

вий баланс, підписує його та зберігає в бухгалтерії. Вказаний зворотно-сальдовий баланс є підставою для заповнення Головної книги і складання фінансової та податкової звітності філії.

На основі таблиця обліку робочого часу та Зведної розрахунково-платіжної відомості по оплаті праці провідний інженер складає статистичну звітність.

З метою взаєморозуміння між виробничим відділом і бухгалтерією рекомендовано кожному працівнику даного підприємства надавати індивідуальний розрахунковий лист робітника.

Також для налагодженої роботи виробничого та бухгалтерського відділів філії доцільно встановити: строки, в які виробничий відділ повинен представляти документи для розрахунку заробітної плати й обліку робочого часу в бухгалтерію; строки для оформлення наказів про преміювання та іншу кадрову документацію, тому що це, в свою чергу, може призвести до штрафів, надмірних санкцій щодо подання фінансової звітності з метою збереження власних коштів підприємства.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Сук Л. К. Організація бухгалтерського обліку : підручник / Сук Л. К., Сук П. Л., Піча Ю. В. – К. : Каравела, 2009. – 624 с.
2. Ткаченко Н. Узагальнення методичних підходів до організації обліку оплати праці / Н. Ткаченко // Україна: аспекти праці. – 2001. – № 5. – С. 31–36.
3. Потьомкін Л. Сучасні тенденції організації заробітної плати в промисловості України / Л. Потьомкін // Україна: аспекти праці. – 2003. – № 7. – С. 20–25.
4. Калина А. В. Облік та аналіз заробітної плати на підприємстві / А. В. Калина // Формування ринкових відносин в Україні. – 2005. – № 2. – С. 61–64.
5. Рожнов В. Організаційно-нормативні документи підприємства / В. Рожнов // Заробітна плата. – 2006. – № 1. – С. 9–14.
6. Рожнов В. Організаційно-нормативні документи підприємства / В. Рожнов // Заробітна плата. – 2006. – № 2. – С. 18–21.
7. Соломонов С. Становлення системи оплати праці на підприємстві / С. Соломонов // Довідник економіста. – 2007. – № 6. – С. 73–77.
8. Пантелійчук Л. Про особливості відображення на рахунках бухгалтерського обліку рахунків за виплатами працівникам / Л. Пантелійчук // Праця і зарплата. – 2008. – № 9. – С. 17–21.
9. Катеринець Н. Облік праці за новими формами / Н. Катеринець // Дебет-Кредит. – 2009. – № 5. – С. 3–4.
10. Гончар Л. В. Організація внутрішньогосподарського контролю операцій з оплати праці та шляхи його удосконалення / Л. В. Гончар, А. Є. Рубан // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2010. – № 3 (53). – С. 59–61.
11. Саух І. В. Внутрішній контроль затрат на оплату праці: організаційний підхід / І. В. Саух // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2011. – № 3 (57). – С. 146–151.

УДК 657:640.43

## ОБЛІКОВА ІНТЕРПРЕТАЦІЯ КЛАСИФІКАЦІЇ ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА

Д. В. Карпенко

Тенденції розвитку ресторанного бізнесу в Україні характеризуються появою нових форматів діяльності, що забезпечують різноманіт-

ність джерел формування доходів, величина яких значною мірою залежить від впливу зовнішніх чинників. Сучасні запити менеджерів у

цій галузі зумовлюють потребу у формуванні нетипової та нетрадиційної інформації про доходи підприємства для управління ними.

Це, у свою чергу, потребує такої класифікації доходів у системному обліку, яка дозволить генерувати інформацію для різних цілей застосування на різних рівнях управління, з метою виконання багатофункціонального призначення: прогнозування, планування, розподілу доходів; організації обліку відповідальності, стимулювання за досягнення запроєктованої величини доходу; обліку, контролю процесу формування доходу та прийняття рішень щодо управління ним.

Метою статті є уточнення та вдосконалення класифікації доходів підприємств ресторанного господарства за цільовим призначенням з метою покращення якості облікової інформації за рахунок виявлення нових класифікаційних ознак, що відповідатимуть сучасним запитам її користувачів на різних рівнях управління.

Окремі аспекти, пов'язані з класифікацією доходів підприємств, розглянуто в наукових працях [1–7] і нормативних джерелах [8]. У більшості з них доходи розглянуто в загальному плані в межах чинного законодавства, в окремих – дотично при наявності розширеної класифікації витрат. Публікації щодо проблем розробки найоптимальнішої класифікації доходів здебільшого стосуються вибору групування відповідних ознак із метою як фінансового обліку [4, 5, 8], так і для організації управлінського обліку [1–3, 6, 7]. Недостатньо наукових праць, у яких проблему вдосконалення обліку доходів було розглянуто комплексно й розкрито галузеві особливості діяльності підприємств ресторанного господарства.

Щоб вирішити ці проблеми, було поставлено ряд завдань: проаналізувати існуючі підходи до класифікації доходів у теорії та практиці; виявити класифікаційні ознаки, що є найбільш актуальними для сучасного етапу розвитку ресторанного бізнесу; обґрунтувати їх вибір з метою відповідності інноваційним підходам до управління на підприємствах галузі.

Аналіз публікацій, у яких започатковано розв'язання проблеми, показав, що відправ-

ною точкою усіх дослідників є нормативно-правові документи, у яких представлено класифікацію доходів [8]. На думку більшості дослідників, доходи повинні групуватися за видами діяльності та за джерелами їх формування, оскільки це дозволяє організувати аналітичний облік за групами, передбаченими у чинному Плані рахунків. Проте дискусійними є питання щодо класифікаційних ознак та їх складу. Невідповідність у чинних нормативно-правових документах зумовила відсутність єдиної думки щодо віднесення окремих видів доходів до інвестиційної чи фінансової діяльності. Так, група авторів (А. М. Поддєрьогін, М. Д. Білик, М. Ф. Огіччук, В. Я. Плаксінко [5, с. 62; 4, с. 649] ) у складі доходів від звичайної діяльності виділяють:

- дохід від операційної діяльності, що включає дохід: від реалізації товарів (робіт, послуг) та інший операційних доходів (від реалізації іноземної валюти; від реалізації інших оборотних активів; від операційної оренди, одержані пені, штрафів, неустойок; відшкодування раніше списаних активів; від списання кредиторської заборгованості; одержані гранти та субсидії; інші доходи від операційної діяльності);
- дохід від фінансових операцій (дохід від участі в капіталі, інші фінансові доходи);
- доходи іншої звичайної діяльності.

Відповідно до такого групування автори не виділяють як окрему класифікаційну групу доходи від інвестиційної діяльності, таким чином включаючи їх до складу доходів від іншої звичайної діяльності.

Проведене анкетування підприємства ресторанного господарства Полтавської області показало, що менеджери на більшості з них недостатньо поінформовані про умови формування доходу. В окремих випадках це стало причиною втрати доходу. Тому зростає частка закладів, де менеджери потребують динамічної інформації, що змушує бухгалтерів накопичувати її в ракурсах, необхідних для планування, організації, мотивації та контролю в розрізі центрів відповідальності та сегментів діяльності. Так, актуалізується потреба у інформації не лише за видами діяльності, а й у розрізі джерел утворення доходів, їх форм,

місць виникнення, характеру оподаткування тощо. Л. В. Нападовська, зазначає, що облік результату (випуску) може здійснюватись за центрами відповідальності, сегментами діяльності. Такий підхід дозволить визначати внесок кожного центру та сегмента у формування загального прибутку, завдяки чому підвищиться відповідальність і зацікавленість кожної структурної одиниці підприємства [3, с. 112].

У деяких літературних джерелах зустрічається класифікація доходів, розроблена для цілей управлінського обліку, що побудована в тісному взаємозв'язку з класифікацією витрат [1, 3, 6, 7]. При цьому розрізняють доходи інкрементні та маржинальні, регульовані та нерегульовані, релевантні та нерелевантні тощо, але автори залишають невизначеними класифікаційні ознаки, відповідно до яких відбувається дане групування, що зумовлює неясність цільового спрямування такого поділу. О. Князева, М. В. Реслер, І. Б. Садовська, Г. І. Циліо-

рик, О. А. Подолянчук, проводять групування доходів за напрямом їхнього використання, окремо виділяючи групи з метою прогнозування і планування; прийняття управлінських рішень; контролю і регулювання [2, 6, 7].

Така класифікація не суперечить розумінню економічного змісту доходів, характеризує особливості її застосування для різних цілей управління, сприяє створенню детальної інформації про них для використання менеджерами різних рівнів управління підприємством (табл.). Проте, на нашу думку, якщо її розглядати в розрізі напрямів використання, то доцільно додатково виділити напрям «Для цілей оподаткування», згрупувавши доходи на ті, що є базою оподаткування та ті, що не є нею; а також ознаку для розширення напрямку «Для прийняття рішень» з назвою – «за господарськими сегментами», що передбачає групування доходу за видами продукції власного виробництва; за місцями виникнення; за категоріями клієнтів; ризиків тощо.

Таблиця

### Класифікація доходів за видами та напрямками використання

Ознака	Класифікація	Характеристика
<i>Прогнозування і планування</i>		
За впливом інфляційного процесу	Номинальний	Розмір номінального, отриманого доходу
	Реальний	Розмір номінального, отриманого доходу, скорегованого на темп інфляції у відповідному періоді
За ступенем охоплення планом	Плановий	Доходи, які передбачено планом, переважно це доходи від звичайної діяльності
	Непланований	Доходи, які не було передбачено планом або які неможливо спланувати
За ступенем узагальнення	Загальний	Сумарні доходи, наприклад, на весь обсяг реалізованої продукції
	Середній	Дохід, розрахований на одиницю реалізованої продукції
<i>Прийняття управлінських рішень</i>		
За важливістю для прийняття рішення	Інкрементний	Додатковий дохід, що виникає у разі продажу додатково випущеної партії продукції
	Маржинальний	Дохід, який виникає в результаті продажу додаткової одиниці виробленої продукції, різниця між виручкою та змінними витратами
За регулярністю отримання	Регулярний (постійний)	Доходи, отримані внаслідок звичайної діяльності (реалізація продукції, товарів, робіт, послуг тощо)
	Нерегулярний (разовий)	Разові доходи, отримані від подій та операцій, які абсолютно не характерні для діяльності підприємства; повторення їх не очікується в майбутньому
За можливістю вибору	Дійсний	Реальні доходи уособлюють у собі виручку від реалізації продукції тощо
	Можливий	Вигода, яку може отримати підприємство від прийняття

Продовж. табл.

Ознака	Класифікація	Характеристика
За ступенем керованості	Релевантний	Доходи, розмір яких може бути змінений унаслідок прийняття рішення
	Нерелевантний	Доходи, розмір яких не залежить від прийняття рішення
Контроль і регулювання		
За центрами відповідальності	Центр доходу	Підрозділ, що контролює доходи, але не контролює витрати
	Центр прибутку	Підрозділ, який контролює витрати й доходи, але не контролює інвестиції у власні активи
	Центр інвестицій	Підрозділ, керівник якого контролює витрати, доходи та інвестиції

Узагальнення типових класифікаційних ознак свідчить про те, що жоден із науковців не відступає від вимог чинного законодавства, що є об'єктивним, але кожен із них вкладає власний зміст у запропоновані групи доходів і їх склад. Наприклад, О. А. Подолянчук виділяє таку класифікаційну ознаку як «за можливістю отримання», до складу якої входять дійсні та можливі доходи. При цьому в основу такого поділу покладено момент і спосіб отримання доходу, тому дійсні доходи автор вважає такі, що надходять у вигляді попередньої доплати за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи), а можливі – такі, що надійдуть після відвантаження продукції (товарів, робіт, послуг та інших активів) [6, с. 60]. Таке групування суперечить законодавству, оскільки, відповідно до П(С)БО 15 «Дохід», передплата не визнається доходом. Тому, на нашу думку, ці доходи доцільніше класифікувати за ознакою, що характеризуватиме час отримання грошових коштів, виділивши замість «дійсних» – доходи «отримані як передплата», а групу «можливі» замінити на «отримані після відвантаження». В такому випадку дійсні доходи вже розуміють як ті, що виникають у результаті звичайної діяльності підприємства, наприклад, виручку від реалізації продукції тощо, а можливі – розуміємо як економічну вигоду, яку може одержати підприємство від прийняття альтернативного рішення.

Більшість із існуючих класифікаційних ознак можуть бути базовими в розробці її удосконаленої версії для підприємств ресторанного господарства, орієнтованої на сучасні запити системи управління. Цікавим є підхід, запропонований М. В. Реслер, який тісно пов'язаний із загальновідомою класифікаці-

єю витрат у системі управлінського обліку [7, с. 41], що є логічним у зв'язку із застосуванням принципу відповідності та орієнтується на певні цілі (визначену мету). При цьому під час виокремлення класифікаційних ознак доцільно враховувати й галузеву специфіку конкретних видів господарювання [2, 7]. Вважаємо, що для підприємств ресторанного господарства класифікаційними ознаками мають бути такі, що дозволяють групувати доходи залежно від цілей управління ними й одержувати інформацію, необхідну для визначення фінансового результату звітності підприємства; прогнозування і планування; прийняття оперативних і стратегічних рішень; контролю і регулювання та, безумовно, з метою оподаткування (рис.).

Основними перевагами запропонованої нами класифікації є такі:

- цільова орієнтація на потреби фінансового, управлінського та податкового обліку, що необхідний для створення якісної інформаційної бази управління підприємством;
- відповідність прогностичній, інформаційній, аналітичній, контрольній і комунікаційній функціям обліку;
- орієнтація на сучасні тенденції розвитку галузі та фактори впливу на її дохід;
- передбачення цілей сегментарного обліку для управління відокремленими компонентами діяльності з реалізації продукції власного виробництва, купованих товарів і сучасних додаткових послуг, перелік яких розширюється синхронно з інноваціями в розвитку галузі та зміною запитів клієнтів.

З метою визначення фінансового результату пропонуємо виділяти класифікаційні ознаки за видами звичайної діяльності; за

джерелами формування; за періодом формування та за методикою визнання. Зауважимо, що доходи, отримані від надзвичайних подій, у цьому групуванні не враховані, оскільки практика свідчить про їх несуттєвість для управління.

Наведена деталізація дозволить отримати інформацію про джерела формування доходів підприємств ресторанного господарства за окремими сферами діяльності; визначити розмір і склад доходів за періодом його отримання, що необхідно для реалізації аналітич-

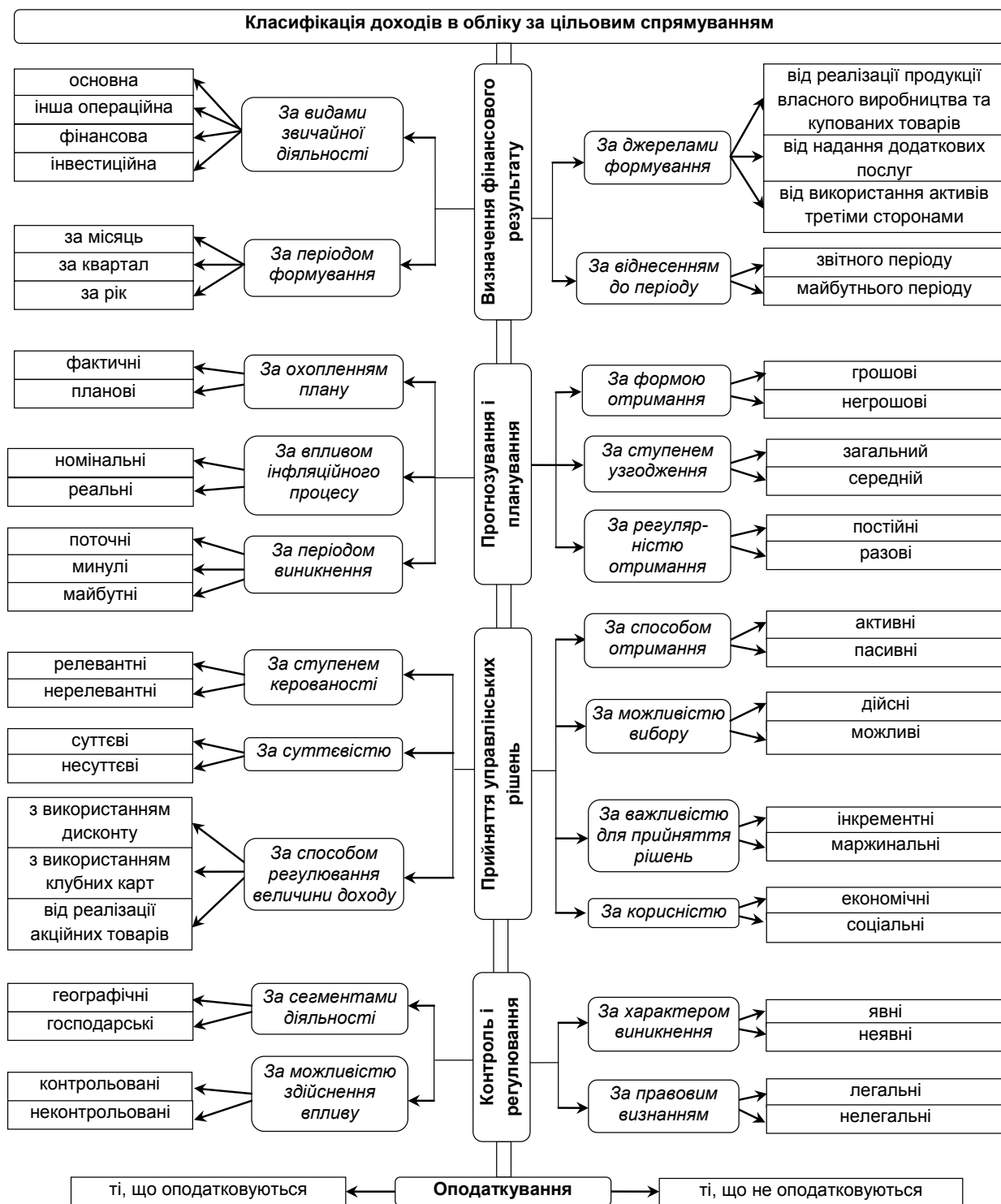


Рис. Класифікація доходів підприємств ресторанного господарства за цільовим спрямуванням

ної функції обліку, а також віднести доходи до звітнього чи майбутнього періоду, що потрібно для підготовки фінансової звітності.

З метою забезпечення цілей прогнозування та планування доцільно виділити доходи, передбачені планом у процесі звичайної діяльності, та ті, що не передбачені, або ж не можуть бути спланованими, що важливо для організації обліку відповідальності. Групування за фізичною формою дозволяє виділити отримані доходи у монетарному, матеріальному чи нематеріальному вигляді, що доцільно для раціонального розподілу ресурсів для виконання статутної діяльності підприємств. Розподіл на номінальний і реальний дохід забезпечує виявлення впливу інфляційних процесів за рахунок корегування номінальних надходжень на темп інфляції у відповідному періоді, що актуально в умовах фінансової нестабільності. За ступенем узагальнення пропонуємо виділяти загальні, тобто сумарні доходи та середні, розраховані на одиницю продукції. Для забезпечення можливості порівнювання інформації раціональним є поділ на поточні, минулі та майбутні. Класифікація за ознакою регулярності отримання, дозволяє планувати використання грошового потоку за рахунок регулярних або нерегулярних надходжень.

Аналіз наукових публікацій, практики господарювання та зарубіжного досвіду свідчать про посилення ролі обліку в управлінні. Тому в нашому дослідженні ключове місце посідають доходи, що входять до складу групи щодо прийняття управлінських рішень. Основні з класифікаційних ознак уже були ґрунтовно описані в науковій літературі [1–3, 6, 7]. Детальніше зупинимося на тих, що не увійшли до їхнього переліку. На нашу думку, варто виділити доходи за характером їх виникнення, а саме явні (отримані в результаті звичайної діяльності, притаманної для конкретного підприємства) та неявні (ті, що створюються за рахунок організаційної, корпоративної культури підприємства ресторанного господарства, підвищення його ділової активності, формування іміджу тощо). Визначення частки таких доходів є важливим для підприємств досліджуваної галузі, оскільки лояльністю клієнтів користуються саме ті заклади, що відомі

створеним іміджем і відповідною репутацією. Так, за рахунок неявних може збільшуватися сума явних у вигляді реальної економічної вигоди. Доходи, отримані від активних дій усіх співробітників підприємства ресторанного господарства, формують активні доходи, які є контрольованими та керованими; одержані в результаті цільового використання певного активу в операційному циклі відносять до пасивних із метою розмежування інформації за ступенем релевантності в управлінській звітності.

Застосування різноманітних дисконтних і акційних операцій є надзвичайно розповсюдженим явищем діяльності сучасних закладів харчування. Тому з метою регулювання величини доходу виділено такий, що отриманий з використанням торговельної знижки, клубних карт, подарункових сертифікатів і від реалізації акційних товарів, що сприяє підвищенню лояльності клієнтів. Враховуючи значущість ресторанного бізнесу в економічному розвитку України, включаючи процес відтворення робочої сили, безпечності харчування, наповнення державного бюджету та створення робочих місць, ми виділили дохід через призму «економічної» та «соціальної» вигід, що свідчить про його корисність. В окремі групи виділено доходи для контролю і регулювання та для управління оподаткуванням.

Отже, сучасні тенденції розвитку підприємств ресторанного господарства вимагають нових підходів до класифікації доходів з метою забезпечення потреб управління. Складність структури й різноманіття процесів їх формування передбачає розподіл за такими ознаками, що дозволяють накопичувати інформацію про них і використовувати її для різних цілей управління підприємством. Запропоновані групи класифікації доходів за цільовим спрямуванням є взаємопов'язаними, взаємодоповнюючими, а класифікація – гнучкою, орієнтованою на сучасні особливості розвитку ресторанного бізнесу. Ефект від її практичного застосування залежатиме від професійної компетентності як менеджерів, так і бухгалтерів і рівня застосування ІТ-технологій на конкретному підприємстві. Це і буде предметом наших подальших досліджень.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник / С. Ф. Голов. – 4-те вид. – К. : Лібра, 2008. – 704 с.
2. Князева О. Класифікація доходів підприємств у системі бухгалтерського обліку / О. Князева // Вісник КНТЕУ. – 2006. – № 5. – С. 56–62.
3. Нападовська Л. В. Управлінський облік : монографія / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ, 2000. – 450 с.
4. Огійчук М. Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах : підручник за ред. проф. Огійчук М. Ф. / Огійчук М. Ф., Плаксієнко В. Я., Панченко Л. Г. – 2-е вид. – К. : Вища освіта, 2003. – 800 с.
5. Поддєрьогін А. М. Фінанси підприємств : підручник / Поддєрьогін А. М. – 2-ге вид. – К. : КНЕУ, 1999. – 384 с.
6. Подолянчук О. А. Облік доходів сільськогосподарських підприємств: теорія та практика : монографія / О. А. Подолянчук. – Вінниця : ТД «Едельвейс і К», 2010. – 272 с.
7. Реслер М. В. Облік витрат та доходів операційної діяльності : монографія / М. В. Реслер. – Мукачево : Карпат. вежа, 2009. – 205 с.