Производственный учет в сфере общественного питания

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Милосердова, Анна Николаевна  
  
**Год:**

2010

**Автор научной работы:**

Милосердова, Анна Николаевна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Нижний Новгород

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

200

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Милосердова, Анна Николаевна

Введение

1. Методологические и организационные принципы учета затрат на 13 производство и калькулирования себестоимости продукции в сфере общественного питания

1.1. Теоретическая концепция затрат в современной экономике

1.2. Основные аспекты калькулирования себестоимости 24 продукции в общественном питании

1.3. Отраслевые особенности бухгалтерского учета косвенных 39 затрат и торговой наценки

2. Реформирование бухгалтерского учета затрат на производство и 48 калькулирования себестоимости продукции общественного питания

2.1. Оперативно-технический учет затрат на производство

2.2. Система внутреннего контроля и оперативных проверок 63 материальных затрат

2.3. Разработка рабочего плана бухгалтерских счетов

3. Внутрихозяйственный учет затрат в общественном питании

3.1. Оптимизация структуры накопительных и сводно- 94 группировочных учетных регистров учета

3.2. Совершенствование методики формирования 103 внутрихозяйственной отчетности

3.3. Перспективы калькуляционного учета производственных 113 затрат на основе метода таргет-костинг

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Производственный учет в сфере общественного питания"

Актуальность темы исследования. Становление рыночных механизмов функционирования экономики обусловило переход значительного количества предприятий из государственной собственности в частное владение. Не явились исключением и организации общественного питания. Перед руководством хозяйствующих субъектов возникла необходимость получения достаточных объемов прибыли и поддержания конкурентоспособности своей продукции. Решение данных задач оказалось достаточно проблематично в связи с тем, что руководство и персонал оказались фактически не готовы их реализовать ввиду отсутствия соответствующих навыков и знаний.

Если раньше традиционный метод калькулирования себестоимости продукции общественного питания полностью оправдывал себя и обеспечивал необходимой информацией руководство предприятия, об уровне себестоимости продукции, то в настоящее время методика учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в сфере общественного питания нуждается в значительной реорганизации.

Прежде всего проведение такой реорганизации, обусловлено необходимостью получения релевантной информации об уровне фактически необходимых затрат на производство конкретного изделия.кухни.

Структурирование информационных массивов, характеризующих, уровень затрат на производство и продажу продукции, осуществляется' в системе производственного учета. Именно производственный учет несет основную информационную нагрузку, позволяющую- получать информацию об эффективности и целесообразности производства того или иного вида продукции.

Информационные массивы, формируемые в системе производственного учета, позволяют оптимизировать основную информационную модель «затраты - выгоды», характеризующую эффективность деятельности хозяйствующего субъекта.

В настоящее время вопросам производственного учета посвящено множество научных трудов. Вместе с тем, следует отметить, что в современной специальной литературе по данной проблематике не уделяется должного внимания разработке направлений реформирования производственного учета в организациях общественного питания.

Степень разработанности проблемы. Значительный вклад в формирование концепции затрат методических аспектов производственного учета внесли такие видные ученые как: А.С.Бакаев, П.С. Безруких, В.А. Белобородова, H.A. Быкадоров, М.А.Вахрушина, Н.Д. Врублевский, K.M. Гарифуллин, Е.А. Еленевская, М.Х. Жебрак, В.Б. Ивашкевич, И.И. Каракоз, Т.П. Карпова, В.Э. Керимов, Н.П. Кондраков, И.Г.Кондратова, Ф.Д. Ливщиц, М.В. Мельник, Е.А. Мизиковский, И.Е. Мизиковский, С.А. Николаева, O.E. Николаева, М.З. Пизенгольц, С.С. Сатубалдин, В.Т. Слабинский, Я.В. Соколов, С.А.Стуков, В.И. Ткач, Н.Г. Чумаченко, А.Д. Шеремет, JI.3. Шнейдман. На формирование отечественной.концепции производственного учета в известной мере повлияли разработки известных зарубежных специалистов: Х-.Андерсона, Ч.Гаррисона, А.Дейли, К.Друри, Д. Колдуэлла, Э.Майера, Р. Манна, Д. Миддлтона, Р. Мюллендорфа, Б.Нидлза, 3. Рахмана, Д. Риккетса, Дж. Руса, Д.Фостера, Д.Хана, Ч'.Т.Хорнгрена, Р.Энтони, А. Яруговой.

Сфера общественного питания является динамично' развивающимся видом деятельности: количество организаций, осуществляющих производство готовых изделий кухни, с каждым годом- увеличивается, изменяются-качественные характеристики самой продукции и обеспечения питания граждан. В последние годы возрос приток инвестиций (в том числе иностранных) в данный вид бизнеса.

Оборот общественного питания в последнее десятилетие растет быстрыми темпами, о чем свидетельствует динамика оборота общественного питания. По' данным Федеральной службы государственной статистики с 2002 по 2009 год данный показатель увеличился-почти в 5 раз (рис. 1).

Определенное снижение объемов продаж в сфере общественного питания в 2009 г. (11,7%), является следствием мирового финансового кризиса. Однако уже в январе - мае 2010 г. по данным ФСГС оборот общественного питания на 4,5% превысил аналогичные показатели 2009 г. Эти данные не оставляют сомнений о наращивании масштабов деятельности предприятий исследуемой сферы.

Рис. 1. Оборот общественного питания' в 2002-2009гг., млн. руб., Российская Федерация

Наши исследования показали, что основной особенностью учета затрат и калькулирования себестоимости\* продукции- в организациях общественного питания является агрегированный учет косвенных затрат.

Себестоимость продукции в общественном питании формируют лишь по прямым- материальным затратам. Остальные- затраты предприятий общественного питания-позиционируются в качестве косвенных и признаются расходами периода, и, следовательно, не участвуют в калькуляционном процессе.

Указанная методика учета затрат и калькулирования себестоимости продукции общественного питания приводит к ряду негативных последствий: нарушению принципа достоверности учетной информации обо всей совокупности затрат на производство конкретного наименования продукции и полной непригодности данного показателя для принятия управленческих решений.

Указанная практика подготовки основных качественных результатов деятельности хозяйствующего субъекта - себестоимости продукции — обусловлена тем, что организации общественного питания в свое время были включены в одну отрасль с организациями торговли и распределением на них правил торгового учета.

Предприятия общественного питания не рассматривались не как хозяйствующие субъекты, осуществляющие производственную деятельность, а позиционировались в качестве торговых организаций. Все это- существенно препятствовало развитию производственного учета в соответствии с известными Программой\* и концепцией реформирования бухгалтерского учета в Российской Федерации. По существу, развитие бухгалтерского учета в России за последние годы не коснулось предприятий общественногопитания:

Продуктивное внедрение режима экономии, и- ресурсосбережения, по нашему мнению, возможно лишь при' структурировании достоверных, исчерпывающих информационных массивов, учетно-экономических данных в требуемом-аналитическом разрезе дляпринятия, обоснованных управленческих решений.

Проведенные нами исследования отражают, что в настоящее время система производственного учета предприятий общественного питания не в состоянии обеспечить управленческий персонал информацией о фактической производственной- себестоимости выпускаемой продукции.

В связи с тем, что в общественном питании .отсутствует калькулирование в общепринятом понимании и рассчитывается только «усеченный» вариант себестоимости, управленческий персонал предприятий, исследуемой сферы в настоящее время, не может по данным производственного учета оценить состоятельность системы управления экономикой хозяйствующего- субъекта.

Бухгалтерское обобщение косвенных- затрат в общественном питании существенно снижает значимость учётных данных в управлении экономикой предприятия, прежде всего при разработке определенных управленческих решений. Целенаправленное и конструктивное функционирование системы управления микроэкономикой предприятия исследуемой сферы возможно лишь при структурировании детальной учётной информации о формировании производственных затрат.

По нашему мнению, решением данной задачи в современных условиях функционирования предприятий общественного питания правомерно\* считать создание системы производственного учёта, ориентированного на представление достоверной информации о фактической производственной себестоимости продукции и сумм финансовых результатов от ее продаж в необходимом аналитическом\* разрезе для нужд управления экономикой предприятия.

Реформирование существующей системы\* производственного учета в общественном питании позволит повысить ее значимость для подготовки обоснованных оперативных управленческих решений, усилить.ее влияние на систему внутрихозяйственного контроля экономичного формирования производственных затрат и обеспечит создание продуктивной информационной базы.

Таким образом, наличие ряда существенных недостатков производственного учета в сфере общественного питания и объективная необходимость его совершенствования- свидетельствуют об актуальности выбранной темы диссертационного исследования.

Цель и- задачи исследования. Целью диссертационного исследования является совершенствование производственного учета на предприятиях общественного питания. В соответствии с поставленной целью в работе поставлены следующие задачи:

• исследовать современную практику бухгалтерского учета затрат на производство продукции и порядок калькулирования себестоимости продукции общественного питания;

• изучить и обобщить позиции специалистов в области теории издержек, затрат, расходов и себестоимости;

• разработать и обосновать статьи затрат на производство продукции, ориентированные на отраслевые особенности производственного процесса и определить его влияние на формирование производственных затрат в организациях общественного питания;

• усовершенствовать систему первичной документации оперативно-технического учета и учетных регистров для оценки и обобщения затрат на производство по текущим нормам и отклонениям от норм;

• разработать рекомендации по совершенствованию учета издержек обращения в организациях общественного питания;

• разработать авторский рабочий план бухгалтерских счетов для организации учета затрат и результатов в рамках обычной деятельности хозяйствующего субъекта;

• разработать рекомендации по совершенствованию внутрихозяйственного контроля затрат, расходов и результатов на предприятиях общественного питания;

• разработать методику формирования центров ответственности предприятий общественного питания и формы внутрихозяйственной отчетности для каждого из них;

• разработать рекомендации по. совершенствованию ценообразования в организациях общественного питания;

• сформулировать подходы к рациональному структурированию информационной базы производственного учета для поддержки принятия управленческих решений.

Предметом диссертационного исследования является теоретико-методологические и учетно-аналитические аспекты производственного учета на предприятиях общественного питания.

Объектом исследования является учетная информация организаций общественного питания Республики Марий Эл, а также Нижегородской области, в частности: Муниципального предприятия комбината питания «Заречный», Муниципального- предприятия комбината питания «Школьник», ООО «Братина», ООО «Алаир», ООО «Кворум НМ» и др.

Теоретической и методологической основой диссертационного исследования явились труды ведущих ученых, изучающих, проблемы структурирования информационных массивов, формируемых в системе производственного учета, материалы периодических изданий, посвященных проблематике рациональной организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в организациях общественного питания.

Информационным обеспечением написания диссертационной работы послужили нормативные акты, по организации ведения^ бухгалтерского учета затрат, в том числе в сфере общественного питания, материалы общероссийских и международных научных конференций.

При - написании диссертационной работы автором применены- различные методы научного' познания, в- частности: анализ и синтез, наблюдение, анкетирование, сравнительный подход, группировка, использование математических и статистических методов; методов системного подхода и др.

Научная новизна диссертационногоисследования заключается в следующем: значительно уточнен и дополнен традиционный понятийный аппарат издержек, затрат, расходов и-себестоимости;

• сформированы авторский-перечень статей калькуляции и рабочий план бухгалтерских счетов аналитического учета затрат, полностью ориентированных на отраслевые особенности технологии производства продукции и формирования финансовых результатов в организациях общественного питания;

• предложена усовершенствованная- номенклатура косвенных затрат, а также варианты их бухгалтерского учета и последующего распределения по источникам возмещения;

• разработаны формы оперативно-технической документации для организации и рабочего функционирования нормативного хозяйства, рекомендованы специализированные регистры производственного учета по технологиям и продуктам труда в общественном питании;

• разработаны рекомендации по повышению качества внутрихозяйственного контроля и совершенствованию системы инвентаризаций незавершенного производства в общественном питании, ориентированной на своевременное выявление недостач сырья в пределах и сверх норм естественной убыли и снижение указанных потерь;

• сформированы центры ответственности предприятий общественного питания (центры затрат, доходов и прибыли) и разработаны формы внутрихозяйственной отчетности для каждого из них;

• сформулированы предложения по совершенствованию ценообразования в организациях общественного питания для подготовки данных относительно обеспечения- необходимого уровняг рентабельности обычной\* деятельности, а также отдельных видов выпускаемой продукции;

• разработаны подходы к формированию информационной базы производственного учета для подготовки управленческих решений.

Практическая, значимость исследования заключается в том, что предложенные диссертантом направления совершенствования производственного учета позволяют обеспечить. аналитичность, своевременность и достоверность формирования информации производственного учета по отдельным носителям затрат для целенаправленного и конструктивного функционирования системы управления микроэкономикой предприятия общественного питания.

Апробация и внедрение результатов исследования. Обоснованные в диссертационном исследовании выводы и предложения\* могут быть использованы в учебном процессе высших учебных заведений по курсам «Бухгалтерский (финансовый) учет» и «Бухгалтерский управленческий учет»; а также для повышения квалификации бухгалтеров, осуществляющих практическую деятельность в сфере общественного питания, в том числе в территориальных институтах бухгалтеров и/или аудиторов.

Основные положения диссертации и результаты проведенных исследований докладывались на научных конференциях Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского в 2006, 2007 и 2009 гг., Марийского государственного технического университета в 2006 г., Кировского филиала Московского гуманитарно-экономического института в 2006 г., Волжского государственного инженерно-педагогического университета в 2006 г., Воронежского государственного университета в 2007 г. и нашли свое отражение в соответствующих сборниках.

По результатам исследования опубликовано 12 статей, общий объем которых составляет 2,9 печатных листа, в том числе в изданиях, рекомендованных к публикации ВАК - 3 статьи объемом в 0,88 п. л.

Отдельные положения и рекомендации диссертационной работы внедрены ; на предприятиях общественного питания Республики Марий Эл:

Муниципальное предприятие комбинат питания «Заречный», Муниципальное <, предприятие комбинат питания «Школьник», ООО «Алаир», ООО «Братина», а также Нижегородской области: ООО «Кворум НМ».

Структура и объем работы. Структура диссертационной работы представлена введением, тремя главами, заключением, списком литературы, включающим 143 наименования.

Содержание работы изложено на 161 странице машинописного текста, включает 23 таблицы, 10 рисунков и 27 приложений.

II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ I

Структура и объем работы. Структура диссертационной работы представлена введением, тремя главами, заключением, списком литературы и приложениями.

Во введении обоснована актуальность выбранной темы исследования, представлены его цель, задачи, объект и предмет, определены элементы научной новизны и практическая значимость.материалов диссертации.

В первой главе диссертации изложены результаты проведенного исследования понятийного аппарата в области производственного учета, разработаны соискателем усовершенствованные определения «издержки», «затраты», «расходы», «себестоимость». Освещена современная практика производственного учета на предприятиях общественного питания.

Во второй главе изложены результаты проведенного соискателем исследования системы оперативно-технического учета производственных затрат и внутрихозяйственного контроля, включая оперативные проверки материальных затрат. Исследование позволило нам разработать направления совершенствования внутрихозяйственного контроля затрат на производство на предприятиях общественного питания.

Приводится разработанная соискателем номенклатура статей калькуляции, полностью ориентированная\* на отраслевые особенности предприятий общественного питания, а также рабочий план бухгалтерских балансовых счетов и отраслевая» корреспонденция- счетов, отражающие специфику технологии производства продукции и формирования финансовых результатов в организациях общественного питания.

В • третьей главе изложены предлагаемые к внедрению усовершенствованные формы накопительных и сводно-группировочных учетных регистров,4 обеспечивающие возможность разработки эффективной ценовой политики, оптимизации ассортиментного перечня\* выпускаемой продукции. Предлагается методика формирования отчетности центров ответственности в зависимости от их видов и разработаны формы внутрихозяйственной отчетности центров- затрат, доходов и прибыли, а также направления' оптимизации результатов деятельности предприятий общественного питания посредством внедрения целевого ^калькулирования.

Основное содержание диссертационной работы изложено на 161 странице, содержит 23 таблицы и 10 рисунков. В работе представлены список литературы из 143 наименований и 27 приложений.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Милосердова, Анна Николаевна

Заключение

Постановка производственного учета на предприятиях общественного питания во многом обусловлена технологическими особенностями производства продукции. Однако, традиционное отнесение предприятий общественного питания к одной подотрасли с организациями торговли привело к игнорированию отраслевых особенностей формирования затрат в указанной сфере экономики. Это не могло не стать причиной отставания учета затрат, а с ним и учета финансовых результатов, на предприятиях исследуемой отрасли от современных требований управления микроэкономикой.

Отсутствие разагрегированного учета косвенных затрат в обосновании ценовой политики предприятий общественного питания в значительной мере препятствует структурированию информационных массивов, адаптивных подготовке управленческих решений в области оптимизации производственных затрат. Вопросам бухгалтерского учета затрат, калькулирования себестоимости продукции, формирования новых и совершенствования действующих методик ценообразования на предприятиях общественного питания придается в течение многих лет незаслуженно мало внимания. Между тем, общественное питание, несмотря на результаты глобального экономического' кризиса, принадлежит к числу развивающихся отраслей экономики. Поэтому актуальность научных исследований в области производственного учета на предприятиях общественного питания трудно переоценить.

Поставленная в настоящем диссертационном исследовании цель -совершенствование методики учета затрат и калькулирования\* себестоимости продукции на предприятиях общественного питания — достигнута путем решения следующих задач:

• исследована современная практика бухгалтерского учета затрат на производство продукции и порядок калькулирования себестоимости продукции общественного питания;

• изучены и обобщены позиции специалистов относительно терминологии издержек, затрат, расходов и себестоимости, значительно уточнен и дополнен традиционный понятийный аппарат издержек, затрат, расходов и себестоимости;

• разработан авторский перечень статей калькуляции, ориентированный на отраслевые особенности производственного процесса и его влияние на формирование производственных затрат в организациях общественного питания;

• усовершенствована система первичной документации оперативно-технического учета и учетных регистров для обобщения затрат на производство по текущим нормам и отклонениям от- норм;

• разработаны рекомендации4 по совершенствованию бухгалтерского учета издержек обращения в организациях общественного питания;

• разработан авторский рабочий план бухгалтерских счетов для организации- бухгалтерского1 учета затрат и результатов в рамках осуществления обычной деятельности предприятиями общественного питания;

• разработаны рекомендации по совершенствованию внутрихозяйственного контроля затрат, расходов и результатов1 на предприятиях общественного питания; сформированы центры ответственности предприятий общественного питания и разработаны формы внутрихозяйственной" отчетности\* для каждого из них;

• разработаны рекомендации по совершенствованию ценообразования в организациях общественного питания; | г

• ■ разработаны подходы к формированию информационной базы производственного учета для подготовки управленческих решений.

Проведенное нами исследование современного состояния концепции затрат предприятия позволило обобщить мнения ведущих ученых и выявить противоречия в применяемом терминологическом аппарате4 в части позиционирования издержек, затрат, расходов и себестоимости, и разработать авторские определения вышеуказанных показателей.

В настоящее время отсутствует общее мнение об экономической и учетной сущности термина «затраты». Современные требования к информационному обеспечению, в связи с ориентацией учета на будущие результаты и выдвижением на первый план системы бюджетирования, обуславливает объективную необходимость в реформировании учета фактического и запланированного расходования хозяйственных средств предприятия общественного питания. Обобщив мнения специалистов, мы считаем наиболее исчерпывающим следующее определение: «затраты — это обусловленная спецификой деятельности фактическая и ожидаемая величина потребляемых ресурсов, исчисленная, в стоимостном и натуральном выражении в соответствии с принятой методикой и ориентированная^на поставленные цели».

Необходимо отметить, что отсутствует также единое понимание расходов, несмотря на' то; что указанный термин широко используется в нормативных документах, регламентирующих порядок ведения» бухгалтерского учета в Российской Федерации. Обобщив материалы специальной- литературы, мы пришли к выводу о необходимости- адаптации\* термина- «расходы» к специфике организации бухгалтерского учета в Российской Федерации.

Исходя из вышесказанного; мы ,считаем наиболее объективной концепцией расходов является: «расходы - это уменьшение экономических выгод в результате выбытия, части активов и (или) возникновения обязательств, обусловленное функционированием, предприятия и приводящее к уменьшению его капитала, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества), относимое к отчетному периоду».

Синтезировав концепции издержек, мы считаем, что указанный термин становится адаптивным достоверному формированию данных производственного учета, если его\* позиционировать следующим образом: «издержки представляют собой расчетные обязательства предприятия, представляющие собой стоимостное выражение приобретенных ресурсов, а также увеличение обязательств в отчетном периоде».

• 133

По нашему мнению, издержки выражаются- в виде выплат по приобретенным ресурсам, с соответствующим увеличением обязательств, и включают затраты отчетного и будущего периодов; а также расходы, которые не относятся к затратам (убытки от стихийных бедствий, пожертвования на благотворительность и т.д.).

Наши исследования' показали, что в современной науке и практике производственного учета отсутствует единое научное определение такого релевантного показателя обычной деятельности хозяйствующего, субъекта как себестоимость. Обобщая научные суждения,- можно сказать, что термин «себестоимость» нуждается в конкретизации- и адаптации, к особенностям информационного пространства отечественного учета в целом и к общественному питанию, в частности.

Как нам представляется;. ; наиболее точно отражает особенности информационного? поля производственного' учета будет следующее определение:, «себестоимость, продуктов? труда: представляет стоимостную оценку совокупности!; произведенных;; затрат на обычные виды деятельности предприятия, рассчитанной; в соответствии, с применяемой; методикой по установленным для него статьям калькуляции».

В -рамках исследования основных подходов к учету ; затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции? на предприятиях общественного питания, нами были; изучены действующие методики .учета прямых и косвенных затрат, и особенности калькуляционного учета в исследуемой; отрасли, экономики: В результате проведенного нами анализа структуры затрат предприятий- общественного питания? Нижегородской области; и Республики Марий Эл можно сказать, что уровень (постоянных затрат в, их общей сумме, как и в других отраслях экономики; в значительной степени зависит от масштабов ; деятельности; хозяйствующего' субъекта (приложение 4). Отметим, что в; общественном питании темпы: роста косвенных затрат значительно опережают темпы-роста себестоимости продукции^ (товаров):

В связи с изложенным, первостепенной задачей производственного учета на предприятиях общественного питания, особенно относящихся к субъектам малого бизнеса, должна стать объективная детализация учета, что в первую очередь будет способствовать оптимизации издержек обращения.

Значительным недостатком производственного учета на предприятиях общественного питания необходимо признать упорядоченность системы учетной информации о фактическом уровне убыли сырья и материалов при их хранении на складах, при которой учитывается воздействие лишь общих факторов на ее возникновение. Применяемый подход к структурированию информации о стоимости естественной убылисырьевых ресурсов обуславливает снижение качества корпоративного менеджмента предприятий общественного питания, приводит к значительным перманентным финансовым потерям. Очевидна необходимость решительного отказа от действующих в общепите еще с советских времен устаревших парадигм учета естественной убыли, разработки и внедрения новых эффективных управленческих инструментов. Мы считаем, что будет целесообразным рассмотреть вопрос о создании внутрихозяйственного компенсационного резерва норм естественной убыли.

Принцип формирования Фонда компенсационного резерва (ФКР) заключается в следующем. При закупке сырья и материалов, производится отчисление в фонд из бюджета закупок по каждой заготавливаемой позиции в зависимости от степени риска потерь. По нашим расчетам, при малых рисках отчисления должны составлять не более 3-5 %%, при высоких рисках до 30%. Эмпирическая и расчетная оценки возможных объемов убыли в разрезе позиций материальных ресурсов позволяют прогнозировать их заранее, до момента закупки.

В случае превышения критического порога, менеджменту рекомендуется отказываться от заготовления данных позиций, вести поиски новых, качественных и эффективных в производстве ресурсов.

Формирование ФКР предполагает внесение изменений и дополнений в бухгалтерский учет хозяйственной деятельности предприятий общественного питания. Так, в действующий План счетов целесообразно включить отдельный пассивный счет 95 «Компенсационные резервы».

Аналитический учет по данному счету целесообразно вести по причинам отклонений. В калькуляционных и бюджетных регистрах отчисления в ФКР мы рекомендуем учитывать отдельной статьей затрат. Практика обезличенного отнесения потерь к прочим расходам нам представляется неоправданной, поскольку они затушевываются общей сумме расходов в целом.

Разработанная нами корреспонденция счетов по созданию и использованию средств компенсационного резерва возмещения потерь в пределах норм естественной убыли представлена в таблице 1.7.

Управление экономикой хозяйствующего субъекта обычно характеризуется\* уровнем затрат на обычные виды деятельности, обеспечивающим-получение прогнозируемых экономических выгод. В связи с этим, образуется объективная потребность в. структурировании информационных массивов, адаптированных к, решению данной задачи. Обоснованной базой формирования релевантной информации о. стоимости производственных затрат, в аналитическом учете на предприятиях общественного питания должна стать система оперативно-технического учета.

Нами предлагается, авторская методика- структурирования информации о затратах на производство продукции в первичной учетной документации применительно к предприятиям общественного питания.

Повышение качества бухгалтерского'учета на предприятиях исследуемой отрасли в значительной степени зависит от совершенствования системы внутрихозяйственного контроля затрат на производство продукции и калькулирования ее себестоимости.

Предлагаемое нами усовершенствование методики внутрихозяйственного контроля на предприятиях общественного питания, на наш взгляд, позволят повысить результативность системы внутреннего контроля и, что особенно важно, полностью исключить нарушения норм закладки сырья на производство изделий кухни.

Формы первичной учетной документации, практикуемые на предприятиях общественного питания, не предназначены для оформления результатов перманентного контроля фактического выпуска готовой продукции из производства и ежедневных остатков изделий кухни на конец дня. В связи с этим нами предложена усовершенствованная форма Журнала учета остатков пищи (табл. 2.3.).

Мы считаем, что Журнал необходимо дополнить данными об объемах производства и продаж, интегрируемых в информационную систему внутрихозяйственного контроля физических объемов производства и продаж продукции, а также натуральных остатков полуфабрикатов и изделий кухни.

Отсутствие в общественном питании калькулирования технологической себестоимости привело к невозможности точного определения совокупности затрат на производство конкретного вида продукции. По существу на предприятиях общественного питания искажаются данные о фактической себестоимости- продукции, поскольку косвенные затраты учитываются обезличенными суммами в составе расходов напродажу, отсутствует учет затрат по центрам ответственности, по текущим нормам и отклонениям от норм. Все вышеизложенное подтверждает необходимость существенных преобразований действующей методики калькуляционного учета в исследуемой отрасли экономики.

На наш взгляд, для обеспечения достоверности учета, усиления внутрихозяйственного контроля затрат на производство и формирования информационной базы, позволяющей принимать обоснованные управленческие решения, необходимо расширить применяемый в настоящее время перечень статей калькуляции. Затраты на производство продукции должны быть структурированы в совокупность статей калькуляции, адаптированных к особенностям функционирования организаций общественного питания.

Разработанная соискателем номенклатура калькуляционных статей полной себестоимости представлена в параграфе 2.3.

Внедрение предложенного перечня статей калькуляции на предприятиях общественного питания обеспечит возможность калькулирования технологической себестоимости продукции, повысит эффективность внутрихозяйственного контроля за расходованием производственных ресурсов, а также обеспечит возможность разработки и внедрения стратегии экономии затрат.

Очевидна необходимость реорганизации применяемого в бухгалтерском учете предприятий общественного питания рабочего плана счетов в области структуризации информации о величине производственных затрат.

Отрицательным аспектом производственного учета предприятий общественного питания является игнорирование счетов, предназначенных для учета выпуска.готовой продукции из производства-. Внедрение в рабочий план счетов предприятий, общественного питания» счета 43" «Готовая продукция», по нашему мнению, обеспечит возможность структурирования- информации о наличии и движении готовых блюд, изделий и напитков в.требуемом для целей управления аналитическом разрезе. Для-формирования учетной информации о фактической себестоимости\* выпуска\* продукции, общественного питания! и суммах отклонений от нормативной» себестоимости нам представляется необходимым внедрение в рабочий план бухгалтерских счетов1 предприятий исследуемой сферы счета 40 «Выпуск продукции». Тем самым\* будет ликвидирована традиционная практика суммового (сальдового) учета в обезличенных суммах на счете 90 «Продажи».

При. производстве ряда изделий кухни в организациях общественного питания используются, полуфабрикаты собственного производства, учет которых целесообразно организовать на отдельном- синтетическом счете 21 «Полуфабрикаты собственного производства». Это позволит идентифицировать их от остальной продукции незавершенного производства, что в свою очередь повысит качество внутрихозяйственного контроля.

Для учета затрат вспомогательных производств (например, собственных котельных), на наш взгляд, в рабочем плане бухгалтерских счетов предприятий общественного питания необходимо предусмотреть счет 23 «Вспомогательные производства».

Наши исследования свидетельствуют о том, что калькулирование себестоимости» брака целесообразно производить по номенклатуре статей прямых затрат, включая затраты на исправление брака, без учета косвенных затрат, поскольку эффективное управление организацией в целом и производственным процессом в частности не подразумевает производство забракованной продукции.

Формирование информации о суммах забракованной продукции и величине затрат на исправление брака в организациях общественного питания целесообразно на наш взгляд осуществлять на счете 28 «Брак в производстве».

Распределение косвенных затрат между отдельными носителями, может осуществляться на основе предлагаемых соискателем баз распределения (приложения 19 и 20).

Предложенный соискателем рабочий план бухгалтерских счетов позволит сформировать качественную учетную информацию о затратах на производство продукции общественного питания по местам возникновения затрат, полностью отвечающую нуждам управления экономикой предприятия. Обеспечивается также качество внутрихозяйственного контроля расходования ресурсов организации. Такая- информация может быть использована для разработки мероприятий по внедрению стратегии экономии затрат на производство продукции.

В рыночных условиях система бухгалтерского учета должна быть ориентирована не на формальную регистрацию фактов хозяйственной деятельности организаций, а на своевременное получение релевантной информации- пользователями соответствующих уровней для подготовки управленческих решений.

В целях обеспечения возможности оперативного структурирования релевантной информации о величине фактических затрат на производство конкретных видов продукции, своевременного выявления и проведения экономической диагностики отклонений фактических затрат на производство продукции от их нормативной величины нам представляется целесообразным усовершенствовать применяемые формы сводно-группировочных регистров учета.

Для калькулирования цеховой себестоимости продукции общественного питания нам представляется необходимым формирование не только нормативно-плановой (приложение 21), но и фактической калькуляции блюд, кулинарных изделий и напитков (приложение 22), поскольку фактическая величина общепроизводственных расходов, в большинстве случаев может отличаться от запланированной.

Оптимальным регистром учета, представляющим1 разагрегированную информацию о прибыльности и. затратоемкости выпуска отдельных видов продукции общественного питания посредством систематизации показателей себестоимости, прибыли и рентабельности, может служить предложенный нами Отчет о финансовых результатах производства единицы.продукции (табл. 3.1).

Сформированные направления совершенствования? калькулирования, себестоимости продукции общественного питания обуславливают необходимость разработки и внедрения форм учетных регистров, обеспечивающих систематизацию' информации о затратах на производство продукции, включая затраты на брак, в производстве и списании по соответствующим направлениям сумм, потерь от брака, а такжесписания общецеховых, общехозяйственных и коммерческих расходов в необходимом аналитическом разрезе.

В качестве основного регистра учета, структурирующего информационные массивы затрат на производство продукции на предприятиях общественного питания практикуют журнал-ордер № 10; Этот регистр является общим для всех отраслей экономики и, разумеется, нуждается в приспособлении к производственной деятельности предприятий общественного питания.

На предприятиях общественного питания отсутствуют обслуживающие производства и хозяйства, в связи с чем, в предложенной соискателем форме упомянутого учетного регистра будут исключены излишние разделы. Предложенный формат документа-носителя «Журнал-ордер № Ю-ОП» представлен в приложении 24.

Очевиден тот факт, что в практике бухгалтерского учета предприятий общественного питания возникает объективная необходимость применения аналогичных учетных регистров,. позволяющих систематизировать информацию о величине соответствующих затрат.

Вместе с тем особенности калькуляционного подхода предприятий общественного питания' обуславливают необходимость усовершенствования ведомостей^ № 12, 14 и 15 для, повышения их информативности; а также обеспечения релевантности отражаемой? информации^ для- удовлетворения потребностей; менеджмента. Разработанная, и предложенная к внедрению с учетом рекомендуемой номенклатуры;- статей общецеховых затрат (см. параграф 2.3) в; бухгалтерском учете предприятий общественного питания форма ведомости №; 12 «Затраты по цеху» представлена в приложении 17.

Одной из особенностей калькуляционного подхода в сфере общественного питания.является отсутствие; учета брака в производстве. Проведенные нами исследования^ документального^ отражения операций по исправлению брака, в бухгалтерском^учете предприятий общественного'питания позволили, выявить, что на практике чаще всего забракованнаяшродукцияшодвергается-переработке без отражения соответствующей-информации в учете. На наш взгляд, отказ от регистрации на практике затрат по исправлению брака в соответствующих регистрах учета прежде всего вызван; отсутствием; типовой корреспонденции счетов, а также форм учетных регистров;, специально разработанных для сферы общественного питания.

Очевиден тот факт, что в результате отсутствия учета затрат на исправление брака в бухгалтерском учете предприятий указанной сферы появился существенный пробел, мешающий ему быть эффективной и надежной базой для калькулирования себестоимости продукции и принятия оптимальных управленческих решений.

Объективная необходимость отражения в бухгалтерском учете предприятий сферы общественного питания сумм забракованной продукции и величины затрат на исправление брака является предпосылкой создания и внедрения в практику бухгалтерских служб регистров учета, систематизирующих указанную информацию. Разработанная автором форма ведомости № 14-ОП «Учет потерь в производстве» представлена в приложении 25.

Систематизация информации о величине общезаводских и коммерческих затрат, а также расходов будущих периодов в. рамках применения журнально-ордерной формы бухгалтерского учета осуществляется» в ведомости» № 15 «Общехозяйственные расходы, расходы будущих периодов и коммерческие расходы».

Для эффективного управления предприятием общественного питания руководству необходима информация не только о величине затрат на производство продукции, но и о сумме косвенных затрат с целью принятия обоснованных управленческих решений по обеспечению прибыльности и рентабельности обычных видов деятельности. Необходимые для целей управления данные об уровне косвенных затрат систематизируются за отчетный период, как уже было отмечено выше, в ведомости № 15.

Нам представляется целесообразным несколько усовершенствовать состав и структуру указанного учетного регистра в целях обеспечения возможности его эффективного применения в бухгалтерском учете предприятий общественного питания. Разработанный и предложенный соискателем к внедрению формат учетного регистра представлен в приложении 18.

Для повышения информативности журналов-ордеров (кроме журнала-ордера № 10) нам представляется целесообразным предложение агрегирования данных журнало-ордеров и ведомостей. Предлагаемый формат регистра учета «Журнал операций по счету», представлен в таблице 3.2. Внедрение указанной формы накопительного регистра в практику бухгалтерского учета предприятий общественного питания позволит обеспечить возможность оперативного получения информации о суммах затрат в необходимом аналитическом разрезе.

В качестве направления совершенствования состава и структуры накопительных и сводно-группировочных регистров учета, ориентированных на применение ЭВМ и программных продуктов, мы рекомендуем специализированные оборотно-сальдовые ведомости по счетам и карточки счетов с информацией как по субсчетам исследуемого счета, так и субсчетам корреспондирующих счетов.

Повышение аналитичности данных накопительных учетных регистров позволит обеспечить релевантность информационных массивов, структурируемых в бухгалтерском учете предприятий общественного'питания посредством представления своевременной оперативной информации в необходимом аналитическом разрезе для управленческих нужд.

Предложенные' автором направления совершенствования состава и структуры, накопительных и сводно-группировочных учетных регистров1 позволят обеспечить структурирование информационных массивов прямых и косвенных затрат, являющихся надежной базой разработки управленческих решений по оптимизации ассортиментного перечня выпускаемой продукции, повышения рентабельности продукции и обычных видов деятельности, укреплению конкурентных позиций предприятия на рынке.

С целью обеспечения единообразного понимания назначения и функций внутрихозяйственной отчетности, а также возможности структурирования релевантной информации для поддержки принятия управленческих решений на всех уровнях системы корпоративного управления нам представляется необходимым разработка единых методических подходов к формированию внутрихозяйственной отчетности предприятий общественного питания.

В целях обеспечения децентрализации управления затратами, осуществления перманентного контроля за их уровнем, оперативного выявления причин возникновения непроизводительных затрат нами были выделены центры ответственности предприятий общественного питания (табл.

3.3) и разработаны формы внутрихозяйственной отчетности для каждого из центров.

Как нам представляется, наиболее информационно емкой формой внутрихозяйственной отчетности центров затрат производственного назначения нам представляется Отчет о результатах деятельности заготовочного цеха, представленный в приложении 27.

В качестве формы, внутрихозяйственной отчетности, представляющей учетную информацию^ о деятельности центров затрат общехозяйственного назначения, мы, предлагаем Отчет о суммах затрат общехозяйственных подразделений предприятия, в котором общая сумма фактических затрат детализируется по статьям, в зависимости от потребностей менеджмента (табл.

3.4). Полученные данные могут служить основой разработки стратегий реинжиниринга предприятия общественного питания, внедрения аутсорсинга.

Одним из ключевых центров ответственности производственных предприятий является центр доходов, система документирования в котором представляет информацию об объемах продаж готовой ^продукции.

На наш взгляд, целесообразно формировать, отчетность по указанному центру ответственности, как в,стоимостных, так-.и в натуральных измерителях (табл. 3.5). Полученные аналитические данные могут служить надежной информационной базой подготовки управленческих решений в отношении оптимизации ассортиментного перечня выпускаемой продукции, а также для разработки мероприятий по формированию производственной стратегии предприятия.

Отсутствие складирования готовой продукции, ее транспортировки до местонахождения покупателей обусловило отнесение производственных подразделений, производящих готовую продукцию и реализующих функцию отпуска ее покупателям, к центрам прибыли. Внутрихозяйственная, отчетность центров' прибыли, несомненно, должна содержать показатели затрат на производство готовой продукции и получаемых экономических выгод, а также представлять информацию об объемах продаж продукции общественного питания в разрезе ассортиментного перечня выпускаемой продукции (табл. 3.6).

Формы внутрихозяйственной отчетности по предприятию в целом, на наш взгляд, должны содержать комплексную информацию о затратах и получаемых экономических выгодах, полезную для системы управления, экономикой предприятий общественного питания.

Думается, что Отчет о результатах обычных видов деятельности предприятия общественного питания целесообразно структурировать по форме, представленной в таблице 3 .7.

Внедрение разработанных автором' форм внутрихозяйственной отчетности предприятий общественного питания'в .практику учета, несомненно, позволит структурировать, релевантные информационные ^ массивы, принятию управленческих решений в части гармонизации\* соотношения.' «затраты — экономические выгоды».

Повышение конкурентоспособности^ и рентабельности предприятий общественного питания требует усиления влияния их менеджмента к модернизации технологии управления, прежде всего ■ на оперативном, уровне. Среди'множества, задач данного направления; в числе ключевых, мы считаем задачу оптимального планирования выгод и затрат на производство продукции предприятиями общественного питания.

Анализ материалов проведенных нами, исследований на предприятиях общественного питания Республики. Марий' Эл и Нижегородской' области показал, что одним из наиболее действенных инструментов/ ее- решения является система таргет-костинг.

Отечественная практика внедрения на рынок новых продуктов и в настоящее время не ориентирована на оперативное управление величиной затрат на производство продукции для успешного осуществления деятельности предприятия общественного питания. В условиях жесткой конкуренции подобная методика управления себестоимостью новых видов продукции может привести к снижению величины экономических выгод предприятий общественного питания и, как следствие, к финансовому кризису.

Принципиальным отличием целевого подхода к управлению себестоимостью новых видов продукции является методика комплексной оценки проекта как набора функционально-качественных параметров.

Применение системы управления затратами предполагает минимизацию итераций оптимизации стоимости проекта за счет разработки альтернативных вариантов производства продукции по строго заданным стоимостным параметрам. Принципиальная схема управления- себестоимостью продукта в рамках применения системы таргет-костинг представлена на рисунке 3.3.

Внедрение системы таргет-костинг на предприятиях общественного питания позволит переориентировать имеющуюся систему учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на решение задач по оптимизации уровня» себестоимости, обеспечению конкурентоспособности продукции при оптимальном качестве изготовляемых изделий и рентабельности обычных видов деятельности.

Эффектом от внедрения разработанных в рамках диссертационного-исследования инноваций явились оптимизация и повышение эффективности бухгалтерского учета предприятий общественного питания, что подтверждено справками о внедрении.

Теоретическая значимость и практическая разработка диссертационной работы несомненно высоки, поскольку в условиях высокой конкуренции предприятий общественного питания одной из первостепенных задач бухгалтерского учета должно стать обеспечение оптимального планирования, эффективного учета и оперативного перманентного контроля затрат на производство продукции и получаемых экономических выгод.

Разработанные и предложенные к внедрению направления совершенствования производственного учета предприятий общественного питания обеспечат управляемость и контролируемость отрасли, сформируют объективную основу разработки антикризисных мер, а также обусловят повышение финансовой стабилизации, как на уровне отдельных хозяйствующих субъектов, так и регионально-отраслевой экономики.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Милосердова, Анна Николаевна, 2010 год

1. Нормативные документы

2. Постановление Правительства РФ от 15.08.1997 № 1036 «Об утверждении правил оказания услуг общественного питания» (в ред. от 31.12.2005) (в ред. Постановления Правительства РФ от 10.05.2007 № 276)

3. Постановление Правительства Российской Федерации от 12 ноября 2002 г. № 814 «О порядке утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке материально-производственных запасов» (в ред. Постановления Правительства РФ от 10.03.2009 № 219)

4. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ (в ред. Таможенного кодекса РФ от 28.05.2003 № 61-ФЗ, Федерального закона от от 23.11.2009 №261~ФЗ)

5. Федеральный закон от 02.01.2000 № 29-ФЗ «О качестве и безопасности пищевых продуктов» (в ред. Федерального закона от 30.12.2008 № ЗИ-ФЗ, с изм., внесенными Федеральным законом от 22.12.2008 № 268-ФЗ).

6. Федеральный закон от 26.12.2008 № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществленииiгосударственного контроля (надзора) и муниципального контроля» (в ред. Федерального закона от 27.12.2009 № 365-ф3).

7. Федеральный закон РФ от 27.12.2002 г. № 184-ФЗ «О техническом регулировании» (в ред. Федерального закона от 30.12.2009 № 385-Ф3)

8. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/08), утвержденное Приказом Министерства Финансов РФ от 06.10.2008 № 106н (в ред. Приказа Минфина РФ от 11.03.2009 N 22н)

9. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов», утвержденное Приказом Минфина РФ от 09 июня 2001 г. № 44н (ПБУi5/01) (в ред. Приказа Минфина РФ от 26.03.2007 № 26н)

10. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации», утвержденное Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № ЗЗн (ПБУ 10/99) (в ред. Приказа Минфина РФ от 27.11.2006 № 156н)

11. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и

12. Госкомстата России от 25 декабря 1998 года № 132г

13. Методика учета сырья, товаров и производства в предприятиях массового питания различных форм собственности, утверждена Отраслевым центром повышения квалификации работников торговли Комитета РФ по торговле 12.08.1994 № 1-1098/32-2

14. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания, утвержденными Роскомторгом и Минфином РФ 20 апреля 1995 г. № 1-550/32-2

15. Перечень типовых управленческих документов, образующихся в деятельности организации, с указанием сроков хранения, утвержден Руководителем. Федеральной архивной службы России 06.10.2000 (в ред. решения Росархива от 27.10:2003)

16. Постановление Госкомстата России от 18.08.1998 № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации» (в ред. Постановления Госкомстата РФ от 03.05.2000 №-36)»

17. Постановление Госкомстата России от 24.03.1999 № 20 «Об утверждении порядка применения унифицированных форм первичной учетной документации».

18. Постановлением;Госстандарта России от 28.06.1993 № 163 «Об утверждении общероссийского классификатора услуг населению» (в ред. Изменения, утв. Приказом Ростехрегулирования от 28:03.2008 № 72-ст)

19. Приказ Министерства Финансов РФ от 13.06. 1995 г. № 49 «Об утверждении методических . указаний по> инвентаризации имущества и финансовых обязательств»

20. Приказ, Министерства Финансов' РФ' от 04.02.2000 № 16н «Об изменении предельных норм компенсации за- использование' . личных легковых автомобилей и мотоциклов для служебных поездок»

21. Приказ Министерства Финансов РФ от 28.12.2001 г. № Г19н. «Об утверждении методических, указаний: по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» (в; ред., Приказов ¿Минфина\* РФ\* от 23.04.2002 № ЗЗн, от 26.03.2007 № 26н)

22. Приказ Министерства экономического? разви тия и торговли Российской Федерации от 07.09.2007 г. № 304 «Об утверждении, норм естественной убыли продовольственных товаров в сфере торговли и общественногошитания» ;

23. Письмо Министерства торговли СССР от 27 июня 1979 г. № 1-87/5225 «О формах журналов ордеров для ведения бухгалтерского учета в торговле и общественном питании и Указаниях по их заполнению»

24. Письмо Министерства Финансов СССР № 63 «Об инструкции по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства» от 08.03.1960 г. (в ред. писем Минфина СССР от 12.01.1983 № 4, от 18.07.1985 № 115)

25. Основные положения по учету тары на предприятиях, производственных объединениях и организациях, утверждены Письмом Министерства Финансов СССР от 30.09.1985г. № 166'

26. Письмо Министерства Финансов РФ от 29.04.2002 г. № 16-00-13/03 «О применении нормативных документов, регулирующих вопросы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)»

27. Письмо Министерства экономики- РФ от 06.12.1995 № СИ-484/7-982 «О методических рекомендациях по формированию и применению свободных цен и тарифов на продукцию, товары» и услуги»

28. Письмо Роскомторга от 15.07.1996 г. № 1-806/32-9 «О действующей нормативной документации для предприятий общественного питания»

29. Аверичев И.В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение/ Игорь Аверичев. М.: Вершина, 2007. - 512 с.

30. Алборов P.A. Бухгалтерский управленческий учет (теория и практика)/Р.А. Албов. М.: «Дело и Сервис», 2005. - 224 с.

31. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. М.: Финансы и статистика, 2002. - 952 с.

32. Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет: Учебное пособие. Москва: ИКЦ «МарТ», 2006. 388 с.

33. Бабаев Ю.А., Учет и- контроль в общественном питании: учеб. пособие/ Ю.А. Бабаев, А.М. Петров. 2-е изд., испр. - М.: Омега - JI, 2007. - 695 с.

34. Бакаев A.C. Толковый бухгалтерский словарь. М.: Бухгалтерский учет, 20Q6.- 170с.

35. Безруких П.С., Ивашкевич В.Б„ Кондраков Н.П. и др. Бухгалтерский учет: учебник /Под ред. Безруких П.С. 3-е изд., перераб. и доп. - М: Бухгалтерский учет, 2001.-576 е.

36. Белобжецкий И.А. Ревизия и контроль в промышленности: учеб. пособие / Белобжецкий И.А. М.: Финансы и статистика, 2006. - 294 с.

37. Березина Н.М., Лысенко Л.М., Воронцова Е.П. Современное делопроизводство. 4-е изд. Спб.: Питер, 2008: - 224 с.и

38. Бетге Иорг. Балансоведение. Пер. с нем./ Научн. ред. В.Д. Новодворский. — М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2000. 454 с.

39. Бехтерева Е.В. Себестоимость: рациональный и эффективный учет расходов: практ. Пособие/ Е.В. Бехтерева. 4-е изд., перераб - М: Омега-Л, 2010.- 158 с.

40. Богаченко В.М., Кириллова H.A., Хахонова H.H. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. — Ростов н/Д: «Феникс», 2006. 608 с.

41. Бойко Е.А. Бухгалтерский управленческий учет/Е.А. Бойко и др. Под ред. проф., д.э.н. И.Н. Богатой. Ростов н/Д: «Феникс», 2005. - 380 с.

42. Бухгалтерский учет: Учебник/ A.C. Бакаев, П.С. Безруких, Н.Д. Врублевский и др.; Под ред. П.С. Безруких. 5-е изд., перераб. и доп. - М.: Бухгалтерский учет, 2004. - 736 с.

43. Бухгалтерский учет: Учебник/ И.И. Бочкарева, В.А. Бычков и др.; под ред. Я.В. Соколова. -М.: ТК Велби, Издательство Проспект, 2007. 768 с.

44. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник для вузов/ Под ред. проф. Ю.А. Бабаева. М.: Вузовский учебник, 2007. - 925 с.

45. Бухгалтерский учет и налогообложение предприятий общественного питания. Практическое руководство/ Под общей ред. В.В. Семенихина. М.: Изд-во «Эксмо», 2006. - 251 с.

46. Васильева JI.C. Бухгалтерский управленческий учет: практическое руководство/ JI.C. Васильева, Д.И. Ряховский, М.В. Петровская. М.: Эксмо, 2007. - 320 с.

47. Васильева JI.C. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие/JI.C. Васильева, Д.И. Ряховский, М.В. Петровская. — М.: Эксмо, 2007. 368 с.

48. Бахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям/ М.А. Бахрушина. 6-е изд., испр. - Москва: Омега-JI, 2007. - 570 с.

49. Бахрушина М.А. Управленческий анализ: учеб. пособие для студентов, обучающихся по спец. «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»/ М.А. Бахрушина. 4-е изд., перераб. - Москва: Издательство «Омега - JI», 2007. - 399 с.

50. Вестник ИПБ: Выпуск 4. Николаева С.А. Управленческий учет/ Учебное пособие. — М.: Институт профессиональных бухгалтеров России: Информационное агентство «ИПБ БИНФРА», 2002. - 176 с.

51. Вещунова H.JI. Бухгалтерский и налоговый учет: учебник. — 3-е изд., перераб. и доп. Москва: Проспект, 2010. - 848 с.

52. Волкова О.Н. Управленческий учет: учеб. M.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. - 468 с.

53. Гаррисон Р., Норин Э., Брюэр П. Управленческий учет. 12-е изд/Пер. с англ. под ред. М.А. Карлика. СПб.: Питер, 2010. - 592 с.

54. Горелик О.М. Управленческий учет и анализ: учебное пособие/О.М. Горелик, Л.А. Парамонова, Э.Ш. Низамова. М.: КНОРУС, 2007. - 256 с.

55. Гусева И.Б. Управление затратами в системе контроллинга: монография/И.Б. Гусева. Нижегород. гос. техн. ун-т. -Н. Новгород, 2006. 158 с.

56. Документооборот в бухгалтерском и налоговом учете. Том 1/ Под ред. Г.Ю. Касьяновой (9-е изд., перераб. и доп.). М.: ИД «Аргумент», 2007. - 532 с.

57. Документооборот в бухгалтерском и налоговом учете. Том 2/ Под ред. Г.Ю. Касьяновой (9-е изд., перераб. и доп.). М.: ИД «Аргумент», 2007. - 384 с.

58. Документооборот в организации. Правовое регулирование: практическое руководство/ под общей ред. Ю.Л. Фадеева. М.: Эксмо, 2007. - 144 с.

59. Друри Колин. Управленческий и производственный учет: учебный комплекс для студентов вузов/Колин Друри; пер. с англ. В.Н;. Егорова. 6-е изд. -М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. - 1423 с.

60. Епифанов О.В., Терентьева Л.Ф., Васенко О.В., Захарова М.Н. Бухгалтерский и налоговый учет на производстве. М.: Издательство «Альфа-Пресс», 2007. - 256 с.

61. Захарьин В.Р. 2700 бухгалтерских проводок в, торговле и общественном питании: хозяйственные операции с комментариями/ В. Р. Захарьин. Москва: Омега - Л, 2007. - 284 с.

62. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Магистр, 2008. — 574 с.

63. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004.-351 с.

64. Керимов В.Э. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. 7-е изд., изм. и доп. — М.: Издательский дом «Дашков и К0», 2009. - 477 с.

65. Керимов В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: Учебник — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2009. С. 476.

66. Ковалев В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры. М.: Финансы и статистика, 2008. - 560 с.

67. Козлова- Е.П., Парашутин Н.В., Бабченко Т.Н., Галанина E.H. Бухгалтерский учет 2-е изд. - М.: Финансы и статистика, 2003.-752 с.

68. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: учебник. 3-е изд., перераб. и доп.- М.: ИНФРА-М, 2010.-656 с.

69. Кондраков Н.П., Иванова М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. пособие. М.: ИНФРА-М, 2009 - 368 с.

70. Краснова Л.П., Шалашова Н.Т., Ярцева Н.М. Бухгалтерский учет: Учебник.- 2-е изд., с изм ми. - М.: Юристъ, 2002. - 542 с.

71. Куликова O.A. Бухгалтерский учет в общественном питании: учеб. Пособие/О.А. Куликова , М.Ю. Перетятко. Ростов н/д: Феникс, 2007. - 344 с.

72. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. — 3-е изд ., с изм ми.- М.: Финансы и статистика, 2008. 592 с.

73. Лысенко Д.В. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. М.: ИНФРА-М, 2009. - 478 с.

74. Любушин Н.П. Экономический анализ: Учебное пособие для студентов, обучающихся по специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», 080105 «Финансы и кредит»/Н.П. Любушин-2-е изд.-М: ЮНИТИ-ДАНА, 2008 -423 с.

75. Маклендорф Р., Карранбауер М. Производственный учет. Снижение и контроль издержек. Обеспечение их рациональной структуры. Перевод с немецкого М.И. Корсакова. М.: ЗАО «ФБК - ПРЕСС», 1996. - 160 с.

76. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие управленческих решений/ Пер. с англ. под ред. профю И.И.Елисеевой. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. - 408 с.

77. Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е. Производственный учет/ Е.А. Мизиковский, И.Е. Мизиковский. -М.: Магистр: ИНФРА-М, 2010. 272 с.

78. Мизиковский И.Е. Технология и организация управленческого учета на предприятии: Монография. Нижний Новгород: Издательство ННГУ, 2005. -150 с.

79. Николаева Г.А., Блицау Л.П., Сергеева Т.С. Бухгалтерский учет в общественном питании. М.: Приор-издат, 2006. - 255 с.

80. Нормы естественной убыли: сб. док. с коммент. М.: Вершина, 2006. - 232 с.

81. Овсийчук М.Ф., Хамидуллина Г.Р., Ахметова A.A. Учет затрат: проблемы бухгалтерского и налогового учета/ М.Ф.Овсийчук, Г.Р. Хамидуллина, A.A. Ахметова. М.: Издательство «Экзамен», 2004. — 144 с.

82. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет в системе экономической информации — М.: Финансы, 1975. 160 с.

83. Патров В.В. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании. 2-е издание. СПб.: Питер, 2009; М.: Издательский дом БИНФА, 2009. - 224 с.

84. Перетятко Т.И. Основы калькуляции и учета в общественном питании: Учебное пособие/Т.И. Перетятко. — 7-е изд., перераб. и доп. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2009. — 232 с.

85. Петров A.M. Общественное питание: учет и калькулирование себестоимости/ A.M. Петров. 4-е изд., испр. - М.: Издательство «Омега - Л», 2009: - 423 с.

86. Полозова А.Н. Управленческий анализ в отраслях: учебное пособие/А.Н. Полозова, Л.В. Брянцева. М.: КНОРУС, 2008. - 336 с.

87. Рыбакова O.B. Бухгалтерский управленческий учет и бюджетирование: принципы и практика: Учебное пособие. -2-е изд. М.: Издательство РАГС, 2007.-332 с.

88. Сборник рецептур блюд и кулинарных изделий для предприятий общественного питания СПб.: ПрофиКС, 2008. - 776 с.

89. Середа К.Н. Бухучет на предприятиях общественного питания/ Серия «Библиотека бухгалтера и аудитора». Ростов н/Д: «Феникс», 2003. - 448 с.

90. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2005 - 496 с.

91. Ш.Спиньков Д.Г. Управленческий учет: постановка и применение. СПб.: Питер, 2010.-304 с.

92. Суйц В.П. Управленческий учет: учебник. М.: Высшее образование, 2007.-371 с.

93. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие/ под ред. Е.А. Мизиковского. -М.: Экономистъ, 2006. 555 с.

94. Терехова В.А., Гетьман В.Г., Шнейдман JI.3. Финансовый учет: Учебник. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2008. - 816 с.

95. Тумасян Р.З. Бухгалтерский учет: Учебно-практическое пособие. -9-е изд. М.: Омега-Л, 2009. - 823 с.

96. Управленческий учет: Учеб. практ. пособие/Е.В. Акчурина, Л.П. Солодко, A.B. Казин. - M.: ТК Велби, Издательство Проспект, 2006. - 480 с.

97. Управленческий учет: Учебник/А.Д. Шеремет, O.E. Николаева, С.И. Полякова/Под редакцией А.Д. Шеремета. 4-е изд., перераб. и доп. - М.: ИНФРА-М, 2009. - 429 с.

98. Хамидуллина Г.Р. Издержки обращения: учет, анализ, контроль./ Г.Р. Хамидуллина. 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Издательство «Экзамен», 2004. -336 с.

99. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ./Под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2002. - 416 с.

100. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет, 10-е изд./Пер с англ. СПб.: Питер, 2007. - 1008 с.

101. Чайковская JI.A. Бухгалтерский учет и налогообложение: Учебное пособие/ JI.A. Чайковская. — М.: Издательство «Экзамен», 2006. 621 с.

102. Чая В.Т. Управленческий учет: учеб. пособие/В.Т. Чая, Н.И. Чупахина. -М.: Эксмо, 2009.-480 с.

103. Шеремет А.Д., Николаева О.Е., Полякова С.Г. Управленческий учет: Учебник, 4-е издание. М.: Инфра-М, 2009 - 429 с.

104. Шестакова Т.И. Калькуляция и учет в общественном питании: Учебно-практическое пособие/Т.И. Шестакова. Изд. 7-е, доп. И перераб. — Ростов н/д: Феникс, 2010.-346 с.

105. Шмален Г. Основы и проблемы экономики предприятия: Пер. с нем./ Под. ред. проф. А.Г.Поршнева М., Финансы и статистика, 1996. - 512 с.

106. Яругова А. Управленческий учет (management accounting): опыт экономики развитых стран: Пер. с польск. / Предисловие Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1991. - 240 с.

107. Мизиковский И.Е., Милосердова А.Н. Бухгалтерский управленческий учет. Краткий курс/Под ред. д.э.н., проф. Е.А. Мизиковского. — Нижний Новгород: ННГУ, 2008 80 с.

108. Мизиковский И.Е., Милосердова А.Н., Фролова Э.Б. Бухгалтерский управленческий учет. Учебно-методическое пособие/Под ред. д.э.н., проф. Е.А. Мизиковского. Нижний Новгород: Нижегородский госуниверситет, 2008 -101 с.

109. Мизиковский И.Е., Милосердова А.Н. Внутрихозяйственный аудит производственных затрат на предприятиях общественного питания// Аудиторские ведомости. 2008. - № 5. - с. 19 - 25.

110. Hiromoto Т. Another hidden-Japanese Management Accounting/ Т. Hiromoto. -Harvard Business Review, July-August 1988, pp. 4-7

111. ГОСТ P 50646-94 «Услуги населению. Термины и определения», утвержден постановлением Госстандарта РФ от 12 марта 1996 г. № 164

112. ГОСТ Р 50647-94 «Общественное питание. Термины и определения», утвержден постановлением Госстандарта России от 21 февраля 1994 г. № 35

113. ГОСТ Р 50762-2007 «Услуги общественного питания. Классификация предприятий общественного питания», утвержденный Приказом Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 27 декабря 2007 г. № 475-ст.

114. ГОСТ Р 50763-2007 «Услуги общественного' питания. Продукция общественного питания, реализуемая населению. Общие технические условия», утвержден Приказом Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 27.12.2007 г. № 474-ст.

115. ГОСТ Р 50935-96 «Общественное питание. Требования к обслуживающему персоналу», утвержден Постановлением Госстандарта России от 21 августа 1996 г. №524

116. ГОСТ Р 51141-98 «Делопроизводство и архивное дело. Термины и определения. ГОСТ Р 51141-98», утвержден Постановлением Госстандарта РФ от 27.02.1998 г. № 28

117. ОСТ 10-060-95 «Торты, пирожные» и ГОСТ Р 52462-2005 «Изделия хлебобулочные из пшеничной муки. Общие технические условия», утвержден Федеральным агентством по техническому регулированию и метрологии 29.12.2005 г.

118. ОСТ 28-1-95 «Стандарт отрасли. Общественное питание. Требования к производственному персоналу», утвержден Комитетом Российской Федерации по торговле 01.03.1995 г.141. 1 с.ги142. http://www.gks.ru143. http://www.cfin.rU/ias/targetcosting.shtml# 11

119. Раздел Н ОКВЭД «Гостиницы и рестораны», класс 55 «Деятельность гостиниц иресторанов».

120. Структура затрат на обычные виды деятельности Муниципального предприятия комбината питания «Заречный»за 2004-2008 годы

121. Виды затрат За период времени, тыс. руб. Удельный вес, % Средний уровень ряда, тыс. руб. Удельный вес по среднему уровню ряда, % Темп роста, % (2008 г. по отношению к 2004г.)2004 2005 2006 2007 2008 2004 2005 2006 2007 2008

122. Материальные затраты 8768 8504 9030 10915 17009 76,59 74,99 80,79 78,09 74,02 10845,2 76,46 193,99

123. Затраты на оплату труда 1055 1200 1319 2137 4023 9,22 10,58 11,80 15,29 17,51 1946,8 13,73 381,33

124. Отчисления на социальные нужды 193 220 249 327 560 1,69 1,94 2,22 2,34 2,44 309,8 2,18 290,16

125. Амортизация 33 33 33 33 33 0,29 0,29 0,30 0,24 0,14 33 0,23 100

126. Транспортные расходы 184 127 126 156 137 1,61 1,12 1,13 1,12 0,60 146 1,03 74,46

127. Электроэнергия 39 119 119 222 229 0,34 1,05 1,07 1,59 1,00 145,6 1,03 587,18

128. Теплоэнергия 214 16 16 41 59 1,87 0,14 0,14 0,29 0,26 69,2 0,49 27,57

129. Вода, канализация 15 18 18 27 38 0,13 0,16 0,16 0,19 0,16 23,2 0,16 253,33

130. Арендная плата земли 58 18 14 32 0,50 0,16 0,10 0,14 24,4 0,17 55,17

131. Прочие 889 1085 267 105 858 7,76 9,57 2,39 0,75 3,73 640,8 4,52 96,51

132. Итого затрат 11448 11340 11177 13977 22978 100 100 100 100 100 14184 100 200,72

133. Анализ структуры и динамики расходов по обычным видам деятельности предприятий общественного питания за 2006-2009 гг.

134. Показатели За 2006 год За 2007 год За 2008 год За первое полугодие 2009 года

135. ЮО «Кворум нм» мпкп «Заречный» ООО «Кворуг НМ» МПКП «Заречный» ООО «Кворум НМ» мпкп «Заречный» ООО «Яшин» ООО «Кворум НМ» за 2009 год мпкп «Заречный» ООО «Яшин»

136. Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг 785 55,44 9030 81,27 914 44,80 10915 78,36 919 40,81 17009 74,22 2271 32,79 1062 38,80 9913 68,52 2687 32,51

137. Коммерческие расходы 631 44,56 2081 18,73 1126 55,20 3014 21,64 1333 59,19 5907 25,78 4654 67,21 1675 61,20 4554 31,48 5577 67,491. Управленческие расходы

138. Итого расходо! по ОВД 1416 100 11111 100 2040 100 13929 100 2252 100 22916 100 6925 100 2737 100 14467 100 8264 100167