

УДК 657:640.432

Цюцяк Андрій Любомирович,
викладач кафедри обліку і аудиту
Івано-Франківського університету права
імені Короля Данила Галицького



ТЕОРЕТИЧНІ І ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ЦІНОУТВОРЕННЯ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ ВАРТОСТІ СТРАВ ВЛАСНОГО ВИРОБНИЦТВА ПІДПРИЄМСТВ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА

У статті висвітлено проблемні питання, зумовлені розрахунком реалізаційних цін на товарні запаси підприємств ресторанного господарства. Досліджено особливості застосування методів визначення продажної вартості продукції власного виробництва таких суб'єктів господарювання.

Ключові слова: ціна, ціноутворення, калькулювання, калькуляція, продукція власного виробництва, ресторанне господарство.

Постановка проблеми. Обґрунтована цінова політика є одним із ключових чинників формування оптимальних результатів виробничо-торговельної діяльності та успішного функціонування закладів харчування. Сьогодні процес ціноутворення у закладах ресторанного господарства у повній мірі неспроможний забезпечити зростаючі інформаційні потреби менеджерів усіх рівнів управління. Зазначене пояснюється тим, що основною метою калькуляційних розрахунків є надання інформації, необхідної для обчислення реалізаційних цін страв власного виробництва. Водночас, такий процес є доволі однобічним, оскільки не враховує більшість елементів виробничих витрат, зокрема: заробітну плату працівників кухні, амортизацію основних засобів виробничого призначення та інші витрати, безпосередньо пов'язані з виготовленням продукції.

Підприємствам ресторанного господарства притаманні усі фази розширеного відтворення: виробництво, розподіл, обмін та споживання. Організація виробничого процесу у закладах ресторанного господарства та підприємств харчової промисловості подібні між собою, винятком є ознаки, властиві досліджуваній галузі: по-перше, залишки незавершеного виробництва практично відсутні у закладах ресторанного господарства, оскільки вони виготовляють страви, що не підлягають довготривалому зберіганню; по-друге, приготування страв здійснюється на замовлення конкретного споживача; по-третє, підприємства ресторанного господарства несуть додаткові витрати, зумовлені оформленням та реалізацією страв власного виробництва й купівельних товарів тощо.

Разом з тим, операції з продажу товарних запасів у підприємствах ресторанного господарства найбільш схожі із порядком реалізації товарів у роздрібній торгівлі, відмінною рисою є те, що у закладах харчування здійснюється продаж і споживання (на місці або поза місцем розташування закладу) продукції власного виробництва й товарів, як правило, із наданням комплексу супутніх послуг. Наведені особливості виробничо-торговельної діяльності підприємств ресторанного господарства породжують цілий спектр



проблемних питань, зумовлених калькулюванням та встановленням реалізаційних цін на страви власного виробництва.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні і практичні питання щодо побудови виробничого обліку та організації процесу калькулювання вартості страв власного виробництва підприємств ресторанного господарства у своїх працях розкривали: М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, Г. С. Дергільова, Т. В. Калайтан, Т. Лісіца, А. Н. Мілосердова, О. Орлова, Л. П. Плешонкова, Н. А. Россошанська, Н. В. Смірнова, Л. Ю. Солошенко, Н. М. Ткаченко, Р. Л. Хом'як, О. В. Чумак та інші.

Незважаючи на значний доробок вчених-економістів у частині порядку формування реалізаційних цін на товарні запаси, досі невирішеним залишається питання стосовно можливості застосування підприємствами ресторанного господарства різних методів калькулювання вартості продукції власного виробництва.

Постановка завдання. Метою дослідження є висвітлення діючого порядку ціноутворення та обчислення вартості продукції власного виробництва підприємств ресторанного господарства, а також формування пропозицій стосовно застосування найбільш оптимальних методів визначення реалізаційних цін товарних запасів.

Виклад основного матеріалу дослідження. За канонами класичної економічної теорії ціни формуються під дією закону вартості, за яким рівень їх встановлюється залежно від співвідношення попиту і пропозиції, а механізм конкуренції (через ціни) забезпечує перелив капіталу (ресурсів) між галузями і сферами виробництва і сприяє формуванню потрібної структури [4, с. 59]. Ціна як економічна категорія опосередковує усі товарно-грошові відносини у суспільстві та відіграє важливу роль на мікро- та макрорівні. Окрім того, вагомою складовою функціонування ринкового механізму є цінова політика, яка повинна бути достатньо обґрунтованою та направленою на створення передумов отримання суб'єктами господарювання найкращих результатів діяльності.

На формування рівня цін впливають численні фактори, які слід враховувати при призначенні ціни у кожному конкретному випадку, а саме: рівень попиту, його обсяг і динаміка, економічні можливості покупця, його зацікавленість у послугі, витрати підприємства ресторанного господарства [6, с. 72]. Сьогодні споживачі дедалі більше звертають увагу на співвідношення вартості і корисності продукції, тому рівень цін залежить як від суб'єктивного сприйняття споживачами продукції, так і від цінового іміджу закладу ресторанного господарства. Ціна продукції підприємств харчування встановлюється під дією внутрішніх та зовнішніх факторів, а також кон'юнктури ринку (рис. 1).

Менеджери підприємств досліджуваної галузі під час формування реалізаційних цін повинні враховувати витрати, понесені при виготовленні страв, організацію процесу їх реалізації та споживання, а також рівень торгової націнки. При цьому, розмір останньої законодавчо не обмежується та встановлюється власником самостійно, виходячи із конкретних умов функціонування закладу, за винятком націнок на продукцію підприємств ресторанного господарства, розміщених на території військових містечок закритого типу [7].

Враховуючи, що на підприємствах ресторанного господарства сполучені процеси виробництва і реалізації власної продукції, напівфабрикатів і товарів, здійснити розрахунок собівартості продукції власного виробництва досить складно [13, с. 312]. Окреслена проблема має прямий вплив і на процес ціноутворення, хоча ціни на страви власного виробництва у закладах харчування належать до роздрібних, однак методика їх визначення відрізняється від порядку, використовуваному у торгових підприємствах.

Зазначене пояснюється тим, що у ресторанному господарстві формування ціни здійснюється із використанням методів, притаманних як виробничим, так і торговельним підприємствам.

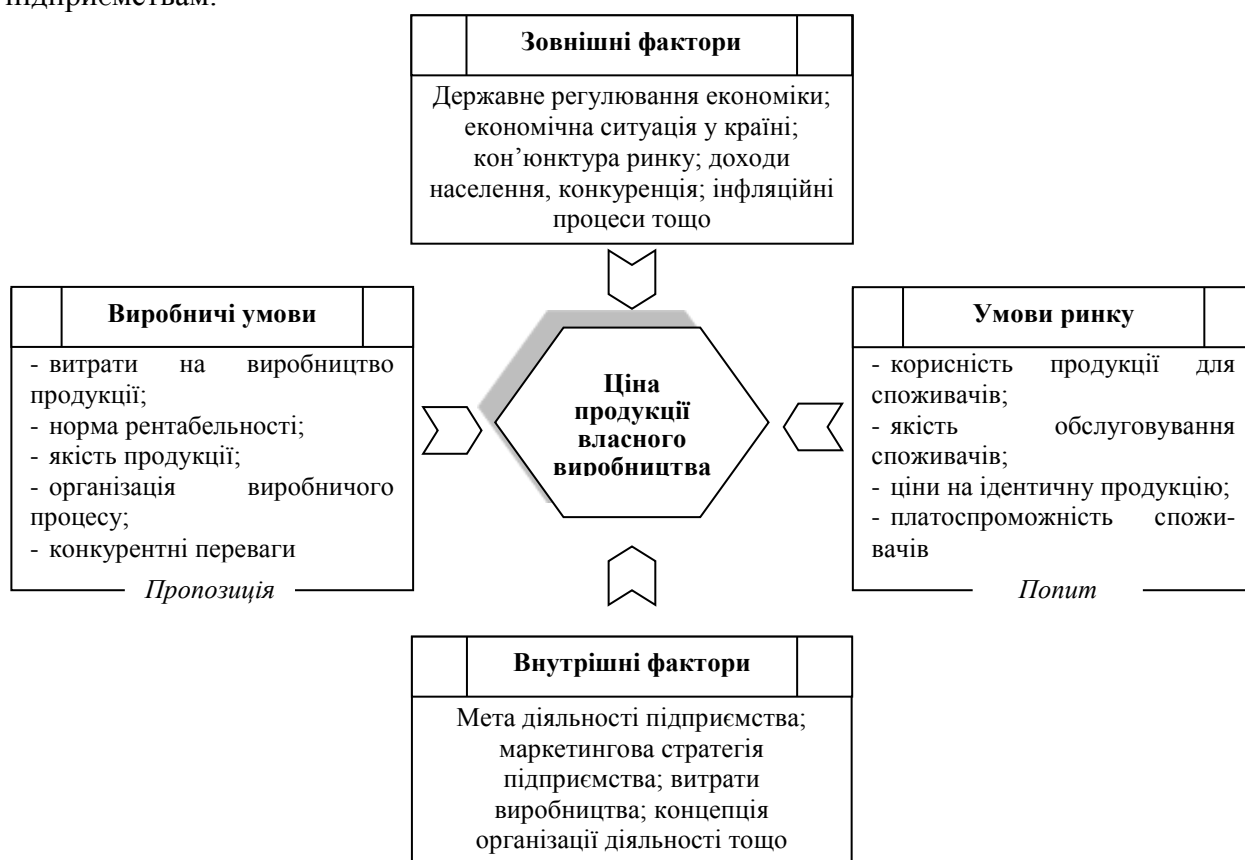


Рис. 1. Фактори впливу на реалізаційну ціну продукції власного виробництва підприємств ресторанного господарства

Задля побудови обґрунтованого процесу ціноутворення менеджерам закладів ресторанного господарства слід розмежовувати порядок визначення цін на різні види товарних запасів, зокрема:

– на купівельні товари, придбані з метою їх наступного перепродажу. Вважаємо, що на придбані товари необхідно встановлювати таку ціну, яка б покривала витрати, понесені на їх придбання, зберігання та реалізацію, а також забезпечувала отримання оптимально можливого прибутку. Процес встановлення цін на такі активи варто організувати ідентично до порядку, використовуюваного у роздрібній торгівлі. При цьому, вважаємо за доцільне на купівельні товари розрахунок ціни проводити з використанням методу повних витрат;

– на сировину та продукти сільськогосподарського призначення, придбані з метою їх переробки при виготовленні страв власного виробництва. Відмінною рисою калькулювання у ресторанному господарстві є те, що не визначається повна собівартість продукції власного виробництва, а реалізаційна ціна обчислюється за даними калькуляційних розрахунків. Роздрібна ціна продукції ресторанного господарства повинна відображати не тільки витрати на її виробництво, але і витрати на організацію споживання, тобто всі витрати, зумовлені організацією ресторанного господарства



[2, с. 150]. У практичній діяльності підприємств ресторанного господарства виділяють чотири методи визначення реалізаційних цін.

1. Калькуляційний (традиційний) метод, за яким реалізаційна ціна продукції власного виробництва визначається шляхом калькулювання спожитого сировинного набору. Калькулювання здійснюється за даними встановлених нормативів витрат сировини та є важливою передумовою правильної організації виробничого процесу і контролю за витрачанням продуктів харчування. Таке нормування базується на науковій основі з урахуванням фізіологічних потреб людини у харчуванні [3, с. 58]. На процес визначення ціни продукції власного виробництва впливає обраний закладом ресторанного господарства спосіб оцінки використовуваної сировини (за купівельними або продажними цінами).

В сучасних умовах традиційний метод визначення реалізаційної ціни на продукцію власного виробництва не задовольняє у повній мірі наростаючі потреби управління, оскільки не враховує ключових ринкових принципів: вплив попиту та пропозиції на ціну продукції; конкурентоспроможність та ексклюзивність продукції; престижність закладу тощо.

2. Метод, що ґрунтується на основі собівартості та рівня рентабельності продукції. За даним методом вартість готових страв формується у відповідності до п. 11 П(С)БО 16 (який передбачає, що до виробничої собівартості продукції включають: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі і постійні розподілені загальновиробничі витрати) з врахуванням специфіки ресторанного господарства [5, с. 997]. Калькулювання за таким методом наближене до порядку визначення собівартості продукції у промисловості.

А тому, на наш погляд, менеджерам закладів ресторанного господарства при розрахунку цін на страви власного виробництва потрібно керуватися вимогами Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. При цьому, на одиницю продукції доцільно складати калькуляційну картку з обов'язковим економічним розрахунком понесених витрат. Реалізаційна ціна страв власного виробництва складатиметься із суми визнаних закладом витрат на виробництво, реалізацію та організацію споживання; рівня рентабельності продукції; суми непрямих податків, включених до вартості продукції.

3. Кон'юнктурний (ринковий) метод – передбачає встановлення реалізаційної ціни на страви власного виробництва в залежності від рівня попиту на них та купівельної спроможності споживачів. Окрім того, для визначення собівартості продукції та контролю за дотриманням закладки сировинного набору у готову страву необхідно також застосовувати елементи традиційного методу калькулювання.

4. Комбінований метод – синтезує принципи традиційного та ринкового методів і застосовується у тому випадку, якщо вищеперелічені методи не дозволяють визначити обґрунтовану реалізаційну ціну на продукцію власного виробництва. Як справедливо зазначає Юзеф Сала характерними особливостями підприємств, які провадять ресторанний бізнес є суттєва капіталомісткість їх діяльності з надання послуг та висока технологічна оснащеність праці [12, с. 183]. Тому за комбінованим методом ціна продукції власного виробництва окрім базових витрат повинна враховувати клас закладу харчування; складність приготування страви та її винятковість; вартість та якість сировинного набору тощо. Разом з тим, ціна повинна бути гнучким інструментом маркетингу, і враховувати можливу систему знижок, бонусів та заохочень. Вважаємо, що

для підприємств ресторанного господарства найбільш прерогативним до застосування є комбінований метод визначення реалізаційних цін на продукцію власного виробництва.

Характеристику методів визначення реалізаційних цін на купівельні товари та продукцію власного виробництва підприємств ресторанного господарства наведено на рисунку 2.

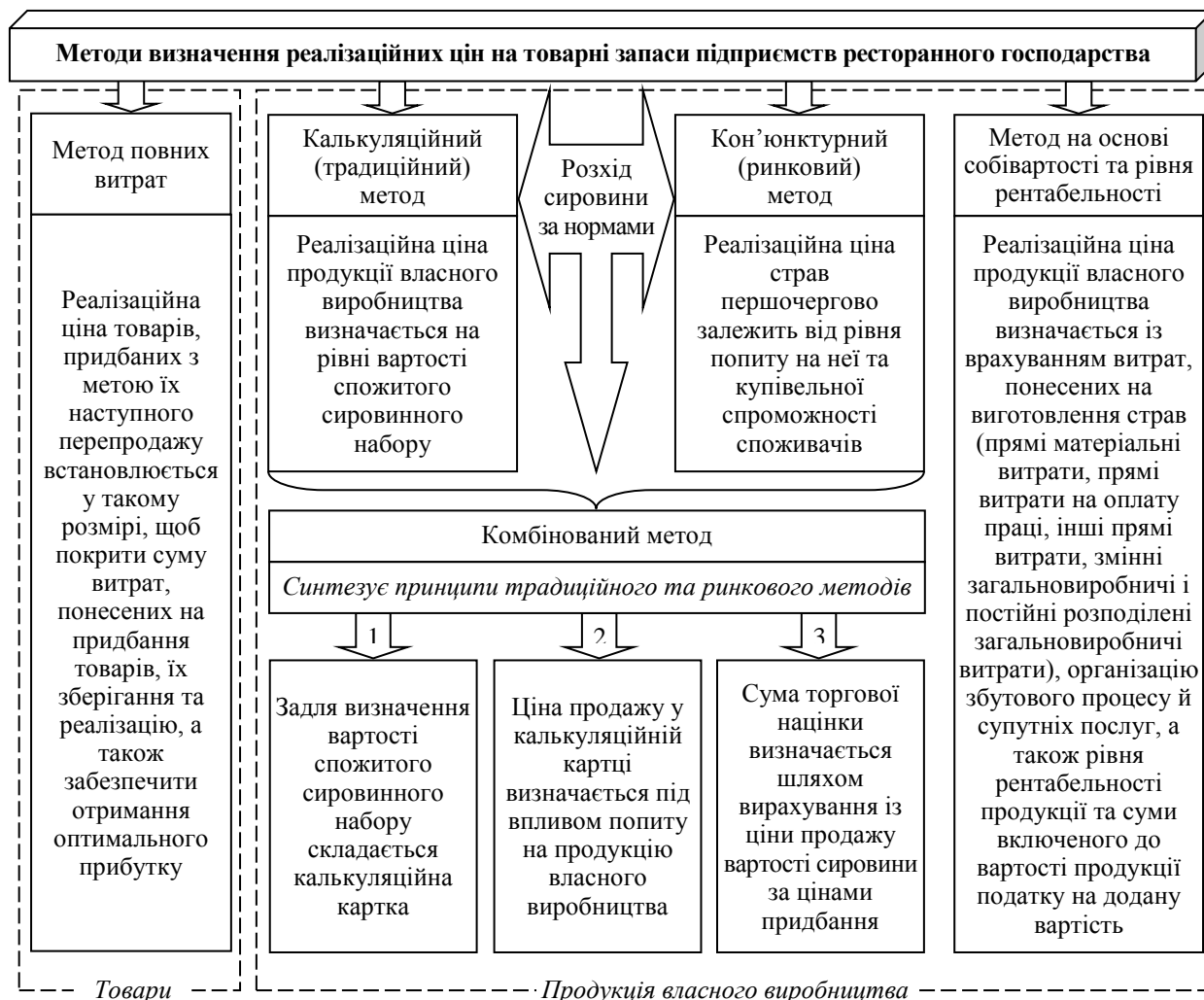


Рис. 2. Загальна схема ціноутворення у підприємствах ресторанного господарства

З даних рисунку 2 випливає, що на формування реалізаційної ціни продукції власного виробництва у ресторанному господарстві значно впливає процес калькулювання. Визначення ціни кожної позиції у меню залежить від багатьох факторів: концепції ресторану (кафе), його місцезнаходження, ринкових умов, конкурентного середовища, методів обслуговування, платоспроможності клієнтів тощо, а розрахунок витрат – це тільки стартовий етап у процесі встановлення ціни на ту або іншу страву [9, с. 5]. В умовах постійного зростання цін, зміни асортименту та якісних характеристик товарних запасів, появи можливості взаємозамінювання сировинного набору під час виготовлення страв власного виробництва неухильно зростає значення калькуляції. Завдання останньої можна поділити на загальні – визначення вартості спожитого сировинного набору і формування реалізаційної ціни, та часткові, це: по-перше, надання достовірної інформації про вартість спожитої сировини на виготовлення продукції; по-друге, оптимізація асортиментної та цінової політики закладу; по-третє, визначення



можливостей та доцільності продовження випуску продукції; по-четверте, здійснення контролю за рівнем рентабельності продукції, природними втратами, відхиленнями від встановлених норм та нормативів; по-п'яте, виявлення ефективності виробничого процесу; по-шосте, оцінювання якості роботи основного та обслуговуючого персоналу закладу ресторанного господарства.

Науково-обґрунтоване калькулювання необхідне для достовірного визначення витрат, понесених на виробництво продукції, формування обґрунтованих цін і, як наслідок, ефективного управління діяльністю підприємства у цілому. Однак, здебільшого підприємства ресторанного господарства при визначенні ціни на продукцію і послуги не калькулюють їх собівартості, припускають волюнтаризм у ціноутворенні, порушують методологію обліку і контролю [8, с. 92-93].

Калькуляція (лат. *calculatio* від *calculo* – рахую, підраховую). Завдання калькулювання – визначити витрати, що припадають на одиницю їх носія, тобто на одиницю продукції (робіт, послуг), призначеної для реалізації, а також для внутрішнього споживання [10, с. 176]. Основною метою калькулювання страв власного виробництва є визначення суми понесених витрат в частині спожитої сировини та створення дієвого механізму контролю за прямими витратами задля раціоналізації виробничого процесу і підвищення рентабельності виготовленої продукції (шляхом нівелювання непродуктивних витрат). Дані калькуляцій є ключовим підґрунтям для визначення реалізаційних цін на продукцію власного виробництва, а також забезпечують передумови дієвого контролю за ефективністю виробничого процесу.

Без сумніву калькулювання продукції, зокрема, і страв власного виробництва підприємств ресторанного господарства, безпосередньо пов'язане з товарно-грошовими відносинами та дією закону вартості. Калькуляційний процес впливає на оцінку вартості спожитої сировини й товарних витрат, а також є джерелом інформаційного забезпечення для вирішення великого спектру управлінських завдань.

У ресторанному господарстві на відміну від промислових підприємств під калькуляцією розуміють визначення реалізаційної ціни одиниці продукції власного виробництва. При цьому, калькулювання страв проводиться не за даними фактично спожитої сировини, а за нормами, визначеними збірниками рецептур. Адже під час виготовлення продукції власного виробництва заклади повинні дотримуватись технологічних режимів виробництва продукції, визначених нормативними документами, державними стандартами, технічними умовами, а також санітарними правилами [1, с. 30]. Витрати, зумовлені випуском і реалізацією готової продукції (окрім прямих матеріальних), та запланована норма прибутку закладу включаються до калькуляції опосередковано через нараховану торгову націнку. Таким чином, у промислових підприємствах у процесі калькуляції обчислюється собівартість готової продукції (виконаних робіт, наданих послуг), а у ресторанному господарстві – вартість страв власного виробництва. Зазначена особливість не поширюється на самостійні виробничі цехи, яким надано можливість при калькулюванні виробничої собівартості враховувати усі поточні витрати на виробництво за елементами і статтями калькуляції.

Підприємства ресторанного господарства самостійно обирають метод обліку витрат і калькулювання продукції із врахуванням індивідуальних особливостей функціонування таких закладів, зокрема: розмір підприємства, вид продукції власного виробництва, організація виробничого процесу тощо.

Враховуючи усе вищезазначене, можна стверджувати, що важливою передумовою забезпечення ефективної виробничо-торговельної діяльності підприємств

ресторанного господарства є належним чином побудована система калькулювання страв власного виробництва. Погоджуємось із думкою науковців, що відмова від калькулювання собівартості одиниці кулінарної продукції і кондитерського виробу не дозволить обчислити рівень рентабельності продукції, зумовить певні труднощі у виборі асортименту страв власного виробництва, а також не дозволить виявляти резерви зниження вартості сировини (продуктів харчування) [11, с. 215]. Саме тому, суб'єкти підприємництва задля залучення нових та збереження існуючих споживачів, а також збільшення обсягів виробництва та збуту продукції повинні гнучко управляти як ціновою політикою закладу, так і калькуляційним процесом.

Висновки. За результатами дослідження сформовано наступні висновки і пропозиції:

1) обґрунтована цінова політика будь-яких підприємств є передумовою ефективного складання бюджетів продаж, виробництва та закупівель, які в сукупності забезпечують формування прогнозованого результату діяльності суб'єктів господарювання. Саме тому, одним із ключових завдань менеджерів закладів ресторанного господарства є налагодження адекватного процесу ціноутворення;

2) задля формування реалізаційних цін на страви власного виробництва використовується один із методів: калькуляційний метод; метод, що ґрунтується на основі собівартості та рівня рентабельності продукції; кон'юнктурний (ринковий) метод; комбінований метод. Найбільш сприятливим та економічно обґрунтованим методом визначення реалізаційної вартості страв на підприємствах харчування є комбінований метод, який, з одного боку, забезпечує дотримання вимог калькулювання сировинного набору, а з іншого – дозволяє менеджерам встановлювати ціну на продукцію з врахуванням кон'юнктури ринку;

3) підприємства ресторанного господарства, визначаючи реалізаційні ціни на страви власного виробництва, застосовують методика калькулювання, однак, використовувати усі нюанси промислової калькуляції у досліджуваній галузі вкрай складно, а подекуди неможливо. Калькулювання у підприємствах харчування має ознаки самостійного об'єкту управління, а тому без забезпечення адекватного механізму реалізації такого процесу неможливо здійснювати цілеспрямований вплив на виробничо-торговельну діяльність закладів ресторанного господарства та реально оцінювати результати їх функціонування.

Список використаних джерел

1. Алексеви́ч О. Облік спецій та прянощів у закладах ресторанного господарства / О. Алексеви́ч // Баланс. – 2012. – № 65. – С.29-31.
2. Бок Зи Коу. Интенсификация общественного питания: [Монография] / Бок Зи Коу. – М: Экономика, 1987. – 160 с.
3. Горелкін В. Г. Бухгалтерський облік і калькулювання в громадському харчуванні: [Навч. посібник] / В. Г. Горелкін. – «Вища школа», 1973. – 228 с.
4. Економічний розвиток України: інституціональне та ресурсне забезпечення: [Монографія] / О. М. Алимов, А. І. Даниленко, В. М. Трегобчук та ін. – К.: Об'єднаний ін-т економіки НАН України, 2005. – 540 с.
5. Енциклопедія господарських операцій / Ред. Я. Кавторєва. – 3-тє вид., перероб. і доп. – Х.: Фактор, 2009. – 1216 с.
6. Максимова М. А. Разработка маркетинговых стратегий деятельности предприятий общественного питания / М. Максимова, О. Дмитриченко // Технич-



- технологические проблемы сервиса. – Санкт-Петербург, 2009. – Вып 4 (10). – С. 70-72.
7. Методичні рекомендації з організації роботи закладів ресторанного господарства при вищих навчальних закладах, затверджені наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України № 93 від 05.03.2004 р. зі змінами і доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0093569-04>
 8. Новодворська В. Удосконалення обліку сировини і товарів на підприємствах громадського харчування / В. Новодворська // Вісник КДТЕУ. – К., 2000. – № 3. – С.92–98.
 9. Орлова Е. Ценовая политика предприятий общественного питания / Е. Орлова // Журнал «Общепит: бизнес и искусство». – М., 2011. – № 5, 6. – С.4-12.
 10. Попова Л. В. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: [Уч. пос.] / Л. В. Попова, И.А. Маслова, С. А. Алимов, М. М. Коростелкин. – М. : Изд-во «Дело и сервис», 2006. – 449 с.
 11. Россошанская Н. А. Специфика отрасли общественного питания, влияющая на калькуляцию себестоимости услуг / Н. А. Россошанская // Вестник Поволжской академии государственной службы. – Саратов, 2012. – № 2. – С. 212-217.
 12. Сала Ю. Маркетинг в общественном питании / Юзеф Сала. Пер. с польск. – М.: «Финансы и статистика», 2006. – 240 с.: ни. Пер. изд.: Josef Sala. Marketing w gastronomij – Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne Warszawa, Rzeczpospolita Polska, 2004
 13. Шкварчук Л. О. Ціноутворення: [Підручник] / Л. Шкварчук. – К. : Кондор, – 2006. – 460 с.

Цюцяк А. Л. Теоретические и практические аспекты ценообразования и калькулирования стоимости блюд собственного производства предприятий ресторанного хозяйства

В статье освещены проблемные вопросы, обусловленные расчетом продажных цен на товарные запасы предприятий ресторанного хозяйства. Исследованы особенности применения методов определения продажной стоимости продукции собственного производства таких субъектов хозяйствования.

Ключевые слова: *цена, ценообразование, калькулирование, калькуляция, продукция собственного производства, общественное питание.*

Tsyutsyak A. L. Theoretical and practical aspects of formation of pricing and calculation the cost of dishes by own production of restaurant's business

The article highlights problematic questions caused by calculation of a realization price for merchandise inventory of restaurant's business. Were explored the features of exercising the methods for determining a selling cost of products by own production of this type business entity.

Key words: *price, formation of pricing, calculation, products by own-production, restaurant's business.*

