

Кузьмінська К. І.,

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку, Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів

## ОРГАНІЗАЦІЙНО-ТЕХНОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА

***Анотація.** У процесі господарської діяльності стратегія підприємств ресторанного господарства має відповідати загальним перетворенням в національній економіці, гармонізувати вплив факторів внутрішнього і зовнішнього середовища та зв'язки між ними. При цьому головною метою стратегії є ефективне управління підприємствами ресторанного господарства. Інформаційною основою для прийняття оптимальних управлінських рішень у процесі управління господарською діяльністю підприємств ресторанного господарства є науково обгрунтоване застосування систем фінансового та управлінського обліку. Зокрема, практика показує, що облік витрат займає центральне місце в системі діяльності підприємства ресторанного господарства і відіграє важливу роль під час формування фінансового результату. Ресторанний бізнес має свою специфіку, оскільки поєднує виробничу, торговельну та обслуговуючу функції. Це обумовлює певні складнощі при розробці системи підготовки облікової інформації про основну операційну діяльність підприємств ресторанного господарства. На підставі зробленого аналізу стану методичних засад обліку витрат на підприємствах ресторанного господарства виявлено відповідні суперечності й розкрито організаційно-методичні аспекти їх усунення.*

**Ключові слова:** торгівля, ресторанне господарство, витрати, торговельний метод, виробничий метод.

Kuzminska K. I.,

Ph.D., Associate Professor of the Department of Accounting, Lviv University of Trade and Economics, Lviv

## ORGANIZATIONAL AND TECHNOLOGICAL ASPECTS OF ACCOUNTING AT THE ENTERPRISES OF RESTAURANT INDUSTRY

***Abstract.** In the process of economic activity, the strategy of restaurant enterprises must be consistent with the overall transformations in the national economy, to harmonize the influence of factors of the internal and external environment and the relationship between them. At the same time, the main goal of this strategy is to effectively manage the restaurant business. The basis for making optimal managerial decisions in the management of the economic activities of restaurants is the scientifically substantiated application of systems of financial and managerial accounting. In particular, the practice shows that cost accounting occupies a central place in the activity of the restaurant industry enterprises and plays an important role in the formation of financial results. The restaurant business has its own specificity, because it combines production, trading and serving functions. This causes some difficulties in preparing accounting information on the main operational activities of restaurant enterprises. Based on the analysis of the methodological principles of cost accounting in restaurant enterprises, the relevant contradictions were identified and the organizational and methodical aspects of their elimination were disclosed.*

**Key words:** trade, restaurant industry, expenses, trade method, production method.

**Постановка проблеми.** Сучасний ринок господарювання характеризується підвищеною роллю сфери обслуговування, причому саме ця сфера стає лідируючим та основним елементом систем національної та загальносвітових господарських відносин. Ресторанний бізнес має свою специфіку, оскільки поєднує виробничу, торговельну та сервісну функції. Це обумовлює певні складнощі при розробці системи підготовки облікової інформації про основну операційну діяльність підприємств ресторанного господарства. Прийняття будь-яких управлінських рішень ґрунтується на інформаційній основі, ефективність якої визначається правильно

обраними методичними аспектами в обліковій політиці. Організація облікового процесу бізнес-структур забезпечується розробкою системи обліку, кожен елемент якої має бути достатньо обгрунтований, враховуючи специфіку діяльності, галузі, ринку, запити власників. Для підприємств ресторанного господарства, які формують витрати за стравами, які виготовляють, товарами і послугами, які надають, процес визначення їх собівартості залишається дещо ускладненим. У зв'язку з цим облік операцій на підприємствах ресторанного господарства має певні особливості та поєднує методичні підходи, що застосовуються як у промисловості, так і у торгівлі.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Значний внесок у розвиток системи обліку діяльності підприємств ресторанного господарства зробили такі вчені: О. Г. Варенич, Н. С. Герасимова, О. М. Гриценко, О. Ю. Давидова, І. В. Десяткіна, П. О. Куцик, С. Я. Король, Ю. А. Маначинська, Я. О. Остапенко, В. І. Попович, О. М. Чабанюк, Л. М. Янчева та ін.

В економічній літературі дискусійними є питання щодо визначення сутності та методики обліку основних показників операційної діяльності в закладах ресторанного господарства. Окремі науковці вважають, що “основне призначення підприємств – продаж власної продукції і покупних товарів. Вони були і є підприємствами торгівлі, що суміщують деякі виробничі функції, пов’язані з приготуванням страв” [1]. Дослідження даного питання зумовлено необхідністю розробки єдиного підходу до методики обліку витрат виробництва та обігу на підприємствах ресторанного господарства, що відповідає вимогам сучасної економіки.

**Постановка завдання.** Мета дослідження полягає в науковому обґрунтуванні основних засад методики обліку витрат виробництва підприємств ресторанного господарства. Оскільки, незважаючи на широке висвітлення в науковій літературі проблем обліку витрат, дане питання й досі є дискусійним.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Діяльність підприємств ресторанного бізнесу в умовах ринкової економіки залежить від тієї економічної стратегії, яку вони обирають. Їх діяльність передбачає поєднання двох процесів: виробництва і торгівлі. Елементом виробничої діяльності є безпосередньо сам процес приготування готової продукції, з визначенням виробничої собівартості, а елементом торговельної діяльності – встановлення торгової націнки. Побудова облікового забезпечення управління підприємством ресторанного господарства залежить від особливостей його основної операційної діяльності. У зв’язку з цим існують певні особливості в системі організації управлінського та фінансового обліку.

Особливість діяльності підприємств даної галузі полягає в тому, що:

- заклади ресторанного господарства здійснюють виготовлення страв, які не підлягають довготривалому зберіганню, а відтак залишки незавершеного виробництва практично відсутні та наявність готової продукції на складі;
- виготовлення страв здійснюється на замовлення конкретного споживача;
- підприємства ресторанного господарства несут додаткові витрати, пов’язані з оформленням та реалізацією страв власного виробництва й купівельних товарів [1].

Тому можна стверджувати, що відносно організації діяльності має місце висока залежність обсягу виробленої продукції від попиту споживачів. Давидова О. Ю. зазначає: “Ресторанний бізнес виступає ініціативною, самостійною економічною діяльністю та в умовах ринкової економіки націлений на отримання доходу від задоволення потреб людей

шляхом виробництва, реалізації та організації споживання певних видів продукції та послуг” [2, с. 110].

При цьому значна увага менеджерів приділяється формуванню виробничої собівартості продукції. Враховуючи специфіку діяльності закладів ресторанного господарства, виникає необхідність обґрунтованого вибору методів, способів та положень щодо організації облікового процесу витрат, зафіксованого в обліковій політиці підприємства. Так, обліковою політикою створюються передумови повного відображення витрат в обліковій системі шляхом застосування обґрунтованих методів, які формують вартісні показники для забезпечення дотримання таких характеристик обліку витрат, як повнота, точність, оперативність та достовірність.

Підприємства ресторанного господарства сьогодні пропонують оновлений формат діяльності в частині пропозицій відвідувачам, які рекомендовано називати “продуктами”: страви (кухня), товари, організація свят та виїзних заходів, страви на замовлення для продажу за межами закладу (до прикладу офісні чи дієтичні сніданки), декоративне супроводження свят, організація ділових заходів (як окремі види послуг) тощо. “Продукти” варто виділяти в системі управлінського і фінансового обліку для збору інформації про кількість та склад операційних витрат, що дозволяє визначити дотримання цільового призначення витрачання ресурсів, встановлювати методичні прийоми розподілу витрат та цінних меж тощо. Відтак постає нагальне питання про формування обґрунтованого вибору методу обліку витрат, застосування якого забезпечить досягнення управлінських запитів щодо витрат. Підприємства ресторанного бізнесу при організації обліку витрат можуть обирати один із двох методів, які запропоновані Міністерством фінансів України (виробничий метод) і Міністерством економіки та питань європейської інтеграції (торговельний метод).

Методичні рекомендації з введення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в сфері громадського харчування [3] передбачають облік запасів, витрат і доходів без урахування виробничої діяльності закладів ресторанного господарства. Саме такий підхід покладено в основу торговельного методу обліку. Торговельний метод передбачає для обліку сировини та напівфабрикатів у коморі використовувати рахунок 281 “Товари на складі”. При цьому сировина та напівфабрикати відображаються за цінами продажу. Сировина не затримується на кухні, її після незначної обробки одразу передають у торговий зал та реалізують. Тому відповідно до даного підходу собівартість виготовленої продукції не калькулюється.

Враховуючи специфіку роботи закладів ресторанного бізнесу (наприклад, неможливо визначити частку амортизації виробничого обладнання, на якому готують практично всю продукцію, яка припадає на ті чи інші кулінарні вироби; неможливо розподілити на об’єкти витрат прямим шляхом заробітну плату працівників кухні тощо), до складу прямих витрат на виготовлення страв відносять лише матеріальні витрати, які відображаються на рахунок 23 “Виробництво”. Перевагою застосування торговельного методу є його простота у застосуванні. На

нашу думку, недоліком використання даного методу є те, що інформація про виробничі витрати є неповною. Тобто він менш результативний порівняно з виробничим методом.

Виробничий метод для обліку сировини передбачає використання субрахунку 201 “Сировина та матеріали”, а для обліку товарів – субрахунок 281 “Товари на складі”. Оприбуткування сировини, що надходить, здійснюється за первісною вартістю, яка визначається відповідно до вимог П (С)БО 9 “Запаси”: за первісною вартістю, яка включає: суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв’язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів); інші витрати, які безпосередньо пов’язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. Товари обліковуються або за первісною вартістю, або за продажною (враховуючи націнку).

Рахунок 23 “Виробництво” відображає тільки первісну вартість сировини, яка використовується для виробництва власної продукції. Решту витрат, пов’язаних із виробництвом продукції, обліковують на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”, які списуються на собівартість реалізованої продукції. Це зумовлено особливістю виробничого циклу закладів ресторанного бізнесу, в яких немає залишків

незавершеного виробництва (відповідно до Санітарних правил уся продукція має бути реалізованою за один день). Винятком є підприємства, які виготовляють кондитерські вироби та напівфабрикати.

Зокрема, такі витрати, як заробітна платня кухарів та пов’язані з нею відрахування на соціальні заходи, слід відносити на витрати виробництва, оскільки ці витрати не пов’язані з обслуговуванням відвідувачів, а притаманні процесу виробництва. У зв’язку з цим вважаємо недоцільним їх відображення на рахунку 93 “Витрати на збут”, як рекомендовано Й. Я. Даньків, М. Р. Лучко, М. Я. Остап’юк [1]. Такі витрати теж слід відображати на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” на окремо відведеному в робочому плані рахунків субрахунку.

Недоліком виробничого методу є його трудомісткість. Проте він забезпечує розрахунок фактичної собівартості виготовленої продукції, кондитерських виробів та напоїв. Тому менеджери отримують більш повну та достовірну інформацію.

Організація обліку діяльності підприємств ресторанного бізнесу передбачає виділення основних бізнес-процесів: постачання, виробництва та реалізації. Як зазначає Полянська О. А., бізнес-процес постачання передбачає акумулювання інформації про залишки сировини, її потреби та витрати, пов’язані з її поставкою; бізнес-процес виробництва – формує інформацію про витрати, пов’язані з виробництвом страв та коктейльних напоїв; бізнес-процес реалізації – нагромаджується інформація про витрати, пов’язані зі збутом страв, а також про розміри продаж [4]. Взаємозв’язок бізнес-процесів та використання виробничого методу обліку продукції підприємств ресторанного бізнесу відображено на рис. 1.

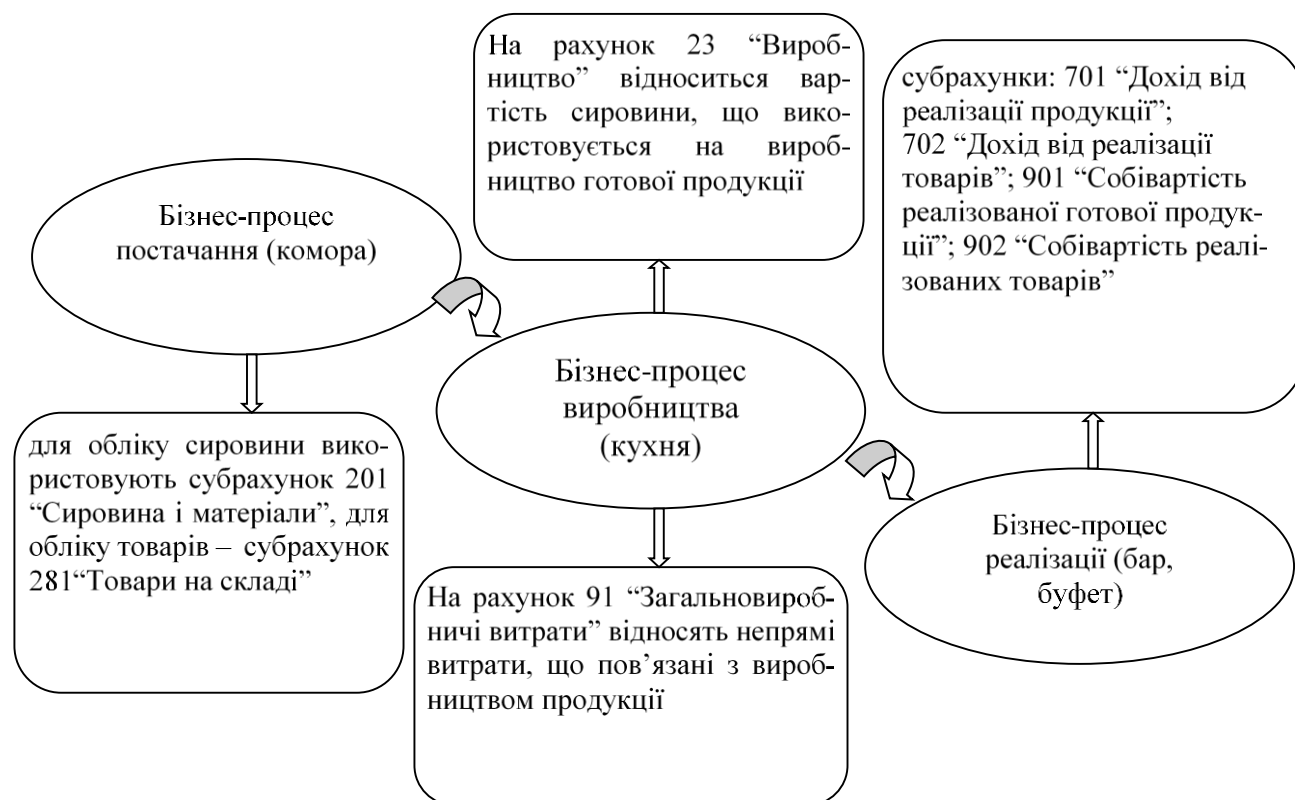


Рис. 1. Взаємозв’язок бізнес-процесів підприємств ресторанного бізнесу та відображення їх в обліку

**Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямі.** За результатами проведеного дослідження встановлено існуючі підходи до обліку витрат операційної діяльності на підприємствах ресторанного господарства. На нашу думку, використання виробничого методу обліку для підприємств ресторанного бізнесу є більш прогресивним, оскільки забезпечує найбільш точне відображення результатів діяльності, відповідає положенням (стандартам) бухгалтерського обліку та забезпечує менеджерів різного рівня інформацією для прийняття ефективних управлінських рішень.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Леперт Д. В. Особливості ціноутворення та його облік на підприємствах ресторанного господарства / Д. В. Леперт // Молодий вчений. – 2015. – № 3 (18) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://geoinf.kiev.ua/index.htm>.
2. Давидова О. Ю. Ресторанний менеджмент : підручник / О. Ю. Давидова, А. І. Усіна, І. В. Сегеда; Харк. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. – Х. : ХНУМГ, 2014. – 279 с.
3. Методичні рекомендації щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами: Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 17.06.2003 р. №157 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.vobu.com.ua/img/custom/DodatokPdf/0379-ukr.pdf>.

4. Полянська О. А. Організація управлінського обліку за бізнес-процесами на підприємствах ресторанного господарства / О. А. Полянська, Н. Г. Степанюк // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22.6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://nvunfu.esy.es/Archive/2012/22\\_6/224\\_Pol.pdf](http://nvunfu.esy.es/Archive/2012/22_6/224_Pol.pdf).

5. Адамович Н. Облік у ресторанному господарстві / Н. Адамович // Податки і бухгалтерський облік. – 2017. – №48. – С. 17.

## REFERENCES

1. Lepert, D. V. (2015), Osoblyvosti tsinoutvo-rennia ta joho oblik na pidpriemstvakh restorannoho hospodarstva, Molodyj vchenyj, № 3 (18), available at : <http://geoinf.kiev.ua/index.htm>.
2. Davydova, O. Yu. Usina, A. I. and Sehed, I. V. (2014), Restorannyj menedzhment ; Khark. nats. un-t mis'k. hosp-va im. O. M. Beketova, KhNUMH, Kh., 279 s.
3. Metodichni rekomendatsii schodo vprovadzhennia natsional'nykh polozhen' (standartiv) bukhhalters'koho obliku u sferi hromads'koho kharchuvannia i pobutovykh posluh, harmonizovanykh z mizhnarodnymy standartamy: Nakaz Ministerstva ekonomiky ta z pytan' ievropejs'koi intehratsii Ukrainy vid 17.06.2003 r. №157, available at : <http://www.vobu.com.ua/img/custom/DodatokPdf/0379-ukr.pdf>.
4. Polians'ka, O. A. and Stepaniuk, N. H. (2012), Orhanizatsiia upravlins'koho obliku za biznes-protse-samy na pidpriemstvakh restorannoho hospodarstva, Naukovyj visnyk NLTU Ukrainy, vyp. 22.6, available at : [http://nvunfu.esy.es/Archive/2012/22\\_6/224\\_Pol.pdf](http://nvunfu.esy.es/Archive/2012/22_6/224_Pol.pdf).
5. Adamovych N. (2017), Oblik u restorannomu hospodarstvi, Podatky i bukhhalters'kyj oblik, №48, s. 17.