

УДК 657:658.1

С.В. БРІК

РЕСТОРАННИЙ БІЗНЕС: ОСОБЛИВОСТІ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ПРОДУКЦІЇ ЗА ТОРГІВЕЛЬНИМ ТА ВИРОБНИЧИМ МЕТОДАМИ

Заклад ресторанного господарства - це організаційно-структурна одиниця у сфері ресторанного господарства, яка здійснює виробничо-торговельну діяльність: виробляє, виготовляє, продає і організовує споживання продукції власного виробництва та покупних товарів, може організувати дозвілля споживачів. Суть проблеми полягає в тому, що в ресторанному господарстві комбінуються і виробництво, і торгівля. Тобто це торгово-виробнича сфера діяльності, причому в поєднанні з наданням послуг. Тому фінансовий облік містить два підходи до обліку в закладах ресторанного господарства: торговельний та виробничий.

Ключові слова: ресторанний бізнес, торговельний метод, виробничий метод, фінансовий облік, аудит

Заведение ресторанного хозяйства - это организационно-структурная единица в сфере ресторанного хозяйства, которая осуществляет производственно-торговую деятельность: производит, продает и организует потребление продукции собственного производства и покупных товаров, может организовать досуг потребителей. Суть проблемы заключается в том, что в ресторанном хозяйстве комбинируется и производство, и торговля. То есть это торгово-производственная сфера деятельности, причем в сочетании с предоставлением услуг. Поэтому финансовый учет содержит два подхода к учету в заведениях ресторанного хозяйства: торговый и производственный.

Ключевые слова: ресторанний бізнес, торговельний метод, виробничий метод, фінансовий облік, аудит

Accounting at public catering establishments is a subject of discussion, which is today given particular attention. The presence of the public nutrition elements of both production and trade, and the use of a significant range of constantly changing food and beverages, also raises problems in accounting and calculating the cost of production. Accounting for the cost of catering services has its own characteristics, both in methodological principles and in documentary design, conducting analytical accounting for food, in the application of forms of accounting registers, information reporting. This, in turn, leads to new problems in accounting for costs, the solution of which requires further improvement of accounting. One of the most difficult tasks that are carried out in the decision-making process is the choice of an optimal approach to accounting in restaurant business. Therefore, the main problem is the study of approaches to accounting for catering costs and the feasibility of their feasibility, which is essential for the practical implementation.

Key words: restaurant business, trade method, production method, financial accounting, audit

Вступ. Облік на підприємствах громадського харчування відноситься до дискусійної тематики, якій на сьогоднішній день приділяється особлива увага. Присутність сфері громадського харчування елементів як виробництва, так і торгівлі та використання значної номенклатури страв, напоїв, що постійно змінюється, також породжує проблеми в обліку та калькулюванні собівартості продукції. Облік витрат підприємств громадського харчування має свої особливості, як в методологічних принципах, так і в документальному оформленні, веденні аналітичного обліку за стравами, в застосуванні форм облікових реєстрів, інформаційного забезпечення звітності. Це в свою чергу, призводить до виникнення нових проблем в обліку витрат, розв'язання яких потребує подальшого удосконалення облікової роботи.

Аналіз останніх досліджень. показав, що проблеми економіки громадського харчування у теперішній час вивчаються цілою групою дослідників: Солошенко Л.Ю., Романов О.Г., Бутинець Ф.Ф. та ін.. Зокрема, Калайтан Т.В. запропонував концепцію організації обліку та аналізу фінансових результатів за центрами відповідальності на підприємствах громадського харчування та трансфертного ціноутворення [1, с. 8]. Низка питань носить дискусійний характер, одним з яких є порядок обліку доходів та витрат підприємства, які в кінцевому випадку і формують прибуток підприємства громадського харчування.

Метою дослідження є аналіз двох головних підходів до організації бухгалтерського обліку товарів та сировини у виробництві: торговельному методі та виробничому.

Постановка проблеми. Одним із найскладніших завдань, які здійснюються у процесі прийняття рішень є вибір оптимального підходу до обліку на підприємствах

ресторанного бізнесу. Тому основна проблема полягає у вивченні підходів в обліку витрат підприємств громадського харчування та обґрунтованості їх доцільності, що має важливе значення для практичної реалізації

Викладення матеріалу. Ресторанне господарство - це вид економічної діяльності суб'єктів господарської діяльності з надання послуг щодо задоволення потреб споживачів у харчуванні з організацією дозвілля або без нього.

Асортимент продукції затверджується керівником підприємства. Після того як складено асортимент, підприємству ресторанного господарства слід розібратися з ціною на кожне блюдо, виріб, покупної товар. Розрахунок ціни продажу здійснюється за всіма реалізуються підприємством громадського харчування страв, виробів і купованих товарів. Зверніть увагу: в ресторанному господарстві собівартість одиниці продукції, що випускається (як це, наприклад, передбачено в промисловості) не визначається.

Ціни реалізації виробів в ресторанному господарстві визначаються методом калькуляції. Розрахунок ціни реалізації виробу проводиться в калькуляційній карті, яку складаються як на продукцію власного виробництва, так і на покупні товари.

В меню вказуються перелік страв, кулінарних, борошняних кондитерських, булочних виробів та напоїв власного виробництва, вихід і ціна однієї порції. Наявність меню обов'язково у всіх закладах ресторанного господарства з будь-яким методом

© С.В. Брік, 2017

обслуговування відвідувачів (при самообслуговуванні, обслуговуванні офіціантами і комбінованому обслуговуванні).

На сьогоднішній день існують два принципово різних облікових методу, які супроводжують загальнозживаний облік з моменту появи бухгалтерських стандартів, і до сих ситуація не вирішилася ні на чию користь.

Порядок організації бухгалтерського обліку в закладах ресторанного господарства містить два підходи до обліку в закладах ресторанного господарства: торгівельний та виробничий.

Торгівельний метод. Бухгалтерський облік в даному методу ведеться аналогічно обліку на підприємствах торгівлі. Однак зауважимо, що застосування даного методу не узгоджується з вимогами національних стандартів бухгалтерського обліку, а також до Інструкції № 291 в частині правил застосування рахунків 23 «Виробництво» і 28 «Товари».

Виробничий метод. Відповідно до цього методу калькулювання собівартості готової продукції виробляється як на виробничих підприємствах. Даний метод базується на використанні стандартних методів і прийомів бухгалтерського обліку, а саме: ведення обліку запасів відповідно до П (С) БО 9 і витрат відповідно до П (С) БО 16.

Підприємства ресторанного господарства можуть обрати або торговий метод обліку, або виробничий, вказавши його в наказі про облікову політику. І той і інший схвалені компетентними органами, такими як Мінфін і Мінекономіки.

На наш погляд, більш прогресивним є виробничий метод, оскільки він не тільки відповідає вимогам національних бухгалтерських стандартів, а й гарантує найбільш правильний відбиток результатів діяльності. Але внаслідок того, що виробничий метод порівняно з торговельним є більш трудомістким, більшість бухгалтерів віддають перевагу торговому методу.

Зупинимось на особливостях кожного з методів докладніше.

Торговий метод

Комора. За торговому методу облік сировини в коморі аналогічний обліку товарів - і облік по ним ведеться на одному субрахунку 281 «Товари на складі». Але це порушує правила застосування рахунку 28 «Товари». На даному рахунку слід враховувати тільки покупні товари, призначені для реалізації.

Купівельний товар - товар, який набуває суб'єкт господарської діяльності в сфері ресторанного господарства для подальшого перепродажу споживачам без переробки (порціонування, нарізки, додаткового оформлення). Під сировиною розуміється продовольча сировина (продукція рослинного, тваринного, мінерального, синтетичного чи біотехнічного походження, яка використовується для виробництва харчових продуктів) і харчові продукти (будь-які продукти, які в натуральному вигляді чи після відповідної обробки вживаються людиною в їжу або для пиття).

Обліковою ціною товарів в коморі можуть бути:

- первісна вартість, яка визначається згідно з п. 9 П (С) БО 9 (застосовується, якщо на підприємстві для

кожного структурного підрозділу або страви встановлені різні рівні націнки);

- ціна продажу, що включає в себе первинну вартість і суму торгової націнки (застосовується, якщо на підприємстві встановлено єдиний рівень націнок).

Облікова (продажна) ціна включає в себе покупну вартість, суму націнки, встановлену підприємством громадського харчування, і суму ПДВ. При цьому розмір націнки підприємство громадського харчування встановлює самостійно з урахуванням своїх витрат і попиту на продукцію.

Облік сум торгових націнок слід вести на субрахунку 285 «Торгова націнка».

Існує два підходи до встановлення облікової (продажної) вартості продукції (сировини, товарів) і визначенню націнки: метод прямого рахунку (розмір торгової націнки на сировину і товари встановлюється розпорядженням (наказом) керівника підприємства в певному (фіксованому) розмірі. Такий підхід формування облікової вартості виправдовує себе, якщо підприємство громадського харчування закуповує сировину за стабільними, що не змінюються цінами); метод зворотного рахунку (фіксується продажна вартість одиниці сировини, і, відштовхуючись від неї, обчислюють суму торгової націнки).

Перш ніж почати діяльність, підприємство самостійно має вибрати, за якою обліковою вартістю - первісною або продажною, оформляти надходження в комору товару і сировини. Обраний метод в обов'язковому порядку здійснюється в наказі про облікову політику підприємства.

Виробництво. Облік сировини у виробництві ведеться на рахунку 23 «Виробництво». На цьому рахунку враховується виключно вартість сировини і товарів, використаних для виробництва продукції. Зверніть увагу, при торговельному методі організації бухгалтерського обліку товари та сировину у виробництві (на рахунку 23) обліковують за цінами продажу.

Таким чином, на рахунку 23 «Виробництво» відображаються прямі витрати закладу ресторанного господарства і націнка. Це також є порушенням, тому що за дебетом рахунку 23 «Виробництво» відображаються тільки прямі витрати (матеріальні, трудові, змінні та постійні розподілені загальнозвиробничі витрати). При відображенні на цьому рахунку сировини за продажною вартістю необгрунтовано збільшується вартість запасів.

Відпуск запасів з комори у виробництво відображається проводкою Дт 23 - Кт 281. Торгова націнка може відобразитися безпосередньо при оприбуткуванні товару в комору (проводкою Дт 281 - Кт 285). Тоді в виробництво товари та сировину будуть передаватися вже з націнкою. Якщо облік запасів

у коморі ведеться за первісною вартістю, то на суму торгової націнки на етапі виробництва робиться проводка Дт 23 - Кт 285.

Дебетове сальдо рахунку 23 показує вартість залишків сировини, яка пройшла кулінарну обробку, сировини в напівфабрикатах і готових виробів, які не реалізовані і знаходяться на підприємстві.

Реалізація. 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».

Сума націнки за реалізованими товарами визначається як добуток суми грошових коштів, отриманих за реалізовані товари, і середнього відсотка націнки. При цьому середній відсоток націнки визначається шляхом ділення суми залишку націнок на початок звітного місяця і націнок у вартості товарів за цінами продажу, отриманих у звітному місяці, на суму вартості залишку товарів за ціною продажу на початок звітного місяця і вартості товарів, отриманих у звітному місяці по ціною продажу.

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, амортизація кухонного обладнання, орендна плата і т. і., Враховуються на рахунку 93 «Витрати на збут». Адміністративні витрати враховуються на однойменному рахунку 92.

Виробничий метод

Комора. Виробничий метод передбачає роздільне ведення обліку продовольчої сировини, призначеної для виготовлення власної продукції і товарів, призначених для реалізації. Тобто облік сировини ведеться на субрахунку 201 «Сировина і матеріали», а товарів - на субрахунку 281 «Товари на складі». Якщо підприємство набуває також напівфабрикати, враховувати їх слід на окремому субрахунку 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби».

Оприбуткувати надходить продовольча сировина слід за їх первісною вартістю. Первісна вартість сировини, що надійшла визначається відповідно до п. 9 П (с) БО 9.

А товари слід враховувати аналогічно розглянутому вище методу: або, як і сировину, за первісною вартістю, або за продажною вартістю (з урахуванням націнки).

Відпустка сировини з комори відображають проводкою Дт 23 «Виробництво» - Кт 201 «Сировина і матеріали». Відпуск товарів з комори на реалізацію відображається проводкою Дт 282 «Товари в торгівлі» - Кт 281 «Товари на складі».

Виробництво. На рахунок 23 «Виробництво» слід відносити тільки вартість сировини на виробництво готової продукції по його первісній вартості, сформованої відповідно до вимог П (с) БО 9. Решта витрат, пов'язаних з виробництвом продукції (заробітна плата кухарів, інших виробничих робітників, нарахування на фонд оплати їх праці, амортизація

кухонного обладнання, орендна плата виробничого приміщення і т. д.), враховуються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», оскільки вони не є прямими в розумінні П (с) БО 16. Відповідно до п. 4 П (с) БО 16 прямими витратами є витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Так як заробітну плату кухаря, який зайнятий виробництвом великої кількості страв, неможливо розподілити і віднести на конкретний виріб, то такі витрати вважаються непрямими і відносяться на загальновиробничі витрати.

При цьому розподіляти загальновиробничі витрати (рахунок 91) після закінчення місяця в порядку, представленому в додатку 1 до П (с) БО 16, між об'єктами витрат не треба. Такі витрати слід списувати на собівартість реалізованої продукції. По-перше, це обумовлено особливістю виробничого циклу закладів ресторанного господарства. У закладах ресторанного господарства немає залишків незавершеного виробництва (відповідно до Санітарних правил вся продукція повинна бути реалізована за один день). Виняток становлять підприємства, які виготовляють кондитерські вироби і напівфабрикати.

По-друге, такий розподіл зажадає значних трудозатрат, доцільність яких не виправдовується через знову-таки короткого (одноденного) виробничого циклу.

Реалізація. Дохід від реалізації кулінарних виробів власного виробництва відображають на субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції». Собівартість реалізованих кулінарних виробів власного виробництва списують на субрахунок 901 з урахуванням загальновиробничих витрат.

Дохід від реалізації покупних товарів відображають на субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів». Суму націнки, що припадає на реалізований товар, списують методом «сторно». Залишок вартості товарів відносять в дебет субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів».

Стосовно аудиту слід вказати наступне.

Джерелами інформації під час проведення аудиту на підприємствах громадського харчування є: денний забірний листок, в якому зазначається кількість відпущених за день виробів із зазначенням точного часу та отримувача; калькуляційна картка, в якій розраховується ціна продажу окремої страви; реєстр реалізованих страв, у якому зазначаються кількість реалізованих за день страв у розрізі ціни та кількості з підрахуванням загальної виручки від продажу за день.

Аудит підприємств громадського харчування проводиться за декількома напрямками: перевірка формування ціни; перевірка стану виробничих, торговельних і складських приміщень, а також прилеглої до підприємства території, упорядкування та озеленення мають

забезпечуватися відповідно до встановлених законодавством вимог; перевірка рецептур та фактичного закладення в них продуктів. Норми закладення такої сировини встановлюються шляхом контрольної переробки. Контрольна переробка оформлюється актом довільної форми у двох примірниках; перевірка технологічної документації.

Висновки. Виробничий підхід потребує багатьох розрахунків, однак користувачі можуть отримати більш достовірну інформацію. Він забезпечує більш точний розрахунок доходу від реалізації продукції, тому що заснований на її конкретній продажній ціні. Торгівельний підхід до організації бухгалтерського обліку на підприємствах громадського харчування у зв'язку з застосуванням середньої торгової націнки призводить до викривлення суми доходу. Тому вважаємо, що застосування виробничого підходу до організації обліку на підприємствах громадського харчування більш доцільно у порівнянні з торговельним підходом.

Список літератури

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затв. Наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 г. № 246
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 г. № 87
3. *Белінська О.В., Однолько В.О., Супруненко І.В.* Проблеми обліку витрат на підприємствах громадського харчування. – Мат-ли конференції «Наука і життя: українські тенденції, інтеграція у світову наукову думку». – Київ, 23 травня 2007 року
4. Бухгалтерський облік у громадському харчуванні / за ред. проф. *Ф.Ф. Бутинця*. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 440 с.
5. *Калайтан Т.В.* Облік і аналіз фінансових результатів в управлінні діяльністю підприємств громадського харчування // Автореферат. Дис. Канд. екон.наук: 08.06.04.- Львів:2004. – 20с.

6. *Назарбаева Р., Голошев І.* Учет в общепите // Бухгалтерия. – 2003. №47(566) – с.24-36.
7. *Романов А.Г.* Организация деятельности в сфере общественного питания. – Харьков: Центр Консульт, 2004. – 268 с.
8. *Солошенко Л., Федорченко Ф., Борщ Н.* Громадське харчування: особливості обліку. – Х.: Фактор, 2004. – 408 с.

Bibliography (transliterated)

1. Polozhennya (standart) buxgalters`kogo obliku 9 «Zapasy», zatv. Nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy` vid 20.10.1999 g. No 246
2. Polozhennya (standart) buxgalters`kogo obliku 16 «Vy`traty», zatv. Nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy` vid 31.12.1999 g. No87
3. *Belins`ka O.V., Odnol`ko V.O., Suprunenko I.V.* Problemy` obliku vy`trat na pidpry`emstvax gromads`kogo xarchuvannya. – Mat-ly` konferenciyi «Nauka i zhy`ttya: ukraiyins`ki tendenciyi, integraciya u svitovu naukovu dumku». – Kiev, 23 travnya 2007 roku
4. *Buxgalters`ky`j oblik u gromads`komu xarchuvanni / za red. prof.F.F. Butyn`ciya.* – Zhy`tomu`r:PP «Ruta», 2002. – 440 p.
5. *Kalajtan T.V.* Oblik i analiz finansovy`x rezul`tativ v upravlinni diyal`nistyu pidpry`emstv gromads`kogo xarchuvannya// Avtoreferat. Dy`s. Kand. ekon.nauk: 08.06.04.- L`viv:2004. – 20p.
6. *Nazarbaeva R., Goloshevy`ch Y.* Uchet v obshhepy`tel` Buxgaltery`ya. – 2003 No 47(566) –P.24-36.
7. *Romanov A.G.* Organy`zacy`ya deyatel`nosty` v sfere obshhestvennogo py`tany`ya. – Kharkov: Centr Konsul`t, 2004. – 268 p.
8. *Soloshenko L., Fedorchenko F., Borshh N.* Gromads`ke xarchuvannya: osobly`vosti obliku. – Kharkov: Faktor, 2004. – 408 p.

Надійшла (received) 26.09.2017

Бібліографічні описи / Библиографические описания / Bibliographic descriptions

Ресторанный бизнес: особенности финансового обліку та аудиту продукції за торговельним та виробничим методами/ С.В. Брік // Вісник НТУ «Харківський політехнічний інститут» (економічні науки). – Х.: НТУ „ХПІ”. - 2017. - № 45(1266).- С. 79-82 . Бібліогр. 8 назв. – ISSN 2519-4461.

Ресторанный бизнес: особенности финансового учета и аудита продукции торговым и производственным методами / С.В. Брик// Вестник НТУ «Харьковский политехнический институт» (экономические науки). – Х.: НТУ „ХПИ”. - 2017. - № 45(1266).- С. 79-82 . Библиогр.: 8 названий. – ISSN 2519-4461.

Restaurant business: features of financial accounting and audit of products by trade and production methods / S.V. Brik// Bulletin of NTU "Kharkiv Polytechnic Institute" (economic sciences). – Kharkiv.: NTU "KhPI". - 2017. - № 45(1266).- P. 79-82 . Bibliogr.: 8 names. – ISSN 2519-4461.

Відомості про авторів / Сведения об авторах / About the Authors

Брік Світлана Володимирівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри економічного аналізу та обліку НТУ «ХПІ»; тел.: (050) 917-62-59; e-mail: svetsvb@gmail.com.

Брик Светлана Владимировна – кандидат економічних наук, доцент кафедри економічного аналізу та обліку НТУ «ХПІ»; тел.: (050) 917-62-59; e-mail: svetsvb@gmail.com.

Brik Svitlana Volodymyrivna – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Department of Economic Analysis and Accounting of NTU "KhPI";tel.: (050) 917-62-59; e-mail: svetsvb@gmail.com.