

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ

В статье рассматриваются особенности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятиях общественного питания. Освещаются отдельные аспекты учета затрат, деление затрат на прямые и косвенные, приведен наиболее распространенный перечень статей затрат для организаций общественного питания, описаны применяемые методы учета затрат и калькулирования.

Ключевые слова: общественное питание, калькулирование, затраты, бухгалтерский учет.

Бухгалтерский учет затрат является важным источником информации для целей калькулирования себестоимости производимой продукции, представляет информацию для принятия управленческих решений. Управление затратами актуально и для предприятий общественного питания. Целью данной статьи является описание особенностей учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятиях общественного питания.

Учет затрат на производство продукции, оказание услуг, выполнение работ должен обеспечить:

– своевременное, полное и достоверное отражение в учете фактических затрат, связанных с производством и реализацией продукции, выполнением работ и оказанием услуг, непроизводительных потерь и расходов;

– контроль за правильным использованием сырья, материалов, топлива и энергии, фонда оплаты труда, за соблюдением установленных смет по обслуживанию производства, управлению и т. д.

Бухгалтерский учет затрат на предприятиях общественного питания имеет свои особенности и сложности ввиду способов их распределения на приготовленные блюда. В целях контроля за себестоимостью продукции необходимо организовать эффективный учет затрат [10].

Отрасль общественного питания занимает особое место в сфере общественных производств, так как ее предприятия, прежде всего, организуют питание населения, тем самым выполняя социальную функцию. Также они занимаются производством готовой продукции и полуфабрикатов, и их реализацией. Такие предприятия способны оказывать и ряд других услуг: услуги по организации досуга; услуги, входящие в туристский продукт, оплаченный по туристической путевке.

На основании ГОСТа № 31985-2013 «Услуги общественного питания. Термины и определения», введенного в действие 01.01.2015 г. дадим характеристику

* Головченко Марина Николаевна – магистрант, кафедра бухгалтерского учёта и налогообложения, Байкальский государственный университет, www.marina_zik.ru@mail.ru.

отрасли общественного питания: это «самостоятельная отрасль экономики, состоящая из предприятий различных форм собственности и организационно-управленческой структуры, организующая питание населения, а также производство и реализацию готовой продукции и полуфабрикатов, как на предприятии общественного питания, так и вне его, с возможностью оказания широкого перечня услуг по организации досуга и других дополнительных услуг» [1, подп. 1 п. 2]. Следует отметить, что очень долгое время предприятия общественного питания находились в составе розничной торговли, так как были причислены к ней по признаку того, что осуществляют одновременно и производство продукции, и реализацию покупных товаров. Об этом, в частности, упоминает А. Ш. Маргулис в своем труде «Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства» 1951 г., что общественное питание было в составе розничной торговли. Из этого следуют и некоторые особенности бухгалтерского учета этих организаций. В 2015 г. произошло изменение – теперь в соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности ОК-029-2014 общепит находится в разделе I «Деятельность гостиниц и предприятий общественного питания» [2]. Что может означать данное изменение? Одно из самых главных изменений состоит в том, что теперь предприятия общественного питания признаны именно предприятиями, производящими продукцию, а не торгово-производящими.

Стоит отметить, что в соответствии с ГОСТом № 31985-2013 общественное питание описано как самостоятельная отрасль, тогда как ОК-029-2014 включает предприятия общественного питания в другие отрасли, не выделяя отдельно. Считаем подход, предложенный ГОСТом № 31985-2013, более правильным, поскольку гостиничный бизнес имеет свои особенности, а его деятельность направлена в основном на оказание услуг.

Для организации учета затрат необходимо определиться с признаком их классификации. Упомянутый факт влияет на бухгалтерский учет затрат, а именно, на расчет себестоимости продукции.

Одним из важных признаков классификации затрат является их деление на прямые и косвенные. Как отмечает М. А. Вахрушина, прямые затраты можно непосредственно в момент их возникновения отнести на определенное изделие, тогда как косвенные невозможно отнести прямо на какое-либо изделие [6, с. 21]. К прямым затратам часто относят материальные затраты и затраты на оплату труда. К косвенным – все остальные затраты. Однако в общественном питании в делении затрат на прямые и косвенные существуют свои особенности: на предприятиях общепита прямыми затратами принято считать только материальные (сырье и продукты, полуфабрикаты). Данное обусловлено трудностью отнесения заработной платы повара на конкретное блюдо или полуфабрикат. В своих трудах А. Ш. Маргулис, С. А. Щенков, Т. И. Перетятко отмечали, что в качестве прямых затрат рассматриваются только материальные [7; 8; 9]. К косвенным же относили оплату труда поваров, пар, электроэнергию, амортизацию и т. д. Тем не менее на некоторых предприятиях общественного питания находили способы распределения затрат на оплату труда на виды блюд, чтобы данные затраты

могли считаться прямыми. Базой распределения затрат на оплату труда на каждое блюдо могло быть время, которое затрачивалось на приготовление одного блюда (особенно данный способ подходит для фирменных блюд). Также может быть применена методика, которую используют крупные комбинаты питания. Затраты на оплату труда учитываются в разрезе цехов, а базой для распределения является производственная мощность цеха (см. пример).

Пример.

В качестве основания отнесения заработной платы основных рабочих на конкретные виды продукции служит ее выход в килограммах в час. То есть, рассматривая цех по производству полуфабрикатов, это будет максимально возможный за час выход готовых полуфабрикатов в весовом измерении. Сказанное можно представить в виде формулы.

$$ЗОПТ_{кг} = \frac{(ЗП \div Кол-во_{р.дн.}) \div ПРС}{М},$$

где $ЗОПТ_{кг}$ – затраты оплаты труда на кг в час; $ЗП$ – совокупная заработная плата основных рабочих цеха; $Кол-во_{р.дн.}$ – количество рабочих дней основных работников в месяц (данный показатель составляет 15 дней, так как у работников установлен посменный график работы); $ПРС$ – продолжительность рабочей смены в день (составляет 10 часов (входит дезинфекция цеха)); $М$ – мощность производства, т. е. вес данного вида полуфабрикатов, который максимально возможно выпустить за один час (для примера 151,2 кг – вес полуфабриката «А»).

$$ЗОПТ_{кг} = \frac{(305\ 250 \div 15) \div 10}{151,2} = 13,46 \frac{руб}{кг}$$

Данная методика позволяет включить затраты на оплату труда в прямые для того, чтобы увеличить их удельный вес в себестоимости.

К прямым затратам на крупных предприятиях, производящих продукцию общественного питания, также могут быть отнесены затраты на упаковку и тару, если она осуществляется в самом цехе.

К косвенным затратам в организациях, оказывающих услуги общественного питания, в отечественной теории относят затраты на оплату труда (если предприятие решило не включать данную статью затрат в состав прямых затрат), затраты на упаковку и тару (если упаковывается продукция не в цехе), амортизацию основных средств, затраты на пар, электроэнергию, воду, общехозяйственные и общепроизводственные расходы.

Кратко представив те статьи затрат, которые в организации, оказывающей услуги общественного питания, могут входить в состав прямых и косвенных затрат, следует обозначить наиболее распространенный перечень статей затрат. Согласно п. 8 ПБУ 10/99 «Расходы организации» перечень статей затрат в целях калькуляции себестоимости производимой продукции, отражая их в учетной политике, организация формирует самостоятельно [3, п. 8]. Примерный перечень

статей затрат на предприятии общественного питания может включать следующие статьи:

- основное и дополнительное сырье (продукты питания, полуфабрикаты, упаковочные материалы);
- топливо и энергия на технологические цели;
- заработная плата работников производства;
- отчисления на социальные нужды;
- общепроизводственные расходы;
- общехозяйственные расходы;
- коммерческие расходы [4, с. 32].

Кроме того, в случае, если упаковка полуфабрикатов или блюд производится в цехе, то может быть статья затрат «тара и упаковка», так как в данном случае стоимость тары и заработная плата фасовщика будут включаться в себестоимость продукции.

Следует отметить, что так как предприятия общественного питания совмещали в себе производственную и торговую функцию, находились долгое время в отрасли розничной торговли, то данное повлияло на учет затрат. В частности, на учет продуктов питания и сырья для приготовления блюд и полуфабрикатов. Обращаясь к Инструкции № 94н, из характеристики к счетам 10 «Материалы» и 41 «Товары»: один предназначен для учета материалов, используемых в производстве продукции, а второй – для учета активов, которые предназначены для перепродажи. Однако в общественном питании на счете 41 «Товары» организация может учитывать как покупные товары для дальнейшей перепродажи, так и сырье для приготовления блюд. Как отмечает Ю. А. Бабаев в рабочий план счетов организация общественного питания может включить счет 41.5 «Движение товаров на кухне» [5, с. 14]. Это обусловлено тем, что при множестве подразделений-кухонь (например, в комбинатах питания, снабжающих детсады и школы) или при отсутствии отдельного склада продукты питания поступают сразу в кладовую кухню.

Учет прямых затрат ведется на счете 20 «Основное производство». На данный калькуляционный счет происходит списание косвенных расходов со счетов 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы».

Примеры бухгалтерских записей по счету 20 для предприятий общественного питания приведены в таблице.

Бухгалтерские записи по учету прямых затрат на производство продукции по счету 20 «Основное производство»

№ п/п	Экономическое содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Отпущено со склада сырье в основное производство	20	41
2	Передан из овощного цеха полуфабрикат	20	21
3	Начислена заработная плата работникам производственных цехов	20	70
4	Начислены страховые взносы от начисленной заработной платы работников производственных цехов	20	69.1 69.2 69.3 69.4

№ п/п	Экономическое содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
5	Отпущен со склада упаковочный материал для расфасовки полуфабрикатов и готовой продукции в цехе	20	10.4
6	Отражен в бухгалтерском учете выпуск полуфабрикатов собственного производства	21	20
7	Передана на склад готовая продукция для дальнейшей продажи	43	20

Косвенные затраты формируются на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». В дебет указанных счетов затраты списываются с кредита счетов: 10 «Материалы», 02 «Амортизация основных средств», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» и т. д. Затем ежемесячно затраты со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» списываются в дебет счета 20 «Основное производство» пропорционально установленной базе распределения. И, в зависимости от избранного метода калькуляции при полуфабрикатном методе калькулирования с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» списываются затраты на производство полуфабриката или, если произведен конечный продукт (блюдо, готовый полуфабрикат), то в дебет счета 43 «Готовая продукция».

В связи с переходом из одной отрасли в другую рекомендуется вести учет продуктов для приготовления блюд на счете 10 «Материалы». Аналогичная рекомендация даётся Институтом профессиональных бухгалтеров в своих Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат и калькулированию себестоимости продукции и услуг общественного питания [4, с. 32].

Предприятия общественного питания могут выбирать метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в зависимости от объемов производства, размера предприятия и т. д. Наиболее распространенный метод калькулирования у крупных предприятий общественного питания – попередельный. Переделом для комбинатов питания является стадия обработки продукции. Это может быть цех полуфабрикатов (1 передел), затем следующий цех для дальнейшего приготовления блюда/полуфабриката (2 передел), и на последней стадии, где продукция проходит окончательную обработку до степени готовности к употреблению в последнем цехе (3 передел).

Попередельный метод бывает полуфабрикатным и бесполуфабрикатным. При полуфабрикатном варианте метода осуществляется калькуляция полуфабрикатов собственного производства. В бухгалтерском учете затраты на изготовление полуфабриката учитываются на счете 21 «Полуфабрикаты собственного производства». Затем затраты на приготовление полуфабриката списываются с кредита счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» в дебет счета 20 при отпуске полуфабрикатов в дальнейшее производство. При бесполуфабрикатном способе калькуляция полуфабрикатов не осуществляется и учет ведется без

применения счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства». Кроме попередельного метода предприятия общественного питания могут использовать и позаказный метод в случае приготовления блюд, кондитерского изделия по одному конкретному заказу.

Особенностью документального оформления учета затрат общественного питания является учет норм расхода материала в специальных формах документов: технико-технологическая карта (ТТК), сборник рецептур, технические условия (ТУ). В этих документах расходы сырья отражаются с учетом потерь и норм естественной убыли. Так, для продуктов, находящихся на хранении, существуют нормы уморозки, усушки, утряски. В ТТК или рецепте блюда указывается масса брутто продуктов (картофель с кожурой, например), первая потеря (картофель очищен, мясо сварено и потеряло часть веса – уварка), вторая потеря (мясо потом ужарилось), масса нетто или выход блюда (блюдо приготовлено к употреблению). Потери массы в пределах норм входят в себестоимость продукции (блюда, полуфабриката). Однако если идет потеря сверх нормы, то ее, как правило, списывают на прочие расходы.

Таким образом, у предприятий общественного питания существуют свои особенности бухгалтерского учета затрат на производство продукции и калькулирования себестоимости изготовленной продукции. В связи с этим для организации учета затрат рекомендуем предприятиям общественного питания учитывать продукты питания на счете 10 «Материалы»; определить перечень прямых и косвенных статей затрат, применяемых при калькуляции продукции, а также метод учета затрат и калькулирования, закрепив их в учетной политике. Для этого можно воспользоваться Методическими рекомендациями по учету затрат и калькулированию, разработанными Институтом профессиональных бухгалтеров.

Список использованной литературы

1. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/1999) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н // СПС «КонсультантПлюс».
2. Услуги общественного питания. Термины и определения [Электронный ресурс] : ГОСТ № 31985-2013 от 01.01.2015 г. // СПС «КонсультантПлюс».
3. ОК-029-2014 Общероссийский классификатор видов экономической деятельности [Электронный ресурс] : приказ Росстандарта от 31.01.2014 г. № 14-ст // СПС «КонсультантПлюс».
4. Бабаев Ю. А. Методология и методика учета в общественном питании / Ю. А. Бабаев, А. М. Петров // Все для бухгалтера. – 2006. – № 1 (169). – С. 6–17.
5. Вахрушина М. А. Управленческий учет-1 : учеб. пособие по Программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров. Базовый курс. / М. А. Вахрушина, С. А. Рассказова-Николаева, М. И. Сидорова. – М. : БИНФА, 2008. – 173 с.
6. Маргулис А. Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства СССР / А. Ш. Маргулис. – М. : Госфиниздат, 1951. – 544 с.

7. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и калькулированию себестоимости продукции и услуг общественного питания : учеб. пособие. – М. : Некоммерческое партнёрство «Институт профессиональных бухгалтеров Московского региона», 2014. – 88 с.

8. Перетятко Т. И. Основы калькуляции и учета в общественном питании : учеб. пособие / Т. И. Перетятко. – 6-е изд., перераб. и доп. – М. : Дашков и Ко, 2007. – 232 с.

9. Щенков С. А. Бухгалтерский учет в промышленности / С. А. Щенков. – 3-е изд. перераб. и доп. – М. : Москва, 1969, – 424 с.

10. Атанов А. А. Исторический контекст понятийных оснований экономических систем (на примере «Капитала» К. Маркса) / А. А. Атанов // Историко-экономические исследования. – 2018. – Т. 19, № 2. – С. 167–181. – DOI: 10.17150/2308-2588.2018.19(2).167-181.