

ЕВОЛЮЦІЯ РОЗВИТКУ КАТЕГОРІЇ «ВИТРАТИ» ТА НАПРЯМКИ ЇЇ УДОСКОНАЛЕННЯ НА ПІДПРИЄМСТВАХ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА

Харчування є однією з найважливіших фізіологічних потреб людини, а виготовлення й реалізація продуктів харчування, з відповідної точки зору, є одним з найпоширеніших видів бізнесу. Даний вид економічної діяльності представлений підприємствами, для яких виготовлення й реалізація продуктів харчування:

– основна діяльність (харчова промисловість, ресторанный та готельний бізнеси);

– супутні послуги (навчальні заклади, санаторії та інші).

Структура вищезазначених підприємств у відсотковому відношенні представлена на рис. 1.

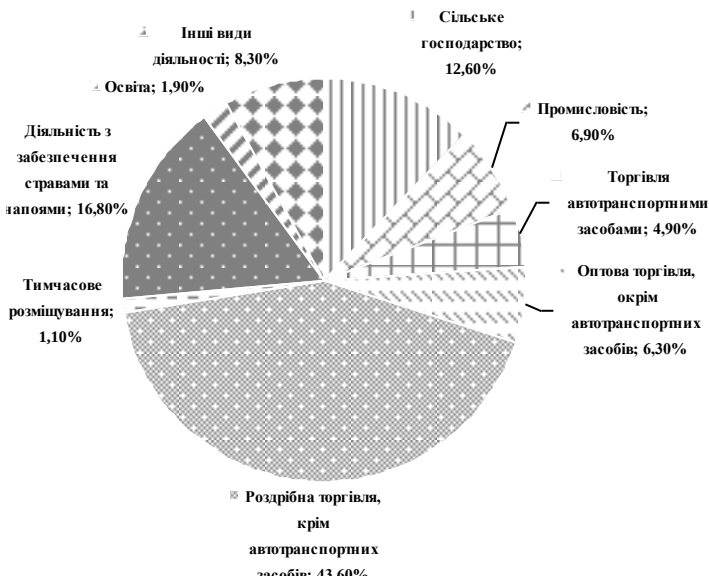


Рис. 1 Відсоткове відношення підприємств за видами діяльності, які виготовляють й реалізують продукти харчування до усіх підприємств, які виготовляють й реалізують продукти харчування
Джерело: Розроблено автором за даними Державної служби статистики України

З рис. 1, видно що серед підприємств, які займаються роздрібною торгівлею та забезпеченням стравами та напоями значну питому вагу – 43,6 % займає роздрібна торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами за рахунок великої кількості підприємств роздрібною торгівлі (магазинів, супермаркетів). На другому місці знаходиться діяльність з забезпечення стравами та напоями –16,8%, який включає ресторанний бізнес, постачання готових страв та обслуговування напоями. Серед них підприємства ресторанного бізнесу займають питому вагу – 77,8% , що представлено на рис. 2.

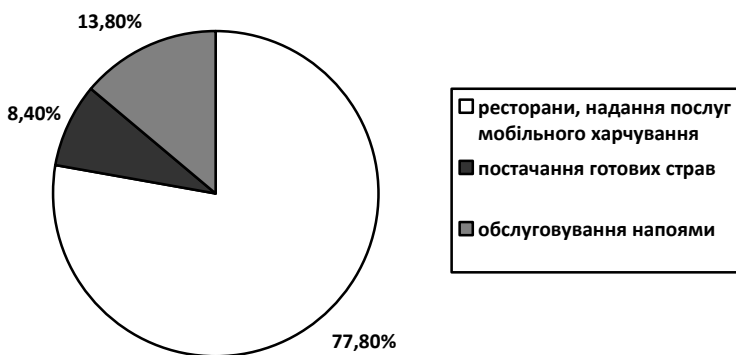


Рис. 2 Структура підприємств, що забезпечують стравами та напоями у відсотковому відношенні

Джерело: Розроблено автором за даними Державної служби статистики України

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.

Одним із основних інструментів реалізації стратегії діяльності

підприємств різних галузей економіки є управління витратами, у т.ч. ресторанного господарства. 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, тобто скільки на одиницю реалізованої продукції приходить витрат (рис. 3). Від цього залежить оперативність ухвалення управлінських та фінансових рішень, визначення рентабельності та оптимальної ціни на виготовлений продукт [1, с.5].

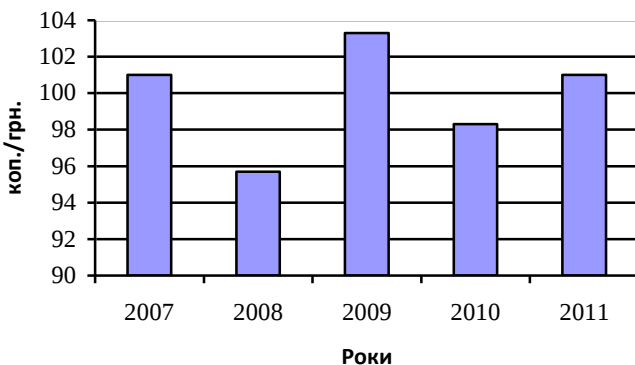


Рис. 3 Операційні витрати на одиницю реалізованої продукції готелів та ресторанів, коп./грн.

Джерело: Розроблено автором за даними Державної служби статистики України

З рис. 3 можна проаналізувати динаміку операційних витрат, що відносяться на кожну гривню реалізованої продукції на підприємствах готельного та ресторанного бізнесу. У 2011 році даний показник склав 101 копіяку операційних витрат на кожну гривню реалізованої продукції. У зв'язку зі змінами КВЕДів та форм статистичної звітності збірники Державної служби статистики у 2012-2014 роках не висвітлюють інформацію щодо наведеного показника.

Виходячи з вищевикладеного дослідження поняття «витрати» та пошук напрямків удосконалення його обліку є одним з основних завдань вчених.

Розгляду категорії «витрати» були присвячені праці Ф. Бутинця, С. Голова, С. Котлярова, В. Лебедева, Я. Соколова, Г. Фанделя, Ю. Цалко-Цалко та інших вітчизняних та зарубіжних вчених. Серед проблем, які в різні роки вивчалися авторами, можна виділити питання визначення категорії «витрати», класифікації та складу витрат, методики обліку окремих видів витрат. Поряд з цим, незначна увага приділяється вивченню витрат з огляду на особливості кожного виду діяльності, зокрема ресторанного господарства.

Отже метою дослідження є розгляд сутності поняття «витрати» в умовах діяльності підприємств ресторанного господарства. Серед основних завдань можна виділити:

- 1) дослідження еволюції розвитку категорії «витрати»;
- 2) вивчення напрямків удосконалення витрат на підприємствах ресторанного господарства.

Питанням трактування поняття «витрати» займалися науковці різних напрямів економічної науки, зокрема таких, як економічна теорія, менеджмент, економіка підприємства, прикладна статистика, а також облік та аудит. У різні історичні періоди вивченню витрат економісти приділяли достатню увагу. Дослідження еволюції знань про витрати дали змогу вченим [2, с.3-7; 3, с.152-154] виділити кілька етапів їх розвитку (табл. 1).

Таблиця 1

Еволюція знань про витрати

Етап	Період часу	Характеристика
01	02	03
I	XXVIII – IV ст. до н.е.	Облік і контроль витрат здійснюється на господарському та державному рівнях. Використовуються кошториси, щоденні письмові звіти про витрати, зведені наряди на виконання робіт та інші документи. Виникає державне рахівництво – ведуться облікові книги, складається звітність за державними видатками та доходами.

Продовження табл.1

01	02	03
II	III-II ст. до н.е.	З'являється публічна звітність. Започатковано основи складання сучасної фінансової звітності, яка ґрунтується на паралельному відображенні доходів і витрат від різних видів діяльності. Поточний облік ведеться у хронологічній послідовності.
III	I ст. до н.е. – XIV ст.	Знання про витрати ґрунтуються на наявних уявленнях та досягненнях попередніх періодів.
IV	XV – XIX ст.	Здійснено спробу розкрити сутність поняття «витрати», з'являються різні теорії 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

01	02	03
		виробництва розуміли витрати таких чинників виробництва, як земля, праця, капітал та організаторські здібності) тощо.
V	Поч.-сер.XX ст.	Використано математичні методи у теорії витрат, досліджено поведінку витрат, виокремлено витрати як об'єкт 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 враховує мобільність та іммобільність чинників виробництва (неолібералісти), поділено витрати на постійні та змінні (Е. Шмаленбах), розроблено і впроваджено систему 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. 1937 р. 1960 р.	Виникає теорія управління витратами, що ґрунтується на теорії економіки підприємств, управлінському обліку, менеджменті, аналізі та контролінгу. З'являються такі поняття, як: - <i>транзакційні витрати</i> у праці Р. Коуза були визначені як витрати використання ринкового механізму; [4] - <i>соціальні витрати</i> - це виражені у грошовій формі економічні ресурси, які спрямовані на забезпечення державних соціальних гарантій, передбачених

01	02	03
	1977 р.	чинним законодавством, задоволення потреб персоналу підприємства, запобігання несприятливого впливу на нього внутрішнього та зовнішнього середовища й фінансування системи державного соціального забезпечення. [5, с.76] <i>екологічні витрати</i> - це сукупність витрат суспільства, виникнення яких спричинено наявністю екологічної шкоди при виробництві продукції або має на меті її попередження. Екологічні витрати виробника – це частина загальних екологічних витрат виробництва даної продукції, яка покривається за рахунок собівартості продукції або прибутків виробника, тобто відображається у ціні продукції; [6, с.237]
	1986 р.	- <i>трансформаційні витрати</i> - витрати, що супроводжують процес фізичної зміни матеріалу, у результаті чого ми одержуємо продукт, що має визначену цінність. Вони складаються із затрат виробничих чинників (праці, капіталу, землі), залучених до трансформації фізичних атрибутів товару (розміру, ваги, кольору, розміщення, хімічного складу тощо) [4].
	З 1990 р.	Приділяється увага вивченню витрат у розрізі галузей економіки (витрати ресторанного господарства, витрати підприємств добувної промисловості тощо).

Аналіз історичних етапів розвитку витрат дозволяє зазначити, що вченими був побудований міцний базис, який може бути використаний для вирішення сучасних проблем [3, с.154], у т.ч. науковцями в сфері обліку та контролю.

Як можна простежити з даних табл. 1 потреба в обліку й контролі витрат виникла ще у Стародавньому світі, зокрема у Давньому Єгипті (кошториси та контроль за їх виконанням, нормуванням) та Вавилоні (зведені наряди на виконання робіт, розподіл витрат на заробітну плату за видами робіт та категоріями робітників та інше). На даному етапі витрати розглядалися з точки зору їх документального оформлення для контролю за видатками на господарському рівні.

Другий етап заклав основи складання сучасної публічної звітності та основи контролю видатків на державному рівні.

У період третього етапу (І ст. до н.е. – XIV ст.) розглядалися питання відображення витрат та удосконалення форм документального оформлення. З XV ст. здійснено 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. Останнє виступає одним з основних об'єктів вивчення багатьох напрямлень економічної науки, зокрема, таких як контролінг, бюджетування, логістика, фінанси, управлінський облік, аудит й бухгалтерський облік та інші. Розглянемо їх.

У системі фінансів витратами є витрати грошових ресурсів, які направлені на ефективне функціонування підприємства в цілому та досягнення його цілей.

У системі контролінгу витрати виступають як об'єкт регулювання на усіх стадіях процесу управління підприємством, зокрема, на стадіях проектування, планування та управління за збурень – безпосередньо в процесі здійснення в режимі реального часу.

Бюджетування витрат являє собою процес розроблення бюджетів з метою визначення обсягу та складу витрат, забезпечення покриття цих витрат фінансовими ресурсами з різних джерел [7].

В логістиці розглядається поняття “логістичні витрати”, які являють собою “грошовий вираз використаної робочої сили, засобів і предметів праці, фінансові витрати й негативні наслідки форс-мажорних подій, що зумовлені просуванням матеріальних цінностей на підприємстві й між підприємствами, а також підтриманням запасів” [8, с. 235].

В управлінському обліку під витратами розуміють спожиті ресурси або гроші, які необхідно заплатити за товари, роботи і послуги у зв’язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва та реалізацією продукції (виконання робіт, надання послуг) [9, с. 220].

Контролінг, бюджетування, логістика, фінанси та управлінський облік досліджують з різних сторін систему управління підприємством, внаслідок чого витрати виступають об’єктом вивчення даних напрямлень економічної науки, що є спільним фактором, що об’єднують ці визначення. Різниця в тому, для яких цілей, якими методами та якими результатами характеризується вивчення витрат.

З погляду аудиторів витрати можна розглядаються як складова діяльності підприємства, яка проявляється у певних формах ресурсів, що охоплюють чинники виробництва у процесі розширеного відтворення та створюють, зберігають від втрати й накопичують вартість. Завдяки грошовому вимірнику вартісні характеристики витрат, які мають визначену форму ресурсів, зумовлюючи рівень їх якості та корисності, перетворюються в економічно однорідні кошти [10, с.145].

Після розгляду загальноекономічної сутності витрат слід звернутися до їх бухгалтерської інтерпретації для цього наведемо варіанти погляду 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 [11, с.376].
- 4) 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 [12, с.320].

5) використані в процесі виробництва різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці [13, с.275].

6) визначена в доларах сума ресурсів, які були використані чи витрачені підприємством протягом певного періоду часу з метою отримання доходу [14, с.37].

7) те, що зменшує актив або збільшує пасив балансу (у зв'язку із зміною оцінки, або потоків цінностей або гудвілу) [15, с.447].

Костюк П.А. вважає, що виробничі витрати - витрати підприємства на виробництво продукції (витрачання сировини, матеріалів, палива, електроенергії, оплата праці робітників, службовців, амортизація основних засобів тощо) [16, с.10].

Витрати виробництва - витрати, які відносяться прямо або непрямо на певний вид продукції, що випускається [17, с.68].

В.Г. Швець зазначає, що витрати виробництва – це виражені в грошовій формі поточні витрати матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів на виробництво продукції. Витрати здійснюються через виплату грошових коштів або зменшення не грошових активів; виникнення заборгованості за прийнятими до оплати й акцептованими рахунками, векселями виданими, зобов'язання за нарахованою оплатою праці; обмін (зустрічний продаж) іншого активу [18, с.204].

У кінці ХХ ст. вчені приділяють увагу вивченню сутності таких витрат, як трансакційні, соціальні, екологічні, трансформаційні та інші. Економісти поглиблюють теоретичні основи про витрати знаннями про вплив макроекономічних, мікроекономічних, соціальних та природних факторів.

На початку ХХІ ст. вивчаються питання сутності витрат у розрізі галузей економіки.

Незважаючи на те, що розгляду питань обліку у сфері ресторанного господарства присвячені праці І.В. Десяткіної, Т.О. Коноваліхіної, О.М. Столяренко, Л.В. Чижевської, та інших вітчизняних та зарубіжних вчених. Серед проблем, які в різні роки вивчалися авторами, можна виділити питання складу витрат, методики обліку окремих видів витрат (зокрема витрат на заробітну плату офіціантам, витрат на амортизацію та утримання торговельного обладнання, витрат на рекламу, витрат на оренду, амортизацію і

утримання приміщень і обладнання обідніх залів та інші).

Поряд з цим, у наукових колах відсутня єдність щодо 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 [19, с.243], що не є характерною рисою для більшості підприємств інших галузей економіки.

Розглянемо думки вчених щодо тлумачення поняття «витрати ресторанного господарства» в економічній літературі.

І.В. Десяткіна у своїй праці [20] 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. Воно 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, Л.С. Малецька 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 [19, с.243].

На думку авторів [19], 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.

Після розгляду загальноекономічної сутності витрат ресторанного господарства 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 [21]. Згідно П(С)БО 16 «Витрати», під витратами розуміють зменшення економічних вигід 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) [22,

с.320]. Наведені тлумачення дозволяють зробити висновок: поняття «витрати» у МСФЗ та П(С)БО є ідентичними. Проте вищезазначені поняття відрізняються від трактування у GAAP USA. Витрати за цим нормативним документом США не включають збитки. Тобто витрати за GAAP USA не включають витрати не пов'язані з процесом виробництва продукції, товарів, робіт та послуг, зокрема це збитки пов'язані зі зміною вартості запасів, валютних курсів, нарахуванням штрафів й пені. Розглянемо порівняльну характеристику витрат по МСФЗ, GAAP USA, П(С)БО у табл. 2 [23, с. 343].

Таблиця 2

Порівняльна характеристику витрат по МСФЗ, GAAP USA,
П(С)БО

Оцінка порівняння	МСФЗ	GAAP US	П(С)БО
01	02	03	04
Стандарт, який регламентує	Єдиного спеціалізованого стандарту немає	Єдиного спеціалізованого стандарту немає	П(С)БО 16 «Витрати»; НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та інші
Визначення терміну	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	Витрати - це використання або споживання товарів (робіт, послуг) в процесі отримання доходів від систематичної діяльності	Витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу

Аналіз табл. 2 показує, що міжнародні документи з організації обліку в незначній мірі відрізняються від національних стандартів.

Міжнародні стандарти, на відміну від національного, не мають спеціалізованого стандарту, який би регламентував облік витрат. Тракткування поняття «витрати» є майже ідентичним. Лише у GAAP US витрати – це споживання товарів.

Розглянемо поняття «витрати» у нормативних документах, 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 [24].

У 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 [25, 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.

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

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».

За результатами проведеного дослідження:

- проаналізовано еволюцію розвитку категорії «витрати» та встановлено, що на ранніх етапах розглядаються питання відображення витрат та удосконалення форм документального оформлення. На наступних етапах досліджуються сутність витрат та управління ними з точок зору різних напрямлень економічної науки. На сучасному етапі витрати вивчаються у розрізі різних галузей економіки, у т.ч. ресторанного господарства. Даний аналіз дозволяє

використовувати набуті знання для вирішення існуючих проблем обліку витрат різних видів економічної діяльності.

- обґрунтовано ресторанне господарство є одним з найпоширеніших видів економічної діяльності, що потребує вивчення категорії «витрати ресторанного господарства». Серед науковців немає єдності щодо трактування даного поняття. Найявні визначення не відображають особливостей галузі: забезпечення населення послугами з організації харчування і споживання та дозвілля.

- встановлено відсутній нормативний базис для забезпечення трактування категорії «витрати ресторанного господарства». Методичні рекомендації не закладають основ обліку зазначених витрат.

- запропоновано під категорією «витрати ресторанного господарства» розуміти грошову форму 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.

Вбачаємо доречним проведення подальших досліджень у напрямках визначення складу та класифікації витрат ресторанного господарства, що деталізують економічну сутність поняття «витрати ресторанного господарства».

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

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. Андрущенко Н.С. Суть і значення витрат: історичний аспект/ Н.С. Андрущенко// Актуальні проблеми економіки. – 2007. - № 5(71). – С.3-7.

3. Сорока С. Сутність витрат: історичний аспект [Електронний ресурс]/ С. Сорока//Економічний аналіз. – 2010. - № 6. - Режим доступу: http://econa.at.ua/Vypusk_6/soroka.pdf

4. Шкворець Ю.Ф. Роль інституційних чинників в

інноваційному розвитку економіки [Електронний ресурс]: – Режим доступу: http://iee.org.ua/files/conf/conf_article6.pdf

5. Пацула О.І. Соціальні витрати підприємства та їх класифікація/ О.І. Пацула// Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2006. - №3.- С. 74-81.

6. Слюсарчук Р.І. Класифікація екологічних витрат і джерела їх виникнення на деревообробних підприємствах/ Р.І. Слюсарчук// Збірник науково-технічних праць. – Львів: РВВ НЛТУ України. – 2003. – Вип. 13.4. – С. 234-238.

7. Мехеда Н.Г. Бюджетування як інструмент управління витратами підприємства[Електронний ресурс]/ Н.Г. Мехеда, Т. Жигліна// Матеріали конференції «Дни науки – 2013» . – Режим доступу:

http://www.rusnauka.com/10_DN_2013/Economics/10_133051.doc.htm

8. Кузнецова М. Логистические затраты: теоретический и практический аспекты / М. Кузнецова//Проблемы теории и практики управления. – 2005. - №2. – С. 61-66.

9. Дідик А.М. Класифікація витрат для цілей управлінського та бухгалтерського обліків/ А.М. Дідик, С.Б. Гнатів // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". - 2007. - №594. - С.219-228.

10. Аудит. Економіко-правова бібліотека [Електронний ресурс] . – Режим доступу: http://www.vuzlib.net/audit_1/_index.htm.

11. Большой бухгалтерский словарь/ Под ред. А.Н. Азрилияна - М.: Институт новой экономики, 1999. - 574 с.

12. 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.

13. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: навч. посібник / Сопко В.В. - [3-тє вид., перероб. і доп.]. - К.: КНЕУ, 2000. - 578 с.

14. Велш Глен А. Основы финансового обліку / Велш Глен А., Шорт Деніел Г.; пер. з англ. О.Мінін, О. Ткач. – К.: Основы, 1997.- 943 с.

15. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерського учета/ Соколов Я.В.. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

16. Костюк П.А. Бухгалтерский словарь/ П.А. Костюк. – Мн.: «Высшая школа», 1971. – 160 с.

17. Красий С.А. Краткий бухгалтерский словарь-справочник/

С.А. Красий.- Херсон: Книжно-газетное издательство, 1960. – 124с.

18. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підруч./ Швець В.Г. – [3-тє вид., перероб. і доп.]. - К.: Знання, 2008. – 535 с.

19. 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.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltn/16_2/242_Micenko_16_2.pdf

20. 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.

21. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности/ В.Ф. Палий. – 3-е изд., испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 547 с.

22. 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://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

23. Гордієнко Н.І. Порівняльна характеристика визнання, оцінки і відображення в обліку підприємств витрат по МСФЗ, GAAP USA, П(С)БО/ Н.І. Гордієнко, Т.В. Гордієнко, Ю.М. Єрохін// Научно-технический сборник. – Коммунальное хозяйство городов. – 2009. - № 89. – С. 339-345.

24. 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>

25. 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>