

УДК 338.512:640.482

Ильченко М. А.

Харьковский государственный университет питания и торговли

КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ РАСХОДОВ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ
РЕСТОРАННОГО БИЗНЕСА: УЧЕТНЫЙ АСПЕКТ

Исследованы теоретические и практические вопросы калькулирования себестоимости и бухгалтерского учета расходов на предприятиях ресторанного бизнеса. Проведен анализ специальной литературы, нормативно-правовой базы относительно определения механизма формирования себестоимости продукции собственного производства. Усовершенствован учет расходов по калькуляционным объектам единицы фирменной продукции на предприятиях ресторанного бизнеса.

Ключевые слова: расходы, калькуляции, себестоимость, ресторанный бизнес, учет.

Постановка проблемы. Учитывая специфику работы предприятий ресторанного бизнеса, механизм формирования калькулирования себестоимости продукции имеет ряд задач, основными из которых являются не только оценка и расчет финансовых результатов, но и контроль за хозяйственным процессом, управление расходами на их осуществление. Так, под формированием себестоимости, мы понимаем систему учета расходов по калькуляционным объектам и совокупность способов расчета себестоимости калькуляционной единицы, существенным для выполнения этих и других задач, является правильный выбор объектов учета затрат и калькулирования. Таким образом, правильное, научно обоснованное определение объектов калькулирования является обязательным условием достоверности его результатов, необходимых для глубокого, всестороннего анализа деятельности предприятия с целью выявления и мобилизации неиспользованных резервов снижения себестоимости продукции, определяет структуру и состав аналитического калькуляционного процесса расходов на предприятиях ресторанного бизнеса.

Анализ последних исследований и публикаций. Вопросом определение объектов учета расходов и формирования себестоимости на предприятиях ресторанного бизнеса уделено значительное внимание в работах таких ведущих отечественных ученых, как: И.А. Басманова, П.С. Безруких, Р.Я. Вейцмана, Н.В. Герасимчука, С.Ф. Председатель, М.Х. Нищего, В.Б. Ивашкевича, Т.П. Карповой, А.Н. Катаева, С.А. Котлярова, А.Ш. Маргулиса, Н.С. Пушкаря, Л.В. Чижевской, М.Г. Чумаченко и другие.

Выделение нерешенных ранее частей общей проблемы. До сегодняшнего времени остается недостаточно решенным ряд существенных теоретико-методических вопросов в отношении объектов учета расходов и формирования себестоимости на предприятиях ресторанного бизнеса, которые требуют дальнейшего исследования.

Цель статьи. Целью статьи является исследование и анализ литературных источников, определение объектов учета расходов и формирования себестоимости продукции на предприятиях ресторанного бизнеса.

Изложение основного материала. В настоящее время весьма актуален поиск рационального механизма управления расходами, учитывающего взаимосвязи и взаимозависимости отдельных составляющих расходов и позволяющего без сложных аналитических расчетов объективно диагностировать уровень формирующихся расходов, выявлять тенденции их изменения и эффективно управлять как уровнем расходов, так и тенденцией их формирования.

Управление расходами должно осуществляться путем целенаправленного воздействия на отдельные составляющие расходов – с одной стороны, а с другой – управление динамикой их формирования, то есть процессом. Следовательно, управление расходами можно рассматривать как двуединый процесс.

Главным мотивом деятельности любого предприятия в рыночных условиях – является максимизация прибыли. Истинные возможности реализации этой важнейшей стратегической цели во всех случаях ограничены расходами производства и спросом на выпускаемую предприятием продукцией. Учитывая то, что расходы – это основной ограничитель прибыли и в то же время главный фактор, который влияет на объем предложения, то принятие решений руководителями организации неосуществимо без анализа уже имеющихся расходов и планирования их величины на перспективу.

Учет расходов на предприятиях ресторанного бизнеса является источником информации, необходимой для управления выпуском продукции собственного производства и формирования ценовой политики, служит базой для оценки необходимых материально-производственных запасов, основой для разработки и реализации мероприятий, относительно своевременного выявления непроизводственных расходов.

Украина интегрирует в мировую экономику, которой характерны процессы глобализации рынков, что, в свою очередь, усиливает конкуренцию, повышает уровень механизации и автоматизации производства на предприятиях ресторанного бизнеса.

Кафе и рестораны для посетителей являются приятными местами, где можно хорошо провести время. Однако для бухгалтеров, обслуживающих эти заведения, это одна из самых проблемных областей учета. Что необходимо иметь в виду, чтобы не наделать ошибок в ресторанной бухгалтерии? На что следует обратить особое внимание? Ресторанный бизнес – это не только вкусная еда и прекрасное обслуживание. За видимым великолепием скрывается кропотливая работа бухгалтеров, которые собирают информацию о поступающем продукте, о его расходе на изготовление блюда, об остатках, о заработной плате задействованных в этой отрасли работников (от швейцара до шеф-повара). Вся эта информация обрабатывается и поступает на стол руководителя, который, изучая прогноз хозяйственной деятельности, способен спрогнозировать развитие ресторана, запланировать дополнительные мероприятия, расписать расходы, модернизировать организацию.

Каждый бизнес, в том числе и ресторанный, имеет свои особенности в ведении бухгалтерско-

го учета, свои проблемы и способы их решения. Именно поэтому построение бухгалтерского учета в ресторане зависит, прежде всего, от степени сложности бизнеса. От того, насколько грамотно организован учет в ресторане, зависит и возможность грамотного планирования бизнеса, адекватный учет всех рисков.

Бухгалтерский учет в данной отрасли осложнен тем, что включает в себя учет производства, реализации и организации потребления продукции.

Калькулирование себестоимости продукции является важнейшим аспектом учета на предприятиях ресторанного бизнеса. Калькуляция – расчетная ведомость удельных расходов организации, т. е. расходов на единицу произведенной продукции.

Расчет нормативной себестоимости продукции в отрасли, как правило, осуществляется в типовой калькуляционной карте. На основании этой карты и сведений из отчета по продажам можно рассчитать стоимость проданных блюд.

Производственная себестоимость включает стоимость сырья и продуктов для производства, топлива для их доставки и переработки, расход энергии, износ основных фондов, а также затраты трудовых ресурсов [5].

Независимо от способа расчета цены блюда или изделия, в калькуляционной карточке, прежде всего, определяют стоимость набора сырья. Основанием для калькуляции есть меню и нормы вложения сырья, установленные действующим сборником рецептур. Согласно нормативам сборников рецептур, где нормой закладки предусмотрено разный выход готовой продукции, стоимость сырья на первом этапе рассчитывают на разную калькуляционную единицу. На втором этапе устанавливают стоимость набора сырья в расчете на одну порцию, учитывая выход определенного вида блюда. Процедура калькуляции цены на предприятиях ресторанного бизнеса завершается суммированием стоимости нормативных сырьевых компонентов блюда с добавлением товарной надбавки (торговая наценка и налог на добавленную стоимость) [4].

Вместе с тем было бы неточным рекомендовать сырье как калькуляционную единицу для исчисления наценки с целью достижения удобства во время калькулирования. Ведь одно и то же сырье используется при изготовлении блюд, кулинарных изделий, которые значительно отличаются по трудоемкости их изготовления и, кроме того, не учитываются такие важные факторы, как изменение объема и характера спроса, цены конкурентов на отдельные виды продукции [4].

Таким образом, предприятия ресторанного бизнеса в случае использования данной методики, калькулируют не себестоимость, а отпускную стоимость.

Для определения отпускной стоимости продукции необходимо составлять калькуляционную карточку. В организациях ресторанного бизнеса на каждое изготавливаемое блюдо существует своя калькуляционная карточка. Нужно отметить, что этот способ расчета продажной стоимости достаточно прост. Однако основным его недостатком является большая трудоемкость расчетов, поскольку любая организация данного типа имеет достаточно большой ассортимент изготавливаемой продукции, а калькуляционная карточка составляется на каждое наименование продукции.

Если ресторан ведет учет сырья по покупной стоимости, то торговую наценку показывают в калькуляционной карточке отдельной строкой, если же

используют продажные цены, то торговая наценка уже входит в стоимость сырья. Продажная цена кулинарных блюд формируется с учетом НДС.

Исчисленная в калькуляционной карточке продажная стоимость действует до изменения компонентов в сырьевом наборе, цены на сырье и продукты. При возникновении таких изменений цену необходимо пересчитать.

Особое внимание следует уделять обоснованности применяемых в организации норм расходов сырья на производство продукции и их выполнение. С этой целью предприятия ресторанного бизнеса разрабатывают соответствующим образом оформленные технико-технологические карты.

Данный внутрифирменный документ должен составляться на каждое разработанное блюдо и включать следующую информацию:

- наименование изделия и область применения технико-технологической карты;
- перечень сырья, применяемого для изготовления блюда;
- требования к качеству сырья;
- нормы закладки сырья массой брутто и нетто, нормы выхода полуфабриката и готового изделия;
- описание технологического процесса приготовления;
- требования к оформлению, подаче, реализации и хранению;
- показатели пищевого состава и энергетической ценности.

Следует отметить, что нормы потерь при производстве блюд, рецептура которых разработана на предприятии, в обязательном порядке должны применяться по сборнику рецептур последнего года выпуска. Это позволит обеспечить достоверность норм закладки сырья, предотвратить завышение норм и, как следствие, возможность хищения.

Крупным предприятиям ресторанного бизнеса, необходимо организовать бухгалтерский учет таким образом, чтобы с одной стороны были отражены процессы производства, а с другой – процессы торговли.

Если ресторан изготавливает блюда по нетрадиционным технологиям или осваивает новые торгово-технические процессы, в обязательном порядке необходимо разработать стандарты предприятия. При выпуске новых и фирменных блюд и изделий, выпускаемых и реализуемых только на данном предприятии (так называемые фирменные блюда ресторанов), рекомендуется разработать технологические карты [5].

Себестоимость самостоятельно разработанных блюд необходимо определять исходя из стоимости сырья и полуфабрикатов, для этого целесообразно использовать производственный метод учета расходов.

В соответствии с этим методом, учет сырья ведется на субсчете 201 «Сырье и материалы», а товаров на субсчете 281 «Товары на складе». Оприходование поступающего сырья, осуществляется по первоначальной стоимости, которая определяется в соответствии с п. 9 П(С)БУ 9 «Запасы» [1], а товары следует учитывать или по первоначальной стоимости, или по продажной (с учетом наценки).

На счет 23 «Производство» целесообразно относить только первоначальную стоимость сырья, которое используется для производства собственной продукции. Остальные расходы, связанные с производством продукции (заработная плата поваров,

других производственных работников, начисление заработной платы работникам, задействованным в производстве, и т. д.) следует учитывать на счете 91 «Общепроизводственные расходы», поскольку они не считаются прямыми расходами (согласно П(С)БУ 16 «Расходы») [2].

Согласно производственного подхода распределять общепроизводственные расходы после окончания месяца между их объектами не нужно. Данные расходы рекомендуем списывать на себестоимость реализованной продукции.

Во-первых, это обусловлено особенностью производственного цикла заведений ресторанного бизнеса, в которых нет остатков незавершенного производства (согласно Санитарных правил [3] вся продукция должна быть реализована за один день). Исключением являются предприятия, изготавливающие кондитерские изделия и полуфабрикаты.

Во-вторых, такое распределение требует значительных трудозатрат, целесообразность которых не оправдывается через короткий (однодневный) производственный цикл [4].

Принимая во внимание специфику работы заведений ресторанного хозяйства, а именно то, что нереально определить, например, какая доля амортизации производственного оборудования, на котором готовят практически всю продукцию, приходится на те или иные изделия. Подобная ситуация происходит с заработной платой работников кухни и ее начислением, когда применяют почасовую систему оплаты труда, ведь ее невозможно распределить на объекты расходов прямым путем. В связи с этим в состав прямых расходов, которые отражаются на счете 23 «Производство» относят только материальные расходы.

На счете 23 «Производство» предлагаем отображать только стоимость сырья, используемого для производства готовой продукции. Все другие расходы, связанные с производством предлагаем отражать на счете 911 «Расходы кухни», поскольку считаем, что эти расходы относятся к расходам производства. Наряду с этим, заработную плату официантов и другого обслуживающего персонала, а также другие расходы (салфетки, свечи, спецодежда, реклама, тиражирование меню и т.д.) предлагаем отнести на счет 93 «Расходы на сбыт».

Для удобства управленческого персонала и для принятия эффективных управленческих решений на предприятиях ресторанного бизнеса предлагаем ввести аналитический разрез к счетам 23 «Производство» и 93 «Расходы на сбыт» и открыть соответствующие субсчета.

Список литературы:

1. П(С)БО 9 Запаси [Электронный ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.99 р., із змінами та доп. – Режим доступу : <<http://www.zakon.rada.gov.ua>>.
2. П(С)БО 16 Витрати [Электронный ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.99 р., із змінами та доп. – Режим доступу : <<http://www.zakon.rada.gov.ua>>.
3. Санитарные правила для предприятий общественного питания, включая кондитерские цеха и предприятия, вырабатывающие мягкое мороженое [Электронный ресурс] : [от 19.03.91, с изменениями и дополнениями, внесенными Постановлением Главного государственного санитарного врача Украины от 23 января 2006 года № 2]. – Режим доступа : <<http://www.zakon.rada.gov.ua>>.
4. Войтенко Т. Методы и способы учета затрат и калькулирование себестоимости продукции [Электронный ресурс] / Т. Войтенко, Н. Вороная, А. Свириденко // *Налоги и бухгалтерский учет*. – № 7. Калькулирование себестоимости (Спецвыпуск). Режим доступа : <<http://www.nibu.factor.ua/catalogue/issue.html?id=14748>>.
5. Ключник А. Стык веков: цены уже договорные, но еще с калькуляцией [Электронный ресурс] // А. Ключник // *Бухгалтер* № 12. Режим доступа : <http://buhgalter.factor.ua/bu.php?year=2003&num=12&file=p46_01.htm>.

К счету 23 «Производство» рекомендовано открыть субсчет 231 «Расходы ресторана».

К счету 93 «Расходы на сбыт» рекомендовано открыть субсчет 931 «Расходы ресторана от реализации».

Производственный подход к учету расходов на предприятиях ресторанного бизнеса является довольно трудоемким. Однако он обеспечивает расчет фактической себестоимости произведенной продукции, кондитерских изделий и напитков, т.е. пользователи (руководитель, владелец, инвестор) получают более достоверную и содержательную информацию. По нашему мнению, главным преимуществом такого учетного метода является то, что его основные принципы не противоречат нормам П(С)БУ.

Предприятиям ресторанного бизнеса рекомендуется учитывать стоимость израсходованного сырья на производство данных блюд на счете 23 «Производство», а остальные расходы отражать на счете 93 «Расходы на реализацию» или показывать все расходы, связанные с производством продукции, на счете 23 «Производство».

Выводы и предложения. Проведенное исследование дает основание для вывода, что деятельность предприятий ресторанного бизнеса сопровождается различными расходами, которые не являются однородными ни по составу, ни по значению для целей организации учета и калькулирования себестоимости продукции.

В результате проведенного анализа подходов, которые основываются на отделении расходов производства, мы пришли к выводу, что данные предложения носят достаточно общий характер и не отвечают на вопросы, которые возникают при формировании учетной информации относительно расходов производства на предприятиях ресторанного бизнеса.

В связи с этим нами предложена собственная методика учетного отображения расходов производства на предприятиях ресторанного бизнеса, а также рекомендовано открыть дополнительные субсчета для производственного метода учета расходов в данной отрасли. Эта методика дает возможность учитывать особенности деятельности предприятий ресторанного бизнеса и не противоречит другим нормативным документам.

Таким образом, одним из важных инструментов достижения поставленной цели, по нашему мнению, является построение учетно-аналитической системы, которая бы аккумулировала информацию о расходах для целей организации бухгалтерского учета и калькулирования расходов на предприятиях ресторанного бизнеса.

Ільченко М. О.

Харківський державний університет харчування та торгівлі

**КАЛЬКУЛЮВАННЯ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ
РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ**

Резюме

Досліджено теоретичні та практичні питання калькулювання собівартості та бухгалтерського обліку витрат на підприємствах ресторанного господарства. Проведено аналіз спеціальної літератури, нормативно-правової бази щодо визначення механізму формування собівартості продукції власного виробництва. Удосконалено облік витрат за калькуляційними об'єктами одиниці фірмової продукції на підприємствах ресторанного господарства.

Ключові слова: витрати, калькулювання, собівартість, ресторанне господарство, облік.

Pchenko M. A

Kharkov State University of Catering and Trade

**CALCULATION OF COSTS ON ENTERPRISES
IN THE RESTAURANT BUSINESS: ACCOUNTING ASPECT**

Summary

Studied theoretical and practical issues of costing and accounting costs on enterprises in the restaurant business. The analysis of the special literature, the legal basis for the definition of the mechanism of formation of the cost price of production of own manufacture. Improved cost accounting calculation objects units branded products at the enterprises of restaurant business.

Key words: costs, costing, cost, restaurant business, account.