

Облік в закладах ресторанного господарства обслуговуючого характеру

У статті проаналізовано нормативну базу та практичні підходи до порядку відображення в обліку діяльності закладів ресторанного господарства обслуговуючого типу, запропоновано методику адекватного відображення в обліку діяльності таких закладів відповідно до вимог національних П(С)БО громадське харчування, класифікація закладів громадського харчування, методика обліку в обслуговуючих закладах громадського харчування

Харчування працюючих на підприємствах, в установах та організаціях забезпечують структурні підрозділи харчування. Своєю діяльністю вони забезпечують реалізацію різних функцій, що зумовлено спеціалізацією та типом підприємств і установ. Традиційно громадське харчування (ресторанне господарство) на промисловому підприємстві розглядається як обслуговуюче виробництво. Ми не заперечуємо цього твердження, але вважаємо, що в сучасних умовах структурні підрозділи харчування реалізують різні функції, а не лише обслуговуючу.

Особливості організації обліку на підприємствах громадського харчування є традиційним об'єктом дослідження. Зокрема, їм присвячені публікації Карпової В., Кучерак Д., Маскутова С, Разгонової Л, Самарченко О. тощо[1-4]. Проте, в працях цих фахівців не приділено уваги методології обліку діяльності структурних підрозділів харчування підприємств і установ.

Методичними рекомендаціями №157 [6] запропоновано методологію обліку у громадському харчуванні у відповідності до П(С)БО. На нашу думку, ці Методичні рекомендації не враховують організаційних особливостей різних типів закладів громадського харчування, а базуються лише на технологічних галузевих особливостях.

Предметом даного дослідження є діяльність закладів харчування обслуговуючого типу. Об'єктом дослідження виступає методика обліку діяльності обслуговуючих закладів харчування. Метою написання даної статті є обґрунтування принципів положень формування облікової моделі діяльності структурних підрозділів обслуговуючого типу у відповідності до вимог національних П(С)БО та функцій, що виконуються цими закладами.

Принциповим положенням побудови облікової моделі є функціональний підхід. Нами виокремлено функції, які мають бути покладені в основу формування облікової моделі:

- технологічно-обслуговуюча;
- виробничо-обслуговуюча;
- соціально-обслуговуюча (комерційна).

Схематично на рис. 1 представлено групування закладів громадського харчування відповідно функціям, розмірам та спеціалізації.

Технологічно-обслуговуючу функцію харчування ми пов'язуємо з обов'язковістю організації харчування працюючих відповідно з технологією і вимогами законодавства з охорони праці, що пов'язано з необхідністю організації спеціального харчування. Так, на підставі статей 9 та 10 Закону про охорону праці особи, зайняті на роботах з важкими та шкідливими умовами праці, а також на роботах, пов'язаних із

забрудненням або здійснюваних у несприятливих температурних умовах, безкоштовно забезпечуються, зокрема, лікувально-профілактичним харчуванням [7].

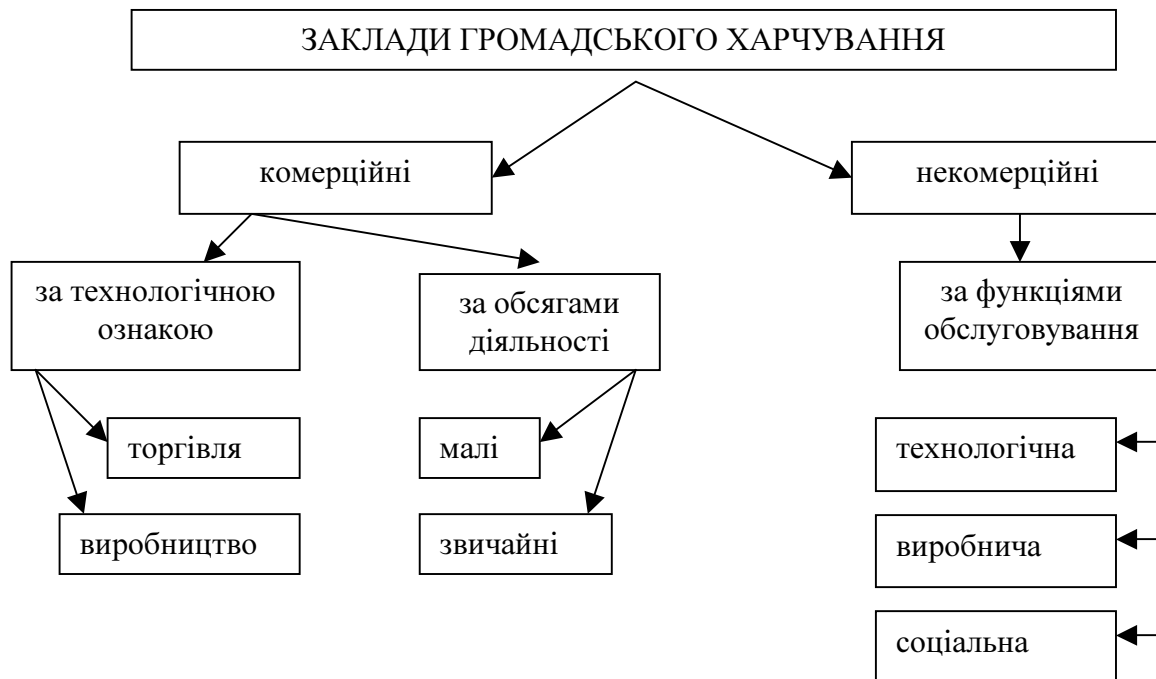


Рисунок 1 - Класифікація закладів громадського харчування

Організація харчування при виїзному характері роботи і неможливості альтернативного варіанту харчування працюючих реалізує виробничо-обслуговуючу функцію. Яскравим прикладом виробничо-обслуговуючої функції є харчування працівників на польових станах в період масових сільськогосподарських робіт, харчування будівельників при вахтовому методі роботи, забезпечення їжею працівників, що виконують геологорозвідувальні роботи.

Створенні закладом харчування додаткові умови для працівників підприємства реалізують соціально-обслуговуючу функцію.

Більш поширеною в практиці господарювання є ситуація, коли харчування працюючих забезпечується власним структурним підрозділом. У цьому випадку управлінські та економічні взаємовідносини між підприємством і структурним підрозділом є неоднозначними, що пов'язано з різним рівнем корпоративної культури та різноманітністю функцій, які покладаються на підрозділ адміністрацією підприємства.

В залежності від умов господарювання витрати, пов'язані з харчуванням працюючих, можуть або повністю покриватися за рахунок коштів працюючих (тоді переважають риси комерційної діяльності) або компенсуватись підприємством. Відповідно з різними варіантами організації витрати, пов'язані з функціонуванням громадського харчування, неоднозначно трактуються як виробничі або невиробничі. Тому на нашу думку, єдиної методики обліку витрат запропонувати неможливо.

У чистому вигляді жоден з варіантів покриття витрат не існує, і відповідно фінансування цих закладів можна трактувати як змішане (рис. 2).

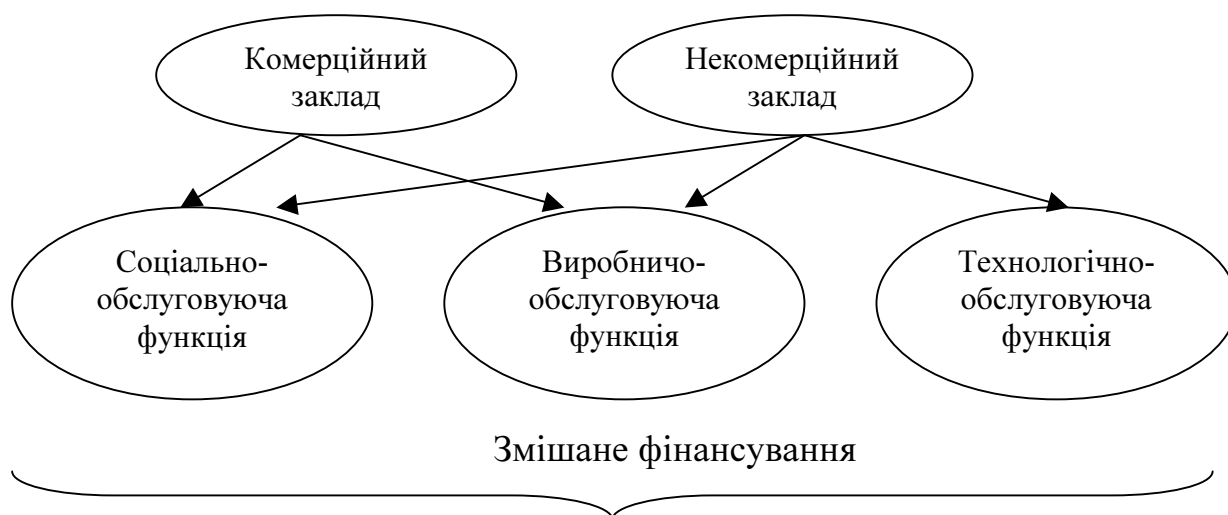


Рисунок 2 - Реалізація функцій харчування внутрішнім структурним підрозділом підприємства

Аналіз існуючого методичного забезпечення обліку у сфері ресторанного господарства (громадського харчування) дозволяє стверджувати, що у діючих Методичних рекомендаціях не передбачено варіанти адекватного відображення в обліку різних функцій харчування, до того ж у цьому документі не передбачено їх поєднання. В результаті дослідження підприємств регіону виявлено, що на практиці підприємства розробляють власні методичні підходи до відображення діяльності підрозділів харчування. При цьому, всі обстежені підприємства вважають необхідним дотримуватись підходів, викладених у Методичних рекомендаціях (які мають лише рекомендаційний характер). Проте, ці методичні рекомендації орієнтовані лише на комерційні заклади (облік запасів за цінами продажу, формування ціни реалізації на підставі даних калькуляційних карток тощо), тому вони не дозволяють розробити адекватну методику для обслуговуючих закладів харчування, метою діяльності яких є не отримання прибутку, а обслуговування основного виробництва за умови оптимізації витрат та рівня цін (в Господарському кодексі така діяльність відноситься до некомерційної).

Витрати структурних підрозділів громадського харчування в обліку групують у такому розрізі:

- а) амортизація основних засобів загальногосподарського призначення;
- б) амортизація будівель їдальні, складів;
- в) витрати на: опалення; освітлення; водопостачання; водовідведення; інше утримання виробничих приміщень;
- г) витрати на утримання, експлуатацію та ремонт основних засобів та необоротних активів загальногосподарського призначення;
- д) витрати на обслуговування виробничого процесу;
- е) витрати на оплату праці працівників їдальні і внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.
- ж) витрати на управління виробництвом громадського харчування.

Таке групування витрат унеможливує функціональний підхід. З нашого погляду, всі витрати, які пов'язані з діяльністю громадського харчування, доцільно поділяти на такі групи: витрати спожитих продуктів, витрати з функціонуванням закладу і витрати на обслуговування виробничого процесу.

Оскільки процес харчування працівників передбачає попереднє виготовлення їжі, що має риси виробництва, то, з нашого погляду, для накопичення витрат та виходу

продукції цього виробництва є обґрунтованим використання рахунку 23 субрахунок «Їдальня». До цього субрахунку в залежності від прийнятої цінової політики можливим є відкриття аналітичних рахунків. Так, щонайменше необхідно відкрити такі аналітичні рахунки:

23...Їдальня/1 – спожиті продукти;

23...Їдальня/2 – витрати, пов'язані з функціонуванням закладу;

23...Їдальня/3 – витрати, пов'язані з обслуговуванням виробничого процесу.

Така аналітика пов'язана, по-перше, із змістом і характером зв'язку витрат з функціями харчування, а по-друге, з необхідністю врахування вимог податкового обліку. Розподіл витрат між субрахунками 23...Ї/2 та 23...Ї/3 залежить від цінової політики підприємства.

Оскільки з утриманням підрозділу громадського харчування незалежно від того здійснюється харчування працівників чи ні пов'язані певні витрати, то може бути прийнято рішення про відшкодування витрат, пов'язаних з функціонуванням закладу(рах. 23...Ї/2), за рахунок витрат підприємства. Конкретне джерело їх покриття залежить від наявності технологічної функції: якщо вона має місце, то ці витрати є витратами на виробництво основної продукції; якщо технологічна функція відсутня, то ці витрати є іншими витратами операційної діяльності.

Всі інші витрати є витратами, які пов'язані з обслуговуванням процесу приготування їжі. Вони мають розподілятися між всіма функціями харчування.

Крім того, може бути прийняте рішення про відшкодування працівниками підприємства в межах реалізації виробничо-обслуговуючої функції харчування лише вартості витрачених продуктів харчування, тоді всі інші витрати доцільно обліковувати на субрахунок 23...Ї/2 і відносити до інших витрат операційної діяльності (рах. 949).

Подальший облік та розподіл витрат по їдальні залежить від функції харчування, що реалізує підрозділ. З нашого погляду, витрати мають бути співставлені з конкретною функцією, оскільки джерела покриття витрат визначаються саме цим. Так, якщо реалізується технологічно-обслуговуюча функція, то джерелом покриття витрат є собівартість основної продукції (в частині загальновиробничих витрат), якщо соціально-обслуговуюча та виробничо-обслуговуюча функції - джерелом покриття витрат є виручка від реалізації готових страв, що вимагає визначення результату господарювання. Ми вважаємо, не зважаючи на те, що результат господарювання за виробничо-обслуговуючою та соціально-обслуговуючою функціями визначається за однаковими методичними підходами, він має формуватись відокремлено. Це пов'язано з особливостями реалізації функцій: якщо соціально-обслуговуюча функція передбачає лише організацію харчування працівників і по суті є чистою комерцією, то при реалізації виробничо-обслуговуючої функції рішенням адміністрації підприємства можуть бути запроваджені різні системи знижок. У цьому зв'язку необхідним є забезпечення по рахунках 90, 70 і 79 відповідної аналітики.

За економічним змістом вартість продуктів, витрачених при виготовленні готових страв, є витратами прямими, тому облік продуктів доцільно організувати за функціями харчування (шляхом введення додаткових реквізитів до первинних документів).

Витрати продуктів на приготування готових страв мають накопичуватись за кодуванням страв залежно від функції харчування у актах про реалізацію і відпуск виробів кухні та актах про продаж і відпуск виробів кухні. Таке кодування дає можливість сформувати довідки про витрати продуктів у розрізі груп споживачів (функцій харчування).

Віднесення витрат сировини на рахунки бухгалтерського обліку зумовлено саме функцією, яку реалізує харчування. Так, якщо розглядати продукти, витрачені на

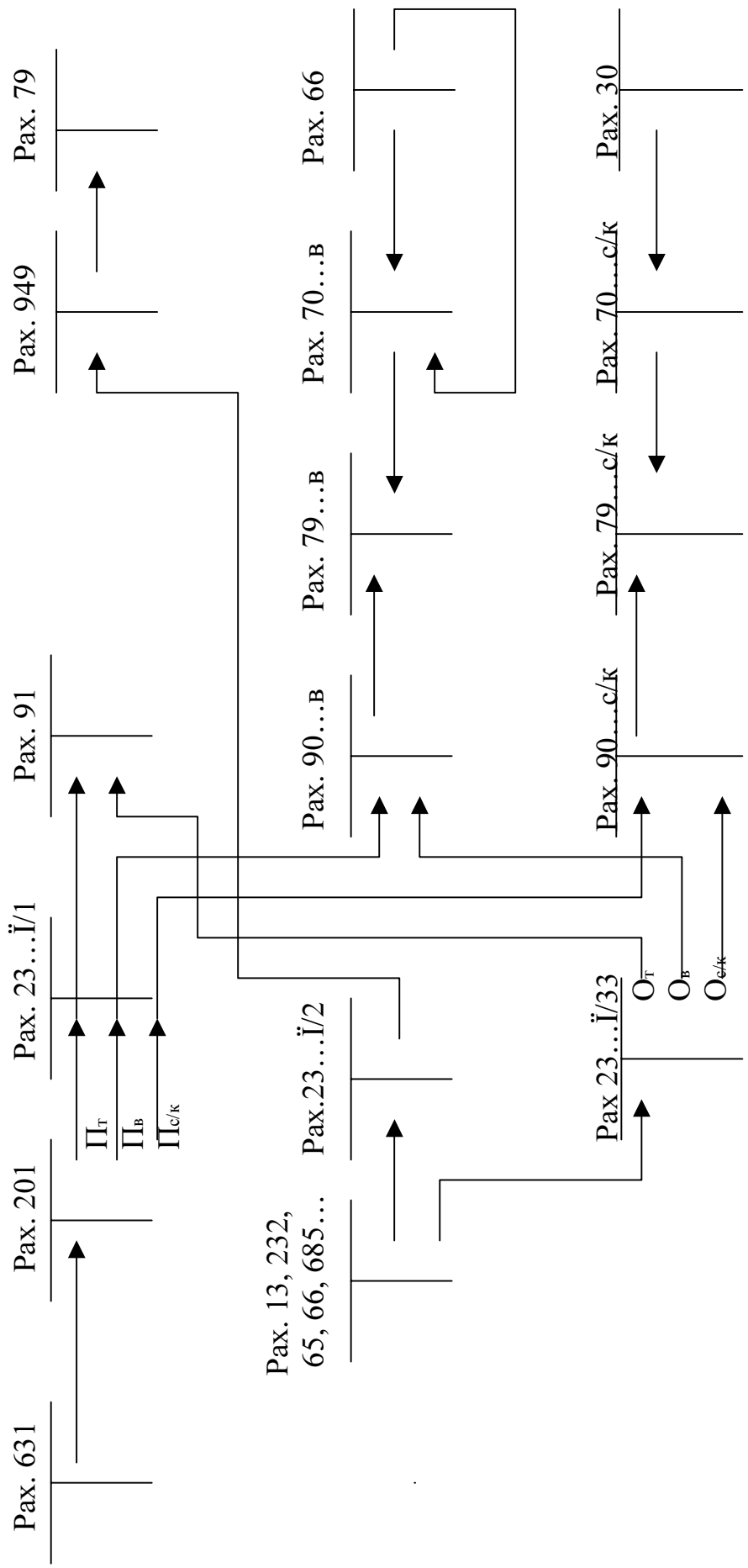


Рисунок 3 - Пропонована кореспонденція рахунків за умови оцінки продуктів за покупною вартістю

лікувально-профілактичне харчування, то їх необхідно віднести на рах 91. Вартість цих продуктів залежить від сировинного набору на одного працівника за меню спеціального харчування та фактичної кількості працівників за табелем обліку робочого часу. Крім того, в частині витрачання продуктів на лікувально-профілактичне харчування є необхідним забезпечити суворий контроль. Необхідно приділяти увагу чисельності та контингенту працюючих. Контроль має бути перманентним і здійснюватися внутрішньою контрольною службою підприємства.

В тому випадку, якщо має місце соціально-обслуговуюча або виробничо-обслуговуюча функція, то вартість продуктів відноситься на рах. 90 в залежності від того, скільки продуктів було витрачено на виготовлення страв, що були реалізовані за готівку або в рахунок заробітної плати.

Витрати, пов'язані з обслуговуванням виробничого процесу, можуть розподілятися на рах. 90 в частині комерційної та соціально-обслуговуючої функції, на рах. 91 – технологічно-обслуговуючої функції пропорційно вартості використаних продуктів.

Запропоновані методичні рекомендації схематично представлені рис. 3.

Таким чином, структурний підрозділ харчування на підприємствах може реалізовувати різні функції. Формування облікової моделі діяльності такого підрозділу має ґрунтуватись саме на функціональному підході.

Методичні рекомендації № 157 не враховують специфіки діяльності структурних підрозділів харчування: вони ґрунтуються на застосуванні при визначенні вартості складних страв оцінки продуктів, витрачених при виробництві цих страв, за продажними цінами, що не відповідає економічній сутності господарських процесів громадського харчування, що реалізує технологічно-обслуговуючу та соціально-обслуговуючу функцію. Застосування цих методичних підходів в обслуговуючих структурних підрозділах громадського харчування призводить до порушення базового принципу обліку «превалювання сутності над формою». В даному випадку дотримання підходів, викладених у Методичних рекомендаціях, призводить до того, що форма (підрозділ харчування) превалює над змістом (тим, які цей підрозділ реалізує функції).

Тому, нами запропоновано методику адекватного відображення в обліку діяльності закладів харчування обслуговуючого типу. На наш погляд, запропоновані методичні підходи більш повно відповідають вимогам Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” та принципам національних стандартів бухгалтерського обліку, дають можливість забезпечити адекватне відображення повної, достовірної інформації про діяльність підрозділів харчування.

Наведені методичні підходи є можливим використовувати не лише в обслуговуючих закладах харчування, а й в інших обслуговуючих підприємствах (культурні, медичні).

Список літератури

1. Карпова В. Столовая в Украине: налоговая специфика. / «Бухгалтер», ноябрь (II) 2004 г.- № 42 (282). - С. 37.
2. Кучерак Д. Использование первичных документов в общественном питании / Главбух. - № 4 (158). – январь, 2002 г. – С. 33-49.
3. Маскутов С. Учет в общественном питании: есть ориентиры! / Вестник бухгалтера и аудитора Украины. - № 19. - октябрь, 2003 г. – С.7-9.
4. Разгонова Л. Витрати на утримання їдальні / Бухгалтерія. - № 33. – 16.08.04 р. – С. 78.
5. Самарченко О. Харчування працівників підприємства / Бухгалтерія. - № 28. – 12.07.04. – С. 32-33.
6. Методичні рекомендації щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами від 17.06.2003р. №157.
7. Закон України «Про охорону праці» № 2694- XII від 14.10.92 року.