

Р.Л. Хом'як, І.Л. Цюцяк, А.Л. Цюцяк  
Національний університет "Львівська політехніка",  
Західноукраїнський економіко-правничий університет

## УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ДЛЯ УПРАВЛІННЯ ТОВАРНИМИ ЗАПАСАМИ ПІДПРИЄМСТВ ГРОМАДСЬКОГО ХАРЧУВАННЯ

© Хом'як Р.Л., Цюцяк І.Л., Цюцяк А.Л., 2009

**Досліджено організаційно-методичні аспекти системи обліку товарних запасів підприємств громадського харчування з огляду поточної кон'юнктури ринку. Виявлено основні недоліки та розроблено пропозиції, що сприятимуть їх усуненню, а також обґрунтовано пропозиції щодо покращення методики обліку й аналізу ефективності використання товарних запасів підприємствами громадського харчування.**

**The authors of this article have researched the organizing and methodical aspects of the goods in stock system of bookkeeping of the catering enterprises from the point of view of the current Market State. The basic problems have been itemized and the suggestions as to their elimination have been developed. The offers as to the improving of accounting methods and to the analysis of the efficiency of goods in stock using by catering enterprises have been substantiated.**

**Постановка проблеми.** Сучасні умови господарювання висувають нові вимоги до організації облікового процесу засобів підприємств та джерел їх формування, зокрема до якісного їх управління. Сьогодні на підприємствах громадського харчування виникає гостра необхідність в управлінні активами, зокрема товарними запасами.

Актуальність вирішення поставленої проблеми полягає у недосконалості механізму прогнозування та управління товарними запасами підприємств громадського харчування. Сьогодні більшість закладів громадського харчування вважають основою своєї фінансово-господарської діяльності одержання максимального прибутку, що впливає на зниження якості продукції власного виробництва та надання неналежних послуг споживачам. Це може проявлятися у вигляді: відсутності належної системи внутрішнього контролю; недостовірності процесу калькулювання продукції власного виробництва; неналежної системи цінової політики; порушення норм закладки сировини; виробництва неякісної продукції тощо.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемам обліку, аналізу та контролю діяльності підприємств громадського харчування присвячено праці багатьох вітчизняних економістів, зокрема: М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, А.В. Головача, Я.Д. Крупки, М.В. Кужельного, Ю.І. Осадчого, М.С. Пушкаря, В.С. Рудницького, В.В. Сопка та інших.

Однак практична діяльність підприємств громадського харчування свідчить про існування великого діапазону проблемних питань, пов'язаних з обліком, аналізом і прогнозуванням як товарних запасів, так і діяльності таких підприємств загалом. Зазначена проблематика потребує її аналізу, узагальнення та вирішення.

**Формування цілей статті.** Основною метою статті є аналіз сучасної практики та узагальнення особливостей обліку товарних запасів підприємств громадського харчування з метою визначення переваг та недоліків для обґрунтування пропозицій щодо можливих шляхів вдосконалення облікового процесу підприємств цього виду економічної діяльності.

**Виклад основного матеріалу.** Підприємства громадського харчування є важливою ланкою системи народного господарства, оскільки вони здійснюють торговельно-виробничу діяльність із забезпечення споживачів харчуванням.

Громадське харчування – різновид торговельно-виробничої діяльності із забезпечення населення харчуванням [7]. Це відокремлена галузь роздрібної торгівлі, котра спеціалізується на:

- виробництві готових страв, тобто продукції, призначеної для негайного споживання;
- обслуговуванні процесу споживання;
- виготовленні харчових напівфабрикатів і кулінарно-кондитерських виробів;
- продажу продукції власного виробництва, напівфабрикатів та реалізації товарів кінцевим споживачам.

Узагальнивши вищенаведене, можна стверджувати, що галузь громадського харчування відрізняється як від харчової промисловості, основною метою якої є лише виробництво продуктів харчування, так і від роздрібної торгівлі, функція якої полягає в реалізації товарів.

Така особливість діяльності підприємств громадського харчування безпосередньо впливає як на побудову облікового процесу, так і на процес управління зазначеними підприємствами загалом.

На важливість громадського харчування як виду економічної діяльності вказує той факт, що через мережу закладів громадського харчування реалізується близько 20 % продовольчих товарів споживачам. Цей вид діяльності займає визначальне місце в задоволенні потреб населення, оскільки належним чином організовані витрати трудових ресурсів та товарних запасів виготовлення і споживання продуктів власного виробництва значно нижчі, ніж у домашньому господарстві.

В умовах сьогодення національні стандарти бухгалтерського обліку не враховують особливостей діяльності підприємств громадського харчування, однак Міністерством економіки розроблено та впроваджено „Методичні рекомендації щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами” [3] та „Методичні рекомендації з формування складу витрат і порядку їхнього планування в торговій діяльності” [4].

Одним із ключових питань діяльності підприємств громадського харчування є процес формування облікової ціни продуктів власного виробництва та товарів, котрі призначені для безпосередньої реалізації споживачам.

Адже обґрунтована цінова політика на підприємствах громадського харчування надасть можливість ефективно формувати бюджет продажів, бюджет виготовлення продуктів власного виробництва та бюджет закупівель і як наслідок спрогнозувати фінансовий результат діяльності таких підприємств.

На наш погляд, з метою виваженого та обґрунтованого процесу формування цін, а отже, розроблення ефективної цінової політики, слід так розмежувати порядок визначення облікової ціни:

1. На товари, придбані з метою їх наступного перепродажу;
2. На сировину та продукти сільськогосподарського виробництва, придбані з метою їх відповідного перероблення для виробництва продуктів власного виробництва.

Щодо товарів, придбаних для їх подальшого перепродажу, то зазначена операція належить до роздрібної торгівлі, котра здійснюється у формі реалізації товарів у ресторанах, кафе, барах, їдальнях безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам для їх особистого некомерційного використання.

Усі підприємства та організації незалежно від форми власності та виду діяльності, формуючи ціни на свій товар зобов'язані керуватися вимогами Закону України „Про ціни та ціноутворення” відповідно до якого передбачено застосування підприємствами торгівлі таких видів цін: вільних цін і тарифів; державних фіксованих цін (тарифів); регульованих цін і тарифів [1].

Згідно з постановою Кабінету Міністрів України „Про встановлення повноважень органів виконавчої влади та виконавчих органів міських рад щодо регулювання цін (тарифів)” щодо підприємств громадського харчування органи виконавчої державної влади встановили граничний рівень торгової націнки тільки на товари дитячого харчування [2].

Отже, підприємства громадського харчування визначають розмір націнки самостійно з врахуванням своїх витрат та на підставі кон'юнктури ринку.

На підприємствах громадського харчування на вартість придбаних товарів, як правило, застосовуються традиційні методи визначення облікової (продажної) ціни – прямий та зворотний.

На нашу думку, при визначенні ціни на вартість придбаних товарів з метою їх подальшого перепродажу, слід застосовувати метод повних витрат, якій надасть можливість покрити сукупність витрат на придбання товарів, їх реалізацію, а також має забезпечити отримання оптимального прибутку.

При даному методі продажну ціну слід визначити так:

$$\text{Продажна ціна} = \text{Планова собівартість товару} + \text{Плановий прибуток} + \text{Непрямі податки, які включаються у цей вид товару}$$

При цьому планова собівартість товару визначається за такою формулою:

$$\text{Первісна вартість товару} + \left( \text{Первісна вартість} \times \frac{\text{Відсоток витрат, що понесені підприємством при реалізації товару}}{100 \%} \right)$$

Своєю чергою, відсоток витрат, понесених підприємством при реалізації товару складається із сукупності адміністративних витрат та витрат на збут. Він визначається на підставі даних попередніх періодів так:

$$\frac{\text{Адміністративні витрати} + \text{Витрати на збут}}{\text{Первісна вартість придбаних товарів}} \times 100 \%$$

При визначенні облікової ціни на продукти власного виробництва ключовим елементом є собівартість одиниці виробу.

Із прийняттям Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та національних стандартів бухгалтерського обліку підприємства громадського харчування при обліку витрат на виготовлення продуктів власного виробництва, як правило, зберегли традиційну систему обліку витрат, котра існувала до реформи бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Така система полягає в тому, що для обліку витрат на виготовлення продукції власного виробництва підприємства громадського харчування використовують активний балансовий рахунок 23 „Виробництво”. Однак в складі витрат на виготовлення продуктів власного виробництва зазначені підприємства традиційно включають виключно сировину, матеріали, сільськогосподарську продукцію, а інші виробничі витрати включаються до складу витрат діяльності та покриваються за рахунок торгової націнки.

На переконання авторів, підприємства громадського харчування, визначаючи собівартість продуктів власного виробництва, зобов'язані керуватися вимогами П(С)БО 16 „Витрати”. А тому прямі матеріальні витрати на виготовлення продуктів власного виробництва слід обліковувати на рахунок 23 „Виробництво”, за дебетом котрого відображати вартість використаної сировини, матеріалів та продукції сільського господарства, а також вартість покупних товарів. Що стосується інших прямих витрат на виготовлення продуктів власного виробництва (у вигляді нарахованої заробітної плати працівникам, котрі безпосередньо виготовляють продукцію власного виробництва з нарахуваннями на неї у Фонди соціального страхування; амортизації на об'єкти основних засобів, які безпосередньо задіяні в процесі виготовлення продукції власного виробництва; витрати на освітлення, опалення, водопостачання тощо), то такі витрати слід обліковувати за дебетом рахунка 91 „Загальновиробничі витрати” із подальшим їх розподілом та списанням. При цьому змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати необхідно включати до складу виробничої собівартості продуктів власного виробництва (записом Д<sup>т</sup> 23 К<sup>т</sup> 91), а нерозподілені постійні загальновиробничі витрати до складу собівартості реалізації (записом Д<sup>т</sup> 901 К<sup>т</sup> 91).

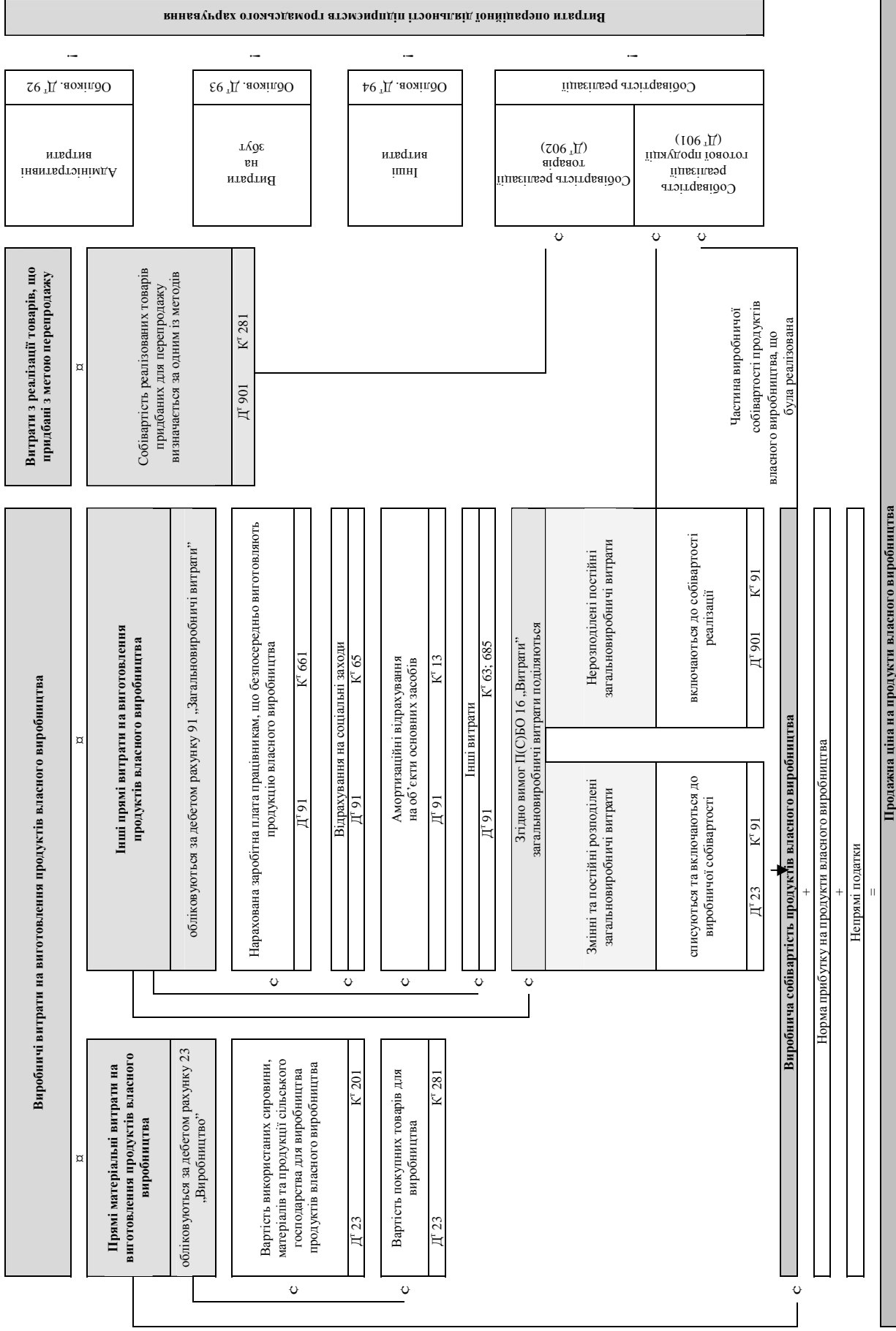


Рис. 1. Процес формування облікової ціни продуктів власного виробництва

<b>Облік товарних запасів на підприємствах громадського харчування</b>			
<b>Нормативні документи, що регламентують облік операцій</b>			
1) Закон України „Про підприємництво”; 2) Закон України „Про захист прав споживачів”; 3) Закон України „Про підприємства в Україні”; 4) Закон України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”; 5) Закон України „Про забезпечення санітарного та епідемічного благополуччя населення” 6) Закон України „Про якість та безпеку харчових продуктів і продовольчої сировини”; 7) Закон України „Про ціни та ціноутворення”; 8) Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 „Запаси”			
<b>Сутність громадського харчування</b>			
Являє собою сферу виробничо-торговельної діяльності, в якій відбувається виробництво і збут продукції власного виробництва та придбаних товарів які, як правило, призначені для споживання на місці з організацією надання послуг споживачам			
□			
<b>Характеристика товарних запасів підприємств громадського харчування</b>			
<b>Сировина і матеріали</b>		<b>Продукція власного виробництва</b>	<b>Товари, що придбані, для подальшого їх перепродажу</b>
товарні запаси та сільсько-господарська продукція, що призначені для виготовлення продукції власного виробництва		запаси виробів в громадському харчуванні, обробка яких закінчена, відповідає якісним умовам і стандартам та готова до продажу	товарні запаси, які придбані підприємством громадського харчування для їх наступного перепродажу
□		□	□
<b>Критерії визнання товарних запасів активами</b>			
ймовірність отримання економічної вигоди від використання товарних запасів у майбутньому	□	вартість товарних запасів може бути достовірно визначена	
<b>Кругообіг господарських засобів підприємств громадського харчування</b>			
<b>Процес заготівлі</b>		<b>Процес виготовлення продуктів власного виробництва</b>	<b>Процес збуту</b>
характеризується постачанням визначеного обсягу, якості та асортименту товарних запасів	-	сукупність операцій пов'язаних з виготовленням продуктів власного виробництва	полягає у продажі товарів та продуктів власного виробництва з наданням послуг
□		□	□
<b>Характеристика етапів кругообігів господарських засобів підприємств громадського харчування</b>			
1. Оприбуткування сировини та матеріалів від підприємств оптової та роздрібною торгівлі, а також сільськогосподарської продукції у населення. 2. Формування первісної вартості придбаних активів. 3. Складання бюджетів закупівлі.	-	1. Формування калькуляції продажної ціни: - визначення собівартості випуску продуктів власного виробництва та одиниці продукції; - формування продажної ціни з врахуванням рівня рентабельності. 2. Складання бюджетів виготовлення продуктів власного виробництва.	1. Організація збутової діяльності і супутніх послуг, що пов'язані зі сферою громадського харчування. 2. Формування закладки-меню. 3. Впровадження реклами. 4. Формування гнучкої системи знижок. 5. Складання бюджетів продаж.
□		□	□
<b>Документальне оформлення кругообігів господарських засобів підприємств громадського харчування</b>			
товарні накладні; товаро-транспортні накладні; закупівельні акти; прибуткові накладні; сертифікати якості	-	технологічні карти; кулькуляційні картки; забірні картки; накопичувальні відомості виготовлення продукції	меню; прейскуранти цін; цінники; рахунки; розрахункові чеки РРО, накладні.
□		□	□
<b>Напрямки управління товарними запасами підприємств громадського харчування</b>			
формування оптимальної облікової, податкової, цінової та товарної політики; забезпечення дієвої системи внутрішнього контролю; аналіз складу та структури товарних запасів; оптимізація структури товарних запасів; мінімізація поточних витрат на обслуговування товарних запасів та забезпечення ефективності їх використання			

Рис. 2. Облік товарних запасів на підприємствах громадського харчування

Процес формування облікової ціни продуктів власного виробництва представлено на рис. 1.

Варто зазначити, що на ефективність використання товарних запасів, в тому числі і підприємств громадського харчування безпосередньо впливатиме кругооборот господарських засобів, який включатиме наступні основні його етапи: процес заготівлі, процес виготовлення продуктів власного виробництва та процес збуту готової продукції (товарів). Схематично облік товарних запасів на підприємствах громадського харчування зображено на рис. 2.

Від раціональної організації кругообороту господарських засобів залежатиме використання ресурсів підприємств, зростання продуктивності праці, збільшення рентабельності виготовленої продукції та прибутковості підприємства.

*Процес заготівлі* полягає в постачанні визначеного обсягу, якості та асортименту товарних запасів, від нормальної роботи якого залежатиме як рівномірність та ритмічність випуску продукції, так і ефективність роботи підприємства загалом.

Основною стадією кругообороту господарських засобів є *процес виготовлення продуктів власного виробництва*, на якому відбувається створення продукції власного виробництва. Під процесом виробництва розуміють сукупність господарських операцій, пов'язаних з виготовленням готової продукції. Цей процес здійснюється під дією засобів праці і самої праці на предмети праці, під впливом зазначеного процесу виникають відповідні витрати, які називають виробничими.

При *процесі реалізації* продукції господарські засоби, які перетворилися на готовий продукт, залишають сферу виробництва і знову вступають в сферу обігу. Вироблена продукція реалізується кінцевим споживачам і набуває грошової форми, що створює можливість відновлення кругообігу, тобто перетворення грошових коштів на товарні запаси.

Важливою передумовою забезпечення ефективної роботи підприємств громадського харчування є управління та оптимізація структури їх товарних запасів, яке полягає як в залученні додаткових джерел їх фінансування, так і в раціональному їх використанні.

Управління товарними запасами підприємств громадського харчування полягає в забезпеченні оптимальної їх кількості та структури, необхідних для реалізації стратегічного плану підприємства. Процес управління товарними запасами являє собою систему заходів, які охоплюють вирішення завдань стратегічного аналізу, фінансового менеджменту та маркетингу. Політику управління товарними запасами підприємств громадського харчування доцільно здійснювати в таких аспектах: формування оптимальної облікової, податкової, цінової та товарної політики; забезпечення дієвої системи внутрішнього контролю; аналіз складу та структури товарних запасів; оптимізація структури товарних запасів; мінімізація поточних витрат на обслуговування товарних запасів; забезпечення ефективності використання товарних запасів.

До стратегічних напрямків діяльності підприємств громадського харчування можна віднести ощадливе використання товарних запасів. Адже організація практичної діяльності таких підприємств нерідко демонструє приклади значних втрат ресурсів сировини і матеріалів, купівельних і власних напівфабрикатів, тари і тарних матеріалів, електроенергії тощо, що призводить до недостатнього ресурсозбереження. У зв'язку із цим до основного завдання управління товарними запасами підприємств громадського харчування слід віднести оптимальну економію ресурсів задля забезпечення виробництва якісної конкурентоспроможної продукції власного виробництва та надання належних послуг.

Керівний склад підприємств громадського харчування повинен визначити резерви, фактори та шляхи для досягнення поставлених тактичних та стратегічних цілей і завдань управління. Вирішити зазначені завдання можна за рахунок бюджетування як прогресивної управлінської технології, скерованої на забезпечення раціонального управління активами, власним капіталом, зобов'язаннями та фінансовим результатом діяльності суб'єктів господарювання, а також на вдосконалення їх інформаційної системи.

Основне завдання бюджетування полягає в забезпеченні управлінського персоналу оперативної-достовірною інформацією щодо діяльності як центрів відповідальності, так і всього підприємства.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Одним із чинників, що призводить до кризового стану на вітчизняних підприємствах і зокрема на підприємствах громадського харчування, є неналежна система управління їх фінансово-господарською діяльністю. До причин, що зумовлюють прийняття хибних управлінських рішень, можна віднести відсутність належної системи внутрішнього контролю, бюджетів та прогнозування розвитку підприємств.

Зважаючи на важливість економного та раціонального використання ресурсів суб'єктів господарювання незалежно від форм власності та видів діяльності, вкрай необхідно на законодавчому рівні врегулювати питання щодо стимулювання їх раціонального використання, а також застосування штрафних санкцій (наприклад, у вигляді збільшення тарифів за понадлімітне споживання) за марнотратне витрачання ресурсів.

Отже, керівному персоналу не слід застосовувати малоефективні фінансові інструменти та застарілі методики в управлінні діяльністю суб'єктів господарювання, зокрема товарними запасами. Для досягнення заданих стратегічних цілей та завдань необхідно активно застосовувати новітні методики управління, шукати нові резерви, альтернативні рішення з метою подолання кризових явищ в діяльності підприємств громадського харчування.

*1. Закон України „Про ціни та ціноутворення” від 03.12.1990 р. № 508-XII зі змінами і доповненнями; 2. Постанова Кабінету Міністрів України „Про встановлення повноважень органів виконавчої влади та виконавчих органів міських рад щодо регулювання цін (тарифів)” від 25 грудня 1996 р. № 1548 зі змінами і доповненнями. 3. Методичні рекомендації щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами”, затверджено наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 17.06.2003. – № 157. 4. Методичні рекомендації з формування складу витрат і порядку їхнього планування в торговій діяльності” від 22.05.2002 р. № 145.; 5. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Підручник для студ. вищ. навч. закл. / Б.В. Захожай, М.Ф. Базась, М.М. Матюха, В.М. Базась; За ред. В.Б. Захожя, Б.Ф. Базася. – К.: МАУП, 2005. – 968 с. 6. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Навч. посібник. – К.: Знання-Прес, 2005. – 491 с. 7. Свідерський Є.І. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2004. – 233 с. 8. Солошенко Л.Ю. Громадське харчування. Особливості обліку. – Х.: Фактор, 2000. – 240 с.*