

## ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ МЕТОДІВ ОБЛІКУ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ РЕСТОРАННОГО БІЗНЕСУ

ПОЛОВИНЧАК Леся Анатоліївна - кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Херсонського національного технічного університету (Україна)

УДК 657.21:640.43

*Осуществлена сравнительная характеристика существующих методов учета производственно-торговой деятельности предприятий ресторанного бизнеса. Сравнения осуществлялось исходя из трех факторов: поступление сырья и товаров, изготовление блюд собственного производства, реализация товаров. Выделено три группы предприятий и обоснована целесообразность использования метода учета для каждой из групп.*

**Ключові слова:** ресторанний бізнес, торгівельний метод, виробничо-торгівельний метод, виробничий метод, надходження сировини, виготовлення страв власного виробництва, реалізація товарів.

### Постановка проблеми

Ресторанне господарство є досить специфічною галуззю, яка поєднує в собі виробництво і роздрібну торгівлю. Це позначилося на обліку виробництва готової продукції (готування страв) на підприємствах громадського харчування. Функціонування закладів ресторанного бізнесу за умов гострої конкурентної боротьби характеризується складністю та неоднорідністю виробничо-торговельної діяльності. Обліковому процесу таких підприємств притаманні певні особливості: специфічний порядок калькулювання страв власного виробництва; встановлення цін та обчислення собівартості реалізованої продукції; документування господарських операцій, зумовлених рухом товарно-матеріальних цінностей; відображення інформації про товарні запаси у системі рахунків бухгалтерського обліку, облікових

реєстрах і звітності та ін. [10; 11]. На відміну від виробничих підприємств, на підприємствах ресторанного бізнесу відсутні такі елементи виробничого процесу, як незавершене виробництво та наявність готової продукції на складі [14], винятком є лише кондитерські цехи з виробництва кулінарних напівфабрикатів.

### Аналіз останніх досліджень та публікацій

Окремі питання бухгалтерського обліку на підприємствах ресторанного бізнесу розглядалися у працях таких вчених-науковців, як: О. Алексевич [1], Є. Артемова [2], І. Десяткіна [3], Я. Качмарик [5], А. Коваленко [6], О. Короп [7], Т. Лісіца [8], І. Романків [13], Н. Ткаченко [15] та ін. Водночас, досі залишаються невирішеними питання щодо порядку відображення на рахунках бухгалтерського обліку процесів заготівлі, виробництва і реалізації, а також проблеми, зумовлені оцінюванням внутрішніх взаємозв'язків між зазначеними процесами. Окрім того, потребують додаткового дослідження різні способи обліку наявності та руху товарних запасів, що створить передумови ефективного управління ними.

### Мета статті

Зважаючи на викладене, метою статті є порівняння існуючих методів обліку виробничо-торговельної діяльності підприємств ресторанного бізнесу та уточнення їхнього змісту.

### Виклад основного матеріалу

Заклад ресторанного господарства — це організаційно-структурна одиниця у сфері ресторанного господарства, яка здійснює виробничо-торговельну діяльність: виготовляє та (або) доготовляє, продає і організує споживання продукції власного виробництва та закупних товарів, може організувати дозвілля споживачів (п. 1.3 Правил № 219) [12]. Особливість діяльності полягає в тому, що в ресторанному господарстві комбінується і виробництво, і торгівля. Отже, це торговельно-виробнича сфера діяльності, причому в поєднанні з наданням послуг.

До особливостей громадського харчування належить не тільки наявність елементів виробничої і торгової діяльності, а й розгалужена й динамічна номенклатура вироблюваної продукції – страви, напої. Ці особливості діяльності підприємств громадського харчування зумовили специфіку і проблеми обліку:

1) складність калькулювання собівартості готової продукції традиційними для виробничої сфери методами (сировина і матеріали + зарплата + нарахування на фонд оплати праці + амортизація + ...);

2) паралельне ведення двох видів обліку – виробничого і торгового.

Як уже зазначалося, особливості обліку в ресторанному бізнесі зумовлені поєднанням і виробництва, і торгівлі. Це призвело до того, що існують два принципово різні облікові методи, які супроводжують облік громадського харчування з моменту появи бухгалтерських стандартів. Ситуація і досі не вирішилася на чийсь користь. Порядок організації бухгалтерського обліку в закладах ресторанного господарства викладено в Методичних рекомендаціях № 157 [9]. Розділ 2 цих рекомендацій містить два підходи до обліку в закладах ресторанного господарства: торговельний та виробничий.

Бухгалтерський облік відповідно до торговельного методу ведеться аналогічно до обліку на підприємствах торгівлі. Але зауважимо, що застосування цього методу не узгоджується з вимогами національних стандартів бухгалтерського обліку, а також з Інструкцією № 291 у частині правил за-

стосування рахунків 23 «Виробництво» і 28 «Товари» [4].

Згідно з виробничим методом калькуляція собівартості готової продукції проводиться як на виробничих підприємствах. Цей метод базується на використанні стандартних методів та прийомів бухгалтерського обліку: веденні обліку запасів відповідно до П(С)БО 9 та витрат відповідно до П(С)БО 16. Підприємства ресторанного господарства можуть вибрати або торговельний метод обліку, або виробничий, зазначивши його в наказі про облікову політику.

У свою чергу, А.Л. Цюцяк та І.В. Десяткіна виділяють три методи обліку операцій ресторанного господарства: торговельний, виробничий, виробничо-торговельний [3].

Головною відмінністю торговельного та виробничого методів обліку є те, що рахунок 26 «Готова продукція» не використовується, а інформація про виготовлення та реалізацію страв відображається за кредитом рахунка 23 «Виробництво» в кореспонденції із дебетом рахунка 90 «Собівартість реалізації» в розрізі відповідних субрахунків. Водночас, слід зазначити, що такий запис доцільно складати під час списання вартості виконаних робіт і наданих послуг, а не собівартості реалізованої продукції.

З метою бухгалтерського обліку діяльності ресторанний бізнес одночасно включає:

а) чисту роздрібну торгівлю купованими товарами;

б) роздрібний продаж кухонної продукції для споживання її у ресторані.

При цьому важливо, що завжди має місце роздрібна ціна, структура якої містить два елементи: собівартість купованого товару (або продовольчої сировини) і торгову націнку ресторану. Отже, відмінність ресторану від магазину полягає тільки у наявності кухні.

Проаналізуємо, що спільного у ресторану з промисловим виробництвом? Лише «переробка-доробка» продовольчої сировини на кухні, та й ця схожість є доволі поверховою (більше за назвою деяких операцій, ніж за суттю). Оскільки кухня ресторану — це кулінарія, то тут здійснюється спрощене калькулювання собівартості страв, тобто враховується лише собівартість сировини.

Адже після короткочасної та недорогої переробки (дуже часто під замовлення клієнта) така сировина стає товаром, призначеним для швидкого споживання (на місці у ресторані). За мірою впливу на початковий продукт приготування страв та напоїв у ресторані є значно ближчим до передпродажної підготовки товарів у торгівлі, ніж до промислового виробництва на ринок, коли готова продукція може зберігати свої якості тривалі строки і протягом їх неодноразово перепродуватися. Щодо реалізації, то ресторани укладають з клієнтами усний договір роздрібної купівлі-продажу товарів, тимчасом як промислові підприємства — договір постачання. Адже промисловість належить до сфери матеріального виробництва, а ресторани — до сфери обігу.

Зведемо дані виконаного аналізу у таблицю 1.

Таким чином, ресторанний бізнес за своєю специфікою (враховуючи, зокрема, спосіб і мету калькулювання) – це роздрібно-торгівля (продаж) продуктами харчування, як купованими, так і стравами власного приготування (кухонною продукцією) з наданням клієнтові можливості споживання на місці продажу. А самостійною галуззю вважати діяльність ресторанів можна лише умовно.

Усі підприємства ресторанного господарства для цілей бухгалтерського обліку можна поділити на три великі групи:

1) підприємства ресторанного господарства, на яких сировина та напівфабрикати проходять дуже простий технологічний процес (охолодження, розігрівання, порціювання та оформлення);

Таблиця 1. Спільні та відмінні ознаки у діяльності підприємств ресторанного бізнесу, роздрібно торгівлі та промисловості

Ознаки	Вид діяльності		
	Промисловість	Ресторанний бізнес	Роздрібна торгівля
Сфера економіки	Матеріальне виробництво	Сфера обігу	Сфера обігу
Наявність виробництва	Виробничі цехи	Кухня, обладнання у барі	Обладнання для передпродажної підготовки товарів
Калькулювання собівартості продукції	Повна собівартість виробництва продукції	Скорочена собівартість приготування страв (тільки собівартість сировини)	Обчислення собівартості товарів
Мета калькулювання	Контроль собівартості	Обчислення роздрібно ціни	Обчислення роздрібно ціни
Продаж власної продукції	Продаж промислової продукції	Продаж страв та напоїв власного приготування	Як такої немає, але є передпродажна підготовка товарів
Продаж купованих товарів	Ні	Так	Так
Вид договору з реалізації продукції, товарів	Договір постачання	Договір роздрібно купівлі-продажу	Договір роздрібно купівлі-продажу
Структура ціни	Промислова	Роздрібна	Роздрібна
Вид розрахунків за реалізовану продукцію, товари	Безготівкові розрахунки через банки	Готівкові та безготівкові розрахунки через РРО	Готівкові та безготівкові розрахунки через РРО

2) невеликі заклади ресторанного господарства, яким притаманний нескладний технологічний процес приготування їжі.

3) заклади ресторанного бізнесу із значними обсягами діяльності, технологічний процес яких характеризується виготовленням продукції складного приготування із утворенням залишків незавершеного виробництва.

Зазначеним підприємствам першої групи доцільно застосовувати торговельний спосіб обліку без калькулювання вартості страв власного виробництва. Його застосування є доцільним в окремих закладах, діяльність яких спрямована на реалізацію функції споживання. Проте використання рахунку 23 «Виробництво» тоді є зайвим.

Такі заклади в сучасних умовах господарювання є достатньо поширеними, вони тяжіють до центрів дозвілля і представлені буфетами, закусочними тощо. У них немає технологічних ознак галузі, в обсязі їх реалізації превалюють придбані товари, тобто додана вартість створюється, як правило, саме у збутовій діяльності.

Для закладів другої групи характерним є відображення операцій з виробництва та реалізації страв за виробничо-торговельним способом обліку, а тому при калькулюванні продукції власного виробництва доцільно враховувати тільки спожитий сировинний набір. При цьому, визнані непрямі виробничі витрати без їх розподілу між об'єктами калькулювання слід включати до собівартості реалізації. В основу реалізації цієї моделі покладено калькуляційні картки та розрахунок реалізованої торговельної націнки, що базується на застосуванні рахунку 28 «Товари».

Такі методичні підходи були використані в процесі реформування обліку значною частиною підприємств харчування. Цей варіант отримав назву торговельно-виробничого підходу. Так, відповідно до Інструкції № 291 під час використання торговельно-виробничого підходу на рахунку 28 «Товари» ведеться облік руху товарно-матеріальних цінностей, які надійшли на підприємство з метою продажу. Також зазначається, що цей рахунок можуть застосовувати і заклади ресторанного господарства.

Однак можливість застосування рахунку 28 «Товари» обмежена операційною діяльністю, у процесі якої підприємства ресторанного господарства купують товари для подальшого продажу без будь-якої доробки. Тому облік сировини, використаної на приготування страв і кулінарних виробів, здійснюється на рахунку 23 «Виробництво» за обліковими цінами, за які взяті ціни продажу.

Таким чином, на практиці обліковці під час використання торговельно-виробничого підходу найчастіше його зводять до методики обліку в торговельних підприємствах. При цьому рахунок 23 «Виробництво» для відображення вартості виготовлених готових страв використовується за аналогією до рахунку 28 «Товари», на якому вказують лише вартість сировини, використаної для виготовлення страви, а всі інші витрати вважають витратами періоду і відносять на рахунки витрат періоду.

У частині обліку запасів застосування торговельно-виробничого підходу на практиці зводиться до ототожнення сутності підприємств ресторанного господарства з торговельними підприємствами.

Закладам третьої групи доцільно систему бухгалтерського обліку наблизити до виробничого процесу промислових підприємств. За такого способу обліку виправданим є застосування окремого рахунку 26 «Готова продукція», на якому узагальнюватиметься інформація про наявність та рух страв власного виробництва, а до собівартості продукції, окрім матеріальних, доцільно включати й інші прямі виробничі витрати.

На наш погляд, прогресивнішим є виробничий метод, оскільки він не тільки відповідає вимогам національних бухгалтерських стандартів, а й гарантує більш правильне відображення результатів діяльності. Але внаслідок того, що виробничий метод порівняно з торговельним є трудомісткішим, більшість бухгалтерів надають перевагу торговельному методу.

### Висновки

На підприємствах ресторанного господарства облікове відображення операцій з постачання товарних запасів, виготовлен-

ня і реалізації страв власного виробництва здійснюють із використанням торговельного, виробничо-торговельного й виробничого способу обліку виробничо-торговельної діяльності. Застосування таких способів залежить від обсягів здійснюваних операцій та організації технологічного процесу виготовлення страв.

Варто зазначити, що повною мірою застосовувати виробничий метод буде зручно лише великим підприємствам громадського харчування, де є можливість організувати облік праці і заробітної плати, а також амортизації, у розрізі конкретних видів продукції й асортиментних позицій.

Але не завжди підприємства громадського харчування в змозі організувати облік праці, заробітної плати й амортизації, що відповідає перерахованим вимогам. Зокрема, це стосується невеликих кафе, барів, і інших суб'єктів малого підприємництва, що працюють у сфері громадського харчування.

#### Література:

1. Алексевич О. Як обліковувати виготовлення продукції в закладах ресторанного господарства / О. Алексевич // Все про бухгалтерський облік. – 2010. – №79. – С. 37-40.
2. Артемова Е. Н. Планирование на предприятиях ресторанного бизнеса: учеб. пособ. / Е. Н. Артемова, О. Г. Владимирова. – М. : ИЦ «Академия», 2011. – 176 с.
3. Десяткіна І. В. Інвентаризація товарно-матеріальних цінностей на підприємствах ресторанного господарства / І. В. Десяткіна, Н. П. Щербельова // Еколого-соціальні орієнтири бухгалтерського обліку, контролю, економічного аналізу: цивілізаційні виклики: тези X ювілейної міжнародної наук. конф. (м. Житомир, 13-15 жовтня 2011 р.) / Мін-во освіти і науки, молоді та спорту України ; Житомирський держ. технолог. у-т. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – С. 127-130.
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291 [Електронний ресурс] / Сайт Верховної Ради

України. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/z0893-99.

5. Качмарик Я. Д. Шляхи оптимізації витрат торговельного підприємства / Я. Д. Качмарик, М. П. Гольонко // Наук. вісник НАТУ. – 2011. – Вип. 21.1. – С. 211-215.

6. Коваленко А. Облік у ресторанному бізнесі / А. Коваленко // Баланс. – № 12(946). – 2010. – С. 14-22.

7. Короп О. Ресторанний бізнес: специфіка обліку за П(С)БО / О. Короп // Дебет-Кредит. – 2012. – № 29. – С. 20-27.

8. Лісіца Т. Ресторанне господарство: надходження сировини і калькулювання вартості страв / Т. Лісіца // Баланс. – 2011. – № 68(1106). – С. 21-27.

9. Методичні рекомендації про впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування та побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами: наказ Міністерства економіки та з питань євроінтеграції України від 17.06.2003 р. № 157 [Електронний ресурс] / Закони України: інформаційний портал. – Режим доступу: www.uazakon.com/big/text451/pg1.htm.

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318 [Електронний ресурс] / Сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/z0027-00.

11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1099 р. № 246 [Електронний ресурс] / Сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99.

12. Правила роботи закладів (підприємств) ресторанного господарства, затверджені наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 24.07.2002 р. № 219 [Електронний ресурс] / Сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0680-02.

13. Романків І. Я. Проблемні аспекти обліку витрат на підприємствах ресторанного господарства / І. Я. Романків // Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності у сучасних умовах глобалізаційних процесів у

---

---

#### **АНОТАЦІЯ**

*Осуществлена сравнительная характеристика существующих методов учета производственно-торговой деятельности предприятий ресторанного бизнеса. Сравнения осуществлялось исходя из трех факторов: поступление сырья и товаров, изготовление блюд собственного производства, реализация товаров. Выделено три группы предприятий и обоснована целесообразность использования метода учета для каждой из групп.*

#### **SUMMARY**

*The comparative characteristic of the existing methods of the accounting of production and trade activity of the enterprises of restaurant business is provided. Comparison was carried out considering three factors: receipts of raw materials and goods, production of dishes of own production, realization of goods. Three groups of companies are allocated and expediency of use of a method of the account for each group is proved.*

світовій економіці: матеріали І міжнародної наук.-практ. конф. (м. Ужгород, 26-28 квітня 2010 р.) / М-во освіти і науки України ; Ужгородський нац. у-т. – Ужгород : УжНУ, 2010. – С. 256-257.

14. Санитарные правила для предприятий общественного питания, включая кондитерские цехи и предприятия, вырабатывающие мягкое мороженое: на-

каз Міністерства охорони здоров'я СРСР; Міністерства торгівлі СРСР від 19.03.91 р. [Електронний ресурс] / Сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/n0001400-91>.

15. Ткаченко Н. М. Товарні втрати в закладах ресторанного бізнесу: обліково-правовий аспект / Н. М. Ткаченко // Наукові праці Нац. у-ту харчових технологій. – 2011. – 40. – С. 150-155.