

## ЗАПАСИ У РЕАЛІЗАЦІЇ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВ РЕСТОРАННОГО БІЗНЕСУ

*У статті розкрито суть та значення облікової політики підприємств. Обґрунтовано основні елементи, що відображаються у складі запасів облікової політики підприємств ресторанного бізнесу. Уточнено зміст дефініції «запаси» та запропоновано системне визначення виробничих запасів, запасів виробництва, збутових запасів. Досліджено переваги та недоліки методів оцінки запасів при їх вибутті, що наявні в обліковій політиці підприємств. Зазначено, що у бухгалтерському обліку важливим є не кількість методів оцінки запасів, а їх безперечно позитивний вплив при прийнятті рішень щодо ціноутворення на вироблену продукцію та оцінку фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання.*

**Ключові слова:** облікова політика, запаси, виробничі запаси, запаси виробництва, збутові запаси, готова продукція, напівфабрикати, товари, методи оцінки.

Ринкова трансформація економіки України висуває підвищені вимоги до інформації, що подається у фінансовій звітності підприємств. На сьогодні бухгалтерський облік і підготовка фінансової звітності повинні здійснюватися підприємствами відповідно до принципів та методів, зазначених у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» [1] та розроблених національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО). Важливою бухгалтерською складовою є облікова політика, що розробляється індивідуально кожним підприємством і покликана забезпечувати надійність та достовірність їх фінансової інформаційної системи.

Питання формування та реалізації облікової політики підприємств знайшли відображення в працях таких вчених, як Бутинець Ф. Ф. [1], Голов С. Ф. [2], Житній П. Є. [3], Пушкар М. С. [4] тощо. Незважаючи на значні наукові напрацювання, доводиться констатувати невідповідність теоретичних та практичних розробок реаліям української дійсності. У сучасних умовах на процес формування облікової політики звертається недостатня увага як з боку працівників бухгалтерської служби, так і з боку власників, адміністрації підприємства. Тому проблема формування та реалізації облікової політики підприємств потребує подальшого вивчення та дослідження.

У нашій статті визначено основні елементи облікової політики, які належать до складу обліку запасів підприємств ресторанного господарства, уточнено зміст дефініції «запаси» та обґрунтовано методи оцінки вибуття запасів.

Облікова політика в Україні офіційно почала застосовуватися з 01.01.2000 р. – з дати введення в дію положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО). Зміст терміну «облікова політика» розкривається Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Ними визначається, що «облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової

звітності» [5, с. 3; 6. с. 4]. Такий же зміст закладено і в балансовій політиці, розповсюдженій у бухгалтерському обліку країн Західної Європи [7, с. 29].

Міжнародні стандарти обліку визначають облікову політику як «сукупність принципів, основ, домовленостей та процедур, які приймаються керівництвом при

складанні та поданні фінансових звітів» [7, с. 170].

При формуванні облікової політики не існує якихось чітких вимог щодо її складових. У наказі про облікову політику підприємствам ресторанного господарства доцільно зосередити увагу на тім, які методи й процедури із запропонованих національним законодавством альтернатив вибрати. У комплексі напрямків із вдосконалення бухгалтерського обліку особливої уваги вимагає формування повної та достовірної інформації про наявність, рух і використання запасів. Від побудови обліку запасів залежить значення таких показників діяльності підприємства, як собівартість і прибуток.

До основних елементів, що відображаються у складі запасів облікової політики підприємств ресторанного бізнесу, на наш погляд, доцільно зарахувати:

- визначення запасів;
- методи оцінки вибуття запасів;
- визнання й відображення в бухгалтерському обліку та звітності за регламентацією у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 9 «Запаси» [8].

Відповідно до П(С)БО 9 запаси - це активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [8]. Зауважмо, що визначення запасів містить три чітко відокремлені елементи, які характеризують сферу участі запасів у господарській діяльності підприємства.

Конкретизуючи наведене визначення, у П(С)БО вказують, що до запасів належать:

- сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;
- незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів;
- готова продукція, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;
- товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;
- малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;
- поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за П(С)БО 9, а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання.

На основі визначення запасів, наведеного в П(С)БО 9, вважаємо доцільним для формування облікової політики підприємства вказати на участь запасів в усіх основних господарських процесах підприємства ресторанного господарства: постачання, виробництва та збуту. Таке твердження будується на дослідженні змісту вищенаведеного визначення запасів, яке надається у П(С)БО 9.

Дійсно, виходячи із визначення запасів, запропонованого згадуваним обліковим стандартом, бачимо, що запаси, які утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством, є запасами процесу постачання. Саме в ході здійснення та завершення процесу постачання як сукупності господарських операцій із забезпечення підприємства предметами праці у нього виникає можливість утримувати запаси для наступного їх використання переважно для виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг. Таку групу запасів традиційно називають виробничими.

Процес виробництва, що з позицій бухгалтерського обліку становить сукупність господарських операцій із виготовлення продукту виробництва, ґрунтується на використанні запасів у якості предметів праці. Запаси, які (за їх визначенням відповідно до П(С)БО 9) перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва, за економічним змістом є запасами виробництва. Саме таку назву вважаємо доцільним присвоїти запасам, які піддаються процесу виробництва з метою отримання продукту, призначеного для збуту.

Насамкінець зазначимо, що запаси, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності, належать до процесу збуту, що складає сукупність господарських операцій з реалізації продукту виробництва. Таку групу запасів вважаємо доцільним називати збутовими.

Орієнтуючись на здійснене уточнення змісту дефініції «запаси», вважаємо доцільним

запропонувати їх системне визначення, наведене в таблиці 1.

За змістом таблиці 1 до складу запасів нами введено напівфабрикати власного виробництва. Мотивацією слугує чинне винесення вказаного виду запасів виробництва у окремих об'єкт обліку, що засвідчує наявність рахунку 25 «Напівфабрикати» у Плані рахунків бухгалтерського обліку [9].

Таким чином, вищевикладене свідчить, що метою здійсненої конкретизації сутності та складу запасів є підвищення ефективності реалізації облікової політики на сучасному етапі підприємств ресторанного бізнесу.

Наступним елементом обліку запасів, що зазначається в обліковій політиці підприємств ресторанного бізнесу, є їх оцінка. Остання відіграє значну роль при формуванні облікової політики. Важливим при цьому є принцип обачності, який передбачає застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки запасів, що повинні запобігти завищенню оцінки активів, а також забезпечувати точність фінансових результатів підприємства.

За даними п. 16 П(С)БО 9 при відпуску у виробництво, реалізації та іншому вибутті їх оцінка здійснюється за наступними методами:

- ідентифікованої собівартості одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних витрат;
- ціни продажу.

Методи оцінки вартості вибуття запасів досліджуються різними вченими, які висвітлюють їх переваги і недоліки. Проте, на нашу думку, не акцентується увага на доцільності використання цих методів у конкретних галузях економіки [1- 4].

Сутність методу нормативних витрат полягає у тому, що для оцінки запасів застосовують норми витрат на одиницю продукції, які установлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей, діючих цін. Вважаємо, що метод доцільно використовувати підприємствами ресторанних послуг, зазначене обґрунтовується тим, що останні мають налагоджене нормативне господарство. Використання методу нормативних витрат на підприємстві ресторанного господарства, з одного боку, дає змогу спростити процедуру обліку й оцінку запасів, а з іншого – для встановлення нормативних цін відділом закупівель або відповідальною особою потрібно постійно відстежувати коливання ринкових цін на сировину. Періодичний перегляд норм витрат і зміни ринкових цін у нормативній базі спричиняє додаткові витрати підприємства.

Зауважимо, що вибір постачальників запасів ускладнюється через різноманітність джерел їх надходження. Отже, до застосування цього методу на підприємствах ресторанного господарства слід ставитись виважено, і, як вважає К. Друрі, враховувати, чи окуляються витрати на розробку і впровадження тими результатами, які плануються отримати від використання нормативного методу, чи сумісний він з іншими методами та системами, які використовуються на підприємстві [10, с. 51]. Проте Р.Ентоні і Дж. Ріс вважають, що метод нормативних

Таблиця 1. Систематизація змісту та складу запасів за їх визначенням за П(С)БО 9

Група запасів	Визначення запасів групи	Склад запасів групи	Рахунок обліку
Виробничі запаси	Запаси, що утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством	Сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб	20 «Запаси»
		Малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
Запаси виробництва	Запаси, що перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва	Незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів	23 «Виробництво»
		Напівфабрикати власного виробництва у вигляді закінчених обробкою і складанням вузлів, виробів, призначених як для подальшої обробки, так і для продажу	25 «Напівфабрикати»
Збутові запаси	Запаси, що утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності	Готова продукція, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом	26 «Готова продукція»
		Товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу	28 «Товари»

витрат є подібним до методу середньозваженої собівартості [11, с. 97], але, на відміну від нормативного методу оцінки вартості виробничих запасів, використання методу середньозваженої собівартості не вимагає додаткових витрат.

Метод середньозваженої ціни (вартості) запасів припускає списання на витрати купівельної вартості реалізованих запасів за середньою ціною придбання. За цим методом оцінюється кількість запасів конкретного найменування, що вибули за місяць або кількість запасів за кожною окремою операцією з їх вибуття. Оцінка запасів за допомогою методу середньозваженої собівартості здійснюється за кожною одиницею запасів діленням сумарної вартості залишку цих запасів на початок звітної місяця і вартістю аналогічних запасів, отриманих у звітному місяці, на їх сумарну кількість на початок звітної місяця і одержаних у звітному місяці.

Аналіз наукового дослідження окремих підприємств ресторанного господарства показав, що на деяких підприємствах харчування застосовується метод середньозваженої собівартості одиниці запасів. Запаси кожної окремої одиниці витрачаються і поповнюються упродовж певного періоду. Наприклад, борошно вищого гатунку, що призначене для борошняних кондитерських виробів, надходить від різних постачальників за різною ціною упродовж одного місяця, а завантажується в один бункер. Зазначений метод доцільно використовувати на підприємстві, оскільки за його допомогою вирівнюється значення показника собівартості реалізованої продукції при непередбаченому зростанні закупівельних цін, виключається потреба партійного обліку закупівельних цін на реалізовану продукцію. Методика оцінки відпущених матеріалів за середньозваженими цінами припускає визначення середньої ціни залишку на початок місяця і надходження матеріалів та її подальше застосування до кількості відпущених матеріалів і їх

залишку на кінець місяця.

Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів застосовується відносно вибуття невзаємозамінних запасів або тих, які відпускаються для спеціальних замовлень, проектів, або коли їх первісна вартість визначена з ідентифікованої вартості. На нашу думку, зазначений метод прямої ідентифікації одиниці запасів можна використовувати на підприємствах ресторанного господарства, які мають невелику кондитерські цехи. У разі наявності технічних і організаційних можливостей для обліку витрат за кожним видом запасів та за умови, коли ідентифікується і забезпечується їх фізичний і вартісний рух від моменту придбання до періоду реалізації. Зауважимо, цей метод доцільно застосовувати при незначній номенклатурі запасів, оскільки за таких умов вироби реалізуються за високими цінами і значну питому вагу у вартості продукції становить вартість сировини. Облік відпуску матеріалів і залишки за вказаним методом здійснюється у розрахунку на кожну одиницю запасів. Вважаємо, що це єдиний метод, завдяки якому відображений в обліку вартісний потік відповідає фізичному потоку запасів. Проте він відрізняється складністю розрахунків, вимагає відособленого обліку за кожним виробом, який ідентифікується на всіх стадіях його руху. Застосування цього методу на підприємстві потребує значних витрат. Однак, використовуючи метод оцінки запасів, підприємство може регулювати свій прибуток шляхом реалізації більш дорогих чи більш дешевих одиниць запасів. При цьому наголосимо, що при виборі методу оцінки вартості одиниці запасів підприємству слід урахувати, що інформація стосовно руху і наявності запасів відображається у Балансі та в Звіті про фінансові результати.

Вважаємо, що метод ФІФО – найбільш придатний для складання Балансу, адже собівартість запасів на

кінець звітної періоду є наближеною до поточних ринкових цін, тому достовірніше відображається вартість активів підприємства.

У таблиці 2 наведено методи оцінки вибуття запасів.

Таблиця 2. Вихідна інформація для оцінки витрат борошна за різними методами

Дата операції	Залишок на початок періоду		Надійшло		Вибуло	Вартість затраченого борошна, грн.		
	кількість, кг	ціна, грн. кг	кількість, кг	ціна, грн./кг		ФІФО	ідентифікованої собівартості	середньозваженої собівартості
01.06.11	50	250,00						
04.06.11			60	330,00	50	250,00	250,00	280,05
08.06.11			80	448,00				
12.06.11			100	600,00	80	442,00	440,00	448,8
20.06.11					120	696,00	672,00	673,2
Разом	20	×	240	×	250	1388,00	1362,00	1402,05

Проаналізувавши вищенаведені дані в таблиці, вважаємо, що використання методу ФІФО при постійному зростанні цін на борошно дає змогу отримати прибуток. Відпущені у технологічний процес запаси оцінюються за меншою ціною, ніж ті, що залишились на складі. Як наслідок, собівартість продукції нижча, ніж при використанні інших методів оцінки вартості запасів. Отже, при застосуванні методу ФІФО для оцінки запасів вартість залишкових запасів наближається до їх поточної ринкової вартості, а собівартість реалізованої продукції знижується. Це зумовлює максимальне значення показника чистого прибутку. Зважаючи на переваги методів ФІФО та ідентифікованої собівартості для оцінки запасів, ми переконалися, що використання їх на підприємствах ресторанного господарства з великим асортиментом продукції не раціональне.

При використанні оцінки запасів за методом середньозваженої собівартості на підприємстві забезпечується більш рівномірний дохід, насамперед через мінімальний вплив коливань ринкових закупівельних цін на запаси, на показник обсягів виробництва продукції. В умовах зростання цін собівартість запасів на кінець звітної періоду є нижчою за ринкову вартість. Вибір цього методу дає змогу підвищити контроль за використанням і збереженням запасів, оскільки на окремих підприємствах галузі спостерігається збільшення витрат, а це призводить до зменшення прибутку. Разом з тим, оцінка кожної операції з вибуття запасів з використанням методу середньозваженої собівартості є простою при здійсненні розрахунків, але і цей метод не позбавлений певних недоліків, оскільки викликає необхідність обробки значної кількості облікової інформації.

Отже, до основних елементів, що відображаються у складі запасів облікової політики підприємств ресторанного бізнесу, необхідно зарахувати визначення запасів та методи оцінки вибуття запасів. На основі визначення запасів, наведеного в П(С)БО 9, вважаємо доцільним для формування облікової політики підприємства вказати на участь запасів в усіх основних господарських процесах підприємства ресторанного господарства: постачання, виробництва

та збуту. Тому для уточнення змісту дефініції «запаси», рекомендуємо розглядати їх як виробничі запаси, запаси виробництва, збутові запаси.

Кожен з методів оцінки запасів має свої переваги та недоліки. Дуже важливо обрати той метод, який дозволяє найточніше провести оцінку з урахуванням інтересів власників підприємства та специфіки діяльності. У бухгалтерському обліку дуже важлива не кількість методів оцінки запасів, а їх безперечно позитивний вплив при прийнятті рішень щодо ціноутворення на вироблену продукцію та оцінку фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання.

### Список літератури

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: [Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навч. закладів] / Ф.Ф.Бутинець. - Житомир: ПП "Рута", 2002. - 605 с.
2. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: навчально-практичний посібник / За ред. С. Ф. Голова. - Дніпропетровськ, ТОВ «Баланс - Клуб», 2000. 768с.
3. Житний П. Є. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства [Текст] / П. Є. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. - 2006. - № 3. - С. 3-10.
4. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики : монографія [Текст] / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. - Тернополь : Карт-бланш, 2009. - 260 с.
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Текст] : закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV // Баланс. - 2005. - № 2. - С.3-7.
6. Загальні вимоги до фінансової звітності [Текст] : П(С)БО 1 затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 // Дебет-Кредит. - 2007. - С. 4
7. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 [Текст] / Перекл. з англ. за ред. С. Ф. Голова / - К. : ФІБАУ, 2000. - 1268 с.
8. Запаси [Текст] : П(С)БО 9 затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 // Дебет-Кредит. - 2007. - С. 45-49.
9. Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99>
10. Друри К. Учет витрат методом стандарт-кост

---

[Текст] / К. Друри; пер. с англ.; под ред. Н. Д. Эриашвили.-  
М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998.- 224 с.

11. Энтони Р. Учет : ситуации и примеры [Текст] /  
Р. Энтони, Дж. Рис.- М.: Финансы и статистика, 2001.-  
560 с.

## РЕЗЮМЕ

*Гриценко Ольга*

### **Запасы в реализации учетной политики предприятий ресторанного бизнеса**

В статье раскрыты суть и значение учетной политики предприятий. Обоснованы основные элементы, которые отображаются в составе запасов учетной политики предприятий ресторанного бизнеса. Уточнено содержание дефиниции "запасы" и предложено системное определение производственных запасов, запасов производства, сбытовых запасов. Исследовано преимущества и недостатки методов оценки запасов при их убытии, которые имеют место в учетной политике предприятий. Указано, что в бухгалтерском учете важным есть не количество методов оценки запасов, а их безусловно положительное влияние при принятии решений относительно ценообразования на произведенную продукцию и оценку финансовых результатов деятельности субъекту хозяйствования.

## RESUME

*Grytsenko Olga*

### **Stocks in realization of the registration policy of the enterprises of restaurant business**

In articles the essence and value of a registration policy of the enterprises are shown. Basic elements which are displayed as a part of stocks of a registration policy of the enterprises of restaurant business are proved. The maintenance of a definition "stocks" is specified and system definition of industrial stocks, stocks of manufacture, marketing stocks is offered. The advantages and lacks of methods of an estimation of stocks at their departure which take place in the registration policy of the enterprises are investigated.

*Стаття надійшла до редакції 03.04.2012 р.*