

## РОЗДІЛ 8. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

ПОСЛУГИ З НАДАННЯ КАЛЬЯНУ: ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ  
HOOKAH SERVICES: ORGANIZATION AND ACCOUNTING ASPECT

УДК 658.53:331.657

**Акімова Н.С.**

к.е.н., професор кафедри бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування Харківський державний університет харчування та торгівлі

**Наумова Т.А.**

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування Харківський державний університет харчування та торгівлі

**Топоркова О.В.**

к.е.н., професор кафедри бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування Харківський державний університет харчування та торгівлі

*У статті висвітлено новий формат організації ресторанного господарства в Україні. Визначено поняття нової моделі організації дозвілля і вільного часу. Встановлено переваги і недоліки закладів нового формату «кафе-кальянна». Розглянуто особливості відображення в обліку послуг із надання кальяну. Визначено перспективи подальшого розвитку формату «кафе-кальянна» в Україні.*

**Ключові слова:** ресторанна справа, новий формат, кафе, кафе-кальянна, обліковий аспект, оподаткування.

*В статье отражен новый формат организации ресторанного хозяйства в Украине. Определено понятие новой модели организации досуга и свободного времени. Установлены преимущества и недостатки заведений нового формата «кафе-кальянная». Рассмотрены особенности отра-*

*жения в учете услуг по предоставлению кальяна. Определены перспективы дальнейшего развития формата «кафе-кальянная» в Украине.*

**Ключевые слова:** ресторанное дело, новый формат, кафе, кафе-кальянная, учетный аспект, налогообложение.

*The article presents a new format of the catering business enterprises organization in Ukraine; defined the concept of a new model of organization of leisure and free time; the advantages and disadvantages of a new format institutions «hookah»; considered the features of reflection in the accounting services for the provision of hookah; the prospects of the format «hookah» further development in Ukraine are determined.*

**Key words:** catering business enterprises, new format, cafe, hookah, accounting aspect, taxation.

**Постановка проблеми.** Гостинність є одним із фундаментальних понять людської цивілізації, яка нині забезпечується такими видами економічної діяльності, як готельне і ресторанне господарство. Ресторанний бізнес є одним із найбільш значущих складників індустрії гостинності. Водночас ресторанний бізнес, з одного боку, є одним із засобів високоліквідного використання капіталу, а з іншого – середовищем із високим ступенем конкурентності. У всьому цивілізованому світі він є одним із найбільш розповсюджених видів малого бізнесу, тому заклади та підприємства ведуть між собою постійну боротьбу за сегментацію ринку; за пошук нових та за утримання постійних споживачів їхньої продукції та послуг.

Кальянні – абсолютно новий формат закладів на сучасному етапі розвитку ресторанного господарства в Україні.

Актуальність цієї теми полягає у динамічному розвитку ресторанного ринку України, який зумовлений посиленням конкурентної боротьби між закладами харчування, появою нових форматів організації закладів і використанням інноваційних підходів у їхній діяльності, вибором системи оподаткування, обліковим аспектом наданих послуг.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Фундаментальні аспекти розвитку ресторанної справи України знайшли своє відображення у працях таких науковців, як А. Усіна, Т. Кононенко, Н. Полстяна, І. Хваліна, О. Іванік, Г. Мунін, А. Зміїов. Тенденції розвитку ресторанного господарства досліджувалися багатьма вченими і висвітлені в наукових та науково-методичних працях

В. Гросул, І. Волкової, О. Завадинської, Л. Коцюби, М. Мальської, М. Пересічного, П. Пуцентайло, Г. П'ятницької, Дж. Уокера у галузевих періодичних виданнях і публікаціях в Інтернеті. Окремим аспектам організації діяльності закладів ресторанно-розважального бізнесу нових форматів присвятили свої праці А.А. Граділь, Н.В. Язвінська, Е.Ю. Семененко, Е.А. Кухта, Н.П. Скригун, Л.В. Капинус, Т.В. Лівощко, С.М. Савченко, Х. Снігур, В.Я. Брич, С.В. Брік.

Однак, незважаючи на значні наукові напрацювання із цієї проблематики, окремі її аспекти, зокрема сучасний стан, тенденції розвитку та особливості обліку у закладах нових форматів, потребують подальшого наукового аналізу та вивчення. Це й визначило мету нашого дослідження.

**Постановка завдання.** Мета і завдання статті – дослідити організаційні та облікові аспекти розвитку кафе-кальянних у різних країнах світу та запропонувати рекомендації щодо адаптації цього формату закладів до сучасних умов на вітчизняному ринку.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Молодим людям, студентам чи спеціалістам-початківцям потрібне місце, де б вони могли цікаво та різноманітно проводити час. Існують різноманітні способи, за допомогою яких можливо розслабитися, проводити гарно час та позбавлятися проблем. Це можливо через такий доволі незвичайний процес, як куріння кальяну.

Кальянний бізнес досить оригінальний і відносно новий вид підприємництва, але при цьому користується достатньою популярністю у насе-

лення. Варто відзначити, що окремих чисто кальяних закладів у нас практично немає, як правило, їх відкривають у місцях, де можна не тільки покурити кальян, а й смачно поїсти.

Історичний аспект розвитку закладів нового формату свідчить про те, що самі ж кальяни і кальянні заклади існують дуже давно, принаймні на Сході. Як знаємо, це давня східна традиція куріння тютюну. Його курили під час званих обідів, важливих переговорів та прийняття доленосних рішень, він розслабляв і мирив ворогів. А якщо хтось відмовив господарю дому в розкурюванні кальяну, то це вважалося найбільшою неповагою. Кальян був настільки популярним у дам вищого суспільства початку ХХ ст., що страшенно модним уважалося вже тільки сфотографуватися з ним [1].

Куріння кальяну є справжнім мистецтвом, яке не поступається за складністю та символічністю церемонії чаювання. Послуги кальянопаління можуть надавати такі заклади ресторанного господарства, як ресторани, бари, кафе, клуби. Це одна з екзотичних послуг, яка дає змогу розслабитися, насолоджуючись вдиханням солодкої пари, створити більш дружню атмосферу для бесіди і спілкування.

Законодавчо основні положення щодо діяльності підприємств ресторанного господарства викладені в Наказі Міністерства економіки з питань європейської інтеграції України «Наказ про затвердження правил роботи закладів (підприємств) ресторанного господарства» від 24.07.2002; ДСТУ 4281:2004 «Національний стандарт України. Заклади ресторанного господарства. Класифікація» від 1.07.2004; у Міжнародному стандарті галузевої класифікації видів економічної діяльності (ISIC) ООН 5520 та інших ДСТУ, ГОСТ, ТУ.

Слід відзначити, що ці нормативні документи визначають загальні аспекти діяльності у сфері ресторанного господарства та поділ закладів (підприємств) ресторанного господарства за типами. У ДСТУ 4281:2004 «Національний стандарт України. Заклади ресторанного господарства. Класифікація» від 01.07.2004 надано загальна класифікація цих закладів, яка базується на комплексі вимог до:

- асортименту продукції;
- рівня обслуговування і надаваних послуг [2].

Визначення кафе трактується, як «заклад ресторанного господарства з широким асортиментом страв нескладного готування, кондитерських виробів і напоїв, в якому застосовують самообслуговування або обслуговування офіціантами» і виділяється окремою групою у п. 4.1 «Продаж їжі і напоїв, як правило, призначених для споживання на місці з показуванням розважальних вистав або без них» та має розширену класифікацію: 4.1.2 кафе; 4.1.2.1 кав'ярня; 4.1.2.2 кафе-бар; 4.1.2.3 кафе-пекарня; 4.1.2.4 чайний салон; 4.1.3 кафетерій; 4.1.4 закусочна; шинок [2].

Ми вважаємо, що наявна класифікація закладів ресторанного типу не враховує всіх форматів, які нині є поширеними серед сучасної молоді. Нами запропоновано розширити та доповнити ознаки класифікації кафе за критеріями, представленими на рис. 1. Новий формат закладів ресторанного господарства «кафе-кальянна» слід виділити у загальній класифікації типів кафе за формою та інтересами клієнтів.

Кафе-кальянна – новий формат рестораних закладів, тому немає єдиного підходу до визначення цього поняття серед науковців, які займаються питаннями організації та обліку надання послуг у закладах такого типу.

На нашу думку, кафе-кальянна – популярний тип закладу ресторанного господарства з чудовою атмосферою, стильним інтер'єром, легкою лаундж-музикою та великим асортиментом кальянів.

Дослідження науковців свідчать, що стан ринку ресторанного бізнесу є досить нестабільним в останні п'ять років (2011–2016 р.), за крутим підйомом спостерігається не менш круте падіння кожні рік-півтора.

Причиною цього стала анексія Криму, тоді Україна втратила 1 700 закладів, а після початку бойових дій на Донбасі закрилися або заморозили роботу близько 3 тис. ресторанів. У цей період через кризу почали закриватися ресторани по всій країні. Лідером із закриття закладів, окрім Криму та Донбасу, став Київ, де припинили роботу понад 100 ресторанів.

У зв'язку з перерахованими подіями ресторатори поступово почали пристосовуватися та шукати нові можливості для збереження бізнесу, оптимізувати витрати. Оскільки середній чек відвідувачів ресторанів знизився, більшість рестораторів прибрала з меню дорогі страви та почала економити на продуктах, дорогих у закупівлі [3, с. 307–308; 4, с. 166–167].

Проведений аналіз показав, що впродовж 2010–2015 рр. кількість підприємств ресторанного господарства в Україні скоротилася на 13,6% та в 2015 р. становила 4 132 од. Проте в Харківській області кількість об'єктів зменшилася лише на 46 од. (або на 2,8%), що можна характеризувати як стійкий розвиток підприємств ресторанного господарства в регіоні. При цьому кількість посадкових місць у регіоні протягом 2010–2015 рр. скоротилася лише на 5,2%, або на 6 тис. місць, тоді як у цілому по Україні кількість посадкових місць зменшилася на 8,2% та становила 109 тис.

В Україні ресторанна справа ще не досягла міжнародного рівня і перебуває лише на стадії зародження. Динамічний розвиток цього виду економічної діяльності зумовлює появу закладів ресторанного господарства різних типів і цінних категорій, що дає споживачам можливість вибирати такий заклад ресторанної сфери, що найбільш підходить для них за всіма критеріями [5, с. 146].

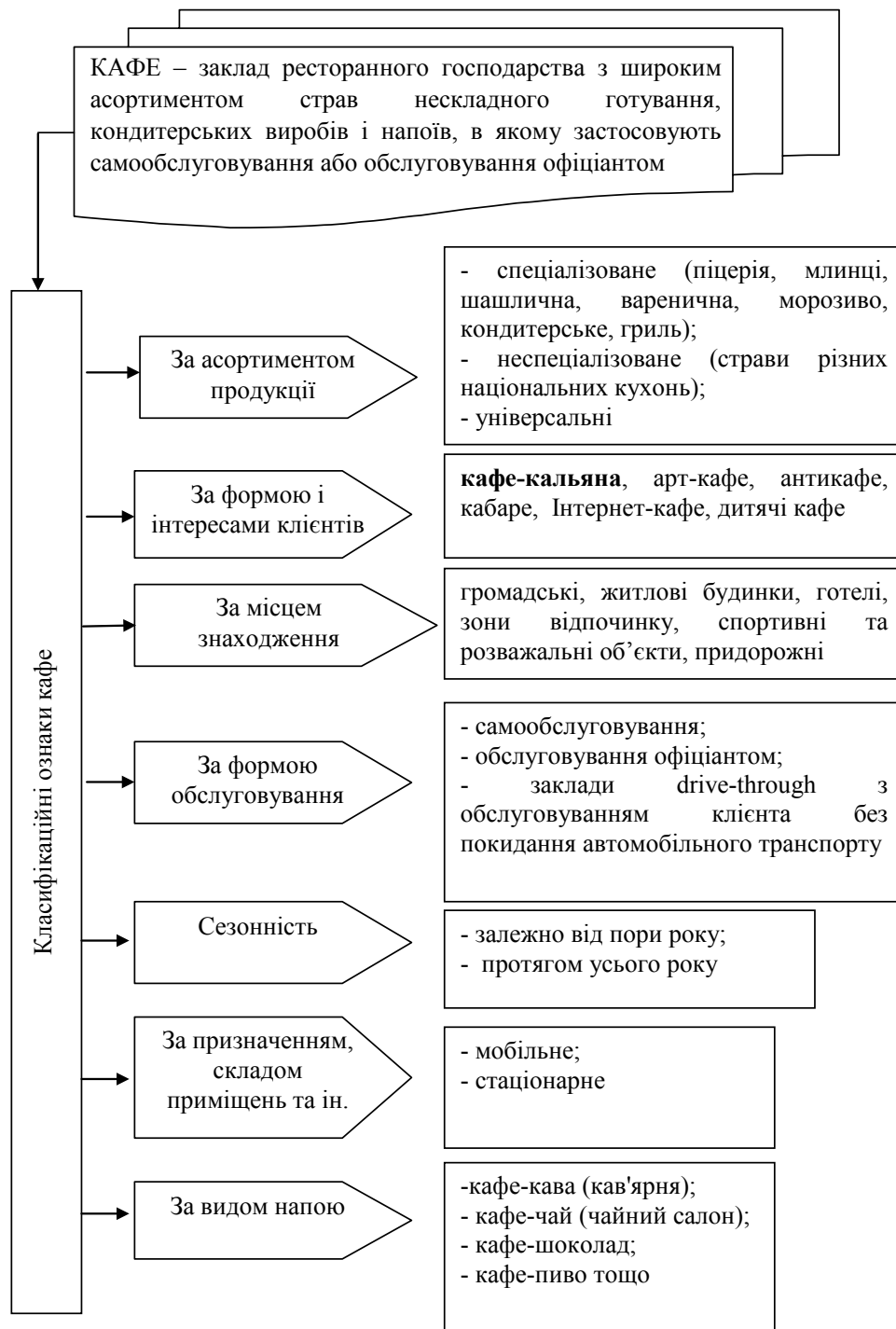


Рис. 1. Основні ознаки класифікації кафе

Джерело: систематизовано за [2–6]

Дослідження стану мережі закладів харчування м. Харків за період 2014–2017 рр. показало, що мережа у цілому в місті характеризується позитивним абсолютним приростом як кількості закладів, так і їх потужності, яка виражається кількістю місць в торгових залах. При цьому збільшення кількості закладів носить монотонний характер на кожному часовому відрізку, базисний темп зростання становив 104,3%. Базисний темп

зростання потужності дорівнює 101,0%, проте динаміка приросту потужності носить суперечливий характер за роками дослідження. Ці факти свідчать про те, що ресторанне господарство є успішною сферою реального сектору економіки міста [6, с. 1005].

Ми зробили дослідження розвитку кальянного бізнесу в м. Харків, яке свідчить про те, що в місті приблизно четвертий рік відбувається «бум» попу-

лярності кальянів: їх ставлять усюди, відкривають спеціалізовані заклади, кальянні тераси мають багато ресторанів.

Для аудиторії формують і відповідну атмосферу: харківський кальян не пов'язаний із близькосхідною естетикою. У кафе-кальянних переважно грає музика в стилі house. Чимало кальянних оформлені як лофти: з оголеною цеглою на стінах та столами з дерева та металу. Жодних східних орнаментів.

На нашу думку, кальянний бізнес сьогодні є малоконкурентним бізнесом, тому що відкриття кальянної має свої правові особливості та законодавчі обмеження. Передусім це пов'язано з тим, що ст. 13 Закону України № 2899-IV від 22.09.2005 заборонено куріння, у тому числі й кальянів, у громадських місцях: під'їздах житлових будинків, громадському транспорті, навчальних закладах, приміщеннях охорони здоров'я, дитячих майданчиках, зупинках і так далі і, крім усього іншого, у приміщеннях закладів ресторанного господарства [7].

Відповідно до п. 2 Національного стандарту № 2 «Оцінка нерухомого майна», затвердженого Постановою КМУ від 28.10.2004 № 1442, приміщення – це частина внутрішнього об'єму будови, обмежена будівельними елементами, з можливістю входу і виходу [8].

Тому, на нашу думку, паління кальяну за межами приміщення під заборону не потрапляє. Послугу можна надавати клієнтам на літньому майданчику, який не повинен розташовуватися на території: установ охорони здоров'я; навчальних закладів; дитячих майданчиків; спортивних і фізкультурно-оздоровчих споруд і установ фізкультури та спорту; на стаціонарно обладнаних зупинках маршрутних транспортних засобів. Окрім того, слід розмішувати у відповідних приміщеннях графічний знак про заборону паління з написом «Куріння заборонено!».

Згідно з ч. 7 ст. 13 Закону № 2899, власник, уповноважені ним особи або орендарі відповідних споруд чи окремих приміщень зобов'язані відвести спеціальні місця для куріння, сумарна площа яких не повинна перевищувати 10% загальної площі відповідної споруди або приміщення, обладнані витяжною вентиляцією або іншими засобами для видалення тютюнового диму, а також розмістити інформацію, передбачену ч. 5 ст. 13 Закону № 2899 [7]. Тобто в спеціально відведених для куріння місцях розміщують наочну інформацію, що складається з відповідного графічного знаку й тексту такого змісту: «Місце для куріння. Куріння шкодить вашому здоров'ю!».

У п. 3.10 Правил № 219 указано, що в закладах (підприємствах) ресторанного господарства (незалежно від типу й класу) для осіб, які не курять, виділяють не менше ніж половину площі громад-

ських місць таких закладів, розміщеної так, щоб тютюновий дим туди не поширювався. На території для осіб, які не курять, персоналу й споживачам заборонено куріння будь-яких тютюнових виробів, а також розміщення попільниць. У разі відведення суб'єктом господарської діяльності спеціальних місць для куріння їх має бути обладнано витяжною вентиляцією або іншими засобами для видалення тютюнового диму. У куточку споживача треба розмістити наочну інформацію про розташування таких місць і про шкоду для здоров'я людини, яку наносить куріння тютюнових виробів [9].

Дослідивши ці два нормативні документи, ми дійшли висновку, що між нормами ч. 7 ст. 13 Закону № 2899 і п. 3.10 Правил № 219 є певне протиріччя: відповідно до першого документа, площа для курців не повинна перевищувати 10%, а другий «методом від зворотного» допускає використання для зазначених цілей половини площі закладу ресторанного господарства. На нашу думку, пріоритет мають норми Закону № 2899 як спеціального документа, ухваленого пізніше, який має вищу юридичну силу.

Ми вважаємо, що якщо «заправка» для кальяну містить тютюн (код УКТ ЗЕД 2403 11 00 00), то буде потрібна ліцензія, адже, згідно з ч. 13 ст. 15 Закону № 481, роздрібна торгівля тютюновими виробами може здійснюватися суб'єктами господарювання, у тому числі їх виробниками, за наявності у них ліцензій [10].

Об'єктом оподаткування акцизним податком, відповідно до норм ПКУ з роздрібною торгівлю, є операції з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів (п. п. 213.1.9 п. 213.1 ст. 213 ПКУ).

Базою оподаткування є вартість (із податком на додану вартість) підакцизних товарів (п. п. 214.1.4 п. 214.1. ст. 214 ПКУ) [11].

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291, підприємства громадського харчування вартість використаних продуктів (сировини) для виготовлення страв і виробів за фактичною собівартістю в розрізі об'єктів витрат відображають на рахунку 23 «Виробництво» [12]. Витрати на управління виробництвом і на обслуговування виробничого процесу страв і виробів, відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318, відображаються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» [13].

Тому, на нашу думку, для визначення роздрібною ціни такої послуги, як куріння за допомогою кальяну, до калькуляції витрат для надання такої послуги має бути включений акцизний пода-

ток із вартості (з податком на додану вартість) тютюну для кальяну та іншої підакцизної продукції (за її наявності). Ми згодні з думкою С.В. Бріка, що кальян належить до необоротних засобів, тому що його вартість становить здебільшого менше 6 тис. грн., а строк служби – понад один рік (пп. 14.1.138 ПКУ). Але скляну колбу до кальяну слід відносити до малоцінних необоротних активів, якщо підприємство визначить строк їх служби менше ніж один рік. У частині надання послуг із куріння кальяну на загальних підставах нараховують податкові зобов'язання [14, с. 177].

На підставі проведеного дослідження ми вважаємо, що рентабельність відкриття кальяної може бути різною – від 100% до 400%, залежно від спектру наданих послуг. Зазвичай ціна готового кальяну у 5–10 разів вище ціни інгредієнтів, які застосовуються для приготування кальяну, тому ми вважаємо, що рентабельність за правильної організації бізнесу має бути великою.

**Висновки з проведеного дослідження.** Проаналізувавши сучасні тенденції розвитку ресторанного господарства в Україні, можна стверджувати, що останнім часом на ринку України з'явилася велика кількість ресторанів, кафе та інших закладів нового формату. Кальянна – досить новий напрям у бізнесі, ніша в більшості міст ще має багато можливостей для розвитку, має суттєві переваги серед закладів ресторанного господарства, які класифікуються за формою та інтересами клієнтів. Відкриття кальяної має свої правові особливості та законодавчі обмеження. Але разом із перевагами існування кафе-кальянних недоліками є обмеженість клієнтської бази; наявність кальянщиків із великим досвідом роботи; пропаганда здорового способу життя; обов'язкове одержання ліцензії на роздрібну торгівлю тютюновими виробами; наявність спеціальних місць, відведених для куріння кальяну; порушення закону орендодавцем тощо.

Виходячи з того, що розвиток підприємств ресторанного господарства нового формату є перспективним, постає необхідність подальшого дослідження сучасного стану та напрямів активізації кальянного бізнесу в Україні.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Куріння кальяну: історія, традиції, особливості. URL: <https://ua.fiji-loungebar.com.ua/kurinnya-kalyanu-istoriya>.

2. ДСТУ 4281:2004. Заклади ресторанного господарства. Класифікація. Київ: Держстандарт України, 2004. 24 с. URL: [www/URL:http://text.normativ.ua/doc2728.php](http://text.normativ.ua/doc2728.php).

3. Кононенко Т.П., Полстяна Н.В., Федак В.І. Сучасні тенденції розвитку ресторанного господарства України. 2017. С. 304–312.

4. П'ятницька Г.Т., Найдюк В.С. Структурні трансформації у розвитку ресторанного господарства України: аспекти спеціалізації. 2017. Вип. 26. Ч. 1. С. 163–167.

5. Гросул В.А., Іванова Т.П. Тенденції сучасного розвитку підприємств ресторанного господарства в Україні та Харківській області. Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка». 2017. Вип. 1(49). Т. 1. С. 143–149.

6. Анісімов Г., Жуков Є., Липовий Д. Аналіз стану мережі закладів ресторанного господарства адміністративних районів міста Харкова. *Trajectoriâ Nauki = Path of Science*. 2018. Vol. 4. № 1. С. 1001–1013.

7. Про заходи щодо попередження та зменшення вживання тютюнових виробів і їх шкідливого впливу на здоров'я населення: Закон України від 22.09.2005 № 2899-IV / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/580-19> (дата звернення: 25.10.2018).

8. Національний стандарту № 2 «Оцінка нерухомого майна»: Постанова КМУ від 28.10.2004 № 1442 / Кабінет Міністрів України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/go/1442-2004> (дата звернення: 25.10.2018).

9. Правила роботи закладів (підприємств) ресторанного господарства від 24.07.2002 № 219: Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0680-02> (дата звернення: 25.10.2018).

10. Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів: Закон України від 19.12.95 № 481/95 / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/go/481/95> (дата звернення: 25.10.2018).

11. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17> (дата звернення: 25.10.2018).

12. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 № 291: Наказ Міністерства фінансів України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0893-99> (дата звернення: 25.10.2018).

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку від 31.12.1999 № 318: Наказ Міністерства фінансів України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0027-00> (дата звернення: 25.10.2018).

14. Брік С.В. Особливості фінансового обліку та аудиту деяких нестандартних операцій у ресторанному бізнесі. *Інфраструктура ринку*. 2017. Вип. 12. С. 175–179.