

Чумак О.В., Пономаренко Н.М.

## ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА

*Запропоновано складові облікової політики витрат підприємств ресторанного господарства, ґрунтуючись на рекомендованій методологічній основі. Елементи облікової політики визначено через розкриття методичних аспектів стосовно обраних складових. Визначено класифікаційні ознаки для витрат досліджуваних підприємств, запропоновано робочий план рахунків обліку в аналітичному розрізі для управління витратами операційної діяльності підприємств ресторанного господарства, рекомендовано загальний механізм розподілу загальнопромислових витрат.*

**Ключові слова:** витрати, облікова політика, ресторанне господарство, собівартість, стандарти обліку, класифікація витрат.

**Постановка проблеми.** В Україні ресторанний бізнес розвивається досить динамічно, що зумовлює потребу в постійному оновленні методів управління економічними процесами. Прийняття будь-яких управлінських рішень ґрунтується на інформаційній основі, ефективність якої визначається правильно обраними методичними аспектами в обліковій політиці. Організація облікового процесу бізнес-структур забезпечується розробкою облікової політики, кожен елемент якої має бути достатньо обґрунтований, враховуючи специфіку діяльності, галузі, ринку, запити власників. Для підприємств ресторанного господарства, які формують витрати за стравами, які виготовляють, товарами і послугами, які надають, процес визначення витратності залишається дещо ускладненим. Зазначене актуалізує дослідження методичних засад щодо визначення складових облікової політики підприємств ресторанного господарства в частині витрат для обґрунтованого визначення собівартості виготовлених страв, рентабельності продукції власного виробництва, проданих товарів й наданих послуг.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Науковий доробок у розвиток системи обліку витрат підприємств сфери ресторанного бізнесу

зробили такі учені, як: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Л.М. Котенко, М.В. Кужельний, П.О. Куцик, Л.В. Нападовська, Г.О. Партин, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, В.І. Оспіщев, А.В. Череп, Л.М. Янчева та інші. Проте до теперішнього часу, у зв'язку з недостатнім уваги науковцями, залишається не повною мірою вирішеною низка суттєвих теоретико-методичних питань стосовно організації обліку витрат та формування облікової політики на підприємствах ресторанного господарства, які потребують свого подальшого дослідження.

**Ціль статті** полягає в обґрунтуванні методичних аспектів формування облікової політики щодо витрат діяльності підприємств ресторанного господарства.

**Виклад основного матеріалу.** Правилами роботи закладів (підприємств) ресторанного господарства, затверджених відповідним Наказом [8], закладом ресторанного господарства визначено організаційно-структурну одиницю у сфері ресторанного господарства, яка здійснює виробничо-торговельну діяльність: виробляє і (або) доготовляє, продає і організовує споживання продукції власного виробництва і закуплених товарів, може організовувати дозволя споживачів. Така специфіка зумовлює необхідність обґрунтованого вибору методів, способів та положень щодо організації облікового процесу витрат, зафіксованого в обліковій політиці підприємства. Обліковою політикою створюються передумови повного відображення витрат в обліковій системі шляхом застосування обґрунтованих методів, які формують вартісні показники для забезпечення дотримання таких характеристик обліку витрат, як повнота, точність, оперативність та достовірність.

© Чумак Оксана Володимирівна, доцент кафедри обліку, аудиту та економічного аналізу Харківського інституту фінансів Київського національного торговельно-економічного університету, м. Харків, 0984804528, e-mail: pp\_chumak\_ov@i.ua

Пономаренко Наталія Миколаївна, доцент кафедри обліку, аудиту та економічного аналізу Харківського інституту фінансів Київського національного торговельно-економічного університету, м. Харків, 0503025343, 1202, e-mail: pnn@gmail.com

Підприємства ресторанного бізнесу сьогодні пропонують оновлений формат діяльності в частині пропозицій відвідувачам, які рекомендовано називати «продуктами»: страви (кухня), товари, організація свят та виїзних заходів, страви на замовлення для продажу за межами закладу (до прикладу офісні чи дієтичні сніданки), декоративне супроводження свят, організація ділових заходів (як окремі види послуг) тощо. «Продукти» варто виділяти в системі управлінського і фінансового обліку для збору інформації про кількість та склад операційних витрат, що дозволяє визначити дотримання цільового призначення витрачання ресурсів, встановлювати методичні прийоми розподілу витрат та цінових меж тощо. Відтак постає нагальне питання про формування обґрунтованої облікової політики витрат, застосування положень якої забезпечить досягнення управлінських запитів щодо витрат.

Облікова політика, зокрема як елемент системи регламентації бухгалтерського обліку витрат, для забезпечення повної та достовірної інформації щодо їх визнання, оцінки, класифікації й порядку формування, виступає базовим інформаційним підґрунтям здійснення внутрішнього контролю. Тобто, облікова політика поряд із забезпеченням дотримання вимог законодавства має виступати інструментом внутрішнього контролю й аналізу витрат, для можливості обґрунтування прийнятих управлінських рішень стосовно ефективності формування і використання ресурсів та оптимізації витрат. А. Крутовою визначені такі основні завдання внутрішнього контролю витрат на підприємствах ресторанного господарства: спостереження за витратами; дотримання обраної облікової політики щодо обліку витрат; відповідність віднесення витрат до певної групи, згідно з розробленою на підприємстві класифікацією; обґрунтованість формування витрат, правильність відображення в бухгалтерських та управлінських документах та ідентифікації в обліковій системі; перевірка правильності відображення інформації щодо витрат у фінансовій звітності тощо [5, с. 157]. Враховуючи зазначені пропозиції з боку потреб аудиту, ймовірних аналітичних запитів у системі управління витратами, стратегічних орієнтирів,

рекомендовано такі ключові елементи облікової політики для підприємств досліджуваної галузі:

- визнання і класифікація витрат;
- графік документообігу і форми внутрішніх документів щодо витрат;
- облік і автоматизація формування витрат і собівартості продукції власного виробництва та послуг;
- робочий план рахунків з обліку витрат;
- документування використання ресурсів при їх визнанні витратами;
- порядок розподілу витрат між різними об'єктами;
- бюджетування витрат.

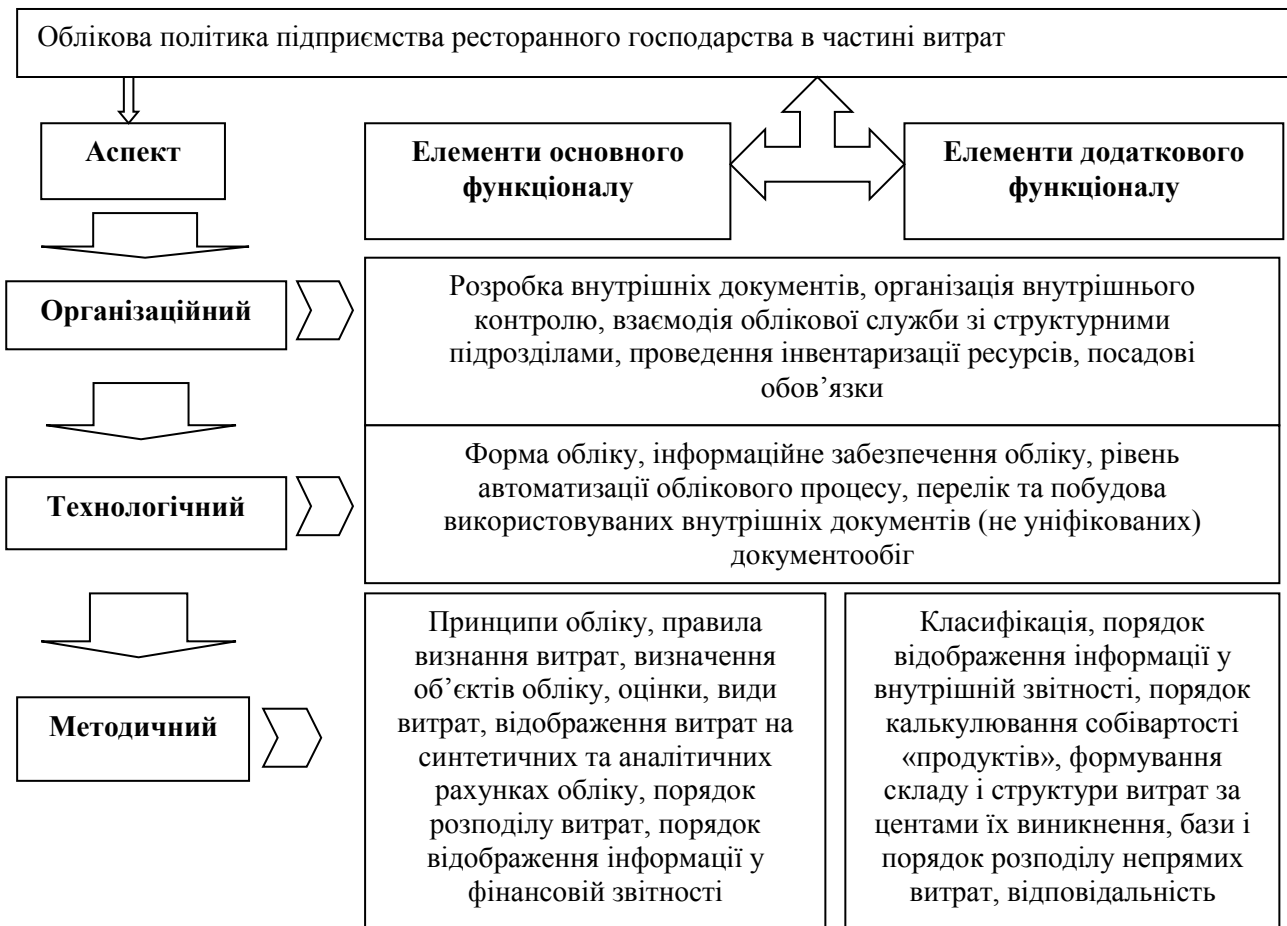
Як свідчить цей перелік елементів, облікова політика щодо витрат повинна містити положення стосовно фінансового і управлінського обліку. З метою повного розкриття якісної інформації системи обліку, рекомендовано формувати облікову політику щодо витрат підприємств ресторанного господарства в площині таких груп елементів (рис. 1):

1) елементи основного функціоналу (для організації фінансового обліку і розкриття інформації у фінансовій звітності);

2) елементи додаткового функціоналу, які є необхідними при обліку й формуванні саме витрат, оскільки тут орієнтація спрямована на організацію управлінського обліку. Адже через застосування цих елементів визначатиметься порядок формування витрат та ціни продажу страв, товарів й послуг закладів ресторанного господарства.

У підприємствах ресторанного господарства рекомендовано використовувати за методологічним аспектом щодо витрат такі складові облікової політики: їх визнання, види, оцінка, методичні аспекти обліку і формування собівартості, порядок розподілу, правила документообігу, робочий план рахунків, внутрішня звітність, порядок внутрішнього контролю і загальні засади організації бюджетування.

Сутність витрат підприємства ставала об'єктом досліджень багатьох вчених протягом тривалого часу, в обліковій системі вона уточнювалась через нормативну регламентацію (П(С)БО 16 «Витрати»).



**Рис. 1. Методологічні аспекти формування складових облікової політики витрат підприємств ресторанного господарства**

*Джерело: узагальнено та удосконалено за [1;2;4 та ін.]*

Відтак, на сьогодні головними умовами визнання в обліку витрат є їх належність до певного періоду, грошова оцінка і використання в процесі діяльності підприємства.

Класифікація витрат є предметом дискусії у кожній науковій праці, присвяченій управлінню витратами через призму обліку, економіки чи менеджменту. Поте в основі переважної більшості представлених науковою спільнотою публікацій класифікація розглядається за трьома основними напрямками та ознаками, що є основою для формування інформаційного забезпечення в управлінні витратами: для оцінки запасів і формування фінансових результатів, управління й контролю. Важливим у будь-якій класифікації витрат є вибір ознак класифікації, тому рекомендовано для підприємств ресторанного господарства до існуючих ознак додати такі:

- за видами «продуктів» – продукція власного виробництва (страви, напої, кондитерські вироби, напівфабрикати тощо), товари та послуги;
- за видами господарських процесів: постачання, виробництво, реалізація, обслуговування,

транспортна логістика (за окремих форматів закладів);

- за виконанням бюджетів: дотримувані та не дотримувані (за якими виникають відхилення).

Використання таких класифікаційних ознак забезпечить відображення в системі аналітичних рахунків інформацію про витрати за відповідними розрізами для цілей фінансового і управлінського обліку з метою управління рентабельністю «продуктів» і процесів та виявлення неконтрольованих в системі бюджетування витрат.

Методологічні особливості обліку витрат регламентовані П(С)БО 16 «Витрати» [9], проте для підприємств ресторанного господарства використання його норм є досить узагальненим, коли не відбувається порушення положень, і, одночасно, не виконується повне дотримання. Це відбувається у зв'язку із використанням методичних рекомендацій [6] в частині галузевої належності ресторанів. Собівартість у ресторанному господарстві до сьогодні являє собою показник ціни продажу, а не грошового вираження спожитих ресурсів на виробництво й реалізацію продукції. Підприємствами

застосовуються такі варіанти калькулювання ціни: 1) з додаванням націнки до вартості сировинного набору всієї страви; 2) з додаванням націнки до кожного компонента сировини; 3) на підставі врахування ринкового рівня [10, с. 71]. У той же час, відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», об'єктом витрат є продукція, роботи, послуги або види діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат [9]. У методичних рекомендаціях щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами [6], також викладено принципи традиційного варіанту. Такий підхід, на наше переконання, суперечить економічному змісту та призначенню калькуляційного рахунку 23 «Вироб-

ництво» і викривлює інформаційне підґрунтя щодо об'єктивного відображення витрат виробництва у системі бухгалтерського обліку [10, с. 70]. У наукових працях, виконуваних протягом останніх років, все більше привертається увага до необхідності впровадження відокремленого обліку виробничих витрат.

На наш погляд, вищезазначене обумовлює не лише теоретичне, але й практичне удосконалення методики обліку витрат та калькулювання собівартості продукції в системі фінансового й управлінського обліку підприємств досліджуваної галузі. Враховуючи специфіку діяльності підприємств ресторанного господарства, для більш об'єктивного відображення в обліку інформації за витратами запропонована загальна технологія побудови робочого плану рахунків (табл. 1).

Таблиця 1

**Узагальнення рекомендованих варіантів аналітичного обліку витрат операційної діяльності**

№ п/п	Назва рахунку (субрахунку)	Рекомендовані аналітичні субрахунки
<i>Виробничий метод</i>		
1	23 «Виробництво»	23/1 «Гарячі страви», 23/2 «Закуски», 23/3 «Салати» за видами продукції власного виробництва (в т.ч. напівфабрикати, кондитерські вироби, напої)
		23/1 «Банкет. Замовник Дзюба І.В.» в розрізі замовлень за їх номерами, прізвищами замовників, датами тощо
		23/1 «Смаження» в розрізі виробничих процесів
		23/1 «Ресторан №1, м. Київ» при мережевому бізнесі під час консолідації звітних облікових даних, а в наступних аналітичних рівнях за обраними варіантами
2	91 «Загальновиробничі витрати»	91/1 «Змінні»; /11 «Логістичні витрати», /12 «Виробництво»
		91/2 «Постійні»; /21 «Логістичні витрати», /22 «Виробництво»
<i>Виробничо-торговельний метод</i>		
3	286 «Транспортно-заготівельні витрати»	286/1 «Логістичні витрати»: /11 «Продукція власного виробництва», /12 «Товари». 286/2 «Виробничі витрати»: /21 «Виробничі витрати - страви», /22 «Виробничі витрати - напої», /23 «Виробничі витрати - фуршет». Таким чином, аналітичний розріз може бути у вигляді видів продукції власного виробництва та/або видів реалізації (на замовлення, фуршет, кейтеринг, банкет) тощо.
4	92 «Адміністративні витрати»	92/1 «Корпоративні витрати», організаційні витрати, відрядження, професійні послуги, зв'язок, поліграфія, послуги банку, страхування тощо; 92/2 «Заробітна плата»; 92/3 «Розвиток персоналу» тощо.
5	93 «Витрати на збут»	93/1 «Заробітна плата», 93/2 «Утримання залу», 93/3 «Флористика, дизайн», 93/4 «Тара, упаковка» тощо.

Таким чином, вбачається за доцільне на рахунку 23 «Виробництво» формувати сукупність витрат, пов'язаних із виробництвом продукції власного виробництва у відповідних аналітичних розрізах й визначати цей показник як виробничу собівартість. Витрати, накопичені на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», розподіляти наприкінці місяця одним із використовуваних в управлінському обліку методом. Нами з цією метою для підприємств ресторанного господарства рекомендовано інтегрований метод – поєднання елементів методу «АВС» (за функціями) та «директ-костинг», що дозволяє зробити акцент на витратності торговельно-виробничих процесів не ускладнюючи процес розподілу постійними витратами.

Враховуючи той факт, що облік витрат є трудомістким процесом, навіть за умов його автоматизації, в обліковій політиці особливої уваги варто приділити видам і формам внутрішніх документів та звітів про витрати й графіку документообігу. Для цього необхідно передбачити складання таблиці вихідних даних для розподілу загальновиробничих витрат, накопичення витрат за місцями їх виникнення, узагальнення витрат за окремими їх видами (виробничі, логістичні, торговельні тощо) та низку інших документів для створення інформаційного підґрунтя управління витратами.

Під час обґрунтування рішень щодо проведення внутрішнього аудиту формування витрат операційної діяльності враховують наявні види витратоутворюючих об'єктів за існуючими аналітичними групами, які визначають зміни складу та структури витрат, що дозволяє визначати рентабельність окремих видів «продуктів», отримувати

інформацію про розмір витрат за центрами їх виникнення й відповідальними особами, визначати причини відхилень бюджетів витрат.

Підґрунтям всієї системи бюджетного управління витратами на підприємстві є бюджетна структура, яка визначає архітектуру бюджетної системи підприємства. Види обраних бюджетів мають бути узгоджені із причинами, через які вони вводяться та відповідають певним об'єктам бюджетів стосовно обраної мети. Впровадження чіткого регламенту бюджетування дозволяє за визначений термін виявити значну кількість недоліків та резервів підвищення ефективності роботи підприємства. Пропонуємо підприємствам ресторанного господарства з невеликими обсягами товарообороту визначати бюджетну структуру в наказі про облікову політику (додаток до наказу) для усунення додаткового документального нагромадження.

**Висновки і перспективи подальших досліджень.** На підставі зробленого аналізу стану методичних засад обліку витрат і формування собівартості продукції в підприємствах ресторанного господарства виявлено відповідні суперечності й розкрито організаційно-методичні аспекти їх усунення шляхом рекомендованої структури облікової політики. Обґрунтовано доцільність та охарактеризовано кожен рекомендований елемент облікової політики щодо витрат крізь призму його необхідності для облікової та управлінської системи підприємства.

У подальших дослідженнях щодо формування облікової політики витрат підприємств ресторанного господарства вбачається необхідним приділити належну увагу розкриттю питання розподілу витрат між різними об'єктами обліку.

#### ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Городянська Л.В. Наказ про облікову політику – основа організації обліково-аналітичної системи на підприємстві / Л.В. Городянська // Вісник ТНЕУ. – 2007. – № 3. – С. 140–146
2. Гуріна Н.В. Формування облікової політики підприємства щодо витрат і доходів / Н.В. Гуріна // Бізнес Інформ. – 2015. – №8. – С. 194–198.
3. Десяткіна І.В. Бухгалтерський облік і контроль витрат виробництва та обігу на підприємствах ресторанного господарства: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / І.В. Десяткіна; ЖДТУ. – Ж., 2012. – 23 с.
4. Житний П.Є. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства / П.Є. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 3–10.
5. Крутова А.С. Організаційно-методичні аспекти внутрішнього контролю витрат підприємств ресторанного господарства / А.С. Крутова, М.В. Левіна // Бізнес Інформ. – 2016. – №11. – С. 155–161.
6. Методичні рекомендації щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами №157 від 17.06.2003 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua-info.biz/legal/basete/uacmtext/index.htm>
7. Методичні рекомендації про впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування та побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами, затверджені наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 17.06.2003 р. №157. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://uazakon.com/documents/date\\_7o/pg\\_iugfwl/index.htm](http://uazakon.com/documents/date_7o/pg_iugfwl/index.htm)

8. Правила роботи закладів (підприємств) ресторанного господарства. Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 24.07.2002 р. № 219. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0680-02>

9. 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>

10. Чумак О.В. Управління витратами в інформаційно-аналітичній системі підприємств ресторанного господарства: монографія / О.В. Чумак, І.С. Андрущенко. – Харків: Видавець Іванченко І.С., 2016. – 268 с.

## REFERENCES

1. Ghorodjansjka L.V. (2007) Nakaz pro oblikovu polityku – osnova orghanizaciji oblikovo-analitychnoji systemy na pidpryjemstvi [Order on accounting policy - the basis of organization accounting and analytical system at the enterprise] / L.V. Ghorodjansjka // Visnyk TNEU. – 2007. P. 140 –146. [in Ukrainian].

2. Ghurina N.V. (2015) Formuvannja oblikovoji polityky pidpryjemstva shhodo vytrat i dokhodiv [Formation of accounting policies of the company in terms of costs and revenues] / N.V. Ghurina // Biznes Inform. – #8. – P. 194 – 198. [in Ukrainian].

3. Desjatkina I.V. (2012) Bukhghaltersjkyj oblik i kontrolj vytrat vyrobnyctva ta obighu na pidpryjemstvakh restorannogho ghospodarstva: avtoref. dys... kand. ekon. nauk: 08.06.04 [Accounting and control of expenses of production and circulation at the enterprises of restaurant economy: author's abstract. Dis ... Cand. Econ Sciences: 08.06.04] / I.V. Desjatkina; ZhDTU. – Zh., p. 23. [in Ukrainian].

4. Zhytnyj P.Je. (2006) Orghanizacijno-metodologichni zasady formuvannja oblikovoji polityky pidpryjemstva [Organizational and methodological principles of formation of enterprise accounting policy] / P.Je. Zhytnyj // Bukhghaltersjkyj oblik i audyt. – # 3. – p. 3 – 10. [in Ukrainian].

5. Krutova A.S. (2016) Orghanizacijno-metodychni aspekty vnutrishnjogho kontrolju vytrat pidpryjemstv restorannogho ghospodarstva [Organizational and methodical aspects of internal control of expenditures of restaurant enterprises] / A.S. Krutova, M.V. Levina // Biznes Inform. – #11. – p. 155 – 161. [in Ukrainian].

6. Metodychni rekomendaciji shhodo vprovadzhenja nacionaljnykh polozhenj (standartiv) bukhhaltersjkgogho obliku u sferi ghromadsjkgogho kharchuvannja i pobutovykh poslugh, gharmonizovanykh z mizhnarodnymy standartamy #157 vid 17.06.2003 roku. [Methodical recommendations for the implementation of national accounting (standards) standards in the field of catering and domestic services, harmonized with international standards №157 of 17.06.2003] [Elektronnyj resurs]. – Rezhym dostupu: <http://ua-info.biz/legal/basete/ua-cmtext/index.htm>. [in Ukrainian].

7. Metodychni rekomendaciji pro vprovadzhenja nacionaljnykh polozhenj (standartiv) bukhhaltersjkgogho obliku u sferi ghromadsjkgogho kharchuvannja ta pobutovykh poslugh, gharmonizovanykh z mizhnarodnymy standartamy, zatverdzeni nakazom Ministerstva ekonomiky ta z pytanj jevropejskoji integraciji Ukrajinny vid 17.06.2003 r. # 157. [Methodical recommendations on the implementation of national accounting (standards) standards in the field of catering and domestic services, harmonized with international standards, approved by the order of the Ministry of Economy and European Integration of Ukraine dated 17.06.2003 No. 157.] [Elektronnyj resurs]. – Rezhym dostupu: [http://uazakon.com/documents/date\\_7o/pg\\_iugfwl/index.htm](http://uazakon.com/documents/date_7o/pg_iugfwl/index.htm).

8. Pravyla roboty zakladiv (pidpryjemstv) restorannogho ghospodarstva. Nakaz Ministerstva ekonomiky ta z pytanj jevropejskoji integraciji Ukrajinny vid 24.07.2002 r. # 219. [Rules of work of establishments (enterprises) of restaurant industry. Order of the Ministry of Economy and European Integration of Ukraine dated July 24, 2002 No. 219.] [Elektronnyj resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0680-02>. [in Ukrainian].

9. Polozhenja (standart) bukhhaltersjkgogho obliku 16 «Vytraty», zatverdzenyj nakazom Ministerstva finansiv Ukrajinny vid 31.12.1999 r. # 318 [Regulation (standard) of accounting 16 "Expenses", approved by the order of the Ministry of Finance of Ukraine of 31.12.1999 № 318]. [Elektronnyj resurs]. – Rezhym dostupu : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>. [in Ukrainian].

10. Chumak O.V. (2016) Upravlinnja vytratamy v informacijno-analitychnij systemi pidpryjemstv restorannogho ghospodarstva: monoghracija [Cost management in the information and analytical system of restaurants enterprises: a monograph] / O.V. Chumak, I.S. Andriushhenko. – Kharkiv: Vydavciv Ivanchenko I.S., p. 268. [in Ukrainian].

*Одержано 24.03.2017 р.*