

ДВНЗ «Донецький національний технічний університет»
Факультет економіки та менеджменту
Кафедра обліку, фінансів та економічної безпеки

«До захисту допущено»

Завідувач кафедри

Н. Ю. Рекова

(підпис)

«__» _____ 20__ р.

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
Освітнього ступеня «бакалавр»

на тему: «Дослідження особливостей формування витрат на підприємствах
ресторанного бізнесу»

Виконав студент IV курсу, групи ФПР-146
Напряму підготовки 6.030508 Фінанси і кредит

Білоус Денис Анатолійович

Керівник: доцент кафедри ОФЕБ,
к.е.н., доц. Стрельніков Р.М.

(підпис)

Рецензент: доцент кафедри «Фінанси»,
к.е.н., доц. Дьячкова Ю.М.

(підпис)

Нормоконтролер: доцент кафедри ОФЕБ,
к.е.н. Бурцева О.Є.

(підпис)

*Засвідчую, що у цій кваліфікаційній роботі немає
запозичень з праць інших авторів без відповідних
посилань.*

Студент _____
(підпис)

Покровськ – 2018 р.

ДВНЗ «Донецький національний технічний університет»

Факультет економіки та менеджменту
Кафедра обліку, фінансів та економічної безпеки
Освітній ступінь бакалавр
Напрямок підготовки 6.030508 «Фінанси і кредит»

ЗАТВЕРДЖУЮ:

Завідувач кафедри

Н. Ю. Рекова

(підпис)

«__» _____ 20__ р.

ЗАВДАННЯ НА ВИПУСКНУ КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТУ

Білоусу Денису Анатолійовичу

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема проекту (роботи) Дослідження особливостей формування витрат на підприємствах ресторанного бізнесу

керівник проекту (роботи) Стрельников Р.М., к.е.н., доцент

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

затверджені наказом від “__” _____ 20__ року №__

2. Строк подання студентом проекту (роботи) _____

3. Вихідні дані до проекту (роботи) 1. Постанова КМУ України «Про твердження порядку надання фінансової звітності» 2 Податковий кодекс України, 3. Збірник рецептур національних блюд і кулінарних виробів для підприємств громадського харчування

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити)

Розділ 1. Особливості формування і аналізу витрат на підприємствах ресторанного бізнесу

Розділ 2. Особливості формування витрат на підприємстві ресторанного бізнесу ТОВ «Фемілі Світ»

Розділ 3. Організація фінансового контролю витрат і пропозиції з удосконалення системи їх прогнозування на підприємствах ресторанного бізнесу

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень)

Слайд 1. Динаміка ринку ресторанного господарства України

Слайд 2. Основні показники фінансової діяльності ТОВ «Фемілі Світ»

Слайд 3. Динаміка фінансових показників діяльності ТОВ «Фемілі Світ»

Слайд 4. Схема фінансового документообігу формування витрат

Слайд 5. Структура та динаміка витрат ТОВ «Фемілі Світ»

Слайд 6. Програма фінансового контролю формування витрат

6. Консультанти розділів проекту (роботи)

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1	Стрельніков Р.М., к.е.н., доцент		
2	Стрельніков Р.М., к.е.н., доцент		
3	Стрельніков Р.М., к.е.н., доцент		
Нормо контр	Бурцева О.Є., к.е.н., доцент		

7. Дата видачі завдання _____

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів дипломного проекту (роботи)	Строк виконання етапів проекту (роботи)	Примітка
	Отримання завдання на дипломування	16.04.2018	
	Збір та систематизація вихідних даних та документів	17.04.2018- 29.04.2018	
	Написання розділу 1	03.05.2018- 10.05.2018	
	Написання розділу 2	11.05.2018- 30.05.2018	
	Написання розділу 3	01.06.2018- 12.06.2018	
	Проходження консультації з нормоконтролю	13.06.2018	
	Отримання рецензії	15.06.2018	
	Захист дипломної роботи	21.06.2018	

Студент

(підпис)Білоус Д.А.

(прізвище та ініціали)

Керівник проекту (роботи)

(підпис)Стрельніков Р.М.

(прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Дипломна робота на тему «Дослідження особливостей формування витрат на підприємствах ресторанного бізнесу» складається з: 111 сторінок, 15 рисунків, 15 таблиць, 12 додатків.

Перший розділ дипломної роботи розглядає особливості функціонування ресторанного господарства, основні вимоги до організації діяльності в сфері громадського харчування України, методологію обліку і контролю формування собівартості продукції на підприємствах ресторанного бізнесу. У цьому ж розділі вивчені методи аналізу формування витрат.

У другому розділі розглянута організація формування витрат, фінансовий документообіг, контроль і аналіз на прикладі роботи підприємства ресторанного бізнесу ТОВ «Фемілі Світ».

Третій розділ присвячений питанням організації і методики фінансового контролю витрат на підприємствах громадського харчування, а також удосконаленню системи прогнозування формування витрат на підприємствах ресторанного бізнесу.

ПІДПРИЄМСТВА ГРОМАДСЬКОГО ХАРЧУВАННЯ, РЕСТОРАННЕ ГОСПОДАРСТВО, ТОВАРООБІГ, ЛІЦЕНЗУВАННЯ, РЕАЛІЗАЦІЯ, ВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ, КАЛЬКУЛЯЦІЯ, ЦІНА, ТОРГОВЕЛЬНА НАЦІНКА, РЕНТАБЕЛЬНІСТЬ, ПСУВАННЯ ПРОДУКТІВ І ТОВАРУ

ЗМІСТ

ВСТУП.....	
РОЗДІЛ 1. ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ РЕСТОРАННОГО БІЗНЕСУ	
1.1 Особливості функціонування ресторанного господарства, як елемента сфери громадського харчування	
1.2 Методологія контролю формування собівартості продукції на підприємствах громадського харчування.....	
1.3 Методи аналізу формування витрат	
Висновки до розділу 1.....	
РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ РЕСТОРАННОГО БІЗНЕСУ ТОВ «ФЕМІЛІ СВІТ».	
2.1. Економічна характеристика ТОВ «Фемілі Світ».....	
2.2 Організація фінансового документообігу і контролю витрат у ресторані ТОВ «Фемілі Світ».....	
2.3 Аналіз витрат на підприємстві ресторанного бізнесу ТОВ «Фемілі Світ».....	
Висновки до розділу 2.....	
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ВИТРАТ І ПРОПОЗИЦІЇ З УДОСКОНАЛЮВАННЯ СИСТЕМИ ЇХ ПРОГНОЗУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВАХ РЕСТОРАННОГО БІЗНЕСУ	
3.1. Методика фінансового контролю витрат на підприємстві громадського харчування	
3.2. Удосконалювання системи прогнозування формування витрат на підприємствах ресторанного бізнесу	
Висновки до розділу 3.....	

ВИСНОВКИ.....	
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	
ДОДАТКИ	

ВСТУП

В сучасних умовах ринкової економіки достатньо успішно розбудовується, поряд з торгівлею і харчовою промисловістю окрема галузь господарства, таке як громадське харчування, яке заміняє домашнє готування їжі суспільним сучасним виробництвом із застосуванням сучасної технології та устаткування.

Громадське харчування представляє собою особливу специфічну окрему галузь народного господарства. Якщо організації харчової промисловості виробляють продукти харчування, але в основному не реалізують їх населенню, в підприємствах сфери торгівлі організується доставка, зберігання товару і подальша продаж їх, то на підприємствах громадського харчування виконуються наступні функції: виробництво обідньої продукції, кулінарних і кондитерських виробів, реалізація і організація раціонального харчування людей.

Громадське харчування і ресторанний бізнес відокремлюється і удосконалюється як галузь сучасного господарства в силу виконання нею специфічних функцій, відмінних від основних функцій торгівлі і харчової промисловості. Громадське харчування є галуззю господарства, безпосередньо пов'язаної із забезпеченням населення предметами першої необхідності. Таким чином, основне в громадському харчуванні – організація виробництва і споживання їжі на науково-гігієнічних основах і надання її функцій торгівлі.

Однієї з форм організації об'єктів громадського харчування є ресторанний бізнес, вивченню особливостей організації контролю і аналізу витрат якого і присвячена дана дипломна робота.

РОЗДІЛ 1

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ РЕСТОРАННОГО БІЗНЕСУ

1.1 Особливості функціонування ресторанного господарства, як елемента сфери громадського харчування

Громадське харчування сучасної України являє собою таку сукупність підприємств, об'єднаних за ознакою продукції та однорідності, яка виробляє сировину, яка споживається, і характеризується спільністю організації і технології виробництва, матеріально-технічної бази та форм обслуговування своїх споживачів. Громадське харчування відрізняється також від інших галузей господарства особливим професійним складом кадрів.

Розвиток громадського харчування (ресторанного господарства) пов'язано з іншими галузями господарства і, у першу чергу, з харчовою промисловістю, сільським господарством і торгівлею.

У господарсько-організаційному відношенні громадське харчування об'єднане з торгівлею. Це пояснюється тим, що з реалізацією продуктів харчування в їдальнях, ресторанах, буфетах та інших підприємствах відбувається роздрібний товарообіг, який входить складовою частиною в загальний товарообіг державної і приватної торгівлі [27].

Оскільки підприємства громадського харчування реалізують свою продукцію шляхом обміну на грошові доходи населення, їх зворот є частиною роздрібного товарообігу країни. Організаційно підприємства громадського харчування входять до складу державної і приватної торгівлі.

Сфера ресторанного господарства – це сфера надання послуг. Послуга харчування є результатом економічної діяльності ресторанного підприємства, спрямована на задоволення найрізноманітніший біогенних і культурологічних запитів відвідувачів. Виконавцем у сфері надання послуг харчування виступає організація незалежно від організаційно-правової

форми, а також індивідуальний підприємець, які надають послуги харчування. Виконавцю зобов'язано дотримуватися встановлених у державних стандартах, протипожежних правилах, санітарних, технічних документах, інших правилах і нормативних документах обов'язкових вимог до якості послуг, їх безпеки для життя, здоров'я людей, навколишнього середовища і майна.

Виконавець самостійно визначає перелік своїх послуг у сфері ресторанного господарства. Він повинен мати визначений асортиментний перелік кулінарної продукції, яка буде виготовлятися відповідно вимогам відповідних нормативних документів.

За Правилами роботи підприємств ресторанного господарства (наказ №219 від 24 липня 2002 року) суб'єкти господарської діяльності в сфері ресторанного господарства визначаються після їхньої відповідної державної реєстрації у встановленому законодавством порядку. Роздрібна торгівля алкогольними напоями і тютюновими виробами здійснюється суб'єктами господарської діяльності при наявності відповідних ліцензій.

По термінологічному визначенню: підприємство ресторанного господарства – це заклад (сукупність закладів), який є самостійним уставним суб'єктом господарювання, має права юридичної особи і здійснює свою діяльність із метою одержання прибутку на підставі ДСТУ 3862-99 «Ресторанне господарство».

Цим державним стандартом визначається відповідне поняття закладу ресторанного господарства як конкретна організаційно-структурна статистична одиниця, яка виробляє, довиготовляє і продає кулінарну продукцію, булочки, борошняні кондитерські вироби і закупівельні товари.

Вибір відповідного типу підприємства ресторанного господарства і класу ресторану (або бару) здійснюється суб'єктом господарської діяльності самостійно з урахуванням вимог законодавства України [37].

Державний класифікатор України «Класифікація послуг зовнішньоекономічної діяльності ДК 012-97» визначає послуги ресторанів. Ця група включає: послуги із продажу готової їжі для споживання, головним

чином на місці, продажу напоїв, які споживаються одночасно зі споживанням їжі в різних закладах з показом розважальних спектаклів або без них: у ресторанах, кафетеріях, закусочних, вагонах-ресторанах, залізничних компаніях та інших організаціях пасажирського транспорту.

Послуги барів. Ця група включає: послуги із продажу напоїв, які споживаються одночасно зі споживанням їжі в різних закладах з показом розважальних спектаклів або без них: у тавернах, барах, нічних клубах, пивних залах.

Послуги їдалень. Ця група включає: послуги постачальників готової їжі, підготовленої спеціалізованими пунктами для споживання в різних місцях: постачання готової продукції населення, фірмових приймань, весіль, приймання гостей та інших свят.

Ресторанне господарство – це організація надання послуг, які забезпечує фізіологічні потреби споживача в спеціально відведені для такого обслуговування приміщеннях і відповідає санітарно-гігієнічним і нормативно-законодавчим вимогам. Господарська діяльність підприємств індустрії спрямована на одержання прибутку при умовах функціонування як самостійного підприємства так і структурного підрозділу інших закладів (готелів, торгових центрів, засобів пересування та ін.). Організація послуг харчування забезпечує не тільки задоволення гастрономічних потреб, а й організацію відпочинку і розваг, тобто задоволення соціокультурних потреб.

Національним стандартом ДСТУ4281-2004 «Заклади ресторанного господарства. Класифікація» встановлена класифікація закладів ресторанного господарства, загальні вимоги до підприємств різних типів і класів. Даним державним технічним стандартом визначені наступні типи підприємств ресторанного господарства, а саме:

- ресторан;
- бар;
- кафе;
- їдальня;
- закусочна.

Ресторан – це підприємство ресторанного господарства з різноманітним асортиментами страв складного готування, включаючи замовлені та фірмові; вино-горілчані, тютюнові і кондитерські вироби, з підвищеним рівнем обслуговування в об'єднанні з організацією відпочинку.

Бар – це підприємство ресторанного господарства з барною стійкою, яке реалізує змішані, міцні алкогольні, слабоалкогольні та безалкогольні напої, закуски, десерти, борошняні кондитерські і булочне вироби, закупівельні товари в комбінації з обладнанням дозвілля споживачів.

Кафе – підприємство по організації харчування і відпочинку споживачів, яке пропонує більш обмежений у порівнянні з рестораном асортименти продукції. Реалізує фірмові, замовлені страви, вироби і напої.

Їдальня – це такий загальнодоступний заклад, який обслуговує певний контингент споживачів, підприємство ресторанного господарства, яке виробляє (довиробляє) і реалізує страви відповідно до різноманітного по днях тижня меню.

Закусочна – підприємство ресторанного господарства з обмеженим асортиментами страв неважкого готування з певного виду сировини і призначене для швидкого обслуговування споживачів [37].

З кожним днем кількість ресторанів збільшується, тому всім їм доводиться прикладати зусилля для формування свого кола відвідувачів і роботи із клієнтами. З погляду роботи із клієнтами всі ресторани можна умовно розділити на три категорії. Підставою для такого поділу є принцип, на якому будується робота з відвідувачами:

- ресторани, орієнтовані на потік;
- ресторани, орієнтовані на стандарти в обслуговуванні (мережні ресторани);
- ресторани, орієнтовані на постійного клієнта.

Як відомо, споживання продуктів харчування в ресторанах не є саме по собі потребою першої необхідності і залежить від динаміки доходів населення.

Динаміка ринку ресторанного господарства України і структура класів підприємств ресторанного господарства України станом на 01.01.2018 г. наведені на рисунках 1.1 і 1.2 [20].

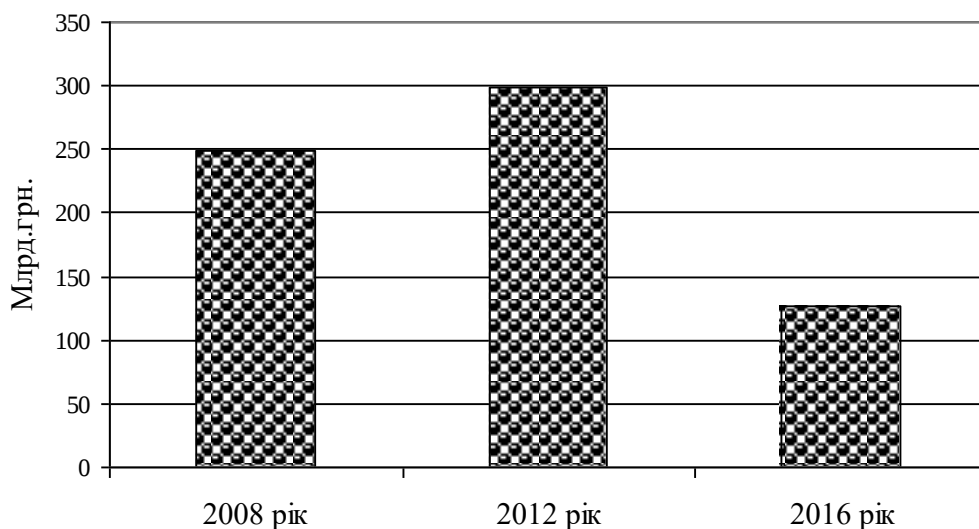


Рис. 1.1. Динаміка ринку ресторанного господарства України [20]

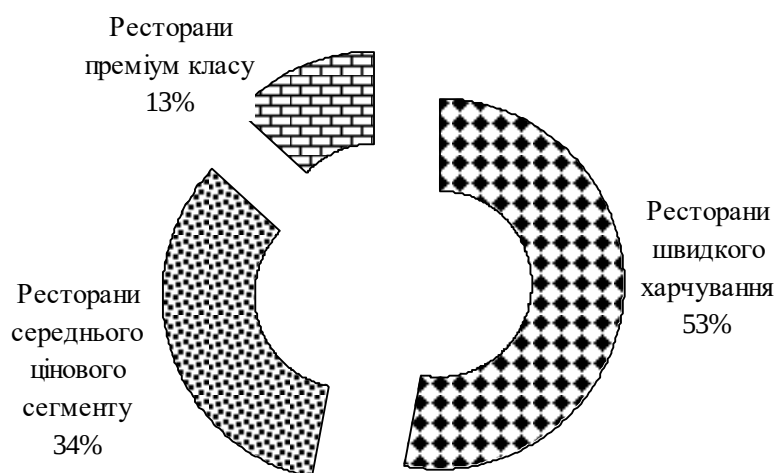


Рис. 1.2. Структура класів підприємств ресторанного господарства України за станом на 01.01.2018 г. [20]

Сучасна фінансова криза в Україні вдарила по всьому ресторанному ринку зниженням обігу закладів внаслідок зменшення відвідуваності (в окремих випадках на 50%) і суми середнього чека. Незважаючи ні на що, 2017 рік став роком пожвавлення (після 15,6%-го падіння в 2015-м), по

даним Держслужби статистики, обіг ресторанного господарства (з урахуванням звороту фізичних осіб-підприємців) склав 17,6 млрд. грн. із приростом +3,5% у порівнянні з попереднім роком [20].

Варто відзначити, що збільшення обігу ресторанного бізнесу відбулося почасти через значне подорожчання продуктів харчування і алкогольних напоїв. З іншого боку, ціни в ресторанах суттєво не підвищувалися через страх власників ресторанів віджахнути відвідувачів. У цьому зв'язку страждає прибутковість самих закладів, яка постійно зменшується. Втім, пожвавлення на цьому ринку спостерігалось вже з весни 2016 р., коли українці почали «відтавати» від першого посткризового шоку. За попередніми оцінками, на даний момент 70% ресторанної аудиторії вже повернулося в заклади, ще 30% фактично випали зі звороту.

За прогнозами вітчизняних фахівців, в 2018-м року підприємства ресторанного бізнесу зможуть побільшати виторг до 20 млрд. грн. або майже на 14%. Це все можливо при стабільному зростанні української економіки, про що зараз можна говорити з високою часткою умовності. Поки ж можна прогнозувати, що поточний рік для рестораторів буде як мінімум не гірше попереднього. Тим часом, визначають розвиток цього ринку в основному загальноєкономічні фактори, а саме факт введення нових податків, подорожчання продуктів харчування і енергоносіїв та ін.

У зв'язку з тим, що значна частина вітчизняних операторів ресторанного ринку використовує приватні підприємства як форму організації бізнесу, погроза полягає надалі в реформуванні цієї системи, що змусить підприємців організаційно міняти форму господарювання.

Криза багато в чому допомогла подальшому розвитку ресторанного ринку. З нього пішли відповідні непрофесійні, а іноді і випадкові оператори, найчастіше немережеві заклади, які не змогли подолати з наслідками кризи. Криза в цьому сегменті ринку, випробував насамперед лояльність аудиторії і правильність обраної закладом тієї або іншої концепції (цільова аудиторія, цінова категорія закладу, тип кухні, характер обслуговування, інтер'єр).

Ресторани з гарною репутацією і лояльними відвідувачами відчували в основному зміну переваг відвідувачів (стали замовляти менше) і зниження середнього чека. Ті, хто залишився на ринку, за останніх два роки добре засвоїли антикризові уроки (ресторатори активно шукали маркетингові ходи по втриманню відвідувачів, більш детально ставиться до якості обслуговування та ін.), і тепер локальні пертурбації їм особливо не страшні.

Хоча на ресторанному ринку відбувається постійна ротація: одні заклади відкриваються, а інші закриваються, але сукупно з 1990 р. кількість закладів громадського харчування (сюди входять як ресторани, так і заводські їдальні) постійно зменшується. Тільки за 2015-2016 рр. їхня кількість поменшилася на 900 підприємств – до 24 тис.

Згідно з попередніми оцінками фахівців, в 2017 році в Україні закрилося до одної тисячі закладів, що працюють у сфері ресторанного бізнесу. До речі, що стосується ресторанів середньо- і високоцінового сегмента, то їх рідко закривають у буквальному значенні цього слова. Найчастіше на їхнім місці з'являється інший аналогічний заклад, але з іншими форматом і цільовою аудиторією.

Незважаючи на всі посткризові негативи ресторанний бізнес продовжує залишатися досить цікавим для інвестицій. Знижка на 30-40% - до 400-500 тис. грн. (для невеликих орендованих приміщень) вартості виходу на цей ринок стимулювало приплив нових інвестицій. Цьому також сприяло зниження орендних ставок в цілому по Україні, падіння вартості будівельних і ремонтних робіт і витрат на персонал [37].

Про перспективність ринку також говорить той факт, що в цей час багато ресторанних проектів перебуває в стадії проектування, узгодження, будівництва і реконструкції. З метою подальшого запуску нових проектів через один-два роки йде скупка приміщень під ресторани.

Основні вимоги до організації роботи закладів громадського харчування регламентуються Правилами № 219. Згідно з даним документом: громадське харчування – сфера виробничо-торговельної діяльності, у якій роблять і продають продукцію власного виробництва і покупні товари, як

правило, призначені для споживання на місці, з організацією дозвілля або без нього. Діяльність у цій сфері здійснюється закладами ресторанного господарства, що представляють собою організаційно-структурні одиниці, які, роблять, довиготовляють і продають кулінарну продукцію, булочки, борошняні кондитерські вироби і відповідні покупні товари. Самостійний заклад громадського харчування або сукупність таких закладів, що входять до складу одного суб'єкта господарювання (юридичної особи), являють собою підприємство громадського харчування.

Закон про ліцензування не передбачає ліцензування діяльності в сфері громадського харчування (ГХ). Однак, якщо закладу ГХ (ресторанного бізнесу) реалізують алкогольні напої і тютюнові вироби вони повинні здобувати відповідні ліцензії. Ліцензування роздрібної торгівлі алкогольними напоями і тютюновими виробами здійснюється у відповідності з Законом. Ліцензії здобуваються на кожне місце торгівлі.

Таблиця 1.1

Вартість ліцензування діяльності в сфері громадського харчування

Місце торгівлі	Роздрібна торгівля алкогольними напоями	Роздрібна торгівля тютюновими виробами
У містах	1700 грн./рік на кожне місце торгівлі	850 грн./рік на кожне місце торгівлі
На території сіл і селищ, крім міст, що перебувають у межах території	340 грн./рік на кожне місце торгівлі	170 грн./рік на кожне місце торгівлі

На продовольчу сировину і покупні товари підприємства громадського харчування, які отримано від продавців, повинні бути відповідні документи. Такі документи умовно можна розділити на дві групи:

- відповідні документи, що є підставою для оприбуткування і обліку товарів;
- відповідні документи, що підтверджують відповідність товарів установленим нормам і стандартам.

Документи, що мають безпосереднє відношення до підприємств громадського харчування представлено в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

**Документи, які оформлюються при закупівлі продуктів підприємствами
громадського харчування [11]**

Вид документа	Характеристика
Декларація про відповідність	Являє собою документально оформлена заява виробника, де дається гарантія відповідності продукції вимогам, установленим законодавством. Така декларація повинна складатися виробником продуктів харчування, якщо це встановлене технічним регламентом, по підтвердженню відповідності на певний вид продукції. Підприємству громадського харчування важливо пам'ятати, що якщо продукція підлягає сертифікації й від постачальника отримана копія сертифіката відповідності або свідчення про визнання відповідності, те такої копії досить для підтвердження відповідності продукції, тобто необхідності в копії декларації немає. А якщо ні, то мати копію декларації необхідно (якщо її складання передбачене для даного виду продукції).
Сертифікат відповідності або свідчення про визнання відповідності	Видається на харчові продукти і супутні матеріали, що підлягають сертифікації та призначені для реалізації на внутрішньому ринку України. Такий документ заміняє декларацію про відповідність (повинна бути або декларація або сертифікат відповідності на продукцію). Він підтверджує, що харчові продукти і продовольча сировина належним чином ідентифіковані та відповідають вимогам діючих нормативних документів. Наявність обов'язкова, якщо продукція підлягає обов'язковій сертифікації.
Висновок державної санітарно-епідеміологічної експертизи	Документ, у якому визначені вимоги щодо безпеки для здоров'я й життя людину продовольчої продукції і засвідчена її безпека за умови дотримання цих вимог. Видається: на нові харчові продукти; харчові продукти і продовольча сировина промислового виробництва; супутні матеріали. Якщо ні перший, ні другий з перерахованих вище документів не є обов'язковими для даного виду продукції, якість продукції необхідно підтверджувати висновком.
Свідчення про державну реєстрацію	Видається на спеціальні харчові продукти (дієтичні, оздоровчі, профілактичні харчові продукти і біологічно активні харчові добавки, продукти дитячого харчування, харчування для спортсменів та ін.)
Гігієнічний сертифікат	Разовий документ, виданий органами і установами державної санітарно-епідеміологічної служби, що підтверджує безпеку для здоров'я й життя людину окремих партій (одиниць) харчових продуктів і продовольчої сировини. Видається на кожную партію плодоовочевої, плодово-ягідної і баштанної продукції, вирощеної в Україні та призначеної для реалізації на внутрішньому ринку або наступної промислової переробки.
Ветеринарна довідка	Видається на кожную партію (тушу) продовольчої сировини і харчових продуктів тваринного походження (щодо їхньої ветеринарно-санітарної якості та безпеки), призначених для реалізації в межах адміністративного району
Ветеринарне свідчення	Видається на кожную партію (тушу) продовольчої сировини і харчових продуктів тваринного походження (щодо їхньої ветеринарно-санітарної якості та безпеки), призначених для реалізації в межах України
Сертифікат якості й карантинний дозвіл	Видаються на: зерно і продукти його переробки; картопля, городин, плоди, ягоди і баштанні культури (крім харчових продуктів зазначеної групи промислового виробництва).

Перелік відповідної продукції, що підлягає обов'язковій сертифікації в Україні, діє в цей час у редакції Переліку N 498 (харчова продукція і продовольча сировина-позиції 29.1-29.40).

Згідно п. 39 Порядку № 108 у торгово-виробничій сфері відповідність продукції (товарів) обов'язковій сертифікації, що підлягає, можна підтвердити копіями сертифіката відповідності, завіреними суб'єктами ведення господарства, що відпустили продукцію (товар). Таким чином, підприємству громадського харчування, що одержує сировину і покупні товари, що підлягають сертифікації, необхідно подбати про одержання таких копій у постачальника. Слід також пам'ятати про необхідність наявності та інших перерахованих вище документів (залежно від виду продукції, що здобувається), що підтверджують якість і безпеку продуктів харчування.

1.2 Методологія контролю формування собівартості продукції на підприємствах громадського харчування

Діяльність підприємств громадського харчування досить специфічна. Вони займаються одночасно виробництвом і реалізацією продукції власного виробництва і покупних товарів, організацією споживання. Функція виробництва виступає як необхідна передумова для виконання функції організації споживання, а функція реалізації — як додатков, що характеризує зміну форм вартості. Кожний господарюючий суб'єкт, що здійснює діяльність у сфері громадського харчування, повинен керуватися Правилами роботи закладів (підприємств) громадського харчування, затвердженими наказом Міністерства економіки і з питань європейської інтеграції України.

Державний стандарт ДСТУ 2863-99 «Громадське харчування. Терміни і визначення» розкриває сутність діяльності підприємств громадського харчування.

Вибір типу підприємства харчування (ресторан, бар, кафе, їдальня, закусочна, буфет та ін.) і класу ресторану або бару (люкс, вищий, перший) здійснюється суб'єктом господарювання самостійно (п. 1.5 Правил). Клас привласнюється з урахуванням рівня обслуговування, технічного оснащення, асортиментів продукції та ін.

Господарюючий суб'єкт в обов'язковому порядку повинен мати Санітарні правила, санітарний журнал, медичні книжки працівників, а також Книгу відкликів і речень, яка ведеться відповідно до Інструкції про Книгу відкликів і речень на підприємствах роздрібно́ї торгівлі і громадського харчування, затвердженої наказом Мінекономторгу України.

Діяльність у сфері громадського харчування ліцензуванню не підлягає. Однак якщо в такому підприємстві здійснюється реалізація алкогольних напоїв, тютюнових виробів, то у відповідності зі ст. 9 Закону України «Про ліцензування окремих видів господарської діяльності» наявність ліцензії на такий вид діяльності (продажу) обов'язково [31].

Розрахунки за продукцію на підприємствах громадського харчування, в основному здійснюються за наявні кошти, а також за інші платіжні засоби (наприклад, кредитні картки, платіжні чеки). Тому така діяльність згідно з діючим законодавством України підлягає патентуванню. Торговельний патент необхідно придбати на кожний пункт продажу (кафе, відкриті літні майданчики, кіоски та ін.). Від сплати вартості торговельного патенту звільнені в сфері громадського харчування суб'єкти малого підприємництва — платники єдиного податку.

Згідно із Законом України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування і послуг», у редакції Закону України, суб'єкти підприємницької діяльності (фізичні і юридичні особи, філії останніх, відособлені підрозділи), що здійснюють операції по розрахунках у наявній і/або в безготівковій формі (із застосуванням платіжних карток, чеків та ін.), при продажі в сфері торгівлі і громадського харчування зобов'язано застосовувати) реєстратори розрахункових операцій (РРО) (електронні контрольно-касові апарати,

електронні контрольно-касові реєстратори, комп'ютерно-касові системи). На період виходу з ладу реєстратора розрахункових операцій і здійснення його ремонту або у випадку тимчасового, але не більш 72 годин (семи робочих днів), відключення електроенергії проведення розрахункових операцій здійснюється з використанням книги обліку розрахункових операцій і розрахункової книжки, зареєстрованих у встановленому порядку.

Без застосування РРО може здійснюватися діяльність у сфері громадського харчування при продажі блюд і безалкогольних напоїв у буфетах вищих навчальних закладів, у їдальнях і буфетах загальноосвітніх шкіл і профтехучилищ під час проведення занять, а також підприємств УТОС і УОТГ, на території закритих військових гарнізонів і городків, а також військових частин, розташованих у межах сіл, за умови, що річний обсяг продажу не перевищує 200 тис, грн [31].

Під час обслуговування на підприємствах громадського харчування за бажанням споживача готова кулінарна продукція і покупні товари, у тому числі алкогольні напої, можуть бути відпущені на винос у відповідному упакуванні (п.3.5 Правил).

Відправним моментом у діяльності підприємств громадського харчування з метою правильної організації обліку є дотримання порядку формування цін на вступники сировину і продукти та цін реалізації готової продукції, покупних товарів.

На підприємствах громадського харчування на продукцію власного виробництва і покупні товари діє вільне ціноутворення. Це значить, що розмір торговельної націнки підприємства встановлюють самостійно, з урахуванням своїх витрат і попиту на продукцію. У якості облікової ціни товарів, яка зроблена що з сировини, у підприємствах харчування ухвалюється або первісна вартість (характерно для облікових цін на складах (у коморах) підприємств харчування), або ціна продажу.

Порядок формування первісної (на практиці її називають покупний) вартості сировини (товарів), як і в торгівлі, регулюється п.п. 9 - 14 П(С)БО 9 «Запаси» [7].

При придбанні сировини і продуктів за плату визначення первісної вартості, насамперед, залежить від прийнятої на підприємств методики включення транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ) у собівартість таких запасів. Як відомо, ТЗВ включаються в первісну вартість запасів прямим методом, тобто шляхом розподілу і включення в ціну кожного найменування товарів у момент їх оприбуткування або згідно зі спеціальним розрахунками наприкінці місяця.

Сільськогосподарські продукти, закуповувані на колгоспних ринках, у КСП і в інших виробників (фізичних осіб), надходять на підприємства харчування за закупівельними цінами. Якщо кількість закуповуваної сировини відбите в документах у натуральних показниках, відмінних від вагової одиниці (кг), необхідно при оприбуткуванні такої сировини зважити його і визначити ціну за вагову одиницю (кг).

У громадському харчуванні на відміну від галузей промисловості собівартість одиниці, що випускається продукції не обчислюється. Тому ціна на продукцію підприємств харчування як прямих витрат включає тільки вартість сировини, а інші елементи відбиваються в ціні побічно, через торговельну надбавку (націнку).

Порядок ціноутворення на продукцію підприємств харчування поширюється на всі підприємства незалежно від форм власності [36].

Визначення собівартості на готову продукцію здійснюється за допомогою калькуляції, яка оформляється на калькуляційних картках типової форми на кожний виріб власного виробництва, у тому числі на гастрономію.

У калькуляційній картці обов'язково вказуються:

- порядковий номер картки;
- найменування блюда; номер рецептури;
- рік видання збірника;
- найменування продуктів і норма їх закладки брутто;
- загальна вартість набору сировини;
- ціна реалізації порції з урахуванням округлень.

Обов'язково вказується дата складання калькуляції, ставляться підписи завідувача виробництва (або старшого кухара), бухгалтера-калькулятора. Затверджує калькуляцію директор підприємства.

Обчислена в калькуляційній картці ціна реалізації діє до зміни компонентів у сировинному наборі або ціни на той або інший вид сировини і продуктів. При виникненні таких змін нова ціна блюда даного найменування визначається в наступній вільній графі калькуляційної картки із вказівкою в заголовку цієї графі дати змін.

Калькуляційні картки реєструються в спеціальному реєстрі із вказівкою їх порядкового номера, дати відкриття, найменування блюда і його номера по збірникові рецептур.

Ціни на блюда, що відпускаються як півпорції, обчислюються на окремій калькуляційній картці із вказівкою норми виходу.

Перш ніж приступитися до калькулювання ціни блюда, зазначеного в плані-меню, бухгалтер повинен одержати інформацію про те, чи відповідає наявне на підприємстві сировина кондиції, передбаченої Збірником рецептур для даного блюда, ознайомитися із загальними вказівками перед тем розділом Збірника рецептур, до якого ставиться обране блюдо [37].

У плані-меню передбачається перелік блюд, намічуваних до готування, дається коротка характеристика блюд і гарнірів.

Збірники рецептур блюд і кулінарних виробів є основними офіційними документами, у яких наводяться наступні дані про блюда:

- найменування продуктів (сировинний набір);
- норма вкладення продуктів масою брутто (маса неопрацьованої сировини);
- норма вкладення продуктів масою нетто напівфабрикату (маса сировини після механічної кулінарної обробки);
- норма виходу готового виробу в грамах.

Одним з таких збірників є Збірник рецептур блюд і кулінарних виробів для підприємств громадського харчування, затверджений наказом колишнього Міністерства торгівлі СРСР (далі — Збірник рецептур) [13].

Рецептури на блюда розроблені у двох-трьох варіантах. Вибір варіанта рецептур на кожному підприємстві громадського харчування проводиться у відповідності з попитом контингенту, що обслуговується, споживачів.

Норми закладки встановлені в грамах на одну порцію, а для деяких блюд дані вихід на 1 кг, 1 л виробів [14].

Визначення вартості блюда (виробу) проводиться виходячи з вартості сировини на 100 порцій або 10 кг (соуси, гарніри та ін.), обчисленої за обліковими цінами для даного підприємства. Ціна реалізації однієї порції обчислюється шляхом розподілу отриманої вартості сировинного набору на 100 і округлення ціни згідно із загальноприйнятими правилами округлення чисел. Ціни на основні і додаткові гарніри та соуси визначаються окремо [].

Важливе значення при складанні калькуляції має прийнятий на підприємстві порядок вирахування і відбиття в первинних документах облікових цін на вступники сировину і покупні товари. Загальноприйнятим у цей час є підхід до визначення облікової ціни кожного виду сировини, товарів, елементами якої є націнка і ПДВ, тобто так звана ціна продажу. Вона вказується в первинних документах на оприбуткування сировини і товарів на виробництво на підприємствах харчування і використовується при складанні калькуляції.

Калькуляційні розрахунки зводяться до наступного:

- у калькуляційну картку заноситься перелік сировини і продуктів по Збірникові рецептур, кількість по нормах брутто на 100 порцій (10 кг) у кілограмах. При виготовленні блюд з м'ясних, рибних і овочевих напівфабрикатів кількість продуктів береться по нормах нетто;

- вказується облікова продажна ціна за 1 кг кожного компонента і обчислюється вартість сировинного набору на 100 порцій, для чого кількість сировини кожного найменування множать на відповідну ціну і результат підсумується і відбивається по рядковій «Загальна вартість продуктів» у графові «Сума»;

- визначається продажна ціна одного блюда шляхом розподілу загальної вартості сировинного набору на 100 порцій. Результат після округлення

записують по підсумковому рядку Продажна ціна одного блюда і графі «Сума».

У верхній правій частині калькуляційної картки відбивають вагу бруutto і нетто основного компонента блюда, вихід блюда в грамах. Вихід других блюд указують дробом — вага основного продукту / гарніру / соусу.

Якщо підприємство здійснює облік сировини і продуктів за ціною придбання без ПДВ, можливе встановлення націнки диференційовано по видах блюд, що дозволяє швидко реагувати на зміну попиту шляхом диференціації рівня торговельної націнки при реалізації в денний і вечірній час блюд того самого найменування.

Така цінова політика може надалі використовуватися підприємством у маркетинговому управлінні, а саме: контролювати свої фінансові результати і рівень рентабельності, вивчати попит покупців у різний час, а також регулювати кількість блюд, що випускаються.

Здійснення калькулювання за цінами продажу має перевагу в тому випадку, коли на підприємстві встановлюються торговельні націнки диференційовано на кожний вид сировини [14].

Підприємства, що ведуть облік у цінах продажу, можуть надавати відвідувачам знижку (наприклад, в обідній час на комплексні обіди, при відпустці блюд додому), яка встановлюється розпорядженням керівника у відсотках до ціни продажу. При цьому ніякі додаткові розрахунки в калькуляційній картці не здійснюються. Інформація про умови і розмірі знижки повинна бути доведена до відвідувачів. Також при роботі в нічний час (якщо підприємство працює цілодобово), при виготовленні блюд по індивідуальному замовленню підприємство може встановлювати в аналогічному порядку додаткову націнку.

На підприємствах харчування дозволяється поштучний продаж кондитерських виробів, цитрусових плодів, фруктів та ін. Визначення ціни реалізації на вагові вироби і товари, які реалізовані поштучно, проводиться виходячи з облікової ціни продажу одного кілограма цих продуктів і середньої кількості штук в одному кілограмі по фактичному перерахуванню,

і оформляється актом комісії, до складу якої входять рахунковий працівник, матеріально відповідальна особа, директор підприємства. Продаж однойменного товару поштучно і на вагу на тому самому підприємстві одночасно заборонена.

Інформування покупців про роздрібні ціни на готову продукцію і товари на підприємствах громадського харчування здійснюється за допомогою цінників, прейскурантів алкогольних напоїв, меню на готову відпускну продукцію. Меню призначене для надання покупцям основної інформації про перелік блюд, кулінарних, булочних, борошняних кондитерських виробів, які пропонуються протягом дня.

На підприємствах громадського харчування в меню вказується найменування продуктів, вихід і вартість однієї порції, у прейскуранті цін на алкогольні напої найменування напою, ємність пляшки, ціна за пляшку, ціна за 50 і 100 мілілітрів. На підприємствах з обслуговуванням офіціантами в бланках розрахунків повинні бути передбачені графи для позначення найменувань блюд, кількості порцій і ціни за порцію, підсумкової суми [13].

На підприємствах громадського харчування ярлики цін (цінники), прейскуранти цін на покупні товари підписуються працівником, відповідальним за формування, установлення і застосування цін, засвідчуються печаткою або штампом із вказівкою дати. Меню і прейскуранти на алкогольні напої підписуються керівником підприємства і бухгалтером (калькулятором) і засвідчуються печаткою суб'єкта господарювання із вказівкою дати (пп. 9, 10 вищевказаної Інструкції).

Оформлення засобів інформування про ціни повинне проводитися до вступу товару в торговельний зал.

У меню і прейскурантах продукція імпортного виробництва повинна вказуватися відповідно до чинного законодавства про мови, з обов'язковою вказівкою назви країну-виробника.

У куточку покупця підприємства громадського харчування повинна бути інформація про право покупця на ознайомлення з документами, що підтверджують ціни на товари, виставлені для продажу.

За порушення вимог до оформлення цін несуть відповідальність безпосередньо винні в цьому працівники суб'єкта господарювання, а також їх керівники.

За невивісання суб'єктами підприємницької діяльності цінників на продаваний товар (прейскурантів, меню) до них застосовується фінансова санкція в розмірі одного не оподаткованого податком мінімуму доходів громадян за кожний невивісаний цінник на товар (прейскурант, меню).

У відповідності зі ст. 1561 Кодексу України про адміністративні правопорушення щодо порядку проведення розрахунків зі споживачами відмова працівників громадського харчування і громадян, що займаються підприємницькою діяльністю в цій галузі, у наданні громадянам-споживачам необхідної доступної і достовірної інформації про товари (готової продукції), а також обмеження прав громадян-споживачів на перевірку якості, ваги і ціни придбаних товарів спричиняють накладення штрафу в розмірі трьох не оподатковуваних податком мінімумів доходів громадян.

Облік операцій виробництва, що не має самостійного цехового розподілу, здійснюється по сумі. Особливістю обліку виробництва є те, що сировина, витрачене на виготовлення продукції, списується не по фактичних витратах, а по нормах вкладень, узятим в основу калькуляції цін реалізації. Оцінка сировини і готової продукції на виробництві здійснюється за цінами продажу. Матеріальна відповідальність покладає на завідувача виробництва і його заступника або бригаду [14].

Продукти надходять на виробництво, як правило, з комори. У підприємствах, де комора відсутня, сировина і продукти надходять безпосередньо від постачальників і в результаті закупівлі на колгоспному ринку. У цьому випадку підставою для оприбуткування матеріальних цінностей є супровідні товарні документи постачальників, акти закупівлі і виписані до них накладні. Порядок приймання такий же, як і при вступі в комору. З комори на кухню сировина і товари відпускаються в межах добової потреби відповідної до плану-меню і з урахуванням наявних запасів на виробництві. При розробці плану-меню враховується фактична наявність

сировини (з урахуванням його взаємозамінності при необхідності), попит покупців і виробничі можливості підприємства громадського харчування. План-Меню становлять в одному екземплярі, у ньому вказують найменування і номер блюд по збірникові рецептур, кількість блюд, намічених до випуску наступного дня. На одержання продуктів з комори завідувач виробництва становить вимогу, у якому вказує найменування, одиницю виміру і кількість продуктів. План-Меню і вимогу підписує заступник виробництвом і затверджує керівник підприємства. На підставі вимоги виписується накладна, по якій продукти надходять із комори. Може складатися один комбінований документ — вимога-накладна. При необхідності додаткова відпустка продуктів з комори на виробництво протягом дня може проводитися по додатковому вимозі-накладній. Якщо облікові ціни продуктів у коморі не збігаються з обліковими цінами виробництва, у накладній на вступ продуктів на кухню вказують обоє виду облікових цін і вартість продуктів за цими цінами.

Готова продукція відпускається з виробництва на роздачу, у буфети, мілкороздрібну мережу і у магазини кулінарії.

Оформлення відпустки готових виробів на роздавальну пов'язане з її розташуванням. Якщо роздавальна відділена від виробництва, то передача готової продукції на роздачу оформляється денними забірними аркушами. Бланки денних забірних аркушів видаються бухгалтерією підприємства, як правило, завідувачеві виробництва щодня (напередодні дня торгівлі) окремо на кожного одержувача продукції у двох екземплярах і реєструються в спеціальному журналі. У денному забірному аркуші вказуються найменування блюд (виробів), ціни продажу і кількість виробів по годинникові відпустки. Вироби, не продані до кінця дня, вертаються на виробництво і відбиваються в графові «повернуте». Наприкінці визначаються загальна кількість і вартість відпущеної продукції на роздавальну. Перший екземпляр забірної аркуша передається особі, що одержав продукцію, а другий залишається у заступника виробництвом.

Денні забірні аркуші виписуються, якщо відпустка готової продукції протягом дня відбувається неодноразово. Якщо готова продукція відпускається один раз у день, її відпустка, як правило, оформляється видаткової накладній.

Якщо роздавальна не відділена від виробництва, то матеріальну відповідальність за готові вироби несуть працівники виробництва. У цьому випадку найменування, кількість виробів, переданих з виробництва на роздачу, звичайно реєструються в контрольному журналі в оперативному порядку [11].

Реалізація продукції в залі може здійснюватися за готівку, по абонементам і талонам.

На підприємствах громадського харчування, де форма розрахунків зі споживачами дозволяє одержати дані про реалізації виробів кухні по найменуваннях, кількості і вартості, щодня складається Акт про реалізацію готових виробів кухні за готівку, який додається до звіту заступником виробництвом про рух сировини і продуктів на кухні. Суму реалізованої за готівку продукції по акту необхідно звірити з виторгом каси і підтвердити підписом касира.

Підприємства громадського харчування можуть здійснювати відпустку харчування своїм співробітникам. Така відпустка здійснюється по пільговій вартості (без націнки або з певною знижкою) і фіксується в роздавальній відомості під розпис кожного працівника. Відпустка харчування працівникам підприємства здійснюється по спеціально складеному меню. Оформляється відпустка харчування меню-накладної із вказівкою загальної кількості відпущених співробітникам блюд, фактичної і облікової ціни реалізації і вартості за цими цінами. Вартість за фактичними цінами реалізації є підставою для відбиття доходу від реалізації продукції співробітникам підприємства, а вартість за обліковими цінами продажу на виробництві і для контролю над списанням вартості сировини і продуктів, витрачених при готуванні цієї продукції [14].

При відпуску продукції по безготівковому розрахунку (талонам, абонементом) між підприємством громадського харчування та іншим підприємством (замовником) полягає договір на надання послуг з обслуговування відповідного контингенту. За згодою сторін у договорі вказується номінальна вартість талона на кожний вид харчування (сніданок, обід, вечеря). Відпустка харчування по абонементі (талонам) проводиться відповідно спеціальному комплексному меню. Наприкінці робочого дня дані про кількість, ціну і загальної вартості відпущеного харчування по талонах і абонементі відбиваються в меню-накладної на відпустку харчування по безготівковому розрахунку.

Підприємства громадського харчування можуть також відпускати обіди додому, обслуговувати банкети, торжества (як на підприємстві громадського харчування, так і за місцем перебування замовника). При цьому блюда можуть бути виготовлені як із продуктів підприємства харчування, так і із продуктів замовника. В обох випадках відпуск продукції оформляється випискою замовлення-рахунку. При розрахунках по обслуговуванню ювілейних торжеств і банкетів слід керуватися листом Мінторгу СРСР «Про порядок приймання і виконання замовлень на обслуговування торжеств на підприємствах громадського харчування».

При прийманні попереднього замовлення на обслуговування господарюючий суб'єкт зобов'язано гарантувати виконання замовлення в погоджений термін. Якщо господарюючий суб'єкт не може виконати замовлення споживача по об'єктивних причинах, він зобов'язано запропонувати інший спосіб його виконання, повідомивши про це замовника за 5-7 днів.

У випадку відмови замовника від обслуговування всунь проведення заходу він зобов'язано викупити замовлену продукцію, яка не може бути реалізована іншим споживачем.

Відпуск продукції в підрозділи (буфети, філії, лотки, кіоски), де облікової є така ж ціна, як і на виробництві, оформляється денними забірними аркушами або накладною, якщо відпустка здійснюється один раз

у день. Відпустка блюд і кулінарних виробів у буфети, філії, мілкороздрібна мережа, які мають інші облікові ціни, оформляється накладними із вказівкою двох цін: облікової ціни виробництва і ціни, по якій здійснюється реалізація в тому або іншому підрозділі, вартості за цими цінами. Відпустка кулінарної продукції лоточникам, які не становлять товарних звітів, оформляється расходно-прибутковою накладній. Перші екземпляри денних забірних аркушів (або накладних) здаються матеріально відповідальними особами буфетів та інший мілкороздрібною мережі при товарному звіті в бухгалтерію підприємства, а другі – завідувачу виробництвом при звіті про рух продуктів на кухні.

Продукція підприємства громадського харчування також може відпускатися стороннім підприємствам. У такому випадку відпустка оформляється накладній, а при доставці продукції автомобільним транспортом – товарно-транспортної накладної.

На всіх підприємствах харчування завідувач виробництва щодня або в інші встановлені на підприємстві строки складає Звіт про рух продуктів і тари на кухні [29].

Залишок продуктів на початок дня визначається за даними попереднього звіту. Прибуткова частина звіту заповнюється за даними документів на отримані у виробництво продукти з комори і від постачальників, протаксірованих за обліковими цінами виробництва. У видаткову частину записуються всі дані про відпустку і реалізацію готових виробів, обумовлені по актах про реалізацію готових виробів кухні за готівку, денним забірним аркушам, меню-накладним на відпустку харчування по безготівковому розрахунку, актах на псування, накладним на повернення продуктів у комору та іншим документам.

Акт про реалізацію готових виробів кухні за готівку, дані якого показуються у Звіті про рух продуктів і тари на кухні, включає всі види реалізації готової продукції з виділенням обігу по блюдах загального меню, блюдам з додатковою націнкою (замовленим), блюдам, відпущеним додому зі знижкою. Загальна сума по звіту за цінами фактичної реалізації повинна

відповідати показникам реалізації по касовому апаратові. Списуватися із завідувача виробництва витрачені сировину і продукти на виробництво реалізованої продукції повинні за обліковими цінами виробництва.

Залишок продукції на кінець дня визначають додатком вартості продуктів, що зробили, до залишку на початок дня і вирахуванням вартості витрачених продуктів. На звороті цього звіту приводять дані про рух тари.

Для обліку руху сировини і продуктів, витрачених на випуск власної продукції призначений активний рахунок 23 «Виробництво». По дебету цього рахунку відбивається вартість сировини, що зробили на виробництво, а по кредиту — вартість сировини, витраченого на готування реалізованої і відпущеної продукції, повернення продуктів, списання по актах. Обліковою ціною на виробництві є ціна продажу. Сальдо рахунку 23 показує вартість залишків непереробленого сировини, а також сировини в напівфабрикатах і нереалізованих готових виробів [30].

Аналітичний облік ведеться по матеріально відповідальних особах. При цьому на виробництвах (кухнях) ведеться сумарний облік у грошовому вираженні, а у відособлені (самостійних) цехах по виробництві кондитерських виробів, напівфабрикатів і кулінарних виробів – натурально-вартісний облік по найменуванню сировини (продуктів), кількості, обліковій ціні і сумі.

До особливостей громадського харчування ставиться не тільки наявність елементів виробничої і торговельної діяльності, але й широка номенклатура, що постійно змінюється, випускається продукції (блюд і напоїв). Ці особливості роботи підприємстві громадського харчування спричинили специфічні особливості і проблеми обліку:

1 Складність калькулювання собівартості готової продукції традиційними для виробничої сфери методами (сировина і матеріали + зарплата + нарахування на фонд оплати праці + амортизація +...);

2 Паралельне ведення двох видів обліку: виробничого, торговельного.

Вартість сировини, витраченої на готування реалізованої або відпущеної продукції, а також вибулої з інших причин (наприклад,

повернення на склад, недостача), підлягає списанню з матеріально відповідальної особи по даним видаткової частини звіту про рух продуктів і тари на кухні виходячи із цін продажу, по яких воно було оприбутковано на виробництво. У той же час собівартість сировини, витраченої на готування реалізованих блюд і продукції, повинна бути списана на витрати діяльності підприємства — у дебет субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів».

Як і на підприємствах роздрібної торгівлі, для визначення собівартості реалізованих товарів необхідна інформація про торговельні надбавки, що ставляться до реалізованих товарів, розрахунки яких здійснюється наприкінці місяця, а також про суму транспортно-заготівельних витрат, що ставляться до таких товарів.

Підприємства громадського харчування здійснюють реалізацію продукції власного виробництва і покупних товарів.

Продукція власного виробництва може бути реалізована безпосередньо на підприємстві громадського харчування відвідувачам, відпущена іншим підприємствам громадського харчування або роздрібним торговельним підприємствам для подальшого продажу населенню.

До продукції власного виробництва ставляться готові вироби і напівфабрикати, виготовлені на кухні або в окремих виробничих цехах даного підприємства харчування шляхом теплової або холодної обробки сировини і продуктів.

До покупних товарів ставляться товари, придбані підприємствами громадського харчування на стороні і продавані населенню без якої-небудь обробки (алкогольні і безалкогольні напої, соки, тютюнові вироби та ін.).

Реалізація продукції громадського харчування за межами підприємств здійснюється в спеціально відведені для цього місцях з дозволу органів санітарно-епідеміологічного нагляду. При цьому для реалізованої продукції обов'язково повинні бути дотримані температурний режим зберігання і вимоги Санітарних правил [5].

1.3 Методи аналізу формування витрат

Економічний аналіз витрат на виробництво (собівартості продукції підприємств громадського харчування) є важливим інструментом управління витратами, що дозволяє представити узагальнену оцінку ефективності використання ресурсів і визначити резерви збільшення прибутку і зниження ціни одиниці продукції.

Ціль аналізу витрат на виробництво продукції полягає у виявленні можливості раціонального використання виробничих ресурсів, інформаційному забезпеченні і всеграної оцінці досягнутих результатів стосовно до оптимізації витрат, обґрунтованим управлінським рішенням.

Основними завданнями, об'єктами і етапами аналізу витрат на виробництво продукції підприємств громадського харчування є:

- завдання аналізу – визначення динаміки показників собівартості і факторів її зміни; оцінка собівартості одиниці продукції (собівартість однієї гривні товарної продукції); оцінка структури витрат, її динаміка; вивчення собівартості по статтях і елементах витрат; виявлення резервів зниження витрат на виробництво продукції;

- об'єкти аналізу – окремі елементи і статті витрат; собівартість продукції в цілому; собівартість окремих виробів; резерви зниження витрат на виробництво;

- етапи аналізу – аналіз загальної суми витрат на виробництво (аналіз на одну гривню продукції, аналіз собівартості одиниці продукції); аналіз структури витрат на виробництво (аналіз витрат по елементах, аналіз витрат по статтях калькуляції, аналіз прямих і непрямих витрат); операційний аналіз на виробництво [21].

Джерелами інформації є: первинні документи, рахунки бухгалтерського обліку, облікові регістри, фінансова звітність, статистична звітність, інші джерела.

Залежно від існуючого рівня собівартості, конкретних завдань поставлених адміністрацією, аналіз може проводитися одночасно по всім

або декільком напрямкам, охоплюючи весь цикл або окремі його стадії і процеси. При цьому для досягнення поставленої мети аналіз собівартості продукції повинен проводитися систематично. У результаті інформація про динаміку витрат, фактори їх зміни буде накопичуватися постійно, що забезпечить якість аналізу і підвищить обґрунтованість рекомендацій для керівництва.

Для потреб планування, контролю і аналізу використовують класифікацію витрат по різних ознаках:

стосовно виробничого процесу – основні і накладні;

стосовно обсягів виробництва – умовно-постійні та умовно-змінні;

по способу віднесення на окремі види продукції – прямі та непрямі;

по цілеспрямованості – продуктивні і непродуктивні;

по календарному періоду – поточні і одноразові;

по економічних елементах – прямі матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати;

по статтях калькуляції – підприємство саме вибирає статті калькуляції;

по видах діяльності – звичайна діяльність і понадзвичайна діяльність.

Для досягнення мети і поставлених завдань аналізу необхідними є його організація на різних етапах життєвого циклу продукції (робіт, послуг); проведення ретроспективного, оперативного і перспективного аналізу [22].

Темпи росту обсягу реалізації послуг безпосередньо впливають на величину витрат, прибуток і рентабельність підприємства. Тому аналіз показників реалізації має важливе значення. Його основні завдання:

- оцінка рівня виконання плану (прогнозу) і динаміки реалізації послуг ресторанного господарства;

- визначення впливу різних факторів на зміну величини цих показників;

- розробка заходів щодо збільшення обсягів реалізації послуг ресторанного господарства.

У чинному законодавстві України операція по реалізації послуг жорстко не прив'язана до факту реальної оплати їх вартості, до строків здійснення платежу; вона розглядається як господарська операція по передачі права власності на послугу в обмін на еквівалентну суму коштів або боргових зобов'язань. Обсяг реалізованих послуг не залежить від фактичного вступу грошового виторгу.

Реалізація послуг – це рівень зв'язки між виробником і споживачем. Від того, як надаються послуги, який попит на них на ринку, залежить і обсяг їх надання. Сучасні умови господарювання надають підприємствам повну самостійність із питань реалізації послуг: планування і організація процесу реалізації, обсяги реалізації, контрагенти і напрямки реалізації.

Аналізуючи динаміку обсягів реалізації, треба обов'язково визначити, які фактори послужили причиною такої тенденції розвитку, і відокремити ті, що діяли на народногосподарському рівні, тобто були зовнішніми.

Аналіз реалізації послуг тісно пов'язаний з аналізом виконання зобов'язань щодо надання послуг. Невиконання зобов'язань сприяє зменшенню виторгу, прибутку, штрафним санкціям. Крім того, при умовах конкуренції підприємство може втратити ринки споживачів, що приведе до спаду виробництва.

Під час аналізу визначають виконання плану надання послуг за місяць і наростаючим підсумком у цілому по підприємству щодо окремих споживачів і видів послуг, з'ясовують причини невиконання плану і оцінюють стан виконання договірних зобов'язань.

Вивчивши динаміку і виконання плану реалізації послуг ресторанного господарства необхідно встановити фактори зміни їх обсягу. Для глибокого аналізу проблем, які пов'язані з реалізацією послуг, слід перейти до детального розгляду дії всього комплексу факторів, які можуть впливати на кінцевий обсяг реалізації послуг.

Від ринків збуту залежать обсяг реалізації, середній рівень цін, виторг від реалізації послуг, сума отриманого прибутку та ін. Треба зробити акцент на тому, що знання ринку тієї або іншої послуги є надзвичайно важливим

для підприємства, оскільки, знаючи всю сукупність фірм, які функціонують у цій сфері, можна виявити потенційних і регіональних конкурентів.

Основні завдання аналізу: оцінка місткості ринку і окремих його сегментів; визначення факторів, які впливають на зміну ринків збуту; вивчення показників збуту різних видів послуг ресторанного господарства; розробка речень щодо формування ринків збуту [21].

Зміст дослідження: оцінка структури ринків збуту; оцінка місткості ринку послуг ресторанного господарства; оцінка частки ринку; аналіз динаміки реалізації щодо споживачів.

Вибрані підприємством канали збуту і мережа поширення робіт та послуг впливають на всі інші розв'язки в сфері маркетингу.

Основні завдання аналізу: оцінка динаміки, структури реалізації послуг на канали збуту; оцінка охоплення ринку і його невикористані резерви; розробка речень щодо поліпшення мережі надання робіт і реалізації послуг і каналів збуту.

Конкурентоспроможність (тобто можливість збуту на даному ринку) послуг можна визначити, тільки порівнюючи послуги конкурентів між собою. Інакше кажучи, конкурентоспроможність – поняття відносне, чітко прив'язане до ринку і часу продажу.

Для оцінки конкурентоспроможності важливо розуміти, що на сучасному ринку покупець здебільшого намагається купувати не послугу як таку, а весь комплекс пов'язаних з нею послуг, важливих для покупця, так що останній оцінює конкурентоспроможність власних, зручних для нього, але значно менш зручних для виробника позицій.

Конкурентоспроможність послуг повинна бути ключовим моментом ухвалення рішення про розширення і створення нових виробничих потужностей, розробки маркетингових прогнозів.

Вивчення конкурентоспроможності робіт і послуг, яка реалізується на ринку, треба робити безперервно і систематично.

Основні завдання аналізу: оцінка конкурентоспроможності робіт і послуг; вивчення факторів, які впливають на їхній рівень; розробка заходів

щодо забезпечення необхідного рівня конкурентоспроможності робіт і послуг [22].

На нових ринкових умовах господарювання підприємства одержали повну оперативну самостійність у виборі того, хто й скільки надає послуг, з ким співробітничати, кому продавати свої вироби, як організовувати і планувати всі виробничі процеси. Правильно обрана стратегія виробництва і належні обсяги надання робіт і послуг забезпечують бажаний обсяг реалізації та відповідні прибутки. Тому виробничу діяльність підприємства жорстко обумовлене загальною економічною ситуацією, галузевими пропорціями і платоспроможним попитом населення.

У процесі аналізу виробничої діяльності підприємства потрібно розглянути такі питання:

- якість планування реалізації, напруженість і обґрунтованість планової діяльності як у цілому, так і щодо окремих виробничих підрозділів;
- оцінка виконання планів реалізації послуг, динаміка обсягів реалізації;
- визначення основних факторів, які впливали на загальні обсяги реалізації протягом останніх років і зокрема у звітному періоді;
- розкриття взаємозв'язку і взаємозумовленості показників обсягу реалізації, асортиментів, якості послуг та ін.;
- визначення внутрішньогосподарських резервів росту обсягів реалізації послуг, а також розробка заходів щодо їхнього повного і ефективного використання.

Для виконання аналітичного дослідження використовують статистичну звітність про реалізацію послуг, а також планові матеріали відповідного відділу і бухгалтерські дані про реалізацію послуг, оперативні дані виробничої діяльності.

Аналіз звичайно починають із оцінки того, як виконаний план реалізації у звітному періоді в цілому по підприємству і у розрізі його основних виробничих одиниць [22].

Аналіз реалізації послуг ресторанного господарства протягом поточного місяця здійснюється на підставі оперативної інформації, яка збирається в комп'ютерній базі даних і стосується загального обсягу послуг як за день, що так і наростає підсумком з початку місяця.

Аналіз обсягів реалізації послуг у звітному періоді можна доповнити вивченням рівнів виконання плану в поквартальному і річному розрізі. Якщо рівні виконання плану за цими проміжками часу помітно різняться, слід більш докладно з'ясувати причини такого положення і проаналізувати заходи, які використовувалися адміністрацією підприємства для поліпшення ситуації з виконанням плану. Враховуючи складне економічне становище в країні, повсюдний спад реалізації послуг ресторанного господарства, доцільно особливо уважно вивчити динаміку обсягів реалізації послуг ресторанного господарства на підприємстві і за попередні роки. При цьому використання натуральних вимірників обсягів реалізації послуг є найбільш сприятливим, оскільки нейтралізує вплив інфляції. Якщо ці вимірники не можна використовувати, то обсяги вимірюють у незмінних цінах або цінах поточного року з відповідними перерахунками показників за попередні роки.

Аналізуючи загальні показники обсягу реалізованих послуг ресторанного господарства, слід визначити головні фактори, які викликали негативні тенденції та окремі зриви завдань. Особливо ретельними повинен бути пошук внутрішніх негативних факторів, винних підрозділів і виконавців.

Аналізуючи динаміку обсягів реалізації, треба обов'язково визначити, які фактори послужили причиною саме такої тенденції розвитку, і відокремити ті з них, які діяли на державному рівні, тобто не залежали від підприємства. Проте, внутрішні фактори заслуговують на особливу увагу. Обсяг реалізації можна збільшувати, використовуючи більш дорогі матеріали і відповідно піднімаючи ціну послуг, або, навпаки, збільшувати в складі більш дешеві компоненти, а зекономлені засоби направляти на додаткове надання послуг. Усі заходи щодо розвитку спеціалізації і кооперації також помітно впливають на обсяги реалізації послуг [40].

Фінансовий стан підприємства в короткостроковій перспективі оцінюється показниками ліквідності. Ліквідність – це здатність підприємства виконувати свої фінансові зобов'язання перед усіма контрагентами і державою. Ліквідність підприємства визначається як ступінь покриття зобов'язань підприємства, строк перетворення яких у кошти відповідає строку погашення зобов'язань. Ліквідність балансу досягається встановленням рівності між зобов'язаннями підприємства та його активами.

Коефіцієнт швидкої ліквідності показує, яка частина поточних зобов'язань може бути погашена не тільки за рахунок коштів, але й за рахунок очікуваних фінансових вступів. Коефіцієнт швидкої ліквідності розраховується як відношення суми найбільш ліквідних активів, дебіторської заборгованості та інших активів до поточних зобов'язань.

Коефіцієнт оцінки ліквідності по показниках першої групи активів називається коефіцієнтом абсолютної ліквідності. Він характеризує негайну готовність підприємства погасити поточні зобов'язання і визначається як відношення суми коштів підприємства і поточних фінансових інвестицій до суми поточних зобов'язань.

Коефіцієнт автономії (коефіцієнт концентрації власного капіталу) характеризує питому вагу власного капіталу в загальній сумі балансу. Чим більше значення коефіцієнта, тем менша залежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування.

Для оцінки виконання плану по ритмічності, використовуються прямі і непрямі показники. Один з найпоширеніших показників - коефіцієнт ритмічності. Він визначається розподілом суми, яка зарахована у виконанні плану по ритмічності, на планову реалізацію послуг. При цьому, на виконання плану по ритмічності зараховується фактична реалізація послуг, але не більше запланованої, яка перебуває по наступній формулі:

$$K_p = \frac{\sum (BP_{nli} - BP_{ni})}{\sum BP_{nli}}, \quad (1.1)$$

де K_p - коефіцієнт ритмічності;

$ВП_{nli}$ – планова реалізація послуг за i -ті періоди;

$ВП_{ni}$ – недовиконання по реалізації послуг в i -му періоді.

Коефіцієнт варіації визначається як відношення середньоквадратичного відхилення від планового завдання через добу (місяць, квартал), до середньодобової (середньомісячної, середньоквартальної) планової реалізації.

Середньорічний темп росту (приросту) можна розрахувати по середньгеометричній або середньоарифметичній зваженій.

$$\bar{T} = \sqrt[n-1]{T_1 \cdot T_2 \cdot T_3 \cdot T_4 \cdot T_5 \cdot T_6 \cdot T_7 \cdot T_8} \quad (1.2)$$

де n - кількість періодів;

T - темпи росту (ланцюги).

Розрахунки показують, на скільки збільшиться (поменшається) розмір виручки від реалізації послуг за певний період

Висновки до розділу 1

У першому розділі дипломної роботи розглянуті особливості функціонування ресторанного господарства, як елемента сфери громадського харчування. Доведено, що громадське харчування України являє собою сукупність підприємств, об'єднаних за ознакою продукції, однорідності, яка виробляє сировину, яка споживається, і характеризується спільністю організації та технології виробництва, матеріально-технічної бази і форм обслуговування споживачів.

У даному розділі вивчені методологія контролю формування собівартості продукції на підприємствах громадського харчування, а також методи аналізу витрат виробництва.

РОЗДІЛ 2

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ РЕСТОРАННОГО БІЗНЕСУ ТОВ «ФЕМІЛІ СВІТ»

2.1 Економічна характеристика ТОВ «Фемілі Світ»

Товариство з обмеженою відповідальністю «Фемілі Світ» має права юридичної особи з моменту його державної реєстрації у встановленому порядку. Підприємство має круглу печатку, що містить її повне фірмове найменування на офіційних мовах і вказівка на місце знаходження. Підприємство має право у встановленому порядку відкривати банківські рахунки на території України та за її межами, мати штампи і бланки встановленого зразка, власну емблему, а також зареєстрований у встановленому порядку товарний знак та інші засоби індивідуалізації

Підприємство має у власності відособлене майно, що враховується на його самостійному балансі, може від свого імені здобувати і здійснювати майнові та особисті немайнові права, мати обов'язки, бути позивачем і відповідачем у суді та арбітражному суді.

Підприємство має цивільні права і несе цивільні обов'язки, необхідні для здійснення будь-яких видів діяльності, не заборонені законами, відповідно до мети і виду діяльності.

Підприємство несе відповідальність за своїми обов'язками всім приналежним йому майном.

Підприємство є приватним підприємством, організаційно-правова форма – приватне підприємство (ТОВ «Фемілі Світ»). Розташоване в центральній діловій частині міста Маріуполя, має гарні під'їзні колії і обладнану охоронювану стоянку.

Час роботи: Нд – Чт : 11:00 - 23:00; Пт – Сб : 11:00 – 3:00.

Кухня: меню ресторану ТОВ «Фемілі Світ» розробляється під керівництвом досвідченого шеф-кухаря, завдяки чому відвідувачі мають

можливість замовити дійсно вишукані блюда. Підбираються оптимальні комбінації продуктів.

Зали ресторану: ресторан розділений на 2 залу. Інтер'єр загального залу на 30 посадкових місць виконаний у стилі хай-тек з перевагою світлих тонів, скла і металу. Vip-Зал на 10 посадкових місць оформлений у більш темних і шляхетних квітах і обставлений більш комфортними і затишними меблями. Атмосфера ресторану ідеальна для проведення як сімейних торжеств, весіль, так і вечірок і банкетів. Крім цього, в окремому затишно обладнаному приміщенні розташовано два більйардні столи.

Престиж закладу: висока якість приготовлених зі свіжих продуктів блюд гарантоване не тільки високим професіоналізмом кухарів, але й чітким дотриманням відпрацьованої технології, що опирається на сучасне кухонне встаткування. Пропоновані рестораном ТОВ «Фемілі Світ» комплексні обіди не залишать байдужим жодного клієнта, тим більше, що відмінно налагоджена робота і першокласне обслуговування забезпечують виконання замовлення в рекордно короткий строк без втрат у якості.

Ціни: вартість блюд не перевищує середніх по місту Маріуполь, вартість обслуговування становить 10% від суми замовлення (що припускає, відповідно, відсутність чайових), для постійних клієнтів і організацій існує система знижок (від 5 до 20%).

Підприємство самостійне здійснює свою фінансову діяльність на принципах повного комерційного розрахунків (самооплатності, самофінансування). Одним зі способів виконання завдань ТОВ «Фемілі Світ» є створення робочих місць, залучення фахівців до профільної роботи.

ТОВ «Фемілі Світ» веде оперативний і бухгалтерський облік результатів діяльності відповідно до чинного законодавства, а також веде статистичну звітність і подає її у встановленому порядку та у встановленому обов'язі органам державної статистики.

Основні техніко-економічні показники діяльності ТОВ «Фемілі Світ» за період 2015-2017 рр. представлено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Основні показники фінансово-господарчої діяльності ТОВ «Фемілі Світ» за період 2015-2017 рр.

Показник	2015 рік	2016 рік	2017 рік
Дохід (виторг) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	915,4	610,9	377,6
Прибуток, тис. грн.	(5,7)	1,2	2,0
Матеріальні витрати, тис. грн.	251,4	139,4	78,4
Витрати на оплату праці, тис. грн.	116,6	91,5	141,5
Відрахування на соціальні заходи, тис. грн.	23,3	13,5	3,6
Амортизація, тис. грн.	9,4	12,0	11,0
Інші операційні витрати, тис. грн.	520,4	353,3	141,1
Первісна вартість основних засобів, т. грн.	251,4	251,4	254,4
Нараховане зношування, тис. грн.	114,2	126,2	127,2
Залишки запасів, тис. грн.	11,8	4,7	7,1
Дебіторська заборгованість, тис. грн.	12,5	19,8	2,1
Кредиторська заборгованість, тис. грн.	9,0	0,0	0,0
Ресторанне господарство(кафе, закусочні), шт.	1	1	1
Кількість штатних працівників, чіл.	12	6	7

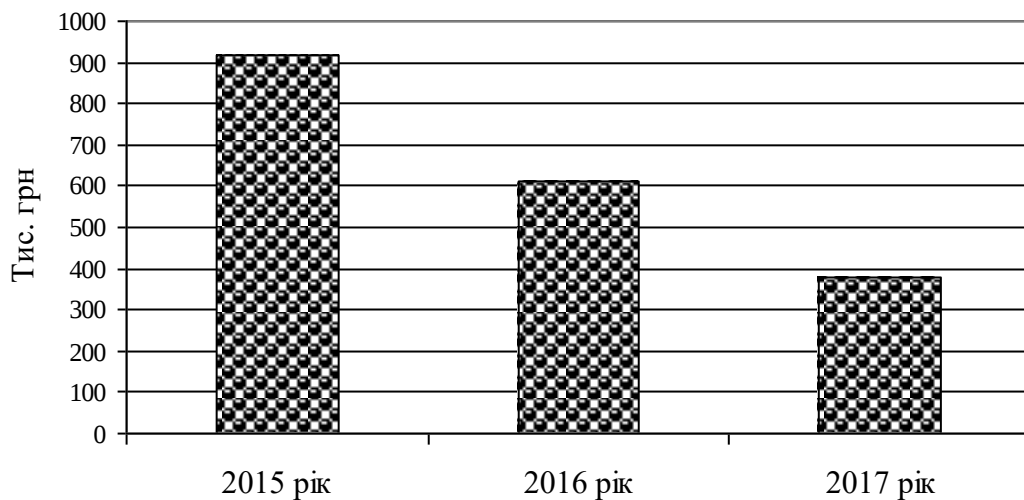


Рис. 2.1. Динаміка виторгу від основної діяльності ТОВ «Фемілі Світ» за період 2015-2017 рр.

Як видно із представлених даних, розміри виручки від реалізації послуг ресторанного бізнесу ТОВ «Фемілі Світ» рік у рік знижуються. Це зв'язане, у першу чергу, із кризовими явищами в економіці України за останній час і зниженням загального платіжного стану потенційних клієнтів по регіоні роботи даного закладу громадського харчування.

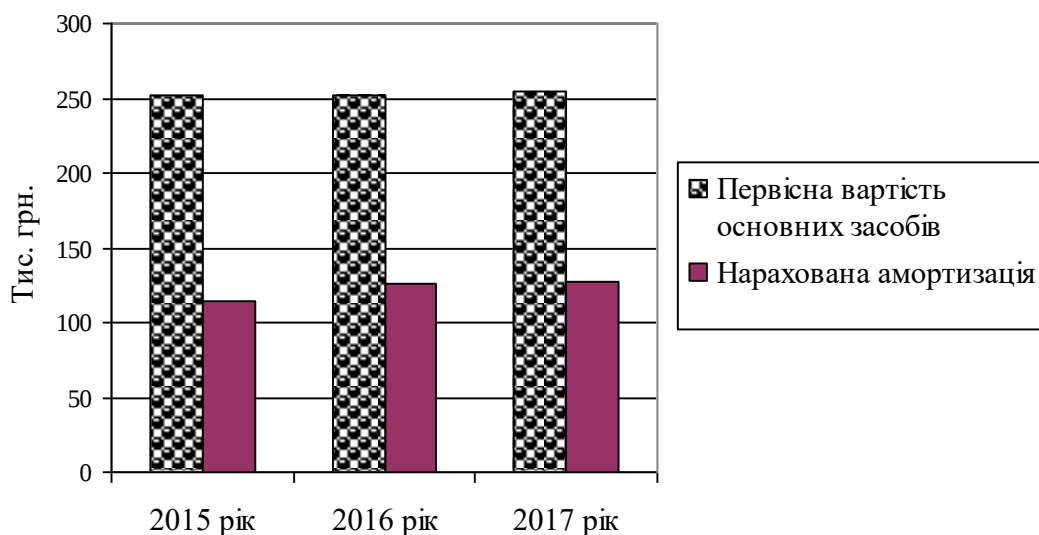


Рис. 2.2. Динаміка співвідношення первісної вартості основних засобів ТОВ «Фемілі Світ» і нарахованої амортизації

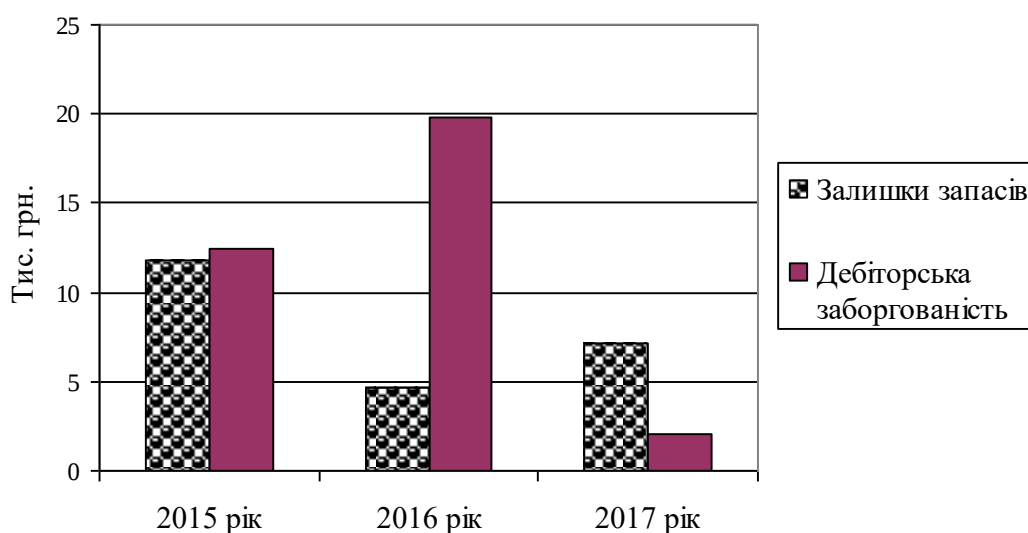


Рис. 2.3. Співвідношення залишків запасів і дебіторської заборгованості

Облікова політика підприємства здійснюється відповідно до наказу про облікову політику на наступних основних принципах:

- забезпечення незмінності в плинні року правил, якими слід керуватися при вимірі, оцінці й реєстрації господарських операцій на основі Положень (стандартів) бухгалтерського обліку;

- облікову політику застосовувати таким чином, щоб фінансові звіти повністю відповідали всім вимогам закону і кожному конкретному П(С)БО;

- облік основних засобів підприємства здійснюється відповідно до П(С)БО № 7 «Основні засоби». Усі основні засоби, що зробили на баланс, оцінювати по первісній вартості. Ліквідаційну вартість усіх основних фондів уважати рівної нулю;

- довгострокові фінансові інвестиції враховувати по методу участі в капіталі, при цьому збільшувати їх на суму частки інвестора в прибутку асоційованої компанії та зменшити їх на суму отриманих дивідендів;

- одиницею обліку запасів уважати вид запасів. Придбані запаси зараховуються на баланс за собівартістю, певної відповідно до П(С)БО 9 «Запаси». У балансі запаси відбивати по їхній первісній вартості. Оцінка запасів при їхнім вибутті здійснюється на підприємстві по методу середньозваженої собівартості запасів;

- МШП уважати такими, якщо вартість одиниці таких запасів не перевищує 400 грн. за винятком ПДВ. МШП ураховувати на рахунку 22, а при відпустці в експлуатацію виключати зі складу активів з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів по місцях експлуатації і відповідальним особам протягом строку їх фактичного використання ;

- дебіторську заборгованість за товари і продукцію відбивати відповідно до П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» по первісній вартості, яка визначається на підставі первинних бухгалтерських документів на відвантаження товарів або продукції;

- коштами і їх еквівалентами згідно П(С)БО 4 визнати кошти на поточному рахунку в банку, кошти в касі підприємства і кошти в путі;

- доходи від реалізації послуг визнавати на дату їх здійснення;

- витрати відбивати в балансі підприємства одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань, а у звіті « Про фінансові результати» відбивати одночасно з доходами, для одержання яких ці витрати були понесені;

- у собівартість реалізованих послуг включати виробничу собівартість послуг, які були зроблені у звітному періоді;

- затвердити систему оплати праці відповідно до Положення по оплаті праці працівників підприємства;

- здійснювати податковий облік згідно із законодавством України.

Облік на ТОВ «Фемілі Світ» ведеться по обігово-сальдовій системі і є практично повністю автоматизованим.

Далі проаналізуємо основні фінансові показники діяльності досліджуваної організації.

Для більш детального аналізу фінансового стану ТОВ «Фемілі Світ» розрахуємо основні економічні показники за останні звітні періоди.

Проведемо аналіз фінансового стану ТОВ «Фемілі Світ» на підставі розрахунків фінансових показників.

Аналіз фінансової стійкості підприємства.

Коефіцієнт фінансової автономії:

$$k_{\text{авт}} = \frac{\text{стор.1495}\phi 1}{\text{стор.1900}\phi 1} \quad (2.1)$$

$$k_{2015} = \frac{198,4}{250,7} = 0,8;$$

$$k_{2016} = \frac{188,8}{229,0} = 0,83;$$

$$k_{2017} = \frac{177,5}{229,7} = 0,77.$$

Цей коефіцієнт характеризує частину активів власників підприємства в загальній сумі активів, авансованих у його діяльність. В 2017 році ТОВ «Фемілі Світ» було більш залежно від зовнішніх джерел, чім в попередні періоди.

Коефіцієнт фінансової залежності:

$$K_{\text{фін.залежн.}} = \frac{1}{K_{\text{авт}}} \quad (2.2)$$

$$k_{2015} = \frac{1}{0,8} = 1,25;$$

$$k_{2016} = \frac{1}{0,83} = 1,2;$$

$$k_{2017} = \frac{1}{0,77} = 1,3.$$

В 2017 році частина притягнутих коштів у фінансуванні підприємства збільшилася. В 2017 році на кожну 1 грн., вкладену в активи ТОВ «Фемілі Світ», доводилося 30 копійок, притягнутих не від власників.

Аналіз ліквідності.

Це показник фінансового стану, який показує, як швидко ТОВ «Фемілі Світ» може продати свої активи, одержати гроші і повернути борги в міру настання строку їх повернення.

Коефіцієнт поточної ліквідності:

$$k_{\text{заг.лікв.}} = \frac{\text{стор.1195}\phi 1 - \text{стор.1100}}{\text{Поточ.зобов'язання(стор.1695}\phi 1)} \quad (2.3)$$

$$k_{2015} = \frac{41,0 - 11,8}{42,2} = 0,69;$$

$$k_{2016} = \frac{31,3 - 4,7}{40,2} = 0,66;$$

$$k_{2017} = \frac{30,0 - 7,1}{52,2} = 0,44.$$

$k_{\text{заг.лікв.}}$ в 2017 році більш низький у порівнянні з 2016 і 2015 роками. Він показує ступінь покриття найбільш термінових зобов'язань коштами і поточними активами, які найбільше швидко можна перетворити в кошти.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності:

$$k_{\text{абс.лікв.}} = \frac{\text{Стор.1160}\phi 1 + \text{стор.1165}}{\text{Поточ.зобов'язання(стор.1695}\phi 1)} \quad (2.4)$$

$$k_{2015} = \frac{11,2}{42,2} = 0,27;$$

$$k_{2016} = \frac{4,7}{40,2} = 0,12;$$

$$k_{2017} = \frac{11,3}{52,2} = 0,22.$$

Даний коефіцієнт показує, наскільки найбільш термінові зобов'язання покриті найбільш ліквідними активами. В 2017 році платоспроможність підприємства була на більш високому рівні в порівнянні з 2016 роком.

Коефіцієнт покриття:

$$K_{\text{покр.}} = \frac{\text{Стор.1195}\phi 1 + \text{стор.1170}\phi 1}{\text{Стор.1695}\phi 1} \quad (2.5)$$

$$k_{2015} = \frac{41,0}{42,2} = 0,97;$$

$$k_{2016} = \frac{31,3}{40,2} = 0,78;$$

$$k_{2017} = \frac{30,0}{52,2} = 0,58.$$

При даних значеннях показника можна зробити висновок, що підприємство з кожним роком має усе менш оборотних активів для погашення своїх боргів.

Аналіз ефективності діяльності.

Коефіцієнт рентабельності діяльності (чистого виторгу):

$$K_{\text{рент.деят.}} = \frac{\text{ЧП}}{\text{ЧД від реал.}} \quad (2.6)$$

$$k_{2015} = \frac{-5,7}{915,4} = -0,006;$$

$$k_{2016} = \frac{11,2}{610,9} = 0,018;$$

$$k_{2017} = \frac{2,0}{377,6} = 0,005.$$

Показник рентабельності діяльності характеризує дуже незначну прибутковість основної діяльності ТОВ «Фемілі Світ». Його збільшення в 2016 році обумовлене збільшенням обсягів наданих ресторанних послуг.

Таблиця 2.2

Основні фінансові показники діяльності ТОВ «Фемілі Світ»

	2015 рік	2016 рік	Відх.16/15	2017 рік	Відх. 17/16
Коефіцієнт фінансової автономії	0,8	0,93	0,13	0,77	-0,16
Коефіцієнт фінансової залежності	1,25	1,2	-0,05	1,3	0,1
Коефіцієнт поточної ліквідності	0,69	0,66	-0,03	0,44	-,22
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,27	0,12	-0,15	0,22	0,1
Коефіцієнт покриття	0,97	0,78	-0,19	0,58	-0,2
Коеф. рентабельності діяльності (чистого виторгу)	-0,006	0,018	0,024	0,005	-0,013

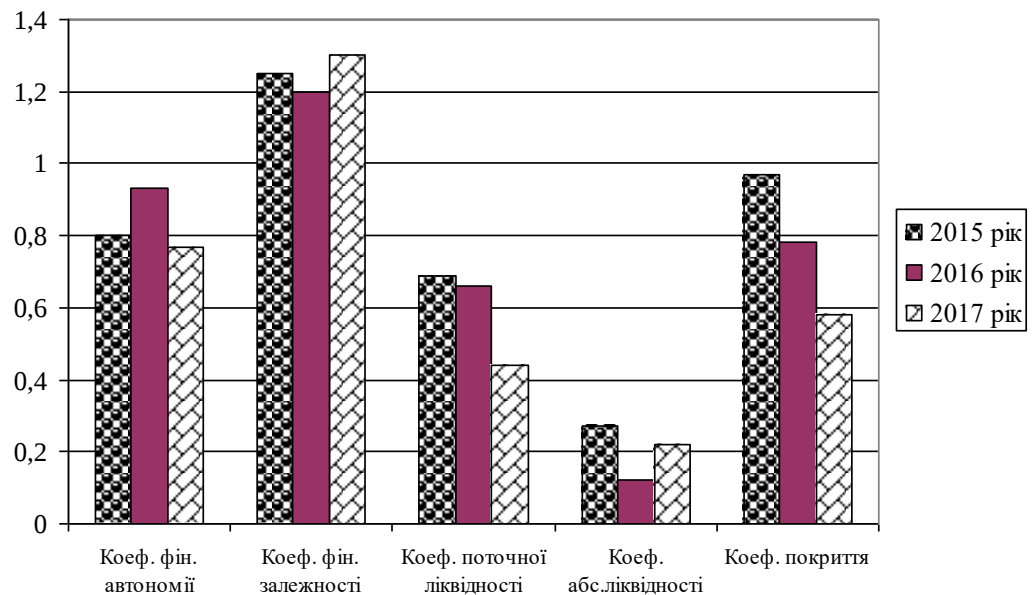


Рис. 2.4. Динаміка фінансових показників діяльності ТОВ «Фемілі Світ»

За результатами проведеного аналізу можна зробити висновок, що ТОВ «Фемілі Світ» працює не досить ефективно і прибутковість діяльності дуже невелика, що пояснюється незначним товарообігом ресторанного господарства даного підприємства.

2.2 Організація фінансового документообігу і контролю витрат у ресторані ТОВ «Фемілі Світ»

Як і в інших сферах діяльності витрати на підприємствах громадського харчування складаються з наступних основних елементів: матеріальні витрати, витрати на оплату праці і нарахування на фонд оплати праці, амортизаційні нарахування, загальновиробничі витрати, інші операційні витрати.

Першим видом витрат, з якими постійно зустрічається ТОВ «Фемілі Світ» у результаті своєї діяльності в сфері громадського харчування, є витрати по придбанню ліцензій, патентів сертифікатів та інших дозвільних і обов'язкових документів.

Для здійснення роздрібної торгівлі алкогольними напоями і тютюновими виробами в одному торговельному приміщенні ТОВ «Фемілі Світ» заклад повинний мати одну ліцензію на роздрібну торгівлю алкогольними напоями і одну ліцензію на роздрібну торгівлю тютюновими виробами. У цей час видачу ліцензії видають Донецьке регіональне управління Департаменту з питань адміністрування акцизного збору і контролю над виробництвом і зворотом підакцизних товарів.

На торгово-технологічне встаткування, інвентар і посуд, що підлягають обов'язкової сертифікації згідно із зазначеним Переліком, ТОВ «Фемілі Світ» також повинне мати сертифікат відповідності. Отже, при придбанні зазначених товарів підприємству необхідно подбати про одержання від постачальника завіреної їм копії сертифіката відповідності.

Основним і самим документоємким є облік матеріальних витрат. У свою чергу, постійним видом матеріальних витрат на підприємствах громадського харчування є придбання продуктів, напоїв, тютюнових виробів, посуду та ін.

Приймання по кількості і якості здійснюється згідно з Інструкцією № П-6 і Інструкції № П-7. Якщо при прийманні сировини і товарів виявлені розбіжності між кількістю, зазначеним у супровідних документах, і кількістю

фактичним, або при наявності невідповідності якості, таке приймання припиняє і складається акт приймання матеріалів за формою № М-7 (затверджена наказом Міністерства від 21.06.1996 г. № 193). Такий акт складається у двох екземплярах, оскільки він потрібний як бухгалтерії для правильного оприбуткування продукції, так і директору в якості підстави для напрямку претензії постачальникові. Якщо при прийманні ніяких розбіжностей не виявлене, то уповноважена особа ТОВ «Фемілі Світ», відповідальне за приймання продукції, розписується на супровідних документах, підтверджуючи тим самим, що претензій до постачальника немає. Необхідно пам'ятати, що при прийманні продовольчої сировини або товарів можуть утворюватися недостачі, щодо яких передбачені норми природних втрат при транспортуванні. Такі норми втрат установлені наказом № 88.

Закупівля продукції може здійснюватися через підзвітну особу ТОВ «Фемілі Світ» у торгово-роздрібній мережі. При даній формі закупівлі необхідно пам'ятати про обмеження на здійснення розрахунків готівкою, передбачене п. 2.3 Положення про касові операції. Згідно з даним документом, сума розрахунку готівкою одного підприємства (підприємця) з іншим підприємством (підприємцем) через їхні каси і через каси установ, банків не повинна перевищувати 3 тис. грн. протягом одного дня по одному або декільком платіжним документам. Однак дане обмеження не поширюється на розрахунки готівкою підприємств (підприємців) між собою при закупівлі сільськогосподарської продукції, перелік якої передбачений ДК 016-97 по кодах 01.11 - 01.42, і 05.00.1 - 05.00.42.

Закупівля продукції у населення також досить активно практикується ТОВ «Фемілі Світ», тому що у населення можна придбати сировину по більш прийнятних цінах. Операції по закупівлі сільгосппродукції в населення можуть оформлятися двосторонніми закупівельними актами. Такий акт складається особою, що здійснюють закупівлю, і служить документом, що підтверджують правомірність списання підзвітних сум і мету витрат отриманих з каси коштів.

Формування сировинної бази ТОВ «Фемілі Світ» - перший важливий етап виробництва в даній сфері діяльності. Структурним підрозділом, на якому закінчується процес закупівлі продукції, є комора (склад). Даний підрозділ виконує наступні основні функції:

- ухвалює і зберігає покупні товари і продовольчу сировину;
- відпускає продукти у виробництво і на реалізацію.

Продукція на ТОВ «Фемілі Світ» ураховується:

- у місцях їх зберігання – у натуральному і грошовому вираженні ;
- у бухгалтерії – у вартісному вираженні за обліковими цінами.

Порядок обліку сировини і товарів чітко визначений у наказі про облікову політику ТОВ «Фемілі Світ». Згідно п. 9 П(С)БО 9, первісною вартістю запасів, придбаних за плату, є собівартість запасів, що полягає з наступних фактичних витрат: сум, що сплачуються відповідно до договору постачальнику (продавцеві); транспортно-заготівельних витрат; інших витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням запасів і доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання в запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, ставляться прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доробку і підвищення якісно-технічних характеристик запасів. Облік покупних товарів і сировини в коморі ТОВ «Фемілі Світ» ведеться по первісній вартості. Облік товарів у місцях реалізації (у ресторані, бару) ведеться в цінах реалізації (з урахуванням націнки). Що стосується сировини, то вона після її передачі на кухню для переробки і виготовлення блюд ураховується по первісній вартості.

Для ТОВ «Фемілі Світ», як і для інших підприємств, характерно те, що матеріали і сировина надходять спочатку на склад, потім уже в комору ресторану, а звідти – у виробництво (кухню). Природно, що матеріально-відповідальними будуть різні особи, наприклад на складі – комірник, у коморі, яка розміщена в бару – завідувач бару та ін. При цьому слід нагадати, що облік товарів і продовольчої сировини ведеться по кожній матеріально-відповідальній особі окремо.

Вступ товарів і продовольчої сировини, на склад оформляються прибутковим ордером (типова форма М-4). Виписка прибуткового ордера може здійснюватися комірником або іншим уповноваженим на те працівником підприємства і в обов'язковому порядку реєструється в спеціальному журналі із присвоєнням номера. Вона застосовується для обліку матеріалів, які надходять на підприємство від постачальників. Прибутковий ордер в одному екземплярі складається матеріально-відповідальною особою в день вступу цінностей на склад (комору). На практиці, прибутковий ордер виписується у дві, а то й у трьох екземплярах. Другий екземпляр, як правило, залишається у комірника, а перший разом з реєстром передається в бухгалтерію.

У момент передачі прибуткових ордерів у бухгалтерію складається «Регістр приймання-здачі документів» (форма № М-13). Регістр складається в одному екземплярі матеріально-відповідальною особою і передається в бухгалтерію ТОВ «Фемілі Світ» разом з первинними документами і необхідними додатками.

Для обліку на складі, а також у коморах ведеться картки складського обліку. Дана картка використовується для обліку руху матеріалів (сировини) на складі (коморі) і заповнюється матеріально-відповідальною особою (комірником, зав. складу) окремо по кожному номенклатурному номеру, найменуванні, сорті та виду. Записи в картці виконують на підставі первинних прибутково-видаткових документів у день здійснення операції. При цьому, як і у випадку оформлення прибуткового ордера, даний документ реєструється в бухгалтерії, де йому привласнюють відповідний порядковий номер.

Передача товарів і сировини може здійснювати із центрального складу в комору, з комори на кухню, а також у зворотному порядку. При передачі товарів (сировини) у кожному з вище зазначених напрямків, оформляється накладна на внутрішньо переміщення товарів або продовольчої сировини. При цьому накладна-вимога виписується у двох екземплярах реєструється і підписується керівником і головним бухгалтером.

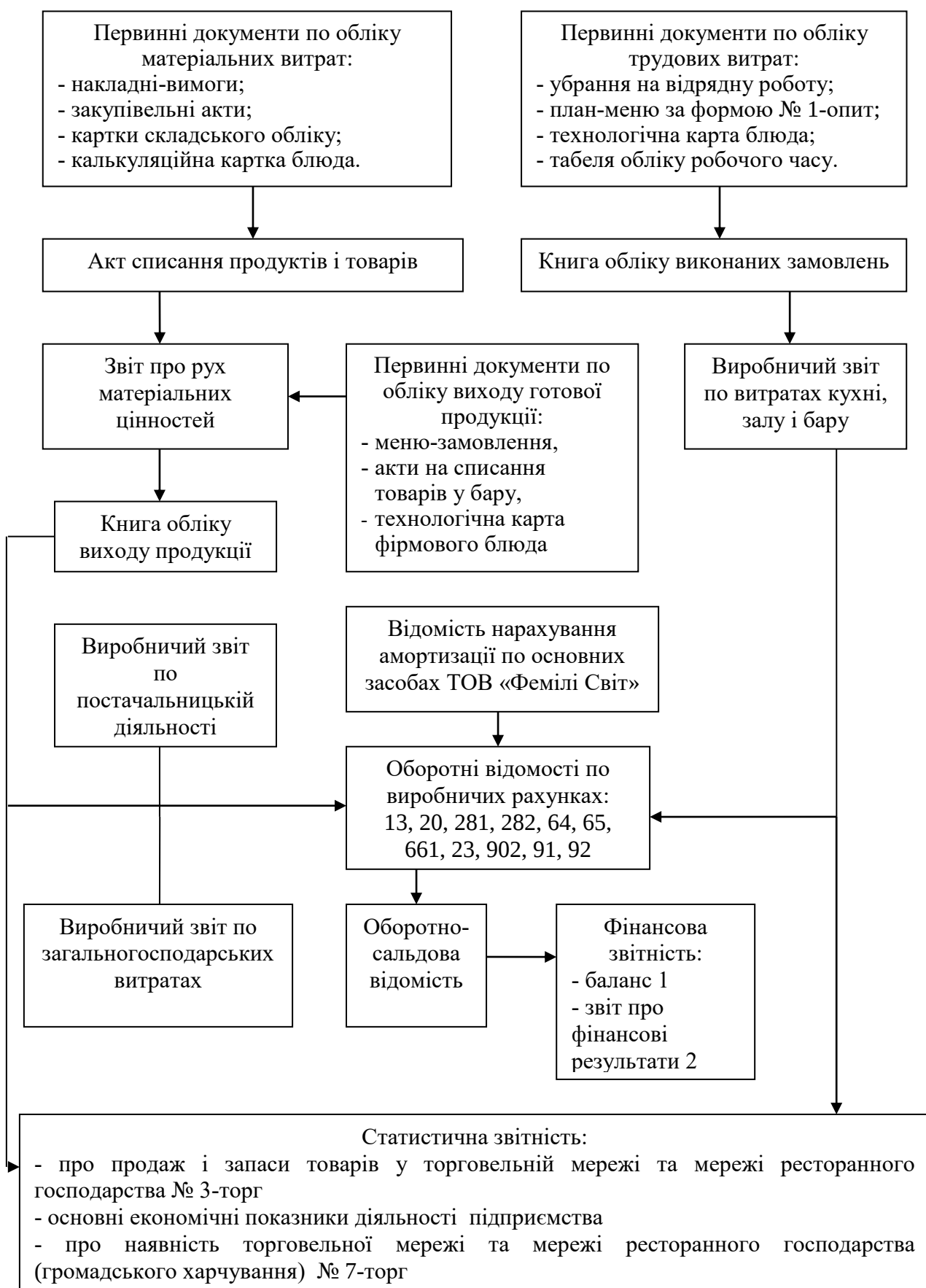


Рис. 2.5. Схема фінансового документообігу формування витрат на ТОВ «Фемілі Світ»

Один екземпляр накладної-вимоги передається одержувачам, другий - комірнику, який здійснив відпустку (даний екземпляр потім передається в бухгалтерію) разом з реєстром. Один екземпляр необхідний комірникові складу, що видав цінності як підстава для їхнього списання, а другий - комірнику (коморі, кухні), який ухвалює цінності для їхнього оприбуткування.

Сировина і товари, що надходять на склад (у комору), передаються під матеріальну відповідальність працівників такого складу (коморі), які їх ухвалюють, ведуть облік по місцях зберігання. Із цими працівниками складають договір про повну матеріальну відповідальність.

Крім карток, матеріально-відповідальна особа комірник становить відомість обліку залишків товарів на складі. У ній використовуються дані карток складського обліку, перевірені бухгалтерією. По кожному найменуванню товару вказуються залишки на кінець звітного місяця в кількісному і вартісному вираженні. Дана відомість разом із прибутковими і видатковими документами є звітом комірника про рух ТМЦ на складі і служить підставою для відбиття таких операцій у бухгалтерському обліку.

Особливість ціноутворення в громадському харчуванні полягає в тому, що в цій галузі не визначається собівартість одиниці виробленої готової продукції. Однак на кожний виріб власного виробництва розраховується ціна реалізації. Ціни реалізації блюд визначаються методом калькуляції на підставі зазначених у Збірнику рецептур норм закладки сировини. Вагові норми дані в:

- брутто – показують вагу неопрацьованої сировини, тобто та кількість сировини, яку необхідно побрати для готування даного блюда;
- нетто – показують вагу сировини безпосередньо в готовому блюді.

Ціни реалізації блюд визначаються по нормах закладки брутто. Сіль і спеції включають у калькуляцію по нормах закладки по Збірнику рецептур з урахуванням подачі їх на стіл.

Розрахунки ціни реалізації кожного блюда здійснюється в калькуляційній картці (форма № 57). Калькуляція складається: на 100

порцій, якщо в рецептурі норми закладки дані на одну порцію; на 10 кг, якщо в рецептурі норми закладки дані на 1 кг.

Калькуляційна картка підписується завідувачом виробництва (шеф-кухарем, бригадиром), бухгалтером-калькулятором і затверджується директором підприємства.

Ціна реалізації окремого блюда визначається в такий спосіб. У калькуляційну картку заносяться: перелік сировини і продуктів згідно зі Збірником рецептур, необхідних для готування даного блюда і кількості сировини та продуктів у кг. по нормах бруто (у випадку вступу напівфабрикатів з м'яса, птаха, риби та ін. норми продуктів визначають по вазі нетто) на 100 порцій або 10 кг, а також облікова продажна ціна за 1 кг. кожного компонента.

Кількість кожного виду сировини множать на його облікову ціну, результат підсумують і одержують вартість сировинного набору на 100 порцій або 10 кг. Ця вартість вказується в рядку «Загальна вартість продуктів» у графові «Сума». Ціни на основні і додаткові гарніри та соуси визначаються окремо. Вага бруто і нетто основного компонента блюда і вихід блюда в грамах відбиваються у верхній правій частині калькуляційної картки. Вихід других блюд указують через дріб: у чисельнику – вага основного продукту, у знаменнику – вага гарніру і соусу.

Певна в такому порядку ціна реалізації блюда зберігається до зміни компонентів у сировинному наборі або ціни на той або інший вид сировини і продуктів. У випадку таких змін, визначається нова ціна реалізації. Її розрахунки заноситься в наступну вільну графу калькуляційної картки із вказівкою в заголовку цієї графи дати зміни. Знову встановлена ціна блюда затверджується у вищевказаному порядку.

Калькуляційні картки реєструють у спеціальному реєстрі, указуючи їх порядковий номер, дату відкриття, найменування блюда та його номер по Збірникові рецептур. Ціни на блюда, що відпускаються як «півпорції», обчислюються на окремій калькуляційній картці із вказівкою норм виходу.

Особливе місце в кулінарії займають гарніри. Норма гарніру на порцію становить 150 г. Однак вона може бути зменшена на 50 г. або збільшена до 200 г. Наприклад, тушковану капусту та інші тушковані городини можна відпускати по 200 г. на порцію, а розсипчасті каші – по 100 г. Якщо передбачений вихід порції гарніру 100 г., то при калькулюванні ціни його реалізації використовуються безпосередньо норми закладки по Збірнику рецептур. Якщо ж вирішене, що гарнір буде відпускатися з виходом 150 г. або 200 г., то зручніше вже в нормах закладки зробити їхнє перерахування, тобто при виході 150 г. побільшати норму закладки кожного компонента в 1,5 рази, а при виході в 200 г – в 2 рази. Аналогічне перерахування проводиться при складанні калькуляційної картки. При калькулюванні ціни реалізації готової продукції підприємства громадського харчування, має значення те, по яких облікових цінах (покупним або продажним) ураховується сировина.

У калькуляційну картку заносяться облікові (покупні) ціни відповідних продуктів. Визначається вартість сировинного набору (без націнки). Розраховується сума націнки, вартість сировинного набору з націнкою, ціна одного блюда. Виробництво готової продукції на підприємствах громадського харчування – це готування блюд і кулінарних виробів. Загальні питання організації виробництва врегульовані Правилами № 219. Блюда і вироби виготовляються відповідно до рецептур, наведених у Збірниках рецептур. Партії блюд виготовляються в таких кількостях, щоб забезпечити їхню реалізацію в строки, певні нормативною документацією, і, зокрема, Санітарними правилами, якими (п. 12.5) заборонено залишати наступного дня більшість видів блюд і напоїв.

На ТОВ «Фемілі Світ» щодня напередодні дня готування їжі, завідувач виробництва (шеф-кухар) становить план-меню план, що представляє собою, роботи кухні на день. План-Меню складається в одному екземплярі за формою № 1-опит, затвердженої Наказом № 201, підписується завідувач виробництва і затверджується керівником підприємства.

Відпустка продуктів з комори у виробництво здійснюється в межах добової потреби, відповідної до плану-меню, з обліком уже наявних залишків у виробництві. Продукти, які вступили у виробництво (на кухню) передаються з підзвіту комірника в підзвіт завідувачеві виробництва (шеф-кухареві). Оформляється відпустка продуктів накладній на внутрішнє переміщення.

Згідно п. 11 П(С)БО 16 у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі і постійні розподілені загальновиробничі витрати.

ТОВ «Фемілі Світ» ставиться до малих підприємств громадського харчування і застосовує «спрощений» метод обліку витрат, при якому на рахунок 23 «Виробництво» прямо ставиться лише вартість використовуваних продуктів по їхній первісній вартості, сформованій згідно з вимогами П(С)БО 9 «Запаси». Інші витрати, пов'язані з виробництвом продукції (зарплата кухарів, нарахування на фонд оплати їх праці, амортизацію кухонного встаткування), які неможливо вірогідно співвіднести з кожним конкретним видом продукції, ураховуються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», а по закінченню місяця розподіляються по видах продукції в порядку, представленому в П(С)БО 16 (тобто, включаються в їхню виробничу собівартість).

Приклад. Протягом доби на кухню ТОВ «Фемілі Світ» з комори були передані товари на суму 3000 грн. (по первісній вартості). За той же період були нараховані: зарплата працівникам кухні (відрядно) – 1000 грн. (змінні витрати); внески в Пенсійний фонд і фонди соціального страхування (нарахування на фонд оплати праці) – 375 грн. (змінні витрати); амортизація встаткування кухні – 800 грн. (постійні витрати). По закінченню місяця загальновиробничі витрати були розподілені та включені до складу виробничої собівартості готової продукції. Нерозподіленими залишилися 200 грн. постійних загальновиробничих витрат.

Перевірка виробничих витрат підприємства ресторанного господарства є трудомістким процесом, що вимагають від контролера крім нормативних і інструктивних матеріалів, також знання особливостей вирахування собівартості продукції (послуг) в окремих галузях і видах діяльності (придбання продуктів харчування, кухня, бар, банкети, бій посуду та ін.). Тому до початку документальної перевірки необхідне вивчення організаційних і технологічних особливостей організації, спеціалізацію, масштаби і структуру кожного виду його діяльності, розгляд системи внутрішнього контролю процесу виробництва готових блюд і систему обліку витрат.

Одним з найпоширеніших видів порушень на підприємствах ресторанного господарства є псування і недостача продуктів харчування на складі й у коморі кухні, а також забракування готового блюда при готуванні замовлення.

При виявленні псування виробів кухні і товарів у процесі реалізації, як правило, проводиться свого роду службове розслідування з метою виявлення причин псування: збираються пояснювальні записки матеріально-відповідальних осіб і інших працівників, що мають відношення до псування, з'ясовуються дійсні причини псування.

Згідно з Переліком № 447 завідувачі підприємств громадського харчування та їх заступники, завідувачі виробництва, начальники цехів (ділянок) та їх заступники, старші адміністратори і адміністратори залів (метротелі) підприємств громадського харчування належать до категорії працівників, з якими можуть заключати договори про повну матеріальну відповідальність. Але якщо такий договір не укладений, то за псування цінностей працівник може нести відповідальність лише в межах його середньомісячної заробітної плати згідно зі ст. 132 і 133 Кодексу законів про працю України.

Якщо виявляється, що псування відбулося через недбалість або неналежне відношення працівника до своїх обов'язків, він зізнається винним. Якщо ж з'ясується, що псування відбулося із причин, що не залежать від

працівника (наприклад, минув строк придатності товару, що не користується попитом), він зізнається невинним. У кожному разі, результати такого службового розслідування відбиваються в Акті про списання товарів і виробів кухні, що складається в довільній формі.

Відбиття псування в обліку залежить від того, чи встановлена винна особа. Якщо винна особа не встановлена або відсутня, то зіпсована продукція (товари) за собівартістю списуються на інші операційні витрати підприємства.

Приклад. 1 червня 2017 року минув строк придатності десерту вершково-фруктового в кількості 10 упакувань за ціною 24,0 грн. (торговельна націнка - 50%), внаслідок чого він не підлягає подальшій реалізації. Це було відбито в Акті № 14 від 01.06.2017 г. про списання товарів у бару, на підставі якого товар був знятий з реалізації та списаний на інші операційні витрати.

Якщо винна особа встановлена, то в Акті використовується приблизно наступна формулювання: «З вини бармена-офіціанта Лунця В.М.». Біля цього формулювання винний працівник зобов'язано розписатися і дописати: «З фактами, викладеними в акті згодний».

Згідно з додатком 4 наказу Мінторгу СРСР від 02.04.87 г. № 88 «Про твердження Норм природних втрат продовольчих товарів у торгівлі та інструкцій з їхнього застосування», норми природних втрат не застосовуються до товарів, списаних внаслідок лома, крошення, псування, зниження якості, ушкодження тари та ін. Більше того, норми природних втрат не застосовуються до фасованого товару. Тобто, ми маємо справу з наднормативним списанням.

Якщо винна особа встановлена, то суму, яка повинна бути відшкодована цією особою, розраховують по наступній формулі, яка являє собою спрощений варіант формули, зазначеної в п. 2 Постанови № 116:

$$P_y = (B_c + ПДВ) \times 2, \quad (2.7)$$

де P_y – розмір збитків (грн.),

Бс – балансова (покупна) вартість продуктів, закладених у браковану продукцію,

ПДВ – сума ПДВ, нарахована виходячи з балансової вартості зіпсованої продукції або товарів (вона ж - сума ПДВ, сплачена при придбанні цих продуктів).

Із сум, стягнених згідно з Порядком № 116, здійснюється компенсація збитків підприємству громадського харчування, залишок засобів перелічується в Держбюджет України.

Разом з тим, на практиці багато підприємств воліють не зв'язуватися з відшкодуванням збитків згідно з Порядком № 116. Працівник просто здобуває за власні засоби зіпсовані товари або зіпсований продуктовий набір для кулінарного виробу.

Приклад. Припустимо, що строк придатності 10 упакувань десерту вершково-фруктового не минув, але через недбалість бармена-офіціанта Луцня В.М. були порушені умови зберігання даного швидкопсувного товару (у жарку погоду він не був розміщений у низькотемпературному прилавку), що відбите в Акті на списання № 14. Сума, що підлягає відшкодуванню працівником: $(160,0 + 32,0) \times 2 = 384,0$ грн., з них половина (192,0 грн. – собівартість товарів, і ПДВ, сплачений при їхнім придбанні являє собою суму збитків підприємства, а друга половина повинна бути перерахована в бюджет. Відшкодування заборгованості працівником може відбуватися також і шляхом утримання належної суми з його зарплати.

Поряд з фінансовою і податковою звітністю юрособи-СПД, у т.ч. підприємства громадського харчування, надають держорганам статзвітність. Звітність, характерна винятково для підприємств громадського харчування, містить у собі: Звіт про товарообіг (форма № 1-торг); Звіт про продаж і запаси товарів у торговельній мережі і мережі ресторанного господарства (форма № 3-торг); Звіт про наявність торговельної мережі й мережі ресторанного господарства (громадського харчування) (форма № 7-торг). При їхнім заповненні слід керуватися Інструкцією № 389.

2.3 Аналіз витрат на підприємстві ресторанного бізнесу ТОВ «Фемілі Світ»

Матеріалами для аналізу господарської діяльності і формування собівартості готової продукції на підприємстві громадського харчування є виробничо–господарський план підприємства, бухгалтерська, статистична і оперативна звітність.

Узагальнені вихідні дані для аналізу структури операційних витрат по економічних елементах містить форма № 2 фінансової звітності «Звіт про фінансові результати», а саме розділ «Елементи операційних витрат». За цим даними можна визначити, до якого типу виробництва належить підприємство по перевазі використаних ресурсів (матеріало-, трудо- або фондоемне). На підставі такого аналізу визначають найбільш актуальні для підприємства напрямки зниження собівартості продукції. Аналіз структури операційних витрат по економічних елементах необхідний також для того, щоб підприємство не виявилось в «ножицях» еластичного попиту на свою продукцію і нееластичний власний попит на ті або інші необхідні виробничі ресурси. Проведемо аналіз по економічних елементах операційних витрат ТОВ «Фемілі Світ за 2015-2017 рр..

Таблиця 2.3

Аналіз операційних витрат по економічних елементах у ТОВ «Фемілі Світ» за 2015-2017 рр.

Елементи витрат	2015 рік		2016 рік		2017 рік	
	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %
Матеріальні витрати	251,4	27,29	139,4	22,86	78,4	20,87
Витрати на оплату праці	116,6	12,66	91,5	15,01	141,5	37,67
Відрахування на соціальні заходи	23,3	2,53	13,5	2,21	3,6	0,96
Амортизація	9,4	1,02	12,0	1,97	11,0	2,93
Інші операційні витрати	520,4	56,50	353,3	57,95	141,1	37,57
Усього	921,1	100	609,7	100	375,6	100

Для більшої наочності наведених даних побудуємо структурні діаграми (рис. 2.6).

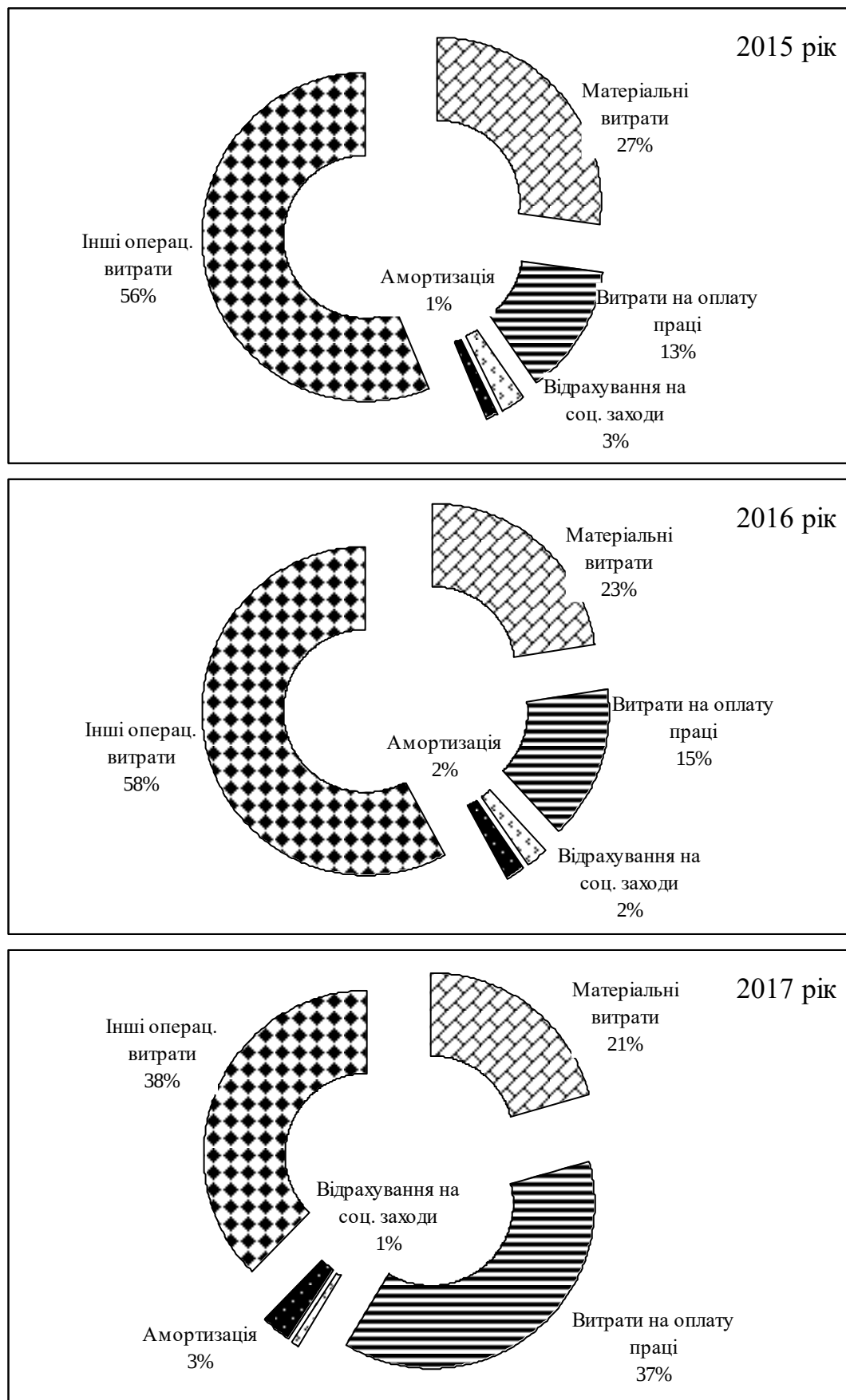


Рис. 2.6. Структура операційних витрат по економічних елементах у ТОВ «Фемілі Світ»

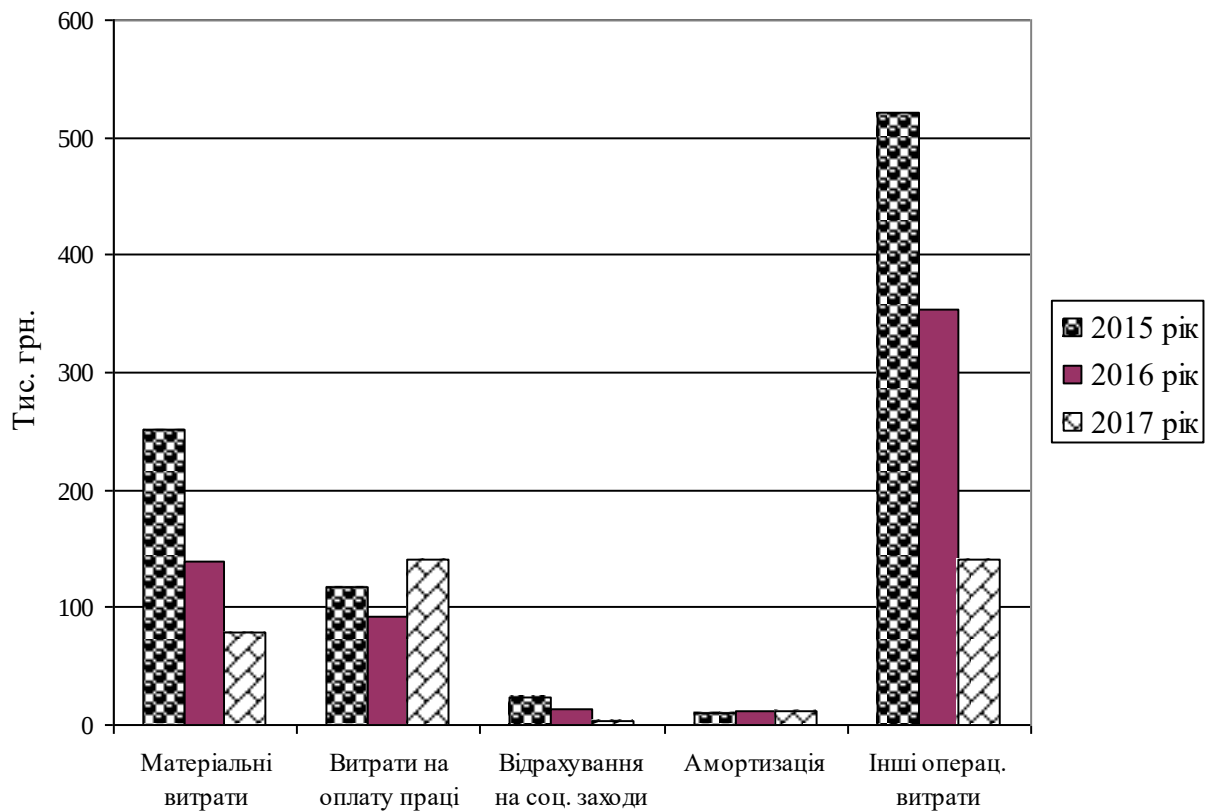


Рис. 2.7. Структура операційних витрат по економічних елементах у ТОВ «Фемілі Світ» за період 2015-2017 рр.

Як видно із представлених даних основним видом витрат по ТОВ «Фемілі Світ» є інші операційні витрати (56,5% в 2015 році, 57,95% в 2016 році і 37,57% в 2017 році). Наступними по значимості є матеріальні (27,29% в 2015 році, 22,86% в 2016 році і 20,87% в 2017 році) і трудові витрати (12,66% в 2015 році, 15,01% в 2016 році і 37,67% в 2017 році), які переважали в різні періоди залежно від структури блюд.

Слід зазначити, що зниження обсягів витрат по таких позиціях як «Інші операційні витрати» і «Матеріальні витрати» пов'язані із загальним падінням обсягів товарообігу готової продукції, що виготовляється в ресторані ТОВ «Фемілі Світ» у зв'язку з економічною кризою в країні і значним зниженням рівня купівельної спроможності потенційних відвідувачів. Абсолютні показники зміни витрат ТОВ «Фемілі Світ» представлено на рисунку 2.8.

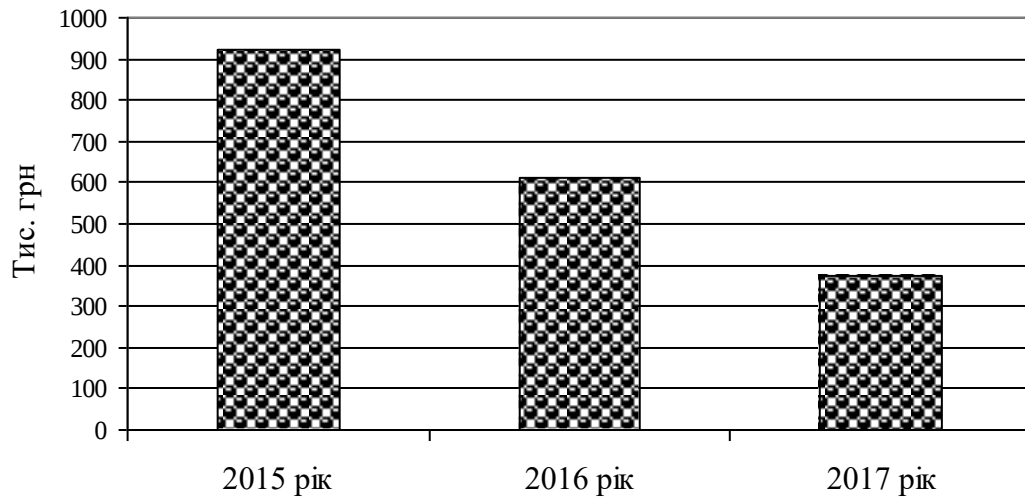


Рис. 2.8. Динаміка загальних витрат ТОВ «Фемілі Світ» за період 2015-17 рр

У зв'язку з тим, що найбільша питома вага в структурі витрат ТОВ «Фемілі Світ» займають інші операційні витрати проаналізуємо більш детально структуру і динаміку даного виду витрат.

Таблиця 2.4

Аналіз інших операційних витрат ТОВ «Фемілі Світ»

Елементи витрат	2015 рік		2016 рік		2017 рік	
	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %
Оренда приміщення	46,4	8,92	49,8	14,10	51,6	36,57
Оплата електроенергії	62,3	11,97	47,4	13,42	27,3	19,35
Оплата за газ	50,0	9,61	38,2	10,81	21,8	15,45
Оплата за водопостачання і водовідвід	3,8	0,73	2,6	0,74	1,1	0,78
Оплата за вивіз сміття	1,4	0,27	1,1	0,31	1,0	0,71
Єдиний податок (10%)	91,5	17,58	61,1	17,29	37,8	26,79
Інше	265,0	50,92	153,1	43,33	0,5	0,35
Усього	520,4	100	353,3	100	141,1	100

Представлені дані по елементу витрат «Інші операційні витрати» свідчать про значну зміну структури за аналізований період. Це зв'язане, у першу чергу, зі зменшенням витрат по статті «Інше», у яку входив широкий спектр витрат ТОВ «Фемілі Світ» від яких, у зв'язку з фінансовою кризою і зменшенням відвідуваності ресторану, підприємству довелося відмовитися (оплата музикантів і Діджеев, реклама, оренда музичного і світлового встаткування та ін.).

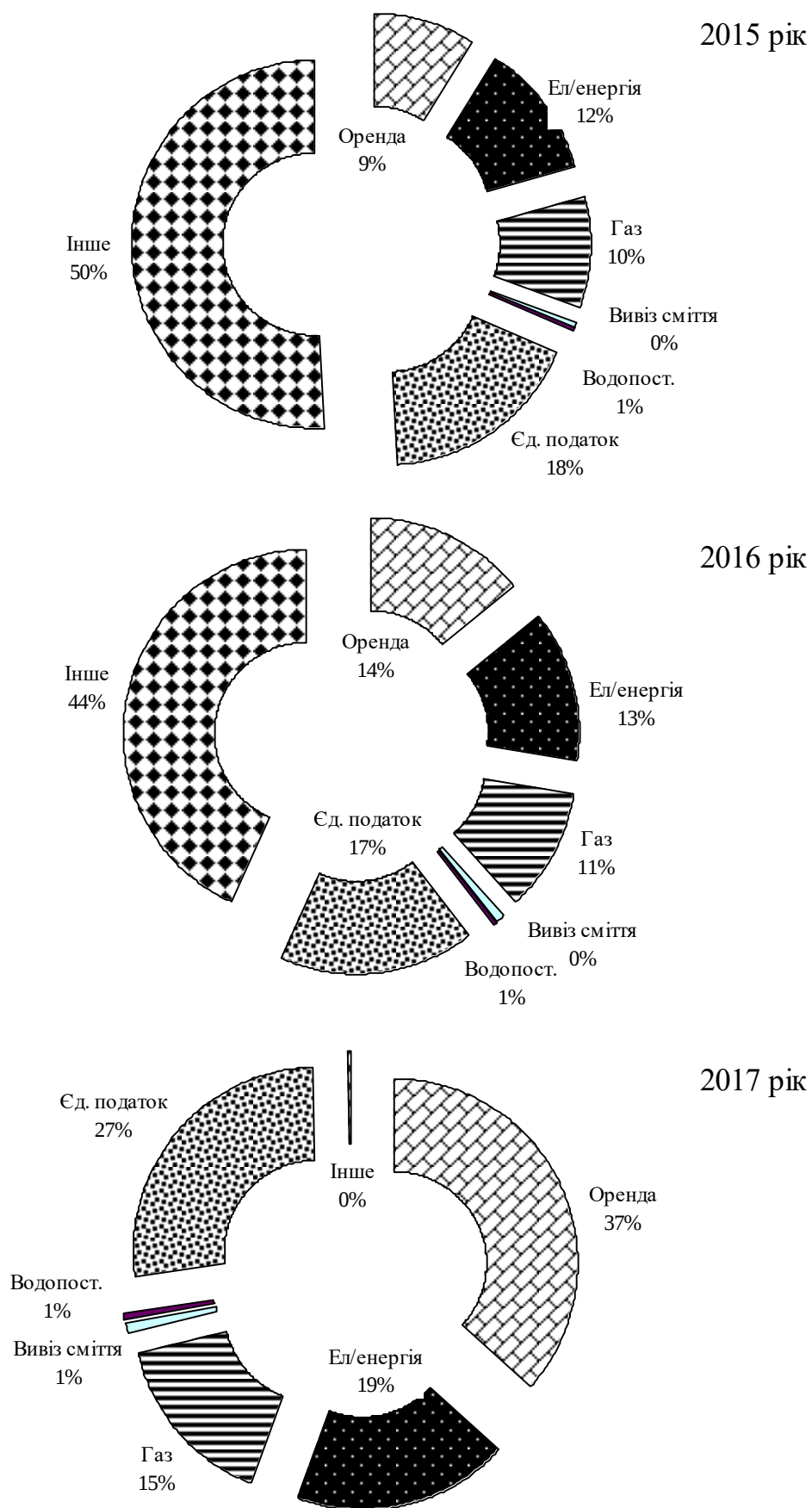


Рис. 2.9 Структура інших операційних витрат ТОВ «Фемілі Світ»

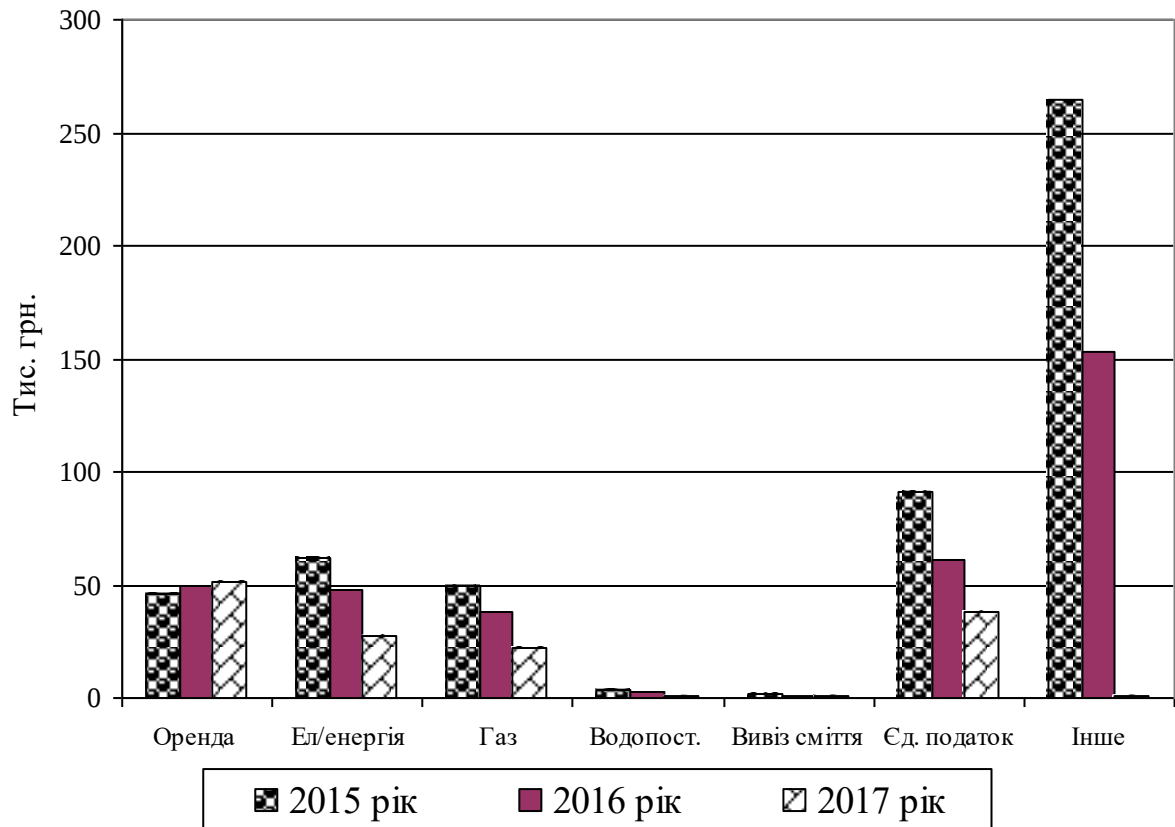


Рис. 2.10. Динаміка інших операційних витрат ТОВ «Фемілі Світ» за період 2015-2017 рр.

Аналіз інших операційних витрат дозволяє зробити висновок, що із усіх перерахованих видів витрат, тільки орендна плата має тенденцію до росту, не дивлячись на загальне значне зниження обсягів реалізації.

Наведені дані таблиці свідчать про досить матеріалоємний характер товарообігу і виробництва ТОВ «Фемілі Світ»: так частка матеріальних витрат в 2015 році становила 27,29%, в 2016 році – 22,86% і в 2017 році – 20,87%.

Проведемо оцінку ефективності матеріальних витрат через систему узагальнюючих показників.

Матеріаловіддача – показник, який характеризує випуск продукції на 1 грн. спожитих матеріальних ресурсів (скільки зроблене продукції на кожен гривню спожитих матеріальних ресурсів). Визначається розподілом вартості реалізованої готової продукції і товарів на суму матеріальних витрат.

В 2015 році: $915,4 / 251,4 = 3,64$;

В 2016 році: $610,9 / 139,4 = 4,38$;

В 2017 році: $377,6 / 78,4 = 4,82$.

По наведених розрахунках видно, що найбільша матеріаловіддача в ТОВ «Фемілі Світ» була в 2017 році і у динаміку спостерігається її збільшення, що говорить про підвищення раціонального використання матеріальних ресурсів на підприємстві.

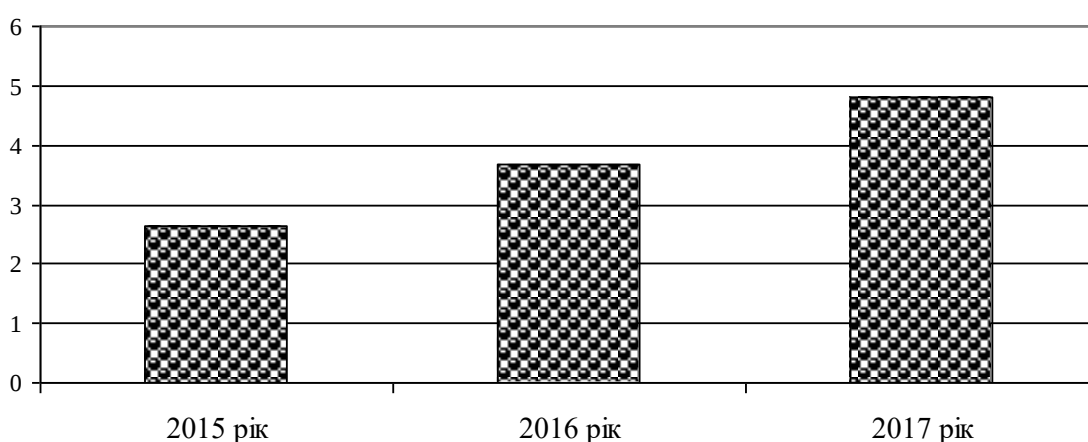


Рис. 2.11. Матеріаловіддача при виробництві продукції власного готування в ТОВ «Фемілі Світ»

Матеріалоємність продукції розраховується відношенням суми матеріальних витрат до вартості реалізації. Вона показує, скільки матеріальних витрат фактично припадає на виробництво кожної гривні випущеної готової продукції і реалізованих товарів у ТОВ «Фемілі Світ».

В 2015 році: $251,4 / 915,4 = 0,28$;

В 2016 році: $139,4 / 610,9 = 0,23$;

В 2017 році: $78,4 / 377,6 = 0,21$.

На підставі розрахунків узагальнюючих показників використання матеріальних ресурсів, можна сказати, що по кожній гривні

спожитих матеріальних ресурсів вироблялося 3,64 грн. продукції в 2015 році, в 2016 р. – 4,38 грн., в 2017 р. – 4,82 грн. Одночасно відбувається скорочення питомої ваги матеріальних витрат у собівартості продукції з 27% в 2015 році до 21% в 2017. Це свідчить про зниження матеріалоємності ресторанного виробництва й більш ефективному використанні матеріальних ресурсів у ТОВ «Фемілі Світ».

На підставі даних аналітичного і синтетичного обліку більш докладно проаналізуємо структуру і динаміку матеріальних витрат ТОВ «Фемілі Світ».

Таблиця 2.5

**Структура матеріальних витрат ТОВ «Фемілі Світ» за період
2015-2017 рр.**

Елементи витрат	2015 рік		2016 рік		2017 рік	
	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %
Спиртні вироби	78,69	31,3	46,84	33,6	29,64	37,8
Тютюнові вироби	24,13	9,6	14,22	10,2	9,17	11,7
Кондитерські вироби	29,67	11,8	21,33	15,3	15,84	20,2
Чай, кава	14,08	5,6	9,06	6,5	6,98	8,9
Слабоалкогольні напої	28,91	11,5	14,22	10,2	7,29	9,3
М'ясна продукція	40,73	16,2	20,07	14,4	7,84	10,0
Інші мат. витрати	35,20	14,0	13,66	9,8	1,65	2,1
Усього	251,4	100	139,4	100	78,4	100

Як видно з наведених даних найбільша питома вага в матеріальних витратах рік у рік становлять спиртні лікеро-водочні вироби (в 2015 році – 31,3%, в 2016 році – 33,6% і в 2017 році – 37,8%) і кондитерські вироби (в 2015 році – 11,8%, в 2016 році – 15,3% і в 2017 році – 20,2%). Також слід зазначити збільшення частки витрат по тютюнових виробах і відносно велике зниження частки понесених витрат по іншим матеріальним витратам (з 14% в 2015 році до 2,1% в 2017 році), що пов'язане із кризовими явищами в сфері ресторанного бізнесу і зсуву акценту діяльності підприємства на більш дешевий сегмент ринку.

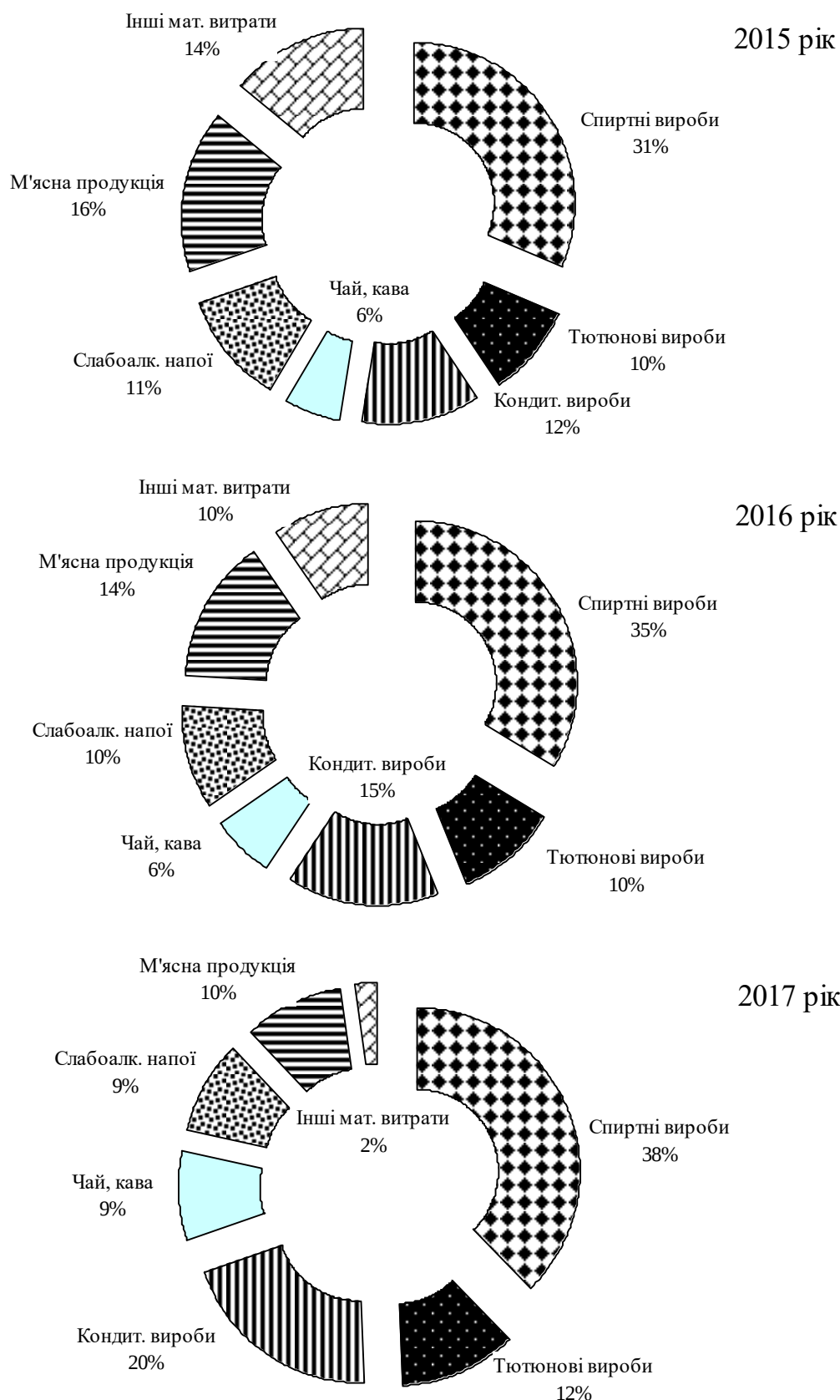


Рис. 2.12. Структура матеріальних витрат ТОВ «Фемілі Світ»

Розглянемо зміну матеріальних витрат ТОВ «Фемілі Світ» за період 2015-2017 року по видах ресурсів.

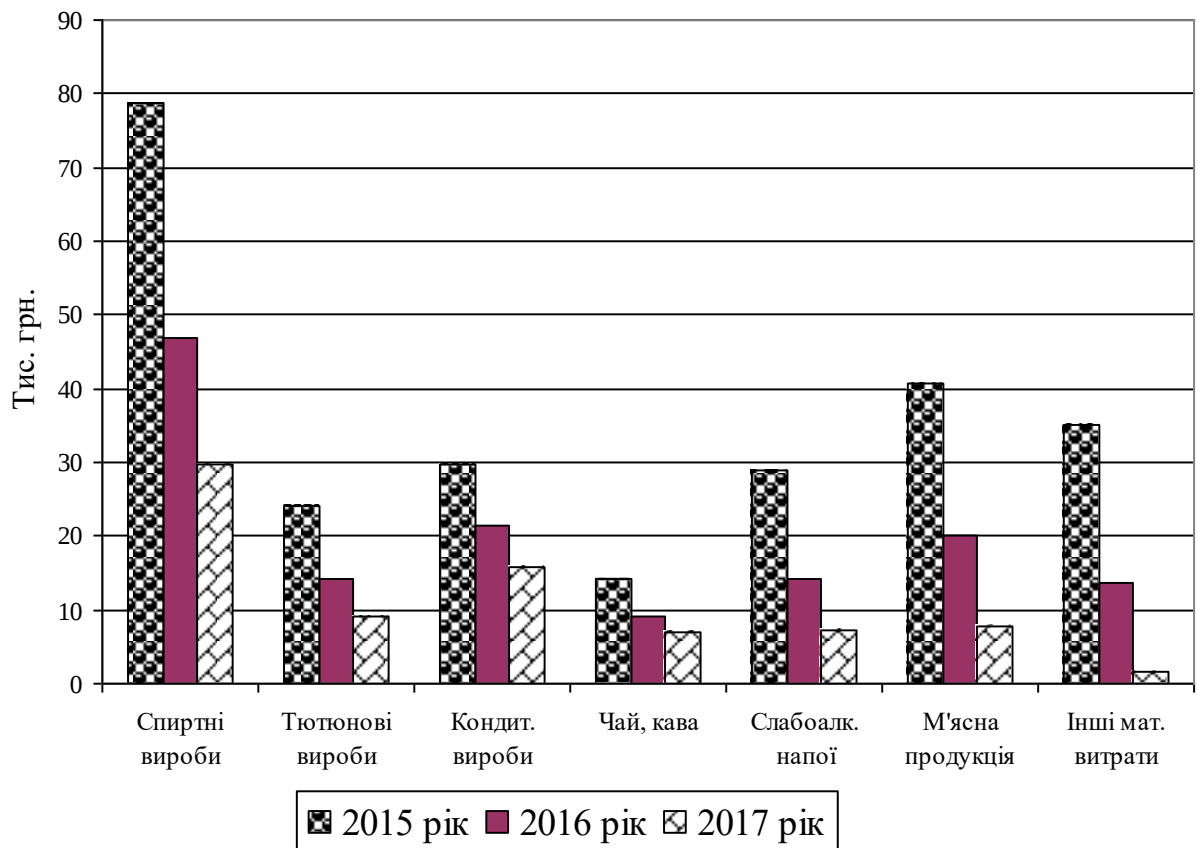


Рис. 2.13. Динаміка матеріальних витрат ТОВ «Фемілі Світ»

Спостерігаючи показники матеріальних витрат у динаміку в ТОВ «Фемілі Світ» необхідно відзначити тенденцію до постійного зниження всіх видів матеріальних ресурсів, що говорить про зменшення обсягів надаваних послуг по громадському харчуванню на підприємстві і поглибленні кризових явищ.

Щоб більш точно визначити причини динаміки витрат на виробництво продукції необхідно провести факторний аналіз собівартості продукції власного готування ТОВ «Фемілі Світ».

Можна виділити чотири основні фактори витрат, що впливають на загальну суму, на виробництво продукції: обсяг випуску продукції ($V_{\text{впобщ}}$); структура виробляємої продукції ($U_{\text{ді}}$); рівень змінних витрат на одиницю продукції (B_i); сума постійних витрат на весь випуск продукції (A).

Враховуючи вплив даних факторів, загальну суму витрат на виробництво продукції власного готування можна розрахувати із застосуванням наступної моделі:

$$З_{общ} = \Sigma (VB_{Побщ} \times У_{ді} \times V_i) + A \quad (2.8)$$

Дані для розрахунків впливу даних факторів наведено в таблиці 2.6 і містять інформацію з витрат на одиницю комплексного меню ТОВ «Фемілі Світ» при проведенні корпоративних вечорів.

Таблиця 2.6

**Вихідні дані для факторного аналізу загальної суми витрат на
виробництво продукції власного готування**

№	Економічний елемент витрат	2016 рік	2017 рік
	Кількість приготовлених комплексних замовлень, шт.	476	392
1	Матеріальні витрати, тис. грн.	32,2	27,5
2	Витрати на оплату праці, тис. грн.	38,1	30,5
3	Відрахування на соціальні заходи, тис. грн.	12,6	10,1
4	Амортизація, тис. грн.	2,0	1,8
5	Інші операційні витрати, тис. грн.	8,2	6,9
6	Разом, у тому числі	93,1	76,8
7	Змінні витрати, тис. грн.	84,3	69,9
8	Змінні витрати на одиницю продукції, тис. грн.	0,18	0,18
9	Постійні витрати, тис. грн.	8,8	6,9

Загальна сума витрат на виробництво продукції в 2016 році склала:

$$З_{заг2016} = 476 \times 0,18 + 8,8 = 93,1 \text{ тис. грн.}$$

Вплив зміни обсягів виробництва на загальну суму витрат можна визначити, підставивши в модель дані по величині структури виробництва за 2017 рік.

$$З_{заг} = 476 \times 0,18 \times 0,824 + 8,8 = 79,40 \text{ тис. грн.}$$

У зв'язку зі зміною обсягів виробництва загальна сума витрат знизилася на $93,1 - 79,4 = 13,7$ тис. грн.

Визначимо вплив зміни структури виробництва на загальну суму витрат.

$$З_{\text{заг}} = 392 \times 0,18 + 8,8 = 79,36 \text{ тис. грн.}$$

За рахунок зміни структури витрат їх загальна сума знизилася на $79,40 - 79,36 = 0,04$ тис. грн.

Вплив зміни рівня змінних витрат на одиницю продукції:

$$З_{\text{заг}} = 392 \times 0,18 + 8,8 = 79,36 \text{ тис. грн.}$$

За рахунок зміни рівня змінних витрат їх загальна сума практично не змінилася.

Зміна постійних витрат виявила на загальні витрати наступний вплив:

$$З_{\text{заг}} = 392 \times 0,18 + 6,9 = 76,8 \text{ тис. грн.}$$

Зниження постійних витрат викликало зменшення загальних витрат на $79,36 - 76,8 = - 2,56$ тис. грн.

Результати факторного аналізу витрат на виробництво комплексного меню ТОВ «Фемілі Світ» можна представити в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Результати факторного аналізу витрат на виробництво

Витрати	Сума тис. грн.	Фактори зміни витрат			
		Кількість комплексів	Структура комплексного меню	Змінні витрати	Постійні витрати
По даним 2016 року	93,1	476	1,0	0,18	8,8
По даним 2016 р., переліченим на обсяг 2017 р.	79,40	392	1,0	0,18	8,8
По даним 2016 року, переліченим на обсяг виробництва й структуру продукції 2017 року	79,36	392	1,0	0,18	8,8
По даним 2016 року, переліченим на обсяг произв-тва, структуру й переєм. витрати 2017 року	79,36	392	1,0	0,18	8,8
По даним 2017 року	76,8	392	1,0	0,18	6,9

У результаті зміни аналізованих факторів в 2017 році в порівнянні з 2016 роком загальна сума витрат на виробництво комплексного меню знизилася на $13,7 + 0,04 + 2,56 = 16,3$ тис. грн.

Основним фактором, що викликав зниження витрат є фактор зміни кількості комплексних замовлень.

Висновки до розділу 2.

В даному розділі дипломної роботи розглянути особливості формування витрат на підприємстві ресторанного бізнесу ТОВ «Фемілі Світ», яке є приватним підприємством і розташоване в центральній діловій частині міста Маріуполя, має гарні під'їзні колії і обладнану охоронювану стоянку. Ресторан розділений на 2 зали. Інтер'єр загального залу на 30 посадкових місць виконаний у стилі хай-тек з перевагою світлих тонів, скла і металу. Vip-зал на 10 посадкових місць. ТОВ «Фемілі Світ» веде оперативний і бухгалтерський облік результатів діяльності відповідно до чинного законодавства, а також веде статистичну звітність і подає її у встановленому порядку та у встановленому обсязі органам державної статистики. Вивчена організація фінансового документообігу і контролю витрат у ресторані ТОВ «Фемілі Світ».

Аналіз основних показників діяльності ТОВ «Фемілі Світ» показав, що основним видом витрат по ТОВ «Фемілі Світ» є інші операційні витрати (56,5% в 2015 році, 57,95% в 2016 році і 37,57% в 2017 році). Наступними по значимості є матеріальні і трудові витрати, які переважали в різні періоди залежно від структури блюд. Зниження обсягів витрат по таких позиціях як «Інші операційні витрати» і «Матеріальні витрати» пов'язані із загальним падінням обсягів товарообігу готової продукції, що виготовляється в ресторані ТОВ «Фемілі Світ» у зв'язку з економічною кризою в країні і значним зниженням рівня купівельної спроможності потенційних відвідувачів.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ВИТРАТ І ПРОПОЗИЦІЇ З УДОСКОНАЛЮВАННЯ СИСТЕМИ ЇХ ПРОГНОЗУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВАХ РЕСТОРАННОГО БІЗНЕСУ

3.1 Методика фінансового контролю витрат на підприємстві громадського харчування

Громадське харчування – різновид торгово-виробничої діяльності по забезпеченню населення харчуванням. До підприємств громадського харчування належать ресторани, бари, кав'ярні, кафе, їдальні, магазини кулінарії, фабрики-кухні, мілкороздрібна мережа і таке інше.

Головною особливістю фінансово-господарчої діяльності закладів громадського харчування є те, що вона сполучає елементи виробництва і торгівлі. Під час виготовлення власної продукції (напівфабрикатів, кондитерських виробів, продуктів харчування) у той же час відбувається реалізація їх (торгівля) разом із придбаними на стороні товарами. Продукція, яку реалізують підприємства громадського харчування, може в них повністю виготовлятися, проходити часткову кулінарну обробку або зовсім не піддаватися обробці. Продукти харчування, які не пройшли гарячої або холодної технологічної обробки, називають придбаними товарами, а ті, які виготовлені із сировини і підлягали технологічній обробці – продукцією власного виробництва.

Діяльність підприємств громадського харчування на сьогодні майже не відрізняється від будній інших суб'єктів ведення господарства – спроба вирішення проблем з оподаткуванням, відсутність реального прибутку, залежність від платоспроможного попиту та інше. Однак певною особливістю громадського харчування є величезна (у порівнянні з «чистою» торгівлею) витратоємність, яка практично коливається на рівні виробничих промислових підприємств (мається на увазі одиниця продукції). Ця

особливість ще й обтяжена пострадянською системою управління, коли один фахівець планує, бухгалтер – ураховує контролюючи орган – перевіряє, а менеджер – або регулює план, або «робить стимули» для об'єкта управління.

Перебудова держави привела до відповідного краху цієї жорстко детермінованої системи. Тому персонал управління підприємством громадського харчування залишився перед вибором, чим конкретно слід займатися і кому. Відповідно контрольна функція управління як говорять, «зависла в повітрі». Це не дивно, тому що безліч суб'єктів перевірки в першу чергу цікавляться податковим обліком (за значні економічні санкції).

У науковій літературі цілий ряд авторів займалися дослідженням питань контролю і ревізії підприємств громадського харчування такі як: Грутман Р.А., Калініна АН., Кубяк Л.А., Кузьменкова Н.Ф., Лакис В.І., Мацкевичюс І.С., Сигачевой Т.А., Цитрина А.І.; питаннями аналізу і фінансового контролю підприємств громадського харчування занималися Анісова А.А., Барішнікова Н.П., Ілінзер Д.І., Морозова Л.Л. та ін.

Основна наукова база з питань контролю і аналізу діяльності організацій громадського харчування накопичена в період переваги адміністративної системи управління і зв'язана, в основному, з організацією і проведенням контрольно-ревізійної роботи. Предметом ревізії адміністративного періоду управління економікою виступали матеріально-речовинні процеси з метою впливу на виробництво, розподіл і обіг продукції в її натуральній формі. Такий підхід у певній мірі звужувало коло предметів контролю, що не виправдано в жодному з випадків його проведення (будь те державний, муніципальний, незалежний або внутрішньогосподарський контроль) [40].

З поглибленням кризи в галузі, деякою активізацією діяльності інвесторів у ресторанному бізнесі збільшується потреба в незалежному контролі вірогідності обліку фінансово-господарчої діяльності підприємств громадського харчування.

Незважаючи на збільшення публікацій, фінансові контролери-практики відчують недолік інформації, щодо особливостей методики і організації фінансового контролю в різних галузях, у тому числі й в

громадському харчуванні. Користувачі фінансової інформації, як правило, мають потребу у високій якості фінансового контролю, який підтверджує вірогідність бухгалтерської звітності. А це вимагає від фінансових контролерів високої кваліфікації, спеціальних знань, розробки методик галузевого фінансового контролю [37].

Вивчення практики перевірки стану обліку витрат у галузі громадського харчування, дає можливість зробити висновок про те, що методику фінансового контролю необхідно будувати з урахуванням наступних аспектів:

- організаційно-правових основ і структури підприємства громадського харчування;
- основ кошторисного нормування і ціноутворення в ресторанному виробництві;
- специфіки методології фінансового і внутрішньогосподарського обліку витрат на виготовлення готових блюд і оподаткування.

Усі три зазначені аспекти тісно взаємозалежні і доповнюють один одного.

Перший з них є важливим як на етапі попереднього планування, так і в процесі проведення фінансового контролю. З метою визначення обсягу вибірки і фінансово-контролерських процедур контролеру слід досліджувати організаційно-правову форму і структуру підприємства, вид діяльності. На основі встановленого формулюються висновки про галузеві технологічні та організаційні особливості підприємства, про особливості організації фінансового обліку і оподаткування в галузі залежно від яких формуються подальші етапи перевірки і відповідні контролерські процедури.

Другий аспект обумовлений значенням нормування. У сфері громадського харчування воно є основою обчислення собівартості і калькулювання виготовлених блюд і, отже, має безпосереднє відношення до формування витрат. Без знання методики нормування витрат фінансовому контролеру практично неможливо оцінити реальність величини витрат на виробництво.

Третій аспект стосується перевірки правильності віднесення витрат на виготовлення продукції громадського харчування по статтях витрат, які застосовуються в обліку підприємствами галузі, їх розподілу по об'єктах обліку, відповідності бухгалтерських записів типової кореспонденції рахунків. Дослідивши два попередні аспекти, кваліфікований фінансовий контролер повинен мати повну виставу про порядок обліку витрат на виробництво готової продукції (блюд) підприємства-клієнта і про те, які наслідки заподіюють порушення методології обліку. Через помилки в обліку витрат можуть бути невірно сформовані показники фінансової звітності з відповідними негативними наслідками.

Особливістю підприємств громадського харчування є те, що в них ведеться в основному сумовий облік товарів і продуктів харчування. Це вносить певні особливості у фінансовий контроль діяльності даних підприємств. Особливістю в діяльності даних підприємств є і те, що в каси даних підприємств щодня надходить велика кількість готівки за реалізовані товари і продукти харчування, блюда.

Найбільше часто порушення і зловживання пов'язані із завищенням цін при реалізації товарів, створенням пересортування на розподільних складах, кухнях, неповним оприбуткуванням або неоприбуткуванням товарів, продуктів, повторним використанням грошових документів, випискою безтоварних документів. Зазначені документи найчастіше ховаються шляхом запозичення коштів або товарів в інших підприємств приписок товарів в інвентаризаційні описи, списанням товару по безтоварних документах. Тому важливим питанням фінансового контролю підприємств громадського харчування є перевірка збереження товарно-матеріальних цінностей, повноти і своєчасності їх оприбуткування, правильності списання, установлення надбавок і націнок.

При оцінці реальності витрат на оплату праці, матеріальних витрат перед фінансовим контролером виникає необхідність визначення вірогідності обсягів виконаних робіт. При цьому цілком логічним є залучення до фінансової перевірки експерта, який має достатні знання і

досвід у технології готуванні блюд. Така необхідність виникає у випадках, коли необхідно: оцінити підготовку і якість кошторисної документації; перевірити правильність укладених договорів; зробити дегустацію фактично приготовлених блюд.

Зазначені особливості методики фінансового контролю витрат на виробництво продукції громадського харчування повинні бути враховані фінансовим контролером при розробці загального плану і програми фінансового контролю.

Метою фінансового контролю витрат є встановлення вірогідності даних первинних документів щодо визнання витрат, повноти і своєчасності їх відображення в облікових реєстрах, відповідності методики обліку витрат діючим нормативним актам. У процесі фінансового контролю витрат з'ясовується:

- облікова політика щодо обліку витрат;
- підтвердження витрат відповідними первинними документами;
- обґрунтованість відображення витрат відповідно класифікації видів діяльності;
- наявність відділеного обліку витрат різних видів діяльності;
- правильність розподілу операційних витрат на адміністративні, збутові та інші витрати операційної діяльності;
- повнота розкриття інформації про витрати в примітках до фінансових звітів.

На першому етапі фінансового контролю необхідно враховувати, що перевірка відповідності обліку витрат виробництва вимогам П(С)БО складається з наступних етапів:

- ознайомлення із процесом виробництва продукції (виготовлення готових блюд), складання плану перевірки;
- спостереження за процесом виробництва, особиста участь у контрольних процедурах або спостереження за ними;
- тестування системи внутрішнього контролю підприємства;
- дослідження документів, які засвідчують витрати виробництва;

- тестування на відповідність витрат, відображених у звітності, критеріям визнання;
- оцінка правильності класифікації витрат;
- перевірка правильності формування собівартості продукції;
- перевірка обліку витрат і правильності складання податкових декларацій.

За результатами першого і другого етапів перевірки фінансовий контролер одержує відомості про реальні розміри діяльності підприємства і первинні дані для перевірки правильності обліку витрат, а також одержує докази про ефективність системи контролю на підприємстві та визначає слабкі місця.

Починаючи перевірку бухгалтерського обліку витрат, фінансовий контролер ураховує особливості організації обліку на підприємстві виходячи з попередніх перевірок і може спрогнозувати приблизний відсоток можливих відхилень. Одночасно фінансовий контролер може перевірити правильність обліку валових витрат підприємства.

Процес фінансового контролю виробничих витрат підприємств досліджуваної галузі здійснюється за традиційною схемою: первинний документ – зведений документ – реєстр фінансового аналітичного і синтетичного обліку – Головна книга – фінансова звітність і ґрунтується на правильному визначенні об'єктів, джерел інформації, методичних приймань фінансового контролю, приймань узагальнення і реалізації його результатів. При цьому особливої уваги заслуговує конкретизація кожного із зазначених елементів моделі по окремих видах витрат.

Після визначення цілей і завдань фінансового контролю виробничих витрат, визначається рівень фінансового контролерського ризику.

Фінансовий контролерський ризик – ризик, який бере на себе фінансовий контролер, даючи висновок про повну вірогідність даних зовнішньої звітності, у той час як там можливі помилки і пропуски, що не потрапили в поле зору фінансового контролера. Фінансовий контролерський ризик представлено двома категоріями ризику:

- підприємницький ризик.
- загальний (сукупний) фінансовий контролерський ризик.

Підприємницький ризик – вплив не залежних від фінансового контролера обставин ділової активності перевіряемого підприємства на погіршення його фінансових позицій, у той час як фінансовий контролер підтвердив їхню стійкість.

Фінансовий контролерський ризик є підприємницьким ризиком, тому його величина відбиває положення контролерської кваліфікації і ступінь конкретності. Попередньо встановлена величина фінансового контролерського ризику відбиває схильність фінансового контролера до ризику, його виставі про то економічне середовище, у якому він діє.

Для того щоб визначити підприємницький ризик, скористаємося критеріями оцінки підприємницького ризику (таблиця 3.1).

Таблиця 3.1

Критерії оцінки підприємницького ризику

Фактор ризику	Оцінка фактору ризику	Рівень підприємницького ризику
Визначення економічної ситуації, у якій функціонує підприємство	Зниження ділової активності	Високий
Визначення галузі функціонування компанії	Стабільна	Високий
Політика керування на підприємстві	Активна	Високий
Система контролю на підприємстві	Сильний контроль	Низький
Результати фінансового контролю минулих років	Позитивні	Низький
Частота зміни керівництва	Низька	Низький
Фінансове становище компанії	Нестабільне	Низький
Імовірність виникнення судових суперечок	Несуттєва	Низький
Репутація керуючих і власників	Гарна	Низький
Їхній досвід роботи	Тривалий	Низький
Власність	Приватна	Низький
Розуміння клієнтом ролі й відповідальності фінансового контролю	Чітке	Низький
Місце розташування компанії	Великий населений пункт	Високий

З наведеної вище таблиці можна зробити висновок, що рівень підприємницького ризику в ТОВ «Фемілі Світ» середній. Якщо фінансовий контролерський ризик невисокий, як у цьому випадку, тобто не має

необхідності перевіряти велику кількість інформації. Також, з фінансового контролерського ризику, робиться висновок про рівень матеріальності.

Матеріальність – гранично припустимий рівень можливого викривлення окремої статті або фінансового показника у звітності, а також фінансових результатів у цілому, або максимально припустимий розмір помилкової суми, яка може бути показана в фінансових звітах і розглядатися як несуттєва, тобто, що не вводить користувачів в оману.

Внаслідок використання комп'ютерних систем обробки даних з'являються нові види фінансового контролерського ризику: технічний (погана робота апаратних засобів, відсутність належного обслуговування і контролю), пов'язаний із системою обробки даних (помилки при розробці системи), пов'язаний з організацією обліку і контролю (недостатня підготовка персоналу), пов'язаний із кваліфікацією відповідного фінансового контролера.

При проведенні фінансового контролю в умовах застосування комп'ютерів для обробки облікової інформації до складу фінансової контролерської групи включається фахівець із технологій комп'ютерної обробки економічної інформації. Це дозволяє виявити слабкі місця в програмах з контрольної позиції, можливі помилки і викривлення в програмах.

Далі визначається послідовність перевірки витрат на виробництво. Джерелами інформації, використовуваної в процесі контролю, є:

- аналітичні та синтетичні дані по рахунку «Витрати на виробництво»;
- первинні документи по обліку витрат (калькуляційні картки, авансові звіти, акти списання продуктів харчування, видатково-касові ордери, прибуткові та видаткові ордери, накладні-вимоги, рахунку, виписки банків, технологічні карти, накладні, табелі обліку робочого часу, розрахунково-платіжні відомості, розрахунки бухгалтерії);
- облікові реєстри, які використовуються для відбиття господарських операцій по облікові витрат на виробництво;

- облікова політика підприємства;
- номенклатура статей витрат на виготовлення готових блюд по кухні ТОВ «Фемілі Світ»;
- акти і довідки попередніх ревізій, фінансовій контролерські висновки та інша документація, яка узагальнює результати контролю.

Необхідно:

1. Вивчити організацію і ведення фінансового обліку витрат на підприємстві (перевірити відповідність стандартам бухгалтерського обліку):

- перевірка правильності віднесення витрат підприємстві;
- перевірка відповідності даних обліку положенням облікової політики в частині обліку витрат на виробництво.

2. Перевірити правильність нагромадження і списання загальновиробничих витрат.

Для проведення фінансового контролю необхідно переглянути первинні документи, зведені регістри, облікову політику і «Звіт про фінансові результати діяльності підприємства» форми 2.

З первинних документів у вибірку повинні потрапити: калькуляційні картки, авансові звіти, акти списання продуктів харчування, видатково-касові ордери, прибуткові і видаткові ордери, накладні-вимоги, рахунки, виписки банків, технологічні карти, наряди, таблиці обліку робочого часу, розрахунково-платіжні відомості, розрахунки бухгалтерії. Уся інформація з первинних документів заноситься у звіт по витратах виробництва відповідного підприємства.

Звіт по витратах на виробництво продукції служить інформацією для заповнення «Звіту про фінансові результати діяльності підприємства» форми 2 ТОВ «Фемілі Світ». На підставі звіту по витратах складаються кошториси витрат на виробництво, і ця інформація відбивається в техніко-економічних показниках. Усі ці документи також необхідно переглянути фінансовому контролеру.

Перевірка організації системи внутрішнього контролю – наступний етап фінансової перевірки.

Основною метою фінансовий контролера при перевірці обліку витрат є визначення сильних сторін контролю, щоб переконатися, що істотні помилки відсутні. Мети системи внутрішнього контролю (СВК) на підприємстві складається з наступного:

- упорядкування і ефективне виконання поточних господарських справ підприємства;
- виконання вимог фінансово-господарчої політики керівництва;
- збереження активів підприємства і забезпечення прийнятного рівня повноти і точності документів і, відповідно, інформації.

При визначенні ефективності систем внутрішнього контролю велике значення набувають багато факторів:

- коло працівників, що брало участь у формуванні інформації на підприємстві, і наявність у них відповідальності за доручену справу;
- наявність упорядкованих взаємин між ними по веденню справ і формуванню інформації;
- наявність технічних засобів контролю;
- наявність технології контролю;
- контрольовані параметри.

СВК передбачає наявність:

- 1) компетентного персоналу із чітко певними правами і обов'язками;
- 2) поділу відповідних обов'язків (по зберіганню активів і їх обліку, по здійсненню угод, по обліку);
- 3) дотримання необхідних процедур при здійсненні операції;
- 4) контролю над збереженням документації (нумерація, складання під час здійснення операції або відразу ж після цього, простота і ясність);
- 5) фактичного контролю над активами і документацією (фактична перевірка матеріально-відповідальною особою);
- 6) незалежної перевірки виконання обов'язків (внутрішній фінансовий контроль).

Для контролю обліку витрат на виробництво розроблений тест-запитальник (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2

Тести внутрішнього контролю операцій по формуванню витрат на виробництво продукції в ТОВ «Фемілі Світ»

№	Зміст	Відповіді
1	Чи визначена номенклатура витрат на виробництво на підприємстві?	Так
2	Чи здійснюється розподіл витрат на виробництво?	Немає
3	Чи закріплені в обліковій політиці положення щодо нагромадження і списання витрат на виробництво?	Так
4	Чи здійснюється контроль за використанням кошторису витрат по ділянках ТОВ «Фемілі Світ» відповідно до номенклатури статей витрат на виробництво?	Так
5	Чи здійснюється виконання функцій контролю кошторисів з використанням програмного комплексу по обліку витрат по ділянках?	Так
6	Чи здійснюється контроль продовольчих запасів, використовуваних для господарської діяльності?	Так
7	Чи здійснюється контроль малоцінних і швидкозношуваних предметів (спеодяг; виробничий інвентар; інвентар та ін.)	Так
8	Чи здійснюється контроль заробітної плати і нарахувань на заробітну плату?	Так
9	Чи здійснюється контроль зношування (амортизації) основних засобів, малоцінних необоротних активів, нематеріальних так активів?	Так
10	Чи здійснюється контроль послуг ділянок?	Так
11	Чи здійснюється контроль послуг сторонніх організацій?	Так
12	Чи ведеться аналітичний облік витрат на виробництво?	Так

Фінансовий контроль витрат на виробництво проводиться поетапно. Спочатку розглядається система обліку на підприємстві.

В обліковій політиці підприємства визначене:

- організувати ведення обліку витрат на виробництво в розрізі центрів прибутку – виробництв, виробничих ділянок, ділянок по елементах витрат відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку №16 «Витрати»;

- організувати планування і облік витрат від звичайної діяльності відповідно до затверджених статей витрат по підприємству;

- класифікацію витрат на виробництво проводити згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати».

Діяльність підприємств громадського харчування складається із трьох взаємозалежних процесів: заготовка сировини для вироблення готової продукції, вироблення готової продукції, реалізація готової продукції.

Послуга громадського харчування – результат діяльності підприємств і громадян-підприємців по задоволенню потреб споживача в харчуванні і проведенні дозвілля. Процес обслуговування – сукупність операцій, виконуваних виконавцем при безпосередньому контакті зі споживачем послуг при реалізації кулінарної продукції і організації дозвілля. У процесі обслуговування споживачів комплекс послуг повинен відповідати типу підприємства.

Основна послуга громадського харчування – послуга харчування. Послуга харчування являє собою послуги з виготовлення кулінарної продукції і створенню умов для її реалізації та споживання.

Громадське харчування, це галузь (точніше, підгалузь) торгівлі, яка спеціалізується на: виробництві їжі, тобто продукції, призначеної для негайного вживання; обслуговуванні процесу споживання; виготовленні харчових напівфабрикатів і кулінарно-кондитерських виробів; продажу продукції споживачам.

Перевіряється правомірність віднесення витрат до виробничих. Тобто перевіряється відповідність вимогам П(С)БО №16 «Витрати», «Методичним рекомендаціям (по формуванню собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах громадського харчування», а також положенням облікової політики. Також вивчається перелік і склад змінних і постійних виробничих витрат, вказаній у наказі про облікову політику, і чи дотримуються зазначеного переліку на підприємстві [8].

Перевірка обґрунтованості віднесення витрат до виробничих здійснюється шляхом зіставлення фактичних витрат з їхньою нормативною величиною (по кошторису), аналізу причин перевитрати, виявлення резервів зниження витрат, перевірки правильності списання відхилень. При цьому використовуються дані аналітичного обліку витрат, ліміти витрат по кожній статті (по кошторису), дані рахунків. Ретельно перевіряється правильність і вірогідність списання загальновиробничих витрат на виробництво.

Далі представлена програма проведення фінансової перевірки формування витрат на виробництво ТОВ «Фемілі Світ» (табл.3.3).

Таблиця 3.3

Програма фінансового контролю формування витрат на виробництво продукції для ТОВ «Фемілі Світ»

№ п/п	Зміст етапу перевірки	Джерела інформації	Відповідальний виконавець	Процедури	Ціль перевірки	Примітки
1	Перевірка порядку проведення інвентаризації активів	Інвентаризаційні описи, результати попередніх інвентаризацій, пояснювальні записки відповідальних осіб	Директор, матеріально-відповід. особи	Звірення Зіставлення	Наявність	Відповідає
2	Перевірка дотримання умов визнання витрат на виробництво	Наказ про облікову політику, також інформація надходить під час проведення інших етапів перевірки	Головний бухгалтер	Простежування Звірення	Правильність	Відповідає
3	Перевірка правильності формування виробничої собівартості:	Здавальні накладні, рапорт витрат на виробництво, баланс виробництва, технологічні і калькуляційні картки, оборотні відомості по виробничих рахунках	Головний бухгалтер, бухгалтер	Перерахування Простежування	Повнота Точність Правильність Правомерність	Відповідає
4	Перевірка вірогідності формування прямих матеріальних витрат	Прибуткові і видаткові вимоги, накладні на рух напівфабрикатів, картки складського обліку матеріалів, технологічні і калькуляційні картки, звіт по списаних продуктах харчування, оборотна відомість	Головний бухгалтер-матеріаліст	Звірення Зіставлення Перерахування	Повнота Точність Реальність	Відповідає
5	Перевірка вірогідності формування прямих витрат на оплату праці	Табелі обліку робочого часу, наряди, технологічні картки, розцінки, тарифи, розшифрування розподілу зарплати	Головний бухгалтер-розрахувач	Звірення Зіставлення Перерахування	Повнота Точність Реальність	Відповідає
6	Перевірка правильності формування інших прямих витрат	Розшифрування розподілу зарплати і розподіл основної і додаткової зарплати та нарахувань на зарплату в частині відрахувань на соціальні заходи	Головний бухгалтер, бухгалтер	Звірення Перерахування Простежування	Повнота Точність Реальність	Відповідає
7	Перевірка правильності формування, розподілу і списання загальновиробничих витрат	Повідомлення на послуги допоміжного виробництва, дані по амортизаційних відрахуваннях, розподіл малоцінного майна, звіт по загальновиробничих витратах	Головний бухгалтер, бухгалтер	Перерахування Простежування Звірення Зіставлення	Повнота Точність Реальність Правильність	Відповідає

3.2 Удосконалювання системи прогнозування формування витрат на підприємствах ресторанного бізнесу

Ціноутворення і формування витрат у ресторанному бізнесі є найбільш складним із усіх складових цього виду бізнесу. Однак, правильне визначення ціни є важливим і визначає в остаточному підсумку результат і ефективність ресторанного бізнесу.

Кожна рекламна кампанія в ресторанному бізнесі при визначенні знижок має «крапку рішення», тобто ту мінімальну кількість відвідувачів, яка необхідно, щоб виправдати скорочення маржі при наданні цінової знижки. При визначенні цієї кількості необхідних клієнтів використовуються різні способи.

Спочатку потрібно визначити рівень повернення від кожної конкретної промоушн-акції, тобто та кількість людей, яка прийде з купоном, що повідомляють про знижку, і «поверне» його. Цей рівень буде крім іншого визначатися способом, яким поширювалися скидочні купони (методом поштового розсилання, у газеті, у купонному буклеті, який гість одержав у ресторані та ін.), і, звичайно, рівнем надаваної знижки. Формула «купив один – другий безкоштовно», як показує досвід, працює краще, чим «купив один – другий одержав за півціни».

Припустимо, що використовується формула «купив один – другий одержав за півціни» і що рівень повернення становить 10% (тобто 10 відсотків з розповсюджених купонів повернулися в ресторан). Тоді розрахунки витрат, які понесе підприємство буде розраховуватися в такий спосіб:

$$0.10 \times (0.50) + 0.90 \times (1.00) = 0.95$$

Це означає, що 10 відсотків відвідувачів одержують 50-процентну знижку і 90 відсотків платять повну ціну. Якщо продажі до знижок становили 10000 грн. на 100 людей – середній чек становить 100 грн. на

людину. При зазначених нами знижках буде отримано тільки 9500 грн. Якщо вартість ресторанних блюд (тобто витрати, безпосередньо пов'язані з готуванням – вартість продуктів та ін.) становить звичайні 38%, то при отриманих 9500 грн. вона збільшується до 40% (3800/9500).

Якщо загальні витрати (ЗВ), які визначаються як сума фіксованих і незмінних витрат, до знижок становили 54%, то після надання знижок вони зросли до 56%. Тому що продажі не зросли, то і відсоток, який становлять фіксовані витрати, не поменшався. Таким чином, можна визначити те збільшення продажів, яке зробить скідочну програму прибутковою.

Формула розрахунків може бути представлена в такий спосіб:

$$(1/1 - ЗВ) \times \% \quad (3.1)$$

де % - процентне збільшення загальних витрат.

Тобто розрахунки збільшень продажів, яке повинне покрити двопроцентне збільшення загальних витрат, визначається по формулі:

$$(1/1 - 0,56) \times 2 = (1/0,44) \times 2 = 4,545\%$$

що рівно 454,5 грн.

$$10000 + 454,5 = 10454,5.$$

Тобто для того, щоб виправдати двопроцентне збільшення загальних витрат (ЗВ), необхідно побільшати продажі на 4,54 відсотка (на 2 відсотка будуть знижені фіксовані витрати). Для того щоб визначити кількість відвідувань, які виправдають 2-процентне збільшення загальних витрат, потрібно розділити нові продажі на середній чек з урахуванням знижки:

$$10455 / 950 = 110 \text{ відвідувань.}$$

Тобто для того, щоб виправдати зменшення суми продажів, викликане знижкою, необхідно залучити 10 додаткових клієнтів. Тому треба пам'ятати,

що, навіть обслуживши 110 клієнтів (при знижці, яку ми розробили), ви не показуєте кращих результатів, чим з 100 клієнтами, які обслуговувалися за регулярними цінами.

Відомий ресторатор, італієць, Марііано Паллі, автор книги «Довідник зробленого хазяїна ресторану, 100 ідей для досягнення переваги в конкурентній боротьбі» пропонує встановлювати ціну, враховуючи наступні параметри (процентне співвідношення умовне і визначає ступінь впливу того або іншого параметра на ціну продажу):

Таблиця 3.4

Вплив параметрів на ціноутворення на підприємствах ресторанного бізнесу

№ п/п	Параметр	Ступінь впливу
1	Стиль ресторану	7%
2	Бажаний рівень доходу	15%
3	Категорія клієнтів	20%
4	Схильність клієнтів до витрат	15%
5	Фінансові можливості клієнтів	10%
6	Собівартість блюда	25%
7	Ціни конкурентів	8%

Контроль над ресторанним бізнесом є важливою частиною діяльності контролюючих органів і адміністрації ресторану.

Довідник «Контроль і відповідальність у сфері споживчого ринку», випущений Департаментом споживчого ринку і послуг Уряду України разом з організацією «Експерт торгівлі», вказує 21 державний орган, що має право на перевірку України. У середньому ресторан щомісяця витримує 5-6 інспекцій різних рівнів. Як затверджують досвідчені ресторатори, чим відоміше ресторан, тем частіше його інспектують.

Роз'єднаність українських рестораторів і відсутність сильної організації, що відстоює їхні інтереси, ведуть до того, що закони, що мають безпосереднє відношення до ресторанного бізнесу, ухвалюються без врахування інтересів людей, що працюють у цьому бізнесі.

План товарообігу ресторанного господарства включає наступні

показники: обсяг реалізації (у тому числі, продукції власного виробництва), облік витрат, товарні запаси і вступ продуктів і сировини. Усі ці показники перебувають у тісному взаємозв'язку.

Глибокий аналіз товарообігу є не тільки базою для розрахунків обсягу товарообігу на майбутній рік, але й усіх розділів бізнес-плану.

На ступінь виконання плану товарообігу впливають різні фактори. Одні з них залежать від діяльності підприємств ресторанного господарства: організація завезення товарів і сировини, продуктивність роботи, якість обслуговування споживачів, ефективність використання основних фондів та ін. Інші не залежать від діяльності підприємств: зміна цін на сировину і продукти, націнок ресторанного господарства на них, наявність у постачальників необхідних товарних ресурсів, відсутність туристів через форс-мажорних обставин та ін.

Таблиця 3.5

**Аналіз показників товарного балансу ресторану по загальному обсягу
виготовлених блюд (тис. грн.)**

Показники	Фактично за 2016 рік	Фактично за 2017 рік	Відхилення	Вплив на динаміку товарообігу
1 Запаси сировини і товарів на початок року	6,90	4,20	-2,70	-2,70
2 Вступ сировини і товару, у т.ч.	155,73	187,50	+26,77	+26,77
вітчизняного промислового виробництва	62,30	82,50	+20,20	+20,20
імпорт	38,90	45,60	+6,70	+6,70
від підсобних господарств	11,50	15,80	+4,30	+4,30
колгоспів, ринків	28,00	30,00	+2,00	+2,00
інші вступ	11,33	6,80	-4,53	-4,53
зниження товарних запасів	3,70	1,80	-1,90	-1,90
3 Природний збиток	0,73	0,90	+0,17	-0,17
4 Запаси товарів і сировини на кінець року	5,80	6,30	+0,50	-0,50
Обсяг товарообігу	156,10	179,50	+23,40	+23,40

Для визначення ступеня впливу вищевказаних факторів на зміну обсягу

товарообміну слід застосовувати формулу товарного балансу: $З_Н + П = Р + Е + З_К$, звідси товарообіг: $Р = З_Н + П - Е - З_К$, і відповідно:

$$Р (+23,40) = - 2,70 + 26,77 - 0,17 - 0,50$$

Істотно впливає на зміну обсягу товарообігу величина товарних запасів і швидкість їх обігу.

Для розрахунків впливу на обсяг товарообігу зміни товарних запасів швидкості їх обігу використовуємо дані таблиці 3.6.

Таблиця 3.6

Дані про товарообіг ресторану і середніх товарних запасах (тис. грн.)

Фактично за 2016 рік	Фактично за 2017 рік	Середньорічні товарні запаси згідно з нормативом	Фактичні товарні запаси на				
			1.01.	1.04.	1.07.	1.10.	1.01.
156,10	179,50	5,80	4,20	5,40	6,15	5,10	6,30

Фактичні середньорічні запаси розраховуються по середньохронологічній формулі:

$$\bar{З} = \frac{\frac{З_1}{2} + З_2 + З_3 + \frac{З_4}{2}}{n - 1}$$

де: $\bar{З}$ – величина середніх запасів на рік, які плануються;

$З_1, З_2, З_3, З_4$ – запаси на конкретні дати;

n – кількість періодів.

Використовуючи дані таблиці, можна визначити фактичні середні запаси:

$$\bar{З} = \frac{\frac{4,2}{2} + 5,4 + 6,15 + 5,1 + \frac{6,3}{2}}{4} = 5,475 \text{ тис. грн}$$

Як показують розрахунки, середні запаси за рік були нижче нормативу

на 325 грн., що негативно вплинуло на обсяг товарообігу.

Важливим фактором збільшення обсягу товарообігу і випуску продукції власного виробництва є ріст продуктивності роботи. На підприємствах ресторанного господарства підвищення продуктивності роботи можливо досягти шляхом впровадження високопродуктивної сучасної техніки і передових технологій, наукової організації виробництва та роботи, удосконалення форм обслуговування споживачів, підвищення кваліфікації роботи співробітників ресторанного господарства та ін.

Значні резерви росту продуктивності роботи і обсягу товарообігу сховані в поліпшенні використання основних фондів підприємств ресторанного господарства. У процесі їх аналізу особлива увага потрібно звертати на такі показники як середньорічна вартість активної частини основних фондів, фондівіддача на 1 тис. грн. основних фондів (у тому числі фондівіддача їх активної частини). Це дасть можливість зробити висновок про ефективність використання основних фондів, визначити шляхи вдосконалення їх структури, реконструкції та модернізації.

Важливим показником для визначення резервів збільшення обсягу товарообігу є оборотність місця на підприємствах ресторанного господарства. Для розрахунків коефіцієнту оборотності місця необхідно мати дані про чисельність споживачів, які користуються послугами підприємства. Якщо таких даних не має, то їх можна визначити шляхом розрахунків по формулі:

$$Pk = \frac{Km \cdot Dp \cdot Hp}{To}$$

де Pk – розрахунковий контингент;

Km - кількість місць у залі;

Dp - кількість днів роботи підприємства за період;

Hp - час роботи підприємства за день.

Середня тривалість обслуговування одного споживача визначається

шляхом хронометражу.

Знаючи розрахунковий (плановий) і фактичний контингент споживачів, можна, відповідно, визначити планову і фактичну оборотність місця, а потім коефіцієнт оборотності місць (Kom) на підприємстві за період, який аналізується:

$$Kom = \frac{Omp}{Omf} \quad (3.4)$$

Методом ланцюгових підстановок можна визначити вплив усіх вищевказаних факторів на оборотність місць, тобто кількість місць, режим роботи підприємства, оперативність обслуговування.

Наступним етапом аналізу є аналіз виробничої програми, тобто випуску власної продукції в натуральних показниках. Дуже часто спостерігається збільшення обсягу реалізації продукції власного виробництва під час невиконання плану виробничої продукції, що пояснюється збільшенням випуску продукції, яка дорого коштує, і підвищенням середньої ціни страви. Такий підхід до організації торгово-виробничої діяльності не сприяє більш повному задоволенню виробничих потужностей підприємств ресторанного господарства.

Випуск продукції власного виробництва аналізується, насамперед, за складом: перші, другі, треті страви, холодні закуски та ін.

Аналіз виробничої програми випуску продукції власного виробництва буде неповним, якщо не розглянути її внутрігруповий асортименти. Наприклад, у процесі аналізу других страв визначається частка м'ясних, рибних, овочевих, круп'яних, молочних та інших у загальному їхньому випуску. На цьому етапі аналізу необхідно встановити як дотримується асортиментна структура і чи дозволяє вона забезпечити збалансованість раціону харчування споживачам.

Велике значення має систематичний аналіз виконання плану випуску напівфабрикатів, кулінарних, кондитерських і борошняних виробів. Це дозволяє вчасно пускати в хід внутрівиробничі резерви росту продуктивності

роботи і випуску напівфабрикатів, який буде сприяти збільшенню випуску власної продукції та обсягу товарообігу.

Завершальним етапом аналізу є розробка комплексу заходів, спрямованих на подальший розвиток і поліпшення обслуговування на підприємствах ресторанного господарства. Одним з таких заходів є перевід кафе і ресторанів на комплексне постачання напівфабрикатами. Це створює необхідні умови для поглиблення процесів спеціалізації та кооперації, впровадження комплексної механізації і автоматизації найбільш трудомістких процесів первинної обробки сировини. У результаті більш раціонально використовуються площі та устаткування, підвищується продуктивність роботи, збільшується випуск продукції, поліпшується її якість.

Після аналізу плану випуску власної продукції і товарообігу приступають до планування виробничої програми і товарообігу.

Планування виробничої програми проводиться роздільно:

- основної (обідньої) продукції;
- іншої власної продукції.

Залежно від типу підприємства ресторанного господарства, специфіки його діяльності застосовуються різні методи планування виробничої програми і товарообігу.

На підприємствах з відносно постійним контингентом споживачів визначення планових показників виробничої програми здійснюється виходячи з контингенту споживачів, середньої кількості страв на одного споживача за день (раціон харчування) і кількості робочих днів даного підприємства в період, який планується.

Чисельність споживачів може визначати декількома методами:

- методом вибіркового спостережень;
- шляхом прямого підрахунку відвідувачів протягом декількох днів і визначення середньоденної їхньої чисельності;
- по числу касових чеків;

- шляхом розподілу середньоденного випуску страв на раціон харчування одного відвідувача.

Певний по одному з методів фактичний контингент за звітний рік доцільно зрівняти з максимально можливим контингентом згідно з діючим режимом роботи підприємства (методику розрахунку показано раніше). Це дасть можливість визначити резерви збільшення випуску продукції власного виробництва, а також оптимізувати режим роботи підприємства і підвищить коефіцієнт оборотності місць у залі.

Далі розрахунки проводиться в такий спосіб: контингент споживачів за день множиться на кількість днів роботи підприємства і на раціон харчування одного споживача.

Наприклад, контингент споживачів ТОВ «Фемілі Світ» становить 31 особу за день. У році, який планується, підприємство буде працювати 350 днів. Раціон харчування одного споживача - 2,8 страви. Випуск страв, який планується, буде рівняти 30380 блюд ($31 \times 350 \times 2,8$).

У загальнодоступних підприємствах ресторанного господарства, де чисельність споживачів коливається, у процесі розрахунку виробничої програми використовуються дані її аналізу за попередні роки, ступінь використання потужності підприємства, його пропускної здатності, а також можливості збільшення виробництва напівфабрикатів для готування готових блюд.

Виробнича потужність підприємства характеризується максимальним обсягом продукції, яка може бути зробленої за певний проміжок часу (рік, місяць, зміна). Порівнюючи фактичний випуск страв за передплановий період з максимально можливим, установлюють ступінь використання виробничої потужності, визначають резерви росту випуск продукції власного виробництва.

Наприклад, загальна ємність варильного посуду для перших страв – 120 л, середня тривалість варки – 140 хв., а витрати часу на розвантаження, миття і завантаження казанів – 40 хв., тобто один виробничий цикл займає 180 хв. Втрати часу по організаційно-технічних причинах становлять у

середньому 60 хв. на зміну. Кухня працює протягом 10 ч., (600 хв.) у добу, а обсяг одного першої страви рівняється 0,5 л. Звідси потужність щодо виробництва перших страв рівняється:

$$П_B = \frac{600 - 60}{180 \cdot 0,5} \cdot 120 = 720 \text{ блюд}$$

Якщо у звітному періоді випуск перших страв на добу становив 643 блюда то коефіцієнт використання виробничої потужності підприємства рівняється 0,89 (643 : 720), відповідно в планованому періоді підприємство має резерви для збільшення випуску перших страв.

Для реального використання зазначених резервів, слід визначити пропускну здатність обіднього залу – максимальна чисельність споживачів, які можуть бути обслужені за певний період. Вона залежить від площі залу, норми площі на одне місце, тривалості роботи і форми обслуговування відвідувачів, коефіцієнта оборотності.

Після визначення загального обсягу випуску продукції власного виробництва приступають до досить відповідального етапу планування – розподілу його по групах і видам страв. Розподіл по асортименту проводиться з урахуванням тенденції зміни попиту, національних особливостей можливого контингенту. Із цією метою більші підприємства ресторанного господарства використовують матеріали маркетингових досліджень.

Планування виробничої програми може здійснюватися також на основі планового меню з урахуванням можливого попиту споживачів. При цьому в увагу береться тип підприємства, його виробнича потужність, можливості постачання сировиною та ін. Планове меню складається на день, тиждень, десять днів. У ньому вказується перелік страв, які пропонуються до випуску. На основі планового меню знаходять середньоденний випуск страв кожної групи і кожного виду, потім його множать на число днів роботи підприємства в період, який планується, і одержують у такий спосіб виробничу програму

випуску страв в асортиментах. Така методика планування виробничої програми найчастіше застосовується на підприємствах, розташованих у місцях масового сезонного туризму (турбази, туристичні поселення, центри молодіжного туризму та ін.).

Після визначення випуску страв розраховують обороти по обідній (основний) продукції шляхом множення запланованого випуску страв по групах на середню ціну одної страви відповідної групи.

Для визначення всього обороту продукції власного виробництва необхідно визначити обсяг і асортименти іншої продукції (кулінарні, кондитерські вироби, напівфабрикати та ін.), які визначаються на основі попиту споживачів на цю продукцію; можливостей забезпечення підприємства сировиною; виробничої потужності підприємства. Інша продукція власного виробництва доповнює асортименти обідньої продукції і забезпечує підвищене задоволення потреб відвідувачів.

Висновки до розділу 3

В даному розділі дипломної роботи була розглянута методика фінансового контролю формування витрат на підприємстві громадського харчування. Доведено, що розглянуті особливості методики фінансового контролю витрат на виробництво продукції громадського харчування повинні бути враховані фінансовим контролером при розробці загального плану і програми фінансового контролю. Для контролю обліку витрат на виробництво розроблені тести внутрішнього контролю операцій по формуванню витрат на виробництво продукції в ТОВ «Фемілі Світ», наведена програма фінансового контролю формування витрат на виробництво продукції для ТОВ «Фемілі Світ».

В даному розділі також надані пропозиції щодо удосконалювання системи прогнозування формування витрат на підприємствах ресторанного бізнесу.

ВИСНОВКИ

Підприємства ресторанного господарства здійснюють досить складну діяльність, виконуючи одночасно кілька функцій, зокрема і виробничу. У більшості підприємств ресторанного бізнесу дотепер використовується господарський механізм торгівлі, який не враховує собівартість і не визначає рентабельність окремих видів продукції власного виробництва. Національні стандарти бухгалтерського обліку також не передбачають облік особливої діяльності підприємства ресторанного господарства, що здійснюють виробництво продукції і її реалізації. У практичній діяльності виробнича собівартість продукції власного виробництва в обліку системно не враховується, тому в підприємствах ресторанного господарства стає актуальним визначення наукове обґрунтованої методики формування витрат виробництва.

У дипломній роботі були розглянуті особливості організації документообігу, контролю і формуванню витрат на прикладі підприємства ресторанної галузі ТОВ «Фемілі Світ». Визначене, що особливістю ціноутворення в громадському харчуванні полягає в тому, що в цій галузі не визначається собівартість одиниці випускаємої продукції. Однак на кожний виріб власного виробництва розраховується ціна реалізації. Ціни реалізації блюд визначаються методом калькуляції на підставі зазначених у Збірнику рецептур норм закладки сировини.

Матеріалами для аналізу господарської діяльності і формування собівартості готової продукції на підприємстві громадського харчування з'явилися: виробничо-господарський план підприємства, бухгалтерська, статистична і оперативна звітність.

Основним видом витрат по ТОВ «Фемілі Свіи» є інші операційні витрати. Наступними по значимості є матеріальні і трудові витрати, які переважали в різні періоди залежно від структури виготовляємих блюд.

Слід зазначити, що зниження обсягів витрат по таких позиціях як «Інші операційні витрати» і «Матеріальні витрати» пов'язані із загальним падінням

обсягів товарообігу готової продукції, що виготовляється в ресторану ТОВ «Фемілі Світ» у зв'язку з економічною кризою в країні і значним зниженням рівня купівельної спроможності потенційних відвідувачів.

Найбільша питома вага в матеріальних витратах рік у рік становлять спиртні лікеро-водочні вироби і кондитерські вироби. Також слід зазначити збільшення частки витрат по тютюнових výroбах і відносно велике зниження частки понесених витрат по іншим матеріальним витратам (з 14% в 2015 році до 2,1% в 2017 році), що пов'язане із кризовими явищами в сфері ресторанного бізнесу і зсуву акценту діяльності підприємства на більш дешевий сегмент ринку.

У ході написання дипломної роботи були досліджені методи і форми проведення фінансового контролю витрат на підприємствах громадського харчування, розроблені тести внутрішнього самоконтролю, складена програма фінансової перевірки.

Визначене, що важливим фактором збільшення обсягу товарообігу і випуску продукції власного виробництва є ріст продуктивності роботи. На підприємствах ресторанного господарства підвищення продуктивності роботи можна досягти шляхом впровадження високопродуктивної сучасної техніки і передових технологій, наукової організації виробництва і роботи, удосконалення форм обслуговування споживачів, підвищення кваліфікації роботи співробітників ресторанного господарства та ін.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- 1 Офіційний веб-портал Верховної Ради України. Закон України про бухгалтерський облік і фінансової звітності в Україні // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://rada.gov.ua>
- 2 Офіційний веб-портал Верховної Ради України. Закон України «Про внесення змін у Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансової звітності в Україні» // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://rada.gov.ua>
- 3 Офіційний веб-портал Верховної Ради України. Закон України «Про внесення змін у Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансової звітності в Україні» // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://rada.gov.ua>
- 4 Єдиний веб-портал органів виконавчої влади України. Постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 г №419 «Про твердження порядку надання фінансової звітності» // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.kmu.gov.ua/ua>
- 5 Єдиний веб-портал органів виконавчої влади України. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, коштів і документів і розрахунків. Затв. наказом Мінфіном України від 11.09.1994г, №69 // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.kmu.gov.ua/ua>
- 6 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Мінфін України №87 від 31.03.99г // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.kmu.gov.ua/ua>
- 7 Єдиний веб-портал органів виконавчої влади України. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №9 «Запаси» затверджене наказом Мінфін України від 24.04.2000р. №92 // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.kmu.gov.ua/ua>
- 8 Єдиний веб-портал органів виконавчої влади України. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16 «Витрати» затверджене Наказом

Мінфін України від 31.12.99г. №318 // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.kmu.gov.ua/ua>

9 Єдиний веб-портал органів виконавчої влади України. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96г. №116, зі змінами й доповненнями // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.kmu.gov.ua/ua>

10 Єдиний веб-портал органів виконавчої влади України. Порядок ведення обліку приросту (зменшення) балансової вартості покупних товарів, матеріалів, сировини виробів, що комплектують, і напівфабрикатів на складах, у незавершеному виробництві й залишках готової продукції, затверджений наказом Мінфіну України від 11.06.1998г. № 124 // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.kmu.gov.ua/ua>

11 Єдиний веб-портал органів виконавчої влади України. Наказ Міністерства статистики України «Про твердження типових первинних документів по облікові сировини й матеріалів» від 21.06.96 № 193 // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.kmu.gov.ua/ua>

12 Єдиний веб-портал органів виконавчої влади України. Інструкція із застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 №291, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 21.12.1999 №893/4186 // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.kmu.gov.ua/ua>

13 Єдиний веб-портал органів виконавчої влади України. Збірник рецептур національних блюд і кулінарних виробів для підприємств громадського харчування (наказ Мінторгу від 06.07.99 г. № 484) // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.kmu.gov.ua/ua>

14 Єдиний веб-портал органів виконавчої влади України. Збірник рецептур блюд і кулінарних виробів для підприємств громадського харчування (наказ Міністерства торгівлі СРСР від 12.12.80 г. № 310) // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.kmu.gov.ua/ua>

15 Єдиний веб-портал органів виконавчої влади України. Збірник рецептур блюд для харчування школярів (наказ Міністерства торгівлі УРСР від 24.12.85 г. № 341) // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.kmu.gov.ua/ua>

16 Єдиний веб-портал органів виконавчої влади України. Збірник рецептур блюд дієтичного харчування для підприємств громадського харчування (лист Мінторгівлі СРСР від 10.07.87 г. № 132) // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.kmu.gov.ua/ua>

17 Єдиний веб-портал органів виконавчої влади України. Збірник рецептур на торти, тістечка, кекси і рулети (М., Пищепром, 1978, ч. I, II, III) // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.kmu.gov.ua/ua>

18 Єдиний веб-портал органів виконавчої влади України. Збірник рецептур борошняних кондитерських і булочних виробів для підприємств громадського харчування (лист Міністерства торгівлі СРСР від 30.12.83 г. № 0176-75) // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.kmu.gov.ua/ua>

19 Єдиний веб-портал органів виконавчої влади України. Порядок розробки і затвердження технологічної документації на фірмові блюда, кулінарні та борошняні кондитерські вироби на підприємствах громадського харчування (наказ Міністерства економіки України від 25.09.2000 г. № 210) // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.kmu.gov.ua/ua>

20 Офіційний сайт Державної служби статистики України / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: – <http://www.ukrstat.gov.ua>

21 Баканов М.И. Анализ хозяйственной деятельности в торговле / М.И. Баканов. – М.: Экономика, 2000. – 240 с.

22 Балабанов И.Т. Анализ и планирования финансов хозяйствующего субъекта / И.Т. Балабанов – М.: Финансы и статистика, 2007. – 440 с.

23 Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю / М.Т. Білуха – К.: Вища шк., 2006. – 364 с.

24 Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік. / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 668 с.

25 Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” / Ф.Ф.Бутинець, Л.В.Чижевська, Н.В.Герасимчук. – Житомир: ЖІТІ, 2000,-448 с.

26 Буфатина И. Запасы. Учет по национальным стандартам // Все о бухгалтерском учете. – 2015. - № 8. – с.8-15.

27 Валеви́ч Р.П. Экономика торгового предприятия / Р.П. Валеви́ч – М.: Экономика, 2006. – 424 с.

28 Вері́га Ю.А. Бухгалтерський облік в основних галузях господарства / Ю.А. Вері́га. – К.: Вища шк., 2007. – 544 с.

29 Грабова Н.Н. Бухгалтерський облік у виробничих і торговельних підприємствах / Н.Н. Грабова, В.Н. Добровский – К.: А.С.К. 2000. – 624 с.

30 Грабова Н.Н., Добровский В.Н. Бухгалтерский учет в производственных и торговых предприятиях, 2000.:Учеб. пособ. для студентов вузов/ Под ред. Н.В. Кужи́льного. – К.: А.С.К., 2000. – 624 с.

31 Завгородний В.П. Налоги и налоговый контроль в Украине. / В.П. Завгородний. – К.: А.С.К., 2000. – 639с.

32 Завгородний В.П. Бухгалтерский учет в Украине (с использованием Национальных стандартов): Учеб. пособие для студентов вузов. В.П. Завгородний. – 5-е изд., доп. и перераб. – К. : А.С.К., 2001. – 848 с.

33 Задоя А.А. Основы экономической теории: Учебное пособие. / А.А. Задоя,Ю.Е. Петруня. – М.: Рыбари, 2000. – 479 с.

34 Івахненко В.М. Курс економічного аналізу: Навч.посіб. / В.М. Івахненко. – 2-ге вид., стер. – К.: Знання-Прес, 2001. –206 с.

35 Ковальов Д.С. Облік готової продукції і її реалізації. / Д.С. Ковальов // Все про бухгалтерський облік. – 2017. – № 2. – С. 20-24

36. Митрофанов Г. Проблемы теории и практики финансово-хозяйственного контроля в условиях переходной экономики / Г. Митрофанов // Банковское право. – 2016. №3 – С. 70-71.

37. Міронова С.В. Проблеми теорії і практики фінансово-господарського контролю на підприємствах ресторанного бізнесу // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – №8. – С. 77-81.

38. Національні стандарти бухгалтерського обліку в Україні. Закон. Положення. Інструкції: Збірник нормативно – правових актів. Станом на 20 лютого 2000р. – К.: Юрінком Інтер, 2000. – 244 с.

39. Свидерский И.А. Налоги и бухгалтерский учет материальных валовых расходов / И.А. Свидерский // Бухгалтерский учет и аудит. – 2017г. – № 11, - С. 43-49.

40. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. /В.В. Сопко. В.П. Завгодній – К.: КНЕУ, 2000. – 424 с.

41. Слюсарчук Л. Облік готової продукції і її реалізації / Л. Слюсарчук // Вісник податкової служби України – 2016 р. – № 29 – С. 42–48

42. Соколовская Н. Порядок проведения инвентаризации запасов / Н. Соколовская, Н. Погорелова // Все о бухгалтерском учете. – 2010г. – №118. – с.15-22.

43. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України. Підручник для студентів вищ. навч. освіти. / Н.М. Ткаченко. – 7-е вид., допов. й переробл. – К.: А.С.К., 2008. – 864 с.

ДОДАТКИ