

Белінська О.В., к.е.н., доцент,
Однолько В.О., викладач
Супруненко І.В., викладач
кафедра бухгалтерського обліку та аудиту
Одеський Державний Економічний Університет

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ГРОМАДСЬКОГО ХАРЧУВАННЯ

Стаття присвячена питанням обліку витрат на підприємствах громадського харчування. Аналізуються існуючі в літературі підходи до окремих аспектів обліку витрат на підприємствах громадського харчування. Обґрунтована доцільність переходу від торгово-виробничого підходу в обліку витрат підприємств громадського харчування до виробничого підходу.

The article is devoted to question of accounting charges at enterprises of public food consumption. Existing approaches to separate aspects of accounting charges at enterprises of public food consumption are analysed. Transition expediece is grounded from point-of-sale-production in accounting charges at enterprises of public food consumption to production approach.

Постановка проблеми. Облік витрат на підприємствах громадського харчування відноситься до дискусійної тематики, якій на сьогоднішній день приділяється особлива увага. Багато в чому нерозв'язаність цих питань визначається залежністю цієї галузі від попиту та контингенту споживачів. Присутність сфері громадського харчування елементів як виробництва, так і торгівлі та використання значної номенклатури страв, напоїв, що постійно змінюється, також породжує проблеми в обліку та калькулюванні собівартості продукції.

Облік витрат підприємств громадського харчування має свої особливості, як в методологічних принципах, так і в документальному оформленні, веденні аналітичного обліку за стравами, в застосуванні форм облікових реєстрів, інформаційного забезпечення звітності. Це обумовлено змінами в правових та економічних відносинах при продажу продукції, формуванням нових відносин між продавцем та покупцем і виникненням нових видів реалізації при відсутності готівкових грошових коштів для розрахунків, а також групуванням даних згідно з вимогами податкової звітності.

В сучасних умовах розвитку економіки України значно збільшився товарообіг покупних товарів на підприємствах громадського харчування, відповідно зросли і розміри їх витрат. Це, в свою чергу, призвело до виникнення нових проблем в обліку витрат, розв'язання яких потребує подальшого удосконалення облікової роботи.

Аналіз останніх досліджень та публікацій показав, що проблеми економіки громадського харчування у теперішній час вивчаються цілою групою дослідників: Солошенко Л.Ю., Романов О.Г., Бутинець Ф.Ф. та ін.. Зокрема, Калайтан Т.В. запропонував концепцію організації обліку та аналізу фінансових результатів за центрами відповідальності на підприємствах громадського харчування та трансфертного ціноутворення [1, с. 8]. Низка питань носить дискусійний характер,

одним з яких є порядок обліку доходів та витрат підприємства, які в кінцевому випадку і формують прибуток підприємства громадського харчування.

Мета дослідження полягає у вивченні підходів в обліку витрат підприємств громадського харчування та обґрунтованості їх доцільності, що має важливе значення для практичної реалізації як окремих управлінських функцій, так і розвитку системи управління витратами.

Виклад основного матеріалу дослідження. Прибуток підприємств громадського харчування від основної діяльності, як і будь-якого іншого підприємства, визначається як різниця суми одержаних доходів та понесених у результаті діяльності витрат. Так як прибуток підприємств громадського харчування формується як єдиний показник виробництва та реалізації продукції власного виробництва, а також покупних товарів, то її можна визначити на загальному рівні виробничих та збутових підрозділів. Розрізненість інформації про витрати на окремих бухгалтерських рахунках, а також включення в собівартість готової продукції лише витрат на сировину практично виключають можливість визначити їх загальну величину для формування прибутку.

Так, Калайтан Т.В. вважає, що слід використовувати рахунок 902 “Собівартість реалізованих товарів” лише в частині величини набору сировини []. Крім того, Калайтан Т.В. пропонує диференціювати торгові націнки в залежності від поетапного здійснення виробництва та реалізації продукції на 2 категорії: перші повинні покривати виробничі витрати; другі – витрати на реалізацію покупних товарів і продукцію власного виробництва, та витрати пов’язані з організацією споживання продукції. Автор вказує, що це можливість відповідним чином оцінювати формування витрат за центрами відповідальності, враховуючи при цьому право кожного центру на частину прибутку, що міститься в торгових націнках [].

Ми вважаємо, що в роботі підприємств громадського харчування потрібний чіткий прояв централізації витрат на приготування та реалізацію продукції. До числа переваг централізації витрат можна віднести об’єднання та спеціалізацію праці як за обліком так і за контролем.

В умовах централізації витрат підприємства громадського харчування розширюють можливості ведення внутрішнього господарського розрахунку, оскільки планування та облік основного показника об’єму товарообігу може здійснюватися і за ти невеликими підприємствами, які прикріплені до основного виробництва.

Для громадського харчування характерна наявність великої кількості малих підрозділів. Надання їм розрахункового рахунку в банку та наділення їх правом юридичної особи було б невиправданим збільшенням адміністративних витрат, значне ускладнення фінансових та економічних взаємовідносин. Малий об’єм роботи, територіальна розкиданість, невелика кількість робітників виключає доцільність ведення самостійного обліку та звітності.

З нашої точки зору на підприємствах громадського харчування повинний бути єдиний центр відповідальності за одержані доходи та понесені витрати, оскільки, ми вважаємо, що підприємства громадського харчування є симбіозом торгового та виробничого підприємства з єдиним центром формування прибутку.

Після реформування бухгалтерського обліку у 2000 році був обраний єдиний підхід відносно відображення в обліку процесу реалізації та одержання доходів, однак, це призвело до виникнення інших протиріч. До реформування бухгалтерського обліку у собівартість виготовлених блюд в громадському харчуванні включалася лише вартість сировини та матеріалів (продуктів харчування), які використовуються для виробництва продукції. У свою чергу, облік вартості запасів підприємства громадського харчування

вели за обліковими цінами (покупними або продажними, в залежності від облікової політики підприємства). Усі ж інші витрати, які пов'язані з виробництвом та реалізацією виготовленої продукції (включаючи заробітну плату, амортизацію обладнання), вважалися витратами обігу та ураховувалися на рахунок 44 „Витрати обігу”, що раніше застосовувався (в наш час для обліку аналогічних витрат використовуються рахунки 92 „Адміністративні витрати” та 93 „Витрати на збут”).

Введення в дію національних стандартів обліку призвело до виникнення різних точок зору з приводу організації обліку на підприємствах громадського харчування. Частина бухгалтерів визнала доцільність його організації за аналогією з обліком на виробничих підприємствах, а частина придержується старого порядку з застосуванням рахунків та субрахунків нового Плану рахунків, тобто виникло два підходи до організації обліку у громадському харчуванні: виробничий та торгово-виробничий.

Згідно з першим підходом облік витрат на виготовлення власної продукції ведеться на рахунок 23 „Виробництво”, за дебетом якого відображаються прямі витрати (сировина, витрати на оплату праці кухарів та офіціантів та інші прямі витрати), а також списані змінні та постійні розподілені загально-виробничі витрати.

До виробничої собівартості готової продукції прямим шляхом можна включити:

- вартість продуктів, з яких готується страва;
- заробітна плата кухарів, яка нараховується за відрядними розцінками в залежності від кількості приготовлених страв;
- обов'язкові відрахування на соціальні заходи від сум такої нарахованої заробітної плати кухарям;
- амортизація обладнання та вартість електроенергії, яка витрачена на приготування страв виходячи зі споживаної кількості, яку визначають на підставі паспорту на електрообладнання, якщо на кожному з них готується окрема страва (хоча на практиці зазвичай готують різні страви на одному виді обладнання і пряме включення вартості електроенергії до складу виробничої собівартості майже неможливо).

Заробітну плату кухарів при погодинній системі оплати праці, заробітну плату завідуючого виробництвом, який виконує в основному адміністративні функції та контролює роботу кухарів, обов'язкові відрахування на заробітну плату таких працівників, амортизацію обладнання, якщо воно використовується для приготування різних страв, неможливо розподілити на об'єкти обліку витрат прямим шляхом. Тому такі витрати відносяться до загально-виробничих та ураховуються на рахунок 91 „Загально-виробничі витрати”. В свою чергу, їх можна поділити на постійні та змінні. Зауважимо, що в залежності від умов діяльності конкретного підприємства один і той самий вид витрат може бути як змінним, так і постійним.

До змінних, наприклад, можна віднести:

- заробітну плату завідуючого виробництвом, що нараховується виходячи з окладу, що залежить від категорії підприємства;
- заробітну плату ремонтного робітника, яка нараховується з урахуванням кількості одиниць відремонтованого обладнання;
- обов'язкові нарахування на заробітну плату вище вказаних робітників;
- амортизацію обладнання загально-виробничого призначення, яка нараховується відповідно до виробничого методу;
- вартість допоміжних матеріалів та малоцінних швидкозношуваних предметів, які списуються у відповідності до встановлених ставок на 1 тис.грн. виготовленої продукції та ін.

До складу постійних витрат можна включити:

- матеріали, що використовуються на прибирання виробничого приміщення;
- заробітну плату комірника, технічок, сторожів та іншого обслуговуючого персоналу, яка не залежить від об'єму виробництва;
- обов'язкові нарахування на заробітну плату таких робітників;
- вартість електроенергії витраченої на освітлення виробничого приміщення;
- орендну плату за використання виробничого приміщення та обладнання;
- амортизацію і витрати на здійснення ремонтів обладнання та приміщення загальновиробничого призначення та ін.

Проте, така організація обліку витрат на виготовлення власної продукції зручна лише для великих підприємств громадського харчування, де є можливість організувати облік витрат праці та заробітної плати, а також амортизації у розмірі конкретних видів продукції та асортиментних позицій.

Однак підприємства громадського харчування не завжди можуть адекватно організувати облік цих витрат. Тому малі підприємства громадського харчування можуть застосовувати спрощений метод, за яким на рахунку 23 "Виробництво" прямо відноситься лише вартість продуктів, що використані для виготовлення продукції. Інші виробничі витрати (заробітна плата кухарів, нарахування на фонд оплати їх праці, амортизація та ін.), які неможливо достовірно співвіднести з кожним конкретним видом продукції, ураховуються на 91 "Загальновиробничі витрати", а в кінці місяця розподіляються за видами продукції згідно з П(С)БО 16 "Витрати".

У зв'язку зі специфікою сфери громадського харчування аналітичний облік готових страв та кулінарних виробів потрібно організувати за обліковими цінами, в якості яких можна рекомендувати продажні ціни, адже згідно зі статтею 8 Закону України „Про бухгалтерський облік” керівник підприємства може самостійно обирати форму бухгалтерського обліку, порядок та спосіб узагальнення інформації в регістрах обліку з дотриманням єдиних принципів, встановлених даним Законом, але з урахуванням особливостей своєї діяльності.

Продажна вартість продукції визначається на підставі кошторисів та розрахунків з урахуванням передбачених витрат на приготування продукції за її видами. Об'єм випущеної продукції та об'єм реалізації (товарообіг) визначається на підставі щоденного плану-меню та розрахованих продажних цін.

Калькуляція фактичної виробничої та повної собівартості готових страв складається на підставі господарських операцій. Однак, на практиці визначити фактичну собівартість кожної страви доволі складно і тому можна просто розрахувати відхилення облікової вартості від її фактичної собівартості.

Торгово-виробничий підхід передбачає облік сировини на рахунку 28 „Товари”. Облік сировини, що використана на виготовлення страв також ведеться на рахунку 23 „Виробництво” за обліковими (продажними) цінами. Витрати, які пов'язані з приготуванням та реалізацією продукції власного виробництва, які раніше входили до складу витрат обігу, в наш час згідно з вимогами П(С)БО 16 „Витрати” включаються до адміністративних витрат та витрати на збут і ураховуються відповідно на рахунках 92 „Адміністративні витрати” та 93 „Витрати на збут”.

Крім того, окремі види витрат обігу згідно з П(С)БО 9 „Запаси” включаються до первісної вартості запасів. Так, окрім транспортно-заготівельних витрат в первісну вартість включаються витрати, що безпосередньо пов'язані з придбанням запасів та доведенням їх до стану, в якому вони придатні до використання в запланованих цілях

Отже, можна зробити висновок, що до таких витрат відноситься заробітна плата кухарів, нарахування в соціальні фонди з заробітної плати, амортизація обладнання, що використовується безпосередньо для виготовлення страв та ін. Їх можна обліковувати на рахунку 286.

Що стосується торгової націнки, то вона представляє собою відсоток відношення вартості сировини та матеріалів до суми інших витрат на виготовлення продукції та запланованого прибутку. При чому торгова націнка повинна забезпечити покриття витрат підприємства громадського харчування, одержання їм прибутку, а також включає суми ПДВ у складі ціни продажу, якщо підприємство є платником ПДВ.

Таким чином, можна зробити висновок, що застосування рахунку 28 „Товари” не спрощує облік витрат на виготовлення страв та кулінарних виробів, та потребує багатьох розрахунків. Торгово-виробничий підхід містить низку проблем, які можуть призвести до порушення загальних правил бухгалтерського обліку.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Виробничий підхід також потребує багатьох розрахунків, однак користувачі можуть отримати більш достовірну інформацію. Він забезпечує більш точний розрахунок доходу від реалізації продукції, тому що заснований на її конкретній продажній ціні. Торгово-виробничий підхід до організації бухгалтерського обліку на підприємствах громадського харчування у зв'язку з застосуванням середньої торгової націнки призводить до викривлення суми доходу. Тому вважаємо, що застосування виробничого підходу до організації обліку на підприємствах громадського харчування більш доцільно у порівнянні з торгово-виробничим підходом.

Література

1. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 9 “Запасы” утв. приказом Министерства финансов Украины от 20.10.1999 г. № 246 // *Налоги и бухгалтерский учет.* – 2005.- № 8 (128).- с.34-38.
2. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 16 “Расходы”, утв. приказом Министерства финансов Украины от 31.12.1999 г. № 87 // *Налоги и бухгалтерский учет.* – 2005.- № 8 (128).- с.65-70.
3. Бухгалтерський облік у громадському харчуванні / за ред. проф.Ф.Ф. Бутинця. – Житомир:ПП “Рута”, 2002. – 440 с.
4. Калайтан Т.В. Облік і аналіз фінансових результатів в управлінні діяльністю підприємств громадського харчування// Автореферат...дис...канд...екон.наук: 08.06.04.- Львів:2004. – 20с.
5. Назарбаева Р., Голошевич И. Учет в общепите// *Бухгалтерия.* –2003.№47(566) – с.24-36.
6. Романов А.Г. Организация деятельности в сфере общественного питания. – Харьков: Центр Консульт, 2004. – 268 с.
7. Солошенко Л., Федорченко Ф., Борщ Н. Громадське харчування: особливості обліку. – Х.: Фактор, 2004. – 408 с.

ЗАЯВКА НА УЧАСТЬ У КОНФЕРЕНЦІЇ

“Наука і життя: українські тенденції, інтеграція у світову наукову думку”
(м.Київ, 23 травня 2007 року)

Прізвище	Белінська
Ім'я	Ольга
По батькові	Вікторівна
Місце роботи	Одеський Державний Економічний Університет
Посада	доцент
Вчене звання	к.е.наук
Науковий ступінь	доцент
Адреса	Одеса 26, вул.Преображенська, 8

Прізвище	Однолько
Ім'я	Вікторія
По батькові	Олександрівна
Місце роботи	Одеський Державний Економічний Університет
Посада	викладач
Адреса	Одеса , 72, вул.. Терешкова, 39\2, кв. 45

