

**Київський національний торговельно-економічний
університет**

Кафедра обліку та оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**«ОБЛІК ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
ПІДПРИЄМСТВА РЕСТОВАННОГО
ГОСПОДАРСТВА»**

Студентки 2 курсу, 4м групи,
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»,
спеціалізації «Облік,
оподаткування та оцінювання
в бізнесі»

Жмурко Ольги
Анатоліївни

Науковий керівник
кандидат економічних наук,
доцент кафедри

Головіна Дар'я
Вікторівна

Гарант освітньої програми
доктор економічних наук,
професор

Бенько Микола
Миколайович

Київ 2019

Київський національний торговельно-економічний університет

Факультет обліку, аудита та інформаційних систем
Кафедра обліку та оподаткування

Ступінь вищої освіти «магістр»

Спеціальність «Облік і оподаткування»

Спеціалізація «Облік, оподаткування та оцінювання в бізнесі»

Затверджую

Зав. кафедри _____ О.В. Фоміна

«___» _____ 201__р.

Завдання на випускну кваліфікаційну роботу студентіві Жмурко Ользі Анатоліївні

_____ (прізвище, ім'я, по батькові)

Тема випускної кваліфікаційної роботи: Облік витрат операційної діяльності підприємства ресторанного господарства

Затверджена наказом ректора від «18» січня 2019 р. № 139

2. Строк здачі студентом закінченого роботи 15 листопада 2019 р.
3. Цільова установка та вихідні дані до роботи

Метою роботи є поглиблення теоретичних і методичних положень та розробка практичних рекомендацій з удосконалення фінансового й управлінського обліку витрат операційної діяльності підприємства ресторанного господарства.

Об'єкт дослідження є процес обліку витрат операційної діяльності підприємства ресторанного господарства на ТОВ «Оново».

Предмет дослідження є сукупність теоретико-методичних та практичних аспектів обліку витрат у системі управління підприємств ресторанного господарства.

4. Консультанти по роботі (проекту) із зазначенням розділів, за якими здійснюється консультування:

Розділ	Консультант (прізвище, ініціали)	Підпис, дата	
		Завдання видано	Завдання виконано

5. Зміст випускної кваліфікаційної роботи (проекту) (перелік питань за кожним розділом)

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА

1.1 Економічна сутність та класифікація витрат операційної діяльності

1.2. Нормативно-правове регулювання обліку витрат операційної діяльності

Висновки за розділом 1

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ «ОНОВО»

2.1. Передумови організації обліку витрат операційної діяльності на підприємстві ресторанного господарства ТОВ «Оново»

2.2. Фінансовий облік витрат операційної діяльності

2.3. Сучасний стан та розвиток автоматизації для цілей бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності

Висновки за розділом 2

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ «ОНОВО»

3.1. Напрями і заходи удосконалення фінансового обліку витрат операційної діяльності на ТОВ «Оново»

3.2. Впровадження управлінського обліку витрат на ТОВ «Оново»

Висновки за розділом 3

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

6. Календарний план виконання роботи

№ пор.	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	
		за планом	фактично
	Наукова стаття	12.09.2019	
	1 розділ	28.06.2019	
	2 розділ	06.09.2019	
	Попередній розгляд двох розділів	25.09.2019	
	3 розділ	25.10.2019	
	Попередній захист роботи	12.11.2019	
	Подання завершеної роботи на кафедру	15.11.2019	

7. Дата видачі завдання «24» січня 2019 р.

8. Науковий керівник випускної кваліфікаційної роботи _____ Д.В.Головіна

9. Гарант освітньої програми _____ М.М. Бенько

10. Завдання прийняв до виконання студент _____ О.А. Жмурко

11. Відгук наукового керівника випускної кваліфікаційної роботи

Науковий керівник випускної кваліфікаційної роботи _____
(підпис, дата)

Відмітка про попередній захист _____

12. Висновок про випускну кваліфікаційну роботу

Випускна кваліфікаційна робота студента _____
(прізвище, ініціали)

може бути допущена до захисту екзаменаційній комісії.

Гарант освітньої програми _____ М.М. Бенько

Завідувач кафедри _____ О.В. Фоміна

« _____ » _____ 201 _____ р.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ СНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА	7
1.1 Економічна сутність та класифікація витрат операційної діяльності.....	7
1.2. Нормативно-правове регулювання обліку витрат операційної діяльності.....	16
Висновки за розділом 1.....	19
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ «Оново»	22
2.1. Передумови організації обліку витрат операційної діяльності на підприємстві ресторанного господарства ТОВ «Оново».....	22
2.2. Фінансовий облік витрат операційної діяльності.....	28
2.3. Сучасний стан та розвиток автоматизації для цілей бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності.....	33
Висновки за розділом 2.....	37
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ «Оново»	39
3.1. Напрями і заходи удосконалення фінансового обліку витрат операційної діяльності на ТОВ «Оново».....	39
3.2. Впровадження управлінського обліку витрат на ТОВ «Оново».....	44
Висновки за розділом 3.....	54
ВИСНОВКИ	57
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	60
ДОДАТКИ	70

ВСТУП

Ефективне управління підприємством в умовах поглиблення кризових явищ в економіці України та нестабільного внутрішнього і зовнішнього середовища неможливе без своєчасної, достовірної, достатньої та якісної інформації про господарські операції, витрати, доходи і фінансові результати. Сучасний розвиток галузі ресторанного господарств відбувається в період формування соціально орієнтованої економіки, стрімкого розвитку інноваційних технологій, зростання культурного й освітнього рівня населення, що безпосередньо змінює та розширює погляди на потреби людей, за рахунок чого формуються нові запити споживачів, щодо послуг з організації матеріальних і духовних благ. Незважаючи на те, що ресторанний бізнес характеризується широкою номенклатурою продукції, яка пропонується клієнтам, а також диверсифікацією послуг харчування та супутніх до них, підприємства діють в умовах значної конкуренції, що підкреслює необхідність стратегічного управління ними, а отже і наявності якісної інформації про витрати, яка створюється в системі бухгалтерського обліку.

Проблеми методології, теоретичного та практичного обґрунтування питань, пов'язаних з обліком витрат і калькулюванням собівартості продукції відображені у працях багатьох вітчизняних вчених, зокрема В. І. Бачинського, М.М. Бенька, С. Ф. Голова, В. І. Єфіменка, Н.Ю.Єршової, В.Дерія, Й. О. В. Карпенко, М. В. Корягіна, В.М. Костюченко, Я.Д. Крупки, П.О. Куцика, І.Д. Лазаришиної, Н. О. Лоханової, А.А. Мазаракі, Є. В. Мниха, Л. В. Нападовської, В. О. Озерана, О. А. Полянської, М. С. Пушкаря, Г.О.Соболь, К. І. Редченка, В. С. Рудницького, Ю. І. Осадчого, В. В. Сопка, М. Г. Чумаченка, В. Г. Швеця, О. В. Шевчука, О.В. Фоміної та ін. Значну увагу щодо зазначених проблем звертали такі зарубіжні вчені: М.А.Вахрушина, К. Друрі, В. Б. Івашкевич, Р. Каплан, Р. Купер, Дж. Ніколсон, О.Ніколаєва, В. Ф. Палій, Я. В. та інші.

Разом з тим роботи цих авторів не повною мірою розкривають галузеві особливості обліку витрат та калькулювання собівартості, зокрема у сфері

ресторанного господарства. Актуальність питань обліку витрат підприємств ресторанного господарства та пошуку напрямів його удосконалення зумовили вибір теми магістерської роботи, завдання та цільову спрямованість дослідження.

Основною гіпотезою наукового дослідження є припущення, що удосконалення системи організаційних і методичних аспектів обліку витрат операційної діяльності підприємств ресторанного господарства дозволить отримати більш повну, достовірну та своєчасну інформацію для прийняття оптимальних управлінських рішень на різних рівнях управління.

Метою дослідження є поглиблення теоретичних і методичних положень та розробка практичних рекомендацій з удосконалення фінансового й управлінського обліку витрат операційної діяльності підприємств ресторанного господарства.

Для досягнення поставленої мети в процесі дослідження визначено такі завдання:

- узагальнити підходи до тлумачення економічної сутності поняття «витрати», що містяться у наукових фахових джерелах і нормативних актах;
- розкрити класифікацію витрат для забезпечення підвищення ефективності формування та використання інформації на різних рівнях управління підприємством;
- критично оцінити вітчизняну нормативно-правову базу обліку витрат щодо її відповідності положенням міжнародних стандартів, галузевій специфіці ресторанного бізнесу та вимогам управління;
- виявити передумови ефективної організації обліку витрат операційної діяльності на ТОВ «Оново»;
- узагальнити організаційно-методичні підходи до фінансового обліку витрат на підприємствах ресторанного господарства та виявити наявні недоліки щодо задоволення потреб системи управління та сучасних форматів розвитку підприємства ТОВ «Оново»;
- розкрити можливості сучасних програмних продуктів для цілей

створення облікового забезпечення управління витратами підприємств ресторанного господарства;

- розробити основні підходи до удосконалення організації та методики фінансового обліку витрат операційної діяльності підприємств ресторанного господарства з метою її раціональної побудови;

- сформулювати етапи запровадження управлінського обліку витрат на ТОВ «Оново» та розробити пропозиції для застосування в практичній діяльності форм управлінської звітності, підготовлених за принципом цільового спрямування, для більш повного задоволення потреб управління витратами.

Об'єктом дослідження є процес обліку витрат операційної діяльності підприємств ресторанного господарства. Аналіз фінансових показників діяльності ТОВ «Оново», наведено в додатку М.

Предметом дослідження є сукупність теоретико-методичних та практичних аспектів обліку витрат у системі управління підприємств ресторанного господарства.

Методи дослідження. Під час виконання роботи використано такі методичні прийоми та способи дослідження: порівняння та узагальнення – для обробки вхідної інформації та розкриття сутності поняття «витрати», підходів до калькулювання, «маржинальний дохід»; індукції та дедукції – для визначення загальних тенденцій розвитку системи обліку витрат; абстрактно-логічний метод – для вивчення та удосконалення класифікації витрат; спостереження та анкетування – для оцінки стану обліку витрат операційної діяльності; розрахунково-аналітичний та графічний методи – для побудови таблиць, проведення розрахунків і наочного відображення результатів дослідження; методи систематизації, гіпотези та припущення – для розроблення рекомендацій щодо системи облікового забезпечення витрат.

Інформаційною базою дослідження є законодавчо-нормативні й інструктивні матеріали, наукові праці вітчизняних і зарубіжних авторів, спеціалізовані періодичні видання, матеріали науково-практичних

конференцій та семінарів, офіційна статистична звітність, показники фінансової звітності та аналітичного обліку ТОВ «Оново».

Практичне значення отриманих результатів полягає у тому, що впровадження викладених пропозицій і рекомендацій щодо удосконалення організації та методики обліку витрат операційної діяльності підприємства дозволить значно підвищити оперативність, аналітичність та релевантність облікової інформації, забезпечить здійснення управління за центрами відповідальності на основі адресної, більш достовірної інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень у ТОВ «Оново».

Науковою гіпотезою дослідження є припущення, що недосконалість організації і методології обліку, контролю та аналізу витрат операційної діяльності призводить до неповного задоволення інформаційних потреб для цілей управління підприємствами і потребує удосконалення.

Наукова новизна одержаних результатів дослідження полягає у пропозиціях з удосконалення процесу формування витрат, групування витрат для цілей калькулювання, визначення собівартості кейтерингових послуг, використання виробничого методу калькулювання собівартості продукції власного виробництва, розробки форм управлінської звітності.

Апробація результатів випускної кваліфікаційної роботи. Основні наукові положення дослідження висвітлено у статті «Підходи до калькулювання собівартості кейтерингових послуг», опублікованій у Збірнику наукових статей студентів КНТЕУ.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА

1.1. Економічна сутність та класифікація витрат операційної діяльності

Ресторанне господарство є одною з важливих складових індустрії харчування, відпочинку та гостинності. На думку Антонової В. А. «проблема забезпечення життєздатності суспільства в сучасних економічних умовах звертають нашу увагу на ті сфери людської діяльності, за допомогою яких вона досягається. Саме такою сферою є найбільш динамічна та відкрита інноваціям сфера послуг, у межах якої функціонує система ресторанного бізнесу» [1, с.152, 21]. Динаміка кількості об'єктів ресторанного господарства в м. Київ за останні 10 років є позитивною.

Збільшення кількості різноманітних підприємств у ресторанному господарстві здійснюється за рахунок утворення нових та більш інноваційних. Ресторани та бари активно застосовують поділ діючого підприємства на декілька, відмінних за профілем. Це дозволяє вести та розвивати окремо кожен різновид свого бізнесу, не перекладаючи ризики від одного на інший, послуги стають різноманітнішими, включаючи кейтерингове обслуговування. Серед підприємств ресторанного господарства України функціонують як моно-, так і полі- регіональні підприємства.

При дослідженні умов досягнення конкурентних переваг і виявлення кращої місії підприємства нами було досліджено ринок потенційних послуг і було встановлено ключову роль обліково-аналітичної системи в формуванні асортименту готової продукції підприємства, який найбільшою мірою задовольняє потреби клієнтів та забезпечує на цій основі систематичне одержання економічних вигід; розподілі наявних у розпорядженні підприємства і залучених ним додаткових ресурсів між різними напрямками

діяльності, що забезпечує максимальну продуктивність їх використання; формуванні ефективної цінової політики; виявленні кризових тенденцій.

В бухгалтерському обліку відокремлюють три напрями діяльності підприємства, а саме: операційну, інвестиційну та фінансову. Не зважаючи на те, до якого виду діяльності відноситься підприємство, задля отримання операційних, інвестиційних та фінансових доходів воно повинно понести відповідні витрати. Згідно з НПСБО 1«Загальні вимоги до фінансової звітності» [47] важливо розрізнити такі поняття :

- витрати - зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками);

- операційна діяльність - основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності,окрім інвестиційної чи фінансової діяльності;

- основна діяльність – господарські операції, пов'язані з виробництвом продукції(товарів, робіт, послуг) або її реалізацією, що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Це нам дозволило представити відповідні групи витрат в залежності від виду діяльності у додатку А.

Витрати операційної діяльності поділяються на: адміністративні, інші операційні, витрати на збут, собівартість реалізованих товарів і продукції власного виробництва,. Адміністративні витрати зумовлені необхідністю організації та адміністрування господарської діяльності підприємства в цілому. Це загальногосподарські витрати: загальні корпоративні витрати; витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу; витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона); винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);амортизація нематеріальних активів загальногосподарського

використання; витрати на врегулювання спорів у судових органах; податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг); плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків; інші витрати загальногосподарського призначення.

Отже під витратами операційної діяльності будемо розуміти зменшення активів, або збільшення зобов'язань, підприємства ресторанного господарства під час надання послуг з обслуговування відвідувачів, приготування страв, здійснення функцій управління та реалізації.

У ПСБО 16 «Витрати» тлумачиться важливе для організації обліку поняття «об'єкт витрат» як продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат [55]. Виходячи з того, що об'єкт витрат - це сегмент, що потребує вимірювання пов'язаних з ним витрат [10,24,46], то у підприємствах ресторанного господарства ними можуть бути окремі страви, або окремі групи, наприклад, «Перші страви», «Послуги з кейтининга», «замовник» тощо.

Як відомо, собівартість продукції (робіт, послуг) є показником, який характеризує ефективність діяльності підприємства, оскільки в ньому відображаються організаційно-технічний рівень підприємства, продуктивність праці, якість продукції, раціональність використання усіх видів ресурсів. Від рівня собівартості залежать фінансові результати діяльності підприємства, темпи розширеного відтворення, фінансовий стан суб'єктів господарювання. Тобто чим краще працює підприємство (інтенсивніше використовує виробничі ресурси, успішніше вдосконалює техніку, технологію та організацію виробництва), тим нижчою є собівартість продукції.

На основі дослідження праць [2,6,8,28,43,50] подано авторське визначення собівартості як економічної категорії, яка проявляється у формі витрат виробничого споживання економічних ресурсів, їх трансформації у вартість продукції власного виробництва та наданих послуг. Зазвичай під

собівартістю розуміють суму всіх витрат на виготовлення продукції, виражену у грошовій формі, це об'єктивна економічна категорія, а її існування зумовлене, насамперед, тим, що кожне підприємство мусить в межах собівартості відшкодовувати витрачені ним ресурси, щоб безперервно продовжувати ведення бізнесу.

Поняття собівартості також пов'язано з поняттям вартості. Собівартість виробленої продукції формується з елементів їх вартості і є частиною вартості, яка відокремилася; вона ж відшкодовує витрати підприємства на виробництво і реалізацію продукції для здійснення процесу відтворювання і виражає при цьому складну систему економічних зв'язків і залежностей, що мають місце в процесі виробництва і обігу товару кожного суб'єкта господарювання.

Процес створення вартості супроводжується суспільно необхідними витратами. При цьому можуть мати місце і непродуктивні витрати чи різного роду втрати, які не включаються і не можуть включатися у вартість, не створюють її, а отже, не можуть бути визнані суспільно необхідними витратами виробництва.

Сучасна економічна думка щодо розуміння сутності витрат базується на неокласичному варіанті теорії граничної корисності. Головна роль належить граничним витратам, під якими слід розуміти витрати виробництва останньої одиниці певного товару.

Зауважимо, що окремим напрямом досліджень вчених є розмежування понять «витрати» та «затрати». Існування різних позицій зумовлене підходами у поглядах на природу економічного буття взагалі і виробничого процесу, зокрема. Сформувався два основоположні підходи, які можна вважати цілком обґрунтованими. Перший підхід базується на розумінні господарського життя з позиції трудової теорії вартості. Він передбачає взаємодію в процесі виробництва трьох основних факторів: робочої сили людини, предметів праці та коштів праці, з вихідною інтерпретацією поняття вартості, її складових частин та структури. Вони вимірюються часом, необхідним для виробництва продукту у конкретних організаційних, технічних та економічних умовах. В

основі другого підходу покладено ресурсне розуміння природи господарства. Він передбачає обмеженість всіх видів ресурсів, що використовуються в господарському житті, альтернативність варіантів застосування, і по-своєму визначає суть вартості і її складових елементів.

Наприклад, Нападовська Л.В. стверджує, що перетворення придбаних ресурсів у продукт діяльності до моменту його продажу, тобто коли здійснюються технологічні та організаційні операції не можна називати «витратами». «Затрати» розглядають як процес використання речовин та сил природи у виробничій діяльності. Цей процес уже не характеризує витрачання грошей, а швидше – перетворення ресурсу[46].

На думку О.В. Карпенко, «затрати» - це русизм, неправильний переклад терміну на українську мову [24].З автором можна погодитися , оскільки, в Україні діє П(С)БО 16 з назвою «Витрати» [55]. Ми будемо у цій роботі послуговуватися терміном «витрати».

Виходячи з природи витрат, потрібно відокремлювати економічні витрати від бухгалтерських з метою удосконалення обліково-аналітичної системи управління важливо окреслити зміст тих понять, які будуть використовуватися для досягнення цілей даного дослідження (додаток Б).

В умовах ринку рівень витрат на виробництво не може однозначно визначити рівень ціни, оскільки вона багато в чому залежить від чинників, що лежать за межами виробничого процесу і не контролювані ним, оскільки ціни визначають привабливість підприємств ресторанного господарства. З одного боку, ціна залежить від вартості виробництва (собівартості продукції власного виробництва), а з іншого – ціна формується під безпосереднім впливом попиту і пропозиції. Отже, існує взаємозв'язок між попитом і пропозицією (обсягом виробництва) та ціною. Покупця цікавить якість і ціна продукції та послуг у сфері індустрії гостинності. Відбувається саморегуляція вказаних показників: попит і пропозиція прагнуть наблизитись до рівноваги: попит дорівнює пропозиції, саме в цій точці відсутні дефіцит і черги на товари. Таким чином, максимальна ціна визначається попитом, а мінімальна – собівартістю.



Рис. 1. 1. Місце собівартості в здійсненні операційної діяльності

Джерело: авторська розробка

Тому вважаємо, що показник собівартості в умовах ринкового середовища є своєрідним «інструментом» для ефективної діяльності та управління нею. Собівартість як конкретну, а не абстрактну категорію, слід розглядати щонайменше у трьох площинах (рис. 1.1).

Залежно від часу формування витрат розрізняють собівартість планову, фактичну, нормативну та кошторисну [24, 54, 70]. Планову собівартість визначають перед початком планового року на основі прогресивних норм витрат усіх видів ресурсів на одиницю продукції, цін на сировину, тарифів та ставок, які діють на момент розробки плану. Фактична собівартість – це виражені в грошовій формі індивідуальні витрати підприємства за даних умов діяльності. Вона визначається після завершення певного періоду роботи підприємства на основі даних оперативно-технічного та бухгалтерського обліку. Нормативна собівартість виражає витрати на виробництво, які розраховані на основі норм використання ресурсів. Кошторисна собівартість характеризує витрати на одиницю продукції або замовлення, які виконують у разовому порядку.

У залежності від послідовності формування витрат і місця виникнення розрізняють наступні види собівартості: технологічну, цехову, виробничу та повну. Технологічна собівартість – це витрати, безпосередньо пов'язані з

технологією виробництва продукції. Цехова собівартість – це вся сума грошових витрат на виробництво продукції у даному цеху (сума технологічної собівартості та загальноцехових витрат). Виробнича собівартість – це сукупність усіх грошових витрат на виробництво продукції. Повну собівартість характеризує уся сума витрат не тільки на виробництво, а й на збут готової продукції підприємства (сума виробничої собівартості та позавиробничих витрат).

У П(С)БО 16 «Витрати» відсутнє визначення собівартості, але регламентовано склад собівартості готової продукції, що вироблена або реалізована, склад собівартості товарів регламентовано П(С)БО 9 «Запаси». У МСФЗ також не наводиться трактування собівартості, але у МБСО 1 «Подання фінансової звітності» наведене визначення витрат, що відповідає сутності витрат за П(С)БО 16 «Витрати».

В Методичних рекомендаціях щодо формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності, затверджених наказом Мінекономіки та з питань європейської інтеграції № 145 у п. 2 розділу 1 визначено [43]: «до складу витрат торговельної діяльності відносяться також витрати підприємств ресторанного господарства, пов'язані із випуском і реалізацією продукції власного виробництва». Тобто, в зазначених методичних рекомендаціях наведена інформація щодо обліку витрат підприємств ресторанного господарства. Проте, дані рекомендації стосуються лише обліку адміністративних витрат та витрат на збут, відносно ж виробничих витрат рекомендації відсутні [43].

Проведене дослідження дозволило сформулювати наступне визначення собівартості як вартісного вираження витрат факторів виробництва на окремі види продукції, і витрат як зменшення (витрачання) ресурсів, що призводить до зменшення власного капіталу. Види собівартості визначаються залежно від мети прийняття управлінських рішень (додаток В).

У ресторанному бізнесі собівартість одиниці продукції, що випускається, не розраховується. Ціни реалізації виробів, що виготовляються такими підприємствами, визначаються на основі калькуляції картки.

Тобто до собівартості готової продукції включається вартість сировинного набору згідно з технологічними нормами її закладення на одну страву або на партію. Після цього розраховується сума націнки, вартість сировинного набору з урахуванням націнки (у тому числі ПДВ) та відповідна ціна продажу однієї страви з урахуванням ПДВ (рис. 1.2).

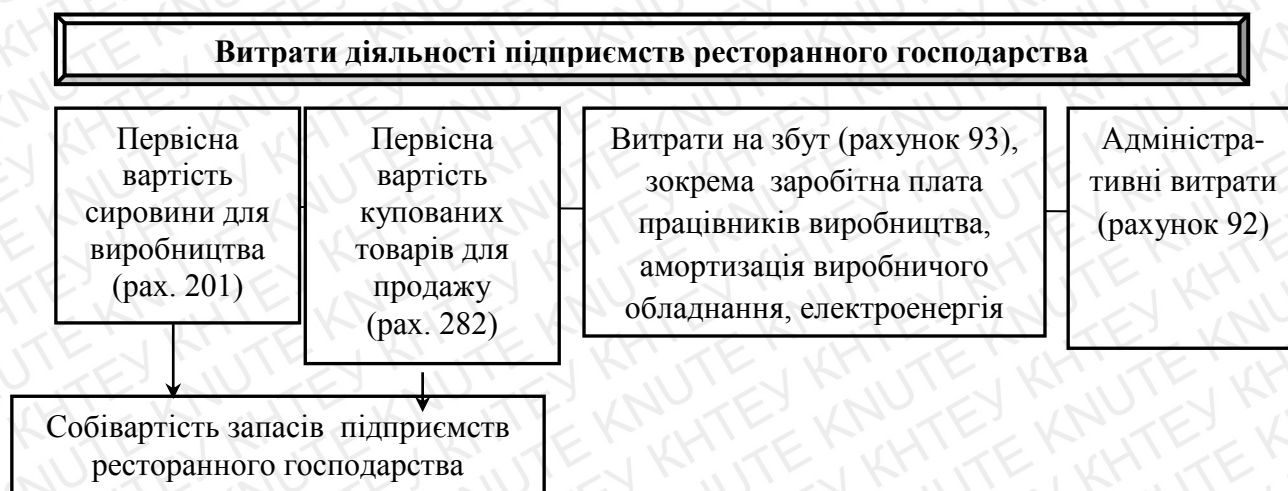


Рис. 1.2. Діюча модель обліку витрат діяльності підприємств ресторанного господарства

Джерело: узагальнено автором на основі [43]

Усі інші витрати підприємств ресторанного господарства до собівартості реалізованих виробів не включається. Облік таких витрат ведеться на інших рахунках обліку витрат діяльності, зокрема:

- заробітна плата кухарів, інших виробничих робітників, нарахований на неї ЄСВ, амортизація кухонного обладнання, орендна плата, витрати на рекламу, упаковку продукції тощо обліковуються у складі витрат на збут на рахунку 93 «Витрати на збут»;

- адміністративні витрати підприємства (заробітна плата адміністративного персоналу, нарахований на неї ЄСВ, амортизація основних засобів адміністративного призначення тощо) обліковуються на рахунку 92 «Адміністративні витрати».

Для управління витратами операційної діяльності важливо розробити їх класифікацію [33,35,50,75]. Як показали проведені дослідження наукової літератури [20,24,46,82] у залежності від мети управління класифікація здійснюється за трьома напрямками. Для підприємств ресторанного господарства їх можна представити так : для калькулювання ціни на готову продукцію (послуги) підприємств ресторанного господарства; для прийняття управлінських рішень та для контролю й регулювання.

За першим напрямом витрати розподіляються на ті, що відносяться до собівартості продукції(витрати на продукцію , основні та виробничі накладні, прямі й непрямі) та ті, що відносяться на весь звітний період витрати періоду, і, невиробничі накладні, взагалі. Цей розподіл з пов'язаний з тим, що не всі понесені витрати можна перенести на вартість продукту.

Для другого напрямку – прийняття управлінських рішень необхідно знати, як витрати реагують на зміну обсягів(їх визнають змінними чи постійними),які з них є релевантними, а які ні. За третім напрямом витрати класифікуються на ті, які можна безпосередньо контролювати на місці їх виникнення та впливати на них, і на ті, що неможливо контролювати на місці їх виникнення, або істотно впливати на зміну їх величини (їх називають контрольованими і неконтрольованими).

У практичній діяльності традиційно при організації аналітичного обліку використовують групування витрат за статтями та однорідними елементами.

Чумаченко М.Г. стверджував, що у вітчизняній і зарубіжній економічній літературі не існує єдиної думки щодо термінології, кількості та складу ознак класифікації затрат [78, с. 14]. З цим не можна не погодитися. Приклади класифікації наведено у додатку Г.

Отже, проведені дослідження показали відсутність єдиних поглядів на тлумачення сутності категорії витрати. А також було доведено необхідність використання класифікації витрат за цільовим призначенням, що забезпечить формування якісної облікової інформації та надасть можливість здійснення ефективного управління витратами.

1.2. Нормативно-правове регулювання обліку витрат операційної діяльності

Підприємства ресторанного господарства мають особливу специфіку та складний технологічний процес, діяльність таких закладів зумовлює використання значної кількості нормативно-правових актів. Нами проведено дослідження нормативно-правової бази, яка регламентує контрольні процедури діяльності підприємств ресторанного господарства (додаток Д) та встановлено наступне. Нормативні документи можна розмежувати на: нормативні документи, що регулюють загальні засади контролю діяльності закладів ресторанного господарства; нормативні документи, які регулюють бухгалтерський облік та контроль запасів на підприємствах ресторанного господарства.

Джерелом правової інформації відносно обліку, контролю та аналізу витрат діяльності підприємства є законодавство України. Правова інформація міститься у законодавчих актах вищої юридичної сили, до яких належать закони України, що регулюють діяльність суб'єктів підприємництва у галузі фінансових, господарських та трудових відносин.

Нормативна інформація надходить з постанов Кабінету Міністрів України, Національного банку України, наказів Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств. Нормативна інформація не може вступати в протиріччя з правовою інформацією. Важливим джерелом нормативної інформації є затверджені наказом Міністерства фінансів України Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Серед основних документів треба назвати директиви ради Європейського Економічного Союзу, рекомендації науково-практичних конференцій тощо.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку підприємств інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності регламентуються національними Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [55].

Оскільки окремого МСФЗ «Витрати» не існує, основні положення, що визначають методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства, розкриваються у Концептуальних основах складання та подання фінансових звітів; певні положення П(С)БО 16 «Витрати» прямо повторюють правила МСФЗ; в окремих випадках П(С)БО 16 «Витрати» містить вимоги, які не виділені окремо в міжнародних стандартах, але знаходяться в їх межах; разом з тим, деякі положення, що розкриті в МСФЗ, не знайшли свого відображення в національних П(С)БО України.

Система нормативного регулювання бухгалтерського обліку представлена п'ятьма рівнями, кожний з яких охоплює ряд документів (рис.1.3).

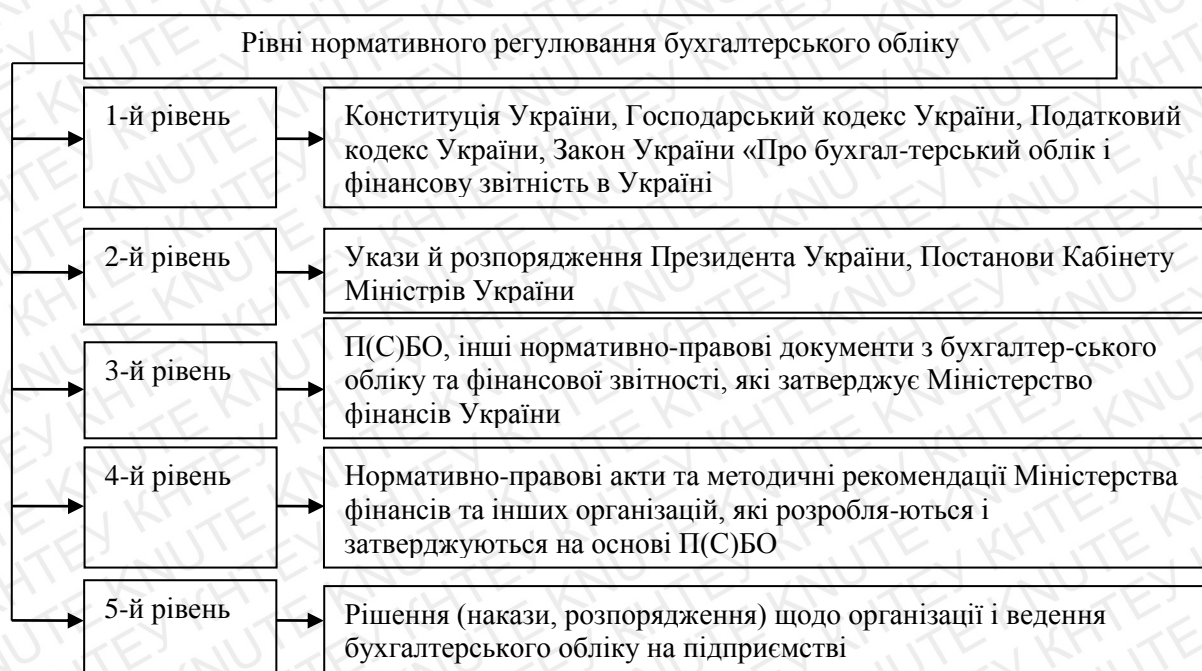


Рис.1.3 Рівні нормативного регулювання бухгалтерського обліку

Джерело: узагальнено автором на основі [54]

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку підприємств інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності регламентуються національними Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [55].

Оскільки окремого МСФЗ «Витрати» не існує, основні положення, що визначають методологічні засади формування в бухгалтерському обліку

інформації про витрати підприємства, розкриваються у Концептуальних основах складання та подання фінансових звітів; певні положення П(С)БО 16 «Витрати» прямо повторюють правила МСФЗ; в окремих випадках П(С)БО 16 «Витрати» містить вимоги, які не виділені окремо в міжнародних стандартах, але знаходяться в їх межах; разом з тим, деякі положення, що розкриті в МСФЗ, не знайшли свого відображення в національних П(С)БО України.

Наукові праці Л.М.Янчевої [81]. Н.В. Смірної [65] спрямовані на загальні аспекти організації бухгалтерського обліку в ресторанному господарстві, дослідження Бровко О.Т. [4] пов'язане з документальним оформленням операцій в готельно-ресторанному господарстві, Крутової А.С – з контролем за витратами [31], Оспіщева В.І. – з деталізацією інформації про витрати [51], Чумак О.В. – з управлінням витратами в підприємствах ресторанного господарства [76,77], Лищенко О.Г. [38], Манеєвої В.А.[39], Марущак Л.[41], – зі стратегічним управлінським обліком і контролем витрат у громадському харчуванні в умовах ринкової економіки; Мошковської О.А. [44], Шматковської Т.О. [79], з історичними ракурсами розвитку обліку витрат з історичними ракурсами розвитку обліку витрат, Новодворської В.В. [49], Головацької С.І. - з обліком і контролем у досліджуваній нами галузі. Особливості обліку транспортно-заготівельних витрат розкрито О.М.Гриценко [14]. Місце і роль обліку в системі контролю розкривають Плікус І.Й. [53]. Юрченко О.А.[80], особливості обліку за центрами відповідальності –Грінько А.П. [13], Карпенко О.В. та Карпенко Д.В. [83]. Огляд спеціальної літератури представлено у додатку Ж.

Досить важливою проблемою на підприємствах ресторанного господарства є відсутність єдиного підходу щодо застосування виробничого чи торговельного методу, що впливає на відображення обліку запасів за їх видами, а також на формування ціни продукції таких суб'єктів господарської діяльності. Підприємства ресторанного господарства на свій розсуд можуть вибрати будь-який із методів ведення обліку - торговельний чи виробничий - про що, зокрема, зазначалося в листі Мінфіну України від 11.11.2004р. №31-

04200-30-29/21009 [114] та листі Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 05.11. 2004 р. № 54-51/741). [113]. Проте детальної інформації щодо методики застосування зазначених підходів у нормативних документах не наведено.

В Методичних рекомендаціях щодо формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності, затверджених наказом Мінекономіки та з питань європейської інтеграції № 145 у п. 2 розділу 1 визначено [43]: «до складу витрат торговельної діяльності відносяться ... також витрати підприємств ресторанного господарства, пов'язані із випуском і реалізацією продукції власного виробництва». Тобто, в зазначених методичних рекомендаціях наведена інформація щодо обліку витрат підприємств ресторанного господарства. Проте, дані рекомендації стосуються лише обліку адміністративних витрат та витрат на збут, відносно ж виробничих витрат рекомендації відсутні.

На основі аналізу наукових праць вітчизняних вчених, а також нормативно-правових документів (додаток Д), що регламентують облік на підприємствах ресторанного господарства], можемо зробити висновок, що з метою удосконалення формування собівартості продукції власного виробництва, насамперед, слід вирішити наступні завдання: обґрунтування відображення в обліку запасів у розрізі їх різновидів (сировина, закупні товари); визначення складових для обліку загально-виробничих витрат та витрат на збут; організація управлінського обліку витрат операційної діяльності.

Висновки за розділом 1

Критичний аналіз наукової проблеми, узагальнення результатів дослідження теоретико-методологічних основ обліку витрат операційної діяльності підприємств ресторанного господарства дозволяє зробити наступні висновки.

1. До витрат операційної діяльності відносяться собівартість реалізованих товарів і продукції власного виробництва, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати. Під витратами операційної діяльності підприємства ресторанного господарства будемо розуміти зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що виникають під час надання послуг з обслуговування відвідувачів, приготування страв, здійснення функцій управління та реалізації. Подано авторське визначення собівартості як економічної категорії, яка проявляється у формі витрат виробничого споживання економічних ресурсів, їх трансформації у вартість продукції власного виробництва та наданих послуг.

2. Приймаючи до уваги особливості складу витрат підприємств ресторанного господарства, специфіку діяльності, технологію виробництва даної сфери і напрям дослідження, розкрито підходи до класифікації витрат у нормативно-правових документах та у працях окремих авторів. Встановлено застосування ними загального принципу – «різні витрати для різних цілей».

Витрати виникають:

- за видами «продуктів» – продукція власного виробництва (страви, напої, кондитерські вироби, напівфабрикати тощо), товари та послуги;
- за видами господарських процесів: постачання, виробництво, реалізація, обслуговування, транспортна логістика;
- за виконанням бюджетів: дотримувані та не дотримувані (за якими виникають відхилення). Важливе значення мають витрати контрольовані керівниками виділених центрів відповідальності.

3. Проаналізовано зміст чинних регламентів, що регулюють бухгалтерський облік і є важливими для організації обліку витрат операційної діяльності та праці науковців, присвячені документальному оформленню (виявленню), вимірюванню (калькулюванню) величини витрат на виробництво продукції власного виробництва та купованих товарів, адміністративних та збутових витрат. В окремих працях

досліджуються особливості калькулювання в галузі, інші використано нами для розробки пропозицій з організації та методики обліку витрат.

Аналіз практичної діяльності підприємств ресторанного господарства, наукових праць, періодичних видань, літературних джерел, нормативно-правових актів дозволили окреслити проблемні питання та напрями подальшого дослідження з обліку витрат операційної діяльності підприємств ресторанного господарства, що є предметом розробок, представлених автором у другому та третьому розділі роботи, та спрямовані на удосконалення інформаційної функції обліку.

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ «Оново»

2.1 Передумови організація обліку витрат операційної діяльності на підприємстві ресторанного господарства ТОВ «Оново»

ТОВ «Оново» недержавної форми власності, очолюване Савицькою А.О. функціонує на ринку більше 18 років (код ЄДРПОУ 23532828). Основним видом діяльності є та, що підпадає до п.56.10 - Діяльність ресторанів, надання послуг мобільного харчування. У квітні 2018 року підприємство змінило назву з ТОВ «Козаки» на ТОВ «Оново» (Додаток М).

Організація бухгалтерського обліку повинна чітко та в повній мірі відповідати процесам діяльності підприємств та забезпечувати необхідною інформацією управлінський персонал з метою прийняття ними ефективних управлінських рішень(додаток З).

На організацію обліку витрат операційної діяльності істотний вплив здійснюють галузеві та організаційно-економічні особливості виготовлення продукції власного виробництва та надання послуг з обслуговування. Серед галузевих особливостей підприємств ресторанного господарства, що впливають на організацію обліку витрат можна виділити: багатопрофільний характер (одночасне здійснення виробничої та торгової діяльності, необхідність виокремленого обліку витрат на виробництво і витрат обігу); широкий асортимент продукції, що випускається і послуг, що надаються; обмежені терміни споживання сировини і готової продукції; використання широкого переліку імпортних видів сировини і матеріалів; висока частка використання ручної праці в виробничому процесі, одиничний і дрібносерійний тип виробництва; застосування різноманітного технологічного обладнання; сезонний характер виробництва і необхідність в постійному оновленні асортименту (додаток К). Це впливає як на склад витрат,

зумовлюючи певну номенклатуру статей, так і на підходи до вибору об'єктів витрат і методів калькулювання.

Прийняття будь-яких управлінських рішень ґрунтується на основі інформації, якість якої визначається правильно обраними методичними аспектами в обліковій політиці (додаток Л). Організація облікового процесу бізнес-структур забезпечується розробкою облікової політики, кожен елемент якої має бути достатньо обґрунтованим, враховуючи специфіку діяльності, галузі, ринку, запити власників. Для ТОВ «ОНово», що несе витрати за стравами, які виготовляє і відпускає, а також за товарами і послугами, які надає, процес визначення витратності є важливим та ускладненим. Зазначене актуалізує дослідження засад організації фінансового та управлінського обліку, визначення складових облікової політики ТОВ «ОНово» щодо витрат для калькулювання собівартості виготовлених страв, рентабельності продукції власного виробництва, проданих товарів й наданих послуг.

Правилами роботи закладів (підприємств) ресторанного господарства, затверджених відповідним Наказом [57], закладом ресторанного господарства визначено організаційно-структурну одиницю у сфері ресторанного господарства, яка здійснює виробничо-торговельну діяльність: виробляє і (або) доготовляє, продає і організовує споживання продукції власного виробництва і закуплених товарів, може організовувати дозвілля споживачів. Така специфіка зумовлює необхідність обґрунтованого вибору методів, способів та положень щодо організації облікового процесу витрат, зафіксованого в обліковій політиці підприємства. Обліковою політикою створюються передумови повного відображення витрат в обліковій системі шляхом застосування обґрунтованих методів, які формують вартісні показники для забезпечення дотримання таких характеристик обліку витрат, як повнота, точність, оперативність та достовірність.

ТОВ «ОНово» сьогодні пропонує оновлений формат діяльності в частині пропозицій відвідувачам, які рекомендуємо називати «продуктами»: страви (кухня), товари, організація свят та виїзних заходів, страви на замовлення для

продажу за межами закладу (до прикладу офісні чи дієтичні сніданки), декоративне супроводження свят, організація ділових заходів (як окремі види послуг) тощо. Ці «продукти» варто виділяти в системі управлінського і фінансового обліку для збору інформації про кількість та склад витрат операційної діяльності, що дозволить визначити дотримання цільового призначення витрачання ресурсів, встановлювати методичні прийоми розподілу витрат та цінових меж тощо.

Відомо, що бухгалтерська служба відіграє ключову роль в інформаційному ланцюгу між господарськими процесами підприємства (додаток 3) ресторанного господарства. Не винятком є досліджуване підприємство. Практично всі документи, що складаються в ході його господарських операцій (від закупівлі сировини, закупівельних товарів до реалізації готових страв), надходять до бухгалтерії, де проходять облікову обробку. Повнота, достовірність інформаційного забезпечення впливає на ефективність прийнятих рішень щодо управління витратами. Безумовно, що обробка усієї облікової інформації, в тому числі з обліку витрат операційної діяльності на підприємствах ресторанного господарства в сучасних умовах забезпечується автоматизованим способом.

Облікова політика ТОВ «ОНОВО», зокрема як елемент системи регламентації бухгалтерського обліку витрат, для забезпечення повної та достовірної інформації щодо їх визнання, оцінки, класифікації й порядку формування, є базовим інформаційним підґрунтям здійснення внутрішнього контролю (додаток Л).

Ключовими елементами облікової політики для підприємства мають бути такі як визнання і класифікація витрат; графік документообігу і форми внутрішніх документів щодо витрат; облік і автоматизація формування витрат і собівартості продукції власного виробництва та послуг; робочий план рахунків з обліку витрат; документування використання ресурсів при їх визнанні витратами; порядок розподілу витрат між різними об'єктами; бюджетування витрат.

Вважаємо, що до передумов якісної організації обліку слід віднести чітке формулювання мети обліку витрат операційної діяльності (надання інформації за принципом «різні витрати для різних цілей») та завдань підсистем фінансового та управлінського обліку. Принципи, яких варто дотримуватися при створенні інформації , описано у джерелах [9,10,24,40,66,68] Метою фінансового обліку є надання інформації про витрати для формування форми 2 « Звіт про фінансові результати (додаток М). Метою управлінського обліку є створення обліково-аналітичного підґрунтя для управління ефективністю.

Для ТОВ «Оново» доцільним є вирішення наступних завдань:

- зосередження функцій управління в центрах прийняття рішень з метою досягнення узгодженості дій у плануванні, обліку, контролі та економічному аналізі на всіх рівнях управління;
- розподіл повноважень та відповідальності між працівниками, які здійснюють контроль за достовірністю та доцільністю господарських операцій;
- своєчасне забезпечення керівництва інформацією, яка необхідна для прийняття управлінських рішень;
- узгодженість роботи бухгалтерів, які знаходяться в різних функціональних центрах відповідальності;
- вдосконалення системи інформаційних зв'язків всередині підприємства;
- створення організаційних умов для розвитку методів планування, обліку, контролю, економічного аналізу;
- інформаційне забезпечення податкового планування, своєчасні та в повному обсязі нарахування і перерахування встановлені державою податків та зборів.

Наразі важливо виокремити основні завдання організації управлінського обліку для цілей стратегічного управління підприємством ресторанного господарства є:

- визначення разом з іншими службами підприємства на основі первинних планових документів (технічної документації, ретроспективних бухгалтерських даних, маркетингових досліджень, інформації керівництва про цілі, зміст, можливі альтернативи стратегії тощо) системи показників, що відображають структуру й групування витрат операційної діяльності;
- забезпечення зв'язку цих показників із сферами (сегментами) діяльності, задіяними в стратегічних рахунках, тобто визначення об'єктів калькулювання, способів включення в собівартість різноманітних груп витрат з огляду прийнятих на підприємстві методів розрахунків для дотримання принципу порівнянності даних;
- розробка номенклатури рахунків для ведення обліку (у тому числі рахунків обліку відхилень від заданих параметрів) відповідно до особливостей обраної стратегії та її можливими альтернативами;
- накопичення інформації про витрати, що відносяться на окремі «продукти» та центри відповідальності на спеціальних аналітичних рахунках;
- своєчасне виявлення відхилень від запланованих параметрів і їх відображення в обліку з метою організації ефективного аналізу їх причин та забезпечення гнучкого управління досягненням стратегічних цілей підприємства.

Важливим завданням при запровадженні підсистеми управлінського обліку є вибір центрів відповідальності та формування для них набору показників обліку і внутрішньої звітності [13,24,19,27]. Від вибору центрів відповідальності багато в чому залежить ефективність управління підприємством, контроль за витратами, доходами та фінансовими результатами, оперативність обліку і достовірність показників управлінської звітності.

Останній фактор пов'язаний із прагненням відповідальних менеджерів досягти встановлених параметрів. При формуванні внутрішньої звітності важливо передбачити контрольні функції і конкретні процедури внутрішнього контролю. При визначенні складу її показників доцільно дотримуватися

критерію раціональності: керівництву слід подавати тільки ті показники, які релевантні для прийнятих ним рішень з планування та контролю.

Проблемними питаннями також є:

- впровадження системи бюджетування, що є технологією планування, обліку, контролю й аналізу матеріальних та інформаційних потоків;

- формування центрів відповідальності на підприємствах ресторанного господарства та напрямів їх діяльності зокрема, організації контролю за виконанням бюджетів, аналіз відхилень від бюджетних показників та регулювання господарських процесів з метою узгодження та досягнення очікуваних результатів;

- розробка управлінської звітності як системи показників оцінки результатів виконання бюджетів для задоволення інформаційних потреб внутрішніх користувачів з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

Однією з причин їх виникнення окреслених проблем є відсутність цілісної системи обліково-інформаційного забезпечення системи управління витратами. Якісна система обліку може упередити виникнення непродуктивних витрат, зумовлених недотриманням вимог, встановлених для підприємств ресторанного господарства зовнішніми контролюючими органами, зокрема: санітарно-епідеміологічною службою; комітетом у справах захисту прав споживачів; органами Державного пожежного нагляду; податковою службою; органами державного метрологічного нагляду за забезпеченням єдності вимірювань тощо.

Передумовою якісної організації обліку також є вибір автоматизованих програмних продуктів для цілей оновлення існуючих. Нажаль, значна кількість програмних продуктів для підприємств ресторанного господарства належить російським розробникам. Програмними продуктами для підприємств ресторанного господарства є «Рсть: Рестораторь», «Астор: Ресторан», «Трактирь» тощо. Разом з тим, поява платформи 1С: Підприємство

8.1. дозволила створити «1С - Парус: Управление рестораном», «1С-Парус: Ресторан + Бар + Кафе», «1С-Парус: Общепит».

Таким чином, для побудови раціональної системи обліку важливо врахувати фактори впливу на облік у витрат операційної діяльності закладів ресторанного господарства (додаток Н).

2.2. Фінансовий облік витрат оперативної діяльності

Кінцевою метою фінансового обліку є підготовка фінансової звітності , а достовірність фінансового обліку повинен забезпечити первинний облік операцій [3-5,29], зокрема пов'язаних зі списанням собівартості реалізованих товарів, сировини на виробництво, уцінкою товарів, сировини та матеріалів, нарахуванням заробітної плати, відображенням транспортних, адміністративних та збутових витрат, нестачами, виявленими при інвентаризації, списанням дебіторської заборгованості тощо. У сучасних умовах господарювання первинний облік виконує не лише початкову стадію сприйняття, вимірювання і реєстрації окремих господарських операцій, які характеризують певні процеси та явища на окремих стадіях, але й облікові, управлінські й контрольні функції, які насамперед полягають у виявленні відхилень у момент їх виникнення.

Головний бухгалтер ТОВ «Оново» Сичова О.О. контролює, щоб відповідно до Положення [56] первинні документи мають бути складені в момент здійснення господарських операцій або після їх завершення. Вимоги, що висуваються до змісту та порядку реєстрації інформації в первинних документах, визначають вимоги до тих прийомів, якими реалізуються функціональне призначення первинного обліку.

Якісне інформаційне забезпечення системи управління забезпечується певним порядком організації складання й опрацювання первинних документів, або документообіг систем руху документів з моменту їх формування або надходження до моменту здачі в архів. Особливістю діяльності ТОВ « Оново» є те, що у ньому не обмежуються лише наданням

послуг із організації харчування. Здійснюється надання додаткових послуг: автостоянки, транспортного обслуговування, культурно-масові заходи («жива музика»), кейтеринг тощо. Для цього, за кожним центром надання послуг має бути організований обліковий процес таким чином, щоб реєстрація господарських операцій здійснювалась за кожним структурним підрозділом з метою прискорення руху первинних документів і мінімізації витрат часу.

Первинні документи, в тому числі і ті, що підтверджують формування витрат та які складаються на підприємстві враховують вимоги Методичних рекомендацій [42]. Документообіг у кожному структурному підрозділі залежить від етапів на яких знаходиться продукція власного виробництва (табл. 2.1.).

Таблиця 2.1.

Первинні документи, що використовують у різних бізнес-процесах на ТОВ «Оново»»

Етап	Перелік первинних документів
Придбання	товарно-транспортна накладна, накладна, видаткова накладна, акт закупки та прибуткова накладна
Зберігання на складі	товарна книга, сальдова відомість, накладна на внутрішнє переміщення, вимога до комори
Виробництво	калькуляційна картка, план-меню, накладна на внутрішнє переміщення, вимога до комори, акт про реалізацію готових виробів кухні, денний забірний лист, замовлення-рахунок, меню на відпуск продуктів працівникам закладу, розрахунок, акт на бій, лом та втрату посуду і приборів
Реалізація	Фіскальний чек, накладна, акт про реалізацію готових виробів кухні за готівку тощо

Джерело: систематизовано автором за результатами дослідження

Разом з тим, при удосконаленні системи обліку підприємство має право доповнити первинні документи необхідними рядками, графами, чи, наприклад, передбачити код керівника центра відповідальності за витрати.

Для визначення собівартості реалізованої продукції підприємству важливо визначитися з підходами до калькулювання собівартості. Проведене дослідження дозволило визначити, що метою калькулювання на

підприємствах ресторанного господарства є розрахунок роздрібною ціни, що дорівнює собівартості сировини, включаючи торгову націнку. У разі обліку сировини за первісною (купівельною) вартістю до калькуляційної картки заносяться облікові (купівельні) ціни відповідної сировини без ПДВ. Далі визначається вартість сировинного набору (відповідно без націнки та ПДВ). Наступним етапом є розрахунок суми націнки, вартість сировинного набору з урахуванням націнки (у тому числі ПДВ) та відповідна ціна продажу однієї страви з урахуванням ПДВ. Вищенаведений спосіб формування ціни на продукцію підприємств ресторанного господарства прийнятний, якщо купівельні ціни на сировину стабільні. Проте в сучасних ринкових умовах купівельні ціни на сировину та товари часто змінюються, що вимагає в кожному випадку їх придбання за іншою ціною внесення змін до калькуляційної карти та визначення нової ціни реалізації продукції, що призводить збільшення трудомісткості процесу. Тому підприємства ресторанного господарства можуть використовувати облік сировини за продажною вартістю або з урахуванням торгової націнки. При використанні такого варіанту обліку сировини до калькуляційної карти заносяться продажні ціни на запаси, після чого визначається продажна вартість сировинного набору та безпосередньо продажна ціна однієї страви.

У ТОВ «Оново» калькуляційні картки (додаток П) по суті використовують лише для контролю дотримання норм закладки сировини при виготовленні страв. На нашу думку, ціна страви повинна враховувати не лише вартість сировинного набору. Так, формування ціни повинно відбуватися в залежності від сприйняття її споживачем. Тобто в основі повинна лежати цінність (вигода) для клієнта. Звичайно, чим вища комфортність, якість їжі, напоїв, обслуговування, додаткових послуг, кращий інтер'єр, чим більш повне задоволення отримують клієнти від відвідування закладу, тим ціна буде вищою, і навпаки. Таким чином, рівень цін повинен відображати співвідношення попиту і пропозиції, отже цінова політика буде гнучкою.

У практичній діяльності від часу створення ТОВ «Оново» застосовувалися такі варіанти калькулювання ціни:

- з додаванням націнки до вартості сировинного набору всієї страви;
- з додаванням націнки до кожного компонента сировини.
- встановлюється фіксована ціна реалізації, а сума торгової націнки і ПДВ визначалася зворотнім розрахунком.

Отже встановлено, що в сучасній вітчизняній практиці формування ціни на продукцію на основі калькуляції з включенням лише прямих витрат та торгової націнки, що в умовах переходу бухгалтерського обліку на міжнародні принципи ведення обліку є застарілою методичною основою. У зв'язку з тим, що діяльність підприємств ресторанного господарства є матеріаломісткою, і в ТОВ «Оново» формують широкий асортимент продукції, здійснюють розробку нових рецептур, враховують різні інноваційні підходи до технологічного процесу, виникає необхідність удосконалення калькулювання собівартості продукції та більш точного розрахунку витрат на виробництво страв.

У Методичних рекомендаціях № 157 приділено переважну увагу торговельному методу [42]. Відносно рахунку 23 «Виробництво» в них зазначено, що «за дебетом відображають вартість товарів і сировини, які надійшли у виробництво» та «дебетове» сальдо рахунку 23 «Виробництво» показує вартість залишків сировини, яка не пройшла кулінарної обробки...». За цим регламентом рахунок 23 «Виробництво» рекомендується виключно для обліку використаних у виробництві запасів, тому він не носить калькуляційного призначення]. Отже, Методичні рекомендації № 145 і Методичні рекомендації № 157 не наводять чітких варіантів щодо відображення в обліку витрат виробництва в підприємствах ресторанного господарства [42,43].

ТОВ «Оново», як і більшість кафе та ресторанів в Україні облік сировини, напівфабрикатів на складах здійснює на субрахунку 281 «Товари на складі» за цінами продажу. Процес передачі сировини на кухню

відображають записом Дт 282 «Товари в торгівлі» Кт 281 «Товари на складі». За цим підходом не калькулюють собівартість готової продукції, у зв'язку з вищезазначеним рахунок 23 «Виробництво» не використовують. На субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» здійснюється узагальнення інформації щодо собівартості реалізованих купованих товарів та продукції власного виробництва. На рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства в цілому. На рахунку 93 «Витрати на збут» відображають витрати, пов'язані зі збутом (реалізацією, організацією споживання, продажем) продукції (товарів, робіт, послуг). На цьому ж рахунку відображають також витрати, які безпосередньо пов'язані з випуском продукції власного виробництва (нарахування заробітної плати працівникам виробництва; нарахування на соціальні заходи; нарахування амортизації основних засобів, безпосередньо зайнятих виробництвом продукції тощо). Приклади відображення господарської операцій наведено у додатку Р.

На наш погляд, такий вищенаведений підхід є економічно некоректним, у зв'язку з тим, що основні виробничі витрати не можуть бути визначені як збутові або інші операційні. Вважаємо діючий порядок відображення прямих витрат неправомірним, оскільки в цьому випадку наведені бухгалтерські записи не проводяться через рахунок 23 «Виробництво», що не відповідає його економічному змісту та сутності прямих витрат як елемента виробничої собівартості (додаток С).

Пропонуємо собівартість продукції власного виробництва ТОВ «Оново» формувати із : прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, змінних та постійних розподілених загальновиробничих витрат (п.11 П(С)БО 16). Собівартість виготовлення продукції з рахунку 23 «Виробництво» списувати в дебет рахунку 26 «Готова продукція»;

Витрати, які пов'язані із оплатою праці кухарів, нарахування не неї, витрати на обслуговування виробничого приміщення, знос виробничого обладнання тощо варто відносити на загальні витрати виробництва (рахунок 91), а не відображати на рахунку 93 «Витрати на збут».

В кінці місяця списуються витрати, що відображаються на рахунку 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут». Для визначення фінансового результату всі рахунки 9 класу мають бути списані на рахунок 79 «Фінансові результати». Все це дасть можливість скласти Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва в частині 2 «Звіт про фінансові результати». Проведений аналіз ліквідності ТОВ «Оново» свідчить про те, що підприємство було досить ліквідним протягом досліджуваного періоду. Так загальний коефіцієнт покриття дає змогу сказати, що за рахунок оборотних активів, підприємство на 31.12.14-31.12.17 рр. могло повністю погасити свої борги. На кінець 2018 ситуація змінилася. На 1 грн короткострокових зобов'язань припадає 0,58 грн оборотних коштів, це на 16,27 грн менше, ніж в минулому році. Значення не досягає нормативу (1,5-2). Тобто, підприємству не вистачить оборотних активів для погашення поточних зобов'язань. Проведений аналіз платоспроможності дає змогу сказати, що підприємство було достатньо платоспроможним. Протягом 2015-2018рр. на підприємстві є власний оборотний капітал, проте на 31.12.19 р. спостерігається його зменшення на 7 402,9 тис. грн (77,78 %) (додаток М).

Таким чином, ТОВ «Оново» можна вважати абсолютно фінансово стійким. Всі запаси підприємства покриваються власними оборотними коштами, тобто поточна діяльність підприємства не залежить від зовнішніх кредиторів.

2.3. Сучасний стан та розвиток автоматизації для цілей бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності

Створення нових інформаційних технологій має велике значення для управління підприємствами ресторанного господарства. Вони активно

перетворюють інші технології матеріального і нематеріального виробництва, в кінцевому підсумку формуючи новий стиль роботи й методи управління.

Суть інформаційних технологій становлять методи і засоби формування та підтримки інформаційних потоків у системах управління об'єктами, у тому числі, витратами операційної діяльності ТОВ «Оново».

Наразі найважливішими інноваціями ТОВ «Оново» в сучасний час є інформаційно-комп'ютерні технології, розроблені для підприємств ресторанного господарства, які дозволяють значно спростити та оптимізувати низку специфічних для цього бізнесу процесів.

Такі технології забезпечують та підтримують комп'ютерні процеси, тобто процеси пошуку, збору, передачі, збереження, накопичення, тиражування інформації та процедури доступу до неї. Вплив комп'ютерних технологій на управління підприємством ресторанного господарства величезний, оскільки прямо пов'язаний з підвищенням ефективності роботи як кожного працівника окремо, так і підприємства в цілому.

Використання комп'ютерних мереж, Інтернету та інтернет-технологій, програмні продукти наскрізної автоматизації всіх бізнес-процесів ТОВ «Оново» це не просто питання лідерства і створення конкурентних переваг, але і виживання на ринку в найближчому майбутньому. Метою автоматизації ресторанного бізнесу є підвищення ефективності управління підприємством харчування, прискорення швидкості і якості обслуговування гостей, мінімізація зловживань персоналу. Це опосередковано вплине на величину як доходів, так і витрат.

Програми для автоматизації роботи повинні бути багатфункціональним системами для підвищення прибутковості та зниження витрат підприємства, легкими у впровадженні та простими в обслуговуванні. Сучасні інформаційні комп'ютерні технології, розроблені спеціально для підприємств ресторанного господарства, дозволяють значно спростити, оптимізувати і прискорити цілий ряд рутинних, специфічних для цього бізнесу операцій(додаток. В даний час використовують такі системи автоматизації:

«RKeeper», «1С-Парус», «Система «ISOFT-РЕСТОРАН» «TillyPadXL», «Парус-Ресторан», «B52®РЕСТОРАН» та інші (табл. 2.3.1).

Програма «1С Ресторан» є ефективним рішенням для автоматизації системи управління і бізнес процесів обслуговування відвідувачів підприємств ресторанного і гостинного бізнесу. За допомогою даної системи можуть бути автоматизовані підприємства мереж ресторанів, кафе, барів, підрозділів харчування готельних комплексів.

Рішення надає можливість організувати робочі місця офіціанта, бармена, керуючого, метрдотеля і касира. Система автоматизації «1С-Парус Ресторан» це платформа для організації front-офісу закладу. Крім того, дана система може інтегруватися з back-офісом для автоматизації управлінського обліку закладу. Як back-офісу може виступати конфігурація «1С Громадське харчування».

Програмне рішення «1С-Парус Общепит» для України підходить для автоматизації ділянок бухгалтерського і податкового обліку підприємств ресторанного господарства різних форматів (кафе, барів, ресторанів). Дозволяє побудувати робочі місця бухгалтера, комірника, технолога, головного бухгалтера кафе, бухгалтера-калькулятора, тим самим повністю організувати облік в кафе, підприємстві громадського харчування.

Крім стандартного функціоналу ведення бухгалтерського обліку на основі типової конфігурації «Бухгалтерія», програма для кафе «1С-Парус» враховує специфічні особливості підприємств ресторанного господарства. Серед можливостей «1С-Парус» громадського харчування для України:

- ведення списку рецептур кафе, складання калькуляцій продукції.
- зберігання інформації для конкретної страви про взаємозамінних інгредієнтах і аналогах з можливістю вибору при відпуску у виробництво та розрахунку калькуляцій,
- автоматизація стандартних господарських операцій складського обліку кафе: надходження ТМЗ, переміщення, інвентаризація, списання, відпуск у виробництво і т.д.

- облік напівфабрикатів і ТМЗ, списаних у виробництво, автоматичний розрахунок собівартості продукції, контроль стану складських запасів громадського харчування.

- облік інформації по сезонним перевитратам інгредієнтів і спецій кафе, бару(табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Характеристики та переваги систем автоматизації

Назва програми	Характеристика	Переваги
1С:Рарус; Общепит	Ведення фінансового й податкового обліку, здійснення внутрішнього контролю в закладах ресторанного господарства. Застосовується обліковим персоналом, менеджерами, технологами, шеф-кухарями. Обліковий процес здійснюється в єдиній інформаційній базі	– підключення інтерфейс касира до торговельного устаткування; – робота з різними платіжними картами; – передбачає завантаження даних щодо реалізації з програми UCS «RKeeper»
Парус- Ресторан	Здійснюється калькулювання страв власного виробництва; списання запасів; формування меню; контроль руху товарних запасів; підготовка аналітичних звітів щодо виготовлених страв та спожитої сировини, виконання замовлень та завантаження офіціантів	– зручний інтерфейс, який працює з сенсорними моніторами і кишеньковими ПК; – дозволяє використовувати торговельне обладнання в різних режимах
TillyPad XL	Надає можливість автоматизувати процес управління ресторанним господарством з використанням сучасних технологій та інновацій: SMSta e-mail інформування, мультимовність, інтерфейс тощо	– забезпечує контроль за діяльністю персоналу; – оперативно формує будь-які звіти; – здійснює розрахунки в готівковій та безготівковій формі, або в кредит
Система R- keeper	Здійснює повний цикл облікових операцій від надходження товарних запасів на склад до їх реалізації. Складається з набору програмних модулів, які визначаються конфігурацією конкретної системи: «Менеджер», «Каса», «Бар», «Термінал офіціанта»	мінімальна конфігурація системи працює з використанням одного РРО; – касові термінали можуть експлуатуватися як інтегровано з касовим апаратом, так і автономно
Система «ISOFT- P ЕСТОРАН»	Ведення обліку надходження й вибуття товарних запасів на складі і в бухгалтерії. Застосовується технологія сенсорного екрану, дозволяє організувати зручний та інтуїтивно зрозумілий інтерфейс користувача. Забезпечує можливість аналізу діяльності підприємства	забезпечує облік та контроль товарних запасів; – прискорює процес обслуговування клієнтів; – самостійно функціонує без інтеграції з торговим обладнанням

Джерело: узагальнено автором

Основні параметри програми 1С: Рарус для впровадження у бізнес-процеси »:

1. Ведення обліку на основі документів, відображення різних господарських операцій підприємства ресторанного господарства здійснюється за допомогою окремих бухгалтерських документів програми, що охоплюють різні сфери бізнесу: закупівлі, продаж, виробництво, регламентований облік. Крім того, є можливість безпосереднього введення бухгалтерських проводок. У систему закладено типові бухгалтерські операції,

що дають можливість пакетного введення проводок, що забезпечує рішення всього спектра завдань ведення обліку в ресторані, кафе.

2. Дає можливість в одній інформаційній базі вести облік декількох організацій ресторанного бізнесу, що важливо для ТОВ «Оново».

3. Довідники системи «1С: Рарус» громадське харчування дозволяють зберігати ієрархічну інформацію про номенклатуру, продукти, страви, компоненти кафе, ресторану. Вести список рецептур в формі специфікацій. Відображаються окремі види номенклатури: блюдо, заготівля, матеріал, продукція.

Разом з тим блок «Облік доходів та витрат» не передбачено, його складові розмиті за різними іншими блоками, але якість контролю за формуванням сировинного набору у калькуляційній картці висока. Вся інформація про склад страв, етапах їх приготування зберігається в документі Рецептура. Інгредієнти, що входять до складу страви можуть замінюватися аналогами при нестачі в процесі приготування. Крім того, інформація про аналог зберігається в системі і вибирається в момент приготування з відповідним відображенням в калькуляційній картці. Є можливість розрахунку собівартості випущених страв з розподілом непрямих витрат по вибраній базі розподілу. Для складних страв є можливість відображення стадій виробництва, обліку напівфабрикатів і розрахунку їх собівартості.

Висновки за розділом 2

1. Встановлено, що чинна система бухгалтерського обліку витрат підприємств ресторанного господарства є недосконалою в частині первинних документів з обліку витрат, що не розроблені або не відповідають специфіці досліджуваної сфери; облікового відображення на синтетичних рахунках; неузгодженості механізму формування собівартості продукції власного виробництва та відображення в системі фінансового обліку; відсутності розробки показників бюджетів як невід'ємного елементу сучасного інформаційного забезпечення та управлінської звітності для прийняття

управлінських рішень щодо витрат. Недотримання системного процесу формування витрат зі сторони працівників підприємства при виконанні ними функціональних обов'язків, відсутність нормативно-правових актів, які регламентують внутрішньогосподарський контроль суб'єктів господарювання не сприяють створення цінності обліковою системою.

Основними вимогами до носіїв первинної інформації мають бути: підвищення ролі облікової інформації як основної управлінської інформації; удосконалення існуючих носіїв облікової інформації та розробка нових, які б відповідали сучасним управлінським вимогам; достовірність об'єктів обліку та інформаційна повнота їх охоплення. Сформульовано методологічні аспекти формування складових облікової політики витрат ТОВ «ОНово», удосконалено зміст посадової інструкції головного бухгалтера з орієнтацією на необхідність і можливість запровадження управлінського обліку.

2. Особливістю діяльності ТОВ «ОНово» є те, що у ньому не обмежуються лише наданням послуг із організації харчування. Здійснюється надання додаткових послуг: автостоянки, транспортного обслуговування, культурно-масові заходи («жива музика»), кейтеринг тощо. Для цього, за кожним центром надання послуг має бути організований обліковий процес таким чином, щоб реєстрація господарських операцій здійснювалась за кожним структурним підрозділом з метою прискорення руху первинних документів і мінімізації витрат часу.

Дано позитивну оцінку первинному облік на досліджуваному підприємстві. У практичній діяльності від часу створення ТОВ «ОНово» застосовувалися усі три традиційні варіанти калькулювання ціни на продукцію власного виробництва, а відхилень в обліку витрат на рахунках (класу не встановлено (облік ведеться за статтями передбаченої номенклатури).

3. Наразі найважливішими інноваціями ТОВ «ОНово» в сучасний час є інформаційно-комп'ютерні технології, розроблені для підприємств ресторанного господарства, які дозволяють значно спростити та оптимізувати низку специфічних для цього бізнесу процесів.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ «Оново»

3.1. Напрями і заходи удосконалення фінансового обліку витрат операційної діяльності на ТОВ «Оново»

Опрацювання наукових праць Голова С.Ф., Головіної Д.В., Купріної Н.М., Крутової А.С., Карпенко О.В., Куцика П.О., Левицької С.О., Мошковської О.А., Муковоза В.С., Нападівської Л.В., Фоміної О.В. та інших авторів засвідчує про наявність різних варіантів удосконалення обліку витрат.

Так, по перше важливо, щоб облікова політика ТОВ «Оново» щодо витрат повинна містити положення як з фінансового, так із управлінського обліку. З метою повного розкриття якісної інформації системи обліку, рекомендовано формувати облікову політику щодо витрат підприємств ресторанного господарства в площині таких груп елементів : 1) елементи основного функціоналу (для організації фінансового обліку і розкриття інформації у фінансовій звітності); 2) елементи додаткового функціоналу, які є необхідними при обліку й формуванні саме витрат, оскільки тут орієнтація спрямована на організацію управлінського обліку. Адже через застосування цих елементів визначатиметься порядок формування витрат та ціни продажу страв, товарів й послуг закладів ресторанного господарства.

Щодо витрат у ТОВ «Оново» доцільно використовувати такі складові облікової політики як їх визнання, види, оцінка, методичні аспекти обліку і формування собівартості, порядок розподілу, правила документообігу, робочий план рахунків, внутрішня звітність, порядок внутрішнього контролю і загальні засади організації бюджетування (додаток Л).

Важливим для удосконалення обліку є деталізація напрямів групування витрат з метою передбачення відповідного кодування за центрами відповідальності при організації первинного обліку.

Також пропонуємо деталізувати способи групування інформації і внести доповнення до Робочого плану рахунків, які б дозволили розвивати обидві підсистеми бухгалтерського обліку підприємства (талб.3.1).

Таблиця 3.1

Робочий план рахунків (в частині обліку витрат ТОВ «Оново»)

Синтетичні рахунки (рахунки 1 – го порядку)	Субрахунки (рахунки 2 – го порядку)	Аналітичні рахунки
Рахунок 23 «Виробництво»	23.1 «Витрати на виробництво продукції власного виробництва»	231./ N, група витрат на виробництво продукції підприємств ресторанного господарства»
	23.2 «Незавершене виробництво підприємств ресторанного господарства»	232./ N, група незавершеного виробництва підприємств ресторанного господарства»
	23.3. « Витрати на виготовлення кулінарних страв і надання послуг з мобільного харчування»	23.3/ N, група клієнтів
Рахунок 25 «Напівфабрикати»	25.1 «Напівфабрикати власного виробництва»	25.1./ N, 2 група напівфабрикатів власного виробництва
Рахунок 26 «Готова продукція»	26.1 «Готова продукція підприємств ресторанного господарства»	26.1 N, N підгрупа готова продукція підприємств ресторанного господарства
Рахунок 91 «Загальновиробничі витрати»		

Джерело: авторська розробка

Враховуючи недосконалість методичних підходів щодо відображення обліку витрат, які формують фактичну виробничу собівартість продукції власного виробництва на підприємствах ресторанного господарства за торговельним методом, застосування якого безпосередньо впливає на формування собівартості продукції, пропонуємо використання виробничого методу обліку запасів для ТОВ «Оново», який передбачає наступне : вартість використаної сировини для виготовлення страв відображати на рахунку 23 «Виробництво» за фактичною собівартістю в розрізі об'єктів витрат. Перелік об'єктів витрат підприємство має встановити самостійно. Об'єктом витрат на

підприємствах ресторанного господарства може бути випуск готової продукції в цілому, або окремі страви (наприклад, «Від шеф кухаря»), окрема кейтирингова послуга);

Пропонуємо витрати на обслуговування і управління процесу виготовлення страв відображати на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» (витрати групувати за статтями : заробітна плата з відрахуванням завідуюча виробництвом, кухарів, вартість спожитої електроенергії, газу, водопостачання, витрати на амортизацію і ремонт основних засобів виробничого призначення);

Витрати на збут - на рахунку 93 «Витрати на збут» (витрати групувати за статтями : заробітна плата з відрахуваннями офіціантів, касирів, мийників посуду, прибиральниць залу, витрати на амортизацію і ремонт обладнання, яке використовується для продажу продукції власного виробництва).

Ці пропозиції ми внесли , ґрунтуючись на принципах М(С)БО 2 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати», запропоновано методику обліку собівартості продукції, відповідно до якої до її складу входять витрати на сировину разом із загальновиробничими витратами та запити керівника ТОВ «Оново».

Отже, щоб накопичувати усі витрати виробництва (це основні витрати на продукцію за класифікацією витрат) на калькуляційному рахунку 23.1 «Витрати на виробництво продукції підприємств ресторанного господарства» (відповідно до його економічного змісту) та використовувати рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» для відображення витрат, що забезпечують процес виробництва (це також витрати на продукцію, але виробничі накладні) необхідно внести відповідні зміни до Робочого плану рахунків ТОВ «Оново» на 2020 р.

Групування витрат для цілей застосування рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» в межах чинного законодавства представлено у табл. 3.2.

Таблиця 3.2.

**Групування загальновиробничих витрат на постійні та змінні
за вересень 2019 р. по ТОВ «Оново»**

Загальновиробничі витрати виробництва			
Постійні, грн.		Змінні, грн.	
1. Опалення та освітлення приміщень виробництва	314,00	1. Заробітна плата працівника виробництва (з нарахуваннями у фонди соціального страхування)	2408,00
2. Каналізація	78,00	2. Інші матеріальні витрати	155,00
		3. Паливо (електроенергія, газ, пар) на виробничі цілі	972,00
4. Оренда виробничих приміщень	1249,00	4. Водозабезпечення	120,00
5. Зарплата технічних працівників	552,00		
6. Амортизація виробничого обладнання	75,00		
7. Інші витрати	187,00		
8. Послуги сторонніх організацій	733,00		
ВСЬОГО:	3188,00	ВСЬОГО:	3655,00
РАЗОМ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ – 6843,00 грн			

Джерело: авторська розробка

Ключові висновки є такими:

- бухгалтерський облік витрат необхідно відображати на рахунку 23.1 «Витрати на виробництво продукції ПРГ»;
- сировину на виробництві (рахунок 23.1) обліковувати за первісною собівартістю (а не за цінами продажу);
- рахунок 285 «Торгова націнка» при цьому варіанті не використовувати;
- виробничі витрати (заробітна плата кухарів, нарахування на неї, амортизаційні витрати виробничого обладнання тощо) є загальновиробничими, які доцільно обліковувати на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» (кухар протягом дня виготовляє різну продукцію і визначити, в якій частці його заробітна плата відноситься до конкретного виду продукції, практично неможливо).
- порядок формування собівартості, наведений у П(С)БО 16, застосовується для визначення собівартості усієї виробленої за період продукції;

- з кредиту рахунку 23.1 «Витрати на виробництво продукції підприємств ресторанного господарства» готова продукція оприбутковується на рахунку 26.1 «Готова продукція підприємств ресторанного господарства»;

- з кредиту рахунку 26.1 «Готова продукція підприємств ресторанного господарства» реалізована готова продукція списується в дебет субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції».

- дохід від реалізації готової продукції обліковується на субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції»

Виробничий підхід є більш трудомістким, ніж торговельний. Проте його використання забезпечує розрахунок фактичної собівартості виготовлених страв, кондитерських виробів та напоїв, тобто користувачі (керівник, власники) отримують більш точну інформацію. Головною перевагою такого методу є те, що його основні принципи не суперечать нормам П(С)БО. За умов застосування комп'ютерної бухгалтерської програми розрахунки не ускладнюватимуть облікову роботу, а застосування виробничого підходу забезпечить достовірну інформацію при визначенні фінансово результату.

Поділяємо думку Атамаса П.Й., який зазначає, що виготовлення кондитерських виробів (печива, пиріжків тощо) інколи можна відокремити від суто кулінарного виробництва (приготування страв на кухні) та процесу їх реалізації. У таких випадках можливо використовувати для обліку готової продукції рахунок 26 «Готова продукція», а для обліку витрат на приготування таких виробів - рахунок 23 «Виробництво» з калькулюванням собівартості окремих видів продукції, взявши за основу виробничий метод

Досить актуальним питанням для підприємств ресторанного господарства є питання наявності незавершеного виробництва. Дослідження практики ТОВ «Оново» показало, що підприємство самостійно займається заготовкою консервації, маринуванням тощо. Зокрема, квашенням капусти, огірків, грибів. На нашу думку, якщо процес такої продукції не завершений вона вважається незавершеним виробництвом.

Вважаємо, що до незавершеного виробництва в ресторанному господарстві також можуть належати:

- заготовки та вироби, обробка яких ще не закінчена. (виробництво якої призупинено у зв'язку із особливостями технологічного процесу);
- вироби, які ще не закінчили повністю технологічний процес.

На сьогодні не існує нормативних документів, що регламентують розрахунок собівартості незавершеного виробництва. Тому підприємства мають повну свободу у виборі способу оцінки незавершеного виробництва. Оцінка залишків незавершеного виробництва здійснюється відповідно до норм П(С)БО 9 «Запаси», згідно з якими готова продукція, виготовлена на підприємстві, та незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробленням і збіркою деталей, виробів і незакінчених технологічних процесів, відображаються у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Підприємство має право, виходячи з особливостей технології, організації виробництва та облікової політики, самостійно обирати спосіб оцінки незавершеного виробництва. Для обліку незавершеного виробництва для ТОВ «Оново» рекомендовано субрахунок 3-го порядку 23.2 «Незавершене виробництво підприємств ресторанного господарства».

Зазначені пропозиції спрямовані на врахування особливостей специфіки діяльності підприємств ресторанного господарства та посилення інформативності обліку.

3.2. Впровадження управлінського обліку витрат у ТОВ «Оново»

Для забезпечення більш високого рівня аналітичності з метою управління можливим на для ТОВ «Оново» є використання методик управлінського обліку. На передових вітчизняних підприємствах, зокрема у промисловості, управлінський облік вже давно знайшов своє поширення.

Історію його виникнення та розвитку розкривають праці науковців (додаток У)

О. В. Карпенко, Д.В. Карпенко надають візуальне уявлення про етапи світового розвитку управлінського обліку (рис. 3.1)



Рис. 3.1. Світовий розвиток управлінського обліку

Джерело: узагальнено автором на основі [22, с.14]

В Україні у 2000р вперше офіційно заговорили про внутрішньогосподарський (управлінський) облік. Новим витком розвитку управлінського обліку постала розробка Глобальних принципів управлінського обліку під час громадських консультацій 2014-2015 років у СІМА (Присяжний інститут управлінських бухгалтерів) та АІСРА (Американський інститут сертифікованих професійних бухгалтерів)[9]. Метою Глобальних принципів управлінського обліку є надання підтримки генеральним і фінансовим директорам і членам рад директорів у проведенні порівняльного аналізу і вдосконаленні їхніх систем управлінського обліку. Глобальні принципи управлінського обліку описують основоположні цінності, якості, норми й поняття, що їх мають дотримуватися фахівці з управлінського обліку. Існує чотири принципи, які слід розглядати безперервно, а не послідовно: комунікація породжує інформацію, що має вплив; інформація є релевантною; аналізується вплив на вартість; розумне керування вибудовує довіру.

Порівнюючи фінансовий та управлінський облік Хорнгрен Ч., Фостер Дж. виділяють критерії: свобода вибору, користувачі інформації, набір показників, форми звітності, періодичність складання звітності, строки, прив'язка до часу, вплив на працівників [74].

Карпенко О.В., Карпенко Д.В., Дзєбко І., розглядають найбільшу кількість критеріїв, доповнюючи такими як: мета ведення обліку, об'єкт, методи ведення обліку, періодичність складання звітності та строки, ступінь надійності інформації, ступінь відвертості інформації, комерційна таємниця, базисна структура, відповідальність за ведення обліку тощо.

Отже, не зважаючи на тісний взаємозв'язок, між фінансовим та управлінським обліком існує ряд відмінностей (додаток Ф). Оскільки на ТОВ «Оново» вже вибудований фінансовий облік як підсистема, що вдосконалюється, то вважаємо з доцільне запровадити на підприємстві управлінський облік, оскільки проблема підвищення ефективності ще залишається.

Отже, сутність управлінського обліку, його призначення можна назвати створенням інформації для забезпечення ефективного управління. Таким чином, управлінський облік можна охарактеризувати як інтегруючу систему підготовки вихідної інформації і забезпечення нею керівників різних рівнів управління підприємством з метою ефективного планування, контролю і покращення якості прийнятих рішень.

На початку здійснюваних робіт необхідно провести аналіз найтипівіших господарських ситуацій, оперативних, тактичних та стратегічних цілей та умов становлення управлінського обліку, оскільки вони є визначальними елементами для вибору системи певного типу. Цілі мають бути узгоджені з власниками ТОВ «Оново». Особа, які буде доручено розробку системи бухгалтерського обліку, а в сучасних умовах роботи, на нашу думку нею може бути головний бухгалтер, повинна усвідомлювати специфіку бізнес-процесів, місію та стратегію підприємства. Нині головний бухгалтер безпосередньо комунікує з усіма працівниками і це важливо, оскільки вони мають

безпосереднє відношення до використання ресурсів підприємства. Треба виділити керівників центрів відповідальності та підготувати розпорядження, щоб відповідні особи, які відповідно до виду свого процесу виявили його неефективні ділянки.

В подальшому необхідно розробити систему фінансових та нефінансових, кількісних та якісних показників для оцінки діяльності підприємства та прийняття рішень, оскільки система повинна забезпечувати можливість вимірювати через показники-індикатори результати діяльності центрів відповідальності та підприємства загалом на предмет відповідності наміченим цілям та вимогам відвідувачів та клієнтів.

Серед працівників потрібно визначити зони відповідальності виконавців з метою усунення фактів подвійного контролю за одними і тими ж господарськими явищами, фактів підготовки непотрібних для внутрішнього управління звітів для забезпечення якісної взаємодії підрозділів.

Організаційні заходи необхідно починати з розробки технічного завдання з метою визначення та узгодження видів робіт, їх змісту та звітних форм. Розробка макетів форм для внутрішньої звітності є трудомісткою. Форми повинні бути зручними для сприйняття, без зайвих реквізитів, але з оптимальною деталізацією та концентруванням уваги користувача лише на суттєвих відхиленнях від запланованого. Деколи така звітність може включати фінансові показники, або лише якісні показники-індикатори успішності досягнення цілей у відповідних аналітичних ракурсах. При цьому має бути розроблений графік документообігу з чітким визначенням місця та часу подання документів.

В Положенні про документи та документообіг підприємства мають бути зазначені первинні документи, які створені у відповідності до запитів менеджерів та типу управлінських рішень (як стандартизовані на рівні держави, так і стандартизовані на рівні підприємства), реєстри обліку, методика виправлення помилок, порядок організації документообігу, порядок зберігання документів та реєстрів, формування та подання звітності.

Як рекомендують науковці, підприємства, які планують запровадження управлінського обліку могли б скористатися рекомендаціями Інституту управлінських бухгалтерів США (ІМА).

Отже основними етапами запровадження управлінського обліку є:

- аналіз (постановки системи обліку та внутрішнього контролю на підприємстві, підходів до мотивації персоналу) та проектування організаційної та фінансової структур підприємства (включаючи розподіл відповідальності та обов'язків щодо інформаційної взаємодії у вигляді моделей, розробку регламентів щодо збору, реєстрації, накопичення, зберігання та надання інформації; опису побудови системи обліку та звітності, діяльності центрів відповідальності, закріплення функцій за виконавцями).

- розробка стратегії підприємства у вигляді стратегічної карти та системи збалансованих показників;

- розробка технічного завдання з метою визначення видів, складу робіт та форм управлінської звітності:

- підбір для використання відповідних програмних продуктів, щоб використовувати табличні процесори та інше програмне забезпечення для наочності створюваної інформації у вигляді таблиць, графіків, діаграм тощо)

На нашу думку побудована система управлінського обліку повинна включати чотири обов'язкові підсистеми: управлінського обліку витрат і доходів, бюджетування управлінської звітності, стратегічного управлінського обліку.

Окремі елементи управлінського обліку у ТОВ «Оново» успішно реалізуються уже декілька років. Разом з тим , ми пропонуємо топ-менеджерам ТОВ «Оново» переглянути з точки зору необхідності виконання Стратегії підприємства таких моментів:

- методологічного – чи відповідає модель управлінського обліку місії та стратегії, чи не доцільно було б виділити нові об'єкти витрат, застосувати нові методи обліку витрат, що з елементів методу бухгалтерського обліку необхідно видозмінити, деталізуючи для прийняття рішень (первинні та

накопичувальні документи, робочий план рахунків, номенклатура калькуляційних статей тощо);

– технічного – як обирається склад реєстрів аналітичного обліку, розробляються форми внутрішньої звітності, визначаються схеми документообігу та руху інформаційних потоків;

– організаційного – переглянути розподіл посадових обов'язків в системі управлінського обліку щодо центрів відповідальності.

На запровадження системи управлінського обліку доцільно передбачити не менше 12 місяців, а потім керівник підприємства має здійснювати постійний моніторинг та сприяти вдосконаленню відповідно до нових вимог, що виникатимуть у процесі конкурентної боротьби у існуючому сегменті на ринку.

Методи і прийоми формування управлінської звітності як основного виду вихідного продукту системи управлінського обліку подано у додатку Х.

Для розуміння сутності управлінської звітності ми зверталися до наукових праць [16,37] і вважаємо за доцільне використовувати різні варіанти управлінської звітності. Окремі з них представлено у додатках (Ц,Ш).

Об'єктом особливої уваги керівництва на ТОВ «Оново» є кейтирингові послуги, попит на які зростає, розширенням форматів надання послуг харчування дозволяє підвищити лояльність клієнтів. Висока якість надання послуг з мобільного харчування у поєднанні з прийнятним рівнем цін на них є запорукою ефективності та стабільності діяльності. У зв'язку з цим для управління витратами важливе значення має вибір методики калькулювання собівартості кейтерингу. Це дозволить своєчасно одержувати об'єктивну інформацію про собівартість кулінарних страв і наданих послуг, приймати рішення про доцільність розширення асортименту послуг, географії їх надання тощо.

У статті нами розкрито суть кейтерингового обслуговування, статистичні показники його розвитку, цілі управління витратами, галузеві особливості діяльності ТОВ «Оново», методи калькулювання собівартості (додаток).

У більшості обстежених закладів м.Київ, виробничі витрати на виготовлення кулінарних страв і надання послуг з мобільного харчування відображаються на синтетичному рахунку 23 «Виробництво», а витрати, пов'язані із реалізацією кулінарної продукції та послуг обліковуються на субрахунках 902 «Собівартість реалізованих товарів», 903 «Собівартість реалізованих робіт, послуг». Широкий асортимент готової продукції зумовлює необхідність ведення аналітичного обліку витрат підприємства за різними об'єктами витрат (страви і послуги, окремі замовлення з мобільного харчування). При цьому групування здійснюється за групами споживачів : корпоративні замовники, громадські організації індивідуальні замовники підприємства, навчальні заклади тощо. Це потрібно для організації управління витратами через забезпечення лояльних відносин з клієнтами (замовниками послуг).

Складнощі процесу калькулювання собівартості готової продукції підприємств ресторанного господарства пов'язані з тим, що в одному виробничому процесі одночасно виготовляються декілька страв, одним і тим же працівником з використанням універсальних пристроїв, машин і обладнання.

Базою розподілу непрямих витрат між видами випущеної кулінарної продукції (стравами) може бути добуток кількості виготовлених протягом облікового періоду страв різного найменування та коефіцієнту трудомісткості окремої страви (або нормативного часу приготування). Кінцеву вартість страви визначають на рівні середньоринкової вартості аналогічних страв або з урахуванням норми очікуваного прибутку.

Попереднє виготовлення страв дозволяє розрахувати собівартість страв заздалегідь, включивши до неї всі понесені витрати. При цьому важливо, хто є відвідувачами закладу. Наприклад, у процесі ціноутворення використовуються собівартість страв і норма прибутку, що дозволяє встановити прийнятний рівень цін на страви для соціальних категорій населення. Дослідження показали, що у закладах, які обслуговують зазначену групу клієнтів, для

управління виробничими витратами даного типу підприємств відповідає система «таргет-костинг». Такі підприємства повинні орієнтуватися на цінову перевагу споживачів і нормативне регулювання з боку контролюючих органів процесу встановлення цін на соціально-значущу продукцію і послуги.

Основною відмінністю кейтерингу є виготовлення всіх страв, сервування столу і обслуговування за конкретними замовленнями клієнтів. Приготування всіх страв здійснюється за затвердженими рецептурами, їх кількість, час виготовлення і набір заздалегідь визначений та узгоджений. З метою якнайкращого задоволення потреб клієнтів та досягнення власних стратегічних цілей бухгалтери повинні створювати релевантну та деталізовану інформацію, обираючи найраціональніші з існуючих підходів, опираючись на класичний алгоритм визначення собівартості (рис.3.2).

Закупка продуктів та товарів і облік витрат ведеться за окремими замовленнями. Саме замовлення виступають об'єктами витрат та потребують вимірювання, пов'язаних з ними витрат за окремими статтями. Більшість витрат можна прямо віднести на собівартість готових кулінарних страв. У статті представлено характеристику основних методів калькулювання собівартості.

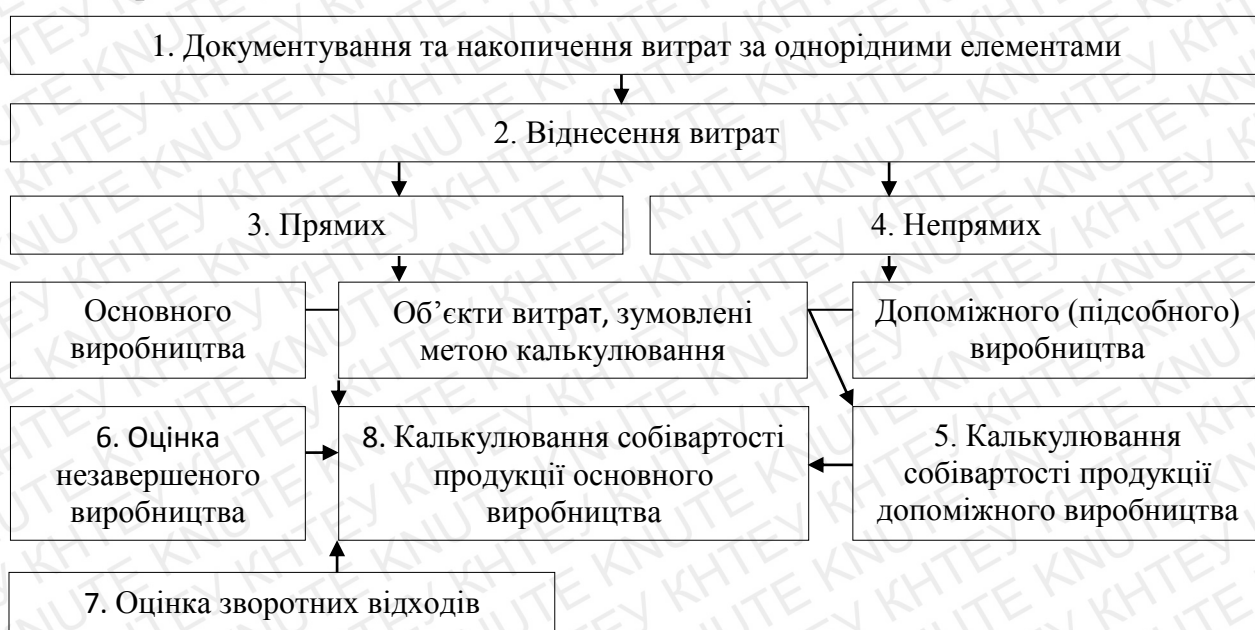


Рис.3.2. Процес визначення витрат і калькулювання собівартості окремих об'єктів

Джерело: узагальнено автором

Доведено, що для кейтерингових послуг найбільш відповідає позамовний метод обліку витрат та калькулювання собівартості.

Метод «just-in-time» (JIT), що застосовують у зарубіжних компаніях, має спільні риси з вітчизняним позамовним методом обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), проте у ресторанному господарстві обов'язково потрібна наявність складських приміщень, оскільки сировину не можна відразу спрямовувати у виробництво. Між тим, це питання є дискусійним, оскільки пов'язано з рівнем відповідальності постачальників, необхідністю мати в наявності добовий запас сировини, неефективністю доставки незначних партій сировини.

На основі аналізу особливостей методики калькулювання собівартості кулінарної продукції підприємств ресторанного господарства нами зроблено висновок про необхідність диференційованого підходу у виборі методу обліку витрат і калькулювання собівартості з урахуванням не тільки галузевих, а й організаційно-економічних особливостей (вид, тип, спеціалізація) підприємств даного сектора економіки. Залежно від виду, типу та спеціалізації підприємств ресторанного господарства, цілей управління витратами пропонується використовувати різні вітчизняні та зарубіжні системи обліку витрат та управління собівартістю, зокрема такі як система «директ-костинг» і «стандарт-костинг», «just-in-time» (JIT), позамовний та нормативний методи тощо. Може використовуватися одночасне їх поєднання, оскільки система обліку має задовольняти багатовекторні цільові потреби. Але у будь-якому разі, калькулюванню передуює облік витрат, в системі якого вони мають бути певним чином згруповані.

У табл. 3.3 представлено групування витрат для застосування позамовного методу калькулювання для визначення собівартості кейтерингу в системі «директ-костинг».

До собівартості за таким методом будуть включатися лише змінні витрати. Калькулювання здійснюватиметься оперативніше, але важливо чітко

успішнішими для яких типів управлінських рішень буде доцільним цього використання.

Таблиця 3.3

**Групування витрат для калькулювання собівартості за системою
«директ-костинг»**

Групи витрат	Статті витрат
1	2
Прямі змінні витрати	Витрати на сировину і матеріали
Непрямі змінні витрати	Витрати на оплату праці офіціантів Витрати на оплату праці кухарям Витрати на оплату праці менеджерів Витрати на соціальне страхування кухаря Витрати на соціальне страхування офіціантів Витрати на соціальне страхування менеджерів Амортизація кухонного обладнання Витрати на транспортування для кейтерингу (витрати на паливо, оплату праці водію) Витрати на кухонний посуд Витрати на кухонний інвентар Витрати на предмети сервірування столу Втрата столових приладів, предметів сервірування, бій посуду
Непрямі постійні витрати	Витрати на оформлення санітарних книжок персоналу Амортизація інших основних засобів Витрати на водопостачання і водовідведення Витрати на паливо та теплоенергію Екологічний податок Витрати на рекламу Витрати на розрахунково-касове обслуговування тощо

Джерело: узагальнено автором

Кожен господарюючий суб'єкт, виходячи зі специфічних особливостей виробництва та управління, стратегічних цілей розвитку обирає ту чи іншу модель обліку витрат операційної діяльності та калькулювання собівартості продукції власного виробництва/ послуг, фіксуючи цей вибір в обліковій політиці. Так, для цілей управління калькулювання собівартості кейтерингу економічно виправданим є застосування позамовного калькулювання собівартості за системою «директ-костинг». Такий підхід до вибору моделі обліку та управління витратами забезпечить одержання об'єктивної інформації про собівартість кулінарних страв і наданих послуг в умовах обмеженості ресурсів і неконтрольованого зростання цін на продукти; дозволить приймати рішення про доцільність розширення асортименту послуг

із урахуванням динамічності попиту; дозволить економічно обґрунтувати можливість розширення географії кейтерингу тощо.

Висновки за розділом 3

На основі проведеного дослідження практики відображення в обліку витрат операційної діяльності у ТОВ «Оново» було здійснено детальний аналіз стану фінансового та управлінського обліку на підприємстві та виявлених напрямів покращення обліково-аналітичної роботи. Заходи удосконалення системи обліку витрат на ТОВ «Оново» в основному стосуються рекомендацій з удосконалення організації фінансового обліку (в частині удосконалення облікової політики, розробки робочого плану рахунків) та запровадження управлінського обліку витрат на підприємстві. А саме рекомендовано:

1.- формувати облікову політику щодо витрат в площині таких груп елементів :

-елементи основного функціоналу (для організації фінансового обліку і розкриття інформації у фінансовій звітності);

- елементи додаткового функціоналу, які є необхідними при обліку й формуванні саме витрат, оскільки тут орієнтація спрямована на організацію управлінського обліку.

2) групувати витрати з метою передбачення відповідного кодування за статтями, відношенням до зміни обсягів діяльності та за центрами відповідальності при організації первинного обліку, що дозволить формувати більш деталізовану інформацію про витрати ресторану з урахуванням відповідальності менеджерів;

3) внести доповнення до Робочого плану рахунків, які б дозволили розвивати підсистеми фінансового та управлінського обліку витрат підприємства .

4) бухгалтерський облік витрат відображати на рахунку 23.1 «Витрати на виробництво продукції »;

- сировину на виробництві (рахунок 23.1) обліковувати за первісною собівартістю (а не за цінами продажу);
- рахунок 285 «Торгова націнка» не використовувати;
- виробничі витрати (заробітна плата кухарів, нарахування на неї, амортизаційні витрати виробничого обладнання тощо) є загальновиробничими, обліковувати на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» (кухар протягом дня виготовляє різну продукцію і визначити, в якій частці його заробітна плата відноситься до конкретного виду продукції, практично неможливо).
- порядок формування собівартості, наведений у П(С)БО 16, застосовувати для визначення собівартості усієї виробленої за період продукції;
- з кредиту рахунку 23.1 «Витрати на виробництво продукції підприємств ресторанного господарства» готову продукцію оприбутковувати на рахунок 26.1 «Готова продукція підприємств ресторанного господарства»;
- з кредиту рахунку 26.1 «Готова продукція підприємств ресторанного господарства» реалізовану готову продукцію списувати в дебет субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції».
- дохід від реалізації готової продукції обліковувати на субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції».

5) для обліку незавершеного виробництва використовувати субрахунок 3-го порядку 23.2 «Незавершене виробництво підприємств ресторанного господарства».

6. Розкрито сутність управлінського обліку, історичні етапи його розвитку, переваги для управління витратами. Дано порівняльну характеристику його з фінансовим обліком. Обгрунтовано необхідність виділення центрів витрат у місцях їх виникнення.

Сформульовано етапи запровадження управлінського обліку на підприємстві. Проаналізовано можливості застосування альтернативного

калькулювання. Зроблено висновок про необхідність диференційованого підходу у виборі методу обліку витрат і калькулювання собівартості.

Проілюстровано авторське бачення групування витрат та змісту управлінських звітів. Розроблено Звіт про доходи та витрати в ресторані ТОВ «Оново», Звіт про ступінчасте формування фінансового результату діяльності підприємства ресторанного господарства ТОВ «Оново», Звіт про дохід (збиток) центрів відповідальності, Звіт про дохід (збиток) центрів відповідальності, у яуих представлена інформація про витрати операційної діяльності. Їх інформація дозволяє керівництву побачити формування прибутку окремих сегментів діяльності через сформовані витрати та отримані доходи.

ВИСНОВКИ

Рекомендації і розробки, викладені в роботі, спрямовані на вдосконалення організаційно-методичних підходів до обліку витрат операційної діяльності, що дозволить одержувати інформацію про них з метою задоволення потреб користувачів для прийняття більш виважених рішень і полягають у наступному.

1. До витрат операційної діяльності відносяться собівартість реалізованих товарів і продукції власного виробництва, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати. Під витратами операційної діяльності будемо розуміти зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що виникають у ТОВ «Оново» під час надання послуг з обслуговування відвідувачів, приготування страв, здійснення функцій управління та реалізації. Подано авторське визначення собівартості як економічної категорії, яка проявляється у формі витрат виробничого споживання економічних ресурсів, їх трансформації у вартість продукції власного виробництва та наданих послуг.

2. Приймаючи до уваги особливості складу витрат підприємств ресторанного господарства, специфіку діяльності, технологію виробництва даної сфери і напрям дослідження, розкрито підходи до класифікації витрат у нормативно-правових документах та у працях окремих авторів. Встановлено застосування ними загального принципу – «різні витрати для різних цілей». Особливо важливе значення мають витрати контрольовані керівниками виділених центрів відповідальності.

3. Проаналізовано зміст наукових праць, періодичних видань, літературних джерел, нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський облік і є важливими для організації обліку витрат операційної діяльності. Окремі праці науковців використано нами для розробки пропозицій з організації та методики управлінського обліку витрат.

4. Об'єктом дослідження є процес обліку витрат операційної діяльності на ТОВ «Оново», яке функціонує на ринку більше 18 років. Основним видом

діяльності є та, що підпадає до п.56.10 - Діяльність ресторанів, надання послуг мобільного харчування. Доведено, що в умовах жорсткої конкуренції, яка склалася на ринку ресторанного бізнесу, для ТОВ «Оново» актуалізується необхідність створення облікового забезпечення, орієнтованого на потреби управління витратами.

Встановлено, що чинна система бухгалтерського обліку витрат підприємств ресторанного господарства є недосконалою в частині первинних документів з обліку витрат, що не розроблені або не відповідають специфіці досліджуваної сфери; облікового відображення на синтетичних рахунках; неузгодженості механізму формування собівартості продукції власного виробництва та відображення в системі фінансового обліку; відсутності розробки показників бюджетів як невід'ємного елементу сучасного інформаційного забезпечення та управлінської звітності для прийняття управлінських рішень щодо витрат. Недотримання системного процесу формування витрат зі сторони працівників підприємства при виконанні ними функціональних обов'язків, відсутність нормативно-правових актів, які регламентують внутрішньогосподарський контроль суб'єктів господарювання не сприяють створення цінності обліковою системою.

Сформульовано мету фінансового та управлінського обліку, окреслено їх завдання. Доведено, що для підприємства важливо забезпечити коректне групування витрат на змінні та постійні, впровадження системи бюджетування; формування центрів відповідальності та напрямів їх діяльності зокрема, організації контролю за виконанням бюджетів, аналіз відхилень від бюджетних показників та регулювання господарських процесів з метою узгодження та досягнення очікуваних результатів; розробку управлінської звітності як системи показників оцінки результатів виконання бюджетів для задоволення інформаційних потреб внутрішніх користувачів з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

5. Виявлено фактори впливу на систему обліку витрат підприємств ресторанного господарства.

Сформульовано методологічні аспекти формування складових облікової політики щодо витрат ТОВ «ОНОВО», підходи до групування витрат, розширено зміст Робочого плану рахунків, удосконалено зміст посадової інструкції головного бухгалтера. Рекомендовано формувати облікову політику щодо витрат підприємств ресторанного господарства в площині таких груп елементів : 1) елементи основного функціоналу (для організації фінансового обліку і розкриття інформації у фінансовій звітності); 2) елементи додаткового функціоналу, які є необхідними при обліку й формуванні саме витрат, оскільки тут орієнтація спрямована на організацію управлінського обліку 5)використовувати виробничий підхід при калькулювання собівартості продукції власного виробництва.

6. Дано критичну оцінку перевагам та недолікам окремих програмних продуктів, які використовуються у ресторанному бізнесі та на досліджуваному підприємстві зокрема.

7. Розкрито сутність управлінського обліку, історичні етапи його розвитку, переваги для управління витратами. Дано порівняльну характеристику його з фінансовим обліком.

8. Сформульовано етапи запровадження управлінського обліку на підприємстві. Проаналізовано можливості застосування альтернативного калькулювання. Зроблено висновок про необхідність диференційованого підходу у виборі методу обліку витрат і калькулювання собівартості.

Проілюстровано авторське бачення групування витрат та змісту управлінських звітів. Розроблено Звіт про доходи та витрати в ресторані ТОВ «Оново», Звіт про ступінчасте формування фінансового результату діяльності підприємства ресторанного господарства ТОВ «Оново», Звіт про прибуток (збиток) центрів відповідальності, у якому представлена інформація про витрати операційної діяльності. Їх інформація дозволяє керівництву побачити формування прибутку окремих сегментів діяльності через сформовані витрати та отримані доходи.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Антонова В. А. Концепція економічного розвитку підприємства ресторанного господарства у сфері послуг в умовах формування ринку / В. А. Антонова // Торгівля і ринок України : темат. зб. наук. пр. – Донецьк : ДонДУЕТ, 2005. – Вип.19, т.3 – С. 152-156.
2. Атамас П.Й. Управлінський облік: [навч. посіб.] / П.Й. Атамас. – Київ: Центр навчальної літератури, 2009. – 440 с
3. Безверхий К. В. Облікові документи як первинна складова обліково-звітної інформації підприємства / К. В. Безверхий // Європейський вектор економічного розвитку. – 2013. – № 1 (14). – С. 11-18.
4. Бровко О. Т. Особливості документування в готельно-ресторанному господарстві / О. Т. Бровко, Н. О. Кузьміна, Н. М. Пастух: URL: http://www.confcontact.com/2008dec/8_brovko_kuzm.php.
5. Височан О. О. Документування обліку витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції / О. О. Височан // Економічний вісник Донбасу. – 2014. – № 1 (35). – С. 188-193.
6. Волковська Я.В. Управлінський облік витрат операційної діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09; Харківський інститут харчування і торгівлі. Х.: 2017. – 399 с.
7. Волковська Я. В. Узагальнення факторів впливу на облік витрат підприємств готельно-ресторанного комплексу / Я. В. Волковська // Економічні студії. – 2016. - №4. – С. 28-31.
8. Гаркуша Н. М. Економічна сутність витрат підприємства / Н.М. Гаркуша // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. – 2012. – Вип. 1(1). – С.191-200.
9. Глобальні принципи управлінського обліку. Ефективний управлінський облік: оптимізація рішень та створення успішних організацій URL: zakon.help/files/article/7192/Глобальні%20принципи%20управлінського%20обліку%20.pdf.

10. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник / С.Ф.Голов.-К.: ЦНЛ, 2018. - 400 с.

11. Головацька С.І. Внутрішній контроль витрат підприємства: організаційно-методичні аспекти / С. І. Головацька, О. П. Сашко // Молодий вчений. – 2016. – № 5. – С. 36-40. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2016_5_12.2.

12. Гуріна Н.В. Формування облікової політики підприємства щодо витрат і доходів / Н.В. Гуріна // Бізнес Інформ. – 2015. – №8. – С. 194 – 198.

13. Грінько А.П. Організація обліку за центрами відповідальності на підприємствах ресторанного господарства / А.П. Грінько, О.О. Кваша // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг : зб. наук. праць – Харків : Вид-во ХДУХТ. – 2008. – Вип. 2 (8).- С. 129-134.

14. Гриценко О.М. Особливості обліку транспортно-заготівельних витрат на підприємствах ресторанного господарства / О.М. Гриценко // зб. наук. пр. Таврійськ. держ. агротехнолог. ун-ту, (Серія “Економічні науки”). Мелітополь, 2010. - № 3(11). - С. 156-160

15. Гриценко О. І. Актуальні питання вдосконалення інформаційного забезпечення обліку /О.І. Гриценко // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України [Текст] : збірник тез доповідей XVII Всеукраїнської науково–практичної конференції (30–31 жовтня 2014 р.) / Державний вищий навчальний заклад “Українська академія банківської справи Національного банку України”. – Суми : ДВНЗ “УАБС НБУ”, 2014. – 201 с.с.

16. Давидюк Т. В. Формування фінансових результатів компанії в системі управлінського обліку / Т. В. Давидюк, М. А. Безугла. Харківський державний університет харчування та торгівлі, 2018. – 232-234.

17. Дзєбко И. Сравниваем управленческий учет с финансовым // Экспресс-анализ – 2010. – № 21-22. – С. 21-25.

18. Довжик О.О. Роль управлінського обліку та проблеми його впровадження на підприємствах / О.О. Довжик // Вісник Полтавської державної аграрної академії . – 2012. – № 2. – С.174-179.

19. Жмурко О.А. Підходи до калькулювання собівартості кейтерингових послуг на основі Друри К. Управленческий и производственный учет: Вводный курс/ К. Друри: - 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 735 с.

20. Друри К. Управленческий и производственный учет / К. Друри: - 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 735 с.

21. Експерти підраховали кількість магазинів, ресторанів і кафе у найбільших містах України URL:<https://informer.news/eksperty-pidrahuvayl-kilkist-mahazyniv-restoraniv-kafe-u-najbilshyh-mistah-ukrajiny>.

22. Єршова Н. Ю. Концептуальні основи стратегічного управлінського обліку / Ю. Н. Єршова // Проблеми економіки = The problems of economy. – 2017. – № 1. – С. 195-202.

23. Карпенко Д. В. Облік в управлінні доходами підприємств ресторанного господарства: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук : спец. 08.00.09 / Д. В. Карпенко. – К.: КНЕУ, 2014. – 23 с.

24. Карпенко О. В. Управлінський облік: навч. посіб. / Карпенко О. В., Карпенко Д.В. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 296 с.

25. Карпенко О. В. Сутність і практичне застосування моделей аналізу взаємозв'язку "витрати-обсяг-прибуток" / О. В. Карпенко // Науковий вісник ПУСКУ. – 2009. – № 2. – С. 128–133.

26. Карпенко О. В. Класифікація управлінської звітності як основа розуміння її сутності / О. В. Карпенко, М. О. Любимов // Фінансова система України. Збірник наукових праць. – Острог: Вісник НУ “Острозька академія”, 2011. – №16. – С. 145–151.

27. Карпенко О.В. Інституційний підхід до розвитку управлінського обліку// О.В. Карпенко, Д.В.Головіна , В.С. Муковіз // Науковий вісник ПУЕТ,серія Економічні науки, 2018 – №3 – С.9-15.

28. Камінська Т.Г. Взаємозв'язок доходів і витрат як категорій оціночних характеристик руху капіталу в обліку / Т.Г. Камінська. – К.: Вид-во НУБіП України, 2010. – Вип. 154. – Ч. 3. URL:<http://www.nbu.gov.ua/por>

29. Кім Ю. Г. Бухгалтерський та податковий облік: первинні документи та порядок їх заповнення: навч. посіб. / Ю. Г. Кім; М-во освіти і науки України. – Київ: Центр учбової літератури, 2014. – 600 с. tal/

30. Коршикова О.А. Забезпечення бухгалтерського обліку доходів та витрат в умовах застосування МСФЗ в контексті вимог Податкового кодексу / О.А. Коршикова О.А. URL: www.nbuv.gov.ua/portal/

31. Крутова А.С. Організаційно-методичні аспекти внутрішнього контролю витрат підприємств ресторанного господарства / А.С. Крутова, М.В. Левіна // Бізнес Інформ. – 2016. – №11. – С. 155 – 161.

32. Купріна Н. М. Розвиток управлінського обліку: історичний та практичний аспект. / Н. М. Купріна, І. Рудюк // Економіка харчової промисловості. – № 10.1 – 2018. – С. 87-95.

33. Куцик П.О. Обліково-аналітична концепція управління загальновиробничими витратами підприємства: монографія / П. О. Куцик, О.М. Мазуренко. – Львів: Вид-во “Растр-7”, 2014. – 288 с.

34. Левицька С. О. Еволюція становлення управлінського обліку та його місце в системі корпоративного управління / С. О. Левицька // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»: науковий журнал. – №4(32). – 2017. – С. 218-221.

35. Левицька С. О. Управлінський облік для центрів відповідальності «витрати» / С. О. Левицька // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економіка, управління та адміністрування. – № 3 (85). – 2018. С. – С. 13-20.

36. Лень В.С. Управлінський облік: підручник / В.С. Лень. – Тернопіль: Навчальна книга-Богдан, 2015. – 328 с.

37. Любимов М.О., Карпенко О. В. Проблеми розробки методичної бази системи управлінської звітності / О. В. Карпенко, М. О. Любимов / Всеукр. асоціація молодих науковців // Наук. вісн. ОНЕУ. – 2012. – № 1 (153). – С. 12 – 21.

38. Лищенко О.Г. Стратегічний управлінський облік як ефективний інструмент управління конкурентоспроможністю/ О.Г. Лищенко, Ю.А. Герасименко // Економіка та підприємництво. – 2016. – № 1(87). URL:http://eir.zntu.edu.ua/bitstream/123456789/1515/1/Lishchenko_Strategic%20management%20accounting.pdf.

39. Манеева В. А. Теоретические основы развития стратегического управленческого учёта / В. А. Манеева // Вестник Самарского государственного экономического университета. – № 1. 2016. – С. 47–51.

40. Маренич Т. Г. Глобальні принципи управлінського обліку та перспективи їх застосування на вітчизняних підприємствах / Т. Г. Маренич, Л. А. Поливана // Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка. – (2018). – С. 59-65.

41. Марущак Л. Концептуальні основи формування інформаційних потоків стратегічного управлінського обліку / Л.Марущак // Соціально-економічні проблеми і держава. – Вип. 2 (13). – 2015. – С. 237-244.

42. Методичні рекомендації щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами: наказ Міністерства економіки та з питань Європейської інтеграції України від 16.06.2003 № 157; URL:<http://www.uazakon.com/big/text451/pg1.htm>

43. Методичних рекомендації щодо формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності, затверджених наказом Мінекономіки та з питань європейської інтеграції № 145 - URL:http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ME02094.html

44. Мошковська О.А. Еволюційний розвиток бухгалтерського управлінського обліку: історичний аспект / О.А. Мошковська // Збірник наукових праць ЧДТУ. – 2012. – В.3. – С.73-78.

45. Нападовська Л. В. Базові принципи управлінського обліку /Л. В. Нападовська // Актуальні проблеми економіки. – 2013. – № 1. –С. 173-181.

46. Нападовська Л.В. Фінансовий облік: підручник /Л.В. Нападовська, А.В. Алексеєва, О.А. Бакурова [та ін.]; за заг. ред. Л.В. Нападовської. - К.:КНТЕУ,2013.-700с.

47. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

48. Некрылова Е.Е. Организация учета затрат по центрам ответственности предприятий общественного питания // Modern problems and ways of their solution in science, transport, production and education 2013. SWorld – 18-29 June 2013.

49. Новодворська В.В. Облік і контроль витрат у громадському харчуванні в умовах ринкової економіки: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / В.В. Новодворська. – Київ, 2004. – 20 с

50. Облік на підприємствах торгівлі та ресторанного господарства : навч. посіб. / Л.В. Нападовська, А.В. Алексеєва, О.А.Бакурова, О.Г. Веренич, Н.І. Морозова, А.П. Шаповалова, В.М. Горностаєва; та за ред. Л.В. Нападовської. – К.: КНТЕУ. – 2006. – 378 с.

51. Оспіщев В. Удосконалення обліку витрат виробництва в підприємствах ресторанного господарства / В. Оспіщев, О. Чумак // Бухгалтерський облік і аудит. - 2006. - №3. - С. 31 - 37.

52. Панков В.В. Базові принципи і допущення стратегічного управлінського обліку / В.В. Панков, В.Ф. Несветаило // Міжнародний бухгалтерський облік. – 2012. – № 7. – С. 2 – 7.

53. Плікус І.Й. Управлінський облік в фінансовій функції підприємства / Плікус І.Й., Черскас І.Ю., Опенько К.В. // Східна Європа: економіка, бізнес та управління. - 2016. – Вип. 4 (04) – С.355-358

54. Плиса В. Й. Бухгалтерський облік: підручник / В. Й. Плиса, З.П. Плиса. – Л.: Вид-во ННВК «АТБ», 2013. -419 с.

55. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

56. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88: URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

57. Правила роботи закладів (підприємств) ресторанного господарства. Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 24.07.2002 р. № 219. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0680-02>.

58. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996 – XIV: URL: <http://zakon.rada.gov.ua>

59. Ратова З.Т. Організація кейтерингу в Україні в умовах економічної кризи / З.Т. Ратова, А.В. Попеляр URL: <http://intkonf.org/ratova-zt-popelyar-avorganizatsiya-keyteringu-v-ukrayini-v-umovah-ekonomichnoyi-krizi>.

60. Рета М.В. Стратегічний управлінський облік: концептуальні засади та використання в системі підприємства / М.В. Рета // Вісник НТУ «ХП». - 2014. - № 64 (1106). – С.129-137.

61. Руденко О.О. Визначення витрат операційної діяльності підприємства у міжнародному та національному законодавстві/ О.О. Руденко // Управління розвитком. – 2014. - №7. – С.53-57.

62. Рубан Л. О. Роль та функції стратегічного управлінського обліку в системі стратегічного управління підприємством / Л. О. Рубан, Л. В. Чуприна // Вісник національного технічного університету «Харківський політехнічний університет». – №27. 2016. – С. 53–57.

63. Садовська І. Б. Документування як основна складова інформаційних ресурсів в управлінському обліку / І. Б. Садовська: URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekfor/2011_2/68.pdf

64. Сергеева И.А. История становления и развития управленческого учета / И. А. Сергеева // Международный научный журнал «Инновационная наука». – 2015. - №1-2. – С.150-154.

65. Смірнова Н.В. Облік в ресторанному господарстві: організація і методика: автореф. дис. на здобуття наук, ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / Н.В. Смірнова. – Київ, 2006. – 20 с.

66. Садовська І.Б. Теорія і практика управлінського обліку: гармонізація систем / І. Б.Садовська // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. - К.: ВЦ НУБіП України, 2012. - Вип. 169: Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. - Ч. 2. - С. 257-265.

67. Скрипник М.Є. Організація стратегічного обліку в умовах інноваційної діяльності / М.Є. Скрипник // Науковий вісник Мукачівського державного університету. – 2016. – В. 3. – С.542-548.

68. Сопко В.В. Фінансовий та внутрішньогосподарський облік затрат виробничої діяльності підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд.ек. наук: “08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / В.В. Сопко. – Київ, 2001. – 24 с.

69. Тихомирова Е. Кейтеринг: документальное оформление, бухгалтер и налоги / Е.Тихомирова URL: <https://ilex.by/kejtering-dokumentalnoe-oformlenie-buhuchet-nalogi/>.

70. Управлінський облік: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / За ред. В. М. Добровського. — К.: КНЕУ, 2003. — 235 с.

71. Управленческий учет /Роберт С.Каплан, Энтони А.Аткинсон, Раджив Д,Беккер и др..-М.:Экономика,2016.-890 с. Фарион І.Д.Управлінський облік: підручник /І.Д.Фарион, Т.М.Писаренко.-Тернопіль:Навчальна книга, 2017.-792 с.

72. Управленческий учет. -10-е изд. / Пер. с англ. /Ч.Хортрен,Дж.Фостер, Ш. Датар.-СПб, 2005. -1008 с.

73. Управлінський облік: навч.посіб/ Г.О.Партич, А.Г. Завгородній, Т.І.Свідрик та ін.-Львів:Львівська політехніка,2013. –280 с.

74. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерський учет: управленческий аспект: [Пер. с англ.] / Чарльз Т. Хорнгрен, Джордж Фостер. – [Под ред. Я.В. Соколова]. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 416 с.

75. Чабанюк О.М. Економічна сутність, умови визнання та класифікація витрат, доходів і фінансових результатів основної діяльності підприємств/ О.М. Чабанюк// Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22.4.- с.301-306 Чумак О.В. Управління витратами в інформаційно-аналітичній системі підприємств ресторанного господарства: монографія / О.В. Чумак, І.С. Андрющенко. – Харків: Видавець Іванченко І.С., 2016. – 268 с.

76. Чумак О. В. Облік та аналіз собівартості продукції в підприємствах ресторанного господарства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / О.В. Чумак. – Харків, 2006. – 17 с.

77. Чумак О.В. Управління витратами в інформаційно-аналітичній системі підприємств ресторанного господарства: монографія / О.В. Чумак, І.С. Андрющенко. – Харків: Видавець Іванченко І.С., 2016. – 268 с.

78. Чумаченко М. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / М. Чумаченко, І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №10. – С.13-17.

79. Шматковська Т. О. Концептуальні засади стратегічного управлінського обліку / Т. О. Шматковська, О. В. Мачулка // Науковий вісник Одеського національного економічного університету. – Науки: економіка. – 2016. – № 4 (236). – 256 с. – Мови: укр., рос., англ. – С. 242–253. [Електронний ресурс].– Режим доступу: [http://nvisnik.oneu.edu.ua/files/archive/nv_4_\(236\)_2016.pdf](http://nvisnik.oneu.edu.ua/files/archive/nv_4_(236)_2016.pdf)

80. Юрченко О.А. Роль і місце бухгалтерського обліку та контролю в системі управління витратами ін-шої операційної діяльності / О.А. Юрченко //Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. -2014. - № 2. – С. 245-260.

81. Янчева Л. Н. Организация управленческого учета в торгово-производственных предприятиях : монография / Л. Н. Янчева, А. С. Крутова, В. В. Белявцева. – Х. : ХГУПТ, 2008. – 169 с.

82. Фоміна О.В. Управлінський облік у торгівлі: монографія / О.В. Фоміна – Київ.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016, –468 с.

83. Karpenko Olga, Karpenko Daria (2013) Responsibility Accounting as Strength of Management Accounting – OVIDIUS UNIVERSITY ANNALS ECONOMIC SCIENCES SERIES Volume XIII Issue 2 с. 610-614.

84. Nelson M. The origin and evolution of management accounting: a review of the theoretical framework/Nelson Maina Waweru // Problems and Perspectives in Management. – 2010. – Volume 8, Issue 3. – S.165–182. – Retrieved from: http://businessperspectives.org/journals_free/ppm/2010/PPM_EN_.

85. Sunarni C. W. Management Accounting Practices and the Role of Management Accountant: Evidence from Manufacturing Companies throughout Yogyakarta, Indonesia / Christina Wiwik Sunarni // Review of Integrative Business & Economics Research. – 2013. - Vol 2(2). – P. 616 – 626. – URL: http://sibresearch.org/uploads/2/7/9/9/2799227/riber_b13-243_616-626.pdf

Додатки

ДОДАТОК А



Рис.1 . Витрати за видами діяльності(авторське узагальнення)

Джерело: узагальнено автором

Додаток Б

Визначення ключових понять, що будуть використовуватися в роботі

Термін	Економічний зміст терміну
Витрати на виробництво	Прямі витрати, пов'язані з виробництвом продукції (прямі витрати на матеріали, прямі витрати на працю, інші прямі витрати) і частина накладних витрат, пов'язаних з виробництвом продукції (змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати)
Затрати	Зменшення суми засобів чи збільшення суми зобов'язань підприємства в результаті придбання товарів (інших активів) чи оплати послуг
Витрати	Зменшення суми капіталу як результат діяльності підприємства протягом звітного періоду, тобто використання чи споживання ресурсів протягом звітного періоду (мають місце тоді, коли використання засобів пов'язане з основною діяльністю підприємства)
<i>Витрати операційної діяльності*</i>	<i>Зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що виникають у ТОВ «Оново» під час надання послуг з обслуговування відвідувачів, приготування страв, здійснення функцій управління та реалізації</i>
Собівартість	Грошове вираження величини ресурсів, витрачених на господарську діяльність
Транспортно-заготівельні витрати	витрати на заготівлю запасів, оплату тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати за страхування ризиків транспортування запасів);
Об'єкт витрат	це сегмент, що потребує вимірювання пов'язаних з ним витрат
<i>Собівартість*</i>	<i>Економічна категорія, яка проявляється у формі витрат виробничого споживання економічних ресурсів, їх трансформації у вартість продукції власного виробництва та наданих клієнтам(відвідувачам) послуг.</i>

Джерело: узагальнено автором за [8,10,24,51,61]

Додаток В



Рис. 1. Види собівартості готової продукції

Джерело: узагальнено автором

Додаток Г
Таблиця 1

Класифікація витрат відповідно до П(С)БО 16 «Витрати»

Вид діяльності	Витрати
	Витрати операційної діяльності
Собівартість реалізованої (наданих) послуг	до виробничої собівартості послуг включаються: -прямі матеріальні витрати (вартість сировини та основних матеріалів); -прямі витрати на оплату праці(заробітна плата та інші виплати працівникам зайнятим у виконанні робіт, які можуть бути віднесені до конкретногооб'єкта витрат); -інші прямі витрати (витрати, які можуть бути віднесені до конкретногооб'єкта витрат: відрахування на соціальні заходи, плата за оренду, втрати від браку, амортизація та інші); -зміннізагальновиробничі(витратина обслуговуванняіуправління виробництвом (цехів,дільниць),що змінюються прямопропорційнодозміни обсягу діяльності)та постійнірозподілені загальновиробничі витрати(витрати на обслуговуванняіуправління виробництвом,щозалишаються незмінними при змініобсягу діяльності).
Адміністративні витрати	-загально корпоративні витрати; -витрати наслужбовівідрядженняіутриманняапарату управлінняпідприємствомтаіншогозагальногогосподарського персоналу; -витрати на утриманняосновнихзасобів; - іншихматеріальних необоротних активів загальногогосподарськоговикористання; -винагороди за професійні послуги; -витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс,факс тощо); -амортизація нематеріальнихактивівзагальногогосподарського використання тощо.
Витрати на збут	витрати,які пов'язані з реалізацією послуг.
Витрати на іншу операційну діяльність	-собівартість реалізованих виробничих запасів; -сума безнадійноїдебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів; -втрати відопераційноїкурсовоїрізниці; -втрати від знецінення запасів; -нестачі й втрати від псування цінностей; -визнані штрафи, пеня, неустойка; -витратинаутриманняоб'єктівсоціально-культурного призначення; -інші витрати операційної діяльності.
Витрати фінансової діяльності	-витрат на проценти (закористування кредитами отриманими,за облігаціями випущеними,зафінансовоюорендоютощо) ; -інші витрати підприємства, пов'язанііз запозиченнями.
Витрати інвестиційної діяльності	витрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства,якіобліковуються методомучасті в капіталі.
Інші витрати звичайної діяльності	витрати, які виникають підчасдіяльності(крімфінансовихвитрат), але не пов'язані безпосередньо з реалізацією послуг. До таких витрат належать: -собівартість реалізованихфінансовихінвестицій(балансова вартістьтавитрати,пов'язанізреалізацієюфінансових інвестицій) ; -втривід зменшення корисності необоротних активів;-втривід безоплатної передачі необоротних активів;-втрати від операційних курсових різниць; -сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій; -витрати наліквідаціонеоборотнихактивів(розбирання, демонтаж тощо); -залишкова вартістьліквідованих(списаних)необоротних активів, іншівитратидіяльності.
Податок на прибуток	витрати згідно з Положенням(стандартом)бухгалтерськогообліку17 «Податок на прибуток»

Джерело: [55]

Продовження додатку Г

Таблиця 2

Взаємозв'язок класифікацій затрат за елементами та статтями

№ п / п	Відповідно до П(С)БО 16	№ п / п	Відповідно до Методичних рекомендацій
1	2	3	4
1	Прямі матеріальні затрати	1 2 3 4	-сировина та матеріали; -купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи й послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій; -паливо та енергія на технологічні потреби; -зворотні відходи (вираховуються)
2	Прямі затрати на оплату праці	5 6	-основна заробітна плата; -додаткова заробітна плата
3	Інші прямі затрати	7 8	-відрахування на соціальні заходи; затрати на утримання та експлуатацію устаткування
4	Загальновиробничі затрати	9 10 11 12	-загальновиробничі затрати; -втрати від браку; -інші виробничі затрати;-попутна продукція (вираховується).

Джерело: [45,55]

Таблиця 3

Віднесення витрат на продукт (продукцію) і на період



Рис. 1. Формування витрат «на продукцію»

Джерело: [46]

Продовження додатку Г



Рис. 2. Формування витрат періоду

Джерело: [46]

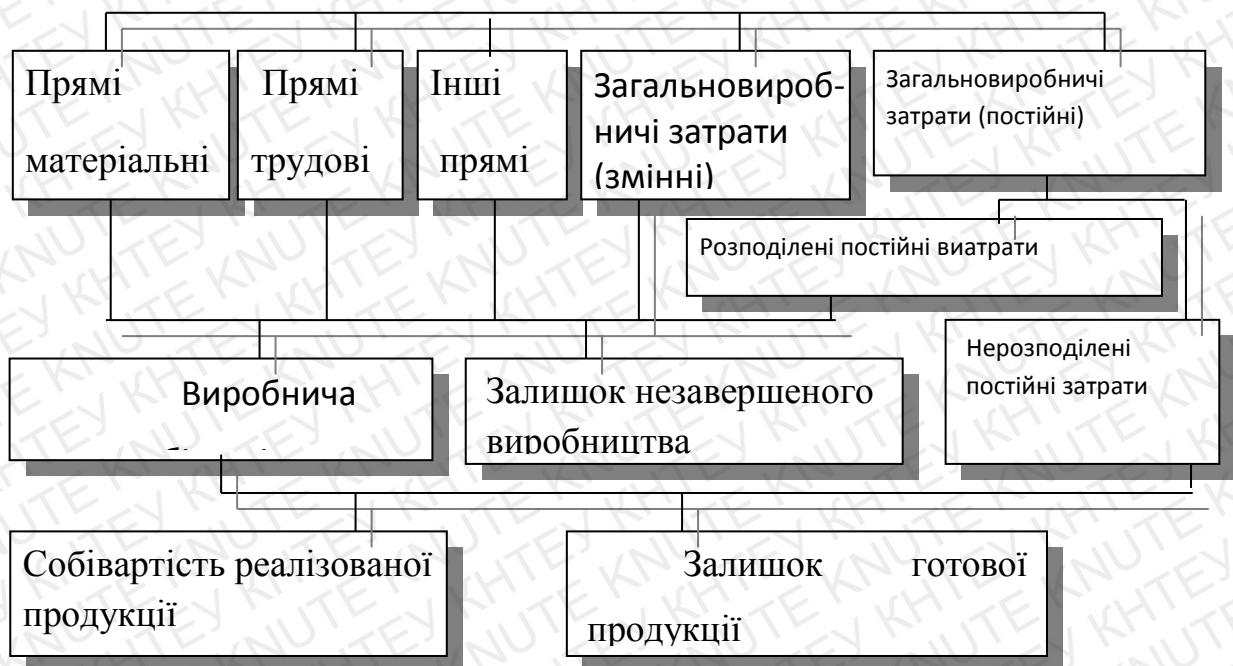


Рис. 3 Склад та порядок формування виробничої собівартості продукції відповідно до чиного законодавства

Джерело: [55]

Продовження додатку Г



Рис. 4. Склад невиробничих накладних витрат операційної діяльності

Джерело: [46]

Таблиця 3

Характеристика витрат за ступенем регульованості (контрольованості)

Класифікаційна група	Характеристика	Приклад	Термін
Повністю регульовані	відображають взаємозв'язок між вхідними та вихідними параметрами	Сировина, матеріали, витрати на оплату праці	короткостроковий період
Частково регульовані	взаємозв'язок між вхідними та вихідними параметрами проявляється періодично	рекламна діяльність	середньостроковий період
Слабо регульовані	відсутній тісний зв'язок між вхідними та вихідними параметрами	інвестиційна діяльність	довгостроковий період

Джерело: узагальнено автором

Додаток Д

Характеристика нормативно-правових актів, що регулюють облік, витрат діяльності підприємства

	Найменування регламенту	Короткий зміст	Використання у обліково-аналітичному процесі
	2	3	4
1.	Конституція України від 28.06.1996 року URL: http://zakon.Rada.gov.ua	Основний Закон України, встановлює права і свободи громадян України	Ст. 42. Кожен має право на здійснення під-приємницької діяльності, яка не заборонена законом
2.	Господарський кодекс України від 16.01.2003 року № 436-IV URL: http://zakon.Rada.gov.ua	Кодекс визначає види і органі-заційні форми підприємств, правила їх створення, реєс-трації, реорганізації і лікві-дації	Використовуємо при розгляді характерити-ки базового підприємства
3.	Цивільний кодекс України від 16.01.2003 року № 435-VI URL: http://zakon.Rada.gov.ua	Основний <u>нормативно-пра-вовий акт цивільного законода-вства</u> України, яким регулюються особисті немайнові та майнові відносини	Застосовуємо при роз-гляді питання регулюваання немайнових та майнових відносин базового підприємства
4.	Податковий кодекс України, № 2755-VI від 2 грудня 2010 року URL: http://zakon.Rada.gov.ua	Кодекс регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів.	Застосовуємо при роз-гляді системи оподаткування базового підприємства
5.	Закон України «Про бухгал-терський облік та фінансову звітність України» від 16.07.99р. № 996-XIV URL: http://zakon.rada.gov.ua	Закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні	Використовуємо при вивченні організації та веденні бухгалтерського обліку витрат діяльності підприємства
6.	Закон України «Про ауди-торську діяльність» від 22.04.93 року №3125-XII URL: http://zakon.Rada.gov.ua	Закон визначає правові засади здійснення аудиторської діяль-ності в Україні.	Закон є основою для проведення аудиторських перевірок
7.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1”Загальні вимоги до фінан-сової звітності”, наказ Міні-стерства фінансів України від 07.02.2013 року №73 URL: http://zakon.rada.gov.ua	Визначається мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визначення і розкриття її елементів.	Використовується при розгляді відображення витрат операційної діяльності в звітності базового підприємства

Продовження додатку Д

1	2	3	4
8	Положення (стандарт) бухгалтер-терського обліку 16 «Витрати», наказ Міністерства фі-нансів України від 31.12.99 р. № 318. URL: http://zakon.rada.gov.ua	Визначає методичні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства	Використовується для обліку витрат діяльності підприємства
9	Методичні рекомендації щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами від 17.06.2003 N 157 URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0157569-03	Визначає організаційні та методичні засади обліку галузевого спрямування	Використовується для формування первісної вартістості сировини, товарів продуктів харчування, розрахунку собівартості товарів в коморі, обліку витрат на виготовлення продукції на рахунку 23 "Виробництво за виробничим методом
10	Положення про документаль-не забезпечення записів у бухгалтерському обліку, наказ Міністерства фінансів України від 24.05.95 № 88 URL: http://zakon.rada.gov.ua	Встановлює порядок створення, прийняття і відображення в обліку первинних документів, бухгалтерської звітності	Застосовується при дослідженні питання організації обліку витрат діяльності підприємства
11	Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 № URL: http://zakon.rada.gov.ua	Спрямовані на узагальнення у реєстрах бухгалтерського обліку методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств	Застосовано при про-веденні обліку витрат діяльності підприємства
12	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу і зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій”,	Наведений перелік рахунків, які необхідні для реєстрації бухгалтерської інформації про діяльність	Використовується для складання робочого плану з обліку витрат діяльності підприємства

Продовження додатку Д

1	2	3	4
12	наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1591 [URL: http://zakon.rada.gov.ua]	господарського суб'єкту	
13	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 року № 291 URL: zakon.rada.gov.ua .	Ця інструкція встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань підприємств	Розглядаються загальні положення даної інструкції для обліку витрат діяльності підприємства
14	Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879 URL: http://zakon.rada.gov.ua .	Встановлює порядок інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків	Використовується для проведення інвентаризації на підприємстві

Джерело: узагальнено автором

Додаток Ж

Огляд спеціальної літератури з питань обліку витрат діяльності підприємств

№ п/п	Назва джерела спеціальної літератури, ким і коли видано	Короткий зміст	Використано в роботі
1	2	3	4
1	Білик М.Д. Фінансовий аналіз: практикум: навч. посіб. / [М. Д. Білик, О. В. Павловська, Н. М. Притуляк та ін.]; за заг. наук. ред. М. Д. Білик; Держ. ВНЗ "Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана". - Електрон. текст. дані. - Київ: КНЕУ, 2014. - 474 с.	У посібнику висвітлено методику проведення фінансового аналізу	Використано для проведення аналізу витрат діяльності підприємства
2	Бондар М.І. Звітність підприємства: Підручник./ М.І. Бондар, Ю.А. Верига, М.М. Орищенко. – К.: «Центр учбової літератури», 2015. - 570 с	У підручнику розкрито теоретичні та практичні аспекти складання звітності підприємства	Використано при розкритті витрат діяльності підприємства у звітності
3	Бутинець Ф.Ф. Сучасний бухгалтерський облік і контроль: проблеми розвитку: монографія / Ф.Ф. Бутинець, Т.А. Бутинець, Р.О. Савченко, М.А. Вахрушина, О.П. Колумбет; за ред.: Ф.Ф. Бутинець; Вінниц. Фінанс.-екон. Ун-т, Житомир. Наук. бух. Шк. – Житомир: Рута, 2014. – 378с.	У монографії висвітлено актуальні проблеми формування та реалізації концепції бухгалтерського обліку соціально відповідальної діяльності через її обліково-інформаційне забезпечення.	Використано для організації бухгалтерського обліку та контролю витрат діяльності підприємства
3	Волковська Я. В. Узагальнення факторів впливу на облік витрат підприємств готельно-ресторанного комплексу / Я. В. Волковська // Економічні студії. – 2016. - №4. – С. 28-31.	Виявлено залежності впливу зовнішніх та внутрішньогалузевих факторів на облік витрат	Використано при розкритті особливостей організації обліку витрат
4	Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник / С.Ф.Голов.- К.: ЦНЛ, 2018. - 400 с.	У підручнику розглянуто методику і організацію управлінського обліку	Використано для розкриття методики управлінського обліку витрат, підготовці макетів управлінської звітності

Продовження додатку Ж

1	2	3	4
5	Гаркуша Н. М. Економічна сутність витрат підприємства / Н.М. Гаркуша // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. – 2012. – Вип. 1(1). – С.191-200.	В статті розкрита економічна сутність витрат підприємства	Використано при розкритті питання сутності витрат підприємства
6	Гуріна Н. В. Організаційні аспекти аналізу витрат і доходів підприємств [Електронний ресурс] / Н. В. Гуріна // Облік і фінанси . - 2013. - № 3. - С. 92-98.	В статті розглянуто організаційні аспекти аналізу витрат і доходів підприємств	Використано при розробці методики управлінського обліку витрат діяльності підприємства
7	Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: навч. посіб. / І.В. Жолнер; М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Нац. ун-т харч. технологій. – К.: Центр учб. л-ри, 2012. – 364 с.	У навчальному посібнику розкриваються теоретичні та практичні аспекти обліку на підприємстві за міжнародними та національними стандартами	Використано при розкритті питання фінансового обліку витрат діяльності підприємства
8	Карпенк О.В. Управлінський облік: навч. посіб. / Карпенко О. В., Карпенко Д.В. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 296 с.	У навчальному посібнику розкриваються теоретичні та практичні аспекти управлінського обліку	Використано при розкритті питань класифікації витрат
9	Карпенко О.В. Інституційний підхід до розвитку управлінського обліку// О.В. Карпенко, Д.В.Головіна, В.С. Муковіз // Науковий вісник ПУЕТ, серія Економічні науки, 2018 – №3 – С.9-15.	Розкрито особливості управлінського обліку на сучасному етапі його розвитку	Використано при розкритті сутності та етапів розвитку управлінського обліку в Україні
10	Камінська Т.Г. Взаємозв'язок доходів і витрат як категорій оціночних характеристик руху капіталу в обліку / Т.Г.	В статті розглянуто взаємозв'язок доходів і витрат як категорій оціночних характеристик руху капіталу	Використано для розкриття сутності та оцінки витрат підприємства

Продовження додатку Ж

1		3	4
10	Камінська. – К.: Вид-во НУБіП України, 2010. – Вип. 154. – Ч. 3. [Електронний ресурс]. – Доступний з http://www.nbuu.gov.ua/portal/	в обліку	
11	Кім Ю. Г. Бухгалтерський та податковий облік: первинні документи та порядок їх заповнення: навч. посіб. / Ю. Г. Кім; М-во освіти і науки України. – Київ: Центр учбової літератури, 2014. – 600 с.	У посібнику висвітлено первинні документи бухгалтерського та податкового обліку та порядок їх заповнення	Використано при розкритті документування операцій з витрат діяльності підприємства
12	Коршикова О.А. Забезпечення бухгалтерського обліку доходів та витрат в умовах застосування МСФЗ в контексті вимог Податкового кодексу / О.А. Коршикова О.А. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.nbuu.gov.ua/portal/	В статті розглянуто забезпечення бухгалтерського обліку доходів та витрат в умовах застосування МСФЗ в контексті вимог Податкового кодексу	Використано при розкритті питання обліку витрат діяльності підприємства
13	Купріна Н.М. Стратегічний управлінський облік як інструмент забезпечення конкурентоспроможності та ефективності діяльності підприємства [Електронний ресурс] / Н.М. Купріна // Економіка харчової промисловості. – 2017. Т. 9. - № 3. – С. 45- 51.	Розкрито авторські підходи до інформаційного забезпечення управління конкурентоспроможністю	Використано при розробці методики управлінського обліку витрат діяльності підприємства
14	Левицька С. О. Управлінський облік для центрів відповідальності «витрати» / С. О. Левицька // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економіка, управління та адміністрування. – № 3 (85). – 2018. С. – С. 13-20.	Розкрито авторські підходи до видалення центрів відповідальності	Використано при розробці методики управлінського обліку витрат діяльності підприємства

Продовження додатку Ж

1	2	3	4
15	Нападівська Л.В. Фінансовий облік: підручник /Л.В. Нападівська, А.В. Алексеева, О.А. Бакурова [та ін.]; за заг. ред. Л.В. Нападівської. - К.:КНТЕУ,2013.-700с.	У підручнику висвітлюються теоретичні та практичні аспекти обліку на підприємстві	Використано при розкритті питання обліку витрат діяльності підприємства
16	Плиса В. Й. Бухгалтерський облік: підручник / В. Й. Плиса, З.П. Плиса. – Л.: Видво ННВК «АТБ», 2013. -419 с.	У підручнику висвітлюються теоретичні та практичні аспекти обліку на підприємстві	Використано при розкритті питання обліку витрат діяльності підприємства
17	Прохар Н.В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики: [монографія] / Н.В. Прохар, Ю.О. Ночовна. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – 257с.	У монографії досліджено комплекс теоретичних та практичних проблем обліку доходів, витрат і фінансових результатів	Використано для ведення обліку витрат діяльності підприємства
18	Руденко О.О. Визначення витрат операційної діяльності підприємства у міжнародному та національному законодавстві/О.О. Руденко //Управління розвитком. – 2014. - №7. – С. 128-130.	У статті розглянуто визначення витрат операційної діяльності підприємства у міжнародному та національному законодавстві	Використано для розкриття сутності та оцінки витрат підприємства
19	Сльозко Т.М. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика: монографія / Т. М. Сльозко. - К.: Центр учбової літератури, 2013. - 303 с.	У монографії досліджено теоретичні та практичні аспекти обліку в умовах інституційних перетворень	Використано при розкритті питання обліку витрат діяльності підприємства
20	Сметанко О.В. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті: навчальний посібник /О.В. Сметанко, І.С. Шаропова, В.О.Горбачьов, Н.В. Бурдюг, Г.С. Коваленко, О.С. Сорокіна; [за ред. О.В. Сметанко].- К.:ЦУЛ, 2013.-456 с.	У навчальному посібнику розкриваються моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті	Використано для організації і методики управлінського обліку витрат діяльності підприємства

Продовження додатку Ж

1	2	3	4
21	Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник / Н. М. Ткаченко; М-во освіти і науки молоді та спорту України. – К. Алерта, 2011. – 973 с	У підручнику висвітлюються теоретичні та практичні аспекти обліку на підприємстві	Використано при розкритті питання обліку витрат діяльності підприємства
22	Чабанюк О.М. Економічна сутність, умови визнання та класифікація витрат, доходів і фінансових результатів основної діяльності підприємств/ О.М. Чабанюк// Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22.4.- с.301-306	В статті розглянуто економічну сутність, умови визнання та класифікація витрат, доходів і фінансових результатів основної діяльності підприємств	Використано для розкриття сутності, умов визнання та класифікації витрат
23	Юрченко О.А. Роль і місце бухгалтерського обліку та контролю в системі управління витратами іншої операційної діяльності / О.А. Юрченко // <u>Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації.</u> – 2014. - №2. – С.245-260.	В статті розглянуто роль і місце бухгалтерського обліку та контролю в управлінні витратами іншої операційної діяльності	Використано для організації і методики обліку та контролю витрат діяльності підприємства
24	Язлюк Б.О. Організація обліку витрат операційної діяльності в умовах комплексної автоматизації // Б.О. Язлюк, В.В. Волошина // <u>Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент.</u> – 2016. – Вип. 15. – С.118-121.	В статті розглянуто питання організації обліку витрат операційної діяльності і в умовах комплексної автоматизації	Використано для організації і методики обліку витрат діяльності підприємства в умовах автоматизації
25	Karpenko Olga, Karpenko Daria (2013) Responsibility Accounting as Strength of Management Accounting – OVIDIUS UNIVERSITY ANNALS ECONOMIC SCIENCES SERIES Volume XIII Issue 2 с.610-614.	Розкрито авторські підходи до виділення центрів відповідальності	Використано при розкритті організації управлінського обліку

Джерело: узагальнено автором

Роль облікової інформації у процесі управління витратами на підприємствах ресторанного господарства

Функції управління	Обліково-аналітична інформація
Планування	Планування витрат підприємств ресторанного господарства базується на розрахунку об'єктивної потреби в них для отримання очікуваних економічних вигід
Організація	Використання облікової інформації для розробки стратегії управління підприємством ресторанного господарства; Виділення центрів відповідальності та надання їм облікової інформації для потреб системи управління
Мотивація	Обліково-аналітична інформація використовується для оцінки виконання запланованих показників з метою прийняття рішень мотивації працівників підприємства
Контроль	Облікова інформація служить з метою дотримання норм, діючих стандартів, недопущення негативних наслідків, що впливають на процес управління. Визначення та інтерпретація відхилень від показників бюджетів витрат, та чинників, що їх зумовили.

Джерело: узагальнено автором [46,50,53,60]



Рис. 1. Схема виробничого процесу у ТОВ «Оново»

Джерело: розроблено автором за даними підприємства

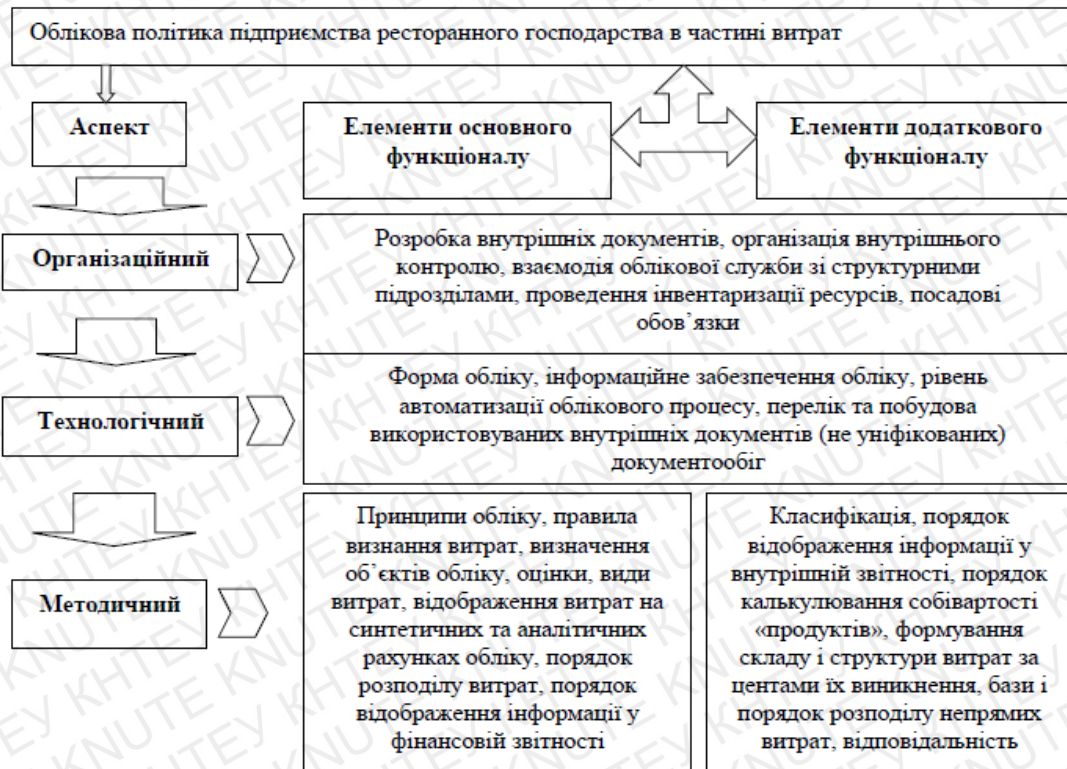


Рис. 1. Методологічні аспекти формування складових облікової політики витрат ТОВ «ОНОВО»

Джерело: розроблено автором за даними підприємства

Продовження додатку Л

ТОВ «ОНОВО»

Затверджую:

Директор _____

„___” _____ 20__ р.

**ПОСАДОВА ІНСТРУКЦІЯ
ГОЛОВНОГО БУХГАЛТЕРА****І. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ**

1. Головний бухгалтер призначається на посаду і звільняється з посади, яку обіймає, наказом директора підприємства.
2. Головний бухгалтер безпосередньо підпорядковується директору підприємства.
3. У своїй роботі головний бухгалтер керується Конституцією України, нормативно-правовими актами України, що стосуються питань організації і ведення бухгалтерського обліку і складання звітності та цією посадовою інструкцією.
4. Кваліфікаційні вимоги: на посаду головного бухгалтера може бути призначений працівник, який має вищу економічну освіту (бакалавр, магістр) і стаж фінансово-бухгалтерських робіт на керівних посадах не менше п'яти років.
5. Головний бухгалтер повинен знати:
 - постанови, розпорядження, накази органів вищого рівня, методичні, нормативні та інші керівні матеріали фінансових і контрольно-ревізійних органів з організації бухгалтерського обліку і складання звітності, а також ті, що стосуються господарсько-фінансової діяльності підприємства;
 - *сучасні підходи до організації системи бухгалтерського обліку, що включає фінансовий облік, управлінський облік та податкові розрахунки;**
 - форми і порядок фінансових розрахунків;
 - порядок приймання, оприбуткування, зберігання і витрачання грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей та інших цінностей;

Продовження додатку Л

- правила розрахунків з дебіторами і кредиторами, порядок списання з бухгалтерських балансів нестач, дебіторської заборгованості та інших витрат;
- правила проведення інвентаризації грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей, розрахунків і платіжних зобов'язань;
- організаційну структуру підприємства, управління і перспективи його розвитку; *вплив галузевих особливостей на облік витрат та доходів*;
- положення й інструкції з організації бухгалтерського обліку на підприємстві, правила його ведення, порядок оформлення операцій і організацію документообігу за ділянками обліку;
- методи економічного аналізу господарсько-фінансової діяльності підприємства, виявлення внутрішньогосподарських резервів;
- порядок і строки складання фінансової та *управлінської* звітності ;
- організацію господарського розрахунку;
- *ринок сучасних програмних продуктів для обліково-обчислювальних робіт і аналізу господарської діяльності підприємства*;
- основи цивільного і трудового, фінансового і господарського законодавства;
- правила внутрішнього трудового розпорядку підприємства;
- норми і вимоги з охорони праці і виробничої санітарії.

II. ОБОВ'ЯЗКИ

Головний бухгалтер зобов'язаний:

- здійснювати організацію бухгалтерського обліку господарсько-фінансової діяльності підприємства, контроль за економічним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів і збереженням власності підприємства;
- організувати облік грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей і основних засобів, що надходять; забезпечити своєчасне відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з рухом майна підприємства, реалізацією товарів, продукції власного виробництва, наданням послуг, визначенням результатів господарсько-фінансової діяльності, а також фінансових, розрахункових і кредитних операцій, контроль за законністю, своєчасністю і правильністю їх оформлення; здійснювати контроль за виконанням *бюджету витрат*, правильним нарахуванням і перерахуванням платежів до державного бюджету, внесків на державне соціальне страхування, коштів на фінансування капітальних вкладень, погашення в установлені строки заборгованості банкам за позиками;
- *забезпечувати раціональну організацію обліку і звітності на підприємстві відповідно до цілей внутрішніх та зовнішніх користувачів*;
- здійснювати контроль за дотриманням порядку оформлення первинних і бухгалтерських документів, розрахунків і платіжних зобов'язань, витрачання фонду заробітної плати, за встановленням посадових окладів, проведенням інвентаризації грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей і основних засобів, *формуванням витрат діяльності*;
- брати участь в роботі з удосконалення і розширення сфери діяльності внутрішньогосподарського розрахунку, в розробці раціональної планової й облікової документації;
- вживати заходів із попередження нестач, втрат товарно-матеріальних цінностей, порушень фінансово-господарського законодавства;
- брати участь у проведенні інвентаризацій, в оформленні матеріалів за нестачами і розкраданням товарно-матеріальних цінностей, контролювати передачу в необхідних випадках матеріалів до слідчих і судових органів;

Продовження додатку Л

- вести роботу їх забезпечення суворого дотримання штрафної, фінансової і касової дисципліни, законності списання нестач, дебіторської заборгованості та інших витрат, збереження бухгалтерських документів, оформлення і здавання їх у встановленому порядку до архіву;
- забезпечувати своєчасне складання бухгалтерської звітності на підставі даних первинних документів і бухгалтерських записів, подання її у встановленому порядку до відповідних органів;
- надавати методичну допомогу працівникам підрозділів підприємства з питань бухгалтерського обліку, контролю й звітності;
- керувати роботою бухгалтерії підприємства.

ІІІ. ПРАВА

Головний бухгалтер має право:

- одержувати від виконавців і керівників структурних підрозділів підприємства інформацію, необхідну для виконання своїх службових обов'язків; брати участь у *виділенні центрів відповідальності*;
- підписувати фінансові документи з приймання і видачі грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей та інших цінностей;
- не приймати до оформлення і виконання фінансові документи, оформлені з порушенням вимог порядку приймання, зберігання і витрачання грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей та інших цінностей;

ІV. ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ

Головний бухгалтер несе відповідальність за :

- ✓ якість і своєчасність виконання покладених на нього цією посадовою інструкцією обов'язків;
- ✓ достовірність звітів і довідок про результати діяльності;
- ✓ нерозголошення відомостей, що складають комерційну таємницю підприємства;
- ✓ дотримання правил внутрішнього трудового розпорядку підприємства;
- ✓ дотримання інструкцій з охорони праці, протипожежної безпеки і виробничої санітарії.

З інструкцією ознайомлений:

(підпис)

(розшифровка підпису)

- *виділене курсивом доповнено автором*

Джерело: розроблено автором за даними підприємства

Додаток М

Додаток 1
до положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25
"Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва"

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
суб'єкта малого підприємництва

Підприємство
Товариство з обмеженою відповідальністю "КОЗАКИ"

Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ
за КОАТУУ
за КОПФГ
за КВЕД

Коди		
2014	10	01
23532828		
8036300000		
240		
56.10		

Територія _____
Організаційно-правова форма господарювання Товариство з обмеженою відповідальністю
Вид економічної діяльності Діяльність ресторанів, надання послуг мобільного харчування
Середня кількість працівників, осіб 87
Одиниця виміру: тис. грн. з одним десятковим знаком
Адреса, телефон шосе Бориспільське, 18 км, м. Київ, 02121

5851161

1. Баланс на 30 вересня 2014 р.

Актив	Код рядка	Форма № 1-м Код за ДКУД 1801006	
		На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції	1005	-	-
Основні засоби	1010	18 383,6	17 497,2
первісна вартість	1011	29 292,4	29 352,0
знос	1012	(10 908,8)	(11 854,8)
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	47,0	47,0
Інші необоротні активи	1090	476,3	476,3
Усього за розділом I	1095	18 906,9	18 020,5
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	229,7	263,5
у тому числі готова продукція	1103	-	-
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	67,9	32,0
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	822,9	891,7
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	113,2
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	883,0	883,0
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	4,5	77,4
Витрати майбутніх періодів	1170	176,4	4,4
Інші оборотні активи	1190	1 372,5	2 833,5
Усього за розділом II	1195	3 556,9	4 985,5
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-
Баланс	1300	22 463,8	23 006,0

Продовження додатку М

Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	12 200,0	12 200,0
Додатковий капітал	1410	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	834,6	1 491,2
Неоплачений капітал	1425	(587,4)	(587,4)
Усього за розділом I	1495	12 447,2	13 103,8
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення			
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	358,5	441,7
розрахунками з бюджетом	1620	-	-
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	-
розрахунками зі страхування	1625	26,7	23,2
розрахунками з оплати праці	1630	61,9	45,8
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	-	-
Усього за розділом III	1695	447,1	510,7
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	-	-
Баланс	1900	22 463,8	23 006,0

2. Звіт про фінансові результати за 9 Місяців 2014

Стаття	Код рядка	Форма № 2-м Код за ДКУД 1801007	
		За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	3 359,1	4 989,9
Інші операційні доходи	2120	61,5	3,2
Інші доходи	2240	-	-
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	3 420,6	4 993,1
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(2 000,6)	(3 200,7)
Інші операційні витрати	2180	(619,3)	(1 213,4)
Інші витрати	2270	(-)	(1,6)
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(2 619,9)	(4 415,7)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 – 2285)	2290	800,7	577,4
Податок на прибуток	2300	(144,1)	(109,7)
Чистий прибуток (збиток) (2290 – 2300)	2350	656,6	467,7

Керівник

Головний бухгалтер



[Handwritten signature]
(підпис)

[Handwritten signature]
(підпис)

САВИЦЬКА АЛЛА ОМЕЛЯНІВНА

(Ініціали, прізвище)

СИЧОВА ОЛЬГА ОЛЕКСІВНА

(Ініціали, прізвище)

Продовження додатку М

Додаток 1
до положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25
"Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва"

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
суб'єкта малого підприємництва

Підприємство

Товариство з обмеженою відповідальністю "КОЗАКИ"

Територія м. Київ, Дарницький район

Організаційно-правова форма господарювання Товариство з обмеженою відповідальністю

Вид економічної діяльності Діяльність ресторанів, надання послуг мобільного харчування

Середня кількість працівників, осіб 58

Одиниця виміру: тис. грн. з одним десятковим знаком

Адреса, телефон шосе Бориспільське, 18 км, м. КИІВ, 02121

Дата(рік,місяць,число)

за ЄДРПОУ

за КОАТУУ

за КОПФГ

за КВЕД

Коди

2016	01	01
23532828		
8036300000		
240		
56.10		

5851161

1.Баланс на 31 грудня 2015 р.

Форма № 1-м Код за ДКУД 1801006

Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції	1005	-	151,5
Основні засоби	1010	16 836,9	15 317,8
первісна вартість	1011	29 565,9	29 775,0
знос	1012	(12 729,0)	(14 457,2)
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	47,0	47,0
Інші необоротні активи	1090	5,9	5,9
Усього за розділом I	1095	16 889,8	15 522,2
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	214,2	558,1
у тому числі готова продукція	1103	-	14,4
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	287,3	289,9
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	779,6	805,9
у тому числі з податку на прибуток	1136	140,0	112,7
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	1 236,1	1 798,0
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	4,4	12,3
Витрати майбутніх періодів	1170	4,4	0,9
Інші оборотні активи	1190	-	138,3
Усього за розділом II	1195	2 526,0	3 603,4
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-
Баланс	1300	19 415,8	19 125,6

Продовження додатку М

Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	12 200,0	12 200,0
Додатковий капітал	1410	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	(2 377,8)	(2 235,9)
Неоплачений капітал	1425	(587,4)	(587,4)
Усього за розділом I	1495	9 234,8	9 376,7
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення			
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	718,4	412,7
розрахунками з бюджетом	1620	-	18,7
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	-
розрахунками зі страхування	1625	23,8	27,8
розрахунками з оплати праці	1630	47,3	33,2
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	-	-
Усього за розділом III	1695	789,5	492,4
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	-	-
Баланс	1900	19 415,8	19 125,6

2. Звіт про фінансові результати
за Рік 2015

Стаття	Код рядка	Форма № 2-м Код за ДКУД 1801007	
		За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	7 652,1	6 716,9
Інші операційні доходи	2120	-	59,4
Інші доходи	2240	20,5	-
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	7 672,6	6 776,3
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(6 031,8)	(2 817,9)
Інші операційні витрати	2180	(1 498,9)	(3 355,0)
Інші витрати	2270	(-)	(-)
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(7 530,7)	(6 172,9)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 – 2285)	2290	141,9	603,4
Податок на прибуток	2300	(25,5)	(108,6)
Чистий прибуток (збиток) (2290 – 2300)	2350	116,4	494,8

Керівник

Головний бухгалтер

(підпис)

(підпис)

САВИЦЬКА АЛЛА ОМЕЛЯНІВНА

(ініціали, прізвище)

СИЧОВА ОЛЬГА ОЛЕКСІВНА

(ініціали, прізвище)

Продовження додатку М

Додаток 1
до положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25
"Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва"

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
суб'єкта малого підприємництва

Підприємство

Товариство з обмеженою відповідальністю "КОЗАКИ"

Територія Дарницький р-н, м. Київ

Організаційно-правова форма господарювання Товариство з обмеженою відповідальністю

Вид економічної діяльності Діяльність ресторанів, надання послуг мобільного харчування

Середня кількість працівників, осіб 51

Одиниця виміру: тис. грн. з одним десятковим знаком

Адреса, телефон шосе Бориспільське, 18 км, м. Київ, 02121

Дата (рік, місяць, число)

за ЄДРПОУ

за КОАТУУ

за КОПФГ

за КВЕД

Коди		
2017	01	01
за ЄДРПОУ		
23532828		
за КОАТУУ		
8036300000		
за КОПФГ		
240		
за КВЕД		
55.1		

5851161

1.Баланс на 31 грудня 2016 р.

Актив	Код рядка	Форма № 1-м Код за ДКУД	
		На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції			
Основні засоби			
первісна вартість	1005	151,5	-
знос	1010	15 317,8	14 727,7
Довгострокові біологічні активи	1011	29 775,0	30 956,0
Довгострокові фінансові інвестиції	1012	(14 457,2)	(16 228,3)
Інші необоротні активи	1020	-	-
Усього за розділом I	1030	47,0	47,0
II. Оборотні активи			
Зпаси	1090	5,9	-
у тому числі готова продукція	1095	15 522,2	14 774,7
Поточні біологічні активи	1100	558,1	830,6
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1103	14,4	-
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1110	-	-
у тому числі з податку на прибуток	1125	289,9	176,1
Інша поточна дебіторська заборгованість	1135	805,9	805,9
Поточні фінансові інвестиції	1136	112,7	112,7
Гроші та їх еквіваленти	1155	1 798,0	1 237,0
Витрати майбутніх періодів	1160	-	-
Інші оборотні активи	1165	12,3	52,6
Усього за розділом II	1170	0,9	3,0
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття			
Баланс	1195	138,3	-
	1200	3 603,4	3 105,2
	1300	19 125,6	17 879,9

Продовження додатку М

Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	12 200,0	12 200,0
Додатковий капітал	1410	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	(2 235,9)	(2 080,0)
Неоплачений капітал	1425	(587,4)	(587,4)
Усього за розділом I	1495	9 376,7	9 532,6
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення			
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	412,7	153,7
розрахунками з бюджетом	1620	18,7	43,6
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	-
розрахунками зі страхування	1625	27,8	21,1
розрахунками з оплати праці	1630	33,2	37,4
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	-	-
Усього за розділом III	1695	492,4	255,8
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття			
Баланс	1900	19 125,6	17 879,9

2. Звіт про фінансові результати
за Рік 2016

Стаття	Код рядка	Форма № 2-м Код за ДКУД 1801007	
		За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	10 219,6	7 652,1
Інші операційні доходи	2120	-	-
Інші доходи	2240	-	20,5
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	10 219,6	7 672,6
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(8 761,8)	(6 031,8)
Інші операційні витрати	2180	(1 267,7)	(1 498,9)
Інші витрати	2270	(-)	(-)
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(10 029,5)	(7 530,7)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 – 2285)	2290	190,1	141,9
Податок на прибуток	2300	(34,2)	(25,5)
Чистий прибуток (збиток) (2290 – 2300)	2350	155,9	116,4

Керівник

(підпис)

Головний бухгалтер

(підпис)

САВИЦЬКА АЛЛА ОМЕЛЯНІВНА

(ініціали, прізвище)

СИЧОВА ОЛЬГА ОЛЕКСІВНА

(ініціали, прізвище)

Продовження додатку М

Додаток 1
до положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25
"Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва"

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
суб'єкта малого підприємництва

Підприємство
Товариство з обмеженою відповідальністю "КОЗАКИ"
Дата (рік, місяць, число) за ЄДРПОУ
Територія Дарницький р-н., м. Київ за КОАТУУ
Організаційно-правова форма господарювання Товариство з обмеженою відповідальністю за КОПФГ
Вид економічної діяльності Діяльність готелів і подібних засобів тимчасового розміщування за КВЕД
Середня кількість працівників, осіб 35
Одиниця виміру: тис. грн. з одним десятковим знаком
Адреса, телефон 02121, КИІВ, шосе Бориспільське, 18 КМ

Коди		
2017	10	01
23632828		
8036300000		
240		
55.10		

5851165

1. Баланс на 30 вересня 2017 р.

Актив	Код рядка	Форма № 1-м Код за ДКУД 1801006	
		На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції	1005	-	-
Основні засоби	1010	14 727,7	14 335,7
первісна вартість	1011	30 956,0	30 991,0
знос	1012	(16 228,3)	(16 655,3)
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	47,0	47,0
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	14 774,7	14 382,7
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	830,6	1 297,6
у тому числі готова продукція	1103	-	-
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	176,1	99,9
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	805,9	829,0
у тому числі з податку на прибуток	1136	112,7	112,7
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	1 237,0	-
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	52,6	187,1
Витрати майбутніх періодів	1170	3,0	5,0
Інші оборотні активи	1190	-	-
Усього за розділом II	1195	3 105,2	2 418,6
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-
Баланс	1300	17 879,9	16 801,3

Продовження додатку М

Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	12 200,0	12 200,0
Додатковий капітал	1410	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	(2 080,0)	(2 221,6)
Неоплачений капітал	1425	(587,4)	(587,4)
Усього за розділом I	1495	9 532,6	9 391,0
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення			
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	153,7	108,5
розрахунками з бюджетом	1620	43,6	98,6
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	-
розрахунками зі страхування	1625	21,1	12,3
розрахунками з оплати праці	1630	37,4	49,4
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	-	-
Усього за розділом III	1695	255,8	268,8
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття			
Баланс	1700	-	-
	1900	17 879,9	16 801,3

2. Звіт про фінансові результати за 9 Місяців 2017

Стаття	Код рядка	Форма № 2-м Код за ДКУД 1801007	
		За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	7 330,1	7 092,7
Інші операційні доходи	2120	-	-
Інші доходи	2240	-	-
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	7 330,1	7 092,7
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(7 386,0)	(7 020,0)
Інші операційні витрати	2180	(85,7)	(67,5)
Інші витрати	2270	(-)	(-)
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(7 471,7)	(7 087,5)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 – 2285)	2290	(141,6)	5,2
Податок на прибуток	2300	(-)	(1,0)
Чистий прибуток (збиток) (2290 – 2300)	2350	(141,6)	4,2

Керівник

Головний бухгалтер



(підпис)

(підпис)

САВИЦЬКА АЛЛА ОМЕЛЯНІВНА

(ініціали, прізвище)

СИЧОВА ОЛЬГА ОЛЕКСІВНА

(ініціали, прізвище)

Продовження додатку М

Додаток 1
до положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25
"Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва"

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
суб'єкта малого підприємництва

Підприємство

Товариство з обмеженою відповідальністю "КОЗАКИ"

Дата(рік,місяць,число)

за ЄДРПОУ

за КОАТУУ

за КОПФГ

за КВЕД

Коди		
2018	01	01
23632828		
8036300000		
240		
55.10		

Територія Дарницький р - м. Києва

Організаційно-правова форма господарювання Товариство з обмеженою відповідальністю

Вид економічної діяльності Діяльність готелів і подібних засобів тимчасового розміщування

Середня кількість працівників, осіб 35

Одиниця виміру: тис. грн. з одним десятковим знаком

Адреса, телефон 02121, КИІВ, шосе Бориспільське, 18 КМ

5851165

1.Баланс на 31 грудня 2017 р.

Форма № 1-м

Код за ДКУД

1801006

Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції	1005	-	-
Основні засоби	1010	14 727,7	13 532,7
первісна вартість	1011	30 956,0	31 059,0
знос	1012	(16 228,3)	(17 526,3)
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	47,0	47,0
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	14 774,7	13 579,7
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	830,6	1 383,4
у тому числі готова продукція	1103	-	-
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	176,1	217,0
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	805,9	155,1
у тому числі з податку на прибуток	1136	112,7	130,4
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	1 237,0	1 214,7
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	52,6	122,2
Витрати майбутніх періодів	1170	3,0	4,6
Інші оборотні активи	1190	-	-
Усього за розділом II	1195	3 105,2	3 097,0
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-
Баланс	1300	17 879,9	16 676,7

Продовження додатку М

Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	12 200,0	12 200,0
Додатковий капітал	1410	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	(2 080,0)	(1 911,2)
Неоплачений капітал	1425	(587,4)	(587,4)
Усього за розділом I	1495	9 532,6	9 701,4
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення			
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	153,7	46,0
розрахунками з бюджетом	1620	43,6	67,8
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	-
розрахунками зі страхування	1625	21,1	12,2
розрахунками з оплати праці	1630	37,4	57,8
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	-	-
Усього за розділом III	1695	255,8	183,8
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття			
Баланс	1900	17 879,9	16 676,7

2. Звіт про фінансові результати
за Рік 2017

Стаття	Код рядка	Форма № 2-м Код за ДКУД 1801007	
		За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	10 389,4	10 219,6
Інші операційні доходи	2120	-	-
Інші доходи	2240	-	-
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	10 389,4	10 219,6
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(9 393,7)	(8 761,8)
Інші операційні витрати	2180	(789,9)	(1 267,7)
Інші витрати	2270	(-)	(-)
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(10 183,6)	(10 029,5)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 – 2285)	2290	205,8	190,1
Податок на прибуток	2300	(37,0)	(34,2)
Чистий прибуток (збиток) (2290 – 2300)	2350	168,8	155,9

Керівник

Головний бухгалтер



(підпис)

(підпис)

САВИЦЬКА АЛЛА ОМЕЛЯНІВНА

(ініціали, прізвище)

СИЧОВА ОЛЬГА ОЛЕКСІІВНА

(ініціали, прізвище)

Продовження додатку М

Додаток 1
до положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25
"Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва"

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
суб'єкта малого підприємництва

Підприємство
ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ "ОНОВО"

Дата(рік,місяць,число)

Територія Дарницький р-н м. Київ

за ЄДРПОУ

Організаційно-правова форма господарювання Товариство з обмеженою відповідальністю

за КОАТУУ

Вид економічної діяльності Діяльність готелів і подібних засобів тимчасового розміщування

за КОПФГ

Середня кількість працівників, осіб 43

за КВЕД

Одиниця виміру: тис. грн. з одним десятковим знаком

Адреса, телефон Бориспільське шосе 18 км, м. Київ, 02121

Коди		
2019	01	01
23532828		
8036300000		
240		
55.10		

5851165

1.Баланс на 31 грудня 2018 р.

Актив	Код рядка	Форма № 1-м Код за ДКУД 1801006	
		На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції	1005	-	-
Основні засоби	1010	13 532,7	19 339,7
первісна вартість	1011	31 059,0	38 162,0
знос	1012	(17 526,3)	(18 822,3)
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	47,0	47,0
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	13 579,7	19 386,7
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	1 383,4	1 571,8
у тому числі готова продукція	1103	-	-
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	217,0	137,2
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	155,1	1 063,3
у тому числі з податку на прибуток	1136	130,4	93,4
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	1 214,7	1 698,8
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	122,2	51,7
Витрати майбутніх періодів	1170	4,6	5,9
Інші оборотні активи	1190	-	-
Усього за розділом II	1195	3 097,0	4 528,7
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-
Баланс	1300	16 676,7	23 915,4

Продовження додатку М

Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	12 200,0	12 200,0
Додатковий капітал	1410	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	(1 911,2)	(1 702,8)
Неоплачений капітал	1425	(587,4)	(587,4)
Усього за розділом I	1495	9 701,4	9 909,8
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення			
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	46,0	7 578,1
розрахунками з бюджетом	1620	67,8	125,9
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	-
розрахунками зі страхування	1625	12,2	16,4
розрахунками з оплати праці	1630	57,8	74,7
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	-	-
Усього за розділом III	1695	183,8	7 795,1
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття			
Баланс	1900	16 676,7	23 915,4

2. Звіт про фінансові результати
за Рік 2018

Стаття	Код рядка	Форма № 2-м Код за ДКУД 1801007	
		За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	14 713,0	10 389,4
Інші операційні доходи	2120	-	-
Інші доходи	2240	-	-
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	14 713,0	10 389,4
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(13 358,7)	(9 393,7)
Інші операційні витрати	2180	(1 100,2)	(789,9)
Інші витрати	2270	(-)	(-)
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(14 458,9)	(10 183,6)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 – 2285)	2290	254,1	205,8
Податок на прибуток	2300	(45,7)	(37,0)
Чистий прибуток (збиток) (2290 – 2300)	2350	208,4	168,8

Керівник

(підпис)

САВИЦЬКА АЛЛА ОМЕЛЯНІВНА

(ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер

(підпис)

СИЧОВА ОЛЬГА ОЛЕКСІІВНА

(ініціали, прізвище)

“ОНОВО”

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ

02121, м. Київ, Бориспільське шосе, 18 км тел./факс: 044-585-11-65
ЄДРПОУ 23532828, ППН 235328226513
р/р 26007600069 в АТ «Райффайзен Банк Аваль» м. Київ, МФО 380805

Вих. № 1
від 06.04.2018

ПОВІДОМЛЕННЯ

06 квітня 2018 року ТОВ «Козаки» змінило назву підприємства на ТОВ «Оново».

Звертаємо Вашу увагу на те що також змінився номер розрахункового рахунка:

- № 26007600069
- АТ «Райффайзен Банк Аваль»
- МФО 380805, м. Київ.

Усі інші реквізити залишилися без змін.

Фінансовий директор



О. О. Сичова

Продовження додатку М

Таблиця 3

Пояснення	Обсяг, тис.грн.						Абсолютна зміна, тис.грн.						Темп приросту, %					
	На 31.12.14		На 31.12.15		На 31.12.16		На 31.12.17		На 31.12.18		На 31.12.15		На 31.12.16		На 31.12.17		На 31.12.18	
	На 31.12.14	На 31.12.15	На 31.12.16	На 31.12.17	На 31.12.18	На 31.12.15	На 31.12.16	На 31.12.17	На 31.12.18	На 31.12.15	На 31.12.16	На 31.12.17	На 31.12.18	На 31.12.15	На 31.12.16	На 31.12.17	На 31.12.18	
1. Власний капітал	9 234,8	9 236,7	9 349,6	9 701,4	9 999,8	141,9	155,9	164,8	288,4	1,5	1,7	1,8	2,1	1,5	1,7	1,8	2,1	
1.1. Заресторований (паісовий) капітал	12 200,0	12 200,0	12 200,0	12 200,0	12 200,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
1.5. Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	-2 377,8	-2 235,9	-2 080,0	-1 911,2	-1 702,8	141,9	155,9	168,8	208,4	-6,0	-7,0	-8,1	-10,9	-6,0	-7,0	-8,1	-10,9	
1.6. Неоплачений капітал	-587,4	-587,4	-587,4	-587,4	-587,4	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
2. Позичковий капітал	10 111,8	9 744,9	8 347,9	6 975,3	14 088,6	-331,1	-1 011,6	-1 372,0	7 088,7	-4,2	-14,4	-16,4	100,8	-4,2	-14,4	-16,4	100,8	
2.1. Долгострокові зобов'язання фінансування та забезпечення	9 391,5	9 256,5	8 091,5	6 791,5	6 210,5	-135,0	-1 165,0	-1 390,0	-581,0	-1,4	-12,6	-16,1	-8,6	-1,4	-12,6	-16,1	-8,6	
2.2. Поточні зобов'язання	789,5	492,4	255,8	183,8	7 795,1	-297,1	-236,6	-77,0	7 611,3	-37,6	-48,1	-28,1	4 141,1	-37,6	-48,1	-28,1	4 141,1	
2.2.1. Поточна кредиторська зобов'язаність за товари, роботи, послуги	718,4	412,7	153,7	46,0	7 578,1	-305,7	-259,0	-107,7	7 532,1	-42,6	-62,8	-70,1	16 374,1	-42,6	-62,8	-70,1	16 374,1	
2.2.2. Поточна кредиторська зобов'язаність за розрахунками	71,1	79,7	102,1	137,8	217,0	8,6	22,4	35,7	79,2	12,1	28,1	35,0	57,5	12,1	28,1	35,0	57,5	
3. КАПІТАЛ, всього	19 415,8	19 125,6	17 899,9	16 676,7	24 913,4	-298,2	-1 245,7	-1 203,2	7 248,7	-1,5	-6,5	-6,7	43,4	-1,5	-6,5	-6,7	43,4	

Динаміка обсягу та складу капіталу підприємства

Таблиця 4

Пояснення	Обсяг, тис.грн.						Абсолютна зміна, тис.грн.						Темп приросту, %					
	На 31.12.14		На 31.12.15		На 31.12.16		На 31.12.17		На 31.12.18		На 31.12.15		На 31.12.16		На 31.12.17		На 31.12.18	
	На 31.12.14	На 31.12.15	На 31.12.16	На 31.12.17	На 31.12.18	На 31.12.15	На 31.12.16	На 31.12.17	На 31.12.18	На 31.12.15	На 31.12.16	На 31.12.17	На 31.12.18	На 31.12.15	На 31.12.16	На 31.12.17	На 31.12.18	
1. Власний капітал	97,6	49,0	53,3	58,2	41,4	1,46	4,29	4,86	-16,74	1,63	1,89	1,89	0,71	1,63	1,89	1,89	0,71	
1.1. Заресторований (паісовий) капітал	62,8	63,8	68,2	73,2	51,0	0,95	4,44	4,92	-22,14	1,52	6,97	7,21	-30,27	1,52	6,97	7,21	-30,27	
1.5. Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	-12,2	-11,7	-11,6	-11,5	-7,1	0,56	0,06	0,17	4,34	-4,54	-0,49	-1,49	-37,87	-4,54	-0,49	-1,49	-37,87	
1.6. Неоплачений капітал	-3,0	-3,1	-3,3	-3,5	-2,5	-0,05	-0,21	-0,24	1,07	1,52	6,97	7,21	-30,27	1,52	6,97	7,21	-30,27	
2. Позичковий капітал	92,4	31,0	46,7	41,6	88,6	-1,46	-4,29	-4,86	18,64	-2,79	-3,21	-10,41	43,1	-2,79	-3,21	-10,41	43,1	
2.1. Долгострокові зобов'язання фінансування та забезпечення	48,4	48,4	45,3	40,7	26,0	0,03	-3,14	-4,53	-14,76	0,06	-6,50	-10,01	-36,23	0,06	-6,50	-10,01	-36,23	
2.2. Поточні зобов'язання	4,1	2,6	1,4	1,1	32,6	-1,49	-1,14	-0,33	31,49	-36,69	-44,43	-32,96	2 187,39	-36,69	-44,43	-32,96	2 187,39	
2.2.1. Поточна кредиторська зобов'язаність за товари, роботи, послуги	3,7	2,2	0,9	0,3	31,7	-1,54	-1,30	-0,58	31,41	-41,68	-60,16	-67,91	11 387,75	-41,68	-60,16	-67,91	11 387,75	
2.2.2. Поточна кредиторська зобов'язаність за розрахунками	0,4	0,4	0,5	0,8	0,9	0,05	0,15	0,26	0,08	13,80	37,03	44,70	9,81	13,80	37,03	44,70	9,81	
3. КАПІТАЛ, всього	190,0	180,0	100,0	100,0	100,0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	

Динаміка структури капіталу підприємства

Продовження додатку М

Динаміка показників ліквідності підприємства

Таблиця 5

Показники	Значення										Абсолютна зміна, тис.грн.					
	На 31.12.14		На 31.12.15		На 31.12.16		На 31.12.17		На 31.12.18		Базисна зміна			Даннюгова зміна		
	На 31.12.14	На 31.12.15	На 31.12.16	На 31.12.17	На 31.12.18	На 31.12.15	На 31.12.16	На 31.12.17	На 31.12.18	На 31.12.15	На 31.12.16	На 31.12.17	На 31.12.18	На 31.12.16	На 31.12.17	На 31.12.18
1. Сума ліквідних активів, тис.грн.	2 526,00	3 033,40	3 105,20	3 097,00	4 528,60	2 002,60	925,2	1 423,4	1 431,60	1 077,40	1 077,40	1 431,60	1 077,40	-498,20	-8,2	1 431,6
2. Сума швидколіквідних активів, тис.грн.	2 517,20	3 451,90	3 049,60	2 970,20	4 471,00	1 953,80	1 019,10	1 421,40	1 500,80	934,70	1 953,80	1 500,80	934,70	-402,30	-79,4	1 500,8
3. Сума готових засобів платежу, тис.грн	4,40	12,30	52,60	122,20	51,70	47,30	39,40	-0,90	-70,30	7,90	47,30	-70,30	7,90	40,30	69,6	-70,5
4. Коefіцієнт забезпеченості, %:																
Ліквідними активами	13,01	18,84	17,37	18,57	18,94	5,93	0,10	1,57	0,37	5,83	0,10	1,57	0,37	-1,47	1,20	0,37
Швидколіквідними активами	12,96	18,05	17,06	17,81	18,70	5,73	0,65	1,64	0,88	5,08	0,65	1,64	0,88	-0,99	0,75	0,88
Готовими засобами платежу	0,02	0,06	0,29	0,73	0,22	0,19	0,15	-0,08	-0,52	0,04	0,19	-0,08	-0,52	0,23	0,44	-0,52
5. Загальний коefіцієнт покриття	3,20	7,22	12,14	16,85	0,58	-2,62	-6,74	-11,56	-16,27	4,12	-2,62	-11,56	-16,27	4,82	4,71	-16,27
6. Проміжний коefіцієнт покриття	3,19	7,01	11,92	16,16	0,57	-2,61	-6,44	-11,35	-15,59	3,82	-2,61	-11,35	-15,59	4,91	4,24	-15,59
7. Коefіцієнт абсолютної ліквідності	0,0056	0,0250	0,2056	0,6649	0,0066	0,00	-0,02	-0,20	-0,66	0,02	0,00	-0,20	-0,66	0,18	0,46	-0,66

Динаміка показників фінансової стійкості та платоспроможності підприємства

Таблиця 5

Показники	Значення										Абсолютна зміна, тис.грн.						Темп зростання, %					
	На 31.12.14		На 31.12.15		На 31.12.16		На 31.12.17		На 31.12.18		Абсолютна зміна			Темп зростання, %			Темп зростання, %					
	На 31.12.14	На 31.12.15	На 31.12.16	На 31.12.17	На 31.12.18	На 31.12.15	На 31.12.16	На 31.12.17	На 31.12.18	На 31.12.15	На 31.12.16	На 31.12.17	На 31.12.18	На 31.12.15	На 31.12.16	На 31.12.17	На 31.12.18					
1. Коefіцієнт фінансової автономії (незалежності)	0,48	0,49	0,53	0,58	0,41	0,01	0,04	0,05	-0,17	3,08	0,05	-0,17	3,08	8,75	9,11	-28,77						
2. Коefіцієнт фінансової стійкості (довгострокової фінансової незалежності)	0,96	0,97	0,99	0,99	0,67	0,01	0,01	0,00	-0,31	1,55	0,01	-0,31	1,55	1,17	0,33	-31,84						
3. Коefіцієнт фінансової заборгованості	0,52	0,51	0,47	0,42	0,59	-0,01	-0,04	-0,05	0,17	-2,79	-0,05	0,17	-2,79	-8,41	-10,41	40,01						
4. Коefіцієнт фінансової залежності	1,10	1,04	0,88	0,72	1,41	-0,06	-0,16	-0,16	0,69	-5,69	-0,16	0,69	-5,69	-15,78	-17,89	96,57						
5. Коefіцієнт покриття боргу	0,91	0,96	1,14	1,39	0,71	0,05	0,18	0,25	-0,68	6,04	0,05	-0,68	6,04	18,73	21,79	-49,13						
6. Коefіцієнт структури позикового капіталу	0,92	0,95	0,97	0,97	0,44	0,03	0,02	0,00	-0,53	2,93	0,03	-0,53	2,93	2,09	0,44	-54,46						
7. Власний оборотний капітал, тис. грн	8 445,3	8 884,3	9 276,8	9 517,6	2 114,7	439,00	392,50	240,80	-7 402,90	5,20	439,00	-7 402,90	5,20	4,42	2,60	-77,78						
8. Перманентний капітал, тис. грн	17 836,8	18 140,8	17 368,3	16 309,1	8 325,2	304,00	-772,50	-1 059,20	-7 983,90	1,70	-772,50	-7 983,90	1,70	-4,26	-6,10	-48,95						
10. Коefіцієнт забезпеченості активів власними оборотними коштами	0,43	0,46	0,52	0,57	0,09	0,03	0,05	0,05	-0,48	6,79	0,05	-0,48	6,79	11,69	10,00	-84,51						
11. Коefіцієнт маневрування власного капіталу	0,91	0,95	0,97	0,98	0,21	0,03	0,03	0,01	-0,77	3,61	0,03	-0,77	3,61	2,71	0,81	-78,25						
12. Коefіцієнт мобільності оборотних активів	0,002	0,003	0,017	0,039	0,011	0,00	0,01	0,02	-0,03	95,96	0,01	-0,03	95,96	396,25	132,93	-71,07						

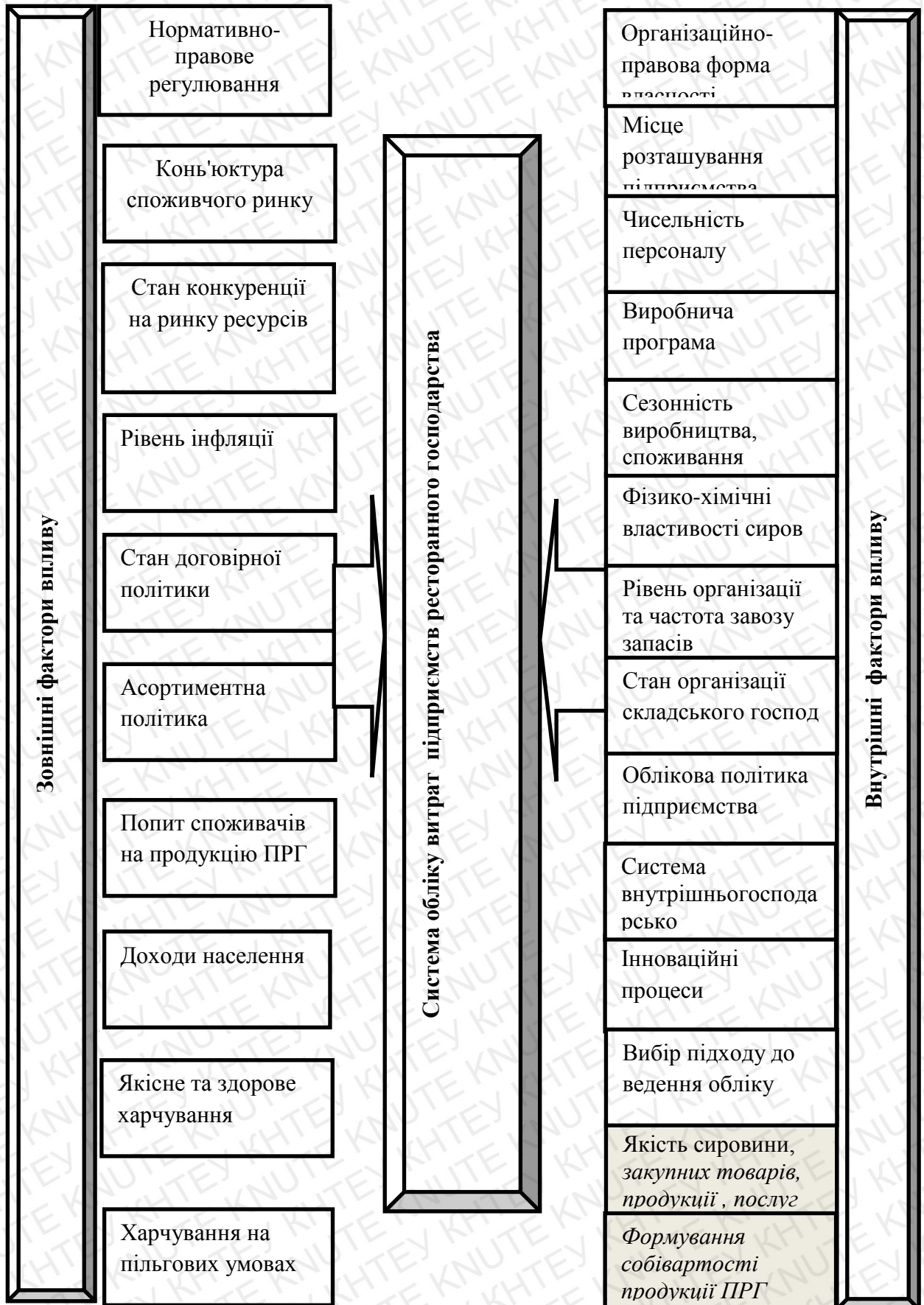


Рис. 1. Фактори впливу на систему обліку витрат підприємств ресторанного господарства

Джерело: узагальнено автором [7,49]

Додаток П

ТОВ «Оново»

КАЛЬКУЛЯЦІЙНА КАРТА №56
Ресторан «Оново», салат «Русалка»

Вихід 240 грн

Найменування	Од. виміру	Норма на 1 порц.	Ціна закупівлі з ПДВ	Сума закупівлі з ПДВ	Націнка		Сума продажу, грн.
					%	грн	
Кальмари	кг	0,100	120,00	3,20	250	8,00	8,00
Креветки	кг	0,050	180,00	4,00	250	10,00	10,00
Мідії	кг	0,050	40,00	2,00	250	5,00	5,00
Яйце	шт	0,500	0,80	0,40	250	1,00	1,00
Сир	кг	0,030	90,00	2,70	250	6,75	6,75
Листя салату	кг	0,010	40,00	0,40	250	1,00	1,00
Петрушка	кг	0,006	35,00	0,21	250	5,25	5,25
Цибуля зелена	кг	0,003	20,00	0,06	250	1,50	1,50
Оливкове масло	л	0,010	120,00	1,20	250	3,00	3,00
Спеції до риби	кг	0,004	65,00	0,26	250	0,65	0,65
Лимон	кг	0,010	18,00	0,18	250	0,45	0,45
Ціна страви	х	х	х	14,61		42,60	42,60

Директор_Савицька А.О.
Зав. виробництва_Івченко П.М.

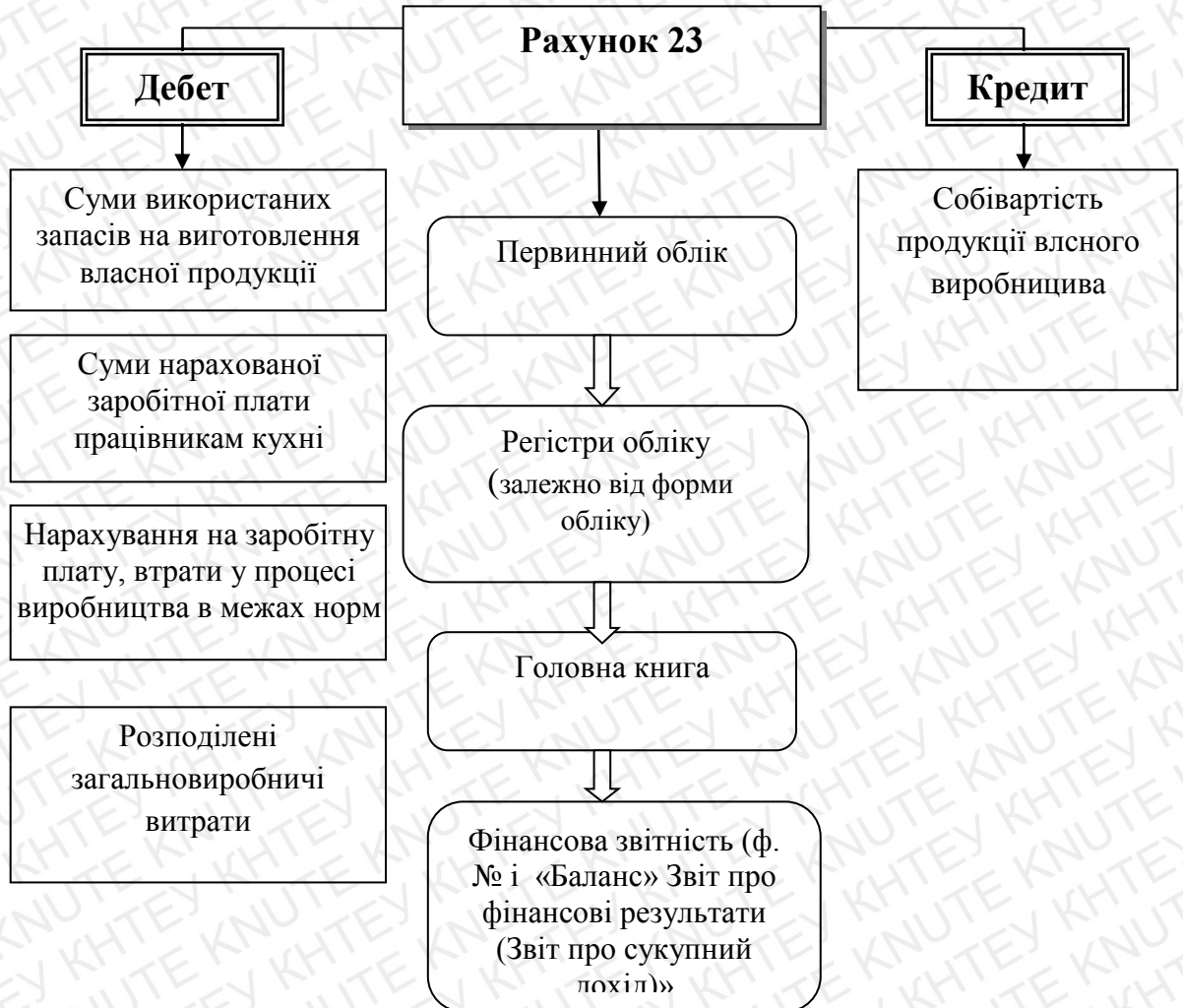
Джерело: розроблено автором за даними підприємства

Додаток Р

Відображення господарських операцій ТОВ «Оново» у вересні 2019 р.

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, тис.грн
Облік собівартості продукції власного виробництва, наданих послуг			
Відображено собівартість реалізованої готової продукції на підприємстві ресторанного господарства	901	26	2586,8
	902	28	1678,3
Списано собівартість реалізованої готової продукції на фінансовий результат	79	901	3586,8
	792	902	1678,3
Облік адміністративних витрат			
Нарахування заробітної плати та відрахувань на соціальні цілі	92	66,	2553,6
		65	564,3
Плата за послуги банку (розрахунково-касове обслуговування)	92	311	6,0
Амортизація офісного обладнання	92	13	16,0
Нараховано і сплачено за консультаційні послуги «Київаудит»	92	685	10,0
Інші витрати загального характеру	92	685	5997,3
Віднесено на фінансові результати	791	92	9147,2
Облік витрат, пов'язаних з реалізацією			
Нараховано заробітної плати кухарям, офіціантам	93	66	9633,8
Нарахування на обов'язкове соціальне страхування продавцям, працівникам відділу збуту	93	65	1734,0
Списано вартість пакувальних матеріалів	93	20	15,3
Витрати на відрядження персоналу пов'язаному зі збутом товарів	92	37	14,9
Витрати із страхування ризиків транспортування товарів	93	685	7,9
Витрати на рекламу	93	685	2,1
Амортизація торгового та технологічного обладнання	93	13	499,3
Знос МШП	93	22	12,6
Віднесено на фінансовий результат	79	93	12015,9
Витрати на дослідження і розробки(молекулярна кухня)	941	20	3,0
Витрати від знецінення запасів	946	28.8	1,4
Відображено виявлену нестачу в барі (1 пляшка віскі)(винні не встановлені)	947	28.Бар	2,0

Джерело: розроблено автором за даними підприємства



Джерело: узагальнено автором

Характеристика основних комп'ютерних програмних продуктів підприємств ресторанного господарства

Назва програми	Короткі функціональні можливості програми
Продукти фірми "1С"	Конфігурація продукту забезпечує інтегроване ведення обліку: єдину систему нормативно-довідкової інформації; автоматичне відображення торговельно-складських операцій і розрахунку заробітної плати у бухгалтерському обліку; можливість ведення фінансового обліку декількох юридичних осіб в одній системі; консолідований управлінський облік.
1 С-Рарус:Общепит	Ведення фінансового й податкового обліку, здійснення внутрішнього контролю в закладах ресторанного господарства. Застосовується обліковим персоналом, менеджерами, технологами, шеф-кухарями. Обліковий процес здійснюється в єдиній інформаційній базі.
Парус-Ресторан	Здійснюється калькулювання страв власного виробництва; списання запасів; формування меню; контроль руху товарних запасів; підготовка аналітичних звітів щодо виготовлених страв та спожитої сировини, виконання замовлень та завантаження офіціантів
Система Капітал 2008: Ресторан	Призначена для обліку грошово-товарних операцій, формування фінансової звітності, а також ведення управлінського обліку в закладах ресторанного господарства. Спрямована на підвищення ефективності управління закладом ресторанного господарства та зміцнення його системи внутрішнього контролю
Система «Маркет+4.х»	Автоматизує процес обслуговування клієнтів та облік продаж. Для обробки результатів продаж в автоматизованій системі управління підприємством ресторанного господарства призначена система обліку бек-офіс. Показники щодо продаж автоматично передаються в бек-офіс для подальшого опрацювання
Система «ІВОП – «ЕСТОРАН»	Програма забезпечує ведення обліку надходження й вибуття запасів на складі і в бухгалтерії. Застосовується технологія сенсорного екрану, дозволяє організувати зручний та інтуїтивно зрозумілий інтерфейс користувача. Забезпечує можливість аналізу діяльності підприємства.
РСТЪ:Рестораторъ»	Система автоматизованого управління кафе, баром, рестораном. Програма дозволяє формувати калькуляційні карти, за допомогою програми формується технологія виробництва страв і напівфабрикатів.
“Фуршет”	Програмний комплекс призначений для автоматизації роботи будь-яких підприємств громадського харчування від невеликих кафе до великих ресторанів. До складу програмного комплексу входять три програми: 1) “Менеджер” – автоматизує калькуляцію страв і розрахунок їх цін; 2) “Офіціант” – з її допомогою формуються замовлення і проводиться виписування рахунків; 3)“Звіти” – автоматизує одержання звітів і аналіз роботи підприємства

1	2
R-keeper	Система здійснює повний цикл розрахунково-облікових операцій, від оформлення надходження продуктів на склад до видачі фірмового чека клієнтові
“КАБАРЕ” K-SOFT	Програма призначена для комплексного обліку роботи ресторанів, барів, кафе. Система має інтуїтивно-зрозумілий графічний інтерфейс, деталізовані звіти та безліч необхідних функцій для якісної роботи підприємства
xPOS	Програмне забезпечення призначене для автоматизації закладів ресторанного господарства: ресторанів, барів, кафе, фаст-фудів, розважальних комплексів, клубів, піцерій, кав'ярень. Система має інтуїтивно-зрозумілий графічний інтерфейс, багаторівневу систему знижок, деталізовані звіти і т.д. Система управляє всім спектром ресторанного ІТ-обладнання: сенсорними терміналами, комп'ютерними касами (POS-терміналами), відеомоніторами для кухні, фіскальними і кухонними принтерами
Compas SQL	Програма необхідна для ведення повного обліку руху товарів і страв на виробництві підприємства, а також формування калькуляційних карт, розрахунку собівартості страв і формування поточного меню. Дозволяє реалізовувати всі стандартні складські операції
LIBRO	Програма призначена для комплексного обліку на підприємствах ресторанного типу, бару, піцерії або кафе швидкого харчування
Fishka	Пакет програм для автоматизації обліку ресторану, кафе, бару, клубу

Джерело: узагальнено автором [65,69,77]

ДОДАТОК У

Етапи розвитку управлінського обліку

Період, етап	Сутність
За В.М.Добровським, Л.В.Гнилицькою, Р.С. Коршиковим [70]	
1 етап – середина XIX ст.	Облік починають розглядати як функцію управління.
2 етап – початок XX ст. – середина 50-х років XX ст.	Становлення капіталістичної системи господарювання, відбувається виділення управлінського обліку як окремої системи і паралельне функціонування двох бухгалтерій (фінансової та управлінської).
3 етап – 50–80-ті роки XX ст.	Розвиток транснаціональних корпорацій, відбувається впровадження директ-костингу. Управлінський облік формується як самостійна система, перетворюється в «учасника» і «виконавця» управлінської політики підприємства.
4 етап – з 80-х років XX ст.	Глобалізація економіки й інтеграція національних економік країн у єдиний світовий ринок, управлінський облік набуває стратегічного характеру.
За міжнародною федерацією бухгалтерів (МФБ, 1998) [10]	
1 етап – до 1950 року	Основна увага була приділена визначенню вартості виробництва та здійсненню фінансового контролю, через використання бюджетування й технологій обліку витрат.
2 етап – до 1965 року	Надання інформації для планування, управління та контролю, за рахунок використання таких технологій, як аналіз прийняття рішень і врахування відповідальності.
3 етап – до 1985 року	Увагу було зосереджено на скороченні відходів ресурсів, які використовуються в бізнес-процесах, за допомогою використання процесу аналізу і технологій управління витратами.
4 етап – до 1995 року	Увагу було зосереджено на генерації або створенні вартості завдяки ефективному використанню ресурсів, шляхом використання технологій, базованих на дослідженні значення акціонерної вартості і організаційних інновацій.
За П. Й. Атамасом [2]	
1 етап – кінець XIX – початок XX ст.	Період характеризується збільшенням кількості великих підприємств, що в свою чергу сприяло зростанню потреби в нових методах обліку і управління. Почали визначатися такі показники, як вартість часу обробки сировини, собівартість одиниці продукції, витрати на одного робітника.
2 етап – перша половина XX ст.	В періоді характерним є загострення конкуренції, ускладнення технологій й організації виробництва. Впроваджено систему калькулювання стандартних витрат і оперативного аналізу відхилень.
3 етап – 50-ті – початок 70-х рр. XX ст.	Подальший розвиток ідей управлінського обліку. Розробка Спенсером А. Такером методу «тариф – година – машина», що посилювало контроль за кожним технологічним процесом в межах виробничого центру відповідальності.
4 етап – Середина 70-х рр. – кінець XX ст.	Характерними рисами періоду є автоматизація виробництва, комп'ютерні інформаційні технології, глобальна конкуренція. Управлінський облік стає складовою частиною процесу стратегічного управління.

Джерело: узагальнено автором [2,10,70]

Порівняння фінансового та управлінського обліку

Ознаки	Управлінський облік	Фінансовий облік
Мета обліку	Надання інформації для планування, прогнозування, управління, аналізу та контролю	Складання звітності для потреб зовнішніх користувачів
Основні користувачі інформації	Менеджери підприємства, зовнішні користувачі	Зовнішні користувачі (кредитори, акціонери), меншою мірою – керівництво компанії
Регламентация	Ведення за бажанням керівництва, відсутні обмеження у виборі методів та правил ведення	Загальноприйняті принципи, офіційні регламенти (стандарти, інструкції), встановлені державними органами або професійними організаціями
Об'єкт обліку	Структурні підрозділи	Суб'єкт підприємницької діяльності загалом
Спрямованість у часі	Можливість прогнозувати, приймати оптимальні рішення та оцінювати їх наслідки	Можливість проаналізувати дані минулих періодів у грошовому вимірнику
Звіти	детальні, вільна форма звітів	Узагальнені (форми фінансової звітності: ф.1, ф. 2, ф. 3, ф. 4, ф.5)
Відкритість даних	Комерційна таємниця	Широкий доступ
Періодичність звітування	гнучка (на вимогу керівника)	Чіткі вимоги до періодичності (річна, квартальна, місячна)
Застосування в практичній діяльності	Оперативне реагування на зміни тактичних та стратегічних цілей підприємства, розробка рекомендацій на майбутнє на основі даних аналізу минулих подій	Реєструє господарські операції на основі документів як факти господарського життя підприємства, які відбулися
Відповідальність	дисциплінарна	дисциплінарна, матеріальна, адміністративна, кримінальна
Зв'язок з іншими дисциплінами	Зв'язок з іншими дисциплінами: мікро- економікою, фінансами, економічним аналізом, статистикою, виробничим і операційним менеджментом	Практично немає, заснований головним чином на власному методі

Джерело: узагальнено автором [2,10,17,24]

Методи і прийоми формування управлінської звітності *

Методи суміжних наук	Прийоми
Інституціональний;	Розрахунок транзакційних витрат, витрат на зовнішні ефекти (соціальних витрат, екологічних, опортуністичних витрат тощо)
Класичної політекономії	Облік витрат на фактори виробництва: облік змінних витрат (прямих витрат на виготовлення продукції, витрат оборотного капіталу); облік постійних витрат (необоротного капіталу); облік історичних витрат, розрахунок собівартості
Неокласичний	Розрахунок точки безбитковості, маржинальний аналіз, факторний аналіз, регресивний аналіз, диференційні розрахунки (та ін. математичні методи та прийоми), функції мінімізації витрат, максимізації прибутку, прийоми перерозподілу загальновиробничих витрат, оцінка альтернативних витрат, витрат часу, облік створення доданої вартості, розрахунок витрат на основі життєвого циклу продукту, аналіз чутливості, дерево рішень, облік витрат на пошук інформації, дисконтування грошових потоків, аналіз інвестиційних проектів та строків окупності.
Мікро-економічний	Вивчення попиту та пропозиції, порівняльний аналіз, графічного представлення, калькулювання, розрахунок еластичності, рівноважної ціни
Лінгвістичний	Використання термінів інших наук: мікроекономіки (оцінка, ціна, цінність, вартість, дисконт, інформація, ризик, переваги, корисність, стратегія, мотивація, комунікація і т.д.); обліку (доходи, виручка, витрати, собівартість, активи, пасиви)
Прогностичний	Формування прогностної звітності (розрахунок прогностних показників виручки та ін.)
Моделювання	Моделювання нормативного обліку, податкове моделювання, моделювання витрат і калькулювання, моделювання фінансових результатів, звітності, моделювання грошових потоків
Статистичний аналіз	Методи статистичного аналізу, що застосовуються в СППР можуть бути розділені на класи: описової статистики; перевірки статистичних гіпотез; регресійного аналізу; дисперсійного аналізу; аналізу категоріальних даних; багатовимірного аналізу; дискримінантного (кластерного) аналізу; аналізу часових рядів; статистичного планування експериментів, статистичного контролю (зокрема - якості).
Методи СППР	Інформаційний пошук, інтелектуальний аналіз даних, пошук знань у базах даних, міркування на основі прецедентів, імітаційне моделювання, еволюційне числення, генетичні алгоритми, нейронні сіті, ситуаційний аналіз, когнітивне моделювання

Джерело: узагальнено автором [6,22,26,36,37,48,73,85]

Звіт про доходи та витрати в ресторані ТОВ «Оново»
з 1 по 5 вересня 2019 року

Показники	За бюджето м на фактичн ий обсяг послуг	У фактични х цінах на фактични й обсяг послуг	Фактично за плановою оборотніс тю	Відхилення		
				За рахуно к цін (2)-(1)	За рахуно к витрат (3)-(2)	Загаль не (4)+(5)
А	1	2	3	4	5	6
Чистий дохід від реалізації	87,6	88,3	97,3	0,7	2,0	9,0
Інші доходи	1,1	1,2	1,4	0,1	0,2	0,3
Витрати за період, в т.ч.	67,68	72,29	80,88	4,61	8,59	13,2
- сировина	20,1	21,56	22,14	1,46	0,58	2,04
- покупні товари	9,94	11	13,41	1,06	2,41	3,47
- електроенергія	0,2	0,3	0,4	0,1	0,1	0,2
- заробітна платня персоналу	5,3	5,3	5,3	0	0	0
- єдиний соціальний внесок	1,84	1,84	1,84	0	0	0
- податки	17,350	17,54	20,43	0,19	2,89	3,08
- експлуатаційні витрати	0,5	0,6	0,8	0,1	0,2	0,3
- поточний ремонт	0	0	0	0	0	0
- комунальні послуги	1,15	1,45	2,96	0,3	1,51	1,81
Охорона	0,9	0,9	1,0	0	0,1	0,1
Послуги санітарно-епідеміологічної станції	0,3	0,3	0,3	0	0	0
Інші витрати	0	0	0	0	0	0
Зміна залишків незавершеного виробництва	0	0	0	0	0	0
Собівартість продукції	10,1	11,5	12,3	1,4	0,8	2,2
Маржинальний дохід	21,02	17,21	17,82	-3,81	-6,39	-3,9

Джерело: авторська розробка

Додаток Ш

**Ступінчасте формування фінансового результату діяльності
підприємства ресторанного господарства ТОВ «Оново» за 1-5 вересня
2019 року**

(тис. грн.)

Показник	Ресторан	Кафе	Більярд	Боулінг	Диско зал	Сауна
А	1	2		3	4	5
Дохід від реалізації	97,3	69,4	11,3	34,3	19,1	12,5
Собівартість продукції:						
- прямі витрати	12,3	6,0	1,1	1,3	0,9	0,8
- непрямі витрати	4,7	3,9	-	-	-	-
Маржинальний дохід- 1	80,3	59,5	10,2	33,0	18,2	11,7
Непрямі витрати підрозділів	1,33	1,11	1,05	1,29	1,07	1,08
Маржинальний дохід-2	78,97	58,39	9,15	31,71	17,13	10,62
	Разом маржинальний дохід					205,97
	Загальновиробничі та інші умовно-постійні витрати					10,70
	Прибуток від реалізації					195,27

Джерело: авторська розробка

Додаток Ш

Звіт про прибуток (збиток) центрів відповідальності в ТОВ
«Оново» за вересень 2019 р.

Показники діяльності	Центри відповідальності												Разом	
	Ресторан		Кафе		Сауна		Боулінг		Більярд		Диско зал		тигрн	
	план	факт	план	факт	план	факт	план	факт	план	факт	план	факт	план	факт
Чистий дохід від реалізації	520,12	560,87	270,72	340,83	16,47	15,73	25	28,24	7,99	9,3	9,06	10,3	849,36	954,97
Собівартість реалізованої продукції власного виробництва	100,2	120,3	50,7	60	0,9	0,8	1,1	1,3	0,9	1,1	0,7	0,9	162,6	184,4
Собівартість реалізованих покупних товарів	40,8	40,7	35,2	35,4	12	9	X	X	X	X	X	X	88	85,1
Інші операційні витрати(адміністративні, збутові, інші)	63,12	65,97	42,92	49,53	15,97	15,43	25	28,94	7,79	9	9,26	10,1	164,18	178,96
Операційний прибуток	53,72	53,47	35,32	39,33	13,57	12,73	22	24,94	5,89	7	7,56	8,49	434,58	506,51

Джерело: авторська розробка