

## ОПТИМИЗАЦИЯ ПОСТРОЕНИЯ КАЛЬКУЛЯЦИОННОЙ СИСТЕМЫ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ РЕСТОРАННОГО БИЗНЕСА

*Деятельность предприятий общественного питания является специфической, так как объединяет в себе процесс производства собственной продукции, торговлю покупными товарами и сферу обслуживания. В связи с этими особенностями необходимо оптимизировать построение калькуляционной системы, порядок отнесения производственных расходов на себестоимость выпущенной и реализованной продукции в сфере общественного питания*

**Постановка проблемы.** В основе стратегически важных решений лежат данные о себестоимости в области ценовой политики, товарной стратегии, стратегии каналов сбыта и т.п. поэтому ошибка предприятия в этой области может стоить очень дорого. Ядром управленческого учета является информация, которая касается себестоимости выпущенной и реализованной продукции.

Деятельность предприятий в сфере общественного питания является специфической в виду того, что данный вид деятельности объединяет производство, торговлю и услуги. В частности, в ресторанном бизнесе, где работа с клиентом построена через обслуживание официантами под заказ, сложно предположить объем выпуска и реализации продукции собственного производства и товаров в течение отчетного периода, что не позволяет корректно определить ставку распределения производственных накладных расходов. В связи с этим необходимо определить оптимальную систему калькуляционного учета для предприятий ресторанного бизнеса.

**Анализ последних исследований и публикаций.** В отечественной литературе современные подходы относительно теоретического обоснования научных аспектов и методологических приемов практического применения систем и методов калькуляционного учета уделено внимание учеными: Бутиным Ф.Ф., Головым С.Ф.,

Нападовской Л.Н., Лишиленко А.В., Лень В.С., Атамас П.И. Среди российских и зарубежных ученых, исследующих данную проблему, следует отметить: Апчерч А., Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар, Друри К., Вахрушина М.А., Волкова О.Н., Ивашкевич В.Б., Шеремет А.Д., Врублевский Н.Д., Савчук В.П. Отечественные и зарубежные ученые в своих трудах рассматривают калькуляционную систему на примере промышленных предприятий, где можно спланировать производственную мощность и определить ставку распределения производственных накладных расходов. Особенности применения калькуляционной системы в рамках управленческого учета не уделено должного внимания. На сегодняшний день вопросы организации учета на предприятиях общественного питания освещены в учебном пособии коллектива авторов под редакцией профессора Ф.Ф. Бутиного «Бухгалтерский учет на предприятиях общественного питания» и В. Кузнецовым в практическом пособии «Все об учете и организации общественного питания».

**Целью работы** является исследование особенностей процесса калькулирования себестоимости продукции, проблем построения калькуляционной системы на предприятиях ресторанного бизнеса, обоснование выбора метода и системы калькулирования в соответствии со спецификой рассматриваемой деятельности.

**Изложение основного материала.** Калькулирование продукции – это система экономических расчетов себестоимости калькуляционной единицы в рамках направления учета затрат. Конечным результатом калькулирования является составление калькуляция.

Калькуляция включает в себя перечень затрат, необходимых для приведения одной калькуляционной единицы в некое целевое состояние.

При оценке себестоимости продукции бухгалтеру необходимо сделать выбор о способе калькулирования себестоимости продукции (только реализованной или всей готовой

произведенной). Для бухгалтера, формирующего финансовую отчетность, наиболее правильным выбором является калькуляция себестоимости реализованной продукции.

Процесс калькулирования имеет ряд особенностей (рис. 1) [3].

Метод калькулирования – это совокупность способов аналитического учета затрат, обеспечивающих возможность отнесения затрат на избранный объект калькулирования (калькуляционную единицу) и определение себестоимости этой единицы.

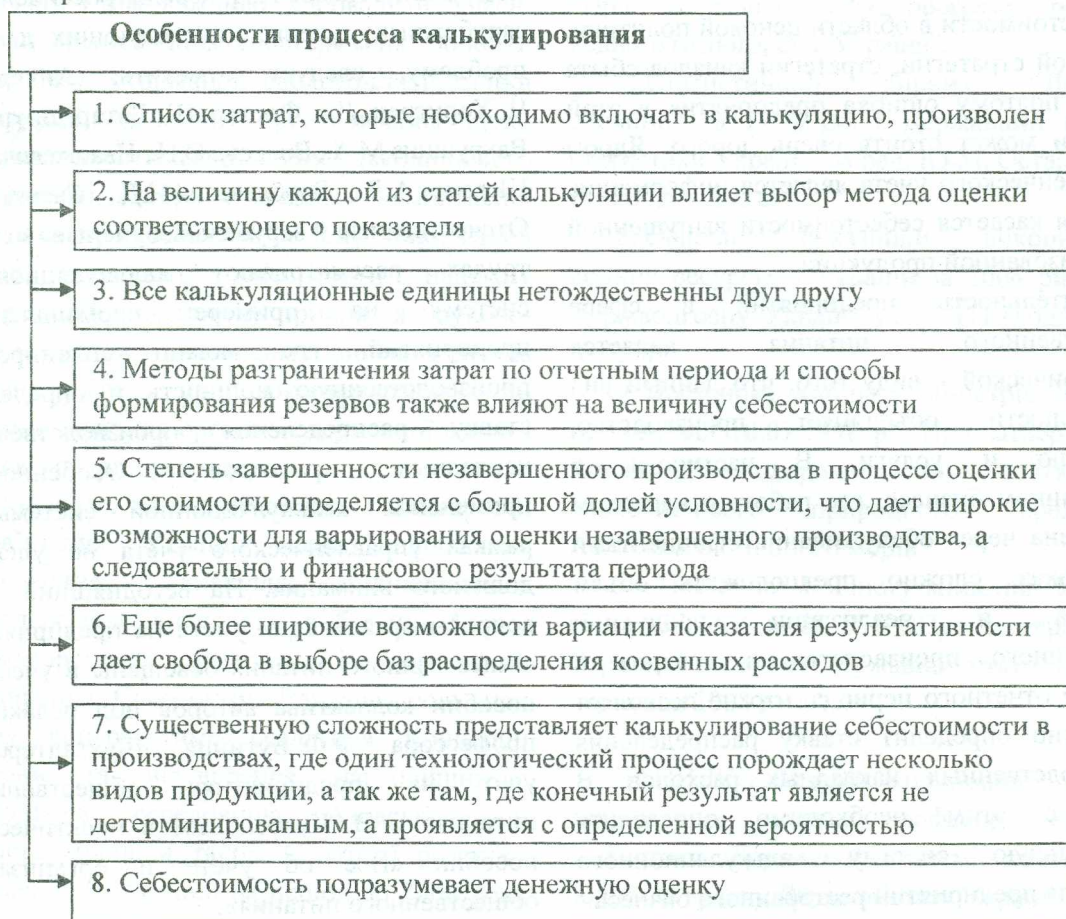


Рис. 1. Особенности процесса калькулирования

Классифицировать методы калькулирования можно следующим образом (рис. 2) [3]:

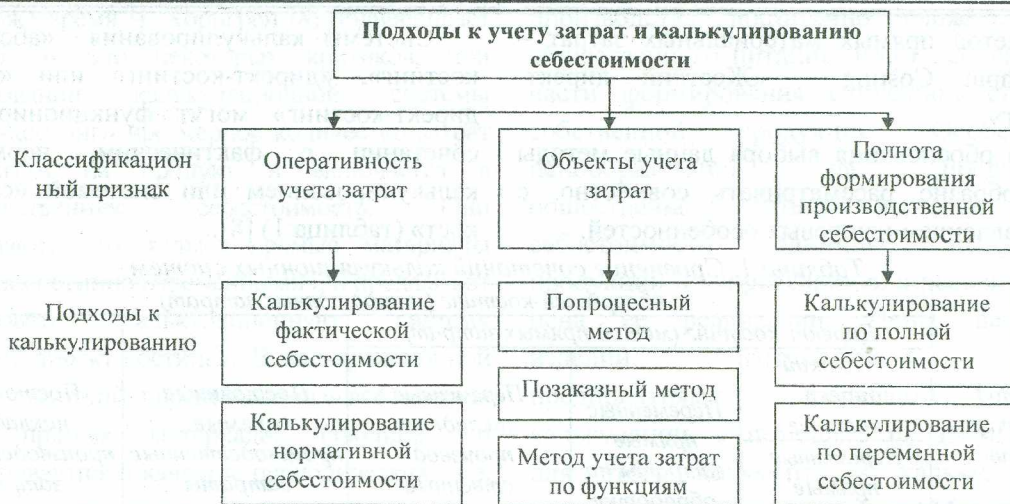


Рис. 2. Подходы к учету затрат и калькулированию себестоимости

Очень важно правильно выбрать метод калькулирования. Самыми распространенными направлениями учета являются ценообразование, анализ доходности отдельных продуктов, анализ возможности дополнительных заказов, анализ структуры ассортимента и т. д.

Метод калькулирования себестоимости определяет и способ отражения информации о затратах в системе бухгалтерского учета организации. Информация о принятых в организации методах учета затрат и калькулирования является составной частью учетной политики организации, а методы,

используемые при формировании финансовой отчетности, должны быть указаны в приказе об учетной политике. Система управленческого учета в организации может быть построена автономно от системы финансового и налогового учета. Поэтому выбор методов учета затрат и калькулирования себестоимости должен отвечать интересам принятия решения и может выполняться независимо от методов, используемых в финансовом или налоговом учете.

В зависимости от объекта учета выделяют три подхода к калькулированию (рис. 3):

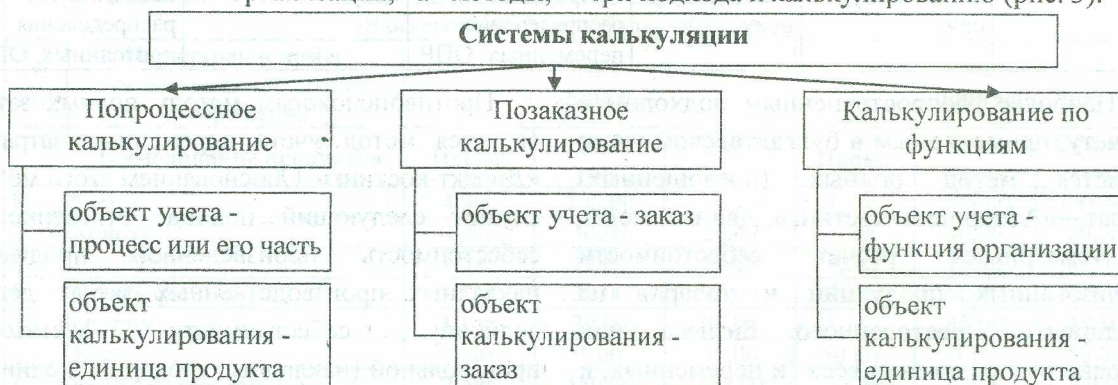


Рис. 3. Системы калькулирования себестоимости продукции

Влияние на выбор метода расчета себестоимости проданных товаров на предприятии ресторанный бизнес является распределение общепроизводственных расходов между продукцией и товарами, проданными в отчетном периоде, и запасами товаров в торговле. В зависимости от выбора возможны существенные колебания в оценке рентабельности бизнеса изучаемого периода.

В настоящее время возможно использование трех основных подходов относительно распределения постоянных накладных расходов между проданными товарами и продукцией и остатками в торговле:

- метод полных (поглощенных) затрат – Absorption Costing – «Абсорпшен-костинг»,
- метод прямых затрат – Direct Costing – «Директ-костинг»,

– метод прямых материальных затрат – Throughput Costing – «Жесткий директ-костинг».

Для обоснования выбора данные методы целесообразно рассматривать совместно, с сопоставлением ключевых особенностей.

Системы калькулирования «абсорпшен-костинг», «директ-костинг» или «жесткий директ-костинг» могут функционировать в сочетании с фактическим, нормальным калькулированием или системой «стандарт-кост» (таблица 1) [8].

Таблица 1. Сравнение сочетаний калькуляционных систем

Метод калькулирования	Абсорпшен-костинг (метод полных затрат)					
	Директ-костинг (метод прямых затрат)			Переменные накладные производственные затраты	Постоянные прямые производственные затраты	Постоянные накладные производственные затраты
	Жесткий директ-костинг	Переменные прямые затраты на обработку	Переменные накладные производственные затраты			
Фактическое калькулирование	Фактические затраты * фактическую цену	Фактические затраты * фактическую цену	Фактические затраты * фактический коэффициент распределения	Фактические затраты * фактическую цену	Фактические затраты * фактический коэффициент распределения	
Нормальное калькулирование	Фактические затраты * фактическую цену	Фактические затраты * фактическую цену	Фактические затраты * бюджетный коэффициент распределения переменных ОПР	Фактические затраты * фактическую цену	Фактические затраты * бюджетный коэффициент распределения постоянных ОПР	
Стандарт-кост	Нормативные затраты в расчете на фактический выпуск * нормативную цену	Нормативные затраты в расчете на фактически нормативную стандартную цену	Нормативные затраты в расчете на фактический выпуск * нормативный коэффициент распределения переменных ОПР	Нормативные затраты в расчете на фактический выпуск * нормативную цену	Нормативные затраты в расчете на фактический выпуск * нормативный коэффициент распределения постоянных ОПР	

Наиболее распространенным подходом к расчету, применяемым в бухгалтерском учете является метод полных (поглощенных) затрат – «Абсорпшен-костинг». Данный метод предусматривает расчет себестоимости реализованных продукции и товаров на предприятии ресторанный бизнеса при условии распределения всех (и переменных, и постоянных) производственных затрат между реализованной продукцией и остатками запасов в торговле. Как видно из таблицы 1 в расчете участвуют прямые материальные и конверсионные расходы, также производственные накладные расходы. Административные и расходы на сбыт относятся к расходам периода, которые участвуют в расчете финансового результата отчетного периода.

Противоположным методу полных затрат является метод учета переменных затрат – «Директ-костинг». Обоснованием этого метода служит следующий подход: отнесение на себестоимость произведенной продукции накладных производственных затрат делает величину себестоимости достаточно произвольной (накладные расходы на единицу продукции распределяются в зависимости от выбранной базы распределения), что может привести к неправильным управленческим решениям. Однозначно объективно относятся к калькуляционной единице только переменные расходы, и поэтому в целях формирования информации для принятия управленческих решений разумно формирование себестоимости только с участием переменных затрат (таблица 1) [3].

В тоже время Ч. Хорнгрен [8] подчеркивает что, по мнению некоторых критиков, при использовании калькуляционной системы «директ-костинг» чрезмерное количество затрат к затратам на продукт и включается в производственную себестоимость. Они утверждают, что только прямые материалы являются «истинно переменными», и предлагают использовать калькуляционную систему «жесткий директ-костинг». В калькуляционной системе «жесткий директ-костинг» все затраты (кроме прямых материалов (таблица 1)) рассматриваются в качестве периодических, т.е. относимых на уменьшение прибыли того отчетного периода, в котором они возникли. Только переменные прямые затраты относятся к затратам на продукт, т.е. включаются в себестоимость продукции. Этот метод является новейшим предложением и в практике промышленных предприятий пока широко не используется.

На предприятиях ресторанного бизнеса процессы производства и реализации собственной продукции, полуфабрикатов и товаров соединены, осуществить расчет себестоимости продукции собственного

производства достаточно сложно. Сфера общественного питания имеет особенности в части формирования отпускной стоимости собственной продукции. Особенностью ценообразования на предприятиях общественного питания является то, что себестоимость единицы выпускаемой продукции не определяется, а рассчитывается цена ее реализации. Цены реализации изделий, изготовляемых такими предприятиями, определяются методом калькуляции, с помощью предназначенного для этого документа – калькуляционная карточка (приложение 2 к Методическим рекомендациям № 157 [6]). Калькуляция составляется на каждый вид блюда, кулинарного изделия (рис. 4). В калькуляционную карточку вносятся данные о стоимости продуктов (сырья), входящих в рецептуру кулинарного изделия. Основанием для составления калькуляции является план – меню и нормы вложения продуктов (сырья), предусмотренные сборниками рецептур.

Ресторан «Вероника»							
Калькуляционная карта № 3							
Наименование блюда Салат «Фантазия»							
№ п/п	Порядковый номер калькуляции и дата ее утверждения	№ 1 2004 г.			№2 2005 г.		
		Наименование продуктов	Норма	Цена, грн.	Сумма, грн.	Норма	Цена, грн.
1	Семга	4,3кг	205,00	881,50	4,3 кг	205,00	881,50
2	Коньяк	0.5л	40,00	20,00	0,5л	40,00	20,00
3	Апельсины	4,5кг	18,00	81,00	4,5кг	18,00	81,00
4	Помидоры	3,1 кг	30,00	93,00	3,1 кг	50,00	155,00
5	Огурцы	3,1 кг	30,00	93,00	3,1 кг	45,00	48,10
6	Яйцо	50 шт.	1,00	50,00	50 шт.	1,00	50,00
7	Креветки очищенные	2,5кг	150,00	375,00	2,5 кг	160,00	400,00
8	Майонез	4,0кг	16,00	64,00	4,0 кг	16,00	64,00
9	Лист салата	1,0кг	40,00	40,00	1,0кг	50,00	50,00
10	Зелень	1,0кг	40,00	40,00	1,0кг	50,00	50,00
Общая стоимость набора за 100 блюд		1737,50			1799,60		
Цена реализации одного блюда, грн.		17,38			18,00		
Выход блюда в готовом виде		200			200		
Зав. производством		Егорова Д. И.			Егорова Д. И.		
Утверждаю Директор		Пономарев В.Г.			Пономарев В.Г.		

Рис. 4. Калькуляционная карта «Салат «Фантазия»

Алгоритм составления калькуляции (калькуляционной карточки) предусматривает формирование цены реализации блюда по определенному количеству сырья и продуктов по каждому наименованию сырьевого набора, который соответствует сборнику рецептов или утвержденной технологической карте на фирменное блюдо. Формирование стоимости на салат «Фантазия», представленного на рис. 4, предусматривает в данном случае расчет стоимости реализации по продажным ценам сырьевого набора. Сумма НДС и наценка, заложенные в продажную цену сырьевого набора, предназначены для покрытия соответственно налогового обязательства по НДС, конверсионных и непроемленных расходов, также предусматривает получение прибыли.

#### **Выводы и перспективы дальнейших исследований.**

1. Специфике деятельности ресторанного бизнеса соответствует позаказный метод калькулирования себестоимости в разрезе отдельных блюд, кулинарных изделий и товаров предлагаемых в меню предприятия общественного питания.

2. Оптимальным методом включения затрат в себестоимость продукции ресторанного хозяйства является «жесткий директ-костинг». Данный метод предусматривает отнесение прямых материальных затрат на себестоимость произведенной продукция, расходы на обработку и производственные накладные расходы – на себестоимость реализованной продукции.

3. Необходимо совершенствование формирования информационной базы управленческого учета, относительно себестоимости выпущенной и реализованной продукции предприятием ресторанного бизнеса, для принятия своевременных и правильных управленческих решений.

#### **ЛИТЕРАТУРА:**

1. *Бутинець Ф.Ф. та ін.* Бухгалтерський управлінський облік: Підручник/ За ред. Проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 480с.

2. *Бутинець Ф.Ф. та ін.* Бухгалтерський облік у громадському харчуванні: Навчальний посібник. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 440 с.

3. *Волкова О.Н.* Управленческий учет: учеб. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 472с.

4. *Друри К.* Управленческий и производственный учет: Пер. с англ.; Учебник. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 1071с.

5. *Кузнецов В.* Все об учете и организации общественного питания – Х.: Фактор, 2006. – 292 с.

6. Методические рекомендации по внедрению национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета в сфере общественного питания и бытовых услуг, гармонизированных с международными стандартами, утв. приказом Министерства экономики и по вопросам европейской интеграции Украины от 17.06.2003г. № 157.

7. *Савчук В.П.* Управління прибутком і бюджетування – М.: Бiном, Лабораторія знань, 2005. – 432с.

8. *Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар.* Управленческий учет. 10-е изд./ Пер. с англ. – СПб.: Питер, 2005. – 1008с.

ДЕСЯТКИНА И.В. – старший преподаватель кафедры «Учет и аудит» Университета экономики и управления