

# Бухгалтерский учет, анализ и аудит

УДК 657.411.6+657.412.6  
ББК У052.2

## ОБЕСПЕЧЕНИЕ НЕПРЕРЫВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ: БУХГАЛТЕРСКИЕ АСПЕКТЫ

*Т.В. Левкутняя*

Статья посвящена реализации главного принципа деятельности предприятий общественного питания, как и любого другого, – принципа непрерывности. Рассмотрены факторы, влияющие на непрерывность деятельности. Проведен анализ действующих законодательно-нормативных документов, касающихся принципа неопределенности. Для того, чтобы деятельность предприятий была непрерывна, предложено создавать комплекс резервов. Рассмотрены различные подходы к понятиям «резервирование», «резервная система», «резерв». Представлены этапы создания резервов на предприятии.

*Ключевые слова: предприятия общественного питания, принцип непрерывности деятельности, резервы.*

Одной из отраслей розничной торговли, удовлетворяющей основные потребности населения в пище и досуге, являются предприятия общественного питания. В связи с усложнением финансово-хозяйственной деятельности участников рынка возрастает риск как опасность возникновения непредусмотренных материальных и финансовых потерь, убытков от различного рода сделок. Деятельность предприятий общественного питания особенно подвержена воздействию рисков, среди них особое место занимают производственные риски, связанные с работой с продуктами питания, которые могут сыграть существенную роль в принятии управленческих решений и повлиять на непрерывность деятельности организации.

Принцип непрерывности деятельности предприятий, закрепленный в ст. 8 Федерального закона «О бухгалтерском учете» [1] и в п. 6 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008): «...организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке (допущение непрерывности деятельности)» [2]. Согласно этому принципу активы и обязательства учитываются на том основании, что субъект сможет реализовать их в ходе обычной деятельности. Свидетельством нарушения принципа непрерывности может служить отказ банков в предоставлении организации кредитов, банкротство крупных дебиторов, отказ поставщиков в предоставлении отсрочки платежа и прочие явления.

Таким образом, для того, чтобы деятельность предприятий была непрерывна, необходимо создавать комплекс резервов, направленный на поддержание нормальной деятельности компании. Дан-

ный комплекс разрабатывается в соответствии с условиями внешней среды, особенностями деятельности, будет служить своеобразной «подушкой безопасности» в случае наступления неблагоприятных событий, поэтому его создание на предприятиях сейчас особенно актуально.

Так, Г. Блау говорил, что создание резервов стало возможным вследствие явного или неявного принятия принципа действующего предприятия [3]. То есть резервы позволяют обеспечить бесперебойную работу предприятия даже в случаях непредвиденных обстоятельств.

В специальной литературе встречаются такие понятия, как «резервирование», «резервная система» и «резерв». Необходимо разграничивать эти понятия. В экономической литературе отсутствует единый подход к определению понятия «резервирование». Основные определения понятия приведены в табл. 1.

Из определений, представленных в табл. 1, видно, что все специалисты в области бухгалтерского учета по-разному понимают цель резервирования: одни считают его способом уточнения оценки отдельных статей бухгалтерского учета, забывая о возможности с помощью резервов покрыть предстоящие расходы; другие относятся только как к методу повышения надежности.

Мнения специалистов в области бухгалтерского учета по поводу понятия «резервная система» тоже не совпадают. Основные определения понятия приведены в табл. 2.

Использование понятия «система» в сочетании с понятием «резерв», по мнению автора, является экономически неверно, так как система предполагает информацию на входе в систему, системные процессы и показатели на выходе. К понятию «резерв» точнее использовать в целях обозначения объединения понятие «комплекс». Из предложен-

Таблица 1

## Содержание понятия «резервирования активов»

№ п/п	Определение	Автор
1	Резервирование – это эффективный метод повышения надежности технического устройства посредством введения дополнительного числа элементов и связей по сравнению с минимально необходимым для выполнения заданных функций в данных условиях работ	Романова С.В. [4]
2	Резервирование как прием регулирования финансового результата деятельности хозяйственного субъекта. По его мнению, резервирование предполагает регистрацию расходов и доходов, вероятных для будущих периодов, в отчетном.	Соколов Я. В. [5]
3	Резервирование предполагает уточнение оценки отдельных статей бухгалтерского учета и покрытия предстоящих расходов и платежей	Бабаев Ю.А. [6]
4	Резервирование предполагает уточнение оценки ценностей, показанных в балансе	Рудановский А.П. [7]
5	Резервирование понимается как методологический прием, как процесс создания счетов резервов и как способ регулирования финансовых результатов	Попова Е.А. [8]

Таблица 2

## Содержание понятия «резервная система»

№ п/п	Определение	Автор
1	Резервная система – это бухгалтерские счета резервов; управление активами и пассивами; хеджирование; страхование; выданные и полученные гарантии; прогнозирование убытков; регулирование финансовых результатов	Дмитриченко Е.Д. [9]
2	Модель финансового и управленческого учета резервной системы предприятия в условиях риска и неопределенности представляет собой учетный механизм определения степени защиты предприятия от неблагоприятного внешнего и внутреннего воздействия на основании использования бухгалтерских агрегатов резервной системы	Агеев И.М. [10]
3	Резервная система – это совокупность активов и обязательств, методов прогнозирования, анализа и управления экономическими бухгалтерскими резервами. Цель создания резервной системы – минимизация последствий рисков в финансово-хозяйственной деятельности	Хорохордина Н.В. [11]
4	Резервная система – это эффективный механизм повышения надежности функционирования хозяйствующего субъекта в рыночной экономике посредством создания уставных, оценочных и других резервов	Романова С.В. [4]
5	Резервная система предприятия – это комплексный защитный механизм фирмы, создаваемый как за счет прибыли, так и себестоимости, обеспечивающий защиту микроэкономического звена от определенных и неопределенных рисков и обеспечивающий финансовую устойчивость, финансовое равновесие и самофинансирование	Ваноли А. [12]

ных выше определений наиболее точное у А. Ваноли. Авторы уточняют понятие: резервный комплекс – это объединение резервов, создаваемых за счет себестоимости продукции, работ, услуг, увеличения прочих расходов организации либо нераспределенной прибыли, используемых при наступлении предполагаемых неблагоприятных событий, с целью обеспечения устойчивости предприятия и непрерывности деятельности.

На предварительном этапе исследования была проведена оценка резервов 25 предприятий общественного питания различной организационно-правовой формы собственности, расположенных на территории Челябинской области. Как свидетельствует результат, в настоящее время только единицы предприятий общественного питания стараются обезопасить свою деятельность от неблагоприятных факторов, создавая резервы. Это говорит о том, что руководители не хотят отвлекать финансовые активы и идут на риск, не задумываясь о его масштабах. Поэтому очень часто предприятия общественного питания, немного

просуществовав на рынке, закрываются либо меняют свою политику.

На основании анализа исследования можно делать вывод, что резервы российских предприятий общественного питания находятся на начальном этапе своего развития. Этому способствует отсутствие четкой нормативной базы по бухгалтерскому учету формирования и использования резервов. Действующие нормативные документы, касающиеся резервов, нуждаются в совершенствовании. Отсутствуют единые формы для расчета резервов и их инвентаризации. Руководители и главные бухгалтера предприятий общественного питания называют еще и такие причины нежелания создавать резервы: стремление сблизить бухгалтерский и налоговый учет, увеличение трудоемкости учетных процедур.

Процедура создания резерва на предприятиях общественного питания имеет несколько этапов [13]. На первом этапе подразделения предприятия, работающие с контрагентами, передают в бухгалтерию информацию о внешней среде. Производст-

венные отделы передают в бухгалтерию информацию о внутренней среде. На следующем этапе происходит оценка выявленных рисков с качественной и количественной стороны работниками бухгалтерии. Затем данные анализа передаются руководству предприятия.

Далее руководство предприятием на основе аналитических данных принимает решение о методе снижения риска. Методы оценки хозяйствующий субъект выбирает сам. После проведения оценки рисков переходят к выбору методов управления рисками: избежание риска; передача риска; снижение риска; принятие риска. Основными методами снижения риска являются страхование, хеджирование, диверсификация деятельности и вложений, формирование резервов и др. Существуют также неэкономические методы такие как предварительная проверка контрагентов, контроль за соблюдением технологии приготовления продуктов собственного производства, проверка сроков годности сырья и т. п.

Целью формирования резервов на предприятии является минимизация рисков, перевод из неприемлемой их формы в приемлемую, создание источника компенсации неблагоприятных последствий. Данный способ снижения риска целесообразен в том случае, если затраты на резервирование средств меньше, чем стоимостная оценка последствий рискованного действия.

Таким образом, специалисты, изучающие резервирование и резервную систему предприятий, предложили варианты резервов промышленных предприятий, сельскохозяйственных организаций, но применительно к предприятиям общественного питания никто не работал. Данная отрасль имеет свою специфику, которую необходимо учесть при разработке резервного комплекса. Поэтому авторы считают, что тема актуальна и требует дальнейшей разработки.

В настоящее время законодательством регламентировано создание следующих резервов: уставных (резервный капитал), оценочных (резервы под снижение стоимости материальных ценностей, резервы под обесценение вложений в ценные бумаги, резервы по сомнительным долгам) и резервы предстоящих расходов. Данные резервы не всегда создаются предприятиями общественного питания и нет, к сожалению, резервов, учитывающих особенность деятельности данной отрасли.

Для того чтобы создать эффективные резервы для предприятий общественного питания, необходимо проанализировать основные экономические показатели с целью выявления основных направлений создания резервов. На основе проведенного анализа статистических данных по предприятиям общественного питания Челябинской области можно сделать вывод о том, что самыми существенными затратами являются производственные. К производственным затратам относятся не только себестоимость произведенной продукции, но и

расходы по списанию непроданной испорченной продукции. Поэтому было бы целесообразно создать резерв под порчу продукции для того, чтобы расходы были более равномерными и быть готовыми в случае списания большого объема испорченной продукции.

На рисунке предложена классификация резервов для предприятий общественного питания в зависимости от вида деятельности: текущей, финансовой и инвестиционной.

Текущая деятельность предприятий общественного питания включает в себя такие операции, как реализация продукции, полуфабрикатов, товаров, услуг, приобретение товаров (работ, услуг), необходимых в производственной деятельности организации и т. д.

В текущей деятельности предприятий общественного питания можно выделить следующие резервы:

1) резервы, создаваемые в соответствии с законодательством и учредительными документами (к этой категории относится резервный капитал);

2) оценочные резервы:

– резерв под снижение стоимости материальных ценностей;

– резерв по сомнительным долгам;

3) резервы предстоящих расходов:

– резерв на выплату ежегодных отпусков;

– резерв на выплату вознаграждений за выслугу лет;

– резерв на ремонт основных средств;

– резерв предстоящих расходов, связанных с производственной деятельностью предприятий общественного питания;

4) резерв под естественную убыль;

5) резерв под порчу непроданной продукции;

6) резервы, связанные с условными фактами хозяйственной деятельности:

– резерв под незавершенные судебные разбирательства;

– резерв под незавершенные разногласия с Ростехнадзором;

– резерв под незавершенные разногласия с налоговыми органами.

Под финансовой деятельностью организации понимается привлечение и возврат заемных источников финансирования (кредиты, займы), выплата дивидендов, штрафов, пеней, прочие вне-реализационные операции.

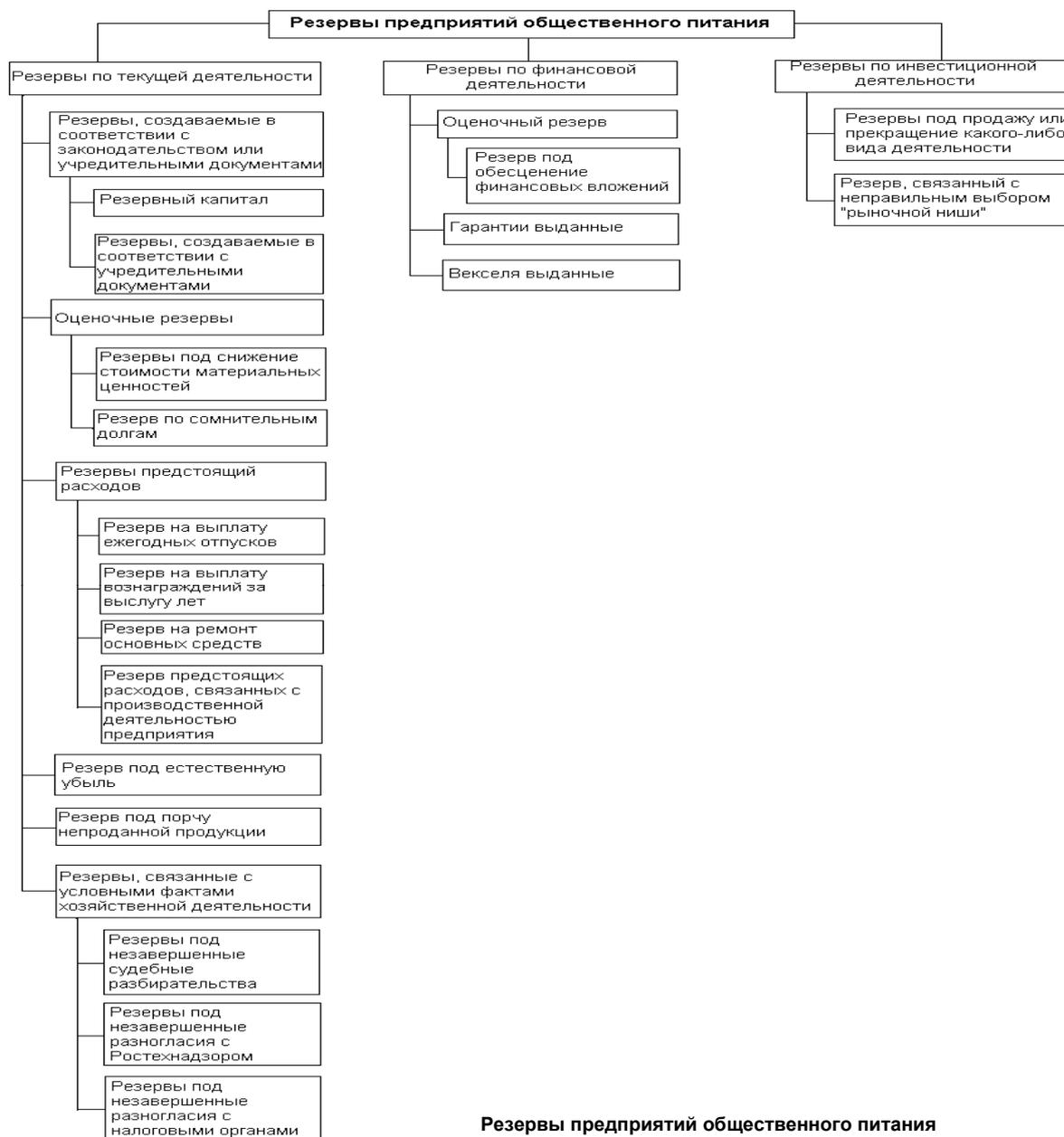
В финансовой деятельности предприятий общественного питания можно выделить такие резервы, как:

– оценочный резерв под обесценение финансовых вложений;

– гарантии выданные;

– векселя выданные.

Инвестиционная деятельность компании – это совокупность процессов принятия инвестиционных решений и осуществления практических действий по их реализации для достижения устойчи-



вого положения компании на рынке и сохранения или создания конкурентных преимуществ.

В инвестиционной деятельности предприятий общественного питания можно выделить следующие резервы:

- резерв под продажу или прекращение какого-либо вида деятельности;
- резерв, связанный с неправильным выбором «рыночной ниши».

Таким образом, в классификации, представленной на рисунке, присутствуют как общеизвестные резервы, так и предложенные автором, которые учитывают специфику деятельности предприятий общественного питания, позволяют обеспечить в комплексе с общеизвестными резервами непрерывность деятельности предприятий.

Разработанный автором комплекс резервов, представленный в табл. 3, предполагает добавле-

ние в существующий список резервов следующих:

- счет 92 «Гарантии выданные»;
- счет 93 «Резервы на естественную убыль»;
- счет 95 «Резервы под порчу продукции»;
- счет 96-4 «Резервы предстоящих расходов, связанные с производственной деятельностью предприятий общественного питания»;
- счет 97 «Резервы под условные факты хозяйственной деятельности».

Объективно оцененные риски и вероятность наступления неблагоприятных событий позволяют рационально направить имеющиеся свободные активы в резервы на определенные цели. Это способствует повышению финансовой устойчивости предприятия. Рискованность деятельности предприятий общественного питания обуславливает необходимость создания резервов для покрытия

Элементы резервного комплекса предприятий общественного питания

Резервы предприятий общественного питания	
Общеизвестные резервы	Резервы, присущие предприятиям общественного питания
Счет 82 «Резервный капитал»; счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»; счет 63 «Резервы по сомнительным долгам»; счет 96 «Резервы предстоящих расходов»	Счет 92 «Гарантии выданные»; счет 93 «Резервы на естественную убыль»; счет 95 «Резервы под порчу продукции»; счет 96-4 «Резервы предстоящих расходов, связанные с производственной деятельностью предприятий общественного питания»; счет 97 «Резервы под условные факты хозяйственной деятельности»

возможных потерь с целью поддержания непрерывной деятельности.

Таким образом, можно сделать следующие выводы.

1. Были рассмотрены особенности деятельности и учета на предприятиях общественного питания, связанные с используемыми в работе продуктами питания. Рискованность деятельности предприятий общественного питания обуславливает необходимость создания резервов для покрытия возможных потерь от специфических данной отрасли рисков с целью поддержания непрерывной деятельности.

2. Действующая система резервов российских предприятий не развита из-за непроработанности законодательно-правовой базы, отсутствия порядка формирования и использования резервов, а исследования научных исследователей и зарубежная практика не всегда позволяют определить резерв для рисков в различных областях деятельности предприятий.

3. Объективно оцененные риски и вероятность наступления неблагоприятных событий позволяют рационально направить имеющиеся свободные активы в резервы на определенные цели. Предложенный комплекс резервов для предприятий общественного питания, учитывающий специфику деятельности и присущие данной отрасли риски, позволит реализовывать принцип непрерывности, так как многие общеизвестные резервы, связанные с инвестиционной и финансовой деятельностью, неактуальны для предприятий общественного питания.

### Литература

1. Федеральный закон РФ от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденное приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 года № 106н.

3. Соколов, Я.В. Принцип постоянно действующего предприятия / Я.В. Соколов, С.М. Бычкова // *Бухгалтерский учет*. – 2001. – № 4. – С. 56–59.

4. Романова, С.В. Организация учета и анализа резервной системы предприятия: дис. ... канд. экон. наук / С.В. Романова. – Шахты, 2000. – 185 с.

5. Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 496 с.

6. *Бухгалтерский учет* / под ред. Ю.А. Бабаева. – М.: Велби, Проспект, 2005. – 392 с.

7. Рудановский, А.П. Принципы общественного счетоведения / А.П. Рудановский. – М.: Печатня С.П. Яковлева, 1913. – 382 с.

8. Попова, Е.А. Бухгалтерский учет формирования и использования резервов в сельскохозяйственных организациях: на материалах Калужской области: дис. ... канд. экон. наук / Е.А. Попова. – М., 2007. – 229 с.

9. Дмитриченко, Е.Д. – [http://science-bsea.narod.ru/2007/ekonot\\_2007\\_2/dmitrenko\\_integr.htm](http://science-bsea.narod.ru/2007/ekonot_2007_2/dmitrenko_integr.htm) (дата обращения: 15.12.2012).

10. Агеев, И.М. Финансовый и управленческий учет резервной системы предприятия в условиях риска и неопределенности: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / И.М. Агеев. – Ростов н/Д, 2002. – 191 с.

11. Хорохордина, Н.В. Развитие учетного и аналитического обеспечения резервной системы предприятий АПК: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Н.В. Хорохордина. – Воронеж, 2006. – 208 с.

12. Русиева, И.Б. Резервирование в системе бухгалтерского учета: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / И.Б. Русиева. – Йошкар-Ола, 2004. – 150 с.

13. Шевелев, А.Е. Бухгалтерский учет резервов на предприятиях общественного питания / А.Е. Шевелев, Т.В. Левкутняя // *Вестник ЮУрГУ. Серия «Экономика и менеджмент»*. – 2012. – Вып. 20. – № 9(268). – С. 95–98.

Поступила в редакцию 6 июля 2012 г.

**Левкутняя Тая Виталиевна.** Старший преподаватель кафедры «Бухгалтерский учет и финансы», Южно-Уральский государственный университет (г. Челябинск). Область научных интересов – резервная система на предприятиях общественного питания. Контактный телефон: (8-351) 2679391.

**Taya Vitalievna Levkutnaya.** Senior lecturer of the Department of Business Accounting and Finance of South Ural State University, Chelyabinsk. Research interests: reserve system at public catering enterprises. Contact phone number: (8-351) 2679391.