

Десяткіна Ірина Володимирівна

УДК 657.47:640.432(043.3)

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І КОНТРОЛЬ
ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ОБІГУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ
РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Дисертацією є рукопис.

Роботу виконано на кафедрі бухгалтерського обліку в Житомирському державному технологічному університеті Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України

Науковий керівник – кандидат економічних наук, доцент
Столяренко Олена Миколаївна,
Житомирський державний технологічний університет,
доцент кафедри бухгалтерського обліку

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор,
Академік академії економічних наук України
Чижевська Людмила Віталіївна,
Житомирський державний технологічний університет,
завідувач кафедри господарського і фінансового контролю

кандидат економічних наук, професор
Грінько Алла Павлівна,
Харківський державний університет харчування та торгівлі,
декан факультету менеджменту

Захист відбудеться 16 лютого 2012 р. о 1200 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 14.052.01 у Житомирському державному технологічному університеті за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103, ауд. 248.

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Житомирського державного технологічного університету за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103.

Автореферат розісланий “__” січня 2012 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради
д.е.н., проф.

І.В. Замула

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми дослідження. В сучасних умовах господарювання добробут населення країни напряму залежить від розвитку галузей національної економіки, зокрема тих, що надають послуги. До такої сфери діяльності відноситься і ресторанне господарство.

За даними Державного комітету статистики оборот ресторанного господарства в Україні за останні 5 років активно зростає. Якщо у 2007 р. оборот ресторанного господарства становив 11,4 млрд. грн., то у 2011 р. – 19,9 млрд. грн., що свідчить про зростання обороту на 8,5 млрд. грн. або 74,56%¹.

Одним з важливих показників фінансово-господарської діяльності підприємства є витрати. Оптимізація витрат забезпечує дотримання режиму економії, зростання продуктивності праці, скорочення непродуктивних витрат, що дозволяє підвищити рентабельність.

Сучасні системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, що функціонують на підприємствах ресторанного господарства є недосконалими та не задовольняють потреби управлінської ланки в якісній та достовірній інформації. Така ситуація зумовлена недостатністю теоретичних і практичних досліджень ряду питань пов'язаних з бухгалтерським обліком і контролем у сфері ресторанного господарства.

Проблеми бухгалтерського обліку і контролю витрат виробництва та витрат обігу розглядали такі вчені, як: М.Т. Білуха, Є.І. Буличова, Ф.Ф. Бутинець, Г.В. Блакита, В.І. Волинець, О.М. Германенко, Б.В. Гринів, А.П. Грінко, Р.В. Долук, Т.О. Захарчук, І.О. Карпенко, Л.М. Котенко, В.В. Новодворська, В.І. Оспіщев, Н.Л. Панасенко, Т.І. Плоскова, І.Я. Романків, В.П. Русалеев, Л.О. Солошенко, О.М. Столяренко, Л.В. Чижевська та ін.

Зважаючи на одержані результати та не применшуючи важливого значення вже проведених досліджень, слід зазначити, що невирішеними залишаються питання узгодженості понятійного апарату, визначення складу витрат виробництва та обігу, відсутності методики обліку та контролю цих витрат на підприємствах ресторанного господарства. Відповідно, необхідною є розробка науково обґрунтованих теоретичних положень і практичних рекомендацій з удосконалення теорії та практики бухгалтерського обліку і контролю діяльності закладів ресторанного господарства, що зумовлює цільову спрямованість дисертації та актуальність дослідження.

Необхідність вирішення вказаних питань, зважаючи на їх важливість для функціонування підприємств в сучасних умовах господарювання, зумовлює актуальність обраної теми дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертація виконана відповідно до плану науково-дослідницьких робіт Житомирського державного технологічного університету за темою № 328 “Розвиток методології бухгалтерського обліку та економічного аналізу в умовах становлення соціально

¹ Дикаленко М. Менюритарный пакет / М. Дикаленко, Е. Москочук // Бизнес. – 2011. – № 33. – С. 70-72.

орієнтованої ринкової економіки України” (номер державної реєстрації 0109U008166) – автором розроблено методику бухгалтерського обліку та контролю операцій з понесених витрат виробництва та обігу на підприємствах ресторанного господарства.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є розробка теоретичних, організаційно-методичних і практичних положень бухгалтерського обліку і контролю витрат виробництва та обігу на підприємствах ресторанного господарства. Для досягнення поставленої мети в роботі визначені для вирішення такі завдання:

- розкрити та усунути проблему неконвенційності категорійно-понятійного апарату стосовно бухгалтерського обліку та контролю у ресторанному господарстві;
- здійснити класифікацію закладів ресторанного господарства для побудови методики бухгалтерського обліку витрат;
- проаналізувати наявність незавершеного виробництва на підприємствах ресторанного господарства та необхідність його контролю і відображення в бухгалтерському обліку;
- з’ясувати склад витрат виробництва та витрат обігу на підприємствах ресторанного господарства для підвищення інформативності даних бухгалтерського обліку;
- визначити склад витрат на поліпшення та підтвердження якості продукції для розробки методики відображення таких витрат в системі бухгалтерського обліку;
- уточнити класифікацію запасів підприємств ресторанного господарства з метою удосконалення методики їх облікового відображення та розподілу транспортно-заготівельних витрат;
- виокремити особливості здійснення контролю за витратами виробництва та обігу для удосконалення методики внутрішнього контролю витрат підприємств ресторанного господарства;
- проаналізувати особливості здійснення інвентаризації витрат виробництва та витрат обігу на підприємствах ресторанного господарства із врахуванням особливостей діяльності підприємств цієї галузі.

Об’єктом дослідження є система бухгалтерського обліку та контролю витрат виробництва і обігу на підприємствах ресторанного господарства.

Предметом дослідження є теоретико-методичні та організаційно-практичні положення бухгалтерського обліку і контролю витрат виробництва та обігу на підприємствах ресторанного господарства.

Гіпотеза дослідження ґрунтується на припущенні, що інформація, яка формується в системі бухгалтерського обліку і контролю дозволяє підвищити ефективність діяльності підприємств ресторанного господарства через управління витратами.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є загальнофілософські та загальнонаукові методи пізнання явищ і процесів у системі бухгалтерського обліку. Використання гносеологічного методу дозволило уточнити та поглибити зміст понять й категорій у сфері бухгалтерського обліку діяльності підприємств ресторанного господарства.

Критичний аналіз забезпечив становлення проблематики бухгалтерського обліку і контролю діяльності підприємств ресторанного господарства. Аналіз, синтез, індукція, дедукція, абстрагування, ідеалізація та узагальнення як загальнологічні методи наукового пізнання застосовано для розвитку положень теорії та методології бухгалтерського обліку діяльності ресторанного господарства. Порівняльно-правовий метод використано для дослідження законодавства у сфері регулювання діяльності суб'єктів господарювання ресторанного господарства та розвитку її бухгалтерського обліку.

Інформаційною базою дослідження є наукові джерела (наукові статті, доповіді вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем розвитку бухгалтерського обліку, матеріали науково-практичних конференцій і семінарів); офіційні документи (нормативні документи України та країн світу з питань організації та ведення бухгалтерського обліку витрат, офіційні матеріали органів законодавчої та виконавчої влади); статистичні джерела (звіти та офіційні дані органів державної, регіональної відомчої статистики, фінансова й статистична звітність суб'єктів господарювання України); довідкові та інформаційні видання професійних організацій, Інтернет-ресурси.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу організаційно-методичних питань бухгалтерського обліку і контролю витрат виробництва та обігу в закладах ресторанного господарства. Найбільш вагомими результатами, які характеризують наукову новизну та особистий внесок автора, є:

вперше одержано:

– методичний підхід до відображення витрат на поліпшення та підтвердження якості продукції в системі бухгалтерського обліку, який базується на поділі таких витрат залежно від стадій господарського процесу (витрати на поліпшення та підтвердження якості придбаної сировини і товарів, витрати на поліпшення та підтвердження якості продукції власного виробництва та витрати пов'язані з наданням послуг закладами ресторанного господарства), що забезпечує необхідною інформацією управлінський персонал про витрати на якість;

удосконалено:

– склад витрат обігу на підприємствах ресторанного господарства, шляхом доповнення їх статтями “витрати на декорування та оздоблення” та “заробітна плата офіціантів (основна та додаткова)”, що забезпечило підвищення якісного рівня методичного забезпечення бухгалтерського обліку;

– методичний підхід до облікового відображення витрат виробництва та обігу на підприємствах ресторанного господарства, який базується на використанні розробленої класифікації закладів галузі, що досліджується, в частині виділення підприємств за складністю виробничого процесу, і передбачає врахування особливостей діяльності таких підприємств при відображенні в бухгалтерському обліку понесених витрат, що забезпечує ефективне управління діяльністю закладів ресторанного господарства;

– теоретичне обґрунтування порядку відображення в бухгалтерському обліку витрат виробництва в частині визначення розміру незавершеного

виробництва враховуючи доведення його наявності в закладах ресторанного господарства з метою контролю за понесеними витратами, що пов'язані із процесом виробництва на підприємствах цієї галузі;

– технологію внутрішнього контролю витрат виробництва та витрат обігу на підприємствах ресторанного господарства, яка полягає у встановленні джерел контролю, прийомів документального та фактичного контролю і типових помилок, що дозволило підвищити оперативність і ефективність контролю;

– систему контролю в частині застосування методичних прийомів інвентаризації матеріальних ресурсів та незавершеного виробництва на кожному з процесів господарської діяльності підприємства, що дозволило оптимізувати списання витрат виробництва та обігу, а також забезпечити збереження активів, підвищити достовірність та якість інформаційних потоків підприємства;

набуло подальшого розвитку:

– трактування поняття “ресторанне господарство” (вид економічної діяльності суб'єктів господарювання щодо виготовлення та продажу продукції власного виробництва та купівельних товарів, які призначені для споживання на місці, з організацією дозвілля або без нього), що дозволило усунути проблему неконвенційності категорійно-понятійного апарату у сфері бухгалтерського обліку і контролю та забезпечити однозначність його розуміння в процесі застосування користувачами різних рівнів;

– класифікація запасів закладів ресторанного господарства за призначенням в частині виділення запасів, які використовуються у виробничо-торговельному процесі, тобто придбані підприємством для досягнення основної мети діяльності з якою підприємство було створене, та запасів, призначених для обслуговування процесу виробництва та з метою управління підприємством, що впливає на методику розподілу транспортно-заготівельних витрат та сприяє точному визначенню собівартості реалізованої продукції.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку та контролю витрат виробництва та обігу на підприємствах ресторанного господарства. У практичну діяльність підприємств і навчальний процес ВНЗ впроваджено такі основні прикладні розробки:

– методичні рекомендації щодо відображення витрат, пов'язаних із визначенням рівня якості продукції в системі бухгалтерського обліку, що базується на відображенні цих витрат у складі ціни готової продукції відповідно до етапів господарської діяльності підприємств ресторанного господарства (ПП “МЕГ бізнес груп”, довідка № 2-34/61 від 20.04.2010 р.);

– рекомендації щодо організації внутрішнього контролю витрат виробництва, яка включає чотири послідовні етапи здійснення контролю, містить рекомендований перелік прийомів контролю та форми документів в частині організації внутрішнього контролю, зокрема, робочі документи суб'єктів внутрішнього контролю, що забезпечила підвищення рівня повноти наданої інформації, зниження інформаційного ризику прийняття неефективних управлінських рішень керівництвом підприємства (ЗАТ “БФ “Порятунок”

довідка № 27-12/4 від 16.05.2011 р.);

– рекомендації щодо порядку здійснення процесу інвентаризації матеріальних ресурсів та незавершеного виробництва на підприємствах ресторанного господарства, що забезпечить правильність та послідовність виконання інвентаризаційних процедур та полегшить інвентаризаційній комісії завдання з пошуку методів вимірювання залишків запасів та незавершеного виробництва (ПП “ВМС”, довідка № 14-19/54 від 20.05.2010 р.);

– наукові та науково-практичні результати дослідження у навчальному процесі у ході викладання курсів “Бухгалтерський облік”, “Фінансовий облік”, “Управлінський облік”, “Контроль і ревізія”, “Аудит”, “Інформаційні системи та технології в обліку” (Університет економіки і управління, довідка № 44-45/612 від 27.04.2011 р.).

Особистий внесок дисертанта. Всі наукові результати, що містяться в дисертації, отримані автором особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, у роботі використані ідеї та пропозиції, що є результатом індивідуальної праці здобувача. Внесок автора у працях, опублікованих у співавторстві, наведено у переліку основних публікацій за темою дисертації.

Апробація результатів дисертації. Основні результати дослідження, викладені в дисертації, доповідалися, обговорювалися та отримали позитивну оцінку на п'яти міжнародних, всеукраїнських і науково-практичних конференціях, що відображено в публікаціях [6-10].

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 5 наукових статей у фахових виданнях загальним обсягом 2,21 друк. арк., 5 тез доповідей загальним обсягом 0,76 друк.арк. (особисто автору належить 0,56 друк.арк.), 1 стаття – в інших виданнях (0,40 друк.арк.). У публікаціях, виданих у співавторстві, в дисертації використані положення, що є результатом особистого дослідження здобувача. Публікації повною мірою відображають основні результати дисертації.

Структура та обсяг дисертаційної роботи. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, додатків, списку використаних джерел. Основний зміст викладено на 197 сторінках друкованого тексту. Дисертація містить 17 таблиць (в т.ч. 1 таблиця розміщена на 2 сторінках) і 43 рисунки (в т.ч. 3 рисунки розміщені на 3 сторінках), 23 додатки, розміщених на 104 сторінках. Список використаних джерел нараховує 312 найменувань і розміщений на 36 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дослідження, відображено зв'язок теми з науковими планами і програмами, визначено мету і завдання дослідження. Сформульовано об'єкт, предмет, гіпотезу дослідження, надано характеристику методів дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення одержаних результатів.

У першому розділі **“Теоретичні основи бухгалтерського обліку витрат виробництва та обігу на підприємствах ресторанного господарства”**

господарства виділено їх види, які впливають на облікове відображення їх діяльності (табл. 1).

Таблиця 1. Види закладів ресторанного господарства для цілей бухгалтерського обліку

№ з/п	Характер впливу на бухгалтерський облік	Класифікаційна ознака	Вид закладу ресторанного господарства	Характеристика
1	Безпосередньо впливають на бухгалтерський облік	За характером обслуговування	самообслуговування	Від наявності офіціантів у штаті закладу ресторанного господарства залежать наявність та розмір додаткових витрат на оплату їх праці. В бухгалтерському обліку з'являться додаткові операції з оплати цих послуг
			обслуговування офіціантами	
		За виробничо-торговельною ознакою	зі складним виробничим процесом	Вказані види впливають на наявність та відсутність витрат пов'язаних із виробництвом готової продукції, склад собівартості виготовлених страв, наявність витрат пов'язаних із нарахуванням і виплатою заробітної плати працівникам виробництва (кухні)
			із простим виробничим процесом	
За характером організації розваг	з розважальною програмою	без розважальної програми	Від наявності розважальної програми закладу ресторанного господарства залежать наявність та розмір додаткових витрат на їх оплату	
		комерційні		
Відповідно до основної мети діяльності закладу			некомерційні	Види за такою класифікаційною ознакою впливають на: формування фінансового результату, розподіл прибутку та інвестування за рахунок прибутку
2	Опосередковано впливають на бухгалтерський облік	За територіальною поширеністю	одиничні	У випадку наявності мережі ресторанів складається консолідована фінансова звітність
			мережеві (мережа ресторанів)	

В економічній літературі терміни “витрати виробництва” та “витрати обігу” мають різне трактування. Вважаємо, що під витратами виробництва слід розуміти матеріальні витрати на виготовлення продукції власного виробництва. А витрати обігу – це витрати матеріальних, грошових і трудових ресурсів, що пов'язані з процесом обігу (придбання, реалізація) готової продукції та товарів, виражених в грошовій одиниці.

Відсутність законодавчо визначеного складу витрат виробництва та обігу на підприємствах ресторанного господарства зумовила необхідність удосконалення

складу таких витрат, шляхом розмежування статі “заробітна плата” на дві основні складові: заробітна плата кухарів, що включається до складу витрат виробництва та заробітна плата офіціантів, що слід включати до складу витрат обігу, доповнення витратами на декорування страв та оздоблення приміщення закладів ресторанного господарства.

У другому розділі **“Організаційно-методичний підхід до бухгалтерського обліку витрат виробництва та обігу на підприємствах ресторанного господарства”** доведено необхідність та доцільність відображення в бухгалтерському обліку такого елемента, як незавершене виробництво, досліджено систему бухгалтерського обліку витрат виробництва та витрат обігу, здійснено класифікацію запасів, розроблено методичний підхід до облікового відображення витрат виробництва та обігу на підприємствах ресторанного господарства.

Одним із важливих елементів бухгалтерського обліку на підприємствах ресторанного господарства, який потребує бухгалтерського відображення є незавершене виробництво. Вважаємо, що до складу незавершеного виробництва в ресторанному господарстві належать: заготовки та вироби, обробка яких ще не закінчена (продукція, виробництво якої призупинено у зв'язку із особливостями технологічного процесу) та готові страви, не повністю готові і не передані в торговельний зал. До складу незавершеного виробництва не входять: матеріали, отримані з комори, але обробка яких ще не розпочата; купівельні напівфабрикати, які не пройшли першої стадії їх обробки; остаточно забраковані продукти, або страви.

Виходячи із цього можна стверджувати, що на підприємствах ресторанного господарства існує незавершене виробництво, що в свою чергу потребує його оцінки, інвентаризації, відображення в бухгалтерському обліку та контролю.

Дані обліку незавершеного виробництва дають необхідну інформацію для оперативного планування та управління підприємством, сприяють своєчасній розробці змінних, добових і декадних завдань. Маючи оперативні дані про склад і розміщення незавершеного виробництва керівники підприємств і окремих підрозділів отримують можливість раціонального використання матеріальних ресурсів та обладнання. Тому облік незавершеного виробництва має важливе значення.

Розроблено класифікацію запасів підприємств ресторанного господарства, яка передбачає їх групування в бухгалтерському обліку за призначенням (запаси, що використовуються у виробничо-торговельному процесі та запаси, що обслуговують виробництво та управління підприємством). Така класифікація забезпечує адекватність інформації, необхідної апарату управління підприємством, адже вона покладена в основу розробленої методики облікового відображення діяльності підприємств ресторанного господарства та методики розподілу транспортно-заготівельних витрат. Запропоновано розмежовувати облік транспортно-заготівельних витрат за видами запасів, що передбачає їх розподіл на дві групи: 289.1 “ТЗВ понесені на придбання сировини”; 289.2 “ТЗВ понесені на придбання товарів”. Такий порядок відображення та списання витрат підприємств ресторанного господарства сприяє точному визначенню собівартості реалізованої продукції.

Вагомою проблемою є недосконалість існуючих методик облікового відображення діяльності закладів ресторанного господарства в частині суперечності існуючих підходів до обліку нормам Інструкції до застосування плану рахунків, П(С)БО 9 “Запаси” та П(С)БО 16 “Витрати”. У зв’язку із цим, запропоновано методичний підхід до бухгалтерського відображення діяльності підприємств ресторанного господарства, який базується на поділі закладів ресторанного господарства залежно від складності виробничого процесу, а саме зі складним виробничим процесом та простим виробничим процесом (оходження, розігрівання, порціонування та оформлення) (рис. 2).

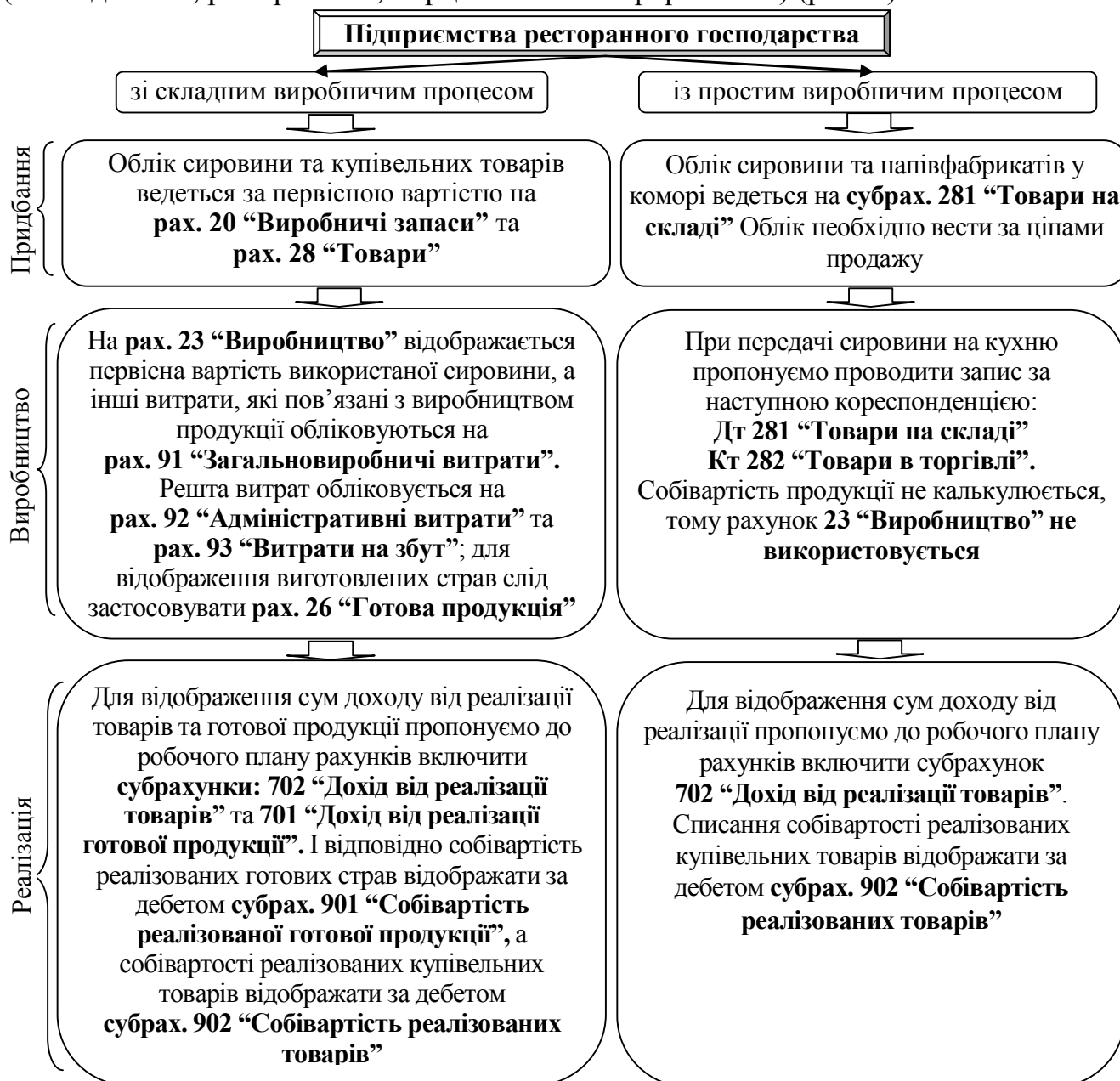


Рис. 2. Методика бухгалтерського відображення діяльності підприємств ресторанного господарства залежно від складності виробничого процесу

Порядок облікового відображення витрат виробництва та витрат обігу на підприємствах ресторанного господарства, що здійснюють складний технологічний процес виробництва зображено на рис. 3.

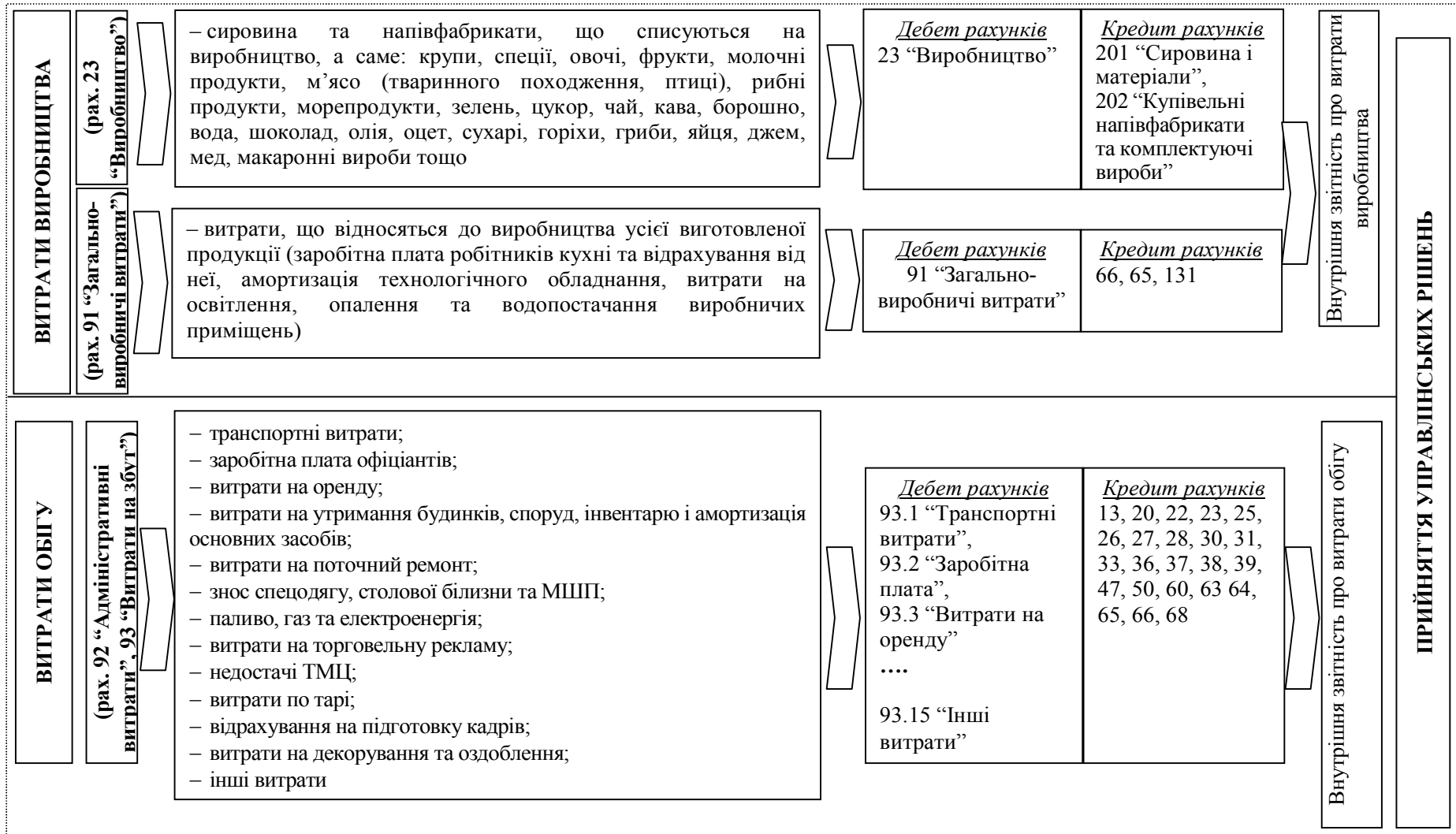


Рис. 3. Порядок облікового відображення витрат виробництва та витрат обігу на підприємствах ресторанного господарства

Розподіляти загальновиробничі витрати (рахунок 91) після закінчення місяця в порядку, наведеному в додатку 1 до П(С)БО 16 “Витрати”, між об’єктами витрат не потрібно. Такі витрати слід списувати на собівартість реалізованої продукції. По-перше, це зумовлено тим, що такий розподіл вимагає значних трудовитрат, доцільність яких не виправдовується через короткий (одноденний) виробничий цикл. По-друге, в закладах ресторанного господарства залишки незавершеного виробництва становлять досить незначну частку.

Одним із головних факторів, що впливає на суму торговельної надбавки та на ціну, є витрати на якість продукції. Підприємства не проводять калькулювання вартості “якості” через відсутність типової методики обліку витрат на якість з метою калькулювання собівартості готової продукції. Враховуючи те, що витрати, пов’язані з підтвердженням та поліпшенням якості, можуть виникати на кожній зі стадій господарського процесу, вважаємо, що вони повинні обліковуватися на різних рахунках бухгалтерського обліку. Запропонована методичний підхід до облікового відображення витрат на поліпшення та підтвердження якості продукції наведена на рис. 4.



Рис. 4. Склад та відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат на підтвердження та поліпшення якості

Витрати, які виникають на підприємствах ресторанного господарства та пов’язані із підтвердженням та поліпшенням якості продукції, пропонуємо відображати на рахунках 23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 93 “Витрати на збут” на аналітичному рахунку “Витрати на якість”, що

забезпечить інформацією щодо понесених витрат як управлінський персонал, так і клієнтів закладів ресторанного господарства.

В третьому розділі **“Внутрішній контроль витрат виробництва та обігу на підприємствах ресторанного господарства: організаційно-методичні засади”** розроблено технологію внутрішнього контролю діяльності підприємств ресторанного господарства та удосконалено систему контролю в частині застосування методичних прийомів інвентаризації матеріальних ресурсів та незавершеного виробництва на підприємствах такої галузі.

В роботах українських фахівців ґрунтовно досліджені контроль витрат на промислових підприємствах, але підприємства ресторанного господарства мають суттєву специфіку. Тому більшість методів і підходів щодо контролю витрат у промисловості неможливо, а іноді недоцільно застосовувати на підприємствах ресторанного господарства. З метою вирішення цієї проблеми розроблено методику внутрішньогосподарського контролю витрат виробництва та витрат обігу на підприємствах ресторанного господарства (рис. 5).

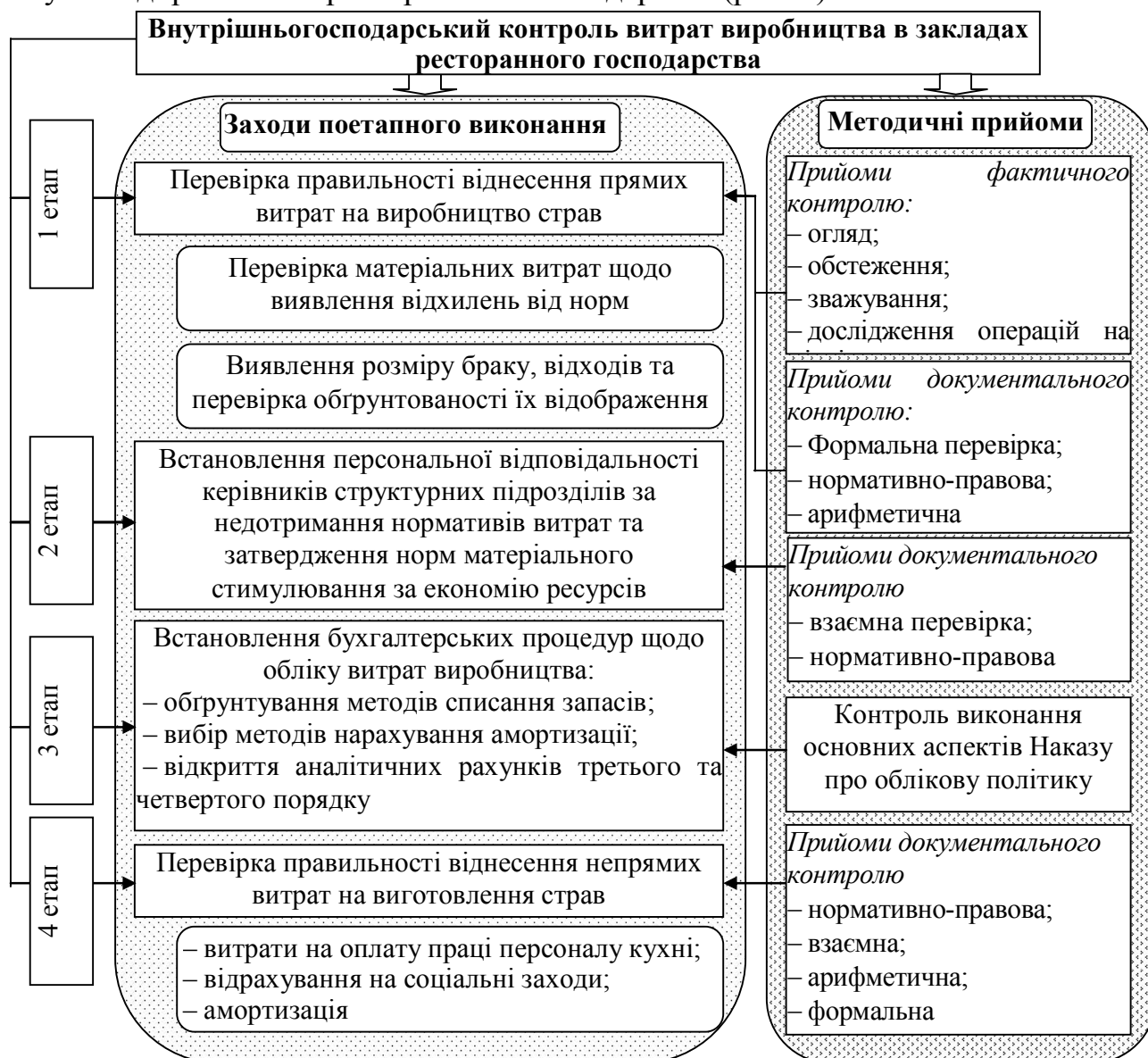


Рис. 5. Методика контролю витрат виробництва на підприємствах ресторанного господарства

Використання такої методики контролю витрат виробництва забезпечить уникнення завищення собівартості страв і відповідно ціни на них.

Запропонована методика контролю витрат обігу полягає у розробці для кожного елементу витрат обігу контрольних процедур, необхідних для встановлення правильності розрахунків та відображення, встановленні типових помилок, визначенні джерел контролю та прийомів документального контролю.

Відсутність стандартизованих робочих документів контролера збільшує трудомісткість здійснення контрольних заходів. У дисертації запропоновано форми робочих документів, призначених для узагальнення виявлених помилок в процесі здійснення контрольних заходів, що дасть можливість виявити не тільки відхилення, але й їх причини.

Одним із дієвих методів контролю є інвентаризація. Ефективність і результативність інвентаризаційного процесу неможливо забезпечити без наявності раціональної організації та чіткої методики проведення інвентаризації. Відсутність їх на практиці призводить до формалізації інвентаризаційної роботи, недотримання правильності та послідовності виконання окремих інвентаризаційних процедур, порушень чинних нормативно-правових актів.

Під час процесу придбання запасів головними об'єктами інвентаризації є товари та сировина. В процесі виробництва до таких об'єктів можуть належати сировина, яка надійшла у виробництво, але ще не була оброблена, сировина, яка зазнала часткової обробки та вже готова продукція. На стадії реалізації основними об'єктами інвентаризації є готова продукція та товари, придбані для продажу. Кожен із таких об'єктів потребує застосування окремих способів вимірювання та оцінки, які не завжди можуть бути застосовані до інших об'єктів. У зв'язку із цим в основу розробленого методичного підходу проведення інвентаризації закладено саме поділ процесу інвентаризації за процесами господарської діяльності (рис. 6).

Такий підхід дасть можливість правильно та послідовно застосовувати прийоми інвентаризації у відповідності до процесів господарської діяльності.

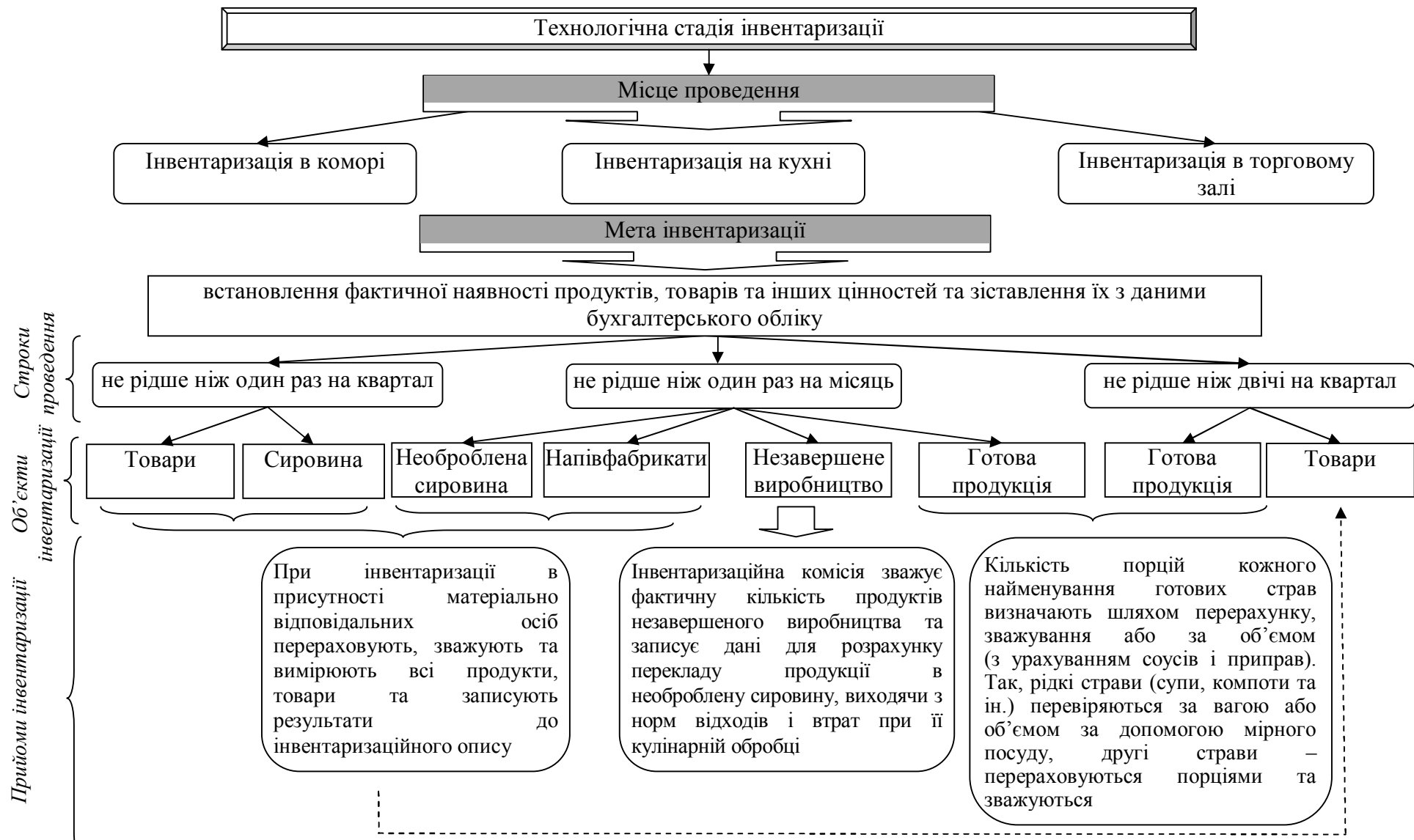


Рис. 6. Особливості інвентаризації на підприємствах ресторанного господарства

ВИСНОВКИ

У роботі наведено теоретичне узагальнення та нове вирішення наукового завдання щодо ведення бухгалтерського обліку та здійснення контролю діяльності підприємств ресторанного господарства. Одержані результати свідчать про досягнення поставленої мети і дають змогу зробити такі висновки:

1. Відсутність єдиного підходу до назви досліджуваної галузі, призводить до неоднозначності та суперечливості трактувань понять, таких як “ресторанний бізнес”, “ресторанне господарство”, “громадське харчування” та спричиняє проблемні питання в процесі правового регулювання діяльності підприємств ресторанного господарства. Встановлено, що для позначення такої сфери діяльності слід застосовувати поняття “ресторанне господарство” – вид економічної діяльності суб’єктів господарювання щодо виготовлення та продажу продукції власного виробництва та купівельних товарів, які призначені для споживання на місці, з організацією дозвілля або без нього. Таке визначення забезпечить формування основних підходів до методики бухгалтерського обліку.

2. Відсутність єдиного підходу до складу витрат виробництва та обігу зумовлює виникнення розбіжностей в процесі відображення таких витрат в системі бухгалтерського обліку. Запропоновано такі витрати доповнити статтею “витрати на декорування та оздоблення”, що спричинено постійним зростанням значимості цих витрат для підтримання конкурентних переваг підприємств ресторанного господарства; та статтею “заробітна плата працівників (основна та додаткова)” та її розмежувати на дві основні складові: заробітна плата кухарів, що включається до складу витрат виробництва та заробітна плата офіціантів, яку слід включати до складу витрат обігу.

3. Відсутність рекомендацій щодо складу та облікового відображення витрат на поліпшення та підтвердження якості продукції призводить до ускладнення, а іноді й неможливості отримання інформації щодо витрат на якість для прийняття рішень управлінським персоналом та подальшого розвитку підприємства. З метою вирішення зазначеної проблеми визначено склад витрат на поліпшення та підтвердження якості та розроблено методичний підхід до відображення таких витрат в системі бухгалтерського обліку, з врахуванням стадій господарської діяльності таких підприємств. Відображення витрат на поліпшення та підтвердження якості продукції на рахунках бухгалтерського обліку дозволяє узагальнити інформацію щодо понесених витрат з метою управління діяльністю підприємства.

4. У зв’язку із наявністю суперечностей в існуючих підходах до обліку витрат операційної діяльності підприємств ресторанного господарства нормам Інструкції до застосування плану рахунків та П(С)БО 9 “Запаси”, П(С)БО 16 “Витрати” розроблено методичний підхід до облікового відображення витрат виробництва та обігу на підприємствах ресторанного господарства, який базується на поділі закладів ресторанного господарства за виробничо-торговельною ознакою на підприємства, що здійснюють повну технологічну обробку сировини та підприємства, що здійснюють простий технологічний

процес (охолодження, розігрівання, порціювання та оформлення). Такий підхід дасть можливість враховувати особливості діяльності підприємств галузі ресторанного господарства та не суперечитиме діючим нормативним актам.

5. Обґрунтовано необхідність ведення бухгалтерського обліку та контролю незавершеного виробництва на підприємствах ресторанного господарства. Дані обліку незавершеного виробництва дають необхідну інформацію для оперативного планування та управління підприємством, сприяють своєчасній розробці змінних, добових та декадних завдань. Оперативні дані щодо складу і розміщення незавершеного виробництва надають можливість керівникам підприємств і окремих підрозділів раціонально використовувати матеріальні ресурси та обладнання.

6. Відображення підприємствами ресторанного господарства доходів і витрат, пов'язаних із реалізацією продукції, як власного виробництва, так і придбаної з метою перепродажу, призводить до викривлення інформації про діяльність підприємства та унеможлиблює отримання управлінським персоналом достовірної інформації. Розроблено класифікацію запасів, що відображає дві групи: запаси, що використовуються у виробничо-торговельному процесі, запаси, призначені для обслуговування процесу виробництва та управління підприємством.

На основі запропонованої класифікації запасів розроблено методику розподілу транспортно-заготівельних витрат, що передбачає їх розподіл на дві групи: 289.1 “ТЗВ понесені на придбання сировини”; 289.2 “ТЗВ понесені на придбання товарів”. Запропонований порядок відображення та списання таких витрат підприємств ресторанного господарства сприяє точному визначенню собівартості реалізованої продукції.

7. Ресторанним господарствам притаманна неточність випуску та обліку продукції власного виробництва, що є передумовою для розкрадання товарних запасів та здійснення низки зловживань. Недостатній рівень розробки теоретичних і практичних питань контролю підсилюють вплив негативних факторів. З метою вирішення цієї проблеми розроблено методику здійснення контрольних процедур, що відображає чотири послідовні етапи. На кожному з цих етапів запропоновано перелік прийомів контролю. Така методика внутрішнього контролю дає можливість попередити розкрадання майна підприємства та мінімізувати негативні наслідки зовнішнього контролю.

8. Ефективність і результативність інвентаризаційного процесу неможливо забезпечити без раціональної організації та методики проведення інвентаризації. З цією метою розроблено методику здійснення інвентаризації матеріальних ресурсів та незавершеного виробництва на підприємствах ресторанного господарства. В основу розробленої методики проведення інвентаризації покладено поділ процесу інвентаризації за стадіями господарського процесу. Такий підхід дозволяє послідовно виконувати інвентаризаційні процедури та полегшить інвентаризаційній комісії завдання з пошуку методів вимірювання залишків запасів і незавершеного виробництва.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у наукових фахових виданнях

1. Десяткіна І.В. Оптимизация построения калькуляционной системы на предприятиях ресторанного бизнеса / І.В. Десяткіна // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – 2006. – № 4 (38). – С. 259-264 (0,38 друк. арк.).
2. Десяткіна І.В. Ретроспективний аналіз літературних джерел щодо особливостей процесу виробництва в закладах ресторанного господарства / І.В. Десяткіна // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу: міжнародний збірник наукових праць. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – №1(19). – С. 126-131 (0,33 друк. арк.).
3. Десяткіна І.В. Інформаційна модель відображення у звітності витрат обігу та виробництва закладів ресторанного господарства / І.В. Десяткіна // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – 2011. – № 2 (56). Ч.1 – С. 69-71 (0,32 друк. арк.).
4. Десяткіна І.В. Відображення витрат на якість продукції підприємств ресторанного господарства: обліковий аспект / І.В. Десяткіна // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу: міжнародний збірник наукових праць. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – № 2(20). – С. 168-175 (0,55 друк. арк.).
5. Десяткіна І.В. Порядок проведення внутрішнього контролю в закладах ресторанного господарства / І.В. Десяткіна // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу: міжнародний збірник наукових праць. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – № 3 (21), Ч. 2. – С. 45-53 (0,63 друк. арк.).

Тези доповідей на конференціях

6. Десяткіна І.В. Автоматизація обліку на підприємствах ресторанного бізнесу / І.В. Десяткіна // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева: збірник тез Дев'ятої Всеукраїнської наукової конференції (м. Житомир, 23-24 лютого 2011 р.) / Мін-во освіти і науки, молоді та спорту України, Житом. держ. технолог. універ. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – С. 36-37 (0,14 друк. арк.).
7. Десяткіна І.В. Автоматизація обліку на підприємствах регіонального аспекту / І.В. Десяткіна, О.О. Євтух // Тези XXXVI науково-практичної міжвузівської конференції, присвяченої Дню науки. Том 2 (м. Житомир, 12-13 травня) / Мін-во освіти і науки, молоді та спорту України, Житом. держ. технолог. універ. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – С. 230 (загальний обсяг 0,11 друк. арк., особисто автору належить 0,06 друк. арк.: проведено аналіз існуючих програмних продуктів для ведення бухгалтерського обліку на підприємствах ресторанного господарства).
8. Десяткіна І.В. Інвентаризація товарно-матеріальних цінностей на підприємствах ресторанного господарства / І.В. Десяткіна, Н.П. Щербельова // Еколого-соціальні орієнтири бухгалтерського обліку, контролю, економічного

аналізу: цивілізаційні виклики: тези виступів X-ої Ювілейної Міжнар. наукової конференції (м. Житомир, 13-15 жовтня) / Мін-во освіти і науки, молоді та спорту України, Житом. держ. технолог. універ. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – С. 127-130 (загальний обсяг 0,30 друк. арк., особисто автору належить 0,15 друк. арк.: запропоновано методику здійснення інвентаризації на підприємствах ресторанного господарства, в частині поділу процесу інвентаризації за стадіями господарського життя).

9. Десяткіна І.В. Класифікація закладів ресторанного господарства для цілей бухгалтерського обліку / І.В. Десяткіна // Проблеми бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в Україні: збірник тез і матеріалів науково-практичної конференції, присвячених Дню бухгалтера (м. Житомир, 16 липня) / Мін-во освіти і науки, молоді та спорту України, Житом. держ. технолог. універ. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – С. 38-40 (0,12 друк. арк.).

10. Десяткіна І.В. Місце витрат обігу ресторанного господарства в економічній теорії / І.В. Десяткіна // Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу у сучасних концепціях управління: матеріали I Міжнародної науково-практичної конференції (м. Судак, 19-21 травня 2011 р.) / Мін-во освіти і науки, молоді та спорту України, Універ.приклад.наук Аугсбурга, Ижевский институт управления, Белорусский государственный экономический университет, Таврійський нац. універ. імені В.І. Вернадського, Нац. Академія природоохоронного та курортного будівництва. – Судак, 2011. – С. 17-19 (0,09 друк. арк.).

ІНШІ ВИДАННЯ

11. Десяткіна І.В. Ценообразование в системе управленческого учета / І.В. Десяткіна // Наукові праці Південного філіалу “Кримський агротехнологічний університет” Національного аграрного університету / Серія: Економічні науки. – Випуск 103. – Сімферополь: ЮФ “КАТУ” НАУ, 2007. – С. 236-242 (0,40 друк. арк.).

АНОТАЦІЯ

Десяткіна І.В. Бухгалтерський облік та контроль витрат виробництва та обігу на підприємствах ресторанного господарства. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомирський державний технологічний університет. Житомир, 2011 р.

Дисертаційна робота спрямована на розробку теоретичних положень і практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку і контролю витрат виробництва та обігу на підприємствах ресторанного господарства з метою підвищення ефективності управління діяльністю підприємств цієї галузі.

Удосконалено склад витрат обігу на підприємствах ресторанного господарства, шляхом доповнення їх статтями “витрати на декорування та оздоблення” та “заробітна плата офіціантів”. Запропоновано методичний підхід до відображення витрат на поліпшення та підтвердження якості в системі бухгалтерського обліку, а також методичний підхід до облікового відображення

витрат виробництва та витрат обігу на підприємствах ресторанного господарства. Крім того, удосконалено систему контролю в частині застосування методичних прийомів інвентаризації матеріальних ресурсів та незавершеного виробництва на кожному з процесів господарської діяльності підприємства.

Ключові слова: бухгалтерський облік, діяльність підприємств ресторанного господарства, внутрішній контроль, ресторан, громадське харчування.

АННОТАЦИЯ

Десяткина И.В. Бухгалтерский учет и контроль расходов производства и оборота на предприятиях ресторанного хозяйства. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Житомирский государственный технологический университет. Житомир, 2011 г.

Диссертационная работа направлена на разработку теоретических положений и практических рекомендаций по усовершенствованию бухгалтерского учета и контроля на предприятиях ресторанного хозяйства с целью повышения эффективности деятельности предприятий этой отрасли.

В диссертации исследована сущность понятий “ресторанное хозяйство”, “общественное питание”, “ресторанный бизнес”. Определено, что наиболее целесообразно применить в общих чертах принятую в мировой практике терминологию – “ресторанное хозяйство”. Причем, под ресторанным хозяйством следует понимать вид экономической деятельности субъектов хозяйственной деятельности относительно изготовления и продажи продукции собственного производства и купленных товаров, предназначенных для потребления на месте, с организацией досуга или без него и осуществляется как с целью получения прибыли, так и без этой цели.

Предложено расходы оборота дополнить статьей “расходы на декорирование и отделку”, что вызвано постоянным ростом значимости этих расходов для поддержки конкурентных преимуществ предприятий ресторанного хозяйства; и статьей “заработная плата работников (основная и дополнительная)”, которую следует разделить на две основных составляющих: заработная плата поваров, включающаяся в состав расходов производства и заработная плата официантов, относящаяся в состав расходов оборота. Усовершенствованный состав расходов производства и оборота отвечает специфике деятельности заведений ресторанного хозяйства и содействует повышению качественного уровня методического обеспечения бухгалтерского учета.

Обоснована необходимость ведения бухгалтерского учета и контроля незавершенного производства на предприятиях ресторанного хозяйства. Данные учета незавершенного производства предоставляют необходимую информацию оперативного планирования и управления предприятием, содействуют своевременной разработке переменных, суточных и декадных задач. Имея оперативные данные о составе и размещении незавершенного производства

руководители предприятий и отделов имеют возможность рационального использования материальных ресурсов и оборудования.

Предложена классификация запасов предприятий ресторанного хозяйства, являющаяся базой для разработанной методики учетного отображения деятельности предприятий ресторанного хозяйства и методики распределения транспортно-заготовительных расходов.

Разработан методический подход к учетному отображению расходов производства и расходов оборота на предприятиях ресторанного хозяйства, базирующийся на классификации заведений ресторанного хозяйства по производственно-торговому признаку предприятий, осуществляющих полную технологическую обработку сырья и предприятий, осуществляющих простой технологический процесс (охлаждение, разогревание, порционирование и оформление). Такой подход дал возможность учитывать особенности деятельности предприятий отрасли ресторанного хозяйства и противоречит действующим нормативным актам.

Определен состав расходов на улучшение и подтверждение качества и разработана методика отображения таких расходов в системе бухгалтерского учета, с учетом стадий хозяйственной деятельности таких предприятий. Отображение расходов на улучшение и подтверждение качества продукции на счетах бухгалтерского учета позволило обобщить информацию относительно понесенных расходов с целью управления деятельностью предприятия ресторанного хозяйства.

Предложена методика контроля расходов производства, состоящая из четырех последовательных этапов: проверка правильности отнесения прямых расходов на производство; установление персональной ответственности руководителей структурных подразделений, за несоблюдение нормативов расходов и утвержденных норм материального стимулирования, за экономией ресурсов, становления бухгалтерских процедур, относительно учета расходов производства и проверка правильности отнесения непрямых расходов на изготовление блюд. Использование такой методики контроля расходов производства обеспечит избежание завышения себестоимости блюд и соответственно цены на них.

Предложенная методика контроля расходов обращения заключается в разработке для каждого элемента расходов обращения источников контроля, приемов документального и фактического контроля и установление типичных ошибок, что позволило повысить оперативность и эффективность контроля.

Кроме того, разработана методика осуществления инвентаризации материальных ресурсов и незавершенного производства на предприятиях ресторанного хозяйства. В основу разработанной методики положено деление процесса инвентаризации по стадиям хозяйственного процесса. Такой подход позволил последовательно исполнять инвентаризационные процедуры и облегчил задачу инвентаризационной комиссии по поиску методов измерения остатков запасов и незавершенного производства.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, деятельность предприятий ресторанного хозяйства, внутренний контроль, ресторан, общественное питание.

ANNOTATION

Desyatkina I.V. Accounting for and control of production and turnover expenses at restaurants – Manuscript.

Thesis for obtaining the scientific degree of Candidate of Economic Sciences on the specialty 08.00.09 – accounting, analysis and auditing (by the branches of economic activity). – Zhytomyr State Technological University. Zhytomyr, 2011.

Thesis is aimed at development of theoretical statements and practical recommendations on improving accounting and control of production and turnover expenses at restaurants with the purpose of increasing the effectiveness of performance management at the restaurants. The composition of turnover expenses at restaurants has been improved by introducing new articles “decoration and design expenses” as well as “waiters’ wages”. The methodic approach towards reflecting the expenses on quality improvement and quality approval in the accounting system as well as the methodic approach towards accounting reflection of production and turnover expenses at restaurants have been suggested. Moreover the system of controls has been improved in the part of applying the methodic techniques of inventorying the material resources and work-in-process at every stage of company’s performance.

Key words: accounting, restaurants’ performance, internal control, restaurant, catering.

Підписано до друку 05.01.2012 р. Формат 60x84/16.
Ум. друк. арк. 1,9. Тираж 100 прим. Замовлення № 1

ФОП Кузьмін Дн.Л. Свідоцтво про державну реєстрацію № 454561 від 16.01.2007 р.
10005, м. Житомир, вул. Київська, 47 кв. 13

