

Мельничук О.П.,

к.е.н.,

старший викладач кафедри бухгалтерського обліку,

Вінницький торговельно-економічний інститут

Київського національного торговельно-економічного університету

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ, ЩО НАДАЮТЬ ПОСЛУГИ З ПОСТАЧАННЯ ГОТОВИХ СТРАВ

Анотація. У статті розглянуто організаційно-методичні аспекти бухгалтерського обліку витрат виробництва продукції на підприємствах харчування. З'ясовано склад витрат виробництва з метою підвищення інформативності даних бухгалтерського обліку. Досліджено стан бухгалтерського обліку витрат та собівартості продукції на підприємствах, що надають послуги з постачання готових страв, запропоновано шляхи його удосконалення.

Ключові слова: система обліку, витрати, організація обліку, громадське харчування, ресторанне господарство.

Постановка проблеми. Ураховуючи специфіку виробничого процесу на підприємствах, що надають послуги з постачанням готових страв, та неоднозначний методичний підхід до обліку витрат, постає необхідність наукового обґрунтування принципів формування та організації обліку собівартості виготовленої продукції.

Незважаючи на прийняття вітчизняних Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО), значна кількість підприємств постачання готових страв у бухгалтерському обліку елементи господарського механізму торгової діяльності, при якому виникають проблеми щодо калькулювання. Оцінка рентабельності окремих видів продукції обумовлює необхідність приведення діючої системи до вимог П(С)БО та підвищення ефективності управлінських рішень, щодо формування собівартості.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Велике значення і науково-практичну роль відіграють дослідження проблем бухгалтерського відображення і контролю діяльності підприємств харчування, яким присвятили праці І.А. Басманова, Є.І. Буличова, Ф.Ф. Бутинець, Р.Я. Вейцман, О.М. Германенко, І.О.Гладій, С.Ф. Голов, І.О. Карпенко, Л.М. Куцик, М. Михайлицька, Л.Н. Новодворська, Н.Л. Панасенко, Т.І. Плоскова, І.Я. Романків, В.П. Русалєєв, О.М. Столяренко, Л.В. Чижевська, Л.М. Янчева та ін. [1–5].

Проте проблема методологічного і нормативного забезпечення обліку та аналізу собівартості продукції і витрат підприємств постачання готових страв у науковій економічній літературі вивчена недостатньо повно.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Вивчення теоретичних положень, праць вітчизняних і зарубіжних вчених, практики діяльності підприємств галузі дало змогу визначити низку питань, що потребують подальшого розвитку, а саме:

- при формуванні собівартості продукції використовується неефективний механізм із відхиленнями від діючого П(С)БО 16 «Витрати» без урахування міжнародного досвіду;

- брак комплексної інформації щодо обліку витрат виробництва;

- недосконале обліково-аналітичне забезпечення щодо визначення резервів зниження і прогнозування рівня витрат підприємств, що надають послуги з постачання готових страв.

Мета статті полягає у дослідженні організаційно-методичних аспектів бухгалтерського обліку витрат та аналізі собівартості виробництва продукції на підприємствах, що надають послуги з постачання готових страв.

Для досягнення поставленої мети визначені наступні завдання:

- розглянути організаційно-методичні аспекти бухгалтерського обліку витрат та аналізу собівартості виробництва продукції на підприємствах харчування; з'ясувати склад витрат виробництва на підприємствах харчування для підвищення інформативності даних бухгалтерського обліку; дослідити стан бухгалтерського обліку витрат та собівартості продукції на підприємстві КП «Асторія» та віднайти шляхи його удосконалення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Економічна сутність та методологічні аспекти витрат і собівартості виробництва продукції розглянуто на прикладі об'єкта дослідження – підприємстві, що надає послуги з постачання готових страв КП «Асторія». Коомунальне підприємство «Асторія» за класифікацією виду економічної діяльності відноситься до підприємств постачання інших готових страв (КВЕД 56.29). В основу його діяльності покладено діяльність, пов'язану з харчуванням учнів у шкільних їдальнях, буфетах, а також із продажем населенню продукції власного виробництва та купівельних продовольчих товарів, а також наданням інших видів послуг.

Передусім важливо зазначити, що постачання готових страв відноситься до діяльності із забезпечення стравами і напоями яка, включає послуги з надання харчування, що засновані на договірних умовах зі споживання протягом визначеного періоду часу [7].

Відсутність єдиного підходу до назви галузі, до якої відноситься дана діяльність, призводить до неоднозначності та суперечливості трактувань таких понять, як «громадське харчування», «ресторанний бізнес», «ресторанне господарство», та спричиняє проблемні питання в процесі правового регулювання діяльності підприємств, що займаються харчуванням, у тому числі постачанням готових страв.

У таких підприємств процес доведення товарів до споживача дещо нагадує торгівлю, але складніший, тому що має певні ознаки виробництва, адже майже всі придбані для поточної діяльності товарні запаси тією чи іншою мірою підлягають переробці. Тобто це не лише торгівля й виробництво водночас; у єдиному зв'язку з ними й сфера обслуговування (виготов-

лення страв та їх постачання). Тому витрати цих підприємств, хоча і враховуються як єдине ціле, можна розкласти на певні складові (рис. 1).

Загальні умови визнання витрат наступні: за умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена, вони відображаються у Звіті про сукупний дохід (Звіті про фінансові результати) у момент вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу [8].

Відомо, основним призначенням підприємств постачання готових страв є здійснення виробництва готової продукції, отже, розрахунок собівартості продукції власного виробництва постає одним із головних питань. Окрім того, необхідно застосовувати сукупність методів та процедур для відображення специфічних операцій згідно з вимогами національних стандартів обліку для ефективного управління як прибутком, асортиментом продукції, обсягом її реалізації, так і оборотним капіталом підприємства.

Передусім першорядним аспектом формування собівартості є обрання науково обгрунтованої класифікації витрат. При цьому необхідно зазначити про існування різних проблем, для вирішення яких потрібна інформація стосовно витрат, і що спектр даної інформації змінюється при переході від однієї проблеми до іншої.

Основним принципом, який покладено в основу при визначенні класифікації витрат підприємств постачання готових страв, є різні аналітичні угруповання тих самих витрат для різних цілей [9].

Варто зазначити, що кожне аналітичне угруповання має своє практичне значення, ураховує специфіку виробництва і

дає можливість обгрунтовано відносити витрати на собівартість виготовленої 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 виробництва для задоволення потреб різних рівнів управління [10].

Специфіка витрат підприємства, що постачає готові страви, полягає в тому, що вони включають витрати виробництва, витрати обігу (реалізації) і витрати з організації споживання.

До складу витрат виробництва (приблизно 50–55% усіх витрат) відносять витрати на оплату праці робітникам кухні, на амортизацію виробничих основних засобів, оренду й утримання виробничих приміщень, на газ та електроенергію для виробничих потреб, інші виробничі витрати.

Характерною особливістю підприємств постачання готових страв є те, що вартість сировини та матеріалів не включається у витрати виробництва. Отже, витрати виробництва є не повною собівартістю готової продукції, а тільки затратами, що пов'язані з ходом її виготовлення.

Витрати обігу (10–15%) – це грошова форма витрат живої і уречевленої праці з реалізації товарів й доведення їх до конкретного споживача: витрати на заробітну плату буфетникам, касирам, на амортизацію та утримання торговельного обладнання, витрати на рекламу тощо.

До витрат з організації споживання належать витрати на оренду, амортизацію й утримання приміщень та обладнання обідніх залів, на заробітну плату робітників, що пов'язані з організацією споживання, та ін.

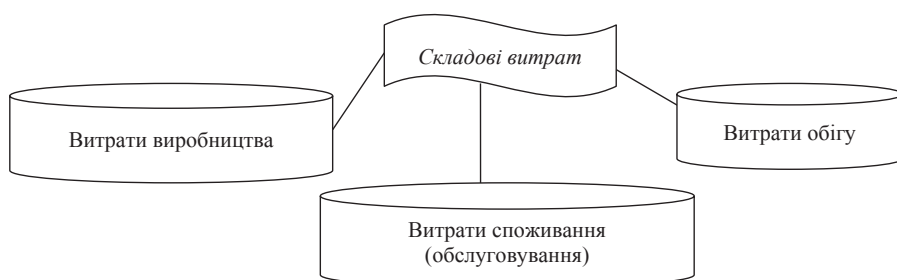


Рис. 1. Складові витрат підприємства постачання готових страв

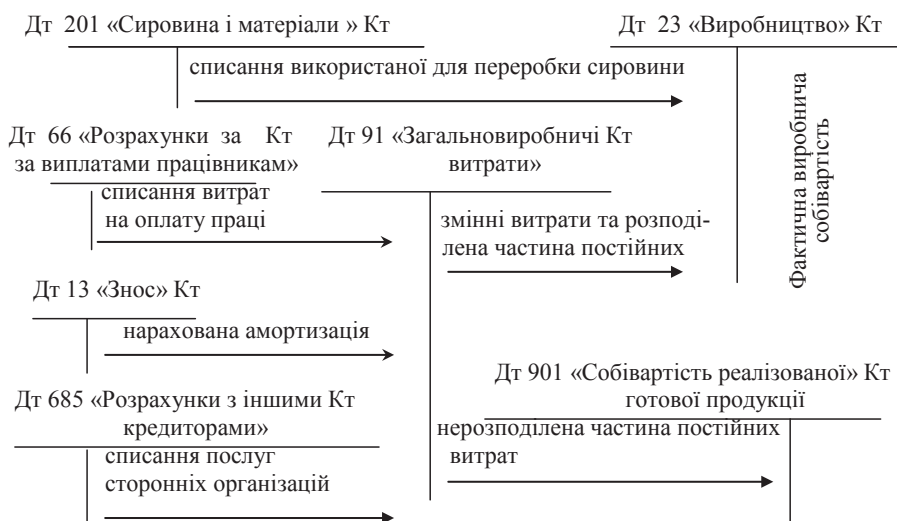


Рис. 2. Модель обліку витрат виробництва на підприємствах постачання готових страв

Згідно з принципами П(С)БО 16 «Витрати», на підприємствах постачання готових страв до складу виробничої собівартості продукції входять затрати на сировину поряд із розподіленими загальновиробничими витратами.

Собівартість як економічна категорія властива товарно-грошовим відносинам і виникла тоді, коли всі витрати виробництва стали набирати вартісної форми, тобто коли виникла необхідність підрахувати витрати на виробництво товару і прибуток або збиток від його реалізації.

Дослідження свідчать, що правомірним є віднесення витрат виробництва і, відповідно, формування фактичної виробничої собівартості продукції протягом звітного періоду на рахунок 23 «Виробництво» (рис. 2).

За дебетом рахунку 23 «Виробництво» протягом звітного місяця необхідно відображати: прямі витрати (сировина); непрямі, у частині змінних (повною мірою, виходячи із фактичної потужності); постійні розподілені загальновиробничі витрати (виходячи з нормальної потужності).

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати», «нормативна виробнича потужність – це очікуваний середній обсяг діяль-

ності, який може бути досягнутий за звичайних умов роботи підприємства протягом декількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва» [8].

Фінансовий облік загальновиробничих витрат здійснюють на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» – активному, витратному, збірно-розподільчому рахунку, призначеному для обліку господарських процесів. За дебетом цього рахунку відображають суму визнаних витрат, за кредитом – щомісяця після розподілу списують витрати на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації».

На КП «Асторія» використовують рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» для обліку всіх інших витрат (окрім сировини і матеріалів) на виробництво і на його обслуговування, їх розподілу не здійснюють, а в повній сумі списують на рахунок 79 «Фінансові результати», що не відповідає положенням Інструкції № 291 [11].

У ході дослідження запропоновано для КП «Асторія» варіант розподілу загальновиробничих витрат, який представлено на рис. 3:

Адміністративні витрати, на збут та інші операційні витрати пропонється обліковувати окремо, на відповідних рахунках класу 9 «Витрати діяльності».

У КП «Асторія» в бухгалтерському обліку сировину при виготовленні блюд списують на рахунок 23 «Виробництво» (можна використовувати рахунок 282/2 «Товари в торгівлі», «Кухня»). У дебет цього рахунку відносять вартість сировини, яка надійшла у виробництво, а в кредит – вартість сировини, використаної на приготування блюд, вартість повернутої сировини з кухні в комору, а також списання нестач та витрат продуктів. Дебетове сальдо рахунку 23 «Виробництво» (або рахунку 282/2 «Товари в торгівлі», «Кухня») показує вартість залишків невикористаної сировини, а також сировини в напівфабрикатах і в нереалізованих готових виробках, які знаходяться на кухні.

Аналітичний облік ведеться по кожному виду виробництва та матеріально-відповідальній особі.

Дані аналітичного обліку по рахунку 23 «Виробництво» становитимуть комерційну таємницю підприємства, а дані рахунків класу 8 (якщо вони застосовуються) будуть відкритими (рис. 4).

На великих підприємствах доцільним є ведення інтегрованого

управлінського обліку. При цьому після закінчення звітного періоду всі витрати, що обслуговують підприємство, у повному обсязі списують на фінансові результати, а для інших витрат періоду використовують відповідні рахунки класу 9 «Витрати діяльності» (рис. 5).

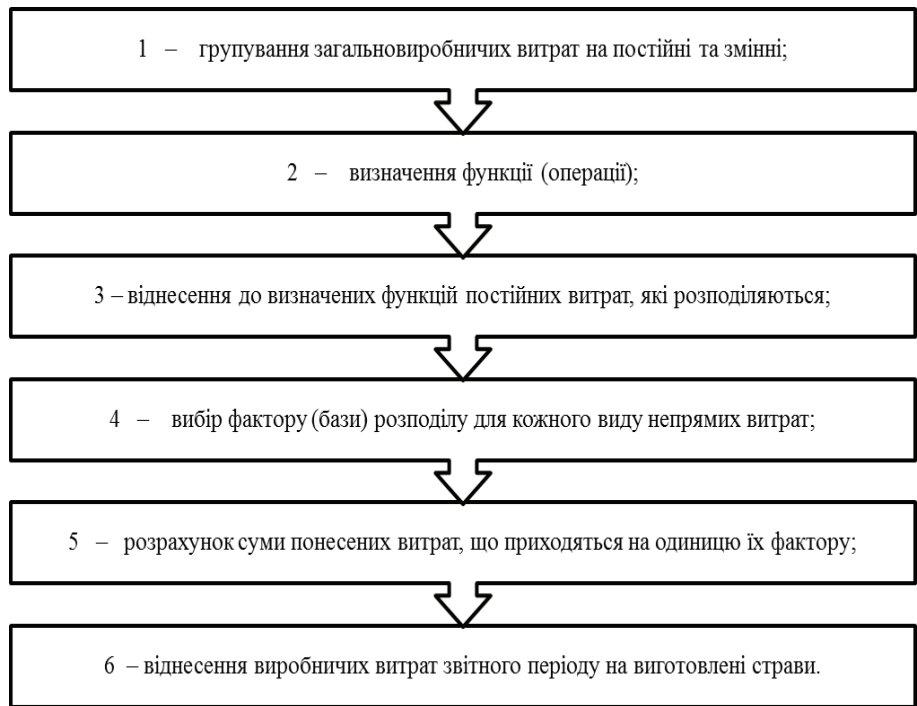


Рис. 3. Поетапний розподіл загальновиробничих витрат

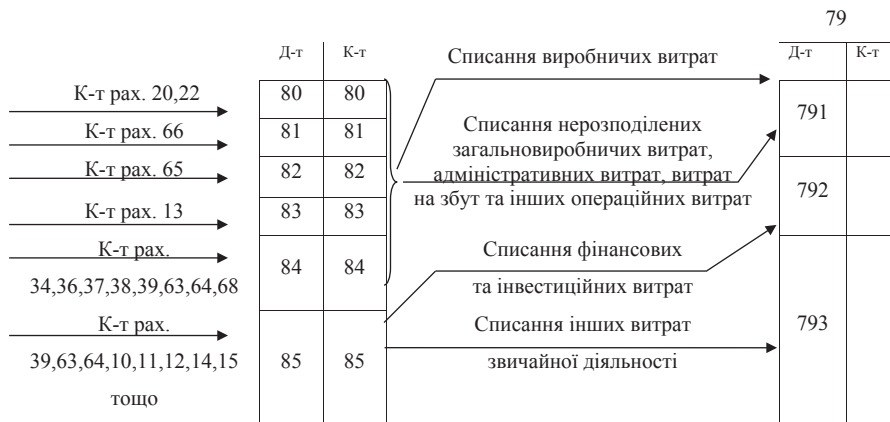


Рис. 4. Облік витрат з використанням класу 8 «Витрати за елементами» при загальній системі обліку

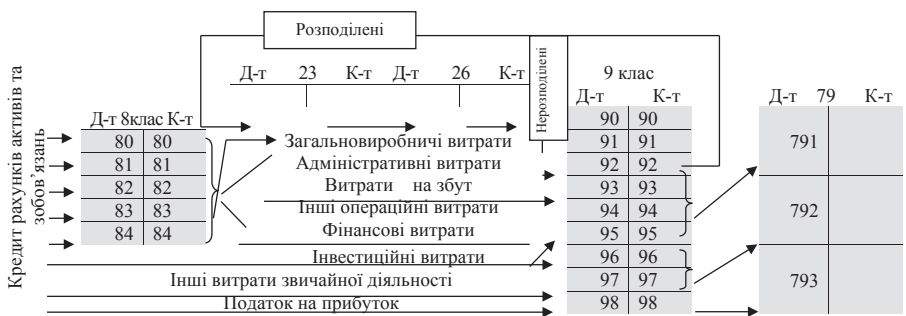


Рис. 5. Облік витрат на рахунках класу 8 та 9 (інтегрована система обліку)

Групують дані по статтях витрат, видах продукції та центрах відповідальності за допомогою відповідної організації аналітичного обліку в рамках рахунків, наведених вище. Щоб побудувати систему рахунків управлінського обліку, необхідним є визначення обов'язків кожного обліковця, тому що він відіграє визначну роль на всіх етапах управління.

Таким чином, реорганізувавши систему управління виробничої діяльності підприємства завдяки впровадженню управлінського обліку, для нього відкриються принципово нові можливості, що дасть змогу не лише отримувати інформацію щодо виробничих процесів, але й оперативно її використовувати, приймаючи управлінські рішення.

Невирішене коло проблем потребує практичного застосування управлінського обліку для вітчизняних підприємств, що займаються постачанням готових страв. У сучасних умовах дане питання є вкрай актуальним та потребує подальшого дослідження.

Висновки. Таким чином, вивчення та узагальнення теоретичних положень щодо обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на підприємствах, що займаються постачанням готових страв, підтвердило наявність невирішених проблемних питань. Опрацювання теоретичного та практичного досвіду щодо обліку собівартості підтверджує наявність лише загальних рекомендацій та відсутність цілісної концепції. До основних проблем відносяться наявність різних способів витрат виробництва продукції, а також недосконалість механізму формування собівартості виробництва продукції.

Також основні положення стандартів бухгалтерського обліку не враховують специфіку підприємств харчування, які здійснюють переважно процес виробництва продукції і можуть належати до сфери матеріального виробництва. Тому питання обліку витрат та калькулювання собівартості продукції в підприємствах постачання готових страв потребує удосконалення.

Література:

1. Бухгалтерський облік : [навч. посіб. для студентів напряму підгот. 6.140101 «Готельно-ресторанна справа»] / Уклад.: П.О. Куцик, О.М. Чабанюк, Ф.Ф. Макарук. – Львів : ЛКА, 2015. – 363 с.
2. Михайлицька М. Усе про облік та організацію ресторанного господарства / М. Михайлицька. – Х. : Фактор, 2012. – 432 с.
3. Котенко Л.М. Облік товарних операцій в підприємствах торгівлі та ресторанного господарства : [навч. посіб.] / Л.М. Котенко, Н.В. Манжос, Н.В. Бойченко. – Х. : ХДУХТ, 2008. – 323 с.
4. Чумак О.В., Андрущенко І.С. Аналітична технологія управління витратами підприємств ресторанного господарства / О.В. Чумак, І.С. Андрущенко // Вісник НТУ «ХПІ». Серія «Актуальні проблеми управління та фінансово-господарської діяльності підприємства». – 2013. – № 24(997). – С. 154–163.
5. Янчева Л.М. Методичні підходи до організації бухгалтерського обліку витрат виробництва та обігу на підприємствах ресторанного господарства / Л.М. Янчева, Т.В. Шталь, М.О. Ільченко //

- Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. – 2012. – Вип. 2. – С. 11–17.
6. Ільченко М.О. Облікова політика як інструмент організації обліку витрат на підприємствах ресторанного господарства / М.О. Ільченко // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». – 2013. – Вип. 10(3). – С. 262–268.
 7. Методичні рекомендації щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами, затверджені Наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 17.06.2003 р. № 157.
 8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р., № 73.
 9. Завилейский Г.Г. Бухгалтерский учет в общественном питании : [пособ.] / Г.Г. Завилейский, Н.В. Мартынов ; 4-е изд. перераб. и доп. – Минск : Амалфея, 2010. – 456 с.
 10. Коваленко А. Облік у ресторанному бізнесі / А. Коваленко // Баланс. – 2010. – № 12(946). – С. 14–22.
 11. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291.

Мельничук О.П. Экономическая сущность и методологические аспекты производственных затрат на предприятиях, предоставляющих услуги по поставке готовых блюд

Аннотация. В статье рассмотрены организационно-методические аспекты бухгалтерского учета издержек производства продукции на предприятиях питания. Выявлен состав издержек производства с целью повышения информативности данных бухгалтерского учета. Исследовано состояние бухгалтерского учета затрат и себестоимости продукции на предприятиях поставки готовых блюд, предложены пути его совершенствования.

Ключевые слова: система учета, расходы, организация учета, общественное питание, ресторанное хозяйство.

Melnychuk O.P. The economic essence and methodological aspects of the production costs for companies that provide services for the supply of ready meals

Summary. The organizational and methodological aspects of accounting of manufacturing expenses on the catering enterprises were considered. So, for increasing of informativeness of accounting the composition of manufacturing expenses were investigated. It's researched the accounting of manufacturing expenses on the enterprises that supplies ready meals were studied and the ways of its improvement were proposed.

Keywords: accounting system, expenses, organization of accounting, catering, restaurant management.