

МЕТОДИЧНИЙ ПІДХІД ДО ОБЛІКУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА З ФУНКЦІЯМИ КЕЙТЕРИНГУ

© 2017 ЯНЧЕВ А. В., КИРИЛЬЄВА Л. О., ШЕХОВЦОВА Д. Д.

УДК 657.471:640.432

Янчев А. В., Кирильєва Л. О., Шеховцова Д. Д. Методичний підхід до обліку витрат підприємств ресторанного господарства з функціями кейтерингу

У статті розглянуто методичні аспекти обліку витрат операційної діяльності підприємств ресторанного господарства, організація якого знаходиться під впливом обраного методу ведення обліку (торгового, виробничого чи торгово-виробничого). Проаналізовано сутність кожного з методів та обґрунтовано доцільність використання торгово-виробничого методу в системі обліку витрат через його найбільшу відповідність специфіці діяльності підприємств ресторанного господарства з функціями кейтерингу. Запропоновано до використання модель методичного забезпечення обліку витрат підприємств ресторанного господарства, яка дозволить отримати детальну інформацію про витрати за необхідними для користувачів підприємства аналітичними ознаками за кожним процесом діяльності. Акцентовано увагу на логістичних витратах, які характерні для підприємства ресторанного господарства з функціями кейтерингу та потребують відображення в обліку. Рекомендовано методичний підхід до обліку логістичних витрат у розрізі процесів для ефективного їх управління.

Ключові слова: облік, витрати, система управління, підприємства ресторанного господарства, кейтеринг, логістика.

Рис.: 1. **Бібл.:** 8.

Янчев Андрій Володимирович – доктор економічних наук, професор кафедри бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування, Харківський державний університет харчування та торгівлі (вул. Клочківська, 333, Харків, 61051, Україна)

E-mail: buhychet@hduht.edu.ua

Кирильєва Людмила Олексіївна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування, Харківський державний університет харчування та торгівлі (вул. Клочківська, 333, Харків, 61051, Україна)

Шеховцова Дарія Дмитрівна – кандидат економічних наук, асистент кафедри бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування, Харківський державний університет харчування та торгівлі (вул. Клочківська, 333, Харків, 61051, Україна)

E-mail: shekhovtsova.da@gmail.com

УДК 657.471:640.432

UDC 657.471:640.432

Янчев А. В., Кирильєва Л. А., Шеховцова Д. Д. Методический подход к учету затрат предприятий ресторанного хозяйства с функциями кейтеринга

Yanchev A. V., Kirilieva L. O., Shekhovtsova D. D. The Methodical Approach to the Cost-Accounting of the Restaurant Businesses with Catering Functions

В статье рассмотрены методические аспекты учета расходов операционной деятельности предприятий ресторанного хозяйства, организация которого находится под влиянием выбранного метода ведения учета (торгового, производственного или торгово-производственного). Проанализирована сущность каждого из методов и обоснована целесообразность использования торгово-производственного метода в системе учета расходов из-за его наибольшего соответствия специфике деятельности предприятий ресторанного хозяйства с функциями кейтеринга. Предложена к использованию модель методического обеспечения учета расходов предприятий ресторанного хозяйства, которая позволит получить подробную информацию о расходах по необходимым для пользователей предприятия аналитическим признакам по каждому процессу деятельности. Акцентировано внимание на логистических расходах, характерных для предприятия ресторанного хозяйства с функциями кейтеринга и требующих отражения в учете. Рекомендуется методический подход к учету логистических расходов в разрезе процессов деятельности для эффективного управления такими расходами.

The article considers the methodical aspects of cost-accounting for the operating activities of restaurant businesses, which organization is influenced by the chosen accounting method (trade, production, or trade and production). The essence of each of the methods has been analyzed and the expediency of the trade and production method in the cost-accounting system has been substantiated due to its most appropriateness for the particularities of activity of restaurant businesses with catering functions. It has been proposed to use a model for methodical support of cost-accounting for restaurant businesses, which will provide to obtain detailed information on the costs by the analytical attributes required by the users of enterprise, for each process of its activity. Emphasis is placed on the logistics costs, which are characteristic of catering businesses with catering functions and need to be reflected in the accounting. A methodical approach to the accounting of logistics costs in terms of business processes for the efficient management of such costs is recommended.

Keywords: accounting, costs, management system, restaurant businesses, catering, logistics.

Fig.: 1. **Bibl.:** 8.

Yanchev Andrey V. – D. Sc. (Economics), Professor of the Department of Accounting, Auditing and Taxation, Kharkiv State University of Food Technology and Trade (333 Klochkivska Str., Kharkiv, 61051, Ukraine)

E-mail: buhychet@hduht.edu.ua

Kirilieva Liudmila O. – PhD (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting, Auditing and Taxation, Kharkiv State University of Food Technology and Trade (333 Klochkivska Str., Kharkiv, 61051, Ukraine)

Shekhovtsova Dariya D. – PhD (Economics), Assistant of the Department of Accounting, Auditing and Taxation, Kharkiv State University of Food Technology and Trade (333 Klochkivska Str., Kharkiv, 61051, Ukraine)

E-mail: shekhovtsova.da@gmail.com

Ключевые слова: учет, расходы, система управления, предприятия ресторанного хозяйства, кейтеринг, логистика.

Рис.: 1. **Библ.:** 8.

Янчев Андрей Владимирович – доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения, Харьковский государственный университет питания и торговли (ул. Клочковская, 333, Харьков, 61051, Украина)

E-mail: buhychet@hduht.edu.ua

Кирильєва Людмила Алексеевна – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения, Харьковский государственный университет питания и торговли (ул. Клочковская, 333, Харьков, 61051, Украина)

Шеховцова Дарья Дмитриевна – кандидат экономических наук, ассистент кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения, Харьковский государственный университет питания и торговли (ул. Клочковская, 333, Харьков, 61051, Украина)

E-mail: shekhovtsova.da@gmail.com

Діяльність українських підприємств ресторанного господарства сьогодні характеризується ускладненими конкурентними умовами та активною боротьбою за споживачів, тому головним завданням керівників є насамперед розширення асортименту послуг та якості їх виконання, а також організація процесу гнучкого ціноутворення на страви, який за своєю сутністю формує продажні ціни на послуги закладу ресторанного господарства. Крім задоволення попиту споживачів в отриманні диференційних видів продукції власного виробництва або послуг, управлінцям необхідно приділяти увагу також операціям щодо відшкодування витрат операційної діяльності та отримання прибутку, необхідного для подальшого розвитку закладу індустрії гостинності. Своєю чергою, це викликає потребу сучасного господарства в ефективному управлінні витратами операційної діяльності із використанням сформованої обліково-аналітичної бази даних, яка стане інформаційною підтримкою для прийняття господарських рішень. Саме на цьому етапі виникає необхідність в активізації управлінського обліку витрат на основі застосування сучасних методик із урахуванням специфіки діяльності підприємств ресторанного господарства.

Проблемам методики обліку витрат підприємств ресторанного господарства присвятили праці сучасні та зарубіжні вчені: О. М. Гриценко, П. Й. Атамас, І. О. Белебеха, Н. В. Бондарчук, О. О. Довжик, О. М. Калініна, В. С. Лень, Л. В. Нападовська, Р. П. Підлипна, О. А. Полянська, І. Д. П'ятничук, І. Б. Садовська, А. В. Янчев, І. Ю. Тимрієнко, І. Б. Чернікова, Л. О. Кирильєва, О. В. Чумак, Р. Гаррісон, Е. Норен, П. Брюер.

Однак активні інтеграційні процеси української економіки до європейського простору зумовляють розвиток і модифікацію видів діяльності та функцій, які виконують підприємства ресторанного господарства, що, своєю чергою, вимагає більш детального розгляду методологічних аспектів обліку витрат з метою прийняття управлінських рішень.

Метою статті є визначення методичного підходу до обліку витрат операційної діяльності підприємств ресторанного господарства з функціями кейтерингу для ефективного управління кожним з процесів. Це дозволить приймати обґрунтовані управлінські рішення щодо оптимізації витрат на основі якісно сформованого обліково-аналітичного забезпечення.

Стратегічні пріоритети розвитку української економіки зумовлені інтеграційними процесами нашої країни до Євросоюзу, які активізують роль і значення сфери послуг, виконуючи найважливішу з функцій суспільства – соціальну. Відповідно до Класифікатора видів економічної діяльності (КВЕД) України [1], який узгоджено з Міжнародною стандартною галузевою класифікацією всіх видів економічної діяльності, діяльність підприємств ресторанного господарства належить до класу «Діяльність із забезпечення стравами та напоями». Але сучасні підприємства ресторанного господарства використовують новітні прогресивні форми обслуговування клієнтів і активно пропонують населенню послуги кейтерингу (згідно з КВЕД «Постачання готових страв»),

здатні збільшити роздрібний товарооборот за умов зменшення постійних витрат.

Витрати підприємств є об'єктом пильної уваги з боку управлінського персоналу, поінформованість якого залежить від раціонально побудованої системи бухгалтерського обліку на підприємстві з метою підвищення результативності діяльності суб'єкта господарювання. На організацію обліку витрат підприємств ресторанного господарства, діяльність яких спрямована на виробництво продукції власного виробництва, торгівлю та організацію дозвілля (надання кейтерингових послуг) впливає метод ведення обліку діяльності суб'єкта господарювання:

- ✦ торговий;
- ✦ виробничий;
- ✦ торгово-виробничий.

Застосування торгово-виробничого методу обліку передбачає використання рахунку 23 «Виробництво», де як прямі витрати відображають тільки вартість сировини та продуктів, списаних за актами. За цим методом даний рахунок у підприємствах із виїзним обслуговуванням не призначений для формування показника собівартості виготовленої продукції (страви, послуги). Для торгово-виробничого методу обліку характерна систематизація інформації про операційні витрати, що здійснюється на рахунках 902 «Собівартість реалізації товарів», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати».

Підприємства ресторанного господарства (кафе, піцерії, суши-бари), які обирають торговельний метод обліку, рахунок 23 «Виробництво» не використовують, а облік списання продуктів та купівельних товарів (облік організовано за цінами продажу) на кухню закладу оформлюють записом: Дебет 282 «Товари в торгівлі» та Кредит 281 «Товари на складі». Узагальнення інформації щодо собівартості реалізованих товарів та продукції власного виробництва здійснюють на рахунку 902 «Собівартість реалізації товарів». Облік витрат на обслуговування процесу виробництва на відповідному рахунку не організовується, а всі вони знаходять своє відображення на рахунках операційних витрат 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» або 94 «Інші операційні витрати».

Виробничий метод (характерний для виробничих суб'єктів господарювання) використовує незначна кількість підприємств, які виготовляють продукцію власного виробництва для реалізації гостям закладу або на замовлення (виготовлення тортів, тістечок, кулінарної продукції). За цим методом розрахунок фактичної собівартості виготовленої продукції здійснюється при використанні рахунку 23 «Виробництво», який виконує своє основне функціональне призначення – він є калькуляційним і систематизує інформацію про витрати, пов'язані з випуском продукції підприємств ресторанного господарства в цілому. А всі витрати на обслуговування та управління виробництвом обліковують на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», які в кінці місяця списують та включають у собівартість кулінарної або кондитерської продукції.

Аналіз особливостей вищеперахованих методів щодо ведення обліку діяльності суб'єктів господарювання, отриманих у процесі дослідження, дозволяють рекомендувати до застосування торгово-виробничий метод у системі обліку витрат, який найбільш відповідає умовам специфіки діяльності підприємств з функціями кейтерингу і сприятиме створенню інформаційного фундаменту з метою прийняття господарських рішень під час здійснення поточної та планування майбутньої діяльності.

Одним із основних об'єктів управлінського обліку є витрати: в цілому за підприємством, за структурними підрозділами, видами продукції, господарськими процесами. З метою ефективного управління діяльністю підприємств ресторанного господарства з функціями кейтерингу доречно зосередити увагу на такому об'єкті обліку витрат, як процеси господарської діяльності. Так, науковці І. Б. Чернікова, А. О. Кирильєва, А. В. Янчев, О. І. Черніков об'єктом управлінського обліку вважають процеси, що відбуваються у внутрішньому середовищі та зовнішньому оточенні [2, с. 14]. Такої позиції дотримується й О. А. Полянська, яка відзначає, що «прийняття ефективних управлінських рішень при веденні операційної діяльності неможливе без систематичної та повної інформації про усі процеси, що відбуваються на підприємстві» [3, с. 224]. Тому методичне відображення обліку витрат у системі управління підприємств ресторанного господарства рекомендовано проводити за господарськими процесами:

1. *Облік витрат процесу постачання* (накопичення інформації щодо витрат, пов'язаних із поставками сировини та купованих товарів, у тому числі облік логістичних витрат постачання).

2. *Облік витрат процесу виробництва* (систематизація облікових даних про витрати на виробництво страв, облік витрат на обслуговування процесу виробництва та послуг, калькулювання фактичної собівартості кейтерингової послуги, облік логістичних витрат виробництва).

3. *Облік витрат процесу реалізації* (формування обліково-аналітичної інформації про витрати, пов'язані з реалізацією продукції власного виробництва (послуг) та обслуговування клієнтів (замовників), у тому числі облік логістичних витрат реалізації).

4. *Облік витрат процесу управління* (формування обліково-аналітичної інформації про витрати, пов'язані з утриманням адміністративно-управлінського персоналу, з організацією, управлінням та координацією діяльності підприємства, а також облік логістичних витрат управління).

У контексті необхідності якісного поліпшення системи управління витратами суб'єктів ресторанного господарства пропонуємо використовувати модель методичного забезпечення обліку витрат підприємств ресторанного господарства з функціями кейтерингу, представлену на *рис. 1*. При використанні даної моделі обліку можна отримати детальну інформацію про витрати за необхідними для користувачів підприємства аналітичними ознаками за кожним процесом діяльності.

Так, обов'язковою складовою процесів діяльності досліджених підприємств із функціями кейтерингу, зокрема процесу постачання, є облік та розподіл транспортно-заготівельних витрат, методика якого широко представлена в літературних джерелах вітчизняних авторів [4–7]. Відповідно до діючої методики обліку дані витрати або включають до первісної вартості запасів, або відображають на окремому субрахунку 289 «Транспортно-заготівельних витрат».

Характерним для підприємства з функціями кейтерингу є витрати на логістику. Вони є однією з вагомих статей витрат, пов'язаних із веденням господарства. Це вимагає впровадження методичного підходу до обліку логістичних витрат за кожним процесом у системі управління за допомогою рахунку 29 «Логістичні витрати». У наукових колах існує думка, що ТЗВ – це логістичні витрати, пов'язані з процесом постачання [8, с. 171]. Однак, вважаємо, що з точки зору ведення управлінського обліку це два окремі об'єкти. Логістичні витрати процесу постачання – це витрати, пов'язані з дослідженням ринку закупівель, укладанням договорів, прийманням сировини і товарів та їх складування, тобто витрати, направлені на просування сировини та товарів від постачальника до покупця. Логістичні витрати процесу постачання рекомендуємо ідентифікувати як витрати операційної діяльності та систематизувати інформацію про них на основі первинних документів.

Головною метою кожного підприємства ресторанного господарства є виробництво якісної продукції (послуг) у сучасному ринковому середовищі. Задля цього необхідно формувати інформацію, корисну для прийняття управлінських рішень, на основі науково обґрунтованої методики обліку процесу виробництва. Враховуючи специфіку діяльності досліджених підприємств, пропонуємо вести облік витрат за процесом виробництва та його обслуговування при використанні традиційного рахунку 23 «Виробництво» (з виділенням субрахунків 231 «Виробництво страв (виробів)», 232 «Кейтеринг» (за видами замовлень), а також рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» з виокремленням наведених на *рис. 1* відповідних субрахунків. З урахуванням управлінського аспекту обліку продовж місяця за дебетом субрахунку 231 «Виробництво страв (виробів)» рекомендуємо систематично (щоденно) відображати матеріальні витрати, пов'язані з виробництвом продукції, а в кінці місяця – витрати на обслуговування процесу виробництва продукції та витрати послуг (списані з кредиту рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»). Такий методичний підхід до обліку витрат на виробництво та його обслуговування дозволить отримати релевантну інформацію про собівартість випуску продукції за звітний період.

З огляду на те, що термін «кейтеринг» був уведений порівняно нещодавно, облік витрат на виконання кейтерингових послуг є недосконалим на сучасних підприємствах діяльності із забезпечення стравами та напоями, що суттєво позначається на якості інформаційного забезпечення управління такого суб'єкта господарювання. В обліку за процесом виробництва та його обслуговування для формування собівартості кейтерингової по-

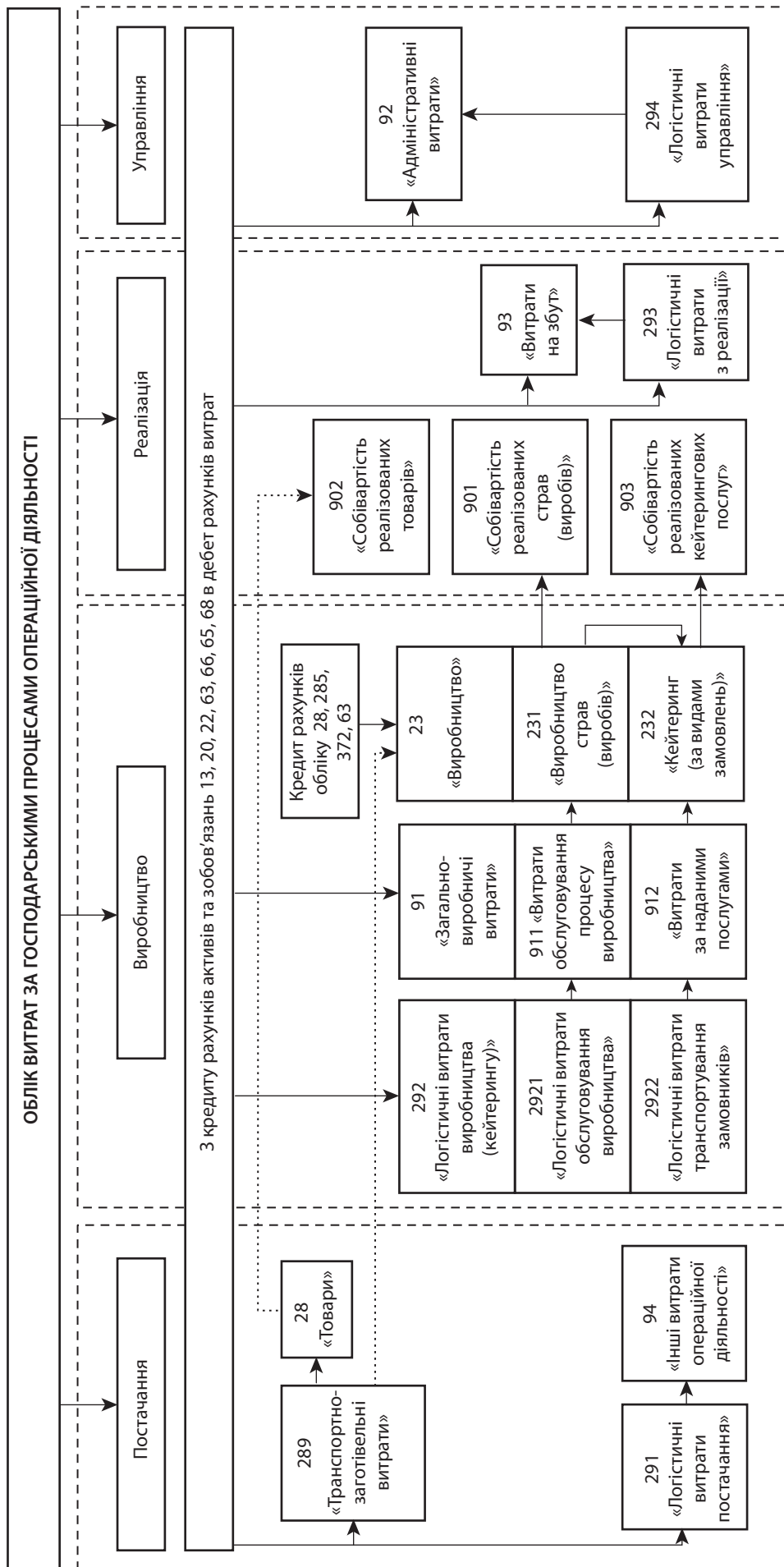


Рис. 1. Модель методичного забезпечення обліку витрат підприємств ресторанного господарства з функціями кейтерингу

слуги запропоновано використовувати калькуляційний рахунок 232 «Кейтеринг (за видами замовлень)», на якому буде відображатися інформація про вартість страв, напоїв, напівфабрикатів для проведення заходу, витрати на оплату праці обслуговуючого персоналу та нарахування єдиного соціального внеску, витрати на оренду приміщення, кейтерингового обладнання для проведення заходу, витрати на транспортування гостей до місця проведення заходу, витрати на оформлення приміщення, витрати на проведення фото- та відеозйомки, музичного оформлення тощо.

Враховуючи специфіку діяльності підприємств ресторанного господарства з функціями кейтерингу, рекомендуємо визнати логістичні витрати процесу виробництва (кейтерингу) відображати продовж місяця за Дебетом аналітичних рахунків 2921 «Логістичні витрати обслуговування виробництва» та 2922 «Транспортування замовників» рахунку, а в кінці місяця списувати їх на загальновиробничі витрати, на субрахунки, відповідно, 911 «Витрати обслуговування процесу виробництва» та 912 «Витрати за наданими послугами». Такий методичний підхід дозволить отримувати необхідну інформацію логістам для визначення шляхів оптимізації витрат на перевезення клієнтів до місця проведення заходу (транспортні послуги), а керівникам підприємства – отримати повну інформацію про суму витрат на послуги з організації дозвілля та організації обслуговування клієнтів.

Особливе місце в підприємствах ресторанного господарства з функціями кейтерингу займає процес реалізації. За цим процесом до витрат відносять собівартість реалізації, яка складає основну частину операційних витрат підприємств ресторанного господарства з функціями кейтерингу. В обліку її відображення слід оформлювати записом: Кредит рахунку 23 «Виробництво» та Дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації» (за визначеними в обліковій політиці підприємства субрахунками). Витрати з реалізації суші, піци, обідів до офісів кожне підприємство ресторанного господарства повинно постійно планувати, вчасно обліковувати й аналізувати, належно контролювати, в іншому випадку значна їх частина буде непродуктивною та негативно впливатиме на фінансові результати.

ВИСНОВКИ

Ефективне функціонування та управління діяльністю підприємств ресторанного господарства в сучасних умовах господарювання можливе тільки при використанні надійної та оперативної бази даних про витрати операційної діяльності в розрізі аналітичних ознак відповідно до вимог і потреб осіб, що приймають рішення. Запропоновані методичні засади відображення в обліку операцій із витратами (зокрема, з логістичними), які, на відміну від існуючих, ґрунтуються на систематизації інформації про витрати в розрізі процесів постачання, виробництва, реалізації та управління, дозволять узагальнити інформацію про витрати в бухгалтерських облікових регістрах та управлінській звітності відповідно до інформаційних потреб користувачів. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Класифікація видів економічної діяльності: Національний класифікатор України: ДК 009:2010: затв. наказом Держспоживстандарту України від 11.10.2010 № 457. Київ: ВБ «Фактор», 2011. 160 с.

2. Чернікова І. Б., Кирильєва Л. О., Янчев А. В., Черніков О. І. Управлінський облік: навч. посіб. Харків, 2009. 247 с.

3. Полянська О. А., Степанюк Н. Г. Організація управлінського обліку за бізнес-процесами на підприємствах ресторанного господарства. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2012. Вип. 22.6. С. 224–228.

4. Озеран В. О., Куцик П. О., Волошин А. М. Бухгалтерський облік у споживчій кооперації: навч. посіб. Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2008. 260 с.

5. Дутчак І. Б. Особливості обліку транспортно-заготівельних витрат. *Сталий розвиток економіки*. 2011. № 4. С. 229–233.

6. Котенко Л. Н., Манжос Н. В. Бухгалтерський учет в підприємствах торгівлі и питанія: учеб. пособие для студ. вузов. Харьков: Студцентр, 2003. 640 с.

7. Осадча Г. Г. Облік транспортно-заготівельних витрат. *Облік і фінанси АПК*. 2009. № 3. С. 97–101.

8. Сумець О. М. Логістичні витрати підприємства: теоретичний аспект: монографія. Харків: КП «Міська друкарня», 2013. 224 с.

REFERENCES

Chernikova, I. B. et al. *Upravlinskyi oblik* [Management accounting]. Kharkiv, 2009.

Dutchak, I. B. "Osoblyvosti obliku transportno-zahotivelynykh vytrat" [Features of the accounting transportation and procurement costs]. *Stalyi rozvytok ekonomiky*, no. 4 (2011): 229-233.

Klasyfikatsiia vydiv ekonomichnoi diialnosti: Natsionalnyi klasyfikator Ukrainy [Classification of types of economic activities national classification of Ukraine]. Kyiv: Faktor, 2011.

Kotenko, L. N., and Manzhos, N. V. *Bukhgalterskiy uchet v predpriyatiyakh tovgovli i pitaniya* [Accounting in trade enterprises and supply]. Kharkiv: Studtsentr, 2003.

Ozeran, V. O., Kutsyk, P. O., and Voloshyn, A. M. *Bukhhalterskiy oblik u spozhyvchii kooperatsii* [Accounting in consumer societies]. Lviv: Vyd-vo Lvivskoi komertsii noi akademii, 2008.

Osadcha, H. H. "Oblik transportno-zahotivelynykh vytrat" [Accounting transportation and procurement costs]. *Oblik i finansy APK*, no. 3 (2009): 97-101.

Polianska, O. A., and Stepaniuk, N. H. "Orhanizatsiia upravlinskoho obliku za biznes-protsesamy na pidpriemstvakh restoranoho hospodarstva" [The organization of management accounting business processes in enterprises of restaurant business]. *Naukovyi visnyk NLTU Ukrainy*, no. 22.6 (2012): 224-228.

Sumets, O. M. *Lohistychni vytraty pidpriemstva: teoretychnyi aspekt* [Logistics costs of the enterprise: theoretical aspect]. Kharkiv: Miska drukarnia, 2013.