

ПОНЯТТЯ «ВИТРАТИ» В ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА

В умовах ринкової економіки витрати виступають одним із основних інструментів реалізації стратегії діяльності підприємств ресторанного господарства: забезпечення населення послугами з організації харчування і споживання на місці шляхом власного виробництва й закупки необхідних товарів та дозвілля. У зв'язку з цим, з метою досягнення конкурентоспроможності переосмислюється підхід до витрат як найважливішого економічного показника господарської діяльності.

Для ефективного ведення діяльності керівництву необхідна достовірна інформація про те, скільки витрачає організація на виробництво й реалізацію продукції, надання додаткових послуг та який розмір інших витрат. Від цього залежить оперативність ухвалення управлінських та фінансових рішень, визначення рентабельності та оптимальної ціни на виготовлений продукт [1, с.5].

Незважаючи на те, що розгляду питань обліку у сфері ресторанного господарства присвячені праці С.Ф. Голова, Ф.Ф. Бутинця, І.А. Бланка, І.В. Десяткіної, О.М. Столяренко, Л.В. Чижевської та інших вітчизняних та зарубіжних вчених. Серед проблем, які в різні роки вивчалися авторами, можна виділити питання визначення категорій «ресторанне господарство», «ресторанний бізнес» та «громадське харчування», класифікації закладів ресторанного бізнесу, складу витрат, методики обліку окремих видів витрат (зокрема витрат на заробітну плату офіціантам, витрат на рекламу та інші).

Поряд з цим, незначна увага присвячена питанню визначення сутності поняття «витрати ресторанного господарства». Проте специфіка зазначених витрат полягає в тому, що вони включають витрати виробництва, витрати

обігу (реалізації) і витрати з організації споживання [2, с.243], що не є характерною рисою для більшості галузей економіки.

Отже метою нашого дослідження є розгляд сутності поняття «витрати» в умовах діяльності підприємств ресторанного господарства. Серед основних завдань: 1) аналіз історичних етапів розвитку знань про витрати; 2) ознайомлення з сутністю поняття «витрати» у нормативних актах та економічній літературі; 3) надання рекомендацій спрямованих на удосконалення сутнісного наповнення даної категорії, що сприятиме визначенню складу витрат, який дозволить відобразити специфіку економічного виду діяльності – ресторанне господарство.

Приділимо увагу трактуванню поняття «витрати». Даним питанням займалися науковці різних галузей економічної науки, зокрема таких, як політекономія та економічна теорія, мікроекономіка, менеджмент, економіка підприємства, статистика, а також бухгалтерський облік, аналіз й аудит. У різні історичні періоди вивченню витрат економісти приділяли достатню увагу. Дослідження еволюції знань про витрати дали змогу вченим [3, с.3-7; 4, с.152-154] виділити кілька етапів їх розвитку (таблиця 1).

Таблиця 1.

Еволюція знань про витрати у розрізі етапів

Етап	Період часу	Характеристика
I	XXVIII – IV ст. до н.е.	Здійснюється облік і контроль витрат на господарському та державному рівнях. Зокрема, використовувалися кошториси, щоденні письмові звіти про витрати, зведені наряди на виконання робіт та інші документи. Виникає державне рахівництво – ведення облікових книг та складання звітності за державними видатками та доходами.
II	III-II ст. до н.е.	З'явилася публічна звітність. Були започатковані основи складання сучасної фінансової звітності, яка ґрунтується на паралельному відображенні доходів і витрат від різних видів діяльності. Поточний облік проводили у вигляді хронологічного запису.

Продовження таблиці 1

Етап	Період часу	Характеристика
III	I ст. до н.е. – XIV ст.	Знання про витрати ґрунтувалися на наявних уявленнях та досягненнях попередніх періодів.

IV	XV – XIX ст.	Здійснення спроб розкрити сутність поняття «витрати», поява різних теорій витрат: А. Сміта, Д. Рікардо – теорія витрат (вартість визначається тільки витратами праці на виробництво), У. Петті – вчення про справедливую ціну (мірилом внутрішньої цінності всіх предметів мають бути затрати праці і земля), Ж. – Б. Сея – теорія трьох факторів (капітал, земля, праця), К. Маркс – теорія трудової вартості (сукупні затрати живої та уречевленої праці становлять витрати виробництва, які вимірюються кількістю суспільно необхідного часу (часу необхідного для виробництва продукції за певних економічних і організаційно-технологічних умов), Ф. Візера – суб’єктивна теорія витрат альтернативних можливостей (під витратами розуміли психологічне явище, засноване на граничній корисності), А. Маршалла – теорія граничної корисності (під витратами виробництва розуміли витрати таких чинників виробництва, як земля, праця, капітал та організаторські здібності) та інших.
V	Поч.-сер.XX ст.	Використання математичних методів у теорії витрат, дослідження поведінки витрат, вивчення витрат як об’єкту обліку і контролю: сформована виробнича функція витрат (неокласики), доведена взаємодія теорії витрат виробництва і теорії попиту та пропозиції (Є.Є. Слуцький), доопрацьована теорія порівняльних витрат, яка враховувала мобільність та іммобільність чинників виробництва (неолібералісти), поділ витрат на постійні та змінні (Е. Шмаленбах), розроблена і впроваджена система стандарт-кост (Дж. Ч. Гаррісон), сформульовано принцип директ-костингу (Ч. Кларк), запропоновано облік витрат за центрами відповідальності (А. Хіггінс).
VI	Кін. XX – поч. XXI ст.	Виникнення теорії управління витратами, яка ґрунтується на теорії економіки підприємств, управлінському обліку, менеджменті, аналізі та контролінгу.

Аналіз історії розвитку витрат дозволяє краще зрозуміти їх сутність, а також використати досвід минулих поколінь для вирішення сучасних проблем [4, с.154]. У ході аналізу встановлено, що на перших етапах витрати розглядалися з точки зору їх документального оформлення для контролю за видатками на господарському та державному рівнях. У період третього етапу (I ст. до н.е. – XIV ст.) знання про витрати ґрунтувалися на наявних уявленнях та досягненнях попередніх періодів. Тобто в період з XXVIII ст. до н.е. - XIV ст. вивчення витрат не мало сутнісного характеру, розглядалися

питання їх відображення та удосконалення форм документального оформлення. З XV ст. здійснюються перші спроби розкрити сутність поняття «витрати», з'являються перші теорії витрат. Вчені намагаються розкрити сутність фундаментальних категорій (вартість, цінність та інших) за допомогою визначення витрат. На наступних етапах економісти розглядають склад, поведінку витрат, використовуючи математичні методи, а також вивчають питання управління витратами. Третій етап є основним, бо саме в цей період вчені намагаються розкрити сутність витрат, а на послідуючих етапах поглиблюють економічний зміст цього поняття, узагальнюючи знання про склад, поведінку, класифікацію та інші характеристики категорії «витрати».

Після розгляду загальноекономічної сутності витрат слід звернутися до діючої нормативної бази. Відповідно до нормативних документів, зокрема міжнародних стандартів фінансової звітності, витрати – це зменшення економічних вигід протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або зменшення активів або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення капіталу, не пов'язаних з його розподілом між учасниками акціонерного капіталу [5]. За П(с)БО 16 «Витрати», під витратами розуміють зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [6, с.320]. Таким чином визначення поняття є практично ідентичним. Це загальне трактування поняття витрати. Розглянемо нормативні документи, пов'язані, зокрема, з діяльністю ресторанного бізнесу.

В Методичних рекомендаціях з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності №226 від 02.03.2010 року зазначається, що витрати закладів ресторанного господарства, що пов'язані з випуском і реалізацією продукції власного виробництва відносяться до

складу витрат торговельної діяльності, тобто до витрат підприємств, що здійснюють таку діяльність, які виникають у процесі руху товарів [7].

В даному нормативному документі не дається чіткого визначення поняття «витрати ресторанного господарства», лише зазначається їх приналежність до витрат торговельної діяльності. Тобто висвітлюється лише один бік специфіки даних витрат, тим самим не розглядаються витрати пов'язані з організацією споживання, а також дуже поверхнево описуються витрати на виробництво власної продукції підприємств.

Питання обліку на підприємствах ресторанного бізнесу також розглядається в Методичних рекомендаціях щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами №157 від 17.06.2003 року [8, с.1].

Проте в даному нормативному документі взагалі немає визначення витрат для сфери громадського харчування. Витрати описуються лише як частина, що входить до первісної вартості сировини та матеріалів, вони відображаються лише з однієї сторони – 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. Натомість визначення поняття витрат у сфері побутових послуг є у даному документі, також описується повний склад витрат. Це свідчить про те, що ці Методичні рекомендації не мають чіткої структури викладання матеріалу, що може призвести до помилкового трактування та визначення.

Інші нормативні документи, які висвітлюють організацію ресторанного господарства не розглядають питання витрат. Тому необхідно створити єдиний нормативний документ (методичні рекомендації), який би узагальнював особливості організації обліку витрат на підприємствах ресторанного бізнесу. Даний документ повинен включати визначення

поняття «витрати ресторанного господарства», класифікацію витрат, їх склад, порядок документального, аналітичного та синтетичного обліку з урахуванням специфіки діяльності. Це надасть можливість полегшити облік та скоротити час на його організацію.

У зв'язку з цим наведемо різні погляди на визначення «витрати» відомих вчених.

Витрати - 1) затрати, «издержки»; 2) зменшення засобів підприємства або збільшення його зобов'язань, що виникають в процесі господарської діяльності з метою отримання прибутку та призводять до зменшення величини власного капіталу. Включають різні затрати засобів - собівартість реалізованої продукції, невиробничі та адміністративні витрати, виплата відсотків, заробітної плати, податків; 3) споживання, затрати для певної мети [9, с.376]. Таке визначення надає «Большой бухгалтерский словарь» під редакцією А.Н. Азріліяна.

На думку Н.Г. Міценко, витрати – це грошова форма витрачених за певний період задіяних чинників виробництва, необхідних для здійснення підприємством своєї виробничої і збутової діяльності. Ці витрати спрямовують на формування та використання всіх видів ресурсів. Спожиту частку ресурсів перетворюють на витрати діяльності підприємства, які можна об'єднати в дві групи: авансові одночасні витрати та поточні витрати. Витрати першої групи спрямовують на просте і розширене відтворення виробничих основних засобів й об'єктів соціальної інфраструктури, другої – на безпосереднє здійснення виробничої діяльності [2, с.243].

Б.А. Райзберг інтерпретує поняття «витрати», як затрати в процесі господарської діяльності, що призводять до зменшення засобів підприємства або збільшенню його боргових зобов'язань. Зазвичай це затрати, пов'язані з ресурсним забезпеченням виробництва, придбанням матеріалів, обладнання, оплатою праці робітників, сплатою податків тощо [10, с.320].

Вищевикладене описує загальну категорію «витрати», трактує основну сутність її та є основою для визначення поняття «витрати ресторанного

господарства». Розглянемо думку вчених щодо тлумачення поняття «витрати ресторанного господарства».

І.В. Десяткіна у своїй праці [11] розглядає лише витрати виробництва і витрати обігу. Під витратами виробництва автор розуміє матеріальні витрати на виготовлення продукції власного виробництва, а під витратами обігу – витрати матеріальних, грошових і трудових ресурсів, що пов'язані з процесом обігу (придбання, реалізації) готової продукції та товарів, виражених в грошовій одиниці.

Як бачимо наведене вище трактування не висвітлює всю різноманітність витрат представлених у ресторанному бізнесі. Він не охоплює витрат грошових та трудових ресурсів, які забезпечують процес виробництва. Також зовсім не приділяється увага витратам на організацію споживання, частка яких є значною у загальній кількості витрат підприємств ресторанного господарства. Тим самим автор пропонує оптимізувати облік лише частини витрат, проте їх необхідно розглядати у взаємозв'язку. Бо вони пов'язані між собою специфікою виду діяльності. Інакше запропоновані удосконалення на нададуть належного ефекту.

Н.Г. Міценко разом з Л.С. Малецькою розглядають витрати ресторанного господарства як витрати виробництва, витрати обігу (реалізації) і витрати з організації споживання. До витрат виробництва (приблизно 50 – 55 % усіх витрат) належать витрати на заробітну плату робітникам кухні, на амортизацію основних виробничих засобів, оренду й утримання виробничих приміщень, на газ і електроенергію для виробничих потреб й інші виробничі витрати. На думку авторів, на відміну від інших галузей економіки, в ресторанному господарстві вартість сировини та матеріалів у витрати виробництва не входить. Отже, витрати виробництва є не повною собівартістю готової продукції, а тільки затратами, що пов'язані з технологією її виготовлення. Витрати обігу (10-15 %) – це витрати у грошовій формі, пов'язані з реалізацією товарів й доведення їх до конкретного споживача: на заробітну плату касирам і частково офіціантам,

на амортизацію та утримання торговельного обладнання, витрати на рекламу тощо. До витрат з організації споживання належать витрати на оренду, амортизацію і утримання приміщень і обладнання обідніх залів, на заробітну плату робітників, що пов'язані з організацією споживання та інші [2, с.243].

На думку авторів [2] вартість сировини та матеріалів у витрати виробництва не входить, ми не погоджуємось з даною думкою, бо у нормативних документах висвітлюється протилежна думка, що саме витрати сировини та матеріалів становлять значну частку витрат на виробництво ресторанного бізнесу. Саме ці витрати є основою для власного виробництва страв, без них підприємство не матиме кінцевого готового продукту, тобто не буде виконуватися одне з головних завдань діяльності підприємств ресторанного господарства – забезпечення населення продукцією власного виробництва, яка призначена для споживання на місці.

Також деякими вченими пропонується до витрат виробництва включати виключно витрати на сировину й матеріали, а витрати на заробітну плату, амортизацію та інші витрати включати до загальновиробничих витрат. Проте на практиці це не відображає дійсного стану справ. Тим самим собівартість кожної окремої страви є не повною і не відображає увесь спектр затрачених ресурсів підприємства. Тому ускладнюється прогнозування кількості затрачених ресурсів та пошук шляхів скорочення цих витрат та оптимізування обліку.

Аналізуючи все вищевикладене можна сказати, що питанням поняття «витрати ресторанного господарства» приділялася не значна увага. Невизначеність у нормативних документах, які стосуються організації ресторанного господарства, зокрема обліку і контролю, чіткого тлумачення призводить до помилкового трактування поняття, що призведе до неправильного визначення складу даних витрат та їх класифікації, тим самим ускладнить облік.

На нашу думку, витрати ресторанного господарства – це 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. Дане поняття висвітлює економічну сутність витрат, з урахуванням специфіки економічного виду діяльності – ресторанне господарство. В подальшому додаткового розгляду потребують питання визначення складу та класифікації витрат ресторанного господарства, що деталізують економічну сутність поняття «витрати ресторанного господарства».

Література

1. Ільченко Л.Б. Облік та аналіз витрат на виробництво (на матеріалах підприємств харчової промисловості) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Л.Б. Ільченко. – К., 2006. – 19 с.
2. Міценко Н.Г. Витрати ресторанного господарства, основні шляхи їх оптимізації та резерви економії [Електронний ресурс]/ Н.Г.Міценко, Л.С. Малецька// Збірник науково-технічних праць: науковий вісник. – 2006. – № 16.2 . – Режим доступу:http://archive.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltu/16_2/242_Micenko_16_2.pdf
3. Андрущенко Н.С. Суть і значення витрат: історичний аспект/ Н.С. Андрущенко// Актуальні проблеми економіки. – 2007. - № 5(71). – с.3-7.
4. Сорока С. Сутність витрат: історичний аспект [Електронний ресурс]/ С. Сорока//Економічний аналіз. – 2010. - № 6. - Режим доступу: http://econa.at.ua/Vypusk_6/soroka.pdf
5. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности/ В.Ф. Палий. – 3-е изд., испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 547 с.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999р. №318 (зі змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/info/instrbuh/psbu16/>.

7. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності №226 від 02.03.2010 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0145569-02>
8. 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 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua-info.biz/legal/basete/ua-cmtext/index.htm>
9. Большой бухгалтерский словарь/ Под ред. А.Н. Азрилияна - М.: Институт новой экономики, 1999. - 574 с.
10. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь/ Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. – [3-е изд., перерад. и доп.]. - М.: ИНФРА-М, 2001. – 480 с.
11. Десяткіна І.В. Бухгалтерський облік і контроль витрат виробництва та обігу на підприємствах ресторанного господарства: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)»/ І.В. Десяткіна – Житомир, 2012. – 24 с.

Резюме

У статті проаналізовано історичні етапи розвитку знань про витрати, розглянуто їх загальноекономічний зміст з точки зору сучасних авторів та нормативного законодавства. За даними результатів дослідження визначена сутність поняття «витрати ресторанного господарства» та сформульовано його визначення.

Ключові слова: *Витрати, облік, ресторанне господарство, методичні рекомендації.*

Резюме

В статье проанализированы исторические этапы развития знаний о расходах, рассмотрено их общеэкономическое содержание с точки зрения современных авторов и нормативного законодательства. По данным результатов исследования определена сущность понятия «расході ресторанного хозяйства» и сформулированы его определение.

Summary

In article are analyzed the historical stages of knowledge about costs, considered their general economic content in terms of view of modern scientists and regulatory legislation. According to the results of the study defined the essence of the concept of "cost restaurants" and formulated its definition.

Keywords: Expenses, accounting, restaurant management, guidance