

УДК 657.1:338

Шільвінська О.Л.

аспірант кафедри теорії бухгалтерського обліку
Національної академії статистики, обліку та аудиту**ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ
НА ПІДПРИЄМСТВАХ ГОТЕЛЬНО-РЕСТОРАННОГО КОМПЛЕКСУ****PECULIARITIES OF CHARGES ACCOUNTING
AT ENTERPRISES OF HOTEL-AND-RESTAURANT COMPLEX****АНОТАЦІЯ**

У статті розглядаються особливості обліку витрат на підприємствах готельно-ресторанного комплексу. Проаналізовано відмінності у застосуванні виробничого і торговельного методу обліку витрат. Запропоновано послідовність обліку виробничих операцій та етапи формування собівартості продукції.

Ключові слова: витрати, собівартість, калькуляція, виробничий метод, торговельний метод.

АННОТАЦИЯ

В статье рассматриваются особенности учета расходов на предприятиях гостинично-ресторанного комплекса. Проанализированы отличия в применении производственного и торгового метода учета расходов. Предложена последовательность учета производственных операций и этапы формирования себестоимости продукции.

Ключевые слова: расходы, себестоимость, калькуляция, производственный метод, торговый метод.

ANNOTATION

In the article, the peculiarities of charges accounting at enterprises of hotel-and-restaurant complex have been examined. The differences in using of productive and trade methods of charges accounting have been analysed. The author has proposed a succession of production operations accounting and the stages of forming prime price of products.

Keywords: charges, prime price, calculation, production method, trade method.

Постановка проблеми. Витрати є одним із основних показників діяльності підприємства. Раціональна організація обліку витрат та зниження суми витрат впливає на фінансовий результат діяльності підприємства та рентабельність. Рентабельність підприємств готельно-ресторанної сфери у розвинених країнах не буває нижчою 40%. В Україні склалася зовсім інша ситуація, більшість підприємств – нерентабельні та збиткові, це пов'язано з низькою завантаженістю, завищенням цін, низьким туристичним потоком та неефективним управлінням витрат.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Принципи, проблеми та напрямки вдосконалення обліку доходів, витрат та фінансових результатів діяльності готелів та підприємств ресторанного бізнесу знайшли своє відображення у працях зарубіжних та вітчизняних вчених О.А. Агеєва, Г.Н. Бургонової, Н.А. Коморджанової, З.А. Балченко, І.В. Балченко, Н.С. Герасимова, С.О. Балченко, М. Бойцовой, В. Бартовщук, С.Я. Король, О.В. Чумак, Н.В. Смірнова, І.В. Десяткіна, В.І. Попович, В.В. Новодворська, Г.С. Дергільова, Я. Клиженко, С. Лозовської, Т.П. Марущака, Л. Мех, О. Піроженка,

Н. Шишкюєдова та інших. У своїх працях науковці приділяють увагу питанням складу витрат, їх класифікації, акцентують увагу на розширенні складу аналітичних рахунків.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на те, що зарубіжними та вітчизняними вченими досить ґрунтовно розглянуті проблеми, які виникають під час відображення в обліку витрат підприємств різних галузей економіки, особливості обліку витрат підприємств готельно-ресторанного комплексу детально не розглядалися, що і викликало необхідність подальших досліджень.

Метою статті є дослідження особливості обліку витрат підприємств готельно-ресторанної сфери.

Виклад основного матеріалу. Особливістю діяльності підприємств готельно-ресторанного господарства є одночасне поєднання процесів виробництва, торгівлі та сфери послуг. У зв'язку з цим існують певні особливості в системі бухгалтерського обліку.

Підприємство готельно-ресторанного комплексу при організації обліку витрат можуть обирати один із двох методів, які запропоновані Міністерством фінансів України (виробничий метод) і Міністерством економіки та з питань європейської інтеграції (торговельний метод), зазначивши його в розробленому Наказі про облікову політику.

Згідно з виробничим методом, облік сировини ведеться на субрахунку 201 «Сировина та матеріали», а товарів на субрахунку 281 «Товари на складі». Оприбуткування сировини, що надходить, здійснюється за первісною вартістю, яка визначається відповідно до п. 9 П (С)БО 9 «Запаси», а товари обліковуються 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 плата кухарів, інших виробничих працівників, нарахування заробітної платні працівникам, задіяним у виробництві, тощо) необхідно обліковувати на рахунок 91 «Загальновиробничі витрати», оскільки вони не вважаються прямими витратами (згідно з П (С)БО 16 «Витрати»). Відповід-

но до виробничого підходу, розподіляти загально-виробничі витрати після закінчення місяця між їх об'єктами не потрібно. Ці 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 уся продукція має бути реалізованою за один день). Винятком є підприємства, які виготовляють кондитерські вироби та напівфабрикати. По-друге, такий розподіл вимагає значних трудових витрат, доцільність яких не виправдовується через короткий (одноденний) виробничий цикл.

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 [6, с. 12].

Згідно з торговельним методом, облік сировини та напівфабрикатів у коморі ведуть на субрахунку 281 «Товари на складі», як правило, за цінами продажу. Відповідно до даного підходу 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. 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 з цим до складу прямих витрат, які відображаються на рахунку 23 «Виробництво», відносять лише матеріальні витрати [6, с. 12].

Ми вважаємо, що для закладів готельно-ресторанного господарства виробничий метод з точки зору бухгалтерського обліку є більш прогресивним, так як він не лише забезпечує найбільш вірне відображення результатів діяльності, а і відповідає положенням (стандартам) бухгалтерського обліку.

Послідовність обліку виробничих операцій, згідно з виробничим методом, на підприємствах готельно-ресторанного господарства має такий вигляд (рис. 1).

На підставі даних рисунка 1 можемо відзначити, що процес організації обліку витрат обігу та витрат виробництва на підприємствах ресторанного господарства складається з трьох етапів.

На першому етапі у комору надходять сировина і товари, що використовуються у виробництві чи безпосередньо для реалізації. Товари до

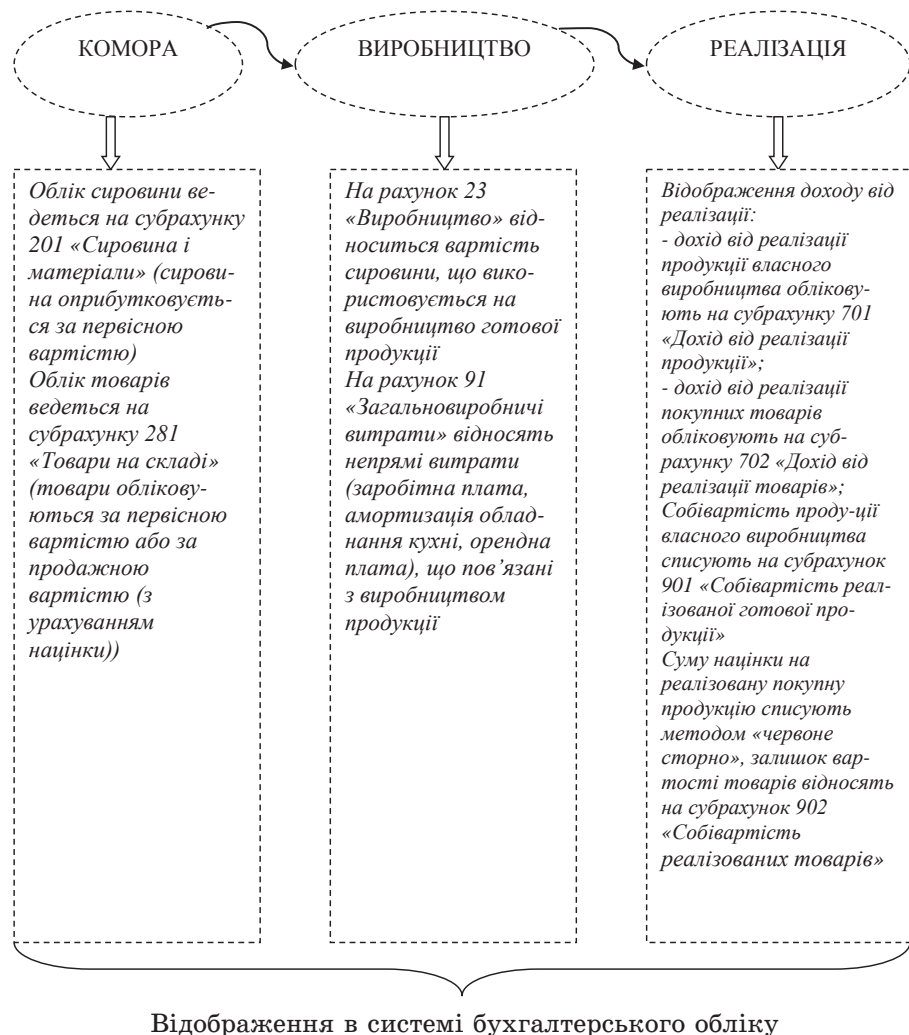


Рис. 1. Послідовність обліку виробничих операцій у ресторанному господарстві (за виробничим методом)

Джерело: розроблено автором на підставі джерела [4]

підприємств ресторанного господарства можуть надходити безпосередньо від виробника або від посередника (оптово-роздрібні підприємства, фізичні особи-підприємці, тощо). Оприбуткування отриманих товарів здійснюється на підставі рахунка-фактури, товарно-транспортної накладної. Відпуск товарів з комори здійснюється на підставі накладної на відпуск товару з комори. При цьому варто зазначити, що відпуск сировини з комори відбувається у межах добової потреби з урахуванням залишків на кухні на початок робочого дня.

На етапі виробництва відбувається безпосереднє створення продукції, яка призначена для реалізації кінцевому споживачу. На даному етапі у системі бухгалтерського обліку відображається інформація про витрати сировини, що були понесені для приготування готової продукції (страви, напої).

На другому етапі виробництва визначається собівартість кожної приготовленої страви, напою. Достовірна, повна, неупереджена та об'єктивна інформація щодо собівартості готової продукції дозволить бухгалтерській службі підприємства ресторанного господарства визначити наскільки економічно вигідним, економічно доцільним є випуск кожного конкретного виду продукції.

На етапі виробництва формують такі документи:

- калькуляційна картка (на підставі даного документу проводять розрахунок цін продажу на продукцію власного виробництва у закладах ресторанного господарства);

- план-меню (є підставою для складання меню для споживачів і вимоги на отримання сировини з комори. Щодня складається завідувачем виробництва (шеф-кухарем) напередодні приготування їжі та затверджується директором закладу ресторанного господарства);

- вимога до комори на отримання сировини;

- акт про реалізацію готових виробів кухні (заповнюється на підставі відсортованих за видами страв касових чеків. Складається завідувачем виробництва і є додатком до звіту завідувача про рух продуктів по кухні);

- денний забірний лист (заповнюється, якщо роздаткову відокремлено від основного виробництва, оформляється відпуск виробів до буфету, дрібно роздрібною торговельною мережі. Складається на кожну матеріально відповідальну особу у двох примірниках);

- замовлення-рахунок (складається при обслуговуванні ювілеїв, банкетів та інших спеціальних замовлень);

- меню на відпуск продукції працівникам закладу (складається при відпуску виробів підприємства своїм працівникам із зазначенням загальної кількості страв і згідно з кількістю працюючих цього дня);

- звіт про рух продукції і тари по кухні (складається щодня завідувачем виробництва у двох примірниках. Перший примірник з при-

бутковими та видатковими документами здається до бухгалтерії. На другому бухгалтер ставить свій підпис і цей примірник залишається у матеріально відповідальній особі);

- звіт про рух продуктів (складається при проведенні інвентаризації. У ньому фіксуються виявлені в результаті інвентаризації відхилення між фактичним витрачанням сировини та нормативним);

- контрольний розрахунок (складається при проведенні інвентаризації. До нього заносять виявлені в результаті інвентаризації відхилення між фактичним витрачанням сировини та нормативним);

- журнал обліку столового посуду та приборів (ведеться особою, відповідальною за збереження посуду та приборів);

- акт на бій, лом та втрату посуду і приборів [3, с. 70].

На наступному етапі відбувається реалізація приготовлених страв, напоїв. На етапі реалізації в бухгалтерії підприємства ресторанного господарства відображають отриманий дохід від реалізації готової продукції.

На даному етапі оформляють такі документи:

- розрахункові документи (чеки РРО, розрахункові квитанції) на підставі рахунків для відвідувачів;

- акт про передачу товару і тари під час зміни матеріально відповідальної особи (складається у трьох примірниках (перший і другий примірники залишаються у матеріально відповідальних осіб, які змінюються, а третій передається до бухгалтерії разом зі звітом));

- товарний звіт (у даному звіті відбувається рух товару і тари. Складається щодня або один раз на три дні у двох примірниках, один з яких разом з прибутковими та видатковими документами передається до бухгалтерії);

- журнал обліку столового посуду і приборів (ведеться особою, відповідальною за збереження столового посуду та приборів);

- акт на бій, лом та втрату посуду і приборів [3, с. 70].

Підприємство ресторанного господарства повинно управляти витратами операційної діяльності системно через визначений і затверджений керівництвом поетапний алгоритм управління, який виконують у чіткій послідовності, що забезпечує досягнення поставлених цілей. Відповідно, визначивши мету, розраховують витрати, які забезпечують її виконання, здійснюють збір і обробку інформації щодо даного процесу і через визначену політику управління витратами обирають систему чинників. Надалі, здійснивши аналітичні процедури складають звіти про отримані результати з метою побудови моделей результатів управління для аналізу причин змін. Завершується процес управління витратами у звітному періоді виконанням різного роду контрольних заходів для оцінки результатів управлінської діяльності за формуванням витрат операційної діяльності підприємств рес-

торанного господарства. Виконання зазначених умов у системі управлінської діяльності забезпечить ефективність формування витрат та споживання ресурсів [1, с. 75].

Щодо готельного бізнесу, варто відзначити, що у готельному господарстві можна виділити три рівні центрів витрат, причому перші два рівні – це постійні витрати, а третій рівень – тимчасові витрати.

Після складання бюджету прямих витрат і попереднього бюджету змінних витрат складають зведений бюджет. Так, зведений бюджет відповідає п'яти основним принципам бюджетування, а саме:

- погодження, тобто формування бюджету йде «від низу до верху», починаючи з підрозділу готельного господарства, виробничої програми готельного продукту, зведеного плану надання готельних послуг, закінчуючи бюджетом прямих витрат;

- пріоритетність координації бюджетування, забезпечує використання дефіцитних засобів за найбільш вигідними напрямками;

- причинність припускає, що кожна планова одиниця може планувати і відповідати тільки за ті величини, на які вона може зробити вплив;

- відповідальність, що концентрується виключно на величинах, що піддаються дії, передбачає передачу відповідальності за його виконання частини бюджету разом з повноваженнями втручатися у разі потреби;

- постійність цілей – припускає, що встановлені базові величини контрольного бюджету протягом тижня не повинні бути принципово змінені [2].

Витрати підприємств готельно-ресторанного господарства обліковуються за такими ділянками:

- ресторан;
- готель;
- технічна служба;
- служба маркетингу.

При калькуляції собівартості готельних послуг варто визначитися зі складом витрат, які формують мінімальний набір включених до вартості номера послуг. Частина витрат, що виникає у сегменті, прямо включається до собівартості послуг. Проте існують витрати, які виникнувши в одному сегменті, фактично включаються до собівартості іншого [7, с. 73].

Процес глобалізації готельних послуг веде до серйозного збільшення обсягів інформації, яку необхідно збирати, оновлювати, структурувати. При цьому визначне значення має широке використання мережі Інтернет, яку в свою чергу можна розглядати і як дистрибутивний канал, і як додатковий інформаційний ресурс дистри-

бутивної системи. Найбільшим досягненням Інтернету є можливість надати глобальний доступ до готельних послуг з набагато меншими витратами порівняно з традиційними системами дистрибуції [5].

Висновки. Аналізуючи усе вищевикладене, ми вважаємо, що для закладів готельно-ресторанного господарства виробничий метод з точки зору бухгалтерського обліку є більш прогресивним, так як він не лише забезпечує найбільш вірне відображення результатів діяльності, а й відповідає положенням (стандартам) бухгалтерського обліку. В подальшому додаткового дослідження потребують питання синтетичного та аналітичного обліку витрат підприємств готельно-ресторанного комплексу.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Андрющенко І.С. Процес управління витратами операційної діяльності підприємств ресторанного господарства / І.С. Андрющенко // Розвиток харчових виробництв, ресторанного та готельного господарств і торгівлі: проблеми, перспективи, ефективність: Міжнародна науково-практична конференція, 22 травня 2014 р.: [тези у 2-х ч.] / редкол.: О. І. Черевко [та ін.]. – Харків: ХДУХТ, 2014. – Ч. 2. – С. 75-76.
2. Герасимова Н.С. Організаційна система управління витратами готельних підприємств [Електронний ресурс] / Н.С. Герасимова. – Режим доступу: nbuv.gov.ua. – Назва з екрану.
3. Десяткіна І.В. Інформаційна модель відображення у звітності витрат обігу та виробництва закладів ресторанного господарства / І.В. Десяткіна // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2011. – № 2 (56). – С. 69-70.
4. Світлична В.Ю. Конспект лекцій з дисципліни «Бухгалтерський облік» (для студентів 3 курсу денної та заочної форм навчання напряму підготовки 6.140101 «Готельно-ресторанна справа») / В.Ю. Світлична; Харк. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О.М. Бекетова. – Х.: ХНУМГ, 2013. – 70 с.
5. Чувуріна К.В. Тенденції розвитку готельного господарства в умовах глобалізації [Електронний ресурс] / К.В. Чувуріна. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/5_SWMMN_2012/Economics/6_100998.doc.htm. – Назва з екрану.
6. Янчева Л.М. Методичні підходи до організації бухгалтерського обліку витрат виробництва та обігу на підприємствах ресторанного господарства [Електронний ресурс] / Л.М. Янчева, Т.В. Шталь, М.О. Ільченко. – Режим доступу: nbuv.gov.ua. – Назва з екрану.
7. Янчева Л.М. Особливості формування собівартості готельних послуг / Л.М. Янчева, Н.С. Герасимова // Розвиток харчових виробництв, ресторанного та готельного господарств і торгівлі: проблеми, перспективи, ефективність: Міжнародна науково-практична конференція, 22 травня 2014 р.: [тези у 2-х ч.] / редкол.: О.І. Черевко [та ін.]. – Харків: ХДУХТ, 2014. – Ч. 2. – С. 73-74.