку враховують у складі витрат на збут – рахунок 93 „Витрати на збут” або адміністративних витрат – рахунок 92 „Адміністративні витрати”, які за своїм економічним змістом не призначені для обліку витрат виробництва (рис. 1).

водопостачання, опалення тощо) доцільно запровадити рахунок 91 „Загальновиробничі витрати”. Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні пропонується обліковувати окремо, на відповідних рахунках класу 9 „Витрати діяльності”.

Запропоновано методику розподілу загальновиробничих витрат, що базується на використанні функціонального підходу („АВС”), який є інформаційним забезпеченням управління функціями (операціями), обраними підприємством самостійно. При його застосуванні витрати підприємства групують спочатку за функціями виробничо-господарської діяльності, а потім відносять на собівартість конкретних видів продукції (рис. 3).

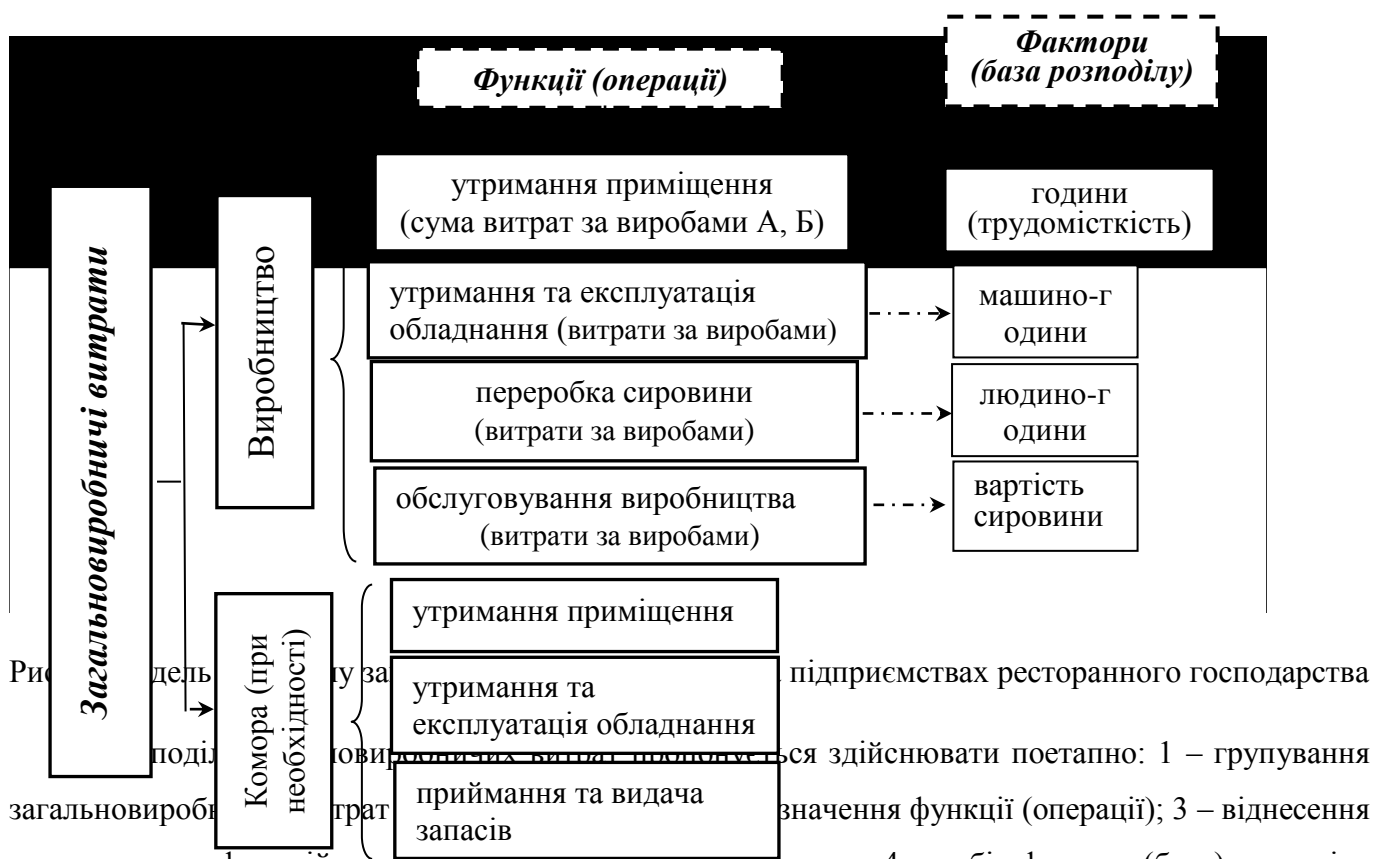


Рис. 3. Методика розподілу загальновиробничих витрат підприємствах ресторанного господарства здійснювати поетапно: 1 – групування витрат за функціями (операціями); 2 – визначення значення функції (операції); 3 – віднесення витрат до визначених функцій постійних витрат, які розподіляються; 4 – вибір фактору (бази) розподілу для кожного виду непрямих витрат, що приходяться на одиницю їх фактору; 5 – розрахунок суми понесених витрат, що приходяться на одиницю їх фактору; 6 – віднесення виробничих витрат звітного періоду на виготовлені страви. Як показали дослідження, такий метод надає точнішу інформацію при обчисленні собівартості продукції.

Втілення в практичну діяльність розроблених методичних рекомендацій щодо обліку і формування собівартості продукції дозволило розрахувати виробничу собівартість за окремими видами продукції, що значно підвищило рівень управління витратами і прибутком.

При впровадженні такої методики варто використовувати нормативні документи витрачання ресурсів (трудова, енергетична тощо), необхідних при виробництві продукції, які допоможуть уточнити собівартість продукції та знизити трудомісткість облікового процесу.

Слід відмітити, що програмні продукти, які реалізують системний підхід до автоматизації витрат є досить дорогими для невеликих підприємств ресторанного господарства та певною мірою не враховують їх галузевої специфіки. Вивчивши сукупність інформаційного забезпечення, визначено, що для впровадження рекомендованої методики обліку на підприємствах ресторанного господарства найбільш придатним є програмний продукт „БЭСТ-ПРО” налагоді “Общепит” та використання табличного процесору Microsoft Excel.

У третьому розділі „Аналіз і прогнозування витрат операційної діяльності та собівартості продукції” запропоновано використання інформаційної бази для визначення беззбиткового обсягу виробництва продукції з метою управління асортиментною політикою, побудовано економіко-математичну модель визначення резервів зниження та прогнозних значень рівня витрат операційної діяльності.

Беззбитковий обсяг виробництва продукції та її рентабельності визначено на підставі проведеного операційного аналізу. Сучасний стан обліку витрат на підприємствах ресторанного господарства не забезпечує в достатньому обсязі інформацією виконання таких розрахунків. Застосовування запропонованої моделі обліку і калькулювання собівартості продукції (рис. 2 і 3) в поєднанні з процедурою операційного аналізу надає можливість систематично проводити роботу з виявлення нерентабельної продукції, а відтак управляти обсягом виробництва та асортиментом виготовленої продукції. Такий аналітичний інструментарій під час дослідження використано для визначення точки беззбитковості видів продукції на прикладі кафе „Гурман” (м. Харків) та визначено, що її дві третини є рентабельною, а залишок – збитковою.

Одним із основних завдань, розв’язаних у роботі, є визначення резервів зниження рівня витрат операційної діяльності на підставі детермінованого аналізу за вибірковою сукупністю підприємств ресторанного господарства. Репрезентативність статистичних даних та виконана кількісна оцінка детермінованих зв’язків між рівнем витрат операційної діяльності (результативний показник) і факторами, які на нього впливають, дозволяють стверджувати про достовірність та доказовість одержаних результатів.

З метою аналізу впливу факторів на рівень витрат операційної діяльності та визначення резервів його зниження використано методи пропорційного розподілу та абсолютних різниць. Вплив факторів на результативний показник визначено на прикладі підприємств-еталонів, які обрано в результаті ранжування за двома групами підприємств досліджуваної сукупності. Поділ на групи підприємств здійснено за критерієм середнього значення рівня витрат операційної діяльності. Виявлено, що підприємства з рівнем витрат, вищим за середній, недостатньо ефективно використовують свій ресурсний потенціал і повинні запроваджувати заходи щодо використання резервів.

Для оцінки впливу сукупності обраних факторів на рівень витрат операційної діяльності (Y) в роботі застосовано апарат кореляційно-регресійного аналізу. На основі парних рівнянь регресії в результаті покрокового кореляційно-регресійного аналізу побудовано економіко-математичну модель визначення резервів зниження рівня витрат операційної діяльності та його прогнозних значень, яка має вигляд:

$$Y = 32,25 + 0,228X_2 - 0,3617X_4 + 0,55X_9 - 0,253X_7 - 0,29X_6 ,$$

де Y - рівень витрат операційної діяльності;

X₂ - питома вага продукції власного виробництва;

X₄ - продуктивність праці працівників підприємства;

X₆ - капіталовіддача;

X₇ - питома вага працівників виробництва;

X₉ - питома вага постійних витрат.

Між результативним показником і факторами, що входять до побудованої моделі, існує висока тіснота зв'язку ($R = 0,92$), і вони обумовлюють зміну рівня витрат операційної діяльності на 85%. Надійність та значущість одержаного рівняння підтверджують t-критерій і F-критерій, розрахункові значення яких відповідно 2,7 і 33,2, що є вищими за табличні. Таким чином, стохастичний зв'язок, що вивчався за допомогою багатofакторного кореляційно-регресійного аналізу між досліджуваними показниками, свідчить про доцільність побудови та використання розробленої моделі.

З метою виявлення включених до моделі факторів, в розвитку яких найбільше закладено можливостей зниження рівня витрат операційної діяльності, розраховані коефіцієнти еластичності та β - коефіцієнти і проведено їх ранжування. Розрахована сума рангів коефіцієнтів за окремими факторами показала, що найбільший вплив на рівень витрат операційної діяльності має питома вага постійних витрат (x₉), а найменший – капіталовіддача (x₆).

Використання одержаної моделі дозволяє визначати резерви зниження рівня витрат операційної діяльності і прогнозні його значення.

Для визначення резервів та відповідних заходів щодо зниження витратності здійснено прогнозну оцінку рівня витрат операційної діяльності на прикладі діяльності кафе „Гурман” (м. Харків). Розрахований резерв зниження рівня витрат операційної діяльності за цим підприємством склав 1,68%, однак використано можливості лише на 44%. Надано алгоритм прогнозування рівня витрат операційної діяльності, який базуються на сполученні розробленої економіко-математичної моделі та математико-статистичної екстраполяції. За результатами проведеного прогнозного аналізу з'ясовано, що значення факторних і результативного показників не суттєво відрізняються

від фактичних значень за прогнозований рік. Похибка прогнозу є меншою за 5% і свідчить про те, що отримані результати на 95% відповідають реальним умовам господарювання підприємств ресторанного господарства.

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі наведено теоретичне узагальнення та нове вирішення наукового завдання, яке виявляється в розробці науково-обґрунтованих методичних рекомендацій щодо удосконалення обліку та аналізу собівартості продукції на підприємствах ресторанного господарства. Основні наукові та практичні результати проведеного дисертаційного дослідження полягають у наступному.

1. Визначено економічний зміст собівартості в сучасному обліковому процесі. Акцентовано, що сьогодні до складу скороченої та повної собівартості відносять тільки витрати, пов'язані із здійсненням процесу виробництва. Обґрунтовано необхідність розрахунку виробничої собівартості продукції власного виробництва на підприємствах ресторанного господарства.

2. Теоретично обґрунтовано і систематизовано класифікацію витрат, як базису формування собівартості для цілей обліку і аналізу. Для підприємств ресторанного господарства рекомендовано використовувати класифікацію витрат за трьома основними напрямками: для визначення собівартості продукції та формування фінансового результату; за видами господарської діяльності; для прийняття управлінських рішень. Таке групування сприяє підвищенню інформативності процесу обліку та аналізу витрат і собівартості продукції.

3. Обґрунтовано вибір найбільш прийнятних елементів методів обліку затрат (нормативного, попроцесного, „директ-костинг”), які враховують галузеві особливості, для застосування на підприємствах ресторанного господарства. Використання обраних елементів дозволяє аргументовано здійснювати формування собівартості продукції власного виробництва.

4. Обґрунтовано і доведено до практичної реалізації методичні рекомендації щодо удосконалення процесу обліку витрат, а саме синтезувати всі витрати виробництва на калькуляційному рахунку 23 “Виробництво” (відповідно до його економічного змісту) та використовувати рахунок 91 “Загальновиробничі витрати” для відображення витрат, що забезпечують процес виробництва. Такий підхід забезпечує достатньою інформацією процес розрахунку собівартості продукції.

5. Ґрунтуючись на принципах П(С)БО 16 “Витрати”, розроблено принципово нову модель обліку і калькулювання собівартості продукції на підприємствах ресторанного господарства, в якій до складу виробничої собівартості продукції входять затрати на сировину поряд з розподіленими загальновиробничими витратами. Запропоновано алгоритм розподілу загальновиробничих витрат

із використанням функціонального підходу (метод „АВС”), при якому застосовують декілька баз розподілу. Це дозволяє обчислити собівартість продукції з більш точним віднесенням витрат до виробів порівняно з діючими принципами.

6. Адаптовано запропоновану інформаційну базу обліку собівартості для визначення беззбиткового обсягу виробництва конкретного виду продукції та рівень його рентабельності на підприємствах ресторанного господарства методом операційного аналізу, що сприяє удосконаленню управління асортиментною політикою. Такі рекомендації впроваджено на підприємствах галузі і одержано позитивну оцінку фахівців.

7. Визначено резерви зниження та прогнозні показники рівня витрат операційної діяльності досліджуваних підприємств ресторанного господарства з використанням процедури економіко-математичного моделювання. Встановлено кількісний вплив на рівень витрат операційної діяльності включених до моделі факторів (факторів структури продукції й працівників підприємства, ефективності використання праці й основного капіталу, питомої ваги постійних витрат).

8. Впровадження результатів основних науково-методичних розробок у практичну діяльність досліджуваних підприємств сприяло підвищенню ефективності управління витратами при формуванні собівартості.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у наукових фахових виданнях:

1. Черникова И.Б., Кирильева Л.А., Чумак О.В. Влияние системы “АВС” на эффективное управление затратами // Коммунальное хозяйство городов: Сб. науч. тр. Серия: Экономические науки. – Вып. 34. – К.: „Техніка”, 2001, - С. 194-197 (здобувачеві належить з’ясування переваг застосування системи обліку витрат „АВС” порівняно з іншими, які ґрунтуються на показниках обсягу виробництва).
2. Чумак О.В. Удосконалення методики обліку витрат операційної діяльності в підприємствах харчування // Економіка: проблеми теорії та практики: Зб. наук. пр. – Вип. 131. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2002. – С. 159-163.
3. Чумак О.В. Принципи калькулювання собівартості продукції в підприємствах харчування // Прогресивні ресурсозберігаючі технології та їх економічне обґрунтування у підприємствах харчування. Економічні проблеми торгівлі: Зб. наук. пр. – Ч.2. – Харків: ХДУХТ, 2002. – С. 151-155.
4. Чумак О.В. Сутність і методика системи функціонального обліку витрат та калькулювання собівартості продукції в підприємствах харчування // Вісник технологічного університету Поділля.

Серія: Економічні науки. – 2003. – №5. – Ч. 2, Т. 1. – С.155-158.

5. Оспішев В.І., Чумак О.В. Оцінка та класифікація сучасних методів обліку і калькулювання собівартості продукції //Прогресивні ресурсозберігаючі технології та їх економічне обґрунтування у підприємствах харчування. Економічні проблеми торгівлі: Зб. наук. пр. – Ч.2. – Харків: ХДУХТ, 2003. – С. 174-180 (здобувачеві належить оцінка сучасних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та класифіковано їх залежно від точності розподілу накладних витрат).

6. Чумак О.В. Прогнозування рівня витрат операційної діяльності в підприємствах громадського харчування //Економіка: проблеми теорії та практики: Зб. наук. пр. – Вип. 193. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2004. – Т.IV. – С. 947 -953.

7. Оспішев В.І., Чумак О.В. Формування асортименту в підприємствах харчування на підставі управління витратами //Прогресивні ресурсозберігаючі технології та їх економічне обґрунтування у підприємствах харчування. Економічні проблеми торгівлі: Зб. наук. пр. – Ч.2.– Харків: ХДУХТ, 2004. – Т. 1. – С. 103-110 (здобувачеві належить адаптація інформаційної бази для визначення беззбиткового обсягу виробництва продукції).

В інших виданнях:

8. Чумак О.В. Анализ безубыточности производства продукции предприятий питания // Прогресивні ресурсозберігаючі технології та їх економічне обґрунтування у підприємствах харчування. Економічні проблеми торгівлі: Зб. наук. пр. - Ч.2. – Харків: ХДАТОХ, 2002.– С. 100-106.

Тези наукових конференцій:

9. Чумак О.В. Облік витрат за складовими частинами товарообігу в підприємствах харчування // Україна наукова 2002: Матеріали Другої всеукраїнської науково-практичної конференції (10-24 травня 2002 р.) – Том 8. Економіка. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2002. – С. 31-33.

10. Чумак О.В. Развитие калькулирования себестоимости в предприятиях питания // “Стратегічні напрямки розвитку підприємств харчових виробництв і торгівлі”: Тези доповідей міжнародної науково-методичної конференції, присвяченої 35 річчю академії (24 жовтня 2003 р.) – Харків: ХДАТОХ, 2003. – С. 315-317.

11. Чумак О.В. Про метод та об’єкт обліку і калькулювання продукції // “Управлінські та технологічні аспекти розвитку підприємств харчування та торгівлі”: Тези доповідей міжнародної науково-методичної конференції, присвяченої 65-річчю з дня народження доктора техн. наук, проф., члена-кореспондента ВАСГНІЛ Беляєва М.І. (19 листопада 2003 р.) – Харків: ХДУХТ. – 2003. – С. 386-388.

АНОТАЦІЯ

Чумак О.В. Облік та аналіз собівартості продукції в підприємствах ресторанного господарства. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Харківський державний університет харчування та торгівлі, Харків, 2006.

Роботу присвячено теоретичному обґрунтуванню та розробці наукових і практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку і аналізу собівартості продукції на підприємствах ресторанного господарства.

Досліджено економічну сутність категорії „собівартість” в обліковому процесі та доведено необхідність її обчислення на підприємствах ресторанного господарства згідно з П(С)БО. Визначено класифікацію витрат та елементи методів обліку витрат, найбільш притаманні для досліджуваних підприємств.

Запропоновано методичні рекомендації стосовно обліку витрат та формування собівартості продукції шляхом впровадження принципів національних стандартів та методу „АВС”. Визначено напрями вдосконалення обліку собівартості продукції за умов автоматизованої системи обробки інформації.

Побудовано модель, яка кількісно характеризує вплив основних факторів на рівень витрат операційної діяльності, визначено резерви його зменшення та прогнозну величину. Адаптовано інформаційну базу для визначення беззбиткового обсягу продукції власного виробництва на підприємствах ресторанного господарства з метою управління асортиментною політикою.

Ключові слова: підприємства ресторанного господарства, собівартість, витрати, калькулювання, облік, рівень витрат, беззбитковість.

АННОТАЦИЯ

Чумак О.В. Учет и анализ себестоимости продукции в предприятиях ресторанного хозяйства. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.06.04 – бухгалтерский учет, анализ и аудит. – Харьковский государственный университет питания и торговли, Харьков, 2006.

Работа содержит теоретическое обоснование и разработку научных, а также практических рекомендаций по совершенствованию учета и анализа себестоимости продукции на предприятиях ресторанного хозяйства.

Исследована себестоимость как экономическая категория в учетном процессе и доказана необходимость использования этого показателя на предприятиях ресторанного хозяйства.

Определено, что понятие себестоимость согласно П(С)БУ классифицируется как производственная себестоимость (включает только затраты производства) и себестоимость реализованной продукции. На основании существующих классификаций расходов определены основные признаки, наиболее присущие предприятиям ресторанного хозяйства, для повышения информативности учета и анализа. Проанализированы основные характеристики, преимущества и недостатки современных методов учета затрат и определены основные их элементы для исчисления себестоимости продукции на предприятиях ресторанного хозяйства.

Современное состояние учета в исследуемых предприятиях мало согласуются с требованиями национальных стандартов бухгалтерского учета и внутренними потребностями предприятия. Предложены научно-обоснованные методические рекомендации по учету расходов и себестоимости продукции на счете 23 “Производство”. Разработаны и обоснованы рекомендации по формированию производственной себестоимости продукции путем внедрения принципов П(С)БУ 16 “Расходы” и распределения общепроизводственных расходов с помощью методики “АВС”. Для этого разработан алгоритм поэтапного распределения производственных затрат на себестоимость единицы продукции. Такая методика предоставляет возможность определять рентабельность по отдельным видам продукции и соответственно повысить уровень управления прибылью. Для снижения трудозатрат по внедрению разработанной методики предложено использовать нормативные документы, регламентирующие нормы расходования производственных ресурсов. Определены направления совершенствования учета расходов и себестоимости в условиях автоматизированной обработки информации.

Адаптирована информационная база, позволяющая через показатель себестоимости определить объем продукции, который покрывает расходы на ее изготовление. Использование такого инструментария позволяет эффективно управлять ассортиментом выпуска продукции на предприятиях ресторанного хозяйства. По результатам проведенного детерминированного и стохастического анализа определены резервы снижения уровня расходов операционной деятельности. Построена экономико-математическая модель снижения уровня расходов операционной деятельности, на ее основе осуществлена его прогнозная оценка.

Ключевые слова: предприятия ресторанного хозяйства, себестоимость, затраты, калькулирование, уровень расходов, безубыточность.

ANNOTATION

Chumak O.V. Accounting and products cost analysis at the restaurants and catering enterprises. - Manuscript.

The thesis for competition of candidate of economic science degree by speciality 08.06.04 – Accounting, analysis and audit. – Kharkiv State University of food Technology and Trade of the Ministry of Education and Science of Ukraine, Kharkiv, 2006.

The work is devoted to elaboration of theoretical and practical scientifically grounded recommendations for improving accounting and products cost analysis at the restaurants and catering enterprises.

The economic essence of the category of “cost” under market conditions was investigated and the necessity of its calculation at the restaurants and catering enterprises. The features of cost classification the most typical for the enterprises under investigation and methodical approaches of calculation were determined.

Methodical recommendations for costs accounting and cost formation of products types by introducing principles of functional approach (“ABC” method) were proposed. The trends of improvement of products cost accounting under conditions of automated system of information processing were determined.

The model, that quantitatively characterizes/describes the influence of main factors on the level of expenses of the operational activity was created on the basis of the results of the analysis done, the reserves of its reduction and prognosis were determined. The profound operational analysis, that allows to determine/estimate the influence on cost of change of assortment structure.

Key words: restaurants and catering enterprises, cost, expenses, calculation, accounting, prognosis, level of expenses, operational analysis.