

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ГОТЕЛЬНО-РЕСТОРАННОГО БІЗНЕСУ: ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ

«ORGANIZATION OF ACCOUNTING OF THE HOTEL AND RESTAURANT BUSINESS: THEORETICAL ASPECTS»

Мелень О.В.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри економічного аналізу та обліку,
Національний технічний університет
«Харківський політехнічний інститут»

В умовах розвитку ринкової економіки та інтеграції України у європейський економічний простір переглядаються місце та роль готельно-ресторанного бізнесу. Однією з обов'язкових умов діяльності ресторанного-готельного бізнесу є ведення бухгалтерського обліку. Основним завданням організації бухгалтерського обліку готельно-ресторанного бізнесу, як і будь-якого бізнесу, є створення такої системи отримання інформації, яка б забезпечувала ефективне управління підприємством і примноження доходу від діяльності підприємства.

Ключові слова: готельно-ресторанний бізнес, господарська діяльність, бухгалтерський облік, документообіг, система рахунків, облікова політика, первинні документи.

В условиях развития рыночной экономики и интеграции Украины в европейское экономическое пространство пересматриваются место и роль гостинично-ресторанного бизнеса. Одним из обязательных условий деятельности ресторанного-гостиничного бизнеса является ведение бухгалтерского учета. Основной задачей организации бухгалтерского учета гостинично-ресторанного бизнеса, как и любого бизнеса, является создание такой системы получения информации, которая обеспечивала бы эффективное управление предприятием и приумножение дохода от деятельности предприятия.

Ключевые слова: гостинично-ресторанный бизнес, хозяйственная деятельность, бухгалтерский учет, документооборот, система счетов, учетная политика, первичные документы.

In response to the development of a market-driven economy and due to Ukrainian integration into the European economic space, the place and role of hotel and restaurant business are becoming more important. Accounting is one of the major and mandatory part of each business and restaurants and hotels are not an exception. The main role of accounting in all businesses is to create a data system that ensures efficient management and increases earning power of the enterprise.

Keywords: hotel and restaurant business, business activities, bookkeeping, document management, accounting system, accounting policy, primary documents.

Постановка проблеми. Готельно-ресторанний бізнес в Україні під впливом часу став справжньою індустрією послуг. Однією з обов'язкових умов діяльності готельно-ресторанного бізнесу є правильна організація ведення бухгалтерського обліку, яка створює таку систему отримання інформації, що забезпечувала б ефективне управління підприємством і примноження доходу від його діяльності. Єдиного підходу до організації обліку в галузі готельно-ресторанного бізнесу немає, оскільки це специфічний вид діяльності, який складається з торгівлі, виробництва та надання послуг. Цим і зумовлені особливості організації бухгалтерського обліку у сфері такого бізнесу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Питання організації бухгалтерського обліку висвітлювались у працях таких учених, як Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, О.В. Карпенко та ін. Проте, на наш погляд, у сучасній науково-економічній літературі потребують подальшого дослідження питання особливостей організації бухгалтерського обліку діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу.

Мета статті – дослідження сучасної системи організації обліку господарчої діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу та виявлення особливостей організації бухгалтерського обліку підприємств готельно-ресторанного бізнесу.

Виклад основного матеріалу дослідження. У розвинутих країнах послуги є основним

об'єктом товарно-грошових відносин і набувають усе більшого значення в усіх сферах економіки та соціально-культурного життя суспільства [1].

Готельний та ресторанний бізнес в Україні під впливом часу став справжньою індустрією послуг. Готельний та ресторанний бізнес – це складник туристичної сфери, який спрямований на задоволення туристичних потреб населення у вигляді житла, харчування, транспортного й екскурсійного обслуговування та іншого сервісу.

Сучасні готелі, що обслуговують туристів, дедалі частіше стають повносервісними готелями, оскільки, крім обов'язкових послуг (або їх називають ще «основні послуги»), вони надають цілий комплекс різних послуг, які називають «додатковими послугами». До основних послуг належать послуги проживання, харчування, користування телевізором, холодильником, що включаються до ціни номера і надаються споживачу згідно з укладеним договором. До додаткових послуг відносяться послуги, що не належать до основних послуг готелю, замовляються та оплачуються споживачем додатково за окремим договором (послуги з прання і прасування, надання автостоянки, послуги перукарні, прокат спортивного та туристичного інвентарю тощо). Таким чином, послуги, що пропонуються, мають комплексний характер.

Ефективність діяльності будь-якого підприємства, у тому числі готельного, визначають групою чинників. 3-поміж основних – розташування готелю та збут продукції [2].

Насамперед готелі орієнтуються на збут власного продукту, але розташування готелю також має важливе значення для збуту власного продукту. Порівняно з промисловими підприємствами, що постачають продукцію споживачам, у готельній сфері споживач послуг повинен вибрати готель та самостійно діставатися до нього, тому його розташування має значення для збуту продукту готельного бізнесу.

В умовах розвитку ринкової економіки та інтеграції України у європейський економічний простір переглядаються також і місце та роль ресторанного бізнесу. Організація його діяльності вимагає застосування нових підходів до управління та діяльності ресторанного бізнесу, які повинні бути орієнтовані на максимальне задоволення попиту споживачів і забезпечення високого рівня ефективності їх виробничо-економічної діяльності. Для досягнення поставлених цілей підприємства готельно-ресторанного бізнесу мають враховувати всі технічні, адміністративні і людські чинники, що випивають на якість послуг, продукції та їх безпеку.

Однією з обов'язкових умов діяльності ресторанного-готельного бізнесу є ведення бухгалтерського обліку. Кожен бізнес, як і готельно-ресторанний, має свої особливості у веденні бухгалтерського обліку, свої проблеми і способи їх вирішення. Саме тому побудова бухгалтер-

ського обліку залежить насамперед від ступеня складності бізнесу. Від того, наскільки грамотно організований облік на підприємстві, залежить і можливість грамотного планування бізнесу та адекватний облік усіх ризиків.

Бухгалтерський облік на підприємствах ресторанного-готельного бізнесу, як і на інших українських підприємствах, ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації. Ведення обліку базується на основних принципах бухгалтерського обліку. Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності відображаються в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3].

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємству надається можливість самостійно вибирати форму організації бухгалтерського обліку. Обґрунтований вибір організаційної форми ведення бухгалтерського обліку має для підприємства важливе значення. Також підприємству надається можливість самостійного вибору технології обробки облікових даних форм бухгалтерського обліку; визначати облікову політику підприємства; розробляти систему та форми управлінського обліку; затверджувати правила документообігу.

Основним завданням організації бухгалтерського обліку ресторанного-готельного бізнесу, як і будь-якого бізнесу, є створення такої системи отримання інформації, яка б забезпечувала ефективно управління підприємством та примноження доходу від господарчої діяльності підприємства.

Питання організації бухгалтерського обліку готельного-ресторанного господарства вирішується власником або уповноваженим органом (посадовою особою) відповідно до законодавства та установчих документів. Підприємство самостійно визначає облікову політику, форму бухгалтерського обліку, затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку, об'єкти і періодичність проведення інвентаризації активів і зобов'язань [4].

Бухгалтерський облік на підприємствах ресторанного-готельного бізнесу відбувається відповідно обраної облікової політики, яка представляє собою сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності, тобто це вибір самим підприємством певних і конкретних методик ведення бухгалтерського обліку, виходячи з особливості діяльності підприємства. Під час розроблення облікової політики слід враховувати вимоги до якісних характеристик бухгалтерського обліку та фінансової звітності, викладені в П(С)БО 1; методи та процедури, передбачені іншими П(С)БО; норми і нормативи, встановлені законодавчими актами України. Відповідно до Закону «Про бух-

галтерський облік та фінансову звітність в Україні» право встановлення облікової політики підприємства цілком і повністю залишається на розсуд підприємства.

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій.

Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку, у регістрах синтетичного та аналітичного обліку. Готельні та ресторани підприємства для узагальнення інформації ведуть облік на рахунках відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом № 291, та Інструкції № 291.

Первинний облік на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу має бути пристосованим до організаційно-технологічних особливостей діяльності таких підприємств, з урахуванням їх специфіки та тривалості операційного циклу, способів і обсягів реалізації результатів його роботи.

Єдиного підходу до організації обліку в галузі готельно-ресторанного бізнесу немає, оскільки це специфічний вид діяльності, який складається з торгівлі, виробництва та надання послуг. Цим і зумовлені особливості бухгалтерського обліку у сфері цього бізнесу.

Ресторанне господарство – це галузь, основу якої становлять підприємства, які є єдиними за формою організації виробництва і обслуговування споживачів та розрізняються за типами і спеціалізацією.

Ресторанне господарство – це вид економічної діяльності суб'єктів господарчої діяльності з надання послуг із задоволення потреб споживачів у харчуванні з організацією дозвілля або без нього. Клієнт, купуючи товари, компенсує продавцеві у їх ціні всі його витрати. Тобто вартість обслуговування офіціантами включено до ціни страв і напоїв та покривається торговою націнкою ресторану.

Діяльність ресторанів включає «діяльність з обслуговування їжею та напоями за умови, що їжу та напої споживають на місці у традиційних ресторанах, ресторанах самообслуговування або швидкого обслуговування, які працюють як постійно, так і тимчасово, з наданням місць для сидіння або без їх надання». Таким чином, виходить, що ресторан – це місце, де відвідувачі можуть (ім дозволено) не лише купити їжу та напої, а й також спожити їх [5].

Ресторанний бізнес одночасно включає чисту роздрібну торгівлю купованими товарами та роздрібний продаж кухонної продукції для споживання її у ресторані. При цьому завжди має місце роздрібна ціна, структура якої містить два елементи: собівартість купованого товару (або продовольчої сировини) і торгову націнку

ресторану. Тобто відмінність ресторану від магазину, по суті, полягає тільки у наявності кухні.

Промислове виробництво та ресторан поєднує лише спільна операція з переробки (або доробки) продовольчої сировини на кухні, але ця схожість є доволі поверховою. Оскільки кухня ресторану – це кулінарія, то тут здійснюється спрощене калькулювання собівартості страв, тобто враховується лише собівартість сировини. А вже після короткочасної та недорогої переробки така сировина стає товаром, призначеним для швидкого споживання. 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.

Щодо реалізації, то ресторани укладають із клієнтами усний договір роздрібної купівлі-продажу товарів, тимчасом як промислові підприємства – договір постачання. А вже промисловість належить до сфери матеріального виробництва, а ресторани – до сфери обігу [5].

Таким чином, ресторанный бізнес за своєю специфікою – це роздрібна торгівля продуктами харчування, як купованими, так і стравами власного приготування з наданням клієнтові можливості споживання на місці продажу [5].

З огляду на те, що ресторани діють у сфері роздрібної торгівлі, то для обліку продуктів харчування пропонується використовувати рахунок 28 «Товари». Згідно з Інструкцією № 291 на рахунок 28 «Товари» ведеться облік руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу. Цей рахунок використовують, зокрема, торговельні підприємства й організації, а також підприємства громадського харчування. Для обліку сировини у коморах ресторанів використовується субрахунок 281. Тобто закуплена продовольча сировина, як і куповані товари, обліковуються у коморах ресторанів на субрахунок 281 «Товари на складах».

Під час надходження всіх продуктів до комори ресторану, згідно з П(С)БО 9, їх оцінка відбувається за первісною вартістю. Первісною вартістю запасів, придбаних за плату, є собівартість запасів, що складається з фактичних витрат, таких як сума, що сплачується поставальникові (без врахування непрямих податків); транспортно-заготівельні витрати тощо.

Під час передавання продовольчої сировини з комори ресторану на кухню сировина також оцінюється за собівартістю. Згідно з П(С)БО 9, під час відпуску запасів у виробництво їх оцінка здійснюється за одним із таких методів, як метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; метод середньозваженої собівартості; метод собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); метод нормативних витрат та метод ціни продажу. Оскільки у ресторанному підприємстві має місце широкий асортимент сировини у коморі та часта зміна цін поставальників на сировину кожного виду, то

доцільною під час їх списання буде оцінка запасів за середньозваженою собівартістю.

Рахунок 23 «Виробництво» призначено для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг). Цей рахунок використовується для обліку на окремих субрахунках витрат промислових підприємств на виробництво продукції і підприємств громадського харчування на випуск власної продукції.

Таким чином, надходження від постачальників запасів до комори відображається проведенням Д-т 281 К-т 631 (без врахування ПДВ) за собівартістю придбання. Передача запасів із комори на кухню обліковується проведенням Д-т 23 К-т 281, а до торгового залу – Д-т 282 К-т 281 за середньозваженою собівартістю [5].

На відміну від складів підприємств торгівлі, у коморах ресторанів зберігаються не лише куповані товари, а й продовольча сировина, призначена для приготування різних страв для клієнтів. Відповідно до Інструкції № 291 на субрахунку 201 «Сировина і матеріали» відображаються наявність і рух сировини й основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами під час її виготовлення.

Обліковою вартістю приготованих на кухні страв є виробнича собівартість. Практично її визначення зводиться до калькулювання собівартості кухонної продукції ресторану. Відповідно до П(С)БО 16 перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції встановлює підприємство. Таким чином, до калькулювання собівартості кухонної продукції включається тільки собівартість використаної сировини згідно з технологічними нормами її закладення на одну страву або на партію виробів. Для обліку кухонної продукції, як і у роздрібній торгівлі, використовується субрахунок 282.

Щодо оцінки вибуття кухонної продукції до бару то, згідно з п. 16 П(С)БО 9, під час відпуску запасів з виробництва їх доцільно оцінювати за методом «нормативних витрат», оскільки кухонна продукція калькулюється, виходячи з норм закладення сировини на одну страву. Під час передавання кухонної продукції із кухні до торгового залу ресторану або бару треба робити проведення Д-т 282 К-т 23 (за собівартістю), а потім додається потрібний ресторану рівень торговельної націнки.

Дохід від реалізації як покупних товарів, так і продукції власного виробництва відображають на субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів». Після реалізації суму націнки, що припадає на реалізований товар і продукцію, списують методом «сторно». Залишок вартості продукції і товарів відносять в дебет субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів». Всі інші витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією випущеної продукції, в тому числі заробітна плата кухарів, інших виробничих робітників, нарахування на фонд оплати їх праці, амор-

тизація кухонного обладнання, орендна плата тощо, враховуються на рахунку 93 «Витрати на збут». Адміністративні витрати враховуються на однойменному рахунку 92.

Як було зазначено вище, товари мають списуватися з комори до бару за середньозваженою собівартістю, а кухонна продукція з кухні до бару має списуватися за собівартістю приготування. При цьому вже у барі робиться торгова націнка як на товари з комори, так і на приготовані страви з кухні. Тобто із перерахованих вище методів оцінки переміщення запасів саме для обліку у торговому залі бару підходить метод «ціни продажу», оскільки тільки у барі товари та продукція, що виготовлена на кухні, справді є готовими для продажу. Це відповідає як суті справи, так і п. 22 П(С)БО 9, згідно з яким оцінка за цінами продажу ґрунтується на застосуванні підприємствами роздрібної торгівлі середнього відсотка торгової націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо інші методи оцінки вибуття запасів не є виправданими) підприємства, що мають значну та змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торгової націнки [5].

Підприємства ж готельного бізнесу ведуть бухгалтерський облік, як підприємства з надання послуг. Витрати, пов'язані з наданням готельних послуг, у тому числі собівартість реалізованих готельних послуг, формуються відповідно до норм П(С)БО 16, а доходи – згідно з вимогами П(С)БО 15 [6]. Всі витрати готельного підприємства складаються в основному з витрат, що виникають у зв'язку з наданням послуг: на утримання приміщень номерів готелів; на оснащення номерів готелів та обслуговування клієнтів у номері; на оплату праці персоналу, що безпосередньо займається наданням основних послуг готелю; на амортизацію приміщень номерів готелів; на охорону праці й техніку безпеки; на ремонт і технічне обслуговування готельних номерів тощо. До вартості готельних послуг додають суму ПДВ і готельного збору.

Щодо переліку і складу статей калькулювання виробничої собівартості наданих готельних послуг, то відповідно до П(С)БО 16 підприємство самостійно встановлює такий перелік з урахуванням методичних рекомендацій з її формування у споріднених галузях, якими встановлено склад і класифікацію витрат.

У бухгалтерському обліку собівартість готельних послуг формується на рахунку 23 «Виробництво». Облік загальновиробничих витрат ведеться на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Облік інших витрат операційної діяльності готелю ведеться на рахунках 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» та рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності». Такі витрати відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені (п. 7 ПБО 16), тобто відносяться безпосередньо на зменшення фінансового результату в періоді їх виникнення.

Згідно з п. 10 П(С)БО 15 дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінено результат цієї операції.

Спектр послуг, що надаються підприємствами готельного господарства, – досить широкий, тому й перелік доходів від реалізації також відносно великий.

За кредитом субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – належна сума непрямих податків та зборів. Сума визнаного у звітному періоді доходу від надання готельних послуг залежить як від кількості гостей та кількості днів, протягом яких у звітному періоді ці гості проживали у готелі, так і від вартості проживання у готелі однієї людини протягом однієї доби. Кількість гостей та строки їх проживання у готелі у звітному періоді підтверджуються такими документами, як журнал обліку громадян, що проживають у готелі, та журнал обліку іноземців, що проживають у готелі. Тому дохід слід розраховувати, виходячи з цих даних, незалежно від дати оплати.

Висновки. Виходячи з вищевикладеного, можна дійти висновку, що раціональна організація бухгалтерського обліку на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу неможлива без врахування специфіки діяльності таких підприємств. Первинний облік на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу має бути пристосованим до організаційно-технологічних особливостей діяльності підприємств з огляду на їх специфіку і тривалість операційного циклу, способи та обсяги його продукту реалізації. Кожна надана послуга має свою специфіку та повинна відобразитися в обліку відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та обраної облікової політики підприємства. Раціональна організація бухгалтерського обліку являє собою таку систему практичного застосування прийомів і способів відображення господарських операцій на рахунках синтетичного і аналітичного обліку, яка забезпечує дієвий контроль та аналіз стану справ підприємств готельно-ресторанного бізнесу за мінімальних затрат праці і коштів під час ведення обліку.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Організація готельного господарства С.І. Байлик, І.М. Писаревський / [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://eprints.kname.edu.ua>
2. Бухгалтерський облік в торгівлі та ресторанному господарстві [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://pidruchniki.com/1588072859638/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/buhgalterskiy_oblik_v_torgivli_ta_restorannomu_gospodarstvi_
3. Бухгалтерський облік готельних послуг // Журнал «Вісник податкової служби України» / [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DG090422.html
4. Організація готельного обслуговування: Підручник / Мальська М.П., Пандяк І.Г. – К., 2011. – 366 с. [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://westudents.com.ua/knigi/605-organzatsiya-gotelnogo-obslugovuvannya-malska-mp.html>
5. Ресторанний бізнес: специфіка обліку за П(С)БО / «ДК» № 29/2012 / [Електронний ресурс] / Режим доступу: <https://online.dtki.ua>
6. Готельні послуги: організація діяльності, облік доходів та витрат / Вісник / Офіційне видання державної фіскальної служби України / [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/5521?issue=126>