

ВІДОБРАЖЕННЯ ВИТРАТ НА ЯКІСТЬ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

Удосконалено діючу систему бухгалтерського обліку підприємств ресторанного господарства в частині відображення витрат на якість продукції та послуг

Постановка проблеми. В процесі конкурентної боротьби підприємства ресторанного бізнесу, як і підприємства інших галузей намагаються не втратити своєї частки на ринку та, при можливості, навіть збільшити її. Одним із дієвих заходів є виробництво якісної продукції. Але, постає питання як споживачам та клієнтам розрізнити продукцію різної якості та як відобразити в бухгалтерському обліку витрати пов'язанні із підтвердженням та підвищенням якості продукції, яка виготовляється.

Враховуючи частоту випадків отруєння харчовими продуктами особливої актуальності набуває тема якості продукції, в тому числі і продукції, яка виготовляється підприємствами ресторанного господарства. Основною проблемою є те, що споживачі при придбанні (замовленні) продукції зовсім не забезпечені інформацією щодо якості визначеної продукції.

Витрати на якість, які не поступаються за своєю значимістю витратам на оплату праці робочої сили, розробку конструкцій виробів, торговельним операціям, є визначальними при прийнятті рішень з розподілу капіталовкладень і формування політики підприємства щодо якості, які прагнуть не лише зберегти, але і зміцнити свої позиції на ринках збуту [11, с. 137].

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Тривалий час витратам на якість продукції не надавали належної уваги. Вважалося, що вони становлять лише незначний відсоток від сум продажу. Однак дослідження, проведені групою з якості та стандартів Великої Британії, показали, що витрати на якість для промислових підприємств становлять 5–25 % від їх товарообороту. Вони залежать від типу промисловості, ділової ситуації або послуг, підходу до класифікації витрат на якість, а також від масштабів проведених заходів на постійне поліпшення якості всіма працівниками підприємства [14, с. 29].

Питання якості послуг і товарів останнім часом піднімаються все більше вітчизняними і закордонними науковцями та практиками. Цим проблемам присвячено велику кількість наукових робіт, зокрема І.Ю. Тимрієнко, В.М. Пархоменко, В.Н. Войтоловський, О.В. Фоміна, Н.Ю. Анисимова, Н.А. Морозова-Герасимович, Т.Д. Попова.

Питання якості розглядалися в контексті певних галузей, а саме: легка промисловість (Т.К. Вознюк), текстильна – (Мартінова О.В., Рассихіна В.Є., Наумова Л.М.), молочна – М.М. Кругла. Але, питанням якості продукції в ресторанному господарстві та питанням облікового відображення якості продукції дослідниками не приділялося належної уваги, що підвищує актуальність проведеного дослідження.

Метою проведеного дослідження є удосконалення діючої системи бухгалтерського обліку підприємств ресторанного господарства в частині відображення витрат на якість продукції та послуг.

Викладення основного матеріалу дослідження. Міжнародний досвід показує, що лідерство у світовій економіці, в соціальному та культурному розвитку досягають лише ті країни, які можуть забезпечити світову якість продукції та послуг. Це створює конкурентні переваги для виробників та комфортні умови життя для споживачів. Саме тому в провідних країнах світу проблема якості є осередком економічних інтересів держави, виробників та споживачів. За даними опитування покупців в різних країнах світу бачимо, що сьогодні практично всі вони розглядають якість як головний фактор вибору товару в порівнянні з його ціною та іншими критеріями [1, с. 38].

Якість продукції – сукупність властивостей, які відображають безпеку, новизну, довговічність, надійність, економічність, ергономічність, естетичність, екологічність продукції тощо, які надають їй здатність задовольняти споживача відповідно до її призначення [2].

Якість продукції створює засади економічної безпеки сукупності інститутів різних рівнів. Вона, з одного боку, виражає ступінь задоволеності споживачем сукупності характеристик продукції, послуг, що надає підприємство, а з іншого, – відповідність процесів управління на підприємстві встановленим цілям й обраній стратегії розвитку [7, с. 110].

В методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [4] відсутні будь-які рекомендації щодо складу та групування витрат на якість продукції, порядку їх відображення в системі бухгалтерського обліку.

Як показує практика підприємства не проводять калькуляцію вартості “якості” через відсутність типової методики обліку витрат на якість з метою калькулювання собівартості готової продукції. Деякі дослідники намагалися вирішити зазначену проблему, тому розглянемо їх пропозиції щодо складу та облікового відображення витрат на якість продукції.

Морозова-Герасимович Н.А. [5] вважає, що доцільніше було б побудувати облік витрат на забезпечення якості в такий спосіб: аналогічно обліку інших комплексних витрат, наприклад, загальновиробничих, передбачити в Плані рахунків окремий збірно-розподільчий рахунок “Витрати на забезпечення якості” з виділенням двох субрахунків до нього: “Витрати на забезпечення заданого рівня якості” і “Втрати від невідповідності продукції”.

На першому субрахунку Н.А. Морозова-Герасимович пропонує відображати продуктивні витрати (на забезпечення якості виготовлення і контроль якості в процесі виготовлення), а на другому субрахунку – невиробничі витрати, пов’язані з усуненням дефектів і втрати від остаточного браку продукції (витрати на виправлення дефектів, виявлених у процесі виробництва, витрати на утримання ізоляторів браку, витрати на задоволення претензій та ін.), тобто втрати від остаточного браку будуть складовою частиною втрат від невідповідності продукції.

Тимрієнко І.Ю. [10] пропонує обліковувати витрати на підвищення якості продукції загальною сумою на рахунку 23 “Виробництво”.

Для розробки економічно обґрунтованої методики бухгалтерського обліку витрат на якість значну роль відіграють ті рахунки, на яких ці витрати відображатимуться. Так, І.Ю. Тимрієнко [10] пропонує наступну структуру рахунку витрат на якість:

231 XXXX YY:

перші три знаки – номер рахунку за планом рахунків (231 – основне виробництво);

наступні чотири знаки – XXXX – привласнюються на основі Державного класифікатору продукції та послуг.

потім два знаки – YY – з класифікатору “Стаття витрат на якість” (ці витрати включаються до виробничої собівартості у складі інших витрат).

Модель обліку витрат на якість продукції запропонована І.Ю. Тимрієнко представлена на рис. 1.



Рис. 1. Модель обліку витрат на якість продукції [10]

До складу витрат на підтвердження та поліпшення якості Тимрієнко І.Ю. відносить:

- інформаційні послуги, маркетингові дослідження;
- оплата за одержання кодів;
- виплати по сертифікації продукції;
- оплата розробки і оцінки вартості системи якості;
- оплата праці співробітників, які зайняті відповідним питанням;
- нарахування на заробітну плату;
- витрати на надання споживачам доказів відповідності продукції встановленим вимогам;
- витрати, пов’язані з навчання персоналу питанням якості;
- інші подібні витрати [9].

Попова Т.Д. [8] у свої дослідженнях пропонує для забезпечення системного обліку витрат на якість ввести в План рахунків бухгалтерського обліку окремих збірно-розподільний рахунок “Витрати на якість”. За дебетом якого протягом місяця будуть відображатися всі витрати, пов’язані з якістю, а після закінчення місяця з його кредиту вони будуть списані на рахунки “Основне виробництво”, “Загальновиробничі витрати”, “Загальногосподарські витрати”, “Брак у виробництві”, “Витрати майбутніх періодів” та ін.

Іншої точки зору додержується О.В. Фоміна, яка для обліку витрат кожного процесу (рахунок “Основне виробництво” субрахунок “Процес”), у тому числі витрат на якість (рахунок “Основне виробництво” субрахунок 2 “Витрати на якість”), пропонує відкрити рахунки і субрахунки різних рівнів, на яких нагромаджуватиметься інформація щодо вартості процесів, переділів, статей калькуляції і відхилень за видами продукції. Таким чином, групування витрат на

якість можливе в межах будь-якого процесу і в розрізі аналітичних рахунків другого порядку до рахунку “Витрати на якість”: 20.2.1. Витрати на забезпечення якості, 20.2.2. Витрати на підвищення якості, 20.2.3. Втрати від невідповідностей відповідно до цілей управління і потреб в інформації для аналізу витрат і відхилень, якості процесів і їх впливу на якість напівфабрикатів, ефективності і відповідності внутрішнім стандартам якості.

Підтримуємо думку О.В. Фоміної, оскільки більш доцільно одразу відображати витрати на якість на субрахунках до рахунку 23, 91 та ін., ніж накопичувати витрати на окремому рахунку, а тоді їх списувати на відповідні рахунки витрат.

Пархоменко В.М. [6] вважає, що не доцільно вести облік витрат на якість на окремому збірно-розподільчому рахунку. Оскільки, це лише призведе до збільшення кількості синтетичних рахунків, і відповідно до збільшення обсягу облікової роботи. Вчений вважає, що найдоцільнішим для цього буде вести аналітичний облік на рахунках витрат (рахунки 20/ТЗВ, 23, 24, 26, 91, 92, 93, 94), в розрізі “Витрати на якість”.

Отже, пропозиції науковців щодо облікового відображення витрат на поліпшення якості можна об'єднати у такі дві групи:

1. Створення окремого рахунку (Н.А. Морозова-Герасимович [5], Т.Д. Попова [8]).

2. Виокремлення окремого субрахунку до рахунку “Основне виробництво” – “Витрати, зумовлені поліпшенням якості продукції” (І.Ю. Тимрієнко [10]).

3. Ведення аналітичного обліку за рахунками витрат (рахунки 20/ТЗВ, 23, 24, 26, 91, 92, 93, 94) (О.В. Фоміна [13], В.М. Пархоменко [6]).

Підтримуємо думку В.М. Пархоменка, щодо недоцільності ведення обліку витрат на якість на окремому рахунку. Крім того, вважаємо, що відображення витрат лише на рахунку 23 “Виробництво” також не є доцільним, оскільки не завжди такі витрати можна віднести безпосередньо на окремий об'єкт. У зв'язку з цим вважаємо, що витрати на підтвердження та поліпшення якості слід обліковувати відповідно до стадій господарського процесу.

Враховуючи те, що витрати пов'язані із підтвердженням та поліпшенням якості можуть виникати на кожній зі стадій господарського процесу вважаємо, що вони відповідно повинні обліковуватися на різних рахунках бухгалтерського обліку. Запропонована нами методика облікового відображення витрат на підтвердження та поліпшення якості наведена на рис. 2.

Процес організації бухгалтерського обліку витрат обігу та виробництва в закладах ресторанного господарства поділяється на три етапи: придбання сировини, виробництво та реалізація. Відповідно витрати понесені на підтвердження та поліпшення якості можуть виникати на кожному із зазначених етапів. Окрім цього до початку здійснення господарської діяльності підприємство також несе витрати пов'язані із якістю продукції. До таких витрат можна віднести витрати на інформаційні послуги, маркетингові дослідження, оплату за одержання кодів, витрати на сертифікацію продукції, оплату розробки і оцінки вартості системи якості. Вважаємо, що ці витрати в системі бухгалтерського обліку будуть відображатися на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”.

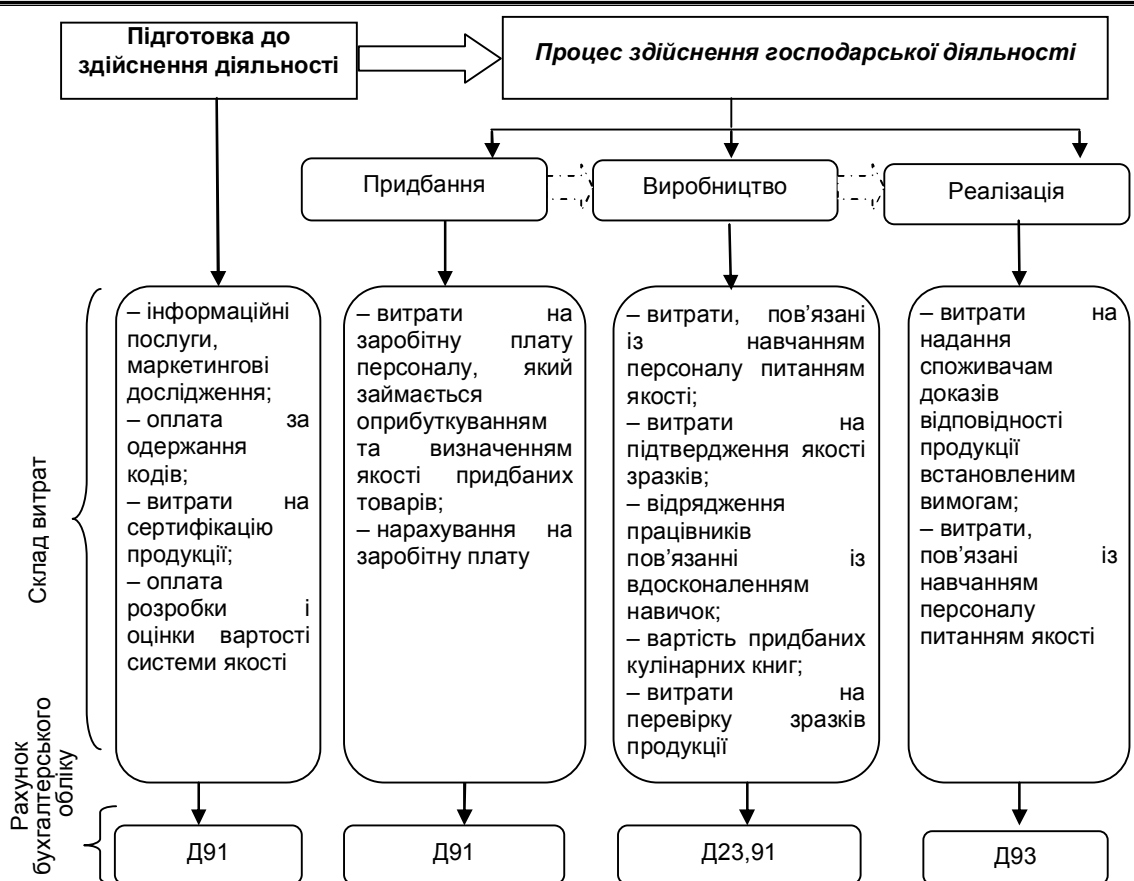


Рис. 2. Склад та відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат на підтвердження та поліпшення якості

Після того як підприємство здійснило всі відповідні заходи для забезпечення власної діяльності, починається безпосередньо процес господарської діяльності. *На першому етапі* відбувається придбання сировини та товарів для подальшої обробки в процесі виробництва чи безпосередньої реалізації. На цій стадії можуть виникати витрати, пов'язані із якістю продукції, а саме: витрати на заробітну плату персоналу, який займається оприбуткуванням та визначенням якості придбаних товарів та нарахування на заробітну плату таких працівників. Ці витрати необхідно обліковувати на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”. Зазначений етап є досить важливим, оскільки у випадку оприбуткування сировини, яка не відповідає вимогам якості, продукція, виготовлена з неї буде також неякісною. У зв'язку з цим особливого значення на цій стадії набуває контроль якості сировини, а основними витратами будуть витрати на встановлення відповідності якості оприбуткованих товарів.

Другий етап – процес виробництва, на якому здійснюється господарські операції, що пов'язані зі створенням продукції і як наслідок надання послуг громадського харчування.

На стадії виробництва підприємством здійснюються такі витрати на якість продукції: витрати, пов'язані із навчанням персоналу питанням якості. Крім того вважаємо, що до витрат на поліпшення якості слід віднести витрати на підвищення кваліфікації, удосконалення навичок та пов'язані з ними відрядження працівників. Такі витрати безпосередньо пов'язані з процесом виробництва, тому відобразатимуться на рахунку 23 “Виробництво”.

Крім того, вважаємо, що витрати на придбання кулінарних книг також можуть відноситися на витрати пов'язані із поліпшенням якості, оскільки використання нових рецептів, удосконалення навиків, заміна інгредієнтів впливатиме на якість продукції. Витрати пов'язані із таким придбанням будуть відображатися на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" у випадку придбання періодичних видань на ринку, магазинах. Якщо витрати пов'язані із таким придбанням можна віднести на певний конкретний вид продукції, то безпосередньо вони будуть відображатися на рахунку 23 "Виробництво" в розрізі конкретної продукції. У випадку, якщо періодичні видання надходять на підприємство шляхом підписки, то такі витрати будуть відноситися на рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів".

Необхідно зауважити, що досить часто можуть траплятися випадки, при яких віднесення того чи іншого елемента витрат до певного об'єкту витрат (виду продукції) є досить складним завданням, оскільки він за своїми характеристиками може належати до кількох видів продукції. Такі витрати слід відносити на загальновиробничі з відображенням на рахунку 91 та розподілом їх між усіма виробництвами пропорційно.

На третьому етапі відбувається реалізація товарів та готової продукції в залах ресторану (кафе), барах тощо. На цій стадії також можуть виникати витрати пов'язані із якістю готової продукції. До них відносяться витрати на надання споживачам доказів відповідності продукції встановленим вимогам та витрати, пов'язані із навчанням персоналу питанням якості. Такі витрати слід відображати на рахунку 93 "Витрати на збут".

Отже, до складу витрат на підтвердження та поліпшення якості пропонуємо відносити:

- інформаційні послуги, маркетингові дослідження;
- оплата за одержання кодів;
- витрати на сертифікацію продукції;
- оплата розробки і оцінки вартості системи якості;
- витрати на заробітну плату персоналу, який займається оприбуткуванням та визначенням якості придбаних товарів;
- нарахування на заробітну плату;
- вартість придбаних кулінарних книг;
- витрати на перевірку зразків продукції;
- витрати, пов'язані із навчанням персоналу питанням якості;
- витрати на підтвердження якості зразків;
- відрядження працівників пов'язанні із вдосконаленням навиків;
- витрати на надання споживачам доказів відповідності продукції встановленим вимогам;
- витрати, пов'язані із навчанням персоналу питанням якості.

Витрати, які виникають на підприємствах ресторанного господарства та пов'язані із підтвердженням та поліпшенням якості продукції відображаються на витратних рахунках бухгалтерського обліку таких як 23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут" на субрахунок "Витрати на якість".

Законодавчо розробленої класифікації та складових витрат на якість на сьогодні не існує, тому підприємству необхідно самостійно розробляти найбільш прийнятні для нього класифікації, пов'язані з якістю продукції. Дана класифікація має бути затверджена керівником та закріплена в Наказі про облікову політику в розділі щодо обліку витрат на якість (для малих та середніх підприємств) або в Положенні про витрати на якість (для великих підприємств).

Пропонуємо закладам ресторанного господарства відкрити такі аналітичні рахунки:

1. Витрати на оцінку якості. Цей аналітичний рахунок буде включати витрати, понесені підприємством на оцінювання якості продукції, визначення її характеристик за відповідними показниками. До таких витрат можуть належати:

- витрати на вхідний контроль та випробування;
- витрати на технічний контроль;
- аудит якості продукції;
- проведення лабораторних досліджень;

2. Витрати на покращення якості включають витрати, направлені на задоволення передбачуваних потреб споживачів, тобто потреб, які ще повністю не сформувався, але з деякою мірою вірогідності можуть виникнути (витрати на дослідження та розробки, виготовлення нових видів продукції і т.д.);

3. Витрати на підтвердження якості продукції пов'язані із наданням споживачам доказів відповідності продукції встановленим вимогам.

Для забезпечення створення системи управління якістю недоцільно створювати окремий структурний підрозділ або вводити до штату окремого працівника, який би відповідав за забезпечення та управління якістю продукції. Оскільки для підприємства це означатиме додаткові витрати на утримання, оплату праці таких працівників (підрозділу). Для ефективного управління якістю, зокрема витратами на якість, потрібно налагодити дієву систему контролю й звітування усіх причетних до даного питання підрозділів та працівників. Тобто для досягнення позитивних результатів від впровадження системи якості потрібно залучити усіх працівників підприємства, звичайно, в межах їх посадових обов'язків [6].

Таким чином, відображення витрат на підтвердження та поліпшення якості продукції на рахунках бухгалтерського обліку дасть можливість узагальнити інформацію щодо понесених витрат з метою управління діяльністю підприємства.

На підприємствах ресторанного господарства одним із головних показників діяльності є саме якість продукції. У відповідності до ст. 6 Закону України "Про захист прав споживачів" [3] продавець (виробник, виконавець) зобов'язаний передати споживачеві продукцію належної якості, а також надати інформацію про цю продукцію. З метою забезпечення споживачів та клієнтів повною інформацією про якість готової продукції пропонуємо показувати в меню таких закладів окремо страви виготовлені із продуктів, які не містять консервантів та хімічних домішок. Це можна здійснити створивши окремий розділ в меню закладу. Безпосередньо такі страви будуть коштувати дещо дорожче, але споживач буде впевнений у тому, що він платить більше саме за якість даних продуктів. Таким чином, клієнти закладів, які можуть дозволити собі дорожчі продукти віддадуть перевагу більш якісним стравам, інші ж клієнти хоча б будуть повідомлені про склад таких страв.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Проведений аналіз показав, що в Україні відсутні будь-які рекомендації щодо складу та облікового відображення витрат на поліпшення та підтвердження якості продукції. Вітчизняними та зарубіжними вченими дане питання частково розглядалося, але в сфері ресторанного господарства такі дослідження відсутні. Це призводить до ускладнення, а іноді й неможливості отримання інформації про витрати на якість для прийняття рішень управлінським персоналом та подальшого розвитку

підприємства. З метою вирішення зазначеної проблеми, з урахуванням особливостей діяльності підприємств ресторанного господарства нами визначено склад витрат на поліпшення та підтвердження якості та запропоновано методику відображення даних витрат в системі бухгалтерського обліку, яка побудована на відображенні витрат пов'язаних із якістю продукції відповідно до стадій господарської діяльності таких підприємств.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Анисимова Н.Ю.* Анализ системы качества винодельческой продукции / Н.Ю. Анисимова // Вестник ЖГТУ. – № 2 (32). – 2005. – С. 38-44.
2. Декрет Кабінету Міністрів України “Про державний нагляд за додержанням стандартів, норм і правил та відповідальність за їх порушення” від 29.06.2010 р. N 2367-VI (2367-17) // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – N 34. – ст. 486. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=30-93>.
3. Закону України “Про захист прав споживачів” від 16.06.2011 р. N 3530-VI (3530-17) / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1023-12>.
4. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені Наказом Мінпромполітики України від 9 липня 2007 року № 373.
5. *Морозова-Герасимович Н.А.* Методичні засади організації оперативного аналізу затрат на забезпечення якості на плодоовочеконсервних підприємствах / Н.А. Морозова-Герасимович // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2004. – № 2(28). – С. 131-137.
6. *Пархоменко В.М.* Бухгалтерський облік, внутрішній контроль і економічний аналіз витрат на поліпшення якості продукції: проблеми теорії та методології [Текст]: монографія / В.М. Пархоменко. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 560 с.
7. *Пархоменко В.М.* Якість продукції як основа виконання договірних зобов'язань: обліковий вимір / В.М. Пархоменко // Міжнародний збірник наукових праць “ Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу”. – Випуск 1(13). – с. 110-124.
8. *Попова Т.Д.* Учет затрат на качество / Т.Д. Попова // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 11. – С. 71-72.
9. *Тимрієнко І.Ю.* Обліковий аспект відображення витрат на якість продукції підприємств переробної промисловості / І.Ю. Тимрієнко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_3/40.pdf.
10. *Тимрієнко І.Ю.* Управлінський облік витрат на якість продукції: концептуальний підхід, теорія і практика [Електронний ресурс] // Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/PSPE/2009_1/Timrienko_109.htm.
11. *Фейгенбаум А.* Контроль качества продукции / А. Фейгенбаум: [сокр. пер. с англ.]; авт. предисл. и науч. ред. А.В. Гличев. – М.: Экономика, 1986. – 471 с.
12. *Фомин М.Г.* Квалиметрия. Управление качеством. Сертификация: [учебное пособие] / М.Г. Фомин. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Ось-89, 2007. – 384 с.
13. *Фомина О.В.* Учет и анализ затрат в системе обеспечения качества продукции молокоперерабатывающих организаций АПК: дис. канд. экон. наук: 08.00.12 / О.В. Фомина. Москва, 2007. – 260 с.
14. *Шаповал М.І.* Менеджмент якості: [підручник] / М.І. Шаповал. – [3-тє вид., випр. і доп.]. – К.: Т-во “Знання”, КОО – 2007. – 471 с.