

ПІДХОДИ ДО ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИГОТОВЛЕННЯ ПРОДУКЦІЇ В ЗАКЛАДАХ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА

Удосконалено методику облікового відображення витрат обігу та витрат виробництва на підприємствах ресторанного господарства

Постановка проблеми. Діяльність закладів ресторанного господарства має свою специфіку, оскільки об'єднує виробничу, торговельну діяльність і сферу послуг. У зв'язку з цим бухгалтерський облік операцій на підприємствах ресторанного господарства має деякі особливості та є певним симбіозом методологій, що застосовуються у промисловості та торгівлі. Елементом виробничої діяльності у сфері ресторанного господарства є безпосередньо сам процес приготування кулінарних страв, а елементом торговельної діяльності – встановлення торгової націнки застосування методів визначення фінансових результатів. Проте не всі принципи, що застосовуються у сфері виробництва, властиві сфері ресторанного господарства. Так, на відміну від виробничих підприємств, на підприємствах ресторанного господарства відсутні такі елементи виробничого процесу, як незавершене виробництво та наявність готової продукції на складі. Винятком є кондитерські цехи з виробництва кулінарних напівфабрикатів, виробничий процес яких передбачає наявність готової продукції на складі (в коморі). Проте і в таких цехах, як правило, відсутнє незавершене виробництво.

Розгляд цього питання зумовлений необхідністю розробки єдиного підходу до методики обліку витрат обігу та витрат виробництва на підприємствах ресторанного господарства, що відповідає вимогам сучасної економіки.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Основними авторами, що досліджували питання бухгалтерського обліку на підприємствах ресторанного господарства є: В. Горностаєва, В.В. Деркалюк, Л.П. Наріжний, В.В. Новодворська, В.П. Русалєєв, Н.В. Смірнова, Л. Солошенко, Т.Г. Степанова, О.В. Чумак та ін. Більшість дослідників просто розкривають основні положення обліку та документування, при цьому проблеми вдосконалення обліку не розглядають.

Метою проведеного дослідження є удосконалення методики облікового відображення витрат обігу та витрат виробництва на підприємствах ресторанного господарства.

Викладення основного матеріалу дослідження. Ресторанне господарство – специфічний вид діяльності, який поєднує елементи виробництва, торгівлі та надання послуг. Безпосередньо це зумовлює певні особливості обліку. Вказують на це й спеціалісти міністерств у коментованих листах і пропонують на вибір два основних підходи організації обліку виготовлення продукції закладу ресторанного господарства: торговельно-виробничий та виробничий. Обраний варіант обліку фіксують в обліковій політиці підприємства [1, с. 38].

Торговельно-виробничий підхід висвітлюється в Методичних рекомендаціях щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами, затверджених наказом Мінекономіки від 17.06.03 р. №157 [6].

Основні моменти облікового відображення діяльності підприємств ресторанного господарства, які передбачені торговельним методом наведені на рис. 1.

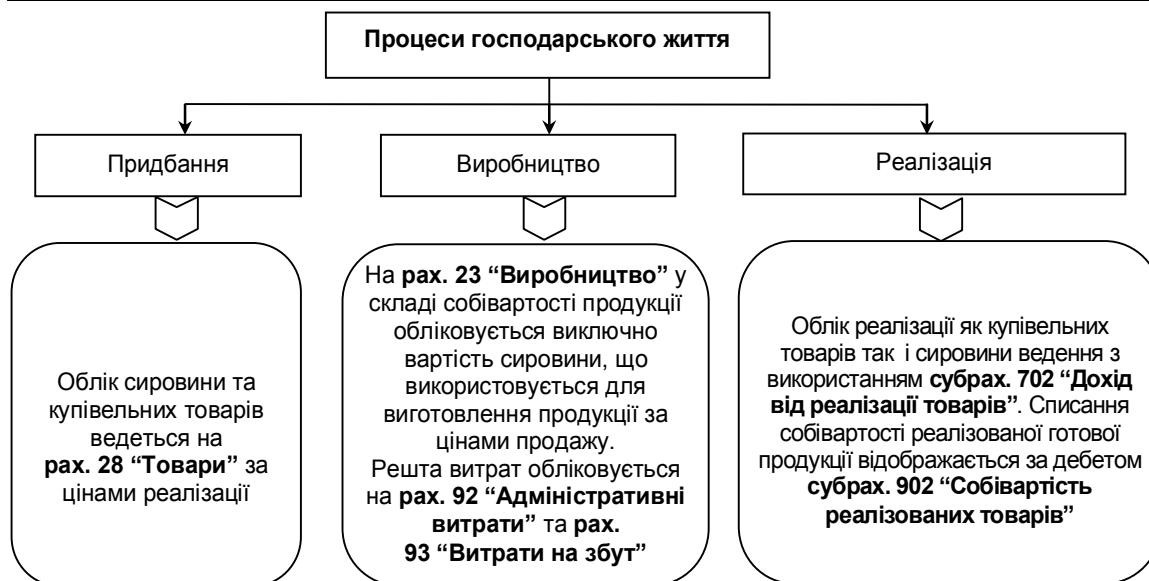


Рис. 1. Особливості бухгалтерського обліку на основі торговельного методу

Якщо на підприємстві ресторанного господарства, під час придбання, сировина надходить до комори, то відповідно до торговельного методу вона обліковується на субрахунок 281 "Товари на складі", що, в свою чергу, не відповідає Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 [5] у частині правил застосування рахунку 28 "Товари", де зазначається, що на цьому рахунку слід обліковувати товари, що надійшли на підприємство з метою продажу. Крім того, в Правилах роботи закладів (підприємств) ресторанного господарства № 219 [9] наводиться визначення купівельних товарів – це товар, що його купує суб'єкт господарської діяльності сфери ресторанного господарства для подальшого перепродажу споживачам без видозмінення (порціювання, нарізання, додаткового оформлення). Сировина, яка надходить на підприємство не належить до такого товару, в п. 1.3 Правил роботи закладів (підприємств) ресторанного господарства № 219 [9] чітко зазначено, що під сировиною розуміється продовольча сировина, а саме продукція рослинного, тваринного, мінерального, синтетичного чи біотехнологічного походження, що використовується для виробництва харчових продуктів, а в п. 2.2 Методрекомендацій № 157 [6] зазначено, що під харчовими продуктами розуміються будь-які продукти, які в натуральному вигляді чи після відповідної обробки вживаються людиною в їжу або для пиття.

Як вже вище зазначалося відповідно до п. 2.1 Методрекомендацій № 157 [6] обліковою ціною товарів у коморі може бути:

– первісна вартість, що визначається згідно з п. 9 П(С)БО 9 "Запаси" [7] (застосовується, якщо на підприємстві для кожного структурного підрозділу чи страви встановлено різні рівні націнки);

– ціна продажу, що включає первісну вартість та суму націнки (застосовується, якщо на підприємстві встановлено єдиний рівень націнок).

Облікова (продажна) ціна включає первісну вартість, суму націнки, встановлену підприємством ресторанного господарства, з урахуванням ПДВ. При цьому розмір націнки підприємство громадського харчування встановлює самостійно з урахуванням своїх витрат та попиту на продукцію. Облік сум торгових націнок слід вести на субрахунок 285 "Торгова націнка" [4].

При цьому існує два підходи до встановлення облікової (продажної) вартості продукції (сировини, товарів) та визначення націнки:

– розмір торгової націнки на сировину та товари встановлюється розпорядженням (наказом) керівника підприємства ресторанного господарства у визначеному (фіксованому) розмірі. Такий підхід формування облікової вартості виправдовує себе, якщо підприємство громадського харчування закуповує сировину за стабільними цінами, що не змінюються;

– фіксується продажна вартість одиниці сировини і, ґрунтуючись на ній, обчислюється сума торгової націнки.

Отже, на рахунку 23 “Виробництво” відображаються прямі витрати закладу ресторанного господарства (тобто витрати на придбання сировини) і націнка. Це суперечить Інструкції № 291 [5], у відповідності до якої за дебетом рахунку 23 “Виробництво” відображаються лише прямі витрати (матеріальні, трудові, змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати). При відображенні на цьому рахунку сировини за продажною вартістю необґрунтовано збільшується вартість запасів.

Відпуск запасів з комори у виробництво відображається бухгалтерським записом Дт 23 Кт 281. Торгова націнка може відобразитися безпосередньо при оприбуткуванні товару до комори (Дт 281 Кт 285), в такому разі у виробництво товари та сировина передаватимуться вже з націнкою. Якщо облік запасів у коморі ведеться за первісною вартістю, то на суму торгової націнки на етапі виробництва проводиться запис Дт 23 Кт 285.

Дебетове сальдо рахунку 23 показує вартість залишків сировини, що не пройшла кулінарну обробку, сировини в напівфабрикатах та готових виробів, які не реалізовані і знаходяться на підприємстві.

Дохід від реалізації як купівельних товарів, так і продукції власного виробництва відображають на субрахунку 702 “Дохід від реалізації товарів”. Після реалізації суму націнки, що припадає на реалізований товар та продукцію, списують методом сторно.

Сума націнки за реалізованими товарами визначається як добуток суми грошових коштів, отриманих за реалізовані товари, і середнього відсотка націнки. При цьому середній відсоток націнки визначається шляхом ділення суми залишку націнок на початок звітного місяця та націнок у вартості товарів за цінами продажу, отриманих у звітному місяці, на суму вартості залишку товарів за ціною продажу на початок звітного місяця та вартості товарів, отриманих у звітному місяці за ціною продажу [4].

Залишок вартості продукції та товарів відноситься до дебету субрахунку 902 “Собівартість реалізованих товарів”. Решта витрат, пов’язаних з виробництвом та реалізацією випущеної продукції, у тому числі заробітна плата кухарів, інших працівників виробництва, нарахування на фонд оплати їх праці, амортизація кухонного устаткування, орендна плата тощо обліковуються на рахунку 93 “Витрати на збут”. Адміністративні витрати обліковуються на однойменному рахунку 92.

Основною перевагою при застосуванні даного методу є простота ведення обліку. Але поряд із цим ведення обліку таким чином дещо не узгоджується з вимогами П(С)БО 9 “Запаси” [7] та П(С)БО 16 “Витрати” [8], а саме в частині:

- 1) використання рахунку 28 “Товари” для відображення вартості сировини, яка купується з метою обробки та виробництва готової продукції не є коректним;
- 2) відображення на рахунку 23 “Виробництво” лише прямих матеріальних витрат;
- 3) використання кореспонденції Дт 902 Кт 23, яка суперечить роз’ясненням до рахунку 23 “Виробництво” в Інструкції №291.

Розглянемо основні положення виробничого підходу (рис. 2).

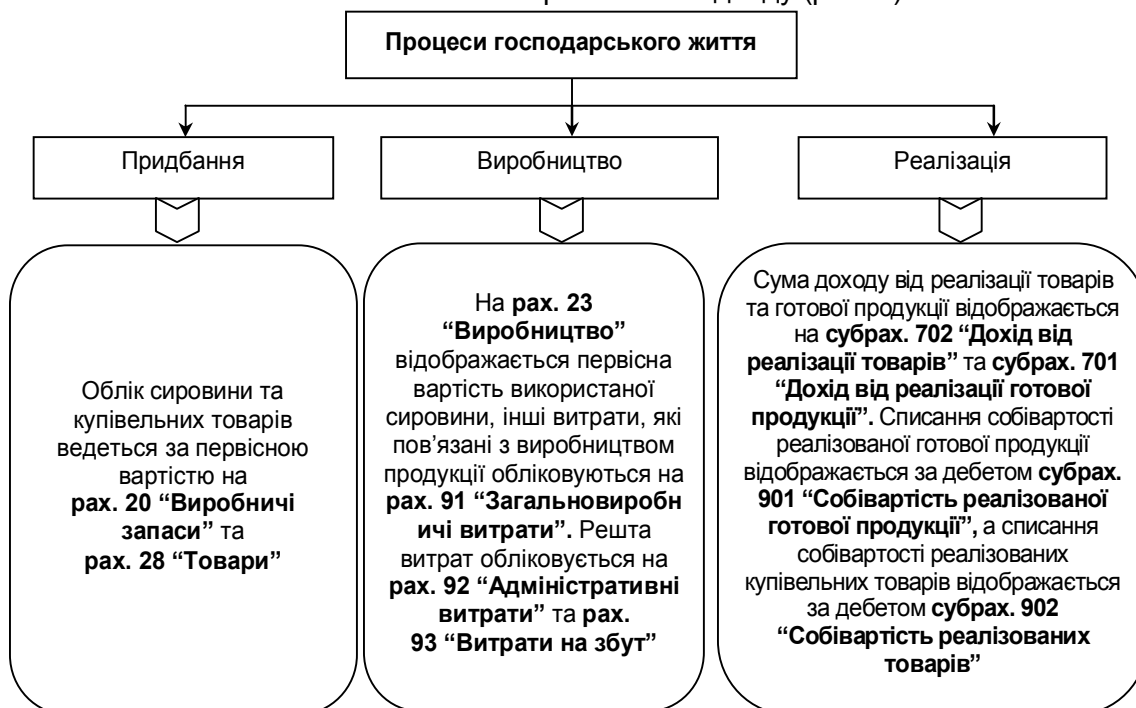


Рис. 2. Особливості бухгалтерського обліку на основі виробничого підходу

Виробничий підхід передбачає роздільне ведення обліку продовольчої сировини, призначеної для виготовлення власної продукції, та товарів, призначених для реалізації. Отже, облік сировини ведеться на субрахунок 201 "Сировина й матеріали", а товарів на субрахунок 281 "Товари на складі". Якщо підприємство придбаває також напівфабрикати, обліковувати їх слід на окремому субрахунок 202 "Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби".

Оприбутковувати продовольчу сировину, що надходить, слід за її первісною вартістю. Первісна вартість сировини, що надійшла, визначається у відповідності до п. 9 П(С)БО 9 "Запаси" [7], а товари слід обліковувати аналогічно розглянутому вище методу: тобто або за первісною вартістю, або за продажною вартістю (з урахуванням націнки).

Відпуск сировини з комори відображають проводкою Дт 23 "Виробництво" Кт 201 "Сировина й матеріали". Відпуск товарів з комори на реалізацію відображається проводкою Дт 282 "Товари в торгівлі" Кт 281 "Товари на складі" [4]. На рахунок 23 "Виробництво" слід відносити тільки вартість сировини, що використовується на виробництво готової продукції, за її первісною вартістю, сформованою згідно з вимогами П(С)БО 9 "Запаси". Решта витрат, пов'язаних з виробництвом продукції (заробітна плата кухарів, інших виробничих працівників, нарахування на фонд оплати їх праці, амортизація кухонного устаткування, орендна плата виробничого приміщення тощо) обліковуються на рахунок 91 "Загальновиробничі витрати", оскільки вони не є прямими в розумінні П(С)БО 16 "Витрати". Відповідно до п. 4 П(С)БО 16 "Витрати" прямими витратами є витрати, які можна безпосередньо віднести до конкретного об'єкта витрат. Оскільки, наприклад, заробітну плату кухаря, який зайнятий виробництвом великої кількості страв, неможливо розподілити і віднести на конкретний виріб, то такі витрати вважаються непрямими і відносяться на загальновиробничі витрати.

При цьому розподіляти загальновиробничі витрати (рахунок 91) після закінчення місяця в порядку, наведеному в додатку 1 до П(С)БО 16 "Витрати" [8], між об'єктами витрат не потрібно. Такі витрати слід списувати на собівартість реалізованої продукції. По-перше, це обумовлено особливістю виробничого циклу закладів ресторанного господарства. У закладах ресторанного господарства немає залишків незавершеного виробництва (відповідно до Санітарних правил [10] усю продукцію має бути реалізовано за один день). Виняток становлять підприємства, що виготовляють кондитерські вироби та напівфабрикати. По-друге, такий розподіл вимагає значних трудовитрат, доцільність яких не виправдовується через короткий (одноденний) виробничий цикл [4].

Дохід від реалізації кулінарних виробів власного виробництва відображають на рахунку 701 "Дохід від реалізації готової продукції". Собівартість реалізованих кулінарних виробів власного виробництва списують на рахунок 901 "Собівартість реалізованої готової продукції" з урахуванням загальновиробничих витрат.

Дохід від реалізації купівельних товарів відображають на рахунку 702 "Дохід від реалізації товарів". Суму націнки, що припадає на реалізований товар, списують методом сторно. Залишок вартості товарів відносять до дебету рахунка 902 "Собівартість реалізованих товарів".

Виробничий підхід є більш трудомістким, ніж торговельний. Проте забезпечує розрахунок фактичної собівартості виготовлених страв, кондитерських виробів та напоїв, тобто користувачі (керівник, власники, інвестори) отримують більш чітку інформацію. Головною перевагою даного методу є те, що його основні принципи не суперечать нормам П(С)БО.

Ще одним підходом до обліку на підприємствах ресторанного господарства є торговельний підхід. Хоча його використання не передбачене нормами Мінфіну та Мінекономіки, але він доволі часто зустрічається в закладах ресторанного господарства, на яких сировина та напівфабрикати проходять дуже простий технологічний процес (охолодження, розігрівання, порціонування та оформлення) [1, с. 39].

Особливостями даного методу є те, що облік сировини та напівфабрикатів у коморі ведуть на субрахунку 281 "Товари на складі", як правило, за цінами продажу. Коли передають сировину на кухню, проводиться запис Дт 281 "Товари на складі" Кт 282 "Товари в торгівлі". За цим підходом собівартість продукції не калькулюється, тому рахунок 23 "Виробництво" не використовується. Сировина не затримується на кухні, її після незначної обробки одразу передають у торговельний зал та продають. Тобто аналогічно до обліку на торговельних підприємствах тут ведуть його за П(С)БО "Запаси". Основною перевагою даного підходу є його простота, але поряд із цим не кожному із закладів ресторанного господарства він підходить [1, с. 40].

Беручи до уваги особливості роботи закладів ресторанного господарства (виробництво страв, обслуговування процесу споживання, виготовлення харчових напівфабрикатів, кулінарно-кондитерських виробів, продаж продукції споживання) пропонуємо методику, яка не суперечить ні законодавству в частині використання рахунку 20 "Сировина і матеріали" та 28 "Товари", ні ефективності використання рахунку 91 "Загальновиробничі витрати".

Методика, що пропонується базується на двох основних підходах, в основу яких покладено види закладів ресторанного господарства залежно від складності виробничого процесу (рис. 3).

Отже, як видно із рис. 3 усі підприємства ресторанного господарства для цілей бухгалтерського обліку можна поділити на дві великі групи:

1. Підприємства ресторанного господарства, які здійснюють складний технологічний процес;
2. Підприємства ресторанного господарства, на яких сировина та напівфабрикати проходять дуже простий технологічний процес (охолодження, розігрівання, порціювання та оформлення).

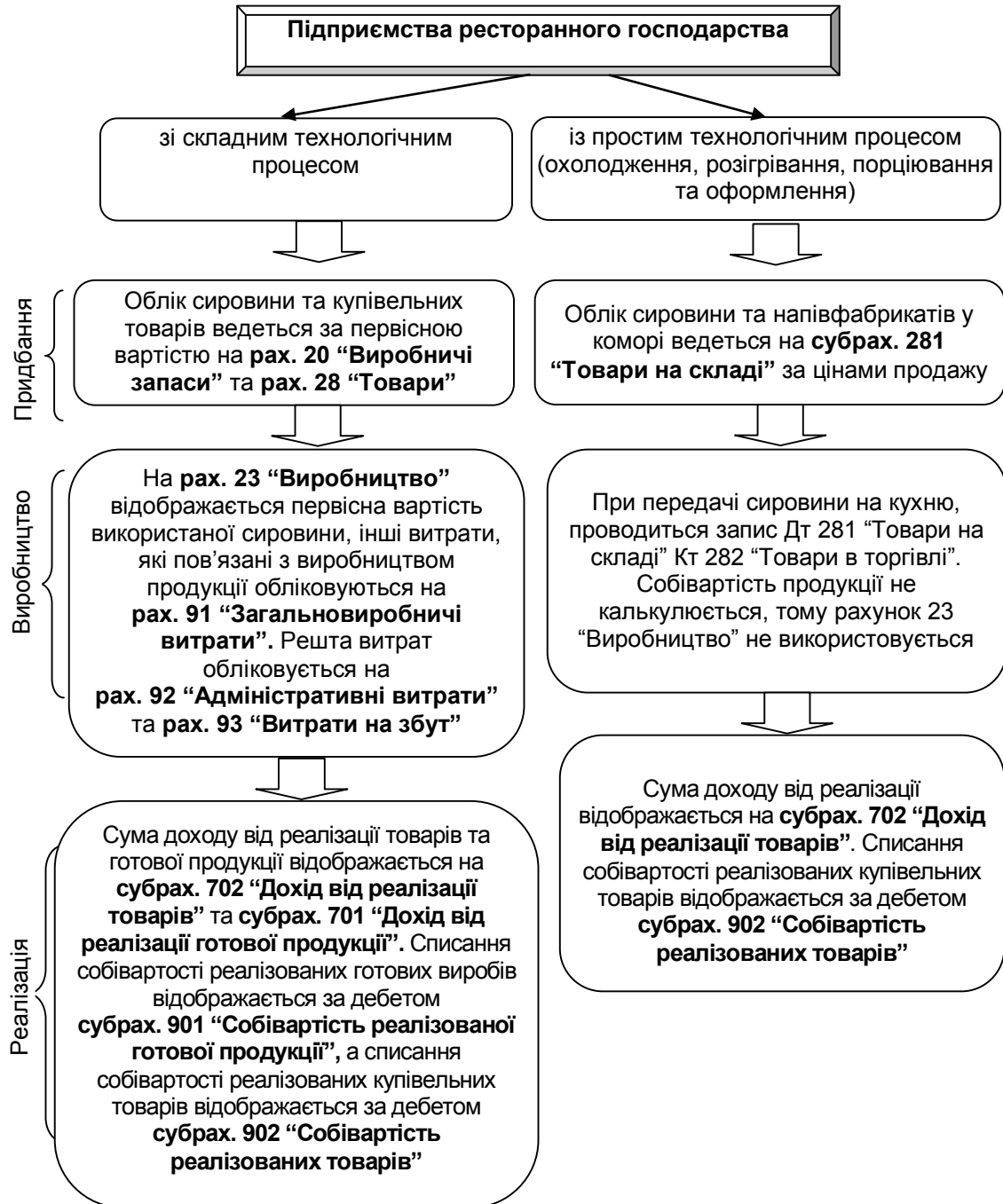


Рис. 3. Методика бухгалтерського відображення діяльності підприємств ресторанного господарства залежно від складності виробничого процесу

Для підприємств ресторанного господарства першого типу методика облікового відображення діяльності передбачає окремий облік для запасів, які беруть участь у виробничо-торговельній діяльності та запасів, які призначені для обслуговування виробництва та управління підприємством. При чому придбані запаси, які беруть участь у виробничо-торговельній діяльності поділяються на сировину і товари та відображаються на різних рахунках бухгалтерського обліку. Субрахунок 201 "Сировина та матеріали" застосовується для обліку сировини, яка в подальшому буде проходити стадії обробки. На підприємствах ресторанного господарства під сировиною слід розуміти: крупи; спеції; овочі; фрукти; молочні продукти, м'ясо (тваринного походження, птиці); рибні продукти; морепродукти; зелень; сахар; чай, кава, борошно; вода, шоколад, олія, сухарі, горіхи, гриби та ін. Крім того, може застосовуватися рахунок 202 "Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби" для відображення придбаних напівфабрикатів. Інші ж запаси, які придбані з метою перепродажу та не будуть проходити відповідних стадій обробки відображатимуться на рахунку 28 "Товари". До складу товарів можна віднести хліб, соки, вина. Запаси, які призначені для обслуговування виробництва та управління підприємством відображаються на інших субрахунках до рахунку 20 "Виробничі запаси" та 22 "МШП".

На рахунку 23 "Виробництво" відображаються витрати, які можна безпосередньо віднести до конкретного об'єкта витрат, так звані прямі витрати. Згідно із нормами П(С)БО 9 "Запаси" до складу прямих витрат слід відносити прямі матеріальні витрати, витрати на оплату праці, на відрахування із заробітної плати, амортизаційні відрахування та інші прямі витрати. Враховуючи особливості діяльності підприємств ресторанного господарства, а саме те, що нереально визначити, наприклад, яка частка амортизації виробничого обладнання, на якому готують практично всю продукцію кухні, припадає на ту чи іншу страву. Схожа ситуація і з заробітною платою працівників кухні й нарахувань на неї, коли застосовують погодинну систему оплати праці, адже їх неможливо розподілити на об'єкти витрат прямим шляхом. У зв'язку із цим до складу прямих витрат, які відображаються на рахунку 23 "Виробництво" потрапляють лише матеріальні витрати.

Вважаємо, що такі витрати, як заробітна плата кухарів, пов'язані з нею збори на соціальне страхування, витрати на обслуговування виробничого приміщення, знос виробничого обладнання слід відносити на витрати виробництва, а не на витрати обігу, як це робилося за часів СРСР, оскільки ці витрати не пов'язані із обслуговуванням відвідувачів, а більше пов'язані із процесом виробництва. У зв'язку із цим не досить доцільно відображати такі витрати на рахунку 93 "Витрати на збут", як це робили Й.Я. Даньків, М.Р. Лучко, М.Я. Остап'юк [2, с. 199]. Такі витрати слід відображати на рахунку 911 "Витрати кухні".

Отже, запропонований порядок облікового відображення витрат обігу та витрат виробництва на підприємствах ресторанного господарства, які здійснюють складний технологічний процес зображено на рис. 4.

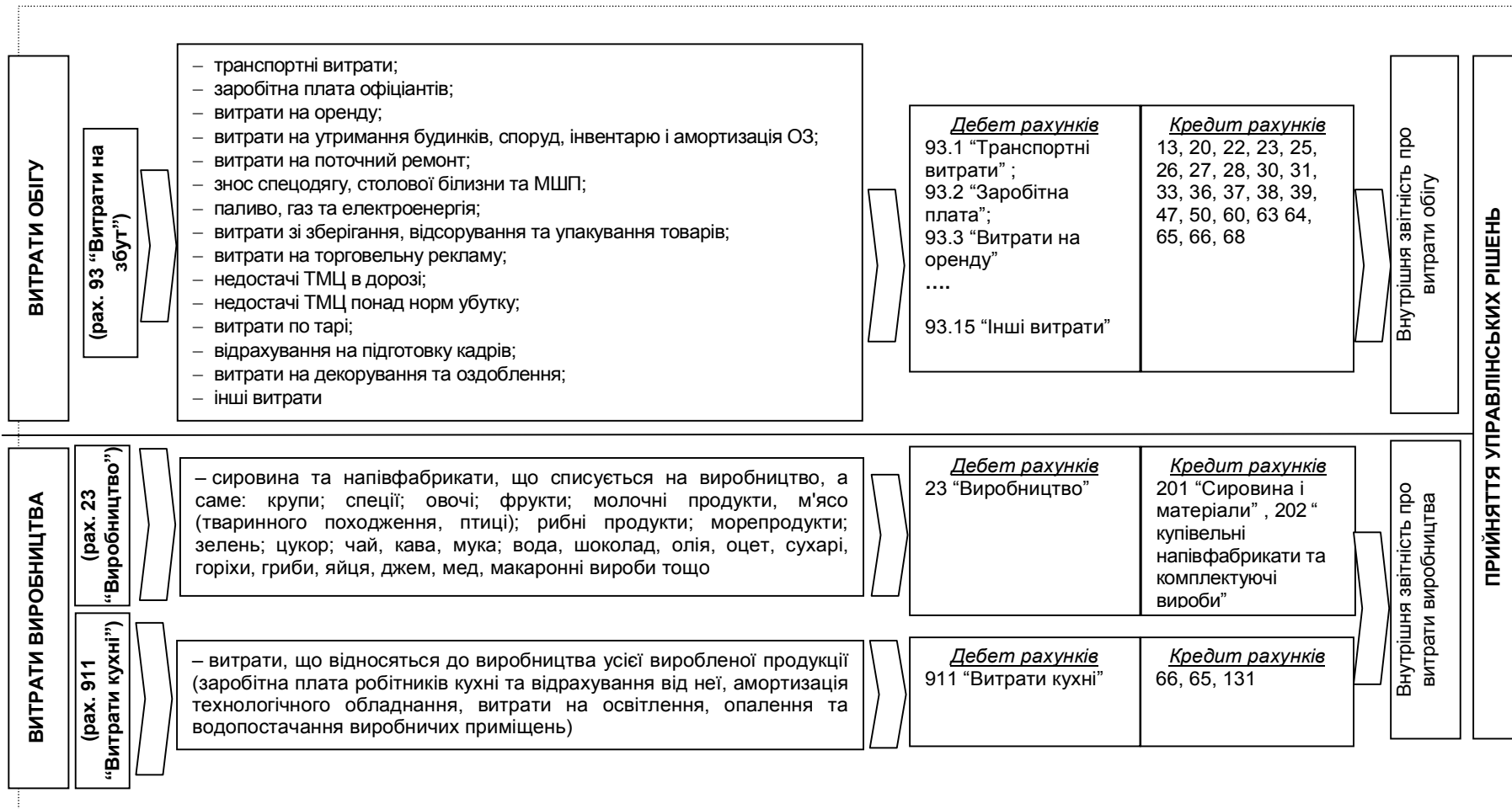


Рис. 4. Запропонований порядок облікового відображення витрат обігу та витрат виробництва на підприємствах ресторанного господарства

На рахунку 23 “Виробництво” пропонуємо відносити лише вартість сировини, що використовується на виробництві готової продукції. Усі ж інші витрати: заробітна плата кухарів, або іншого виробничого персоналу, нарахування на заробітну плату, амортизація виробничого обладнання пропонуємо віднести на рахунок 911 “Витрати кухні”, так як вважаємо, що такі витрати відносяться до витрат виробництва, а не витрат обігу. Поряд з цим, заробітну плату офіціантів та іншого обслуговуючого персоналу, пов’язані з нею збори на соціальне страхування, а також квіти, посуд, свічки, серветки, спецодяг, тиражування меню, прання білизни, електроенергія, вода, амортизація, реклама тощо, – пропонуємо відносити на рахунок 93 “Витрати на збут”. Більш того, для зручності управлінського персоналу та для прийняття ефективних рішень на підприємствах ресторанного господарства пропонуємо ввести аналітичний розріз до рахунку 93 “Витрати на збут” (табл. 1).

Таблиця 1. Розрізи аналітичного обліку витрат на збут на підприємствах ресторанного господарства

Синтетичні рахунки (рахунки першого рівня)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	
93	Витрати на збут	93.1	Транспортні витрати	Усі види діяльності
		93.2	Заробітна плата	
		93.3	Витрати на оренду	
		93.4	Витрати на утримання будинків, споруд, інвентарю і амортизація ОЗ	
		93.5	Витрати на поточний ремонт	
		93.6	Знос спецодягу, столової білизни та МШП	
		93.7	Паливо, газ та електроенергія	
		93.8	Витрати зі зберігання, відсорювання та упакування товарів	
		93.9	Витрати на торговельну рекламу	
		93.10	Недостачі ТМЦ в дорозі	
		93.11	Недостачі ТМЦ понад норм природного убутку	
		93.12	Втрати по тарі	
		93.13	Відрахування на підготовку кадрів	
		93.14	Витрати на декорування та оздоблення	
		93.15	Інші витрати	

Дергільова Г.С. [3] у своїх дослідженнях пропонує витрати на виробництво власної продукції підприємств ресторанного господарства відображати наступним чином:

– прямі матеріальні витрати, які можна безпосередньо віднести до конкретного об’єкта виготовленої продукції, вести на субрахунок 231 “Прямі матеріальні витрати”;

– витрати, що відносяться до виробництва усієї виробленої продукції (заробітна плата робітників кухні та відрахування від неї, амортизація технологічного обладнання, витрати на освітлення, опалення та водопостачання виробничих приміщень) вести на субрахунок 232 “Інші виробничі витрати”.

Разом дебетовий оборот субрахунків 231 “Прямі матеріальні витрати” та 232 “Інші виробничі витрати” буде акумулювати інформацію про витрати на виробництво власної продукції підприємств ресторанного господарства. При цьому виробничі витрати, зібрані на субрахунок 232 “Інші виробничі витрати” наприкінці звітнього періоду будуть списані безпосередньо на собівартість реалізованої продукції, що цілком припустимо з огляду на мінімальні залишки нереалізованої продукції.

Безпосередньо такий підхід враховує особливості діяльності підприємств ресторанного господарства та є значно краще попереднього. Але, з іншого боку, на рахунок 23 "Виробництво" повинні відображатися витрати, які безпосередньо відносяться на виробництво конкретної продукції.

Такі витрати є непрямими, оскільки не можуть бути економічно доцільним шляхом віднесені на певний вид продукції, тому в даному випадку краще використовувати рахунок 91 "Загальновиробничі витрати". До цього рахунку пропонуємо відкрити субрахунок 911 "Витрати кухні", який призначений для відображення сум понесених безпосередньо на виробництві, але які не можуть бути віднесені на конкретний вид готової продукції.

При цьому розподіляти загальновиробничі витрати (рахунок 91) після закінчення місяця в порядку, наведеному в додатку 1 до П(С)БО 16 "Витрати", між об'єктами витрат не потрібно. Такі витрати слід списувати на собівартість реалізованої продукції. По-перше, це обумовлено особливістю виробничого циклу закладів ресторанного господарства. У закладах ресторанного господарства немає залишків незавершеного виробництва (відповідно до Санітарних правил усю продукцію має бути реалізовано за один день). По-друге, такий розподіл вимагає значних трудовитрат, доцільність яких не виправдовується через короткий (одноденний) виробничий цикл [4].

Обліковувати готову продукцію необхідно на рахунок 26 "Готова продукція".

Дохід від реалізації кулінарних виробів власного виробництва відображають на рахунок 701 "Дохід від реалізації готової продукції". Собівартість реалізованих кулінарних виробів власного виробництва списується на рахунок 901 "Собівартість реалізованої готової продукції" з урахуванням загальновиробничих витрат.

Дохід від реалізації виробів, які не проходили стадій обробки відображається на рахунок 702 "Дохід від реалізації товарів", а їх собівартість – на рахунок 902 "Собівартість реалізованих товарів".

Оприбутковувати продовольчу сировину, що надходить, слід за її первісною вартістю. Первісна вартість сировини, що надійшла, визначається відповідно до п. 9 П(С)БО 9 "Запаси" та обліковується за первісною вартістю.

В основу даного підходу покладений виробничий підхід, який розглядається в методичних рекомендаціях щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами.

Наступний підхід, призначений для використання в закладах ресторанного господарства, на яких сировина та напівфабрикати проходять дуже простий технологічний процес.

Особливостями даного методу є те, що облік сировини та напівфабрикатів у коморі ведуть на субрахунок 281 "Товари на складі" за цінами продажу. Передача сировини у виробництво оформлюється проводкою Дт 281 "Товари на складі" Кт 282 "Товари в торгівлі". За цим підходом не калькулюють собівартість продукції, тому рахунок 23 "Виробництво" не використовується. Сировина не затримується на кухні, її після незначної обробки одразу передають у торговельний зал для продажу. Тобто, витрат виробництва тут не виникає, а витрати пов'язані із заробітною платою робітників та амортизація обладнання відносяться до складу витрат обігу та обліковуються на рахунок 93 "Витрати на збут".

Висновки та перспективи подальших досліджень. В ході проведеного дослідження було встановлено, що існуючі підходи до обліку витрат операційної діяльності підприємств ресторанного господарства суперечать нормам Інструкції до застосування Плану рахунків та П(С)БО 9 "Запаси" та П(С)БО 16 "Витрати" в частині використання рахунку 28 "Товари" для відображення вартості сировини, яка

купується з метою обробки та виробництва готової продукції, відображення на рахунку 23 лише прямих матеріальних витрат та використання кореспонденції Дт 902 Кт 23. У зв'язку з цим нами запропонована власна метода облікового відображення витрат обігу та витрат виробництва на підприємствах ресторанного господарства, яка базується на поділі усіх підприємств цієї галузі на дві великі групи: підприємства зі складним та простим технологічним процесом. Така методика дасть можливість враховувати особливості діяльності підприємств галузі ресторанного господарства та не суперечитиме іншим нормативним документам. Подальші дослідження доцільно спрямувати на вивчення питань внутрішнього контролю витрат на підприємствах ресторанного господарства.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Алексевич О.* Як обліковувати виготовлення продукції в закладах ресторанного господарства / Ольга Алексевич // Все про бухгалтерський облік. – 2010. – №79. – с. 37-40.
2. *Даньків Й.Я.* Бухгалтерський облік у галузях економіки: [навч. посіб.] / Даньків Й.Я. , Лучко М.Р. , Остап'юк М.Я. – К.: Знання-Прес, 2003. – 206 с.
3. *Дергільова Г.С.* Облік і аналіз прибутку підприємств громадського харчування [Текст] : автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Дергільова Галина Сергіївна ; Харківський держ. ун-т харчування та торгівлі. – Х., 2003. – 19 с.
4. *Дзюба Н.* Особливості обліку в закладах ресторанного господарства [Електронний ресурс] / Наталія Дзюба // Податки та бухгалтерський облік. – 2007. – №71. – Режим доступу до журн:<http://www.nibu.factor.ua/ukr/golden/doc.html?id=2083>
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99>
6. 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
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0751-99>
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00>
9. Правила роботи закладів (підприємств) ресторанного господарства, затверджені наказом 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>
10. Санитарные правила для предприятий общественного питания, включая кондитерские цехи и предприятия, вырабатывающие мягкое мороженое от 19.03.91 С изменениями и дополнениями, внесенными постановлением Главного государственного санитарного врача Украины от 23 января 2006 года № 2. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=n0001400-91>