

УДК 640.43:657

Супрученко О.Л.

викладач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту  
Одеського національного економічного університету

## ПІДХОДИ ДО КЛАСИФІКАЦІЇ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА

### APPROACHES TO CLASSIFICATION OF COSTS OF RESTAURANT ENTERPRISES

#### АНОТАЦІЯ

Проаналізовано підходи до класифікації витрат підприємств ресторанного господарства у нормативній та економічній літературі, розглянуто загальні ознаки даних групвань. За результатами дослідження запропоновано доповнити загальну класифікацію ознакою «за складовими діяльності підприємств», що забезпечить облік та контроль витрат на підприємствах ресторанного господарства.

**Ключові слова:** класифікація, витрати, ресторанне господарство, класифікаційні ознаки, елементи операційних витрат.

#### АННОТАЦИЯ

Проанализированы подходы к классификации расходов предприятий ресторанного хозяйства в нормативной и экономической литературе, рассмотрены общие признаки данных группирований. По результатам исследования предложено дополнить общую классификацию признаком «по составляющим деятельности предприятий», что обеспечит учет и контроль расходов на предприятиях ресторанного хозяйства.

**Ключевые слова:** классификация, расходы, ресторанное хозяйство, классификационные признаки, элементы операционных расходов.

#### ANNOTATION

The article analyzes the approaches to the classification of expenses of restaurants in regulatory and economic literature, the general features of the considered groups are determined. The study proposed to supplement the general classification with the basis "by components of enterprise" which provides cost accounting and control in restaurant enterprises.

**Keywords:** classification, cost, restaurant, classification features, elements of operating costs.

**Постановка проблеми.** Ресторанне господарство один з найпоширеніших видів економічної діяльності в Україні. Це зумовлюється:

– сприятливими рекреаційними умовами, що створюють інвестиційну привабливість для бізнесу;

– наданням послуг, які забезпечують найрізноманітніші потреби населення (їжа, розваги, соціальна активність та інше).

Зазначене потребує особливого контролю їх діяльності, що можна забезпечити шляхом розробки оптимальної стратегії розвитку підприємств ресторанного господарства. Ця стратегія повинна спиратися на достовірну інформацію щодо того, скільки витрачає організація на виробництво й реалізацію власної виготовленої продукції та яку рентабельність це забезпечує. Тому постає необхідність вивчення витрат на підприємствах ресторанного господарства.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Розгляду питань обліку у сфері ресторанного господарства присвячені праці І.В. Десяткіної,

Н.Г. Міценко, О.М. Столяренко, Л.В. Чижевської, О.В. Чумак та інших вітчизняних та зарубіжних вчених. У своїх дослідженнях автори приділяли увагу питанням складу витрат, їх класифікації, методики обліку окремих видів витрат (зокрема витрат на заробітну плату офіціантам, витрат на амортизацію та утримання торговельного обладнання, приміщень і обладнання обідніх залів, витрат на рекламу, витрат на оренду та інші). Вчені розглядають загальні ознаки класифікацій притаманні більшості галузей економіки.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Водночас незначна увага присвячена питанню класифікації витрат на підприємствах ресторанного господарства з врахуванням особливостей цієї галузі, що зумовлює актуальність обраної теми дослідження.

**Метою статті** є виділення ознак класифікації витрат закладів ресторанного господарства, що дозволяють висвітлити специфічні особливості витрат цієї галузі.

**Виклад основного матеріалу.** Для ефективної організації обліку витрат необхідно застосувати економічно обґрунтовану класифікацію, що допоможе не тільки краще їх планувати й обліковувати, але й точніше аналізувати, а також виявляти визначені співвідношення між окремими видами витрат і вирахувати ступінь їх впливу на рівень собівартості і рентабельності виробництва.

Для чіткої і правильної класифікації витрат необхідно визначити мету їх здійснення і як вони будуть відображені в обліку. Наступним кроком є обрання способів класифікації і відображення в обліку витрат, що обумовлені такими чинниками: специфікою діяльності підприємства, особливостями технології та організації виробництва, номенклатурою виробленої продукції (робіт, послуг), організаційною структурою підприємства тощо.

На переконання Н.В. Кожарської ціль класифікації затрат – виділити із загальної кількості ту релевантну частину, на яку можна вплинути в цей момент. Тому її спосіб буде визначатися конкретними завданнями, що стоять перед підприємством [1, с. 43].

Водночас, розробляючи класифікації витрат необхідно враховувати:

- територіальну відокремленість місця витрат;
- функціональну однорідність витрат;
- можливість встановлення персональної відповідальності за рівень витрат у певному місці, яка визначається організаційною схемою управління;
- відповідність єдиній методиці калькулювання собівартості продукції на підприємстві [2, с. 5];
- специфічні особливості, визначені нормативними документами для кожної конкретної галузі.

Регулюють діяльність підприємств ресторанного господарства такі нормативні документи: питання класифікації витрат висвітлюють Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності № 226 від 02.03.2010 р. [3] та Методичні рекомендації щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами № 157 від 17.06.2003 р. [4]. У цих рекомендаціях визначаються ознаки класифікації витрат, зображені на рисунку 1.

Зазначені нормативні документи в загальній кількості розкривають класифікацію витрат, визначаючи такі ознаки: за видами діяльності, за економічними елементами, за статтями витрат, за періодом, за центрами відповідальності чи місцем виникнення. Відбувається копіювання класифікації з одного нормативного документу до іншого з незначними доповненнями. Таке групування не відображає специфіку діяльності організацій ресторанного бізнесу та має загальний характер, не полегшуючи цим облік цих витрат.

В Методичних рекомендаціях № 226 до складу витрат торговельної діяльності належать ви-

трати підприємств, що здійснюють таку діяльність, які виникають у процесі руху товарів, а також витрати закладів ресторанного господарства, що пов'язані з випуском і реалізацією продукції власного виробництва. Класифікація цих витрат у цьому нормативному документі не відображає специфіку діяльності підприємств ресторанного бізнесу та надає загальні класифікаційні ознаки. Проте вона є ширшою ніж класифікація, представлена у Методичних рекомендаціях № 157 за рахунок доповнення ознаками: за ступенем однорідності, за ступенем реагування на зміну обсягів діяльності, за можливістю контролю в кожному конкретному підрозділі, за принципами організації управління [3].

Відповідно до рекомендацій № 157 витрати описуються лише як частина, що входить до первісної вартості сировини та матеріалів, вони відображаються лише з одного боку – придбання сировини та матеріалів та не висвітлюються інші важливі аспекти витрат підприємств громадського харчування. Зокрема, питання витрат на оплату праці, товарів та інших витрат, пов'язаних з виробництвом, а також на реалізацію продукції й на організацію споживання. Відтак витрати класифікуються лише у розрізі статті «Сировина й матеріали» [4]. Не відображаються інші класифікаційні ознаки, що не дає змогу розкрити економічну сутність витрат ресторанного господарства, якою є грошова форма витрачених за певний період ресурсів, необхідних для здійснення підприємством процесів виробництва та реалізації власної продукції та купівельних товарів, а також організації їх споживання [5].

Після розгляду класифікацій витрат у нормативній літературі проведемо аналіз поглядів вчених, які займалися питаннями обліку на підприємствах ресторанного господарства.

Н.Г. Міценко із Л.С. Малецькою класифікують витрати ресторанного господарства як витрати виробництва, витрати обігу (реалізації) і витрати з організації споживання. Цей погляд охоплює специфіку діяльності закладів ресторанного господарства, проте не класифікує витрати для цілей прийняття управлінських рішень, планування та контролю [6, с. 243].

І.В. Десяткіна класифікує витрати як витрати виробництва та витрати обігу. Таке групування не розкриває такого аспекту діяльності підприємств ресторанного господарства – організація споживання.



Рис. 1. Класифікаційні ознаки витрат у відповідності до Методичних рекомендацій

Відтак класифікація є неповною та не відображає й не поглиблює економічну сутність поняття «витрати ресторанного господарства» [7].

О.В. Чумак вважає, що класифікація витрат повинна ґрунтуватися на принципі: різні аналітичні угруповання витрат для різних цілей. Кожне аналітичне угруповання має свій практичний зміст, і тому на підприємствах ресторанного господарства автор пропонує застосовувати класифікацію витрат, яка включає ознаки [8, с. 26]:

- для визначення собівартості виготовленої продукції та формування фінансового результату. Ця ознака передбачає класифікування витрат щодо їх впливу на процес виробництва та кінцевий результат від діяльності підприємства;

- за видами діяльності. Групування у розрізі видів діяльності, зокрема це витрати операційної діяльності, фінансові витрати та інші витрати;

- для прийняття управлінських рішень. Розмежування витрат, яке дозволить ефективніше приймати управлінські рішення стосовно резервів зменшення витрат та всієї діяльності підприємств ресторанного господарства загалом.

Зазначена класифікація відображає лише загальні ознаки, які визначені нормативною та економічною літературою. Вона не відображає сутнісної діяльності підприємств ресторанного господарства, не розкриває їх технологічні й організаційні особливості та їх вплив на облік та контроль.

Пропонуємо взяти за основу ознаки цієї класифікації та уточнити їх з огляду на технологічні та організаційні особливості діяльності підприємств ресторанного господарства (рис. 2).

Для визначення собівартості виготовленої продукції та формування фінансового результату на підприємствах ресторанного господарства необхідно групувати витрати:

- за способом включення до собівартості, що поділяє витрати на прямі (витрати сировини та матеріалів на виготовлення конкретних страв або напоїв) та непрямі (витрати на оплату праці кухарів й робітників кухні, барменів та відрахування від неї, амортизація виробничого обладнання, опалення, освітлення та водопостачання та інші витрати);

- щодо технологічного процесу – основні (прямі витрати на виробництво виготовлених страв: витрати сировини та матеріалів, оплата праці робітників кухні та відрахування від неї, амортизація тощо) та

накладні (витрати, які забезпечують процес виробництва: водопостачання, опалення, освітлення, оренда приміщення тощо);

- за економічним змістом – економічні елементи (визначені П(С)БО 16 «Витрати») та статті калькуляції (підприємство самостійно обирає перелік статей).

За видами діяльності витрати на підприємствах ресторанного господарства представлені зазвичай витратами операційної та фінансової діяльності. Інвестиційна діяльність майже відсутня на таких підприємствах.

Рекомендуємо доповнити існуючу класифікацію ознакою «за складовими діяльності підприємства», яка відображатиме сутність діяльності підприємств ресторанного господарства та буде поділяти витрати за такими видами:

- витрати на виробництво продуктів харчування – витрати, які безпосередньо пов'язані з процесом виробництва (матеріальні витрати, витрати на оплату праці кухарів та відрахування від неї, амортизація виробничого устаткування);

- витрати на реалізацію продуктів харчування – витрати, які пов'язані з процесом реалізації (матеріальні витрати, витрати на оплату праці офіціантів та адміністраторів та відрахування від неї, амортизація меблів, барної стійки, тощо);

- витрати на організацію споживання продуктів харчування – витрати, які забезпечують організацію споживання (оплата праці декораторів залів, розпорядників заходів, або інших осіб, які займаються розвагами клієнтів та відрахування від неї, амортизація музичних інструментів, що використовуються для розваг).

Для ухвалення рішень класифікуватимемо витрати: залежно від ухвалених управлінських рішень (релевантні й нерелевантні), за інтервалом вираховування (маржинальні та середні),



Рис. 2. Класифікація витрат підприємств ресторанного господарства

стосовно потужності підприємства (обов'язкові та дискретні).

Релевантні витрати – це ті, на які керівник підприємства може вплинути своїм рішенням (витрати сировини та матеріалів на виготовлення конкретної страви, оплата праці шеф-кухарів й робітників кухні, офіціантів, адміністраторів та відрахування від неї, тощо). Нерелевантні – витрати, які не піддаються зміні внаслідок ухвалення управлінських рішень (витрати на водопостачання, опалення та освітлення виробничого приміщення, витрати на обслуговування виробничого обладнання, тощо).

Маржинальні витрати – витрати на виробництво додаткової страви або напою. Середні витрати – це середній розмір витрат на виготовлення конкретної страви або напою.

До обов'язкових витрат належать витрати, які забезпечують готовність до виробничого процесу, а саме: витрати на сировину й матеріали, що забезпечуватимуть виробництво готових страв; посуд, який забезпечуватиме виготовлення страв та їх подання до зали, тощо). Дискретні витрати виникають у результаті конкретного стратегічного рішення керівництва (витрати на розробку рецептури фірмових або нових страв).

Уточнена класифікація повною мірою відображатиме не лише загальні ознаки, а й притаманні особливості галузі «Ресторанне господарство». Це дозволить встановити зв'язок між загальними та конкретною ознаками, що забезпечить дотримання принципу: різні аналітичні угруповання витрат для різних цілей.

Класифікаційна ознака «Складові діяльності підприємства» пов'язана з класифікацією за елементами витрат, що представлено у таблиці 1.

З даних таблиці 1 видно, що елементи операційних витрат підприємств ресторанного господарства представлені великою сутнісною різноманітністю витрат, що забезпечується наявністю таких складових діяльності закладів ресторанного бізнесу: виробництво, реалізація та організація споживання продуктів харчування.

Поділ витрат за елементами відповідно до ознаки «складові діяльності підприємства» надасть змогу обліковувати, контролювати, знаходити резерви та планувати витрати, а також відображатиме організаційні особливості підприємств, які виготовляють та реалізують продукти харчування.

**Висновки.** Аналізуючи все викладене можна сказати, що питанню класифікації витрат під-

Таблиця 1

**Взаємозв'язок складових діяльності підприємств ресторанного господарства з елементами операційних витрат**

Складові діяльності підприємства	Елементи операційних витрат			
	Матеріальні витрати	Оплата праці та відрахування від неї	Амортизація	Інші
Витрати на виробництво продуктів харчування	витрати сировини та матеріалів на виробництво конкретних страв та напоїв, тощо	оплата праці кухарів, шеф-поварів, сушефів, їх помічників холодного, гарячого та кондитерського цехів, сушистів, піццайолів, барменів, баристів та інших робітників кухні та відрахування від неї	амортизація виробничого обладнання, конвеєрних ліній, побутової техніки, приміщення кухні, тощо	рецептура фірмових або нових страв, зокрема витрати на розробку та оформлення норм витрачання ресурсів, тощо
Витрати на реалізацію продуктів харчування	посуд, меню, рекламні буклети, серветки та інші	оплата праці офіціантів, адміністраторів зали, інших робітників обслуговування зали та відрахування від неї	амортизація меблів (барної стійки, столів, стільців, побутової техніки, яка знаходиться у залі та інше), приміщення зали, тощо	витрати по створенню та оформленню меню, на забезпечення реклами в Інтернеті, на телебаченні, радіо, бігбордах за допомогою рекламних агентств та інше
Витрати на організацію споживання продуктів харчування	витрати матеріалів на основне декорування зали та декорування до свят або тематичних вечорів, забезпечення розваг: витрати матеріалів на монтування сцени тощо	оплата праці штатних працівників, які займаються розважанням клієнтів (розпорядників заходів, ведучих вечорів, діджеїв, аніматорів, вокальних та інструментальних гуртів) та відрахування від неї	амортизація обладнання, яке використовується для забезпечення комфортних умов споживання (системи кондиціонування зали, телекомунікаційні системи, акустичні системи, діджейські пульти), тощо	оплата праці запрошених осіб, які займаються розважанням клієнтів (розпорядників заходів, ведучих вечорів, діджеїв, аніматорів, вокальних та інструментальних гуртів), витрати організаціям на оплату Wi-Fi

приємств ресторанного господарства приділялася недостатня увага. Розглянуті класифікації висвітлюють лише загальні ознаки, визначені в нормативній та економічній літературі.

Рекомендовано уточнити та доповнити існуючі класифікації ознакою «за складовими діяльності підприємств», яка відобразить сутність діяльності підприємств ресторанного господарства, що забезпечить всебічний облік та контроль витрат. В подальшому додаткового розгляду потребують питання документального, синтетичного та аналітичного обліку й контролю витрат у закладах ресторанного бізнесу.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Кожарская Н.В. Учет затрат организаций общественного питания / Н.В. Кожарская, В.В. Кожарский. – Минск : Современ. Шк., 2007. – 356 с.
2. Каминская Ю. Проблемы, возникающие при недостатке информации о расходах компании / Ю. Каминская // Управленческий учет и бюджетирование. – 2008. – № 12. – С. 4–7.
3. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності № 226 від 02.03.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0145569-02>.
4. Методичні рекомендації щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами № 157 від 17.06.2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ua-info.biz/legal/basete/ua-cmtext/index.htm>.
5. Супрученко О.Л. Еволюція розвитку категорії «витрати» та напрямки її удосконалення на підприємствах ресторанного господарства / О.Л. Супрученко // Облік і контроль у системі управління економічною стійкістю підприємств в умовах глобалізації : монографія / під ред. В.Ф. Максимової. – Одеса : ОНЕУ, 2014. – 461 С.
6. Міценко Н.Г. Витрати ресторанного господарства, основні шляхи їх оптимізації та резерви економії / Н.Г. Міценко, Л.С. Малецька // Збірник науково-технічних праць: науковий вісник. – 2006. – № 16.2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/chem\\_biol/pvnltu/16\\_2/242\\_Micenko\\_16\\_2.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/pvnltu/16_2/242_Micenko_16_2.pdf).
7. Десяткіна І.В. Бухгалтерський облік і контроль витрат виробництва та обігу на підприємствах ресторанного господарства : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / І.В. Десяткіна. – Житомир, 2012. – 24 с.
8. Чумак О.В. Облік та аналіз собівартості продукції в підприємствах ресторанного господарства : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О.В. Чумак. – Х., 2006. – 168 с.