

УДК 338

Гриценко О.М.

здобувач кафедри бухгалтерського обліку  
Київського торговельно-економічного університету

## УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ ФОРМУВАННЯ ВИРОБНИЧОЇ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВАХ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА В СИСТЕМІ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ

Стаття присвячена особливостям обліку запасів на підприємствах ресторанного господарства. Особливу увагу приділено виробничому методу обліку та механізму формування виробничої собівартості продукції.

**Ключові слова:** ресторанне господарство, запаси, калькуляція, виробнича собівартість продукції.

### Гриценко О.Н. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ ФОРМИРОВАНИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ РЕСТОРАННОГО ХОЗЯЙСТВА В СИСТЕМЕ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА

Статья посвящена особенностям учета запасов на предприятиях ресторанного хозяйства. Особое внимание уделено производственному методу учета и механизму формирования производственной себестоимости продукции.

**Ключевые слова:** общественное питание, запасы, калькуляция, производственная себестоимость продукции.

### Gritsenko O.N. IMPROVED METHOD OF FORMING PRODUCTION COST PRODUCTION AT THE ENTERPRISE AT RESTAURANTS IN THE FINANCIAL ACCOUNTING SYSTEM

Article concerns the peculiarities inventory enterprises restaurant facilities. Particular attention is paid to the production method of accounting and the mechanism of formation of industrial production costs.

**Keywords:** catering, inventory, costing, production cost of production.

**Постановка проблеми.** Підприємства ресторанного господарства у своїй діяльності поєднують два процеси: виробництво і торгівлю. Елементом виробничої діяльності є безпосередньо сам процес приготування готової продукції, з визначенням виробничої собівартості, а елементом торговельної діяльності – встановлення торгової націнки. Досить важливою проблемою на підприємствах ресторанного господарства є відсутність єдиного підходу щодо застосування виробничого чи торговельного методу, що впливає на відображення обліку запасів за їх видами, а також на формування ціни продукції. Детальної інформації щодо методики застосування зазначених підходів на підприємствах ресторанного господарства у нормативних документах не наведено.

Аналіз останніх і публікацій. Проблемам обліку на підприємствах ресторанного господарства присвячують свої роботи такі вітчизняні науковці, як: О.В. Чумак, В.В. Новодворська, Н.В. Смирнова досліджували питання удосконалення методики обліку витрат в ресторанному господарстві; Т.В. Калайтай займалася розробкою методики ведення обліку в закладах громадського харчування з використанням інформаційно-комп'ютерних технологій; Г.С. Дергільова, Л.В. Лукашова удосконалювали класифікацію показників рентабельності з метою управління підприємствами громадського харчування. У наукових дослідженнях вищезазначених учених узагальнені та вивчені різні проблеми обліку на підприємствах ресторанного господарства. Проте, як свідчить практика, питання механізму формування виробничої собівартості вищезазначених підприємств потребує глибокого вивчення і подальших досліджень.

**Постановка завдання.** Мета статті – дослідити специфіку обліку на підприємствах ресторанного господарства та розкрити механізм формування виробничої собівартості готової продукції.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** На сучасному етапі в Україні підприємства ресторанного господарства (за КВЕД) функціонують самостійно, виконуючи усі управлінські функції (тобто є абсолютно незалежними), або об'єднуються у групи як з іншими підприємствами (зкладами РГ), що розвиваються у складі сітьових (мережових), так і з підприємствами інших видів економічної діяльності, діючи під певною торговельною маркою і розподіляючи між собою витрати щодо виконання деяких управлінських функцій.

В економічній літературі існують різні підходи стосовно виду діяльності у сфері ресторанного господарства. В.В. Архипов зазначає, що розвиток ресторанного господарства [1, с. 7]:

- забезпечує істотну економію суспільної праці завдяки раціональнішому використанню техніки, сировини, матеріалів;
- надає робітникам і службовцям протягом робочого дня гарячу їжу, що підвищує їх працездатність, зберігає здоров'я;
- дає можливість організації збалансованого раціонального харчування в дитячих і навчальних закладах.

Інші фахівці, розкриваючи призначення підприємств ресторанного господарства, зазначають, що «вони були і є підприємствами торгівлі, що суміщують деякі виробничі функції, пов'язані з приготуванням страв [2, с. 28]. Ю. Бакун, В. Оспіщев, О. Чумак вважають ресторанний бізнес виробничою діяльніс-

Таблиця 1

Порівняльна характеристика терміну «ресторанне господарство»

Міжнародний стандарт галузевої класифікації видів економічної діяльності (ISIC) ООН [5]	Заклади ресторанного господарства. Класифікація: ДСТУ 4281:2004 [6]
Ресторанне господарство – це вид економічної діяльності, спрямований на задоволення потреб споживачів у харчуванні, з організацією дозвілля або без нього	Ресторанне господарство – вид економічної діяльності суб'єктів господарської діяльності щодо надання послуг відносно задоволення потреб споживачів у харчуванні з організацією дозвілля або без нього

тю [3, с. 34; 4, с. 31]. На думку автора, основна мета закладів ресторанного господарства чітко визначена у термінах та поняттях міжнародних та вітчизняних стандартів (табл. 1).

Визначення терміну «ресторанне господарство», відповідно до стандартів, спрямовує орієнтир діяльності суб'єктів господарювання на виробництво, торгівлю та організацію дозвілля або без нього. Підприємства ресторанного господарства на свій розсуд можуть обрати будь-який з методів ведення обліку – торговельний чи виробничий – про що, зокрема, зазначалося в листі Мініфіну України від 11.11.2004 р. № 31-04200-30-29/21009 [7] та листі Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 05.11.2004 р. № 54-51/741) [8]. Проте детальної інформації щодо методики застосування зазначених підходів у нормативних документах не наведено.

В Методичних рекомендаціях щодо формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності, затверджених наказом Мінекономіки, та з питань європейської інтеграції № 145 у п. 2 розділу 1 визначено [9]: «до складу витрат торговельної діяльності відносяться ... також витрати підприємств ресторанного господарства, пов'язані із випуском і реалізацією продукції власного виробництва». Тобто в зазначених методичних рекомендаціях наведена інформація щодо обліку витрат підприємств ресторанного господарства. Проте дані рекомендації стосуються лише обліку адміністративних витрат та витрат на збут, відносно ж виробничих витрат рекомендації відсутні [9].

У Методичних рекомендаціях № 157 приділено переважну увагу торговельному методу [10]. Відносно рахунку 23 «Виробництво» в Методичних рекомендаціях № 157 зазначено, що «за дебетом відображають вартість товарів і сировини, які надійшли у виробництво» та «дебетове» сальдо рахунку 23 «Виробництво» показує вартість залишків сировини, яка не пройшла кулінарної обробки...». Тобто рахунок 23 «Виробництво» рекомендується виключно для обліку використаних у виробництві запасів, тому він не носить калькуляційного характеру [10]. Отже, Методичні рекомендації № 145 і Методичні рекомендації № 157 не наводять чітких варіантів щодо відображення в обліку витрат виробництва в підприємствах ресторанного господарства [9, 10].

При аналізі фахової літератури нами було систематизовано погляди авторів щодо виробничого та торговельного підходів та визначено, що відносно цього питання теж пропонується два напрямки його вирішення. Прибічниками виробничого підходу є такі науковці, як Н. Горицька, Л.Н. Котенко, А.І. Олійник, Л. Солошенко, які пропонують здійснювати відображення витрат виробництва разом із загальною сумою в обліку від загальної суми витрат операційної діяльності [11, 12, 13]. Ф.Ф. Бутинцем запропоновано обліковувати витрати виробництва без використання рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» такими бухгалтерськими проведеннями: Дт 23 Кт 281, 66, 65, 685, 47, 13 [14]. О.В. Чумак та В.І. Оспіщев рекомендують застосовувати виробничий підхід з використанням рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», із відображенням господарських операцій наступним чином: Дт 91 Кт 66, 65, 131 тощо. При цьому змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати рекомендують включати до складу виробничої собівартості власного виробництва (записом Дт 23 Кт 91), а нерозподілені постійні загальновиробничі витрати до складу собівартості реалізації (записом Дт 901 Кт 91) [15]. Як видно з

розглянутих поглядів науковців, в інформації, наведеній у нормативно-правових документах, щодо застосування виробничого чи торговельного підходу єдиних і чітких відповідей немає.

Результати дослідження практики діяльності суб'єктів господарювання свідчать, що на сучасному етапі підприємства ресторанного господарства застосовують торговельний підхід. Більшість кафе та ресторанів облік сировини, напівфабрикатів на складах здійснюють на субрахунок 281 «Товари на складі» за цінами продажу. Процес передачі сировини на кухню відображають записом Дт 282 «Товари в торгівлі» Кт 281 «Товари на складі». За цим підходом не калькулюють собівартість готової продукції, у зв'язку з вищезазначеним рахунок 23 «Виробництво» не використовують. На субрахунок 902 «Собівартість реалізованих товарів» здійснюється узагальнення інформації щодо собівартості реалізованих закуплених товарів та продукції власного виробництва. На рахунок 92 «Адміністративні витрати» відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства в цілому. На рахунок 93 «Витрати на збут» відображають витрати, пов'язані зі збутом (реалізацією, організацією споживання, продажем) продукції (товарів, робіт, послуг). На цьому ж рахунок підприємства ресторанного господарства відображають також витрати, які безпосередньо пов'язані з випуском власної продукції (нарахування заробітної плати працівникам виробництва; нарахування на соціальні заходи; нарахування амортизації основних засобів, безпосередньо зайнятих виробництвом продукції тощо).

На наш погляд, такий вищевказаний підхід є економічно некоректним у зв'язку з тим, що основні виробничі витрати не можуть бути визначені як збутові або інші операційні. Вважаємо діючий порядок відображення прямих витрат неправомірним, оскільки в цьому випадку наведені бухгалтерські записи не проводяться через рахунок 23 «Виробництво», що не відповідає його економічному змісту та сутності прямих витрат як елемента виробничої собівартості.

На досліджуваних підприємствах ресторанного господарства типу «Ідальні» використовується дещо інший підхід, зокрема облік сировини обліковують на рахунок 28 «Товари». Собівартість продукції заклад харчування формує на рахунок 23 «Виробництво». Облік запасів у коморі ведеться за купівельними цінами, а націнку формують у момент передачі на кухню шляхом складання запису Дт 23 Кт 285. Тобто за дебетом рахунку 23 «Виробництво» відображають вартість продуктового набору за цінами продажу. Заробітну плату кухарям, нарахування на неї, амортизацію виробничого обладнання, інші витрати, що безпосередньо пов'язані з процесом виробництва, обліковують на рахунок 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут». Реалізуючи продукцію кухні, її собівартість, сформовану на рахунок 23, списують у дебет субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів», а націнку відображають методом «сторно» записом Дт 23 Кт 285.

Проаналізувавши наведений підхід, можна зробити наступні висновки:

- на рахунок 28 «Товари» необхідно відображати закупівельні товари, призначенні для подальшого перепродажу, при виробничому процесі даний рахунок вести некоректно;
- на рахунок 23 «Виробництво» відображаються лише прямі матеріальні витрати (вартість сировин-

ного набору). А відповідно до п. 10 П(С)БО 9 «Запаси» [16] первісною вартістю запасів, що виготовлені власними силами підприємства, є виробнича собівартість, яку визначають за П(С) БО 16 «Витрати» [17]. Виробничу собівартість формують з: прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, змінних та постійних розподілених загально-виробничих витрат (п. 11 П(С)БО 16). Також некоректним є облік націнки на рахунку 23 «Виробництво».

- кореспонденція Дт 902 Кт 23 суперечить роз'ясненню до рахунку 23 «Виробництво» в Інструкції № 291 [92]. Собівартість виготовлення продукції з рахунку 23 «Виробництво» списується в дебет рахунку 26 «Готова продукція»;

- витрати, які пов'язані із оплатою праці кухарів, нарахування на неї, витрати на обслуговування виробничого приміщення, знос виробничого обладнання тощо варто відносити на загальні витрати виробництва, а не відображати на рахунку 93 «Витрати на збут».

**Висновки.** Отже, враховуючи недосконалість методичних підходів щодо відображення обліку витрат, які формують фактичну виробничу собівартість запасів на підприємствах ресторанного господарства за торговельним методом, застосування якого безпосередньо впливає на формування собівартості продукції, пропонуємо виробничий метод обліку запасів для підприємств ресторанного господарства, який забезпечує узагальнення наступної інформації:

- вартість використаної сировини для виготовлення страв відображати на рахунку 23 «Виробництво» за фактичною собівартістю в розрізі об'єктів витрат. Перелік об'єктів витрат підприємство встановлює для себе самостійно (з урахуванням особливостей виробництва, технології тощо). Об'єктом витрат на підприємствах ресторанного господарства є випуск готової продукції в цілому;

- витрати на обслуговування і управління процесу виготовлення страв відображати на рахунку 91 «Загально-виробничі витрати» (заробітна плата з відрахуванням завідувача виробництвом, кухарів, вартість спожитої електроенергії, газу, водопостачання, витрати на амортизацію і ремонт основних засобів виробничого призначення);

- витрати на збут на рахунку 93 «Витрати на збут» (заробітна плата з відрахуваннями офіціантів, касирів, мийників посуду, прибиральниць залу, витрати на амортизацію і ремонт обладнання, яке використовується для продажу продукції власного виробництва).

Пропонуємо в якості об'єкту витрат використовувати випуск готової продукції в цілому. Вищенаведений виробничий підхід запропоновано для підпри-

ємств ресторанного господарства усіх типів, в яких здійснюється процес виробництва готової продукції.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Архипов В.В. Організація ресторанного господарства : навч. пос. / В.В. Архипов. – К. : Центр учбової літератури; Фірма «Інкос», 2007. – 280 с.
2. Куцик П.О., Коваль Л.І., Макарук Ф.Ф. Бухгалтерський облік у торгівлі та ресторанному господарстві : навч. пос. / П.О. Куцик. – «Магнолія-2006». – Львів, 2010. – 504 с.
3. Бакун Ю., Бакун В. Себестоимость готовой продукции в сфере общественного питания // Бухгалтерия. – 2001. – № 34/1(449). – С. 34-39.
4. Оспіщев В. Удосконалення обліку витрат виробництва в підприємствах ресторанного господарства / В. Оспіщев, О. Чумак // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 31-37.
5. ISIC Rev 3 code 5520 Restaurants, bars and canteens – розділ «Ресторани бари та їдальні» Міжнародний стандарт галузевої класифікації видів економічної діяльності.
6. Заклади ресторанного господарства. Класифікація : ДСТУ 4281:2004 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://normativ.com.ua>.
7. Лист Мініфіну України від 11.11.2004 р. № 31-04200-30-29/21009.
8. Лист Міністерства, економіки та з питань європейської інтеграції України від 05.11.2004 р. № 54-51/741).
9. Методичні рекомендації щодо формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності : Наказ Міністерства економіки України 02.03.2010 № 226.
10. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами. Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України № 157 від 17.06.2003 р.
11. Горицкая Н. Постулаты бухгалтерского учета в общественном питании / Н. Горицкая // Бухгалтерия, налоги, бизнес. – 2004. – № 3. – С. 31-34.
12. Котенко Л.Н., Манжос Н.В. Бухгалтерский учет в предприятиях торговли и питания : учеб. пособие для студ. вузов / Л. Н. Котенко, Н. В. Манжос. – Х. : Студцентр, 2003. – 640 с.
13. Солошенко Л. Громадське харчування. Особливості обліку / Л. Солошенко, Ф. Федорченко [3-те вид., перероб. і доп.]. – Х. : Фактор, 2003. – 356 с.
14. Бутинець Ф.Ф., Янчева Л.М., Глушук О.М., Остапчук Т.П., Якименко С.І. Бухгалтерський облік у громадському харчуванні : навч. посібник для студ. вищих навч. закл. / Франц Францович Бутинець (ред.). – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 440 с.
15. Оспіщев В. Удосконалення обліку витрат виробництва в підприємствах ресторанного господарства / В. Оспіщев, О. Чумак // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 31-37.
16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : станом на 20.10.99 р. № 246, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.