ВВЕДЕНИЕ

Современные условия экономического развития Республики Беларусь обуславливают изменение подходов к ведению хозяйства любой формы собственности. Переход к рыночным отношениям диктует необходимость осуществлять всякую деятельность с учетом режима экономии ресурсов.

Особенно остро данная проблема встает перед организациями и предприятиями потребительской кооперации, которые переживают период весьма сложных преобразований. Важной проблемой, которых наряду с выполнением социальных задач по обслуживанию сельских жителей является увеличение конечных финансовых результатов. Ведь без достаточных размеров доходов и прибыли на предприятиях не может быть и речи об их конкурентоспособности и финансовой устойчивости. Получить максимальную прибыль можно только за счет экономии ресурсов. Оптимизация издержек обращения всегда рассматривалась в качестве важнейшего фактора роста прибыли от реализации товаров.

Немаловажное место в процессе повышения прибыльности предприятий потребительской кооперации приобретает совершенствование бухгалтерского учета и анализа, с целью изыскания резервов снижения расходов. В данной связи особую актуальность приобретает проблема оценки теории и практики бухгалтерского учета и анализа издержек обращения, использование в перспективе международных принципов и стандартов учета и отчетности, разработка на этой основе научно обоснованных рекомендаций по дальнейшему совершенствованию учетно-аналитической работы.

Существенный вклад в развитие методологии бухгалтерского учета издержек обращения вносят исследования многих ученых экономистов. Вместе с тем, несмотря на большое количество публикаций по данной проблеме, ряд вопросов, связанных с методологией и организацией бухгалтерского учета издержек обращения остаются нерешенными и нуждаются в комплексном изучении.

Все эти обстоятельства обусловили актуальность проблемы, ее теоретическую и практическую значимость, а также предупредили выбор темы дипломной работы, цель и основные направления работы.

Цель дипломной работы – исследовать действующие методики бухгалтерского учета расходов и определить пути их совершенствования в условиях применения ЭВМ и международных стандартов, провести экономический анализ с целью выявления резервов экономии и путей оптимизации. Для достижения указанной цели автор стремится решить следующие задачи:

1. Определить экономическую сущность расходов;
2. Выявить цели, задачи и основные принципы организации учета расходов;
3. Дать краткую экономическую характеристику филиалу “Общепит” Пружанского райпо;
4. Исследовать действующие методики учета расходов на предприятиях общественного питания;
5. Раскрыть сущность и значение бухгалтерской отчетности расходов как важнейшего источника информации;
6. Определить пути совершенствования учета расходов в условиях применения ЭВМ;
7. Раскрыть особенности методики анализа расходов;
8. Провести экономический анализ структуры и динамики расходов, а также факторный анализ с целью выявления резервов их экономии и путей оптимизации.

Предметом исследования является методика учета и анализа на предприятиях общественного питания.

Объект исследования – филиал “Продтовары” Пружанского райпо, поскольку филиал “Общепит” Пружанского райпо по материалам которого была написана дипломная работа был к нему присоединен 1 июля 2010 года.

Материалами для анализа расходов явились практические цифровые данные по результатам деятельности филиала “Общепит” за первые полугодия 2009/2010 гг.

В процессе написания дипломной работы были использованы труды ведущих экономистов Республики Беларусь и Российской Федерации – П.Г. Понаморенко, Л.И. Кравченко, М.И. Баканова, А.Д. Шеремета, а также законодательные и нормативно – правовые акты Республики Беларусь в части исследуемых вопросов: Закон Республики Беларусь “О бухгалтерском учете и отчетности“, “Инструкция по учету издержек обращения в торговле, общественном питании и заготовительной деятельности потребительской кооперации Республики Беларусь”, ”Основные положения по составу затрат, включаемые в себестоимость продукции”.

Анализ расходов предприятий общественного питания предполагают использование целого ряда общенаучных и экономических методов исследования. К числу применяемых в дипломной работе в первую очередь относятся такие методы как: метод наблюдения, табличный, метод абсолютных и относительных величин.

По структуре дипломная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка используемых источников, заключения и приложений.

Работа выполнена 87 на листах, содержит 20 таблиц и один рисунок.

1. ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ РАСХОДОВ ПРЕДПРИЯТИЙ ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ

**1.1 Экономическая сущность и классификация издержек обращения на предприятиях общественного питания**

Каждое предприятие в определении своей стратегии ориентируется, как правило, на получении прибыли. Однако его деятельность с момента создания связана с разнообразными затратами трудовых, материальных и финансовых ресурсов. В экономической литературе часто применяются такие термины как ”затраты”, “расходы”, “издержки”. Неправильное определение этих понятий может исказить их экономический смысл. В своей основе все эти понятия означают одно и тоже – затраты предприятия, связанные с выполнением определённых операций, однако их необходимо различать.

В российской экономической литературе дано наиболее полное и всестороннее определение и разграничение понятий “расходы”, “затраты”, “издержки”.

Я.В. Соколов при разграничении этих понятий автор основывается на содержании международных принципов бухгалтерского учета, установленных в отношении элементов финансовой отчетности. Наиболее общим, по его оценке, являются “расходы”. Поэтому в самом общем смысле автор определяет доходы и расходы как потоки материальных и финансовых активов, которые циркулируют на предприятии.

Под затратами Я.В. Соколов понимает ту часть расходов, которые станут таковыми в следующие отчетные периоды. Если по окончании отчетного периода расходы не списываются на затраты, то говорят об их накоплении и капитализации.

Издержки определяются автором как часть затрат, которая связана с калькуляцией себестоимости продукции (работ, услуг) и процессами ее реализации. При этом затраты, включенные в себестоимость продукции, Я.В. Соколов называет издержками производства, а расходы, связанные с реализацией продукции, – издержками обращения.

М.А. Вахрушина, напротив, придерживается материальной концепции при определении затрат. По ее оценке, затраты представляют собой средства, израсходованные на приобретение ресурсов, имеющиеся в наличии и регистрируемые в балансе как активы, способные принести доход в будущем. Наиболее общим понятием с точки зрения автора являются затраты, а расходы – это та часть затрат, понесенных предприятием в связи с получением дохода, что по существу характеризует себестоимость реализованной продукции (работ, услуг). Издержки автор рассматривает как денежное измерение суммы ресурсов, используемых с какой – либо целью. Издержки, понесенные организацией в момент приобретения каких – либо материальных ценностей или услуг, составляют, по мнению автора, затраты организации.

Научному обоснованию этих понятий уделено значительное внимание и белорусскими учеными. Затраты по мнению П.Я. Попковской – это уменьшение экономических ресурсов предприятия (денежных средств) или увеличение кредиторской задолженности. Расходы, как считает автор, представляют собой часть затрат, ограниченных рамками отчетного периода или же соответствующих полученному доходу, то есть та часть затрат предприятия, которые соответствуют произведенной и реализованной в отчетном периоде продукции. Затраты, понесенные организацией в отчетном периоде, могут быть либо равными расходам, либо большими. Равными – в том случае, если вся произведенная в отчетном периоде продукция продана и включенные в производственную себестоимость затраты отчетного периода соотнесены с получением дохода.

На основании сформулированных определений автор делает вывод, что понятие “затраты” шире понятия “себестоимость”, а расходы – это часть понесенных организаций затрат. Данная позиция отличается от точки зрения Я.В. Соколова и других российских ученых.

Несмотря на отдельные расхождения в определении понятий расходы, затраты, издержки, практически все авторы рассматривают последние как сумму расходов, относящуюся к тому или иному отчетному периоду, и как списанные на счета реализации для исчисления финансового результата за этот период.

Традиционно издержки принято было бы делить по отраслевому признаку. На предприятиях сферы обращения расходы, участвующие в образовании финансового результата от основной деятельности, определились как “издержки обращения”. В отношении предприятий, формирующих показатель производственной себестоимости продукции, использовался термин издержки производства.

Проведенное исследование показало, что в настоящее время при разграничении сущности издержек производства и обращения авторы делают акцент не на сферу хозяйственной деятельности, а на сущность хозяйственного процесса. При этом в отраслях материального производства, куда принято относить и предприятия торговли и общественного питания, расходы, возникающие на производственной стадии в системе кругооборота хозяйственных средств, относят к издержка обращения. Расходы, связанные с реализацией продукции и продвижением на рынке произведенной продукции, и у промышленных, и у торговых предприятий определяют как издержки обращения.

В отечественной экономической литературе издержки обращения определяются как выраженные в денежной форме затраты на транспортировку, хранение товаров, оплату труда, амортизацию, пользование кредитом, имущественное страхование, на учет движения товаров и другие расходы, возникающие в сфере обращения. Применительно к предприятиям торговли П.Г. Понаморенко рассматривает издержки как затраты живого и овеществленного труда, выраженные в денежной форме. Однако данная трактовка носит общий характер и не определяет экономическую сущность затрат.

Итак, можно сделать вывод, что наиболее общим понятием является понятие “расходы”. Расходы возникают в обычной деятельности торгового предприятия как результат ранее совершенных событий и приводят к уменьшению активов или увеличению обязательств. Затраты – это та часть расходов, которая будет участвовать в формировании финансового результата в будущем.

Издержки обращения имеют место везде, где происходит процесс товарного обращения в промышленности при затратах по сбыту и снабжению; в заготовительных организациях при затратах по заготовке и сбыту продукции сельского хозяйства; в торговых организациях при доведении материальных ценностей от изготовителей до потребителей; в организациях снабженческих при затратах по доведению средств и предметов труда до потребителей.

Издержки обращения представляют собой один из важных качественных показателей деятельности и оказывают первоочередное воздействие на результаты работы предприятия. Особое экономическое содержание имеют издержки предприятий общественного питания, поскольку в их состав входят издержки обращения, затраты производства (приготовление пищи) и расходы на организацию потребления.

Затраты, включённые в издержки, состоят из неоднородных по своей экономической природе расходов. Одну часть расходов составляют затраты, связанные с продолжением и завершением производства товаров в сфере обращения (затраты на перевозку, хранение, подработку), другую – связанные с куплей – продажей товаров, то есть со сменой форм собственности (превращением товарной формы стоимости в денежную и денежную – в товарную). Ко второй части издержек относят затраты, связанные с осуществлением учета и контроля за движением товаров, расходы на оплату труда, страхование, содержание зданий, рекламу, амортизацию и другие расходы.

По экономическому содержанию не все текущие расходы предприятия включаются в издержки обращения. В соответствии с действующим законадательством часть из них относится финансовые результаты (прибыль до уплаты налогов) или возмещается за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия. Так, за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, возмещаются платежи по кредитам сверх установленной законодательством ставки, присуждённые или признанные штрафы, пени, неустойки и другие виды санкций за нарушение условий хозяйственных договоров, расходы по возмещению причинённых убытков, потери от уценки товаров и другие виды расходов.

Главное отличие издержек обращения от издержек производства заключается в том, что в затратах торговли, общественного питания, заготовок отсутствует стоимость закупаемых товаров, она просто сохраняется. Это вытекает из особенностей кругооборота средств обращения, имеющего форму Д–Т–Д. Сфера обращения закупает уже произведённые товары, затрачивая средства лишь на доведение их до потребителей.

Дополняет экономическую сущность издержек обращения их классификация, которая предполагает упорядоченное изучение этой категории по наиболее важным признакам. Кроме того, классификация издержек обращения позволяет улучшить учет, углубить анализ, повысить обоснованность показателей и действенность контроля за их состоянием.

Классификация издержек обращения представлена на рис. 1.1

**Чистые издержки обращения** – это расходы, связанные с процессом купли – продажи товаров, ведения бухгалтерского учёта, ведения денежных расчётов. Это издержки, необходимые для того, чтобы превратить стоимость из товарной формы в денежную.

К **дополнительным издержкам** обращения относятся затраты, связанные с продолжением процесса производства в сфере обращения. Это издержки на упаковку, фасовку, транспортировку. Они носят производительный характер и, по сути, являются продолжением процесса производства, выполненным в сфере обращения.

Изменение абсолютной величины **переменных издержек** находятся почти в прямой зависимости от изменения товарооборота. С увеличением объёмного показателя происходит рост суммы издержек обращения и наоборот. К ним относят: проценты по кредитам, расходы на рекламу, транспортные расходы и другие.

Сумма **постоянных издержек** почти не зависит от размера товарооборота. При увеличении объёмного показателя происходит снижение их относительного уровня, а при его уменьшении – повышение. К условно – постоянным издержкам относят амортизацию основных средств и нематериальных активов, расходы на ремонт и содержание основных средств, расходы по арендной плате, расходы на оплату труда при повремённой форме и другие расходы. **Стартовые условно–постоянные издержки** необходимы для возобновления производства**. Остаточные** – те, которые продолжает нести предприятие, если даже на некоторое время прекратит выпуск и реализацию продукции.

С точки зрения западных специалистов по экономике деление издержек на условно–постоянные и переменные производится не по отношению к объёмным показателям работы предприятия, а в зависимости от того, кто производит работы и услуги. Если расходы производятся силами субъекта хозяйствования или одними и теми же фирмами со стороны, то фактические расходы, как правило, незначительно отклоняются от планируемых расходов и являются условно–постоянными. Если работы и услуги привлекаются со стороны с привлечением новых фирм и частных лиц, то фактическая стоимость таких услуг может значительно отклоняться от планируемых расходов, и такие расходы являются условно–переменными.

**Явные издержки** – это затраты в денежной форме, которые предприятие осуществляет в пользу поставщиков, они полностью отражаются в учёте и относятся согласно законодательству, на издержкоёмкую продукцию.

**Неявные издержки** связаны с использованием ресурсов, принадлежащих самому предприятию. К таковым можно отнести платежи, которые предприятие могло бы получить при более выгодном использовании принадлежащих ему ресурсов, нормальную прибыль.

**Полезными издержками обращения** являются такие виды затрат, которые способствовали результативному осуществлению хозяйственного процесса предприятия. **Бесполезные издержки** – это такие виды затрат, которые связаны с используемой частью трудовых, материальных и финансовых ресурсов предприятия.

**Прямыми издержками обращения** являются такие виды затрат, которые в полном объёме могут быть отнесены к тому или иному конкретному результату деятельности (потери конкретного товара от естественной убыли относятся на результат его реализации),

**Непрямыми** являются такие виды затрат, которые в связи с комплексностью их осуществления не могут быть в полном объёме отнесены к тому ли иному результату деятельности и требуют предварительного распределения (расходы на перевозку партии товаров, состоящей из нескольких товарных групп).

**Затраты по приобретению товаров** (транспортные расходы, налоговые платежи на ввоз товаров, проценты за кредит) в экономической литературе часто именуют затратами на продукт, а **операционные расходы** – затратами на период.

Издержки обращения, связанные с приобретением товаров, распределяют на остаток товаров и реализованные товары. Себестоимость остатка товаров на конец месяца устанавливают присоединением к их стоимости по отпускным ценам расходов по приобретению, приходящиеся на остаток товаров. Расходы по приобретению товаров, приходящиеся на реализованные товары, и операционные издержки обращения являются затратами отчётного периода, участвующими в формировании финансового результата от организационной деятельности.

К **нормируемым расходам** относят расходы на рекламу, на естественную убыль, подготовку кадров. Предприятия планируют и учитывают величину расходов, как в абсолютной сумме, так и в относительных показателях. Планирование по статьям в абсолютной сумме и по уровню разрабатывается самостоятельно предприятиями.

**Издержками обращения** считаются текущие затраты отчётного периода. **Расходами будущих периодов** являются затраты, авансированные в отчётном периоде и относящиеся к доходам последующих периодов (расходы на подписку).

При классификации затрат в отдельную группу выделяют **резервы предстоящих расходов**. Резервы создают путём ежемесячного их начисления по нормативам. Начислением резервов обеспечивается равномерное включение предстоящих расходов в издержки обращения и создания источника их финансирования. Резервы создают на ремонт основных средств, на списание естественной убыли товаров и в других случаях.

Группировка издержек по статьям затрат используется для деления расходов по видам, что позволяет контролировать затраты с точки зрения их назначения. В основу группировки положена единая номенклатура статей издержек обращения. Номенклатуру статей издержек обращения для предприятий и организаций разрабатывает Белкоопсоюз и согласовывает с Министерствами экономики, финансов, статистики и анализа. С учётом процессов, происходящих в хозяйственной деятельности организации и структуре управления ими, номенклатура статей издержек обращения может изменяться.

В состав издержек обращения не включают расходы и потери, не связанные с реализацией товаров и вызванные перераспределением средств между субъектами хозяйствования. К ним относятся: штрафы, пени, неустойки, уплаченные по договорам; убытки от покупки (продажи) валюты, переоценки кредиторской задолженности в валюте; судебные и арбитражные расходы и другие затраты, учитываемые в составе внереализационных расходов.

Не являются издержками обращения и расходы, которые должны покрываться за счёт прибыли, остающейся в распоряжении организации, или средств фондов специального назначения. Таковыми являются расходы на содержание объектов социальной сферы, налоги и сборы, начисляемые на доходы и прибыль организации.

В настоящее время учёт издержек обращения занимает одно из главных мест в общей системе бухгалтерского учёта. В практике зарубежных предприятий в странах с развитой рыночной экономикой этот участок учёта выделен в управленческий учёт и состав затрат определяется в соответствии с официальными стандартами бухгалтерского учёта и отчётности, действующими в государстве и имеющими рекомендательный характер.

Классификация издержек обращения в отечественной практике учёта значительно отличается от классификации в западном управленческом учёте. Прежде всего, это отличие заключается в том, что в управленческом учёте классификация издержек разрабатывается для совершенствования системы управления расходами на предприятии. Классификация издержек обращения в управленческом учёте представлена в таблице 1.1

Таблица 1.1 - Классификация издержек обращения в управленческом учёте

|  |  |
| --- | --- |
| Признаки классификации | Виды издержек обращения |
| 1. Процесс принятия управленческих решений | А) Явные и альтернативные  Б) Релевантные и нерелевантные  В) Эффективные и неэффективные |
| 2. Процесс прогнозирования | Краткосрочные и долгосрочные |
| 3. Процесс планирования | Планируемые и непланируемые |
| 4. Процесс нормирования | Стандарты, нормы, нормативы |
| 5. Процесс организации | А) По местам и сферам возникновения  Б) По функциям деятельности |
| 6. Процесс учёта | А) Одноэлементные и комплексные  Б) Основные и накладные  В) Прямые и косвенные |
| 7. Процесс контроля | Контролируемые и неконтролируемые |
| 8. Процесс регулирования | Регулируемые и нерегулируемые |
| 9. Процесс стимулирования | Обязательные и поощрительные |
| 10. Процесс анализа | Фактические, прогнозируемые, плановые, сметные, стандартные, общие, структурные, полные, частные |

Сравнивая системы классификаций затрат, применяемые в отечественном и зарубежном учёте, можно выделить общие моменты и различия. К общим относятся: группировка затрат по экономическим элементам, статьям калькуляции, по отношению к технологическому процессу. Отличительными чертами является некоторая упрощённость и условность классификации, принятой за рубежом, отсутствие единой классификации всех затрат во всех отраслях деятельности.

В международной практике учёта в издержки обращения и производства предприятия могут включать всё, что они израсходовали при изготовлении продукции, товаров и доведении их до потребителя. В практике работы наших предприятий эта концепция не выдерживается. Так, согласно Положению о составе затрат в издержки обращения не включаются премии, выплаченные за счёт средств специального назначения, материальная помощь, дополнительные отпуска и т.д. Это позволит отказаться от шести процентов отчислений на пополнение собственных средств и упорядочить механизм формирования балансовой прибыли.

Группировки затрат по классификационным признакам необходимы для проведения их анализа. Правильно выполненные группировки издержек обращения позволяют выявить закономерности их изменения и дать объективную оценку результативности принятых управленческих решений.

Издержки обращения являются общественно необходимыми затратами. От их размера во многом зависят культура обслуживания, условия труда работников и т.д. Они должны быть достаточными для нормальной работы предприятия, то есть позволять выполнять плановые задания, улучшать обслуживание населения, соблюдать режим экономии и повышать доходность (рентабельность) хозяйственной деятельности, тогда они будут общественно необходимыми затратами.

Вместе с тем отдельные организации допускают расходы, которые обусловлены бесхозяйственностью, например, небрежно обращаются с тарой, допускают простои автомобильного транспорта под погрузкой товаров сверх установленных норм, теряют товаров больше норм естественной убыли. Ликвидация нерациональных расходов и потерь – важный резерв сокращения издержек.

**1.2 Цель, задачи и основные принципы организации учёта расходов**

**Целью бухгалтерского учёта издержек обращения** является объективное отражение расходов, правильное их распределение по периодам и статьям, своевременное предоставление информации необходимой для контроля и принятия управленческих решений.

Исходя из поставленной цели, **перед бухгалтерским учётом стоит ряд задач:**

1. Тщательное оформление всех расходов документами и своевременное, полное, достоверное отражение их в учёте;

2. Проверка целесообразности осуществляемых на предприятии расходов, правильности их документального оформления;

Особое внимание бухгалтер должен обратить на законность включения расходов в издержки обращения, поскольку от правильности определения их общей величины зависит достоверность исчисления налогов и финансовых результатов деятельности предприятий;

3. Объективное распределение по отчётным периодам;

Организация учёта должна предусматривать отнесение на издержки того месяца, когда они фактически были совершены и документально подтверждены независимо от времени их оплаты или были произведены. Расходы по арендной плате, создаваемые в установленном порядке, резервы предстоящих расходов, стоимость коммунальных, транспортных и других услуг производственного назначения включают в издержки того периода, к доходам которого они относятся.

Расходы, начисленные предприятиями общественного питания в счёт предстоящих поступлений, доходов в последующих периодах, в издержки отчётного периода не включаются и устанавливаются обособленно как расходы будущих периодов.

Предприятия общественного питания в целях равномерного отражения предстоящих расходов в составе издержек обращения отчётного периода могут создавать резервы предстоящих расходов и платежей. За счёт отчислений относимых на издержки обращения и производства, могут создаваться следующие резервы: на предстоящую оплату отпусков, резервы на ремонт основных средств и другие.

4. Правильное разграничение по местам их возникновения и статьям установленной номенклатуры;

Так, номенклатура статей издержек обращения и производства включает 23 статьи для предприятий потребительской кооперации. Предприятия других отраслей, имеющие в своей структуре торговое подразделение, для учёта издержек обращения имеют право сокращать и расширять перечень статей в пределах затрат, предусмотренных типовым “Положением по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)”. Однако при этом должно соблюдаться единство учётной и отчётной номенклатуры издержек обращения.

5. Своевременное представление информации необходимой для оценки эффективности и принятия управленческих решений;

Так, организация учёта должна предусматривать построение такой системы учёта и отчётности по издержкам обращения, которая служила бы надёжным источником их анализа, как для обнаружения неиспользованных резервов, так и для составления обоснованных плановых заданий на будущее.

6. Контроль и анализ исполнения на предприятии смет расходов;

Сметы издержек обращения устанавливаются по абсолютной сумме и относительному уровню с учётом достижений за истекший период и использования возможностей по дальнейшему снижению затрат.

7. Контроль за закономерностью включения сумм в состав издержек обращения;

8. Правильное составление расчёта доли издержек обращения на остаток товаров;

9. Правильное исчисление суммы издержек обращения, относящихся к реализованным товарам и подлежащих перечислению на финансовые результаты;

10. Правильная организация аналитического учёта издержек обращения;

11. Разработка мероприятий по снижению уровня издержек обращения;

Для того чтобы финансовая отчётность субъекта хозяйствования была доступна для понимания, она должна быть составлена в соответствии с общими требованиями, сформулированными в качестве принципов бухгалтерского учёта. Следование таким требованиям позволяет гарантировать качество учётной информации. **В бухгалтерском учёте издержек обращения** в отечественной практике придерживаются следующих **принципов:**

1. Адекватность доходов и расходов отчётного периода.

Этот принцип предусматривает отнесение затрат на издержки обращения того отчётного периода, когда они фактически имели место и документально были подтверждены независимо от времени их оплаты или соответствовали доходам, для извлечения которых были они произведены.

Адекватность доходов и расходов отчётного периода обеспечивается за счёт распределения издержек обращения между реализованными товарами и их остатком на конец месяца. Затраты по хранению и реализации товаров и административные расходы не подлежат распределению и относятся на реализованные товары. В формировании финансового результата отчётного периода принимают издержки, приходящиеся на реализованные товары.

1. Единство учётной и отчётной номенклатуры издержек обращения.

Состав расходов, относимых на издержки обращения, определяет Министерство финансов Республики Беларусь. Белкоопсоюзом разработана и согласована с Министерством финансов ведомственная номенклатура статей издержек обращения для организации торговли, общественного питания и заготовок потребительской кооперации. В бухгалтерском учёте и отчётности организаций потребительской кооперации применяется единая номенклатура статей издержек обращения.

1. Оценка товаров по себестоимости.

Законом Республики Беларусь “О бухгалтерском учёте и отчётности” предусмотрено, что товарно-материальные ценности в бухгалтерском учёте отражаются по фактической стоимости. В фактическую стоимость остатка товаров на предприятиях общественного питания включают их стоимость по покупным ценам и расходы по приобретению. Фактическая стоимость реализованных товаров включает их стоимость по покупным ценам, а также расходы по приобретению и реализации, относящиеся к проданным товарам.

Цель, задачи и принципы учёта издержек обращения на предприятии реализуются через учётную политику. В приказе об учётной политике организации предусматривают порядок создания резервов предстоящих расходов, распределения расходов по отчётным периодам, между реализованными товарами и их остатком, а также другие особенности учёта издержек обращения.

**1.3 Краткая экономическая характеристика филиала “Общепит” Пружанского райпо**

Филиал “Общепит” является структурным подразделением Пружанского райпо Брестского Облпотребсоюза. В своей деятельности руководствуется законодательством Республики Беларусь, положениями, действующими в потребительской кооперации, несет ответственность за результаты своей деятельности в соответствии с законодательством, имеет счета в банке, печать, не является юридическим лицом. Основной задачей филиала является более полное обеспечение обслуживаемого населения продукцией собственного производства. Предприятие общественного питания занимается производственно – торговой деятельностью, реализует покупные товары и вино – водочные изделия, собственную продукцию, производит соление и копчение рыбы, занимается заготовкой сельско – хозяйственной продукции и дикорастущих ягод и грибов.

В состав филиала “Общепит” входит 30 предприятий, 16 столовых, 4 кулинарии, 5 баров, 1 ресторан, 4 кафе; всего 995 посадочных мест; открываются сезонные торговые точки.

1 июля 2010 года филиал “Общепит” был присоединен к филиалу “Продтовары” Пружанского райпо.

В целях более глубокого изучения финансово – хозяйственной деятельности предприятия общественного питания проведем анализ его финансового положения, используя такие источники информации как “Бухгалтерский баланс” (форма №1) (приложение А, Б), “Отчет о прибылях и убытках” (форма №2) (приложение В), “Отчет об издержках обращения” (форма №3) (приложение Г).

Основные показатели филиала “Общепит” Пружанского райпо приведены в таблице 1.2

Таблица 1.2 - Показатели деятельности филиала “Общепит” Пружанского райпо за первые полугодия 2009/2010 гг.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | За первые полугодия | | Отклонение (+,-) | Темп роста, % |
| 2009 | 2010 |  |  |
| 1. Выручка-нетто от реализации товаров (продукции и услуг): |  |  |  |  |
| 1.1. в действующих ценах, тыс. р. | 544194 | 397430 | -146764 | 73,03 |
| 1.2. в сопоставимых ценах, тыс. р. | 544194 | 335214 | -208980 | 61,60 |
| 2. Валовой доход: |  |  |  |  |
| 2.1. Сумма, тыс. р. | 200976 | 150708 | -49568 | 75,25 |
| 2.2. в % к товарообороту | 36,80 | 37,92 | 1,12 | 103,04 |
| 3. Налоги и другие обязательные платежи, взимаемые за счет валового дохода: |  |  |  |  |
| 3.1. Сумма, тыс. р. | 12017 | 9012 | -3005 | 74,99 |
| 3.2. в % к товарообороту | 2,21 | 2,27 | 0,06 | 102,69 |
| 4. Издержки обращения: |  |  |  |  |
| 4.1. Сумма, тыс. р. | 212775 | 191741 | 21034 |  |
| 4.2. в % к товарообороту | 39,10 | 48,25 | 9,15 | 123,39 |
| 5. Прибыль от реализации товаров (продукции и услуг): |  |  |  |  |
| 5.1. Сумма, тыс. р. | -24516 | -50045 | -25529 | 204,13 |
| 5.2. в % к товарообороту | -4,51 | -12,59 | -8,09 | 279,51 |
| 6. Внереализационные и другие доходы, тыс. р. | 6781 | 3772 | -3009 | 55,63 |
| 7. Внереализационные и другие расходы, тыс. р. | 437 | 2881 | 2444 | 659,27 |
| 8. Прибыль отчетного периода, тыс. р. | -18071 | -49125 | -31054 | 271,84 |
| 9. Налог из прибыли и иные обязательные платежи, тыс. р. | - | 2856 | -2856 | - |
| 10. Рентабельность, % |  |  |  |  |
| 10.1. собственного капитала | -4,14 | -17,9 | -13,76 | 432,37 |
| 10.2. совокупного капитала | -9,34 | -9,42 | -0,08 | 100,86 |
| 11. Число посадочных мест в общественном питании | 1316 | 995 | -321 | 75,61 |
| 12. Товарооборот на 1 посадочное место, тыс. р. | 413,5 | 399,4 | -14,09 | 96,59 |
| 13. Среднегодовые товарные запасы, тыс. р. | 67788 | 64425 | -3363 | 95,04 |
| 14. Время обращения товаров, дни | 22 | 29 | 7 | 130,14 |
| 15. Скорость обращения товаров, раз | 8,02 | 6,17 | -1,85 | 76,93 |
| 17. Среднесписочная численность работников, чел. | 175 | 141 | -34 | 80,57 |
| 18. Производительность труда, тыс. р. | 3109,68 | 2818,65 | -291,03 | 90,64 |

Из таблицы 1.2 видно, что выручка-нетто от реализации продукции в действующих ценах за первое полугодие 2010 года по сравнению с аналогичным периодом прошлого года снизилась на 146764 тыс. руб., что составляет 73,03 %. На развитие выручки большое влияние оказало повышение цен на товары. Средний индекс цен на товары в 1-ом полугодии 2010 года составил 1,1856. Следовательно, за счет ценового фактора выручка снизилась на 280980 тыс. руб., что составляет 61,60 % к фактической выручке прошлого года.

Сумма валового дохода в отчетном периоде по сравнению с прошлым снизилась на 49568 тыс. руб. На изменение валового дохода отрицательно повлияло уменьшение объема выручки. Издержки обращения в первом полугодии 2010 года по сравнению с первым полугодием 2009 года возросли на 21034 тыс. руб., что и обусловило повышение их уровня на 9,15 % к выручке. Сумма относительного перерасхода составила 36365 тыс. руб. (397430 \* 9,15 / 100). В филиале увеличился убыток от реализации продукции и убыток отчетного периода в динамике на 25529 тыс. руб. и 31054 тыс. руб. соответственно. Наблюдается снижение рентабельности используемого капитала, так как рост активов и постоянных источников их формирования опережает рост прибыли отчетного периода. В результате произошло сокращение рентабельности собственного и совокупного капитала в 4 раза и 1 раз соответственно. В филиале товары в первом полугодии 2010 года обновились 6,17 раз, что на 1,85 раза меньше, чем в первом полугодии 2009 года, это говорит о том, что товарные запасы оборачиваются очень медленно. Время обращения увеличилось на 7 дней. Сокращение численности и выручки привело к уменьшению производительности труда в динамике на 291,03 тыс. руб.

В процессе анализа финансовой устойчивости филиала важно установить изменение суммы и структуры его имущественного комплекса и источников их формирования. В таблице 1.3 проведен анализ динамики и структуры активов филиала “Общепит”, а также источников их формирования.

Таблица 1.3 - Информация о динамике и структуре имущества филиала “Общепит” Пружанского райпо за первые полугодия 2009/2010 гг.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Разделы баланса | | За первые полугодия | | | | | | | | Отклонение (+,-) | | | |
| 2009 | | | | 2010 | | | |
| сумма, тыс.. | | уд. вес, % | | Сумма, тыс. р. | | уд. вес, % | | сумма, тыс. р. | | Уд. вес, % | |
| **АКТИВ**   1. Внеоборотные активы 2. Оборотные активы | | 435465  194942 | | 69,08  30,92 | | 331294  190077 | | 63,54  36,46 | | -104174  -4865 | | -5,54  5,54 | |
| **Итого активов** | | 630407 | | 100 | | 521371 | | 100 | | -109036 | | - | |
| ПАССИВ  1. Собственный капитал 2. Долгосрочные обязательства 3. Краткосрочные обязательства | | 436900  -  193507 | | 69,30  -  30,70 | | 275315  -  246056 | | 52,81  -  47,19 | | -161585  -  52549 | | -16,49  -  16,49 | |
| **Итого источников формирования активов** | | 630407 | | 100 | | 521371 | | 100 | | -109036 | | - | |

Из таблицы 1.3 видно, что в составе имущества филиала внеоборотные активы занимают наибольший удельный вес, их доля снизилась с 69,08 % на 01.07.2009 года до 63,54 % на 01.07.2010 года. При этом их сумма снизилась на 104174 тыс. руб. Оборотные активы также снизились в абсолютной сумме, хотя их доля увеличилась в общей сумме имущества филиала на 5,54 %.

Снижение источников финансирования на 82,7 % вызвано, прежде всего, снижением суммы собственного капитала на 63,02 % или 161585 тыс. руб. Его доля уменьшилась с 69,30 % на 01.07.2009. года до 52,81 % на 01.07.2010 года. Также выявлена тенденция к увеличению доли заемных средств на 16,49 %, что с одной стороны свидетельствует об усилении финансовой неустойчивости и повышении финансовых рисков, а с другой – об активном перераспределении доходов от кредиторов к предприятию должнику.

В таблице 1.4 проведен анализ динамики и соответствия теоретически допустимым значениям показателей ликвидности, которые раскрывают реальную и прогнозную платежеспособность филиала “Общепит” за первые полугодия 2009/2010 гг.

### Таблица 1.4 - Информация о ликвидности филиала “Общепит” Пружанского райпо за первые полугодия 2009/2010 гг.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | | За первые полугодия | | | | Темп роста  % или отклонение (+,-) | |
| 2009 | | 2010 | |
| 1. Оборотные активы всего, тыс. р.  в том числе: | | 194942 | | 190077 | | 97,5 | |
| 1.1. Денежные средства, тыс. р. | | 5237 | | 9480 | | 181,0 | |
| 1.2. Краткосрочная дебиторская задолженность, тыс. р. | | 47418 | | 51463 | | 108,5 | |
| 2. Краткосрочные обязательства  в том числе: | | 193507 | | 246056 | | 127,2 | |
| 3. Собственный оборотный капитал | | 1435 | | -55979 | | -39 | |
| **4. Показатели ликвидности:** | |  | |  | |  | |
| 4.1. Коэффициент абсолютной ликвидности | |  | |  | |  | |
| - фактически | | 0,027 | | 0,039 | | 0,012 | |
| - норматив | | 0,200 | | 0,200 | |  | |
| 4.2. Коэффициент промежуточной ликвидности | |  | |  | |  | |
| - фактически | | 0,272 | | 0,248 | | -0,024 | |
| - норматив | | 0,400 | | 0,400 | |  | |
| 4.3. Коэффициент текущей ликвидности | |  | |  | |  | |
| - фактически | | 1,007 | | 0,772 | | -0,235 | |
| - норматив | | 1,111 | | 1,111 | |  | |
| 4.4. Коэффициент обеспеченности оборотных активов собственными средствами | |  | |  | |  | |
| - фактически | | 0,007 | | -0,295 | | -0,302 | |
| - норматив | | 0,100 | | 0,100 | |  | |
| 4.5. Коэффициент соотношения собственного оборотного капитала и краткосрочных обязательств | |  | |  | |  | |
| - фактически | | 0,007 | | -0,228 | | -0,235 | |
| - норматив | | 0,111 | | 0,111 | |  | |

Данные таблицы 1.4 свидетельствуют о том, что на 01.07.2009 года за счет имеющихся денежных средств филиал может погасить 2,7 % краткосрочных обязательств, а на 01.07.2010 года 3,9 %. Увеличение коэффициента абсолютной ликвидности вызвано опережающим ростом денежных средств по сравнению с краткосрочными обязательствами. При этом данный коэффициент, раскрывающий реальную платежеспособность субъекта хозяйствования ниже теоретически допустимого уровня.

Коэффициент промежуточной ликвидности характеризует потенциальную платежеспособность предприятия, его значение свидетельствует о том, что за счет имеющихся денежных средств и по мере погашения дебиторской задолженности филиал сможет погасить 27,2 % на 01.07.2009 года и соответственно на 24,8 % на 01.07.2010 года. Данный показатель также ниже установленного норматива. При том его снижение вызвано значительным повышением дебиторской задолженности.

Способность филиала рассчитаться по своим краткосрочным долгам реализованными оборотными активами снизалась на 23,5 %. Превышение краткосрочных обязательств над оборотными активами говорит о том, что часть оборотных средств было сформировано за счет привлеченных источников финансирования, что и подтверждает коэффициент обеспеченности оборотных активов собственным капиталом.

Снижение коэффициента обеспеченности оборотных активов собственным капиталом на 30,2 % объясняется более быстрым ростом краткосрочных обязательств и внеоборотных активов по сравнению с собственным капиталом.

Коэффициент соотношения собственного оборотного капитала и краткосрочных обязательств снизился на 23,5 %, следовательно, на конец первого полугодия 2009 года повышается доля заемных источников формирования оборотного капитала и сокращается удельный вес собственных.

В процессе анализа финансового состояния значительное внимание уделяется изучению показателей финансовой устойчивости. Информация о динамике показателей финансовой устойчивости филиала “Общепит” за первые полугодия 2009/2010 гг. представлены в таблице 1.5

Данные таблицы 1.5 показывают, что у филиала увеличилась степень финансовой зависимости на 16,5 %, что подтверждается снижением коэффициента автономии на 16,5 % и увеличения коэффициента левериджа на 45,1 %. Также на предприятия наблюдается значительное сокращение коэффициента маневренности на 20,6 %, то есть, уменьшается доля собственных средств направляемая на формирование оборотных активов.

В таблице 1.6 представлены данные о динамике показателей деловой активности филиала “Общепит” за первые полугодия 2009/2010 гг.

Таблица 1.5 - Информация о динамике показателей финансовой устойчивости филиала “Общепит” Пружанского райпо за первые полугодия 2009/2010 гг.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | За первые полугодия | | Темп роста % или отклонение (+,-) |
| 2009 | 2010 |
| 1. Совокупный капитал, тыс. р. | 630407 | 521371 | 82,70 |
| 2. Собственный капитал, тыс. р. | 436900 | 275315 | 63,02 |
| 3. Краткосрочные обязательства, тыс. р.  в том числе: | 193507 | 246056 | 127,2 |
| 3.1. Кредиторская задолженность, тыс. р. | 171686 | 234056 | 136,3 |
| 4. Собственный оборотный капитал, тыс. р. | 1435 | -55979 | -39 |
| 5. Оборотные активы, тыс. р. | 194942 | 190077 | 97,5 |
| **6. Показатели финансовой устойчивости:** |  |  |  |
| 6.1. Коэффициент автономии | 0,693 | 0,528 | -0,165 |
| 6.2. Коэффициент финансовой зависимости | 0,307 | 0,472 | 0,165 |
| 6.3. Коэффициент финансового левериджа | 0,443 | 0,894 | 0,451 |
| 6.4. Коэффициент маневренности собственного капитала | 0,003 | -0,203 | -0,206 |
| 6.5. Коэффициент привлечения кредиторской задолженности | 0,887 | 0,951 | 0,064 |

Из таблицы 1.6 видно, что в филиале темп роста выручки-нетто от реализации товаров отстает от темпа роста экономических ресурсов, что привело к замедлению их оборачиваемости. При этом оборачиваемость оборотных активов замедлилась на 35 дней, что и привело к оттоку средств из оборота на 77278 тыс. руб. (35 \* 397430 / 180). Продолжительность операционного цикла замедлилась с 40 дней до 54 дней. Продолжительность финансового цикла также замедлилась на 36 дней, что свидетельствует о том, что произошло дополнительное вовлечение источников финансирования, а также краткосрочных кредитов и займов.

Исследование финансового положения филиала “Общепит” Пружанского райпо показывает, что предприятие является финансово неустойчивым. Совместный анализ финансовых коэффициентов свидетельствует об ухудшении положения. Сумма получаемого убытка возрастает с каждым годом, дебиторская и кредиторская задолженность значительно выше нормы, долги филиала растут, а погасить их за счет дебиторов невозможно.

Таблица 1.6 - Информация о динамике показателей деловой активности филиала “Общепит” Пружанского райпо за первые полугодия 2009/2010 гг.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | | Первые полугодия | | | | Темп роста, % | |
| 2009 | | 2010 | |
| 1. Среднегодовая стоимость совокупного капитала, тыс. р.  в том числе: | | 628420 | | 557867 | | 88,77 | |
| 1.1. Внеоборотных активов, тыс. р. | | 398870 | | 343877 | | 86,21 | |
| 1.2. Оборотных активов, тыс. р.  в том числе: | | 190047 | | 213989 | | 112,6 | |
| 1.2.1. Запасов, тыс. р. | | 67788 | | 64425 | | 95,0 | |
| 1.2.2. Дебиторской задолженности, тыс. р. | | 54929 | | 56006 | | 102,0 | |
| 1.2.3. Денежных средств, тыс. р. | | 8788 | | 8378 | | 95,32 | |
| 1.3. Собственного капитала, тыс. р. | | 443667 | | 317674 | | 71,60 | |
| 1.3.1. Собственного оборотного капитала, тыс. р. | | 5294 | | -52577 | | -9,93 | |
| 1.4. Краткосрочных обязательств, тыс. р.  в том числе: | | 184753 | | 240192 | | 130,0 | |
| 1.4.1. Кредиторской задолженности, тыс. р. | | 162302 | | 226833 | | 139,8 | |
| 2. Выручка –нетто от реализации товаров, тыс. р. | | 544194 | | 397430 | | 73,03 | |
| 3. Полная себестоимость реализации товаров, тыс. р. | | 355935 | | 255734 | | 71,85 | |
| 4**. Оборачиваемость в днях:** | |  | |  | |  | |
| 4.1. Оборотных активов | | 62 | | 97 | | 35 | |
| 4.2. Запасов | | 22 | | 29 | | 7 | |
| 4.3. Дебиторской задолженности | | 18 | | 25 | | 7 | |
| 4.4. Денежных средств | | 3 | | 4 | | 1 | |
| 4.5. Собственного оборотного капитала | | 2 | | -24 | | -26 | |
| 4.6. Краткосрочных обязательств | | 61 | | 109 | | 48 | |
| 4.7. Кредиторской задолженности | | 53 | | 103 | | 50 | |
| 4.8. Продолжительность операционного цикла | | 40 | | 54 | | 14 | |
| 4.9. Продолжительность финансового цикла | | -13 | | -49 | | -36 | |
| **5. Оборачиваемость в разах:** | |  | |  | |  | |
| 5.1. Совокупного капитала | | 0,865 | | 0,569 | | -0,296 | |
| 5.2. Внеоборотных активов | | 1,364 | | 1,156 | | 1,577 | |
| 5.3. Оборотных активов | | 2,863 | | 1,857 | | -1,006 | |
| 5.4. Запасов | | 8,027 | | 6,169 | | -1,858 | |
| 5.5. Дебиторской задолженности | | 9,907 | | 7,096 | | -2,811 | |
| 5.6. Денежных средств | | 61,92 | | 47,44 | | -14,48 | |
| 5.7. Собственного оборотного капитала | | 102,8 | | -7,559 | | 95,24 | |
| 5.8. Краткосрочных обязательств | | 2,946 | | 1,655 | | -1,291 | |
| 5.9. Кредиторской задолженности | | 3,353 | | 1,752 | | -1,601 | |
| 5.10. Собственного капитала | | 1,227 | | 1,251 | | 0,024 | |

Но несмотря на это, филиал продолжает осуществлять свою торговую и производственную деятельность, более полно использовать производственные мощности, расширять ассортимент продукции, так как его цель не получение прибыли, а удовлетворение потребностей населения.

Первоочередными мерами в направлении выхода из кризисного состояния и улучшения финансового положения являются:

* планомерное наращивание собственных средств путем совершенствования товародвижения, усиление контроля за состоянием товарных запасов и ускорения их оборачиваемости;
* разработка и внедрение в практику работы предприятия, системы мер по снижению дебиторской и кредиторской задолженности;
* сокращения выпуска низко рентабельных блюд;
* жесткое регулирование численности работников;
* обеспечение строгого контроля за расходом денежной наличности и своевременностью сдачей выручки в банк и другие.

**2. МЕТОДИКА УЧЕТА РАСХОДОВ ПРЕДПРИЯТИЙ ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ И ПУТИ ИХ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ**

**2.1 Синтетический учет расходов предприятий общественного питания**

Учет расходов предприятий общественного питания имеет важное значение для формирования финансовых результатов деятельности предприятия в целях правильности исчисления налогооблагаемой базы, так как объект налогообложения по налогу на прибыль неразрывно связан с понятием доходов и расходов предприятия. На предприятиях общественного питания и других отраслей материального производства учет расходов должен способствовать выявлению резервов экономии и снижению затрат. Поскольку основная часть расходов предприятий массового питания формируется за счет издержек производства и обращения, то при организации их учета на предприятии должна быть разработана учетная номенклатура статей издержек производства и обращения, определены виды расходов, относящихся и не относящихся к основной деятельности.

На предприятиях общественного питания следует четко разделять и выделять следующие виды расходов:

1) расходы предприятий общественного питания непосредственно связанные с производством, реализацией продукции и покупных товаров и обслуживанием посетителей и относящиеся на издержки производства и обращения в полном объеме;

2) расходы предприятий общественного питания, непосредственно связанные с производством, реализацией продукции и покупных товаров и обслуживанием посетителей, но относящиеся на издержки не в полном объеме, а в целях налогообложения подлежащие корректировке в пределах лимитов, норм и нормативов;

3) расходы предприятий общественного питания, непосредственно связанные с производством, реализацией продукции и покупных товаров и обслуживанием посетителей, но подлежащие обязательному распределению между реализованными и нереализованными товарами. К таким расходам относятся транспортные расходы и расходы по оплате процентов за банковский кредит. Эти расходы относятся на издержки производства и обращения в полном объеме, но подлежат списанию только пропорционально реализованным товарам и собственной продукции;

4) расходы капитального характера, к которым относят начисленную амортизацию по объектам основных средств и нематериальных активов. Они переносятся на издержки производства и обращения посредством начисления амортизации по соответствующим объектам;

5) расходы, включаемые в состав внереализационных расходов предприятия массового питания;

6) расходы, списываемые за счет источников собственных средств предприятия;

На предприятиях общественного питания совокупные затраты, связанные с производством, реализацией продукции и покупных товаров и обслуживанием потребителей называются расходами общественного питания. В основу организации учета издержек производства и обращения положена их классификация. Постановлением правления Белкоопсоюза разработана классификация затрат в разрезе 23 групп (статей). Для их учета в филиале “Общепит” Пружанского райпо используется счет 44 “Издержки обращения”. Счет 44 Издержки обращения по отношению к балансу – активный, по назначению – дополнительный. Сальдо по счету отражает сумму затрат по приобретению товаров, приходящихся на их остаток. По дебету счета учитывают текущие расходы, произведенные в отчетном периоде, а по кредиту счета отражают операции по уменьшению расходов отчетного периода и на списание издержек обращения на финансовые результаты.

По окончании отчетного месяца бухгалтер составляет расчет издержек обращения на остаток товаров. Затраты, приходящиеся на реализованные товары, списывают в дебет счета 46 “Реализация продукции (работ, услуг)” с кредита счета 44 “Издержки обращения”. Однако учетной политикой предприятия может быть предусмотрено списание издержек обращения на реализованные товары в дебет счета 80 “Прибыли и убытки”.

Основанием для учета расходов являются: расчеты амортизации основных средств, малоценных и быстроизнашивающихся предметов и нематериальных активов; сводные ведомости начисления заработной платы; расчеты по начислению налогов и неналоговых платежей, относимых на затраты; счета и расчеты на оплату коммунальных платежей, транспортно – экспедиционных, прочих услуг, аренды, рекламы, и т.п.; расчеты естественной убыли товаров, отчислений на подготовку кадров и другие документы. На основании полученных документов бухгалтер делает группировку по счетам, а затем дает расшифровку по соответствующим статьям затрат. К счету “Издержки обращения”в филиале открываются субсчета в разрезе номенклатуры статей.

В связи с интеграцией экономик Республики Беларусь и Российской Федерации в этом вопросе заслуживает внимания российский опыт организации учета издержек производства и обращения. В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово – хозяйственной деятельности организаций, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31.10.2000 года №94н, для обобщения информации об издержках производства и обращения предназначен активный синтетический счет 44 “Расходы на продажу”. По дебету этого счета в течение месяца накапливаются расходы, связанные с производственной и торговой деятельностью предприятий общественного питания. В конце месяца эти суммы полностью или частично списываются в дебет счета 90 “Продажи”. В отличие от методики, действующей в Республике Беларусь, в Российской Федерации при частичном списании подлежат распределению между проданным товаров и остатком товара на конец месяца только транспортные расходы.

Проект нового Плана счетов финансово – хозяйственной деятельности организации максимально приближен к Плану счетов Российской Федерации и в части учета издержек производства и обращения ничем не отличается от методики применяемой в Российской Федерации, за исключением того, что распределению между реализованными за отчетный период товарами и остатком товаров на конец месяца подлежат кроме транспортных расходов, и расходы по процентам за банковский кредит.

Принципиальным отличием нового плана счетов как от действующего в настоящее время в Республике Беларусь, так и в Российской Федерации является то, что организациями самостоятельно с учетом особенностей финансово – хозяйственной деятельности учет издержек производства и обращения может быть организован по экономическим элементам. Учет затрат по экономическим элементам может вестись различными способами. И.А. Круглик предлагает для учета затрат по экономическим элементам использование следующих счетов: 30 “Материальные затраты”, 31 “Затраты на оплату труда”, 32 “Отчисления на социальные нужды”, 33 “Амортизация”, 34 “Прочие затраты”, 35 “Расходы по обычной деятельности”, 39 “Остатки материальных ценностей” и 90 “Продажи”.

На дебете счета 30 “Материальные затраты” учитывается стоимость использованных на закупку, производство и организацию потребления товарно – материальных ценностей. По кредиту этого счета в конце месяца производится списание этих затрат в дебет счета 35 “Расходы по обычной деятельности”.

По дебету 31 “Ззатраты на оплату труда” учитываются суммы начисленной основной и дополнительной оплаты труда, премий, пособий и т.п. выплат, а также суммы командировочных расходов в части оплаты суточных и выплаты подъемных. В конце месяца сумма собранных на данном счете затрат на оплату труда перечисляется в дебет счета 35 “Расходы по обычной деятельности”.

По дебету счета 32 “Отчисления на социальные нужды” учитываются обязательные отчисления по установленным нормативам в фонд социальной защиты и занятости населения, а по кредиту их списание в полном объеме в дебет счета 35 “Расходы по обычной деятельности”.

По дебету счета 33 “Амортизация” учитываются суммы начисленной амортизации по основным средствам и нематериальным активам. В конце месяца сумма собранных на данном счете затрат перечисляется в дебет счета 35 ”Расходы по обычной деятельности”.

По дебету счета 34 “Прочие затраты” учитываются расходы относимые в соответствии с “Основными положениями по составу затрат” на издержки производства и обращения и не нашедшие отражения в составе других элементов затрат. В конце месяца они также списываются на счет 35 “Расходы по обычной деятельности”.

В дебет счета 35 “Расходы по обычной деятельности” с кредита счетов затрат по экономическим элементам перечисляются затраты организации за отчетный период, а затем общая сумма расходов с кредита этого счета перечисляется в дебет счета 90 “Продажи” субсчет 2 “Себестоимость продаж”.

На счете 39 “Остатки материальных ценностей” согласно расчету отражаются издержки производства и обращения, приходящиеся на остаток нереализованных продуктов и товаров, в корреспонденции с кредитом счета 90 ”Продажи”, субсчет 2 “Себестоимость продаж”.

Поскольку при учете затрат по экономическим элементам также необходимо составлять расчет издержек производства и обращения на остаток товаров, то в целях повышения оперативности расчетов И.А. Круглик рекомендует для учета транспортных расходов и процентов за кредит ввести аналитические счета на счетах 30 “Материальные затраты”, 34 “Прочие затраты” и 35 “Расходы по обычной деятельности”.Сопоставительная оценка издержек производства и обращения на счетах бухгалтерского учета по Планам счетов предприятий питания потребительской кооперации Республики Беларусь и Российской Федерации дана в таблице 2.1

Подводя итоги сопоставительной оценки двух планов счетов, представленных в таблице 2.1, можно отметить, что разработанный специалистами Министерства финансов новый отечественный план счетов максимально приближен к Типовому плану счетов Российской Федерации и в части учёта издержек производства, и обращения ничем не отличается от методики применяемой в России.

Таблица 2.1 - Корреспонденция счетов бухгалтерского учета расходов предприятий общественного питания

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | | Корреспонденция счетов | | | | | | | |
| Потребительская кооперация Республики Беларусь | | | | | | Российская Федерация | |
| Действующий план счетов | | Новый план счетов | | | |
| По статьям издержек | | По элементам затрат | |
| Д-т | К-т | Д-т | К-т | Д-т | К-т | Д-т | К-т |
| 1 | | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 1. Начислено поставщикам за транспортные, экспедиционные и другие услуги (без налога на добавленную стоимость) 2. Начислено органам страхования по обязательному страхованию грузов, имущества, риска непогашения кредитов, отдельных категорий работников 3. Начислено прочим субъектам хозяйствования за выполненные работы и оказанные услуги (отопление, освещение и т.п.) 4. Начислена заработная плата работникам организации 5. Произведены отчисления в фонд социальной защиты населения 6. Произведены отчисления в фонд содействия занятости 7. Начислена задолженность по чрезвычайному налогу по ликвидации последствий катастрофы на ЧАЭС 8. Начислены внутрихозяйственные отчисления на содержание аппарата управления 9. Списаны выявленные при приемке, хранении и реализации товарные потери в пределах норм | | 44 ст.1  44 ст.11  44 ст.3  44 ст. 20  44 ст.21  44 ст.14  44 ст.14  44 ст.23  44 ст.7 | 60  65  76  70  69  68  68  79  84 | 44  44  44  44  44  44  44  44  44 | 60  76/2  76  70  69  68  68  79  94 | 30  34  30  31  32  32  34  30,34  30 | 60  76/2  76  70  69  68  68  79  94 | 44  44  44  44  44  44  44  44  44 | 60  76/1  76  70  69  68  68  79  94 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 1. Начислен резерв предстоящих расходов 2. Списана стоимость топлива, запчастей, материалов израсходованных на хозяйственные нужды по нормам 3. Отражены суммы, уплаченные банку за расчетно–кассовое обслуживание 4. Начислены проценты по не просроченным ссудам 5. Списывается стоимость малоценного инвентаря стоимостью до одной минимальной заработной платы за единицу в момент погашения 6. Начислена амортизация:  * основных средств * малоценных и быстроизнашивающихся предметов * нематериальных активов  1. Списаны по авансовым отчетам командировочные расходы 2. Начислен налог за пользование природными ресурсами и загрязнение окружающей среды в пределах установленных норм, плата за землю 3. Списаны расходы будущих периодов, относящиеся к отчетному месяцу 4. Списаны товары при оформлении витрин, выставок – продаж 5. Списаны расходы по операциям с тарой 6. Произведены отчисления в инновационный фонд 7. Списаны затраты по законченному ремонту основных средств 8. Списаны в конце месяца издержки производства и обращения, приходящиеся на реализованные товары   Списание в полной сумме за отчетный период | 44 ст.22  44 ст.8  44 ст.23  44 ст.2  44 ст.23  44 ст.22  44 ст.4  44 ст.23  44 ст.13  44 ст.12,13  44 ст.3,23  44 ст.23  44 ст.9  44 ст.16  44 ст.10  80,46  \* | 89  10  51  51  12/1  02  13  05  71  68  31  41  49/1  67  23  44  \* | 44  44  44  \*  \*  44  \*  44  44  44  44  44  \*  \*  44  90  \* | 96  10  51  \*  \*  02  \*  05  71  68  97  41  \*  \*  23  44  \* | \*  30  34  \*  \*  33  \*  33  31,34  30  \*  34  \*  \*  \*  \*  35  90/2 | \*  10  51  \*  \*  02  \*  05  71  68  \*  41  \*  \*  \*  \*  30,31,32,33,34,35 | 44  44  44  \*  \*  44  \*  44  44  44  44  44  \*  \*  44  90/2  \* | 96  10  51  \*  \*  02  \*  05  71  68  97  31  \*  \*  23  44  \* |
| 1 | | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 1. Списание издержек производства и обращения, приходящихся на остаток товаров | | \* | \* | \* | \* | 39 | 90/2 | \* | \* |

Сравнивая действующий План счетов с новым Планом счетов, следует отметить, что существенные изменения, претерпела статья “Проценты за пользование кредитами банка”. Так, по новому Плану счетов проценты по кредитам и займам на приобретение материальных ценностей относятся к расходам на продукт, но согласно законодательству предприятия питания их не включают в цену товара. Проценты по кредитам и займам учитываются как операционные расходы, которые при формировании бухгалтерской прибыли принимаются во внимание в полной сумме, а при определении налогооблагаемой прибыли – в сумме, приходящейся на реализованные товары.

Разработана методика по отражению процентов по кредитам и займам, согласно которой для получения информации для бухгалтерского и налогового учёта на счёте 91”Операционные доходы и расходы” рекомендуется открыть отдельный субсчёт 91/5 “Проценты по кредитам и займам”.

На 01.01.2011 года, в момент перехода на новый План счетов, сальдо по счету 44 “Издержки обращения” по статье “Проценты за пользование кредитами банка” рекомендуется перенести на счет 97 “Отложенные расходы по процентам за кредит”.

Ежемесячно при начислении процентов по кредитам и займам на субсчёте 91/5 “Проценты по кредитам и займам” будут отражаться начисленные проценты. На этот же субсчет со счета 97 “Отложенные расходы по кредитам и займам” необходимо списать отложенные расходы по процентам за декабрь 2010 года. Ежемесячно будет составляться расчет распределения процентов по кредитам и займам на реализованные товары. На основании расчета сумма процентов по кредитам, приходящаяся на реализованные товары будет списываться проводкой:

Д – т 91/2.1 К – т 91/5

Кроме этой проводки 31 декабря 2011 года сумма процентов по кредитам, приходящаяся на остаток товаров будет отражаться на счете 97 ”Отложенные расходы по процентам за кредит” и под неё будет оформляться резерв следующей проводкой:

Д –т 97 К – т 96/5

В январе следующего года резерв отложенных расходов будет отражаться как операционные доходы, не принимаемые к налогообложению на счете 91/1.2.

Существуют некоторые отклонения при ведении бухгалтерского учета в филиале “Общепит” с теорией бухгалтерского учета. Так, в филиале не применяется счет 89 “Резервы предстоящих расходов и платежей”. Это является отрицательным моментом, так как происходит неравномерность списания по отчетным периодам затрат. Вот потому – то и начисляется резерв, в целях исключения резких колебаний затрат и прибыли по отчетным периодам. Резервирование расходов заключается в ежемесячном начислении и включениии издержки производства и обращения доли расходов, подлежащих авансированию в последующих периодах.

Еще одним отрицательным моментом является то, что в филиале не применяется счет 84 “Недостачи и потери от порчи ценностей”. Этот счет служит для обобщения учетной информации о наличии на предприятии сумм недостач, хищений, потерь от порчи ценностей, выявленных при их поступлении, хранении и реализации независимо от их вида и источника возмещения. Не использование этого счета приводит к неправильному отражению сумм недостач в “Отчете о сохранности кооперативной собственности”, а также при необходимости невозможно сразу увидеть всю сумму недостачи.

В филиале “Общепит” не используют счет 49 “Расходы, потери, доходы по таре”. Расходы по таре отражают на счете 41 ‘Товары”, так как на предприятии не большой оборот тары и нет необходимости усиления внутрихозяйственного контроля за расходами и потерями по таре.

**2.2 Аналитический учёт расходов предприятий общественного питания**

Аналитический учёт даёт детальную характеристику расходов по статьям, что необходимо для оперативного руководства и контроля, а также осуществления мероприятий по сокращению издержек обращения, усиления режима экономии и повышения рентабельности.

Аналитический учёт издержек производства и обращения в филиале “Общепит” Пружанского райпо ведут в книге № К –23 по статьям расходов (Приложение М).

С целью совершенствования процесса управления издержками обращения, осуществления их учёта, анализа и планирования определена номенклатура статей, так как каждая статья показывает на какие цели использованы данные затраты. В потребительской кооперации определена учётная номенклатура затрат из 23 статей издержек обращения. Учётная и отчётная номенклатура затрат регулируется “Инструкцией по учёту издержек обращения в торговле, общественном питании и заготовительной деятельности потребительской кооперации Республики Беларусь”, утвержденная Постановлением правления Белкоопсоюза №62.

Детальная характеристика и состав затрат регламентируются “Особенностями состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) по предприятиям и организациям потребительской кооперации республики Беларусь” за №09-2/01-22, а также “Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)”, утверждёнными Министерством экономики Республики Беларусь, Министерством статистики и анализа Республики Беларусь, Министерством финансов республики Беларусь, Министерством труда республики Беларусь № 160/84/55/111.

Номенклатура расходов на предприятиях общественного питания отражает специфические особенности хозяйственной деятельности этой отрасли. Она отличается от номенклатуры статей издержек обращения оптовых, розничных и заготовительных предприятий наличием статей расходов, имеющих значительный удельный вес в затратах предприятий питания. К ним относят такие статьи как: “Износ посуды, столового белья и малоценного инвентаря и расходы по их содержанию”, “Расходы на топливо, газ, эл. энергию для производственных нужд”. Остальные статьи расходов имеют отличия по содержанию, удельному весу, обусловленные особенностями функций, выполняемыми предприятиями общественного питания.

Единство экономического пространства Беларуси и России и условий хозяйственной деятельности зависят не только от ставок налогов, но и методов расчёта налогооблагаемой базы, возможностей предприятий пользоваться своими ресурсами и формировать цены. Реальная практика ведения бизнеса тесно связана с целями и порядком определения себестоимости. Сравним правила, действующие в наших странах (табл. 2.2)

Таблица 2.2 - Порядок включения затрат в себестоимость продукции в Республике Беларусь и Российской Федерации

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Статьи затрат | Включение в себестоимость | |
| Республика Беларусь | Российская Федерация |
| 1 | 2 | 3 |
| Амортизация основных средств и нематериальных активов | Включаются отчисления в соответствии с законодательством | Включаются отчисления, рассчитанные в соответствии с законодательством |
| Расходы на содержание служебного автотранспорта | Включаются расходы на содержание одной единицы служебного легкового автотранспорта (кроме специальных автомобилей), включая ГСМ, ремонт, техосмотр и техобслуживание. | Включаются без норм |
| Расходы на оплату труда | Включаются в т.ч. премии – в размере не более 30 % оклада | Включаются без норм |
| Командировочные расходы | Включаются по нормам, установленным законодательством | Включаются по нормам, установленным законодательством |
| Информационные услуги | Включаются по нормам: 0,5 % выручки (валового дохода) | Включаются без норм |
| Консультационные услуги | Включаются по нормам: 0,5 % выручки (валового дохода) | Включаются без норм |
| 1 | 2 | 3 |
| Управление организацией или отдельными её подразделениями, включая ведение бухучёта | Включаются в тех случаях, когда штатным расписанием не предусмотрены те или иные функциональные службы | Включаются в тех случаях, когда штатным расписанием не предусмотрены те или иные функциональные службы |
| Рекламные услуги | Включаются по нормам | Включаются без норм |
| Расходы на подготовку и переподготовку кадров | Включаются в размере не более 2 % расходов на оплату труда работников за год, относимых на себестоимость | Включаются в размере не более 4 % расходов на оплату труда |
| Услуги связи | Включаются без норм | Включаются без норм |
| Плата за пользование электроэнергией | Включатся по нормам, разрабатываемым для каждой организации индивидуально Госкомитетом по энергосбережению и энергетическому надзору | Включается без норм |
| Плата за пользование ссудой, проценты по кредитам, займам, векселям | Включаются (кроме процентов по просроченным и отсроченным ссуда и ссудам, полученным на восполнение недостатка собственных оборотных средств и нематериальных активов) | Включаются при условии, что размер начисленных процентов существенно не отклоняется (более чем на 20 % в любую сторону) от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же отчётном периоде на сопоставимых условиях. Предельная величина процентов, признаваемых расходом, равна ставке рефинансирования Центробанка РФ, увеличенной в 1,1 раза, – по обязательствам в рублях, и на 15 % – по кредитам в иностранной валюте |
| Страхование | Включаются страховые взносы по обязательному страхованию (в т.ч. социальному и медицинскому) в соответствии с законодательством. Не включаются расходы на все виды добровольного страхования. | Включаются расходы по обязательным видам страхования в пределах страховых тарифов, утв. Законодательством РФ и международными конвенциями. При отсутствии утвержденных тарифов – в размере фактических затрат. Оплата добровольного страхования рисков и имущества включаются в размере фактических затрат. |

Итак, из таблицы 2.1 видно, что основные различия касаются статей затрат, которые относятся к управлению, сбыту, кредитованию и страхованию, то есть расходов, определяющих конкурентные преимущества предприятия на рынках.

Есть и другие особенности. Так, в Российской Федерации убытки, исчисленные в предыдущих налоговых периодах, переносятся на будущее и уменьшают налоговую базу текущего налогового периода в течение 10 лет. В Беларуси половина предприятий убыточна, но ни одно из них и мечтать не смеет о подобных поблажках, хотя некоторым они бы смогли спасти часть скудных средств.

Основные положения по составу затрат определяют в Беларуси и прибыль отчётного периода как основной финансовый результат, и базу для исчисления налога на прибыль, и порядок формирования цен. В России ограничения существуют только для целей налогового учёта. В России прибыль определяется как доходы за вычетом всех текущих расходов. Кстати, затраты там давно не являются определяющим критерием ценообразования.

В книге № К–23 на каждый месяц открывают аналитический счёт, состоящий из трёх разделов.

В первом разделе производятся записи сумм по дебету счёта 44 “Издержки обращения” по статьям затрат на основании составленных мемориальных ордеров. Для каждого мемориального ордера отводиться отдельная графа. После записи мемориальных ордеров за отчётный месяц подсчитывают итоги по каждой статье издержек обращения и записывают их в графу “Итого”.

Во втором разделе производятся записи по кредиту счёта 44 “Издержки обращения”. Здесь учитываются издержки обращения, списанные в уменьшение расходов по отдельным статьям, а также суммы издержек, списанные на финансовый результат за текущий месяц и с начала года. Постатейные итоги из кредитовой части книги переносят в графу “Списано в уменьшение расходов” первого раздела на соответствующие статьи затрат. В результате вычитания из произведённых расходов (графа “Итого”) сумм, списанных на их уменьшение, определяют суммы произведённых расходов по каждой статье, которые записывают в графу “Всего за вычетом списаний”. Общий итог этой графы отражает конечную сумму издержек обращения за месяц, которая относиться к объёму проданных товаров, так и к остатку непроданных.

Третий раздел “Расчёт доли издержек обращения на остаток товаров” составляется с целью распределения расходов между реализованными товарами и их остатком. В филиале “Общепит” составляется расчёт по двум статьям затрат, связанных с приобретением товаров (транспортные расходы и проценты за пользование кредитами банка). Другие затраты в силу их незначительности, не выделяются и в полной сумме списываются через счёт реализации на финансовый результат. Распределение издержек обращения между реализованными товарами и их остатком на конец месяца осуществляют по среднему проценту.

Сумму издержек обращения на остаток товаров на конец месяца исчисляют по следующей методике:

1. Определяют издержки обращения, подлежащие распределению. Для этого суммируют транспортные расходы, и расходы по оплате процентов за банковский кредит на остаток товаров на начало месяца и произведённые в отчётном месяце.

2. Устанавливают сумму товаров, реализованных в отчётном месяце и остаток товаров на конец месяца.

3. Определяют средний процент расходов. Его рассчитывают делением суммы издержек обращения отчётного месяца и их остатка на начало месяца на сумму товаров, реализованных за месяц и числящихся в остатке на конец месяца, и умножением получившегося результата на 100.

4. Умножением суммы остатка товаров на конец месяца на средний процент указанных расходов определяется сумма, относящаяся к остатку нереализованных товаров на конец месяца.

5. Определяют сумму издержек обращения (в части транспортных расходов и процентов за кредит), списываемых в отчётном периоде на реализацию.

Расчёт суммы издержек обращения на остаток товаров за январь рассмотрим на примере.

**Пример.** Издержки обращения (в части транспортных расходов и расходов по уплате процентов за кредит) на остаток товаров на начало января месяца составили 1780710 руб. (данные берём из расчёта за декабрь). Произведено за месяц расходов за вычетом списаний на сумму 2857945 руб. (данные взяты из первого раздела книги № К–23). Всего за январь реализовано товаров на сумму 142832325 руб. (берём из журнала № К–4, продажную стоимость товаров). Остаток товаров на конец января месяца по учётным ценам составляет 73353068 руб. (также берём из книги № К–4). Требуется определить сумму издержек обращения, списываемую на реализацию и приходящуюся на конец месяца.

1. Определим средний процент издержек обращения

а) по статье Транспортные расходы

(1274004 + 2283027) / (142832325 + 73353068) = 1,65 %

б) по статье проценты за пользование кредитами банка процент рассчитывается аналогично, он равен 0,59 %

1. Определим сумму издержек обращения, приходящуюся на остаток товаров

а) по 1 статье 73353068 \* 1,65 / 100 = 1210326 р.

б) по 2 статье 432783 р.

1. Определяем сумму затрат по статьям, списываемых в январе месяце на реализацию

а) по 1 статье 1274004 + 2283027– 1210326 = 2346705 р.

б) по 2 статье 842923 р.

Всего за январь месяц будет списано: 36495475 р.

Полученная сумма проставляется в разделе “Перечислено издержек обращения в дебет счёта 80 “Прибыли и убытки” по графе ‘За текущий месяц”. На сумму реализованных издержек обращения составляется мемориальный ордер № 67 (Приложение Н) и делается проводка

Д–т 46 К–т 44 36495475 р.

После составления расчёта бухгалтер заполняет в первом разделе графу “Итого с начала года” по всем статьям, кроме статей включённых в расчёт. “Итого с начала года” = “Всего за вычетом списаний за месяц” + “Итого с начала года” (из предыдущего месяца). “Итого с начала года” должно равняться сумме издержек обращения, списанных на финансовый результат с начала года.

**2.3 Отчётность об издержках обращения, как один из важнейших источников информации**

Для управления предприятием, оценки его финансового положения и результатов хозяйственно-финансовой деятельности со стороны органов государственного управления, вышестоящих организаций, банков и кредиторов нужна экономическая информация о состоянии управляемого объекта. Одним из основных источников такой информации является бухгалтерская отчётность.

Бухгалтерская отчётность – система показателей, отражающих имущественное и финансовое положение организации на отчётную дату, а также финансовые результаты её деятельности за отчётный период.

Отчётность выступает как средство наблюдения пользователя за работой предприятия. Это достигается путём предоставления в сжатом виде информации об основных показателях деятельности наблюдаемого хозяйственного субъекта. Составлением бухгалтерской отчётности завершается учётный цикл отражения активов и пассивов. Годовая бухгалтерская отчётность организации может предоставляться органам государственного контроля, на которые в соответствии с законодательством Республики Беларусь возложены функции проверки отдельных сторон деятельности организации, а также кредиторам и другим субъектам отношений.

По данным бухгалтерской отчётности организации анализируют: администрация, инвесторы и вышестоящие организации – её финансовое состояние, кредиторы – платёжеспособность, банки – использование и обеспеченность активами полученных кредитов, налоговые органы – финансовые результаты деятельности, достоверность расчётов с бюджетом и внебюджетными фондами.

В современных условиях хозяйствования возросла роль бухгалтерской отчётности. Увеличение числа пользователей финансовой отчётностью, их заинтересованность в получении достоверной информации о финансовом состоянии своих партнёров, обуславливают значимость бухгалтерской отчётности в системе экономической информации.

Приказом Министерства финансов Республики Беларусь “О годовой бухгалтерской отчётности юридических лиц” утверждены следующие формы бухгалтерской отчётности: бухгалтерский баланс (ф. №1), отчёт о прибылях и убытках (ф. №2), отчёт о движении фондов и других средств (ф. №3), отчёт о движении денежных средств (ф. №4), приложение к балансу (ф. №5). Состав отчётности, срок, адресность её предоставления определены Законом Республики Беларусь “О бухгалтерском учёте и отчётности”.

Для контроля за расходами, доходами организаций потребительской кооперации, а также за сохранностью кооперативной собственности Белкоопсоюзом разработана и согласована с Министерством финансов Республики Беларусь внутрисистемная бухгалтерская отчётность. Она состоит из трёх отчётных форм, составляемых за квартал, полугодие, девять месяцев, год и предоставляемых вышестоящей кооперативной организации. Филиал “Общепит” Пружанского райпо предоставляет отчёт Брестскому Облпотребсоюзу. Методические указания по её составлению разрабатывает Управление бухгалтерского учёта и отчётности Белкоопсоюза, а утверждает их Правление Белкоопсоюза.

Одной из форм внутрисистемной бухгалтерской отчётности является Отчёт об издержках обращения (форма № 3) (Приложение Г). Отчёт об издержках обращения заполняют организации, осуществляющие деятельность в сфере торговли, общественного питания, закупок и реализации сельскохозяйственных продуктов и сырья. Составляют его в тысячах рублях по данным книги № К–23. Данные для заполнения отчёта берут из графы Итого с начала года.

Отчёт об издержках обращения составляется по статьям утверждённой номенклатуры текущих расходов. Затраты и расходы отражают по видам деятельности: оптовой и розничной торговле, по общественному питанию и заготовкам нарастающим итогом с начала года. По торговле и общественному питанию в данном отчёте отражают издержки обращения, приходящиеся на реализованные товары. Итоговая сумма издержек обращения организаций, осуществляющих торговлю и общественное питание, отражённая в отчёте об издержках обращения, должна равняться коммерческим расходам, приведённым в отчёте о прибылях и убытках.

В отчёте об издержках обращения также (по строке 431) отражается валовой доход от реализации по видам деятельности. Данные для записи берут из Главной книги по счёту 46 Реализация товаров (работ, услуг). По строке 433 отражают отчисления на пополнение собственных оборотных средств. По строке 435 Прибыль от реализации отражается финансовый результат от продажи товаров. Он определяется как разность между валовым доходом нетто и издержками обращения.

Отчёт об издержках обращения содержит ряд бухгалтерских справок. В них отражается розничный товарооборот предприятий общественного питания – всего, в том числе оборот собственной продукции, отпуск продукции собственного производства другим предприятиям; суммы уценки и дооценки товаров; налог на продажу, сборы за услуги; нормируемые товарно-материальные ценности; тара. Справки составляют по данным регистров аналитического учёта (журнал № К–4). Этот раздел нам необходим, в – первую очередь, для проведения факторного анализа издержек обращения.

Отчёт, обобщая информацию об издержках обращения, представляет собой систему взаимосвязанных и взаимообусловленных данных, характеризующих экономическое развитие предприятий. Данные отчёта используются для анализа хозяйственной деятельности предприятий, так как сумма и уровень издержек обращения оказывает влияние на все показатели финансовой деятельности. Составление отчёта является логическим завершением процесса по учёту издержек обращения.

**2.4 Совершенствование бухгалтерского учёта издержек обращения в условиях автоматизированной обработки экономической информации**

издержка обращение учет расход

Внедрение и использование компьютерных технологий обработки учётной информации явилось одним из наиболее значительных достижений науки и управления. Автоматизированный учёт сегодня – повседневная реальность. В начале 90–х были простые программы, похожие на сложный калькулятор, с функциями не только сложения и вычитания, но и вывода баланса. В середине 90–х масштабы деятельности многих предприятий расширились, появилась потребность в налаживании управленческого и оперативного учёта. Сегодня благодаря средствам автоматизации бухгалтерский учёт может использоваться при принятии оперативных решений в реальном режиме времени. Автоматизация учёта повышает надёжность получаемой после обработки информации, снижает количество ошибок, значительно облегчает труд и увеличивает возможности бухгалтера. Компьютерная техника прошла практически во все сферы деятельности предприятий.

Изменения в хозяйственном механизме всё более актуализируют проблему повышения эффективности деятельности субъектов хозяйствования. Соответственно возрастает роль контрольно – аналитических функций учёта. С одной стороны возникает необходимость углубления, детализации данных по видам доходов и расходов, с другой – организации учёта расходов и финансовых результатов по структурным подразделениям организаций. Применение вычислительной техники создаёт условие для реализации двух отмеченных направлений.

В филиале “Общепит” Пружанского райпо учёт также автоматизирован с применением программного обеспечения АРМ – бухгалтера – разработка Брестского ВЦ, однако, такой участок учёта как издержки обращения ведётся вручную, что весьма негативно воздействует на всю деятельность филиал. Филиалу необходимо совершенствовать учёт на базе ЭВМ, это не только позволит повысить оперативность и своевременность принимаемого решения, но и способствует повышению рентабельности предприятия, снижению непроизводственных расходов, повышению эффективности в целом. Поэтому для достижения успеха предприятию просто необходимо использовать передовые технологии.

Основными целями комплекса автоматизированного учёта издержек обращения является обеспечение:

1. Учёта затрат по центрам ответственности (структурным подразделениям);

2. Учёта расходов в соответствии с применяемыми классификациями;

3. Исчисление показателей, характеризующих нерациональное использование и потери всех видов ресурсов;

Для данного участка можно выделить следующие **задачи:**

1. Учёт затрат по видам и статьям в соответствии с общепризнанной классификацией.

2. Обобщение данных синтетического учёта доходов, расходов и финансовых результатов.

Сейчас на белорусском рынке популярность завоевали такие программные продукты, как: “Галактика”, “Анжелика”, “1С: Бухгалтерия”. Эти программы широко востребованы как на малых, так и на крупных предприятиях Республики Беларусь. Автоматизированные бухгалтерские продукты – именно то, что нужно современному бухгалтеру.

“Галактика” – функциональная программа, предназначенная для крупных предприятий, и является примером комплексной автоматизации учёта и управления. Решение всей совокупности задач, на которые она ориентирована, обеспечивается четырьмя контурами: оперативного управления, бухгалтерского учёта, управлением производством и административного управления. Каждый контур состоит из модулей, которые предназначены для ведения учёта по отдельным участкам. Она имеет единую базу данных и единую модель документооборота, то есть любой документ, введённый в любом контуре, будет доступен во всех основных контурах.

Система даёт возможность получать достоверную картину деятельности предприятия и производить анализ на основе информации, поступающей из всех подразделений. Использование программы “Галактика” поможет предприятию обеспечить высокую конкурентоспособность и успех на рынке.

Для комплексной автоматизации финансово – хозяйственной деятельности малых и средних предприятий используется такая программа как “Анжелика”. Разработчиком этой программы является наша отечественная компания. Это означает, что она максимально учитывает особенности законодательства Республики Беларусь. Она достаточно проста и функциональна с точки зрения пользователя. В комплекс бухгалтерских программ “Анжелика” входят программы, ориентированные на более полную автоматизацию отдельных задач учёта, например “меню Анжелики” (учёт на предприятиях общественного питания).

Для облегчения рутинной бухгалтерской работы была разработана программа “1С: Бухгалтерия”. Данная программа позволяет не только эффективно автоматизировать учёт практически любого участка работы бухгалтерии, но и вести учёт параллельно в нескольких учётных системах (несколько планов счетов) и в разрезе обособленных подразделений, выделенных на отдельный баланс.

Основной особенностью системы “1С: Бухгалтерия” является её конфигурируемость. В работе с этой программой выделяют два этапа:

1. Конфигурирование (создание модели функционирования предприятия).

2. Эксплуатация (ввод, хранение, передача, обработка и вывод результатов обработки информации о финансово – хозяйственной деятельности предприятия). На этом этапе конфигурирования система оперирует такими универсальными понятиями, как Документ, Журнал, Справочник, Регистр и другие, что позволяет автоматизировать различные стороны деятельности. Программа “1С: Бухгалтерия” может быть использована для ведения учёта по различным участкам, в частности, по учёту издержек обращения.

Последовательность обработки данных программой “1С: Бухгалтерия” представлена в таблице 2.3

Таблица 2.3 - Последовательность обработки в системе “1С: Бухгалтерия”

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Справочник | Документы | Журналы | Отчёты |
| Объекты аналитического учёта | 1. Начисление заработной платы 2. 70 3. Авансовый отчёт 4. 71 5. Начисление амортизации 6. 02 7. Закрытие счёта   46 44 | 1. Операций 2. Проводок 3. Документов | 1.Оборотно – сальдовая ведомость по счёту 44 Издержки обращения  2. Анализ счета    3. Карточку счета  4. Анализ счета по субконто |

Работа с программой “1С: Бухгалтерия” начинается с её настройки на специфику предприятия. Настройка начинается с заполнения базовых справочников, одним из которых является справочник “Издержки обращения”. Данный справочник предназначен для ведения списка видов издержек обращения на предприятии, а также для аналитического учёта на счёте 44 “Издержки обращения”. Перечень видов издержек обращения в данном справочнике формируется организацией самостоятельно с любой степенью детализации. Каждый элемент данного справочника описывается значениями реквизитов: наименование и статьи издержек.

В реквизите “Наименование” указывается конкретный вид издержек обращения как объект аналитического учёта. В реквизите “Статьи издержек” выбором из предложенного перечня следует указать, к какой статье относится данный вид издержек обращения. Перечень описан в конфигураторе в перечислении “Статьи издержек”.

В организации учёта издержек обращения имеются свои специфические особенности: участок учёта издержек взаимосвязан с другими участками, поэтому должна быть комплексная автоматизация учётных работ. Если использовать автоматизацию только издержек обращения, то на основании входной информации, которая содержится в различных документах и регистрах, формируются бухгалтерские проводки. Основным принципом функционирования программы 1С: Бухгалтерия является ведение журнала хозяйственных операций. Программа представляет возможность ручного и автоматического ввода проводок. Все проводки заносятся в журнал “Операций”, их можно ограничивать временным интервалом, группировать и искать по различным параметрам проводок.

Одним из самых мощных режимов “1С: Бухгалтерия” является режим “Документы”. Этот режим позволяет организовать формирование и ввод любых первичных документов, их печать и сохранение в журнале операций наряду с проводками.

После ввода необходимой информации в течение месяца, следует закрыть нужные счета и определить финансовый результат.

Для автоматического расчёта полной фактической себестоимости и определения конечного финансового результата на счетах 46, 47, 48 в типовой конфигурации программы “1С: Бухгалтерия” предназначен документ “Закрытие месяца”. Вводить его нужно 1 раз в месяц. В документе автоматически устанавливается последняя дата месяца. Рекомендуется записывать этот документ в конце рабочего дня. Он имеет экранную форму, в которой устанавливается перечень действий, которые могут быть выполнены при проведении документа. Действия, которые могут быть выполнены при проведении документа, следует пометить соответствующими флажками. К выполненным документом действиям относится списание издержек обращения с кредита счёта 44 “Издержки обращения” в дебет счёта “46 Реализация продукции (работ, услуг)”. При проведении документа “Закрытие месяца” все издержки списываются полностью за исключением тех издержек, для которых в реквизите “Статьи” издержек установлено значение “Транспортные расходы” и “Проценты за пользование кредитами банка”. Для этих издержек делают расчёт издержек обращения на остаток товаров. Последним действием является определение конечного финансового результата. После выбора выполняемых действий нужно нажать кнопку “ОК”. При проведении документ производит расчет необходимых сумм и формирует проводки.

На основании операций, записанных в журнале Операции, машина в конце отчётного периода автоматически формирует выходные машинограммы: Оборотно – сальдовая ведомость по счёту (Приложение П); Анализ счёта (Приложение Р); Карточка счёта (Приложение С); Анализ счета по субконто (Приложение Т).

Программа позволяет бухгалтеру изменять план счетов, систему проводок, формы отчётов, а также формировать произвольные отчеты.

Для филиала “Общепит” Пружанского райпо оптимальным вариантом является использование программы “1С: Бухгалтерия”, так как она универсальная программа и сможет на только удовлетворить потребности предприятия в автоматизации издержек обращения, но и даст возможность проводить анализ финансово – хозяйственной деятельности наиболее эффективно и в полном объёме.

**3. АНАЛИЗ РАСХОДОВ ПРЕДПРИТИЙ ОБЩЕСТВЕННОГОПИТАНИЯ И ИХ ОПТИМИЗАЦИЯ В РЫНОЧНОЙ ЭКОНОМИКЕ**

3.1 Задачи, источники информационного обеспечения и методика анализа издержек обращения

### Издержки обращения представляют собой один из важных качественных показателей хозяйственной деятельности предприятия и оказывают первоочередное воздействие на его конечные финансовые результаты, в частности, на объём прибыли.

Снижение издержек обращения имеет большое народно хозяйственное значение, поскольку позволяет высвободить для развития материального производства и непроизводственной сферы дополнительные трудовые, материальные и финансовые ресурсы, укрепить финансовое состояние предприятий, повысить их рентабельность. Таким образом, в условиях рыночной конкуренции особое внимание следует уделять анализу издержек обращения с целью оценки их рациональности и выявления возможной их экономии для повышения конкурентоспособности и рентабельности.

Систематический и всесторонний экономический анализ играет важную роль в осуществлении оперативного руководства. Он призван способствовать проведению строжайшего режима экономии, снижению материальных, трудовых и денежных затрат, выявлению внутренних резервов и возможностей, внедрению и осуществлению принципов хозрасчёта в каждой организации.

Основными **задачами анализа издержек обращения** являются:

1. Оценка общей суммы и уровня издержек обращения предприятия общественного питания за отчётный период, а также в динамике;
2. Изучение издержек обращения в разрезе отдельных статей по абсолютной сумме и уровню (в процентах к обороту), оценка их доли в совокупных расходах за отчётный период и в динамике;
3. Выявление и количественная оценка влияния факторов на общий уровень и отдельные статьи издержек обращения;
4. Оценка эффективности издержек обращения и её влияния на конечные финансовые результаты хозяйственной деятельности предприятия питания;
5. Поиск резервов экономии издержек обращения, определение мер по их оптимизации в текущей деятельности и в предстоящем периоде.

Поскольку издержки общественного питания включают наряду с расходами на производство продукции издержки реализации и потребления собственной продукции и покупных товаров, таким образом, в планировании и учёте издержки общественного питания не подразделяются, а отражаются вместе, хотя такое деление позволяет глубже изучить и полнее выявить резервы их относительного сокращения.

Анализ издержек обращения проводится по данным статистической и бухгалтерской отчётности, регистров аналитического учёта, первичным и сводным документам, материалам проверок, действующим нормативным документам и личным наблюдениям. Из бухгалтерской отчётности при анализе используются: “Отчёт о прибылях и убытках” (форма №2), “Отчёт об издержках обращения (форма №3)”, “Отчёт о финансовых результатах” (форма №5-ф).

В “Отчёте о прибылях и убытках” (Приложение В) отражаются издержки производства и обращения за отчётный период и справочно, показывается фактический товарооборот в продажных ценах (его общий объём).

Основным информационным источником для проведения анализа общего уровня и отдельных статей является “Отчет об издержках обращения” (как ведомственная форма отчётности для системы потребительской кооперации Республики Беларусь) (Приложение Г). Данный отчёт содержит ряд бухгалтерских справок необходимых, в – первую очередь, для факторного анализа. В них отражают розничный оборот предприятий питания – всего, в том числе оборот по собственной продукции; отпуск продукции собственного производства другим предприятиям; налог на продажу; сбор за услуги; суммы уценки товаров; тара и другие. Кроме того, по строке 431 “Валовые доходы от хозяйственной деятельности” отражается сумма торговых надбавок, приходящихся на реализованные товары; по строке 435 “Прибыль от реализации” – финансовый результат от продажи товаров.

В месячных “Отчётах о финансовых результатах” приводится информация о фактических издержках производства и обращения за отчётный период.

Из статистической отчётности используется “Отчёт по труду” (форма №1т). Из неё берут данные о расходах на оплату труда и среднесписочной численности.

Месячные данные об издержках можно получить из регистра аналитического учёта книги № 23. Для изучения причин отклонения от плана по расходам используются данные первичных документов (товарно – транспортные накладные, расчётно – платёжные ведомости и другие материалы проверок, личных наблюдений).

Проведение анализа в современных условиях прогрессирующей инфляции и роста цен, весьма затрудненно и носит условный характер, что в свою очередь даёт приблизительные результаты. Издержки обращения анализируют за квартал, полугодие, девять месяцев и год. До проведения анализа проверяют правильность отражения в учёте и отчётности издержек производства и обращения.

По ходу практической реализации поставленных задач рассчитываются аналитические показатели текущих затрат представленные в таблице 3.1

Издержки обращения характеризуются также следующими показателями:

1. Уровнем издержкоотдачи. Он определяется как отношение суммы товарооборота к сумме издержек обращения, выраженное в процентах. Этот показатель характеризует объём товарооборота, приходящийся на единицу издержек обращения предприятия, то есть свидетельствует о результативности его текущих затрат.

Таблица 3.1 - Аналитические показатели издержек производства и обращения

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Алгоритм расчёта | | Интерпретация |
| 1.Уровень издержек обращения по общему объёму и отдельным статьям за отчётный и прошлый периоды; | УИОО = ИОО / ТО \*100;  УИО1 = ИО1 / Т1 \*100;  где ИОО,1 – общая сумма издержек обращения за прошлый и отчетный периоды, соответственно;  Т0,1 – объём оборота за прошлый и отчётный периоды соответственно;  УИОО,1 – уровень издержек в процентах к обороту; | | По этому показателю судят, сколько рублей приходится на 1000 рублей товарооборота; |
| 2. Размеры изменения общего уровня и уровня отдельных статей; | +,– УИО = УИО1–УИОО  ”+” – экономия уровня расходов  ”– ”– перерасход | Он показывает, на сколько процентов к товарообороту фактический уровень издержек выше или ниже уровня предшествующего периода; | |
| 3. Темпы изменения общего уровня и уровня отдельных статей; | +,– ТУИОО=(УИО1–УИОО ) / УИОО\*100 | Он показывает, на сколько процентов изменился уровень издержек по отношению к прошлому периоду, который принимается за 100 процентов; | |
| 4.Относительные суммы экономии (перерасхода) издержек обращения; | +,– ИО = (УИО1–УИОО) / 100\*Т1 | Он показывает сумму экономии (перерасхода) издержек обращения [6, c.52]. | |

1. Уровнем рентабельности издержек обращения. Он определяется как отношение суммы прибыли к сумме издержек обращения, выраженное в процентах. Уровень рентабельности является одним из важных показателей эффективности текущих затрат предприятия.

Критерием экономичности затрат предприятия выступает минимизация уровня издержкоёмкости его деятельности. Однако следует иметь в виду, что снижение уровня издержкоёмкости является важной задачей, но не целью деятельности предприятия, так как оно может сопровождаться снижением уровня обслуживания покупателей и т.д. Поэтому основной целью анализа издержек обращения является оптимизация их суммы и уровня, обеспечивающая достижение предусмотренных объёмов товарооборота и прибыли.

Анализ издержек обращения любого предприятия начинается с сопоставления фактических данных с данными предшествующих периодов и осуществляется по показателям его уровня, так как сумма издержек обращения не даёт объективной оценки динамики их развития. Анализ издержек необходимо проводить как по общему уровню, так и в разрезе отдельных статей.

Далее переходят к анализу состава и структуры издержек общественного питания, изменений отдельных статей расходов. Причём оценку динамики статей условно – переменных расходов дают по их уровню, а условно – постоянные расходы изучают, прежде всего, по абсолютным данным. Изучение состава и структуры издержек обращения позволяет установить перечень статей, по которым наблюдается перерасход или экономия, выявить и использовать возможности и резервы снижения издержек обращения по отдельным статьям, что в целом отразится на общем их уровне. В – первую очередь, должны изучаться статьи издержек обращения, которые занимают основное место в их общем объёме. В издержках обращения общественного питания основное место занимают расходы на оплату труда; расходы на топливо, газ и электроэнергию для производственных нужд; транспортные издержки; расходы на содержание и аренду зданий; амортизация основных средств; износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов и другие.

В процессе дальнейшего анализа следует выяснить причины установленных отклонений. Для этого необходимо детально и глубоко проанализировать влияние факторов на их размер. На динамику развития издержек обращения влияет ряд факторов, которые с некоторой условностью можно подразделить на независимые от деятельности предприятий питания и зависимые результатов и качества его работы.

К независимым факторам относятся: изменения продажных цен на продукцию собственного производства и покупные товары, тарифов и ставок за услуги и т.п.

Зависимые включают: изменение динамики товарооборота, изменение его объёма, состава и структуры, изменение товарооборачиваемости, эффективность использования материально – технической базы, повышение или снижение производительности труда, совершенствование товародвижения, расширение закупок продуктов у местных поставщиков, развитие централизованной доставки, приём или передача предприятий питания и другие, организационно – структурные изменения в составе организаций питания.

Для расчёта влияния цен на уровень издержек обращения необходимо иметь данные об индексах цен на товары, тарифов за коммунальные услуги, ставки за пользование банковскими кредитами и т.п. Затем уровень издержек по отдельным статьям пересчитывается в сопоставимые цены и тарифы. Разница между уровнем издержек обращения в действующих ценах и сопоставимых даст влияние ценового фактора.

Для измерения влияния динамики товарооборота на издержки обращения делают пересчёт базисных расходов на фактический товарооборот. По переменным статьям издержек считают, что с увеличением товарооборота пропорционально возрастают их суммы, а уровень остаётся неизменным – базисным. Пересчитанную базисную сумму переменных расходов определяют умножением фактического объёма товарооборота на базисный уровень и делением полученного итого на 100.

Пересчитанный базисный уровень постоянных расходов определяют отношением базисной их суммы к фактическому товарообороту и умножением полученного итога на 100.

Влияние изменения объёма товарооборота на уровень условно – постоянных расходов определяется как разность между пересчитанным их уровнем и базисным, а на сумму условно – переменных расходов – как разница между пересчитанной суммой и базисной.

Влияние изменения состава товарооборота на уровень издержек производства и обращения может быть измерено при помощи поправочного коэффициента (Кизд):

Уизд \* (Аизд – 1)

Кизд (3.1)

Дсоб \* (Аизд – 1) + 100,

где Уизд – средний уровень издержек производства и обращения (базисный);

Дсоб – удельный вес собственной продукции в общем, объёме товарооборота (базисный);

Аизд – отношение уровня издержек по производству и продаже собственной продукции к уровню издержек по реализации покупных товаров.

Поправочный коэффициент показывает, на сколько процентов к обороту изменился уровень издержек, если доля продукции собственного производства возрастёт на 1%.

Значительное влияние на издержки общественного питания оказывает изменение в общем товарообороте доли розничной реализации собственной продукции и покупных товаров. Влияние указанного фактора также измеряется при помощи поправочного коэффициента (3.1).

Влияние изменения товарооборачиваемости на издержки по статье “Проценты за пользование кредитами банка” измеряется по формуле:

О1 \* (В1 – Во) \* До \* Уо

ИОв = (3.2)

100 \*100,

где О1 – однодневный товарооборот отчётного периода;

Во,1 – оборачиваемость товаров соответственно прошлого и отчётного периодов, дни;

До – долевое участие банковского кредита в оплате товаров прошлого периода, %;

Уо – уровень банковского процента в прошлом периоде,%.

При ускорении товарооборачиваемости уменьшаются проценты за пользование банковским кредитом и наоборот.

Повышение производительности труда работников ведёт к высвобождению численности работников и, следовательно, к сокращению расходов на оплату труда ( ИОпт):

Ч1 \*Тпр (пт)

ИОпт = \*ЗПсро (3.3)

Тр (пт),

где Ч1 – среднесписочная численность работников отчётного периода;

Тр (пт) – темп прироста производительности труда;

Тпр (пт) – темп роста производительности труда;

ЗПсро – средняя заработная плата прошлого периода;

С целью оптимизации текущих затрат особое внимание необходимо уделять факторному анализу отдельных статей издержек производства и обращения. Одной из основных статей издержек предприятий питания являются расходы на оплату труда. Их анализ обычно начинают с изучения показателей по труду и заработной плате, в процессе изучают их в динамике. Сумма израсходованных средств на оплату труда находится в прямой зависимости от численности работников и средней заработной платы на одного работника, влияние которых измеряют приёмом абсолютных разниц по формуле:

ФЗП = Ч \* ЗПср, (3.4)

где ФЗП – фонд заработной платы;

Ч – среднесписочная численность работников;

ЗПср – средняя заработная плата одного работника;

Абсолютное отклонение не характеризует качество использования средств на оплату труда, так как при этом не учитывают динамику товарооборота, изменения производительности труда работников предприятий питания. Для определения влияния указанных факторов на расход средств на оплату труда используется формула:

ТО \* ЗПср

ФЗП = (3.5)

ПТ,

где ФЗП – фонд заработной платы;

ТО – объём товарооборота;

ЗПср – средняя заработная плата на одного работника;

ПТ – производительность труда одного работника;

Следовательно, сумма израсходованных средств на оплату труда находится в прямой зависимости от объёма товарооборота и средней заработной платы и в обратной – от изменения выработки на одного работника. Их влияние можно изучить с помощью приёма цепных подстановок.

На расходы на оплату труда также изучают влияние изменения доли в товарообороте продукции собственного производства. Для расчёта влияния изменения удельного веса оборота по продаже продукции собственного производства на отклонение фактического уровня расходов по оплате труда следует использовать формулу:

Т

К = (3.6)

С + 50,

где К – поправочный коэффициент изменения уровня оплаты труда при изменении удельного весе оборота по продаже продукции собственного производства на 1%;

Т – уровень оплаты труда;

С – удельный вес продукции собственного производства в предыдущем периоде.

Особое внимание при анализе издержек производства и обращения в разрезе отдельных видов расходов, необходимо уделить статье “Проценты за пользование кредитами банка”, поскольку для того, чтобы обеспечить нормальную хозяйственную деятельность предприятия пользуются краткосрочными кредитами банка. На статью оказывают влияние следующие факторы, объём товарооборота, товарооборачиваемость, состояние товарных запасов, размеры действующих ставок. Расчёт влияния факторов производят приёмом цепных подстановок по формуле:

О \* В \* Д \* У

Ик = (3.7)

100 \* 100,

где Ик – сумма издержек по статье;

О – однодневный товарооборот;

В – товарооборачиваемость в днях;

Д – долевое участие банковского кредита в оплате товаров;

У – уровень банковского кредита.

Как известно, прибыль является основным показателем оценки финансово – хозяйственной деятельности предприятий питания и главным источником стимулирования труда, производственно – торгового и социального развития предприятий, роста их имущества и собственного капитала. Одной из видов прибыли отчётного периода является прибыль от реализации продукции собственного производства и покупных товаров, которую определяют вычитанием из валового дохода, остающегося в распоряжении предприятия, издержек производства и обращения. Таким образом, прибыль от реализации собственной продукции и покупных товаров зависит от уровня издержек. Влияние изменения среднего уровня издержек производства и обращения рассчитывают умножением фактического товарооборота отчётного периода на отклонение в динамике по нём и делением на 100.

Показатели суммы прибыли характеризуют абсолютный финансовый результат хозяйственной деятельности. Для более объективной оценки деятельности используется относительный показатель рентабельности (убыточности). Уровень рентабельности на практике обычно определяют отношением прибыли к товарообороту. Он показывает, сколько процентов составляет прибыль в товарообороте. Этот показатель рентабельности рекомендуется исчислять не по всей прибыли, а только по прибыли от реализации собственной продукции и покупных товаров, так как финансовые результаты от продажи основных средств и прочих активов, внереализационные доходы, расходы и потери не находятся в прямой зависимости от изменения объема товарооборота. В зарубежной экономической практике его называют **уровнем рентабельности продаж**. Он находится в обратной зависимости от уровня издержек, то есть, повышение уровня издержек производства и обращения в динамике, в таком же размере снижает уровень рентабельности и наоборот.

**3.2 Анализ состава и структуры расходов**

Начальным этапом анализа издержек производства и обращения является определение динамики издержек по общему объёму. Изучение динамики предполагает сравнение и оценку изменения фактического уровня издержек обращения в анализируемом периоде с данными за прошлый год.

Данные для оценки динамики издержек производства и обращения по филиалу “Общепит” Пружанского райпо представлены в таблице 3.2

Таблица 3.2 - Информация о динамике издержек по филиалу “Общепит” Пружанского райпо за первые полугодия 2009/2010 гг.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | За первые полугодия | | Отклонение (+;-) 2010г от 2009г | 2010г в процентах к 2009г |
| 2009 | 2010 |
| 1. Общий объём товарооборота в действующих ценах, тыс. руб. | 324967 | 432213 | 107246 | 133,0 |
| 2. Общая сумма издержек производства и обращения, тыс. руб. | 172701 | 191241 | 18540 | 110,7 |
| 3. Средний уровень издержек производства и обращения в % к обороту | 53,14 | 44,25 | -8,89 | 83,27 |
| 4. Затратоотдача, тыс. руб. | 1,88 | 2,26 | 0,38 | 1,20 |

Данные таблицы 3.2 показывают, что общий объём товарооборота в первом полугодии 2010 года по сравнению с первым полугодием 2009 года возрос на 33,0 %, одновременно возросла сумма издержек производства и обращения по сравнению с прошлым годом на 10,7 %. Однако их уровень сократился на 8,89 % к обороту. Темп снижения уровня издержек составил 19,73 % ((-8,89) / 53,14 \*100), а сумма относительной экономии – 38424 тыс. руб. (432213 \* (-8,89) / 100).

В первом полугодии 2010 года филиал с каждого рубля расходов стал получать больше товарооборота на 0,38 тыс. руб. или на 20,21 % (0,38 /1,88 \* 100), что свидетельствует об увеличении эффективности хозяйственной деятельности.

Дополним анализ издержек за полугодия изучением их по кварталам. Филиал “Общепит” имеет следующие данные о динамике издержек производства и обращения по кварталам за первые полугодия 2009/2010 гг. (табл. 3.3). Анализ проведен на основании приложений К, Л.

Таблица 3.3 - Информация о динамике издержек филиала “Общепит” Пружанского райпо по кварталам первых полугодий 2009/2010 гг.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Кварталы | Товарооборот в действующих ценах, тыс. руб. | | | Сумма издержек производства и обращения, тыс. руб. | | | Средний уровень издержек производства и обращения в % к обороту | | | Сумма относительной экономии (-), перерасхода (+) издержек |
| Первые полугодия | | в % к 2009 | Первые полугодия | | в % к 2009 | Первые полугодия | | Изменения в динамике (+;-) |
| 2009 | 2010 | 2009 | 2010 | 2009 | 2010 |
| 1 | 252984 | 254715 | 100,7 | 98259 | 117773 | 119,9 | 38,84 | 46,24 | 7,4 | 18849 |
| 2 | 71983 | 177498 | 246,6 | 74442 | 73468 | 98,69 | 103,4 | 41,39 | -62,01 | -110067 |
| Всего | 324967 | 432213 | 133,0 | 172701 | 191241 | 110,7 | 53,14 | 44,25 | -8,89 | -38424 |

Из таблицы 3.3 видно, что в динамике во втором квартале филиал получил относительную экономию издержек производства и обращения на 110067 тыс. руб. или на 25,47 % (110067 / 432213 \* 100) к обороту. Экономия могла бы быть значительно большей, если бы в первом квартале не был допущен перерасход издержек, который составил 18849 тыс. руб. или 4,36 % (18849 / 432213 \* 100) к обороту. Одной из основных причин относительного роста издержек обращения является неритмичное развитие товарооборота и выпуска собственной продукции, так как при недовыполнении планов товарооборота и выпуска собственной продукции (Приложение Л) относительно возрастают расходы на оплату труда, затраты, связанные с арендой и содержанием основных средств.

Далее перейдём к анализу состава и структуры издержек питания, поскольку лишь полное постатейное ознакомление с динамикой расходов предприятия покажет, на какие статьи расходов следует обратить особое внимание, позволит выявить и использовать резервы снижения издержек по статьям, что в целом отразится на их общем уровне.

На основании приложений Д, К, Л проведем анализ состава и структуры расходов. По филиалу “Общепит” Пружанского райпо издержки производства и обращения в разрезе статей сложились следующим образом (табл. 3.4)

По данным таблицы 3.4. видно, что наибольший удельный вес в общей сумме расходов в первом полугодии 2010 года приходится на статью “Расходы на оплату труда”, причем ее доля снизилась с 39,95 % на 01.07.2009 г. до 37,40 % на 01.07.2010 г. Статья “Расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования и легкового транспорта” занимает 18,30 %, что на 1,49 % больше, чем в первом полугодии 2009 года. Доля статьи “Расходы на топливо, газ, эл. энергию для производственных нужд” составляет 7,21 %, что на 1,05 % ниже, чем в первом полугодии 2009 года. Статья “Износ посуды, столового белья и малоценного инвентаря и расходы по их содержанию” занимает 3,09 %, причем ее доля увеличилась на 1,95 %. В общей сумме издержек производства и обращения расходы по оплате процентов занимают 2,01 %, что на 0,99 % ниже, чем в первом полугодии 2009 года.

Анализируя статьи, занимающие значительный удельный вес в издержках обращения филиала, представленные в таблице 3.4, следует отметить, что снижению общего уровня издержек производства и обращения в первом полугодии 2010 года по сравнению с полугодием 2009 года способствовало уменьшение уровня расходов по таким статьям как: “Проценты за пользование кредитами банка” на 0,71 %, “Расходы на топливо, газ, эл. энергию для производственных нужд” на 1,20 %, “Расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования и легкового транспорта на 0,89 %”, “Расходы на оплату труда” на 4,68 % к обороту, “Амортизация основных средств” на 0,84 %. Сумма относительного снижения составила соответственно 35962 тыс. руб. (3069 + 5187 + 3847 + 20228 + 3631).

**3.3 Факторный анализ расходов. Резервы их оптимизации**

Проведение факторного анализа является одним из важнейших этапов в анализе издержек производства и обращения предприятий питания, так как, позволяет выявить и измерить причины изменений издержек в пространстве и времени.

Большое влияние на издержки производства и обращения оказывает динамика товарооборота. Расчёт влияния динамики товарооборота на издержки филиала “Общепит” Пружанского райпо представлен в таблице 3.4.

Таблица 3.4 - Алгоритм расчёта влияния динамики товарооборота на издержки производства и обращения филиала “Общепит” Пружанского райпо за первое полугодие 2010 г.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Фактически за первое полугодие 2009г | | 2009 г, пересчитанный на товарооборот 2010г | | Влияние динамики товарооборота на расходы | |
| сумма тыс. р. | в % к обороту | сумма тыс. р. | в % к обороту | на сумму  тыс. р. | на уровень в % к обороту |
| Условно – переменные издержки | 143394 | 44,13 | 190736 | 44,13 | 47342 | - |
| Условно – постоянные издержки | 29307 | 9,02 | 29307 | 6,78 | - | -2,23 |
| ***ВСЕГО*** расходов | 172701 | 53,14 | 220113 | 50,91 | 47342 | -2,23 |
| ***Товарооборот*** | 324967 | - | 432213 | - | - | - |

На основании представленных данных в таблице 3.5, можно сделать вывод, что увеличение товарооборота филиала “Общепит” в первом полугодии 2010 года на 107246 тыс. руб. (432213 - 324967), привело к росту суммы издержек производства и обращения в динамике на 47342 тыс. руб. и к снижению их уровня на 2,23 % к обороту.

Следует отметить, что снижение уровня издержек обращения позволяет предприятию получать конкурентные преимущества на рынке, при прочих равных условиях достигать более высоких размеров прибыли. Однако следует иметь в виду, что снижение уровня издержек является важной задачей, но не целью деятельности, так как, оно может сопровождаться снижением уровня покупателей, обслуживания.

На издержки обращения филиала “Общепит” значительное влияние оказало изменение состава товарооборота. Так, увеличение доли собственной продукции в товарообороте в 2009 году по сравнению с 2008 годом на 21,4 % (приложение Л), повысило уровень издержек производства и обращения на 0,09 % к обороту (0,414 \* 21,4). По филиалу поправочный коэффициент равен 0,414 % к обороту (53,14 \* (2,84-1) / 73,97 \* (2,84-1) + 100). В сумме увеличение составило 389 тыс. руб. (432213 \* 0,09 / 100).

Однако увеличение доли розничной реализации в товарообороте в динамике на 5,4 % (приложение Л), способствовало снижению уровня издержек на 0,05 % к обороту (–0,86 \* 5,4), или на 216 тыс. руб. (432213 \* 0,05 / 100).

В филиале “Общепит” Пружанского райпо с 01.01.2010 г. повышены тарифы на электроэнергию на 17 % (индекс тарифов равен 1,174). Энергосбыту за полугодие уплачено 15155 тыс. руб. Фактически расходы на потреблённую энергию в сопоставимых тарифа равны 12909 тыс. руб. (15155 / 1,174). Следовательно, повышение тарифов на электроэнергию привело к росту издержек производства и обращения на 2246 тыс. руб. (15155 – 12909), что составляет 0,52 % к обороту (2246 / 432213 \* 100).

За полгода повышены ставки заработной платы работникам предприятия питания (с 33500 до 50000 руб.), то есть на 149 % (индекс ставок заработной платы равен 1,49). Фактические расходы на оплату труда в сопоставимых ставках составили 48002 тыс. руб.(71524 / 1,49). Таким образом, повышение ставок заработной платы на 149 % привело к росту расходов на оплату труда на 23522 тыс. руб. (71524 - 48002) или на 5,44 % к обороту (23522 / 432213 \* 100).

Изменение продажных цен на продукцию собственного производства и покупные товары оказывает определённое влияние на издержки производства и обращения филиала “Общепит”. По филиалу “Общепит” Пружанского райпо фактический товарооборот в действующих и сопоставимых ценах соответственно составил 432213 тыс. руб. и 364552 тыс. руб. (432213 / 1,1856) (приложение Л). Фактическая сумма издержек, не зависящих от изменения продажных цен, за полугодие 2010 года равна 32339 тыс. руб. Определим уровень издержек производства и обращения, не зависящих от изменения продажных цен на продукцию собственного производства и покупные товары:

К товарообороту

в действующих ценах 32339 / 432213 \* 100 = 7,48 % к обороту;

К товарообороту

в сопоставимых ценах 32339 / 364552 \* 100 = 8,87 % к обороту;

Таким образом, повышение продажных цен на продукцию собственного производства и покупные товары снизило уровень издержек филиала на 1,39 % к обороту (7,48 – 8,87), что составляет 6008 тыс. руб. (432213 \* 1,39 / 100).

Значительное влияние на расходы филиала оказало и изменение товарооборачиваемости. Замедление товарооборачиваемости в первом полугодии 2010 года по сравнению с полугодием 2009 года на 3,218 дня (табл. 3.8) привело к росту расходов по статье “Проценты за пользование кредитами банка” на 1008 тыс. руб. (2401,183 \* 3,218 \* 25,577\* 51), или на 0,23 % к обороту.

Производительность труда работников филиала в первом полугодии 2010 года увеличилась на 62,2 % (табл. 3.5), за счёт этого снизилась фактическая численность работников и сократились расходы на оплату труда на 31911 тыс. руб. ((141 – 141 \* 62,2 / 162,2) \* 71524 / 195) или на 7,38 % к обороту (31911 / 432213 \* 100).

Произведём обобщение результатов влияния факторов на издержки производства и обращения филиала “Общепит” Пружанского райпо в таблице 3.5.

Таблица 3.5 - Обобщение данных анализа влияния факторов на издержки производства и обращения филиала “Общепит” Пружанского райпо за первое полугодие 2010 года

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | Сумма тыс. руб. | Уровень в % к обороту |
| 1. Общее отклонение по издержкам производства и обращения в динамике 2. ***Влияние независимых факторов***:    1. изменения продажных цен на продукцию собственного производства и покупные товары    2. изменения тарифов и ставок за услуги   повышение ставок заработной платы | +18540  -6008  +2246  +23522 | -8,89  -1,39  +0,52  +5,44 |
| *Итого повлияли на расходы независимые факторы* | +19760 | +4,57 |
| 3***. Влияние зависимых факторов***:  3.1. динамика товарооборота  3.2. увеличение доли в товарообороте розничной реализации собственной продукции и покупных товаров  3.2. увеличение доли собственной продукции в товарообороте  3.3. замедление товарооборачиваемости  3.4. повышение производительности  3.5. других факторов | +47342  +389  -216  +1008  -31911  -17832 | -2,23  +0,09  -0,05  +0,23  -7,38  -4,12 |
| *Итого повлияли на расходы зависимые факторы* | -1220 | -13,46 |

На основании выше произведённого анализа расходов по филиалу “Общепит” Пружанского райпо за первые полугодия 2009/2010 гг. выявлено следующее: уровень издержек обращения снизился на 8,89 % к обороту. Если бы не было отрицательного влияния зависимых и независимых факторов работы филиала, то уровень издержек производства и обращения снизился бы на 8,12 % к обороту (0,52 + 7,28 + 0,09 + 0,23).

Одним из резервов экономии расходов в филиале является минимизация и прекращение производства и реализации низко рентабельных и убыточных блюд, полуфабрикатов, кулинарных и кондитерских резервов.

Для мобилизации выявленных в ходе анализа резервов в целях сокращения затрат филиалу “Общепит” необходимо:

* соблюдать режим экономии. Для чего усилить контроль за рациональным использованием тепловых и энергетических ресурсов;
* практиковать взыскание с виновных лиц за бесхозяйственность, приведшую к порче тары и упаковочных материалов, за нерациональное их использование;
* правильно и своевременно устанавливать нормы естественной убыли товаров;
* эффективно использовать материально – техническую базу, бережно использовать основные средства, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы и тем самым сокращать расходы на текущий ремонт;
* совершенствовать товародвижение, расширять закупки продуктов у местных поставщиков на льготных условиях, развивать централизованную доставку сырья, полуфабрикатов и покупных товаров;
* рационально использовать собственный автотранспорт, сокращать простои под погрузкой и выгрузкой, сокращать порожние пробеги;
* добиваться сокращения потерь продуктов при перевозке, хранении и реализации;
* усилить контроль за расходами в разрезе отдельных статей с целью выявления затрат, не работающих на отдачу;
* внедрять прогрессивные формы обслуживания покупателей;
* механизировать и автоматизировать торгово-технологические процессы;
* соблюдать сроки по проведению ремонтных работ помещений, так как затяжные ремонты ведут к перерасходу средств, выделенных на ремонт, потерям товарооборота и прибыли;

Таким образом, реализация предложенных по мобилизации резервов снижения издержек обращения, выявленных в ходе анализа, обеспечит экономию, как общего уровня, так и отдельных статей издержек производства и обращения, а в конечном итоге – повышение конкурентоспособности предприятия питания.

**3.4 Анализ основных статей расходов**

Одной из статей, занимающей наибольший удельный вес в составе издержек производства и обращения филиала “Общепит” Пружанского райпо являются расходы на оплату труда.

Филиал “Общепит” имеет следующие данные по труду и заработной плате (табл. 3.6).

Таблица 3.6 - Информация о динамике труда и заработной платы филиала “Общепит” Пружанского райпо за первые полугодия 2010/2009 гг.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Первые полугодия | | Отклонение (+;-) | 2010г в % к 2009г |
| 2009 | 2010 |
| 1. Товарооборот в действующих ценах, тыс. руб. | 324967 | 432213 | 107246 | 133,0 |
| 2. Среднесписочная численность работников, чел. | 172 | 141 | -31 | 81,98 |
| 3. Средняя полугодовая выработка на одного работника, чел. | 1889,343 | 3065,34 | 1175,997 | 162,2 |
| 4. Расходы на оплату труда: |  |  |  |  |
| 4.1. Сумма, тыс. руб. | 68989 | 71524 | 2535 | 103,7 |
| 4.2. Уровень в % к обороту | 21,23 | 16,65 | -4,58 | 81,31 |
| 5. Средняя полугодовая заработная плата на одного работника, тыс. руб. | 401,099 | 507,262 | 106,163 | 126,5 |

Данные таблицы 3.7 показывают, что уровень расходов на оплату труда в первом полугодии 2010 года по сравнению с полугодием 2009 года сократился на 4,58 % к обороту. Темп снижения уровня составил 21,57 % ((-4,58) / 21,23\* 100), а сумма относительной экономии 19795 тыс. руб. (432213 \*(-4,58) / 100).

Расчёт влияния изменения численности работников и средней заработной платы на одного работника на сумму израсходованных средств на оплату труда филиала “Общепит” представлен в таблице 3.7.

Таблица 3.7 - Алгоритм расчёта влияния на расходы на оплату труда изменения численности работников и их средней заработной платы по филиалу “Общепит” Пружанского райпо за первые полугодия 2009/2010 гг.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Факторы | Первые полугодия | | Отклонение (+;–) | Влияние на расходы на оплату труда | |
| 2009 | 2010 | Расчёт | сумма тыс. руб. |
| 1.Среднесписочная численность, чел | 172 | 141 | -31 | -31 \* 401,099 | -12434 |
| 2. Средняя полугодовая заработная плата на одного работника тыс. руб. | 401,099 | 507,262 | 106,163 | 106,163 \* 141 | 14969 |
| ***ВСЕГО*** расходов на оплату труда | 68989 | 71524 | 2535 | - | 2535 |

По данным таблицы 3.8 видно, что в динамике расходы на оплату труда увеличились на 2535 тыс. руб., в том числе за счёт снижения численности работников на 31 человек, расходы на оплату труда сократились на 12434 тыс. руб. Однако рост средней полугодовой заработной платы на 106,163 тыс. руб. привёл к абсолютному перерасходу средств на оплату на 14969 тыс. руб.

Расчёт влияния изменений товарооборота, средней заработной платы и выработки на одного работника на сумму израсходованных средств на оплату труда филиала “Общепит” представлен в таблице 3.8.

Таблица 3.8 - Алгоритм расчёта расхода средств на оплату труда по филиалу “Общепит” Пружанского райпо за первые полугодия 2009/2010 гг. при различных условиях

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Факторы | Первые полугодия | | Отклонение (+;-) | Подстановки | | Расчёт влияния факторов на расходы на оплату труда |
| 2009 | 2010 |
| *1* | *2* |
| 1. Товарооборот в действующих ценах, тыс. руб. | 324967 | 432213 | 107246 | 432213 | 432213 | 91756 - 68989 =  22767 |
| 2. Средняя полугодовая выработка на одного работника, тыс. руб. | 1889,343 | 3065,34 | 1175,997 | 1889,343 | 3065,34 | 56555 –91756 =  -35201 |
| 3. Средняя полугодовая заработная плата на одного работника | 401,099 | 507,262 | 106,163 | 401,099 | 401,099 | 71524 -56555=  14969 |
| 4. Сумма израсходованных средств на оплату труда (1/2\*3) | 68989 | 71524 | 2535 | 91756 | 56555 | 2535 |

Данные таблицы 3.7 свидетельствуют о том, что повышение производительности труда работников на 1175,997 тыс. руб. способствовало сокращению расходов на оплату труда в сумме 35201 тыс. руб., а повышение товарооборота и средней полугодовой заработной платы в динамике на 107246 тыс. руб. и 106,163 тыс. руб. соответственно, привело к росту издержек на оплату труда филиала “Общепит” соответственно в размере 22767 тыс. руб. и 14969 тыс. руб. Это, в конечном итоге, привело к относительному перерасходу на 2535 тыс. руб. (22767 – 35201 + 14969).

В филиале также рост доли собственной продукции в товарообороте на 21,4 % увеличил уровень расходов на оплату труда на 0,17 % к обороту (21,4 \* 0,008) или 761 тыс. руб. (432213 \* 0,17 / 100). Поправочный коэффициент изменения равен 0,008 (0,89 / (56,73 + 50)).

Особое внимание при анализе издержек производства и обращения в разрезе отдельных видов расходов, необходимо уделить статье “Проценты за пользование кредитами банка”, поскольку для того, чтобы обеспечить нормальную хозяйственную деятельность филиал “Общепит” Пружанского райпо пользуется краткосрочными кредитами банка.

Влияние основных факторов на сумму расходов по статье “Проценты за пользование кредитами банка” представлено в таблице 3.9.

Таблица 3.9 - Алгоритм расчёта основных факторов на сумму расходов по статье “Проценты за пользование кредитами банка” филиала “Общепит” Пружанского райпо за первые полугодия 2009/2010 гг.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Факторы | Первые полугодия | | оОтклонение (+;–) | Подстановки | | | Расчёт влияния факторов |
| 2009 | 2010 |
| **1** | **2** | **3** |
| 1.Однодневный товарооборот, тыс. руб. | 1805,372 | 2401,183 | 595,81 | 2401,183 | 2401,183 | 2401,183 | 6891 – 6181 = 1710 |
| 2.Товарооборачиваемость, дни | 22 | 25,218 | 3,218 | 22 | 25,218 | 25,218 | 7899 – 6891 = 1008 |
| 3. Долевое участие кредита в оплате товаров, % | 25,577 | 13,779 | -8,667 | 25,777 | 25,777 | 13,779 | 4255 – 7899 = -3644 |
| 4. Уровень банковского кредита, % | 51 | 46 | -5 | 51 | 51 | 51 | 3838 – 4255 = -417 |
| **Сумма расходов** по статье | 5181 | 3838 | -1343 | 6891 | 7899 | 4255 | -1343 |

Из таблицы 3.8 видно, что филиал “Общепит” по статье “Проценты за пользованием кредитами банка” имеет абсолютную экономию в сумме 1343 тыс. руб., или 0,31 % к обороту. За счёт роста однодневного товарооборота на 596 тыс. руб. сумма расходов увеличилась на 1710 тыс. руб., замедление товароборачиваемости на 3,218 дня также увеличило расходы на 1008 тыс. руб. Однако снижение долевого участия банка в оплате товаров и уровня банковского процента на 11,798 % и 5 % соответственно, привело к абсолютной экономии средств на 3644 тыс. руб. и 417 тыс. руб.

Таким образом, анализируя расходы по кредиту, следует особое внимание уделить выявлению возможностей ускорения оборачиваемости. Ускорение её приводит к снижению товарных запасов и, как результат, к уменьшению процентов за пользование банковским кредитом, товарных потерь и других расходов. Также снижение уровня расходов по кредиту обеспечивается увеличением долевого участия средств в оплате товаров. Поэтому если филиал будет правильно сочетать в сфере обращения собственные и заёмные средства это укрепит его финансовое положение. Чтобы ускорить оборачиваемость оборотных средств, следует принять меры к взысканию дебиторской задолженности, к обеспечению своевременного поступления выручки в банк.

**3.5 Анализ влияния расходов на прибыль и рентабельность предприятия**

В современных условиях хозяйствования все больше возрастает значимость доходов и прибыли, так как одним из требований функционирования предприятия является безубыточность их деятельности и обеспечение в определенных размерах прибыли и рентабельности. Прибыль является основным показателем оценки финансово – хозяйственной деятельности, так как в ней аккумулируются все доходы, расходы и потери, обобщаются результаты хозяйствования, а также источником стимулирования труда, производственно – торгового и социального развития предприятий питания, роста их имущества и собственного капитала. По прибыли можно определить рентабельность, изучить эффективность функционирования предприятий.

Различают прибыль от реализации продукции собственного производства и покупных товаров, прибыль (убыток) от реализации основных средств и прочих активов, прибыль отчетного периода и чистую прибыль. Прибыль от реализации собственной продукции и покупных товаров в общественном питании определяется вычитанием из валового дохода – нетто издержек производства и обращения. Прибыль (убыток) отчетного периода определяют следующим образом: к прибыли от реализации продукции собственного производства и покупных товаров добавляют прибыль от реализации основных средств и прочих активов, а также внереализационные доходы и вычитают убытки от реализации основных средств и прочих активов, внереализационные расходы и потери.

Предприятия, выполнившие план прибыли, имеют возможность своевременно сделать отчисления в бюджет и внебюджетные фонды, пополнить собственный капитал, создать необходимые специальные фонды, резервы и т.п. Прибыль, остающуюся в распоряжении предприятий, определяют вычитанием из налогооблагаемой прибыли налогов. Таким образом, только прибыль от реализации собственной продукции и покупных товаров находится в прямой зависимости от изменения уровня расходов

Расчет влияния изменения среднего уровня расходов на динамику убытка от реализации собственной продукции и покупных товаров по филиалу “Общепит” Пружанского райпо за первые полугодия 2009/2010 гг. представлен в таблице 3.10.

Таблица 3.10 - Расчет влияния уровня расходов на прибыль от реализации собственной продукции и покупных товаров по филиалу “Общепит” Пружанского райпо за первые полугодия 2009/2010 гг.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Первые полугодия | | Отклонение (+;–) | 2010 в % к 2009 |
| 2009 | 2010 |
| 1. Товарооборот в действующих ценах, тыс. руб. | 324967 | 432213 | 107246 | 133,0 |
| 2. Сумма издержек производства и обращения, тыс. руб. | 172701 | 191241 | 18540 | 110,7 |
| 3. Издержки производства и обращения в % к обороту | 53,14 | 44,25 | -8,89 | 83,27 |
| 4. Сумма убытка от реализации продукции, тыс. руб. | -24516 | -50046 | -25530 | 204,1 |
| 5. Убыточность продаж в % к обороту | -7,54416 | -11,57901 | -4,03485 | 153,5 |

Представленные данные в таблице 3.9 показывают, что убыток от реализации в первом полугодии 2010 года по сравнению с первым полугодием 2009 года увеличился почти в два раза или на 25530 тыс. руб. Уровень убыточности продаж в первом полугодии 2010 года составил 11,58 % к обороту, что на 4,03 % выше чем в первом полугодии 2009 года. На данное изменение отрицательно повлияло незначительное снижение уровня издержек производства и обращения. Снижения уровня расходов на 8,89 % к обороту в таком же размере изменило уровень убыточности продаж.

Таким образом, проведённый анализ ещё раз доказывает, что филиалу “Общепит” Пружанского райпо особое внимание необходимо уделять режиму экономии и оптимизации издержек производства и обращения. Ведь сокращение издержек на современном этапе – важнейший резерв укрепления финансового состояния предприятий.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Увеличение прибыли на предприятиях является проблемой, от решения которой зависит их нормальное функционирование. Одним из основных направлений решения данной задачи является оптимизация расходов. Величиной издержек определяется изменения дохода, фонда оплаты труда. Прямая связь уровня издержек и конечных финансовых результатов хозяйственной деятельности позволяет рассматривать их в качестве одного из важнейших показателей эффективности предприятия.

Изучив состояние издержек производства и обращения по филиалу “Общепит” Пружанского райпо, можно сказать, что за первые полугодия 2009/2010 гг. наблюдается тенденция к снижению уровня расходов на 8,89 %, уменьшению которого способствовало увеличение товарооборота, изменения в его составе и структуре. Увеличение товарооборота на 107246 тыс. руб. привело к росту суммы издержек в динамике на 47342 тыс. руб. и к снижению их уровня на 2,23 %, увеличение доли розничной реализации в товарообороте способствовало снижению уровня расходов на 0,05 % к обороту.

Эффективность использование средств на оплату труда в филиале подтверждается опережающими темпами роста производительности труда над темпами роста средней заработной платы. Рост средней заработной платы на 106,163 тыс. руб. привел к перерасходу средств на оплату труда на 14969 тыс. руб. Рост производительности труда на 1175,997 тыс. руб. привел к снижению уровня расходов на 7,38 %. Повышению эффективности расходования средств на оплату труда содействует улучшение использования рабочего времени; совершенствовать организационную структуру управления, разработка рациональных графиков выхода на работу; расширение зон обслуживания покупателей и т. д.

Замедление товарооборочиваемости, уменьшение доли собственных средств в оплате товаров, снижение банковского процента привело к росту расходов на оплату кредитов на 1008 тыс. руб. или на 0,23 % к обороту. Итак, на снижение уровня расходов по данной статье существенное влияние окажет: ускорение товарооборачиваемости, повышение доли собственных средств в оплате товаров. Для того чтобы содействовать ускорению оборачиваемости, прежде всего, филиалу необходимо осуществлять постоянный контроль за остатками товаров на складах. Завозимые товары должны соответствовать спросу населения, что позволит не только ускорить товарооборачиваемость, но и не допустить затовариваемость складов и приведет к уменьшению расходов по хранению товаров, уценки некачественных и неходовых товаров.

Филиалу для сокращения расходов необходима предметная работа по сокращению каждой статьи издержек, особенно наиболее весомых. Сокращение транспортных расходов, возможно, несколькими путями. Перевод машин на использование газа, внедрение современных средств контроля за работой транспорта, рационально использовать транспортные средства, сокращать порожние пробеги, закреплять постоянных шофёров, сокращать простои.

Для сокращения расходов на содержание зданий и сооружений нужно использовать лицевые счета экономии, премировать работников за сокращение издержек.

Для снижения расходов в филиале “Общепит” в 2011 году следует обратить внимание на следующее:

* Соблюдать сроки по проведению ремонтных работ складских помещений, так как затяжные ремонты ведут к перерасходу средств, выделенных на ремонт, потерям розничного товарооборота и прибыли;
* Целесообразно и более широко использовать средства на рекламу;
* Обеспечить правильное хранение и бережное отношение с товаром, чтобы не допустить потерь от боя, лома, порчи товаров сверх норм;
* Улучшить аналитическую работу, проводить анализ финансового состояния.

Следует отметить, что выявлению резервов и снижению затрат способствует правильная организация учета расходов.

При сравнении порядка отражения операций хозяйственной деятельности в филиале с теорией бухгалтерского учета были выявлены отклонения. Так, в филиале не применяется счет 89 “Резервы предстоящих расходов и платежей”. Это является отрицательным моментом, так как происходит неравномерность списания затрат по отчетным периодам и колеблется прибыль. Также не применяется счет 84 “Недостачи и потери от порчи ценностей”, что приводит к неправильному отражению сумм недостач в “Отчете о кооперативной собственности” и при необходимости невозможно сразу увидеть всю сумму недостачи.

Недостатком в работе филиала является то, что учёт издержек производства и обращения не автоматизирован. Ему необходимо совершенствовать учет на базе ЭВМ, это не только позволит повысить оперативность и своевременность принимаемого решения, но и способствует повышению рентабельности предприятия, снижению непроизводственных расходов, повышению эффективности в целом. Для филиала оптимальным вариантом является использование программы 1С: Бухгалтерия, так как она универсальна и сможет не только удовлетворить потребности предприятия в автоматизации издержек, но и даст возможность проводить анализ финансово – хозяйственной деятельности наиболее эффективно и в полном объёме.

Таким образом, предлагаемый комплекс мероприятий обеспечит экономию как общего уровня, так и отдельных статей издержек производства и обращения, а в конечном итоге – повышение конкурентоспособности предприятия питания.

# Список использованных источников

1. Инструкция по анализу и контролю за финансовым состоянием и платежеспособностью субъектов предпринимательской деятельности: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, М-ва экономики Респ. Беларусь и М-ва статистики и анализа Респ. Беларусь, №81/128/65 // НЭГ. – 2004. – №50. – С. 8-17.
2. Инструкция о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, №16 // Финансы. Учет. Аудит. – 2004. – №3. – С. 32-60.
3. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности/ Под общ. ред. В.И. Стражева.–6-е изд., испр. и доп.–Мн.: Выш. шк., 2005. – 480 с.
4. Анализ хозяйственной деятельности предприятия / Л.Л. Ермолович [и др.]. – Мн.: Интерпрессервис; Экоперспектива, 2006. – 576 с.
5. Власенко Е. Оборотные активы организации и их анализ / Е. Власенко//Финансы. Учет. Аудит. – 2009. –№9 (Вып.2). – С. 4-9.
6. Воскресенская Л. Особенности нового Плана счетов: учет материалов / Л. Воскресенская // Портфель бухгалтера. – 2010. – С. 75-80; №4. – С. 69-71; №5. – С. 76-77.
7. Воскресенская Л. Организация учета материалов при списании их в производство методом ЛИФО / Л. Воскресенская // Национальный бухгалтерский учет. – 2007. –№9. – С. 10-20.
8. Горбачева Л. Отражение на счетах бухгалтерского учета расхода материалов на производство / Л. Горбачева // Консультант. – 2010. – №18. – С. 36-42.
9. Дробышевский Н.П. Бухгалтерский учет в строительстве: учеб.-практ. пособие / Н.П. Дробышевский. – Мн.: ООО «ФУА-информ». – 2007. – 648с.
10. Дробышевский Н. Учет временных (нетитульных) сооружений, приспособлений и устройств / Н. Дробышевский // Национальный бухгалтерский учет. – 2005. – №6. –С. 6-22.
11. Езерская Т.А. Учет материальных ресурсов: состояние, проблемы, решения // Бухгалтерский учет и анализ.–2007.–№3.–С. 6-10.
12. Ещенко С. Основы бухгалтерского учета строительства, осуществляемого на условиях долевого участия инвесторов, Типовому плану счетов / С. Ещенко // Гл. бухгалтер. Строительство. – 2010. – №3. – С. 51-54.
13. Ещенко С. Рекомендации о порядке заполнения унифицированных форм первичной учетной документации в строительстве / С. Ещенко // Гл. бухгалтер. Бюджетные организации. – 2009. – № 4. – С. 44-47.
14. Жоровин С. Анализ финансового положения на основе бухгалтерской отчетности / С. Жаровин // Консультант бухгалтера (РБ). – 2010. – №4. –С. 5-9.
15. Кравченко Л.И. Анализ хозяйственной деятельности в торговле / Л.И. Кравченко. - М.: Новое знание, 2006. - 544 с.
16. Коротаев С. Новый План счетов бухгалтерского учет: резервы под снижение стоимости материальных ценностей / С. Коротаев // Финансы, учет, аудит. – 2008. – №9. – С. 46-52.
17. Кожарский В. Ликвидность и кредиты: анализ источников формирования оборотных активов предприятия / В. Кожарский // Гермес. – 2007. – №8. – С. 41-46.
18. Кобринский Г. Оборотный капитал и финансовая устойчивость / Г. Кобринский // Финансы, учет, аудит. – 2004. – №9. – С. 8-11.
19. Коковкина Т. Документальное оформление и бухгалтерский учет временных нетитульных зданий и сооружений / Т. Коковкина // Гл. бухгалтер. Строительство. – 2010.– № 3. – С. 68-72.
20. Ладутько Н.И. Бухгалтерский учет в промышленности: учеб. пособие / Н.И. Ладутько.–Мн.: Книжный Дом, 2005. –688с.
21. Ладутько Н.И. Учет, контроль и анализ материальных ресурсов / Н.И. Ладутько. – Мн.: «Беларуская навука», 1997.–215с.
22. Ладутько Н. Учет имущества, относящегося к отдельным предметам в составе оборотных средств / Н. Ладутько, Е. Ладутько // Финансы, учет, аудит. – 2004. – №10. – С. 45-47.
23. Левкович О. Учет поступления производственных запасов / О. Левкович, И. Бурцева // Нормат. док. по финансам, налогам и бух. учету. – 2004. – №36. – С. 34-49.
24. Левкович О. Учет выбытия материалов / О. Левкович // Национальный бухгалтерский учет. – 2010.– №21. – С. 6-20.
25. Лемеш В. Проблемные вопросы учета строительных материалов / В. Лемеш // Национальный бухгалтерский учет. – 2010. – №11. – С. 19-30.
26. Лытнева Н.А. Учет движения материалов в организации / Н.А. Лытнева // Бухгалтерский учет. – 2009. – №2. – С. 34-39.
27. Михалкевич А.П. Перспективы и проблемы использования международных стандартов финансовой отчетности в бухгалтерской учете субъектов хозяйствования Беларуси / А.П. Михалкевич // Бухгалтерский учет и анализ. – 2007. – №2. – С. 3-5.
28. Ничипорович С.П. Методика оценки и анализа финансового состояния организации / С.П. Ничипорович// Вестник Министерства по налогам и сборам РБ. – 2009. – №8. – С. 45-69.
29. Ничипорович С.П. Анализ и контроль за финансовым состоянием субъектов предпринимательской деятельности / С.П. Ничипорович// Вестник Министерства по налогам и сборам РБ. – 2010. – №29. – С.60-62; №30. –С. 67-70; № 32. – С. 61-62.
30. Парушина Н.В. Анализ внеоборотных и оборотных активов в бухгалтерской отчетности / Н.В. Парушина// Бухгалтерский учет. – 2009. – №2. –С. 52-58.
31. Парушина Н.В. Анализ дебиторской и кредиторской задолженности / Н.В. Парушина // Бухгалтерский учет. – 2009. – №4. – С. 46-52.