

3. Лутай А. П. Інформаційні технології і системи управління в готельно-ресторанному бізнесі України [Електронний ресурс] / А. П. Лутай. – Режим доступу : < <http://www.nbuv.gov.ua>>.

4. Петренко С. А. Аудит безпеки Intranet [Електронний ресурс] / С. А. Петренко. – Режим доступу : < <http://www.bezpeka.com/ru/lib/sec/analys/art526.html>>.

Отримано 30.10.2012. ХДУХТ, Харків.

© Л.М. Янчева, Т.А. Наумова, Н.С. Герасимова, 2012.

УДК 338.512:640.159

Л.М. Янчева, канд. екон. наук, проф.

Т.В. Шгаль, д-р екон. наук

М.О. Ільченко, асп.

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ОБІГУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА

Проведено аналіз спеціальної літератури, нормативно-правової бази щодо визначення підходів до організації бухгалтерського обліку витрат виробництва та обігу на підприємствах ресторанного господарства. Удосконалено методіку облікового відображення витрат виробництва та обігу на підприємствах ресторанного господарства.

Проведен анализ специальной литературы, нормативно-правовой базы относительно определения подходов к организации бухгалтерского учета расходов производства и обращения на предприятиях ресторанного хозяйства. Усовершенствована методика учетного отображения расходов производства и обращения на предприятиях ресторанного хозяйства.

The analysis of the special literature is conducted, normatively legal base in relation to determination of approaches of record-keeping of charges of production and appeal on the enterprises of restaurant economy. The method of registration reflection of charges of production and appeal is improved on the enterprises of restaurant economy.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Діяльність закладів ресторанного господарства має свою специфіку, оскільки об'єднує виробничу, торговельну діяльність і сферу послуг. У зв'язку з цим бухгалтерський облік операцій на підприємствах ресторанного господарства має певні особливості та є симбіозом методологій, що

застосовуються у промисловості та торгівлі. Елементом виробничої діяльності у сфері ресторанного господарства є безпосередньо сам процес приготування кулінарних виробів, а елементом торговельної діяльності – реалізація продукції та встановлення торгової націнки. Проте не всі принципи, притаманні сфері виробництва, є властивими сфері ресторанного господарства. На відміну від виробничих підприємств, на підприємствах ресторанного господарства відсутні такі елементи виробничого процесу, як незавершене виробництво та наявність готової продукції на складі.

Дослідження цієї проблеми зумовлено необхідністю розробки єдиного підходу до методики обліку витрат виробництва та обігу на підприємствах ресторанного господарства, що відповідає вимогам сучасної економіки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Провідними авторами, що досліджували питання бухгалтерського обліку на підприємствах ресторанного господарства, є такі: Ф.Ф. Бугинець, В. Горностаєва, В.В. Деркалюк, Л.П. Наріжний, Г.С. Дергільова, В.В. Новодворська, В.П. Русалеєв, Н.В. Смірнова, Л. Солошенко, Т.Г. Степанова, О.В. Чумак та ін. Проте до теперішнього часу залишається недостатньо дослідженою низка суттєвих теоретико-методичних питань стосовно єдиного підходу до обліку витрат виробництва та обігу на підприємствах ресторанного господарства, які потребують подальшого дослідження.

Мета та завдання статті. Метою проведеного дослідження є вдосконалення методики облікового відображення витрат виробництва та обігу на підприємствах ресторанного господарства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Ресторанне господарство – це специфічний вид діяльності, який поєднує елементи виробництва, торгівлі та надання послуг, що безпосередньо зумовлює певні особливості обліку. Сьогодні існує два основних підходи до організації обліку виготовлення продукції на підприємствах ресторанного господарства: виробничий та торговельний [1].

Виробничий підхід передбачає ведення обліку продовольчої сировини, призначеної для виготовлення власної продукції, та товарів, призначених для реалізації.

Згідно з цим методом, облік сировини ведеться на субрахунок 201 «Сировина та матеріали», а товарів на субрахунок 281 «Товари на складі». Оприбуткування сировини, що надходить, здійснюється за первісною вартістю, яка визначається відповідно до п. 9 П(С)БО 9 «Запаси» [2], а товари слід обліковувати або за первісною вартістю, або за продажною (з урахуванням націнки). На рахунок

23 «Виробництво» доцільно відносити тільки первісну вартість сировини, яка використовується для виробництва власної продукції. Решта витрат, пов'язаних із виробництвом продукції (заробітна платня кухарів, інших виробничих працівників, нарахування заробітної платні працівникам, задіяним у виробництві, тощо) слід обліковувати на рахунок 91 «Загальновиробничі витрати», оскільки вони не вважаються прямими витратами (згідно з П(С)БО 16 «Витрати») [3].

Відповідно до виробничого підходу розподіляти загальновиробничі витрати після закінчення місяця між їх об'єктами не потрібно. Ці дані витрати рекомендовано списувати на собівартість реалізованої продукції.

По-перше, це зумовлено особливістю виробничого циклу закладів ресторанного господарства, в яких немає залишків незавершеного виробництва (відповідно до Санітарних правил [7] уся продукція має бути реалізованою за один день). Винятком є підприємства, які виготовляють кондитерські вироби та напівфабрикати.

По-друге, такий розподіл вимагає значних трудовитрат, доцільність яких не виправдовується через короткий (одноденний) виробничий цикл [4].

Виробничий підхід до обліку витрат на підприємствах ресторанного господарства є доволі трудомістким. Проте він забезпечує розрахунок фактичної собівартості виготовленої продукції, кондитерських виробів та напоїв, тобто користувачі (керівник, власник, інвестор) отримують більш достовірну та змістовну інформацію. На нашу думку, головною перевагою такого облікового методу є те, що його основні принципи не суперечать нормам П(С)БО.

Ще одним підходом до обліку на підприємствах ресторанного господарства є торговельний підхід. Особливостями якого є те, що облік сировини та напівфабрикатів у коморі ведуть на субрахунок 281 «Товари на складі», як правило, за цінами продажу. За цим підходом собівартість виготовленої продукції не калькулюється, тому рахунок 23 «Виробництво» не використовується. Сировина не затримується на кухні, її після незначної обробки одразу передають у торговий зал та реалізують. Таким чином, облік ведеться аналогічно до обліку на торговельних підприємствах. Основною перевагою даного підходу є його простота, але поряд із цим не кожному закладу ресторанного господарства він підходить [1].

Беручи до уваги специфіку роботи закладів ресторанного господарства, а саме те, що нереально визначити, наприклад, яка частка амортизації виробничого обладнання, на якому готують

практично всю продукцію, припадає на ті чи інші вироби. Подібна ситуація відбувається із заробітною платнею працівників кухні та її нарахуванням, коли застосовують погодинну систему оплати праці, адже її неможливо розподілити на об'єкти витрат прямим шляхом. У зв'язку із цим, до складу прямих витрат, які відображаються на рахунку 23 «Виробництво» відносять лише матеріальні витрати.

На нашу думку, такі витрати, як заробітна платня кухарів, пов'язані з нею збори на соціальне страхування, витрати на обслуговування виробничого приміщення та знос виробничого обладнання слід відносити на витрати виробництва, оскільки ці витрати не пов'язані з обслуговуванням відвідувачів, а притаманні процесу виробництва. У зв'язку із цим вважаємо, що недоцільно буде відображати дані витрати на рахунку 93 «Витрати на збут», як це рекомендовано Й.Я. Даньків, М.Р. Лучко, М.Я. Остап'юк [6]. Такі витрати слід відображати на рахунку 911 «Витрати кухні».

Отже, запропонований порядок облікового відображення витрат обігу та виробництва на підприємствах ресторанного господарства, які здійснюють складний технологічний процес показано на рисунку 1.

На рахунку 23 «Виробництво» пропонуємо відображати лише вартість сировини, яка використовується для виробництва готової продукції. Усі інші витрати, пов'язані з виробництвом пропонуємо відображати на рахунку 911 «Витрати кухні», оскільки вважаємо, що ці витрати відносяться до витрат виробництва. Поряд із цим, заробітну платню офіціантів та іншого обслуговуючого персоналу, а також інші витрати (серветки, свічки, спецодяг, реклама, тиражування меню тощо) пропонуємо віднести на рахунок 93 «Витрати на збут». Для зручності управлінського персоналу та для прийняття ефективних управлінських рішень на підприємствах ресторанного господарства пропонуємо ввести аналітичний розріз до рахунку 23 «Витрати на збут» (таблиця).

Дергільова Г.С. [5] у своїх дослідженнях пропонує витрати на виробництво власної продукції підприємств ресторанного господарства відображати таким чином:

- прямі матеріальні витрати, які можна безпосередньо віднести до конкретного об'єкта виготовленої продукції, вести на субрахунок 231 «Прямі матеріальні витрати»;

- витрати, що відносяться до виробництва всієї виробленої продукції, вести на субрахунок 232 «Інші виробничі витрати».

Разом дебетовий оборот субрахунків 231 «Прямі матеріальні витрати» та 232 «Інші виробничі витрати» буде акумулювати інформацію про витрати на виробництво власної продукції

підприємств ресторанного господарства. При цьому виробничі витрати, зібрані на субрахунку 232 «Інші виробничі витрати» наприкінці звітного періоду будуть списані безпосередньо на собівартість реалізованої продукції, що цілком допустимо з огляду на мінімальні залишки нереалізованої продукції.

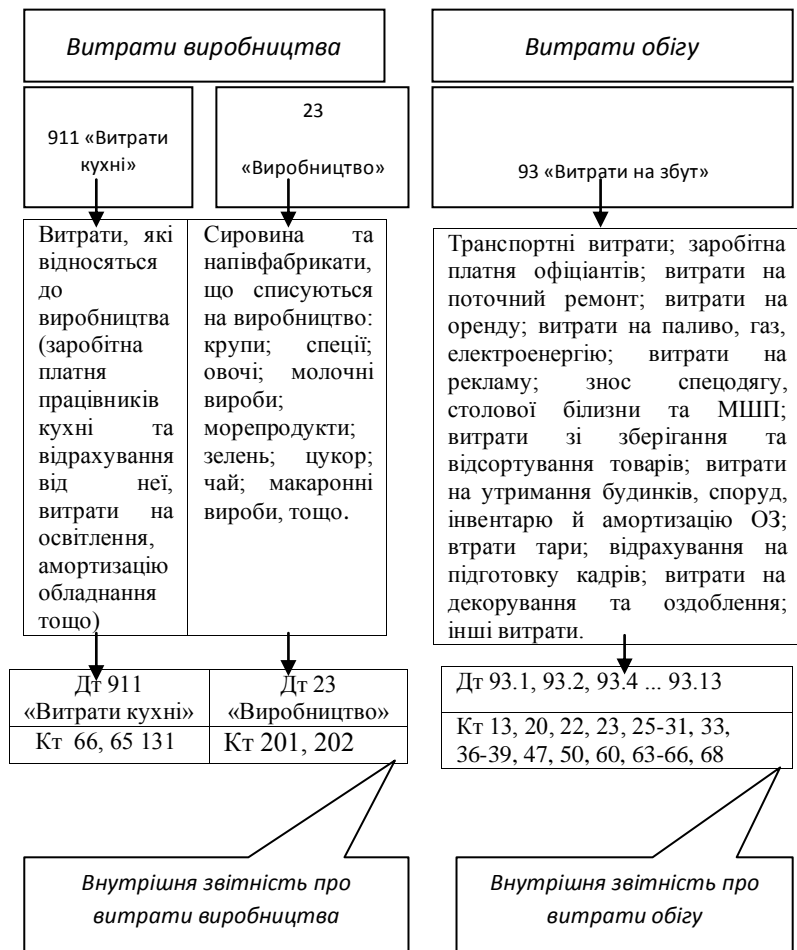


Рисунок – Запропонований порядок облікового відображення витрат обігу та витрат виробництва на підприємствах ресторанного господарства

Такий підхід враховує особливості діяльності підприємств ресторанного господарства, але, з іншого боку, на рахунку

23 «Виробництво» повинні відображатися витрати, які безпосередньо відносяться на виробництво конкретної продукції.

Таблиця – Розрізи аналітичного обліку витрат на збут на підприємствах ресторанного господарства

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)	
Код	Назва	Код	Назва
93	Витрати на збут	93.1	Транспортні витрати
		93.2	Заробітна платня
		93.3	Витрати на поточний ремонт
		93.4	Витрати на оренду
		93.5	Паливо, газ та електроенергія
		93.6	Витрати на рекламу
		93.7	Знос спецодягу, столової білизни та МШП
		93.8	Витрати зі зберігання та відсортування товарів
		93.9	Витрати на утримання будинків, споруд, інвентарю і амортизацію основних засобів
		93.10	Втрати тари
		93.11	Відрахування на підготовку кадрів
		93.12	Витрати на декорування та оздоблення
		93.13	Інші витрати

Висновки. За результатами проведеного дослідження встановлено, що існуючі підходи до обліку витрат операційної діяльності на підприємствах ресторанного господарства дещо суперечать нормам Інструкції до застосування Плану рахунків, П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати» в частині використання рахунку 28 «Товари» для відображення вартості сировини, яка надходить із метою обробки та виробництва власної продукції, відображення на рахунку 23 «Виробництво» лише прямих матеріальних витрат. У зв'язку з цим нами запропоновано власну методику облікового відображення витрат обігу та виробництва на

підприємствах ресторанного господарства, яка базується на розподілі всіх підприємств цієї галузі на дві великі групи: підприємства зі складним та простим технологічними процесами. Ця методика дає можливість урахувати особливості діяльності підприємств галузі ресторанного господарства та не суперечить іншим нормативним документам.

Список літератури

1. Алексевич О. Як обліковувати виготовлення продукції в закладах ресторанного господарства / Ольга Алексевич // Все про бухгалтерський облік. – 2010. – № 79. – С. 37–40.

2. П(С)БО 9 Запаси [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.99 р. (із змінами та доп.). – Режим доступу : <<http://www.zakon.rada.gov.ua>>.

3. П(С)БО 16 Витрати [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.99 р. (із змінами та доп.). – Режим доступу : <<http://www.zakon.rada.gov.ua>>.

4. Дзюба Н. Особливості обліку в закладах ресторанного господарства [Електронний ресурс] / Наталія Дзюба // Податки та бухгалтерський облік. – 2007. – № 71. – Режим доступу : <<http://www.nibu.factor.ua/ukr/golden/doc.html?id=2083>>.

5. Дергільова Г. С. Облік і аналіз прибутку підприємств громадського харчування : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / Г. С. Дергільова. – Х., 2003. – С. 19.

6. Даньків Й. Я. Бухгалтерський облік у галузях економіки : навч. посіб. / Й. Я. Даньків, В. Л. Лучко, М. Я. Остап'юк. – К. : Знання-Прес, 2003. – 206 с.

7. 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>>.

Отримано 30.10.2012. ХДУХТ, Харків.

© Л.М. Янчева, Т.В. Шталь, М.О. Ільченко, 2012.