

УДК 657.471:640.43

Копотієнко Т.Ю.  
кандидат економічних наук,  
старший викладач кафедри фінансового аналізу та аудиту  
Київського національного торговельно-економічного університету

## ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ ЯК ОБ'ЄКТА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

### ECONOMIC ESSENCE AND CLASSIFICATION OF EXPENSES AS OBJECT OF INTERNAL AUDIT

#### АНОТАЦІЯ

У статті представлено результати дослідження сутності та класифікації витрат підприємств ресторанного господарства для потреб внутрішнього аудиту. Досліджено сутність витрат з точки зору їх економічного змісту та нормативно-правової регламентації. Представлено класифікацію витрат підприємств ресторанного господарства, орієнтовану на досягнення завдань внутрішнього аудиту. Класифікацію доповнено ознакою поділу витрат операційної діяльності за «здатністю стимулювати зростання доходу» від реалізації продукції власного виробництва та покупних товарів. Це сприятиме визначенню пріоритетних статей розподілу та витрачання ресурсів під час бюджетування витрат та підвищенню ефективності управління витратами.

**Ключові слова:** внутрішній аудит, економічна сутність витрат, класифікація витрат, підприємство ресторанного господарства.

#### АННОТАЦИЯ

В статье представлены результаты исследования сущности и классификации затрат предприятий ресторанного хозяйства для потребностей внутреннего аудита. Исследована сущность затрат с точки зрения их экономического содержания и нормативно-правовой регламентации. Представлена классификация расходов предприятий ресторанного хозяйства, которая ориентирована на достижение задач внутреннего аудита. Классификация дополнена признаком разделения расходов операционной деятельности по «способности стимулировать рост дохода» от реализации продукции собственного производства и покупных товаров. Это будет способствовать определению приоритетных статей распределения и расходования ресурсов при бюджетировании расходов и повышению эффективности управления затратами.

**Ключевые слова:** внутренний аудит, экономическая сущность расходов, классификация расходов, предприятие ресторанного хозяйства.

#### ANNOTATION

The article presents the results of the study of the nature and classification of the expenses of restaurant enterprises for the needs of internal audit. The essence of expenses is investigated from the aspect of their economic content and normative-legal regulation. The classification of the expenses of restaurant enterprises aimed at achieving to the objectives of internal audit is presented. The classification is supplemented by a sign of the separation of operating expenses for "the ability to stimulate the growth of income" from the sale of products of own production and purchased goods. This will help to identify the priority items for allocating and spending resources while budgeting costs and improving cost-effectiveness management.

**Key words:** internal audit, economic essence of expenses, classification of expenses, restaurant business enterprise.

**Постановка проблеми.** Ресторанне господарство є невід'ємною складовою індустрії гостинності, що посідає вагомe місце в системі суспільного відтворення внаслідок поєднання

функцій матеріального виробництва, розподілу результатів праці, обміну та споживання. Характеризуючись значним потенціалом для розвитку та інвестиційною атракцією, вітчизняна сфера ресторанного господарства, згідно зі статистичними даними, вже протягом тривалого періоду є низькорентабельною. Витрати операційної діяльності займають близько 80% у загальній структурі витрат, суттєво впливаючи на формування чистого прибутку, тому управління ними відіграє вирішальну роль у забезпеченні ефективного функціонування підприємств. Зазначене актуалізує необхідність організації та проведення підприємствами ресторанного господарства внутрішнього аудиту витрат операційної діяльності, спрямованого на вжиття систематичних та послідовних заходів щодо оцінювання та підвищення ефективності управління витратами. Визнання витрат об'єктом внутрішнього аудиту потребує ідентифікації їх сутності, а також адаптації наявних підходів до класифікації витрат відповідно до завдань внутрішнього аудиту.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Економічна природа та змістове наповнення поняття «витрати» сформували предмет наукового інтересу не одного покоління вчених, а саме від класиків-економістів до фахівців, які здійснюють сучасні дослідження у царині обліку, контролю, аналізу та аудиту.

Теорії вартості, які базуються на витратах, розробляли Ф. Бастіа, П. Буагільбер, Ф. Кене, К. Маркс, А. Маршал, Дж. Мілль, Н. Сеніор, Д. Рікардо, А. Сміт. Серед зарубіжних науковців, які приділяли увагу дослідженню сутності витрат, варто також відзначити таких, як Г.А. Велш [1], Р. Коуз [2], А.А. Томпсон-мол. [3], Д.К. Шим [4], Д.Г. Шорт [1]. Результати дослідження сутності, а також теоретичних і практичних аспектів формування, обліку та/або контролю витрат висвітлюють у своїх працях і вітчизняні науковці, зокрема І.С. Андрущенко [5], С.Ф. Голов [6], В.Ю. Гордополов [7], О.В. Чумак [5].

Класифікацію витрат підприємств ресторанного господарства досліджували І.С. Андрущенко [5], І.В. Десяткіна, В.В. Новодворська, О.Л. Супрученко та інші вчені. Зокрема, такими науковцями, як О.В. Чумак [5], А.М. Дідик

та С.Б. Гнатів [8], було здійснено групування витрат для цілей бухгалтерського обліку, які, на наш погляд, можна вважати завданнями. З огляду на те, що завдання внутрішнього аудиту витрат відрізняються від завдань бухгалтерського обліку витрат, можемо стверджувати, що визначена нами проблема залишається невирішеною.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Напрацювання зазначених вчених є вагомим теоретичним базисом для здійснення цього дослідження. Водночас наявні сьогодні підходи до визначення сутності та класифікації витрат переважно мають загальноекономічний характер, тоді як сучасні умови господарювання потребують перегляду наявних підходів до визначення сутності та ознак класифікації витрат з метою встановлення найбільш відповідних потребам внутрішнього аудиту витрат підприємств ресторанного господарства.

**Мета статті** полягає в дослідженні економічної сутності та класифікації витрат підприємств ресторанного господарства, наданні пропозицій щодо їх адаптації до завдань внутрішнього аудиту.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** В економічній теорії сутність витрат досліджувалася у зв'язку з поняттями вартості, ціни, споживчої цінності. Такими вченими, як В. Петті, П. Буагільбер, А. Сміт, Д. Рікардо, К. Маркс, розроблена трудова теорія вартості, згідно з якою в основу формування вартості товару покладалася витрати суспільної праці. Відповідно до положень, розроблених А. Смітом, джерелом формування вартості є не праця певної особи, а обсяг середньої праці, необхідної для підтримки певного рівня економічного розвитку. Вчений-економіст також обґрунтовував те, що вартість товару створює як праця, спрямована на вироблення товару, так і праця, втілена у засобах виробництва. У зв'язку з цим А. Сміта вважають засновником також іншої теорії, а саме теорії витрат виробництва, згідно з якою, окрім трудових витрат, мінову вартість товару формують також витрати засобів виробництва. Погляди представника класичної

політичної економії щодо формування вартості товару на основі витрат виробництва поділяють такі вчені, як Н. Сеніор та Дж. Мілль.

Подібною до теорії витрат виробництва є розвинута Ж.Б. Сейм та Ф. Бастіа теорія трьох факторів виробництва. Зазначені вчені вважають, що до витрат виробництва, які формують вартість товару, слід відносити такі фактори, як земля, праця та капітал. Процес виробництва, на думку науковців, забезпечується поєднанням зусиль робітників, землевласників та підприємців. Отже, складовою вартості товару є витрати, пов'язані з використанням у виробництві цих факторів, а саме рента є платою за користування землею, відсоток – за користування капіталом, заробітна плата втілює у собі витрати праці.

В економічній літературі розглядаються також інші підходи до трактування вартості, які базуються на таких чинниках, як попит, пропозиція, гранична споживча цінність товару для покупця, які є антиподом витратним теоріям.

Симбіозом основних положень теорії витрат виробництва, а також теорій граничної корисності, попиту і пропозиції є вчення А. Маршала, який поєднав теорії витрат виробництва і граничної корисності та виявив їх взаємозв'язок з поняттями попиту та пропозиції. Визначальним чинником впливу на формування попиту на товар А. Маршал вважає граничну корисність, а фактором, який змінює величину пропозиції, – витрати виробництва. Таким чином, у процесі формування теорії вартості вчений надав рівноцінного значення як витратам, так і граничній корисності товару для покупця. Подібні дослідження були здійснені також представником вітчизняної економічної науки, а саме М. Туган-Барановським, який, вважаючи працю та корисність двома невіддільними факторами формування вартості, розмежував поняття вартості та трудової вартості на основі поділу витрат на засоби праці та витрати праці.

Узагальнення основних положень економічних теорій вартості, які ґрунтуються на вченнях про витрати, представлено в табл. 1.

Таблиця 1

Економічні теорії вартості, які базуються на витратах

Засновники та представники теорії	Назва теорії	Зміст теорії
В. Петті, П. Буагільбер, А. Сміт, Д. Рікардо, К. Маркс	Трудова теорія вартості	Мірилом вартості товару вчені вважають обсяг витраченої на його виробництво суспільної праці. К. Маркс сформував твердження про двоїстий характер суспільної праці, що обумовлює двоїсту природу вартості товару.
А. Сміт, Р. Торенс, Н. Сеніор, Дж. Мілль	Теорія витрат виробництва	Засновники теорії вважають, що мінова вартість товару базується на витратах виробництва, що втілюють як трудові витрати, так і витрати, уречевлені у засобах виробництва.
Ж.Б. Сей, Ф. Бастіа	Теорія трьох факторів виробництва	Вартість товару визначається на основі витрат праці, капіталу та землі. Зазначені фактори відносяться до створення вартості у формі заробітної плати, відсотку та ренти.
А.Маршал, М. Туган-Барановський	Неокласична теорія вартості	Вчені поєднали теорію витрат виробництва з теоріями граничної корисності, попиту та пропозиції. Витрати виробництва є чинником формування пропозиції, а гранична корисність є фактором впливу на попит.

Джерело: систематизовано автором

Економічні вчення науковців-класиків та неокласиків вплинули на формування поглядів багатьох сучасних зарубіжних та вітчизняних дослідників, які приділяли увагу вивченню сутності витрат підприємств.

Так, Г.А. Велш та Д.Г. Шорт визначають витрати як грошове вираження обсягу ресурсів, витрачених у господарській діяльності підприємства за певний період задля одержання доходу [1, с. 35–38].

Подібною є позиція таких вчених, як Д.К. Шим та Д.Г. Сігел, які говорять про те, що під поняттям «витрати» варто розуміти використані підприємством ресурси у грошовому вираженні [4, с. 87].

Не суперечить вищенаведеним поглядам науковців позиція А.А. Томпсона-мол. та А.Дж. Стрікланда, які до витрат відносять ресурси, використані під час здійснення різних видів господарської діяльності підприємства [3, с. 149–151].

Співавтори праці [9, с. 566] під поняттям «витрати» розуміють зменшення активів чи виникнення заборгованості, пов'язаної зі скороченням обсягу власного капіталу (за винятком його вилучення учасниками товариства), що зумовлює зменшення економічної вигоди підприємства [9, с. 566].

На думку В.В. Сопко та О.В. Сопко, витрати виникають у процесі господарської діяльності підприємств у зв'язку з використанням під час виробництва продукції відмінних за своїми властивостями ресурсів [10, с. 263].

Подібною є позиція Н.М. Ткаченко, яка до витрат відносить використані в процесі діяльності підприємства засоби виробництва. На думку вченого, витрати можна вважати втіленням виконаної у процесі виробництва праці [11, с. 350].

Л.В. Нападовська конкретизує, що до ресурсів, які споживають у процесі виробництва, можуть бути віднесені матеріальні, фінансові, трудові, а також інші види ресурсів, вартісний вираз спожитого обсягу яких формує витрати [12].

На думку В.Ю. Гордополова, до сутнісних характеристик витрат варто віднести можливість підприємства контролювати їх обсяг, а також те, що витрати обов'язково мають грошовий вимірник [7, с. 34].

Значну увагу дослідженню витрат приділено в роботі Ю.С. Цал-Цалка, який розглядає такі поняття, «витрати підприємства» та «витрати структурного підрозділу» [13, с. 11]. У першому випадку під витратами вчений розуміє зменшення активів або власного капіталу підприємства, у другому – вартість використаних у процесі виробництва ресурсів, що фактично є виробничою собівартістю продукції [13, с. 11].

Фахівець з обліку С.Ф. Голов до сутнісних характеристик поняття «витрати» відносить те, що вони здійснюються задля одержання доходу у звітному чи майбутньому періоді. Залежно від періоду одержання доходу вчений поділяє

витрати на вичерпані та невичерпані [6, с. 21].

Досліджуючи сутність витрат, які формуються у процесі діяльності торговельних підприємств, А.А. Мазаракі та Н.М. Ушакова зазначають, що за натурально-речовим змістом витрати є спожитою частиною ресурсів, а за економічним – затратами живої та уречевленої праці [14, с. 367].

Іншого підходу до визначення витрат дотримується С.В. Свірко, розуміючи під цим поняттям зменшення грошових коштів або приріст зобов'язань з метою нарощення продуктивних сил підприємства [15, с. 175].

Узагальнюючи погляди науковців щодо сутнісних характеристик витрат, зазначимо, що вони варіюються від визначень, які узгоджуються з положеннями економічної теорії, до визначень, подібних до висвітлених у чинних нормативних документах (табл. 2).

Визначеннями витрат, які представлені в нормативно-правових актах, оперують передусім фахівці у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

Порівняльний аналіз вищенаведених позицій вчених та положень нормативних актів вказує на те, що трактування сутності витрат в економічній теорії більшою мірою спрямоване на відображення внутрішнього атрибутивного змісту цієї дефініції. Водночас підходи до визначення витрат у нормативних документах, яких також дотримуються багато сучасних дослідників, скоріше вказують на умови визнання та економічні наслідки формування витрат діяльності суб'єктів господарювання, оскільки це важливо під час здійснення обліку та контролю фінансових результатів підприємств.

Згрупована у табл. 2 інформація свідчить про те, що визначення витрат, представлені у концептуальній основі фінансової звітності та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», є майже ідентичними. З певним доповненням щодо форми здійснення та подібністю решти сутнісних ознак витрат визначення цього поняття містив ПКУ в редакціях до 28 грудня 2014 р.

Цікаво, що, на відміну від вищевказаних нормативних джерел, у П(С)БО 16 «Витрати» не йдеться про «зменшення економічних вигод», натомість наголошується на обов'язковості визначення достовірної оцінки цих витрат.

Варто зазначити, що, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», економічна вигода – це потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів [21]. Використання активів, згідно з визначенням цього ж нормативного документа, в майбутньому має приводити до одержання очікуваних економічних вигод.

Потрібно зважити також на те, що одним із принципів ведення бухгалтерського обліку в Україні [21] є принцип нарахування. На цьому принципі ґрунтується вимога П(С)БО 16

«Витрати» щодо необхідності визнання витрат у тому звітному періоді, в якому було визначено дохід, на одержання якого спрямовувалися витрати. Таким чином, витрати ресурсів (активів) здійснюються задля одержання від цього економічних вигод (грошових надходжень). Щодо цього аспекту, то визначення витрат у П(С)БО 16 «Витрати» вважаємо більш коректним, ніж у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та Концептуальній основі фінансової звітності. Однак певну редакційну правку до цього стандарту варто було б внести стосовно тези «зменшення власного капіталу».

Згідно з визначенням П(С)БО 16 «витрати – це зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення чи розподілу власниками)» [18]. Однак вибуття активів чи збільшення зобов'язань лише опосередковано може призводити до зменшення власного капіталу. Зменшення власного капіталу підприємства (окрім вилучення чи розподілу власниками) внаслідок зменшення активів чи збільшення зобов'язань може виникнути лише в разі перевищення витрат звітного періоду над доходами звітного періоду. У такому разі в пасивах підприємства формується нерозподілений збиток. Інакше витрати до зменшення власного капіталу не призводять.

З урахуванням того, що одним із завдань внутрішнього аудиту витрат є встановлення достовірності відображення в обліку та звітності, для потреб проведення такої форми контролю

однозначно має застосовуватися та нормативна база, яка регламентує здійснення бухгалтерського обліку у сфері ресторанного господарства. Серед переліку досліджених нами підприємств ресторанного господарства понад 95% за концептуальну основу формування облікової політики приймають вітчизняні П(С)БО. Тому під час ідентифікації витрат як об'єкта внутрішнього аудиту доцільним вважаємо використання підходу, який викладено у П(С)БО 16 «Витрати» (рис. 1).

Відповідно до представлених на рис. 1 умов визнання витрат звітного періоду суми, сплачені за придбання запасів суб'єктом господарювання, а також відпуск продовольчої сировини у виробництво, що традиційно супроводжується калькулюванням виробничої собівартості продукції на рахунок 23 «Виробництво», витратами звітного періоду не вважаються. Винятком є витрати, пов'язані з доставкою запасів на підприємство (транспортно-заготівельні витрати).

Однак варто зважити на те, що достовірність формування первісної вартості запасів, правильність оцінювання їх вартості під час відпуску у виробництво та калькулювання виробничої собівартості безпосередньо впливає на обсяг витрат звітного періоду (визнання собівартості реалізованої продукції). Тому під час проведення внутрішнього аудиту витрат підприємств ресторанного господарства ігнорувати цей аспект неможливо, адже на підставі облікової вартості запасів здійснюється розрахунок цін реалізації готових страв і напоїв, відображається собівартість реалізації у звітності.

Таблиця 2

Визначення поняття «витрати» в нормативно-правових джерелах

№	Назва документа	Визначення поняття «витрати»
1	Концептуальна основа фінансової звітності	«Витрати – це зменшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам» [16].
2	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	«Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)» [17].
3	П(С)БО 16 «Витрати»	«Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення чи розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені» [18].
4	Податковий кодекс України <sup>1</sup>	«Витрати – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній, нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником)» [19].
5	Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування у торговельній діяльності	Поточними витратами є «грошове відбиття витрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної торговельно-збутової діяльності підприємства, що за натурально-речовим складом становлять спожиту частину матеріальних, нематеріальних трудових та фінансових ресурсів» [20].

Джерело: згруповано автором

<sup>1</sup> У редакції ПКУ від 28 грудня 2014 р. визначення витрат виключено.

Власне, тому проведення внутрішнього аудиту витрат підприємств ресторанного господарства обов'язково має включати наскрізну перевірку політик і процедур щодо формування витрат у розрізі взаємопов'язаних процесів, характерних для суб'єктів цього виду економічної діяльності, а саме постачання продовольчої сировини та закупних товарів (формування первісної вартості), приготування продукції власного виробництва (формування виробничої собівартості), а також реалізації та організації їх споживання (формування собівартості реалізації).

Приділяючи вагоме значення дослідженню сутнісних характеристик витрат, науковці також не оминають увагою їх класифікацію. Класифікація є важливим інструментом як теоретичного пізнання сутності витрат, так і практичного вирішення проблем, що зумовлюють потребу володіти інформацією про витрати підприємств. Класифікація витрат передбачає їх поділ на види на основі визначення спільних ознак та закономірних зв'язків між ними. Використання класифікації витрат дає змогу внутрішньому аудиту досліджувати витрати з різних аспектів, враховувати різні форми прояву їх впливу на діяльність підприємств, спрямовувати увагу на найвагоміші ділянки перевірки та надавати суб'єктам, які приймають економічні рішення, рекомендації щодо підвищення ефективності управління витратами.

Результати дослідження наявних підходів до класифікації витрат підприємств ресторанного господарства свідчать про існування плюралізму наукових поглядів щодо критеріїв їх поділу, класифікаційних ознак та видів. Зазначена ситуація є цілком виправданою, якщо зважити на існування різних цілей і завдань, вирішення

яких потребує інформації про витрати суб'єкта господарювання. У процесі дослідження ми виявили, що різні підходи до групування витрат з виокремленням найбільш вагомих та абстрагуванням від менш значимих ознак відображають інший практичний зміст та можуть використовуватися для досягнення різних завдань управління, аналізу або контролю.

З огляду на ідентифіковані нами завдання внутрішнього аудиту витрат пропонуємо класифікацію витрат підприємств ресторанного господарства, орієнтовану на їх досягнення (рис. 2). Зазначимо, що запропонована класифікація не є вичерпною, оскільки в процесі її створення ми прагнули відобразити поділ витрат за тими класифікаційними ознаками, які, на наш погляд, чинять найсуттєвіший вплив на досягнення сформульованих завдань.

Представлені на рис. 2 класифікаційні ознаки та види витрат дістали значне поширення та вивчення в науковій літературі, проте нині залишаються актуальними для підприємств ресторанного господарства. Їх велике прикладне значення обумовлене регламентами чинних нормативно-правових актів та практичною потребою органів управління й контролю суб'єктів господарювання цього виду діяльності. На підставі проведених досліджень класифікаційні види витрат підприємств ресторанного господарства згруповано за критерієм значущості для досягнення кожного з ідентифікованих нами завдань внутрішнього аудиту витрат. У межах кожного завдання можна виділити відповідний комплекс підзавдань, виконання яких сприятиме їх досягненню.

Варто наголосити на тому, що ключове значення для ефективного функціонування під-

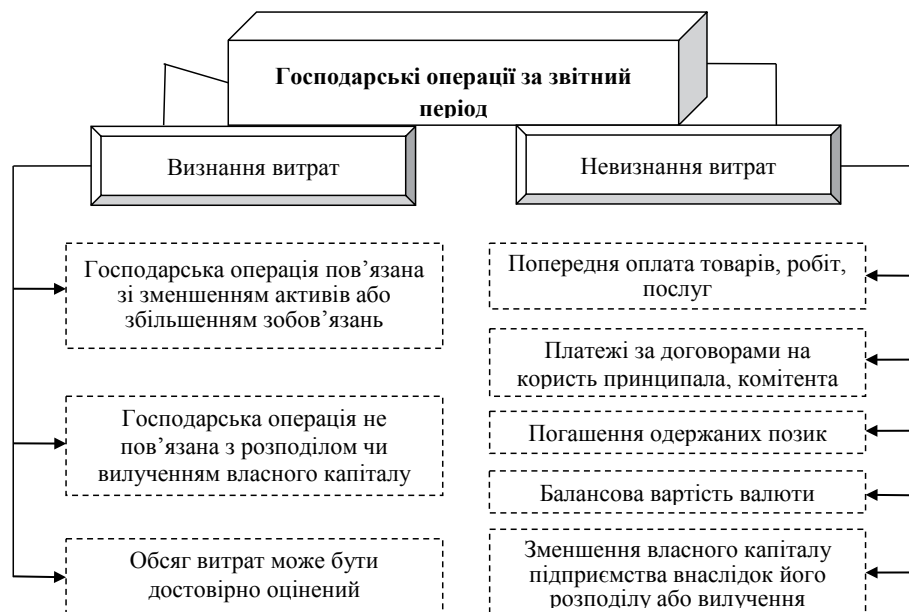


Рис. 1. Умови визнання витрат звітного періоду відповідно до П(С)БО 16 «Витрати»

Джерело: розроблено автором за джерелом [18]

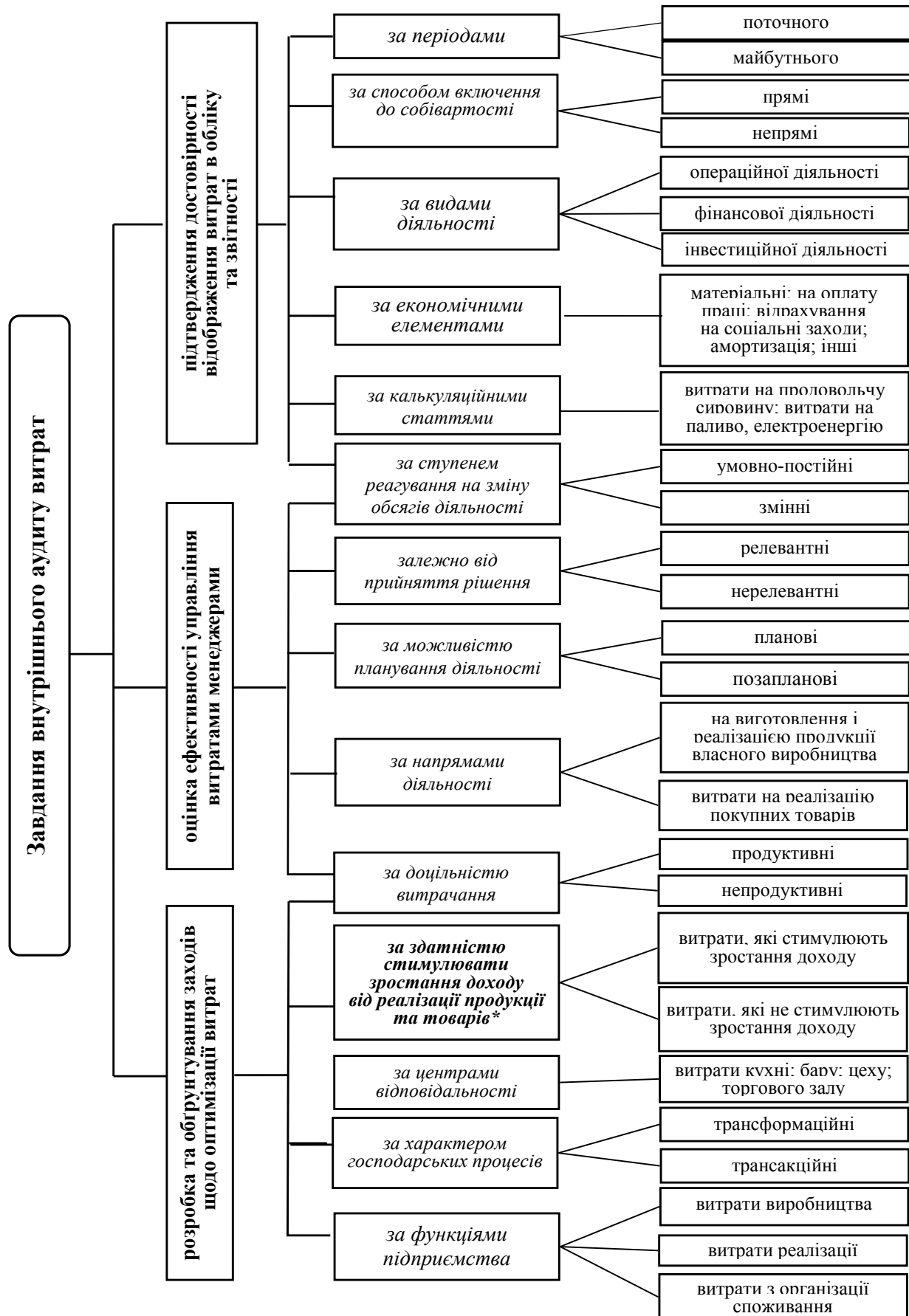


Рис. 2. Класифікація витрат підприємств ресторанного господарства

\* Класифікаційна ознака запропонована автором для поділу витрат операційної діяльності.

приємств ресторанного господарства мають саме витрати операційної діяльності, які займають близько 80% у загальній структурі витрат підприємств цього виду економічної діяльності. Тому для досягнення оптимізації їх обсягу та структури, а також здійснення раціонального бюджетування витрат операційної діяльності ми ідентифікували ознаку їх класифікації за «здатністю стимулювати зростання доходу» від реалізації продукції власного виробництва та покупних товарів (далі – доходу).

Загалом будь-які витрати операційної діяльності, які здійснюються суб'єктом підприємницької діяльності, мають прямо чи опосередковано приводити до одержання в майбутньому від цього доходу. Однак практика ведення ресторанного бізнесу засвідчує, що різні групи чи статті витрат можуть по-різному впливати на приріст доходу підприємства ресторанного господарства. Тому визначення раціонального співвідношення між різними групами витрат та пріоритетними напрямками витрачання ресурсів є важливим внеском в ефективне функ-

ціонування підприємств ресторанного господарства.

Отже, потребу поділу витрат операційної діяльності за такою ознакою обумовлюємо різницею в підходах до управління витратами, які здатні стимулювати зростання доходу підприємства, та витратами, які якісно не впливають на його приріст.

Представлений склад витрат операційної діяльності підприємств ресторанного господарства залежно від їх здатності стимулювати зростання доходу від реалізації продукції власного виробництва та товарів підприємства на конкретних прикладах демонструє різницю в підходах до їх поділу, при цьому не є остаточним та може доповнюватися іншими позиціями (рис. 3).

Різниця в підходах до управління цими групами витрат операційної діяльності полягає в тому, що витрати, пов'язані з орендними та комунальними платежами, логістичними процесами, а також поточні витрати на ремонт і обслуговування основних засобів (господарських

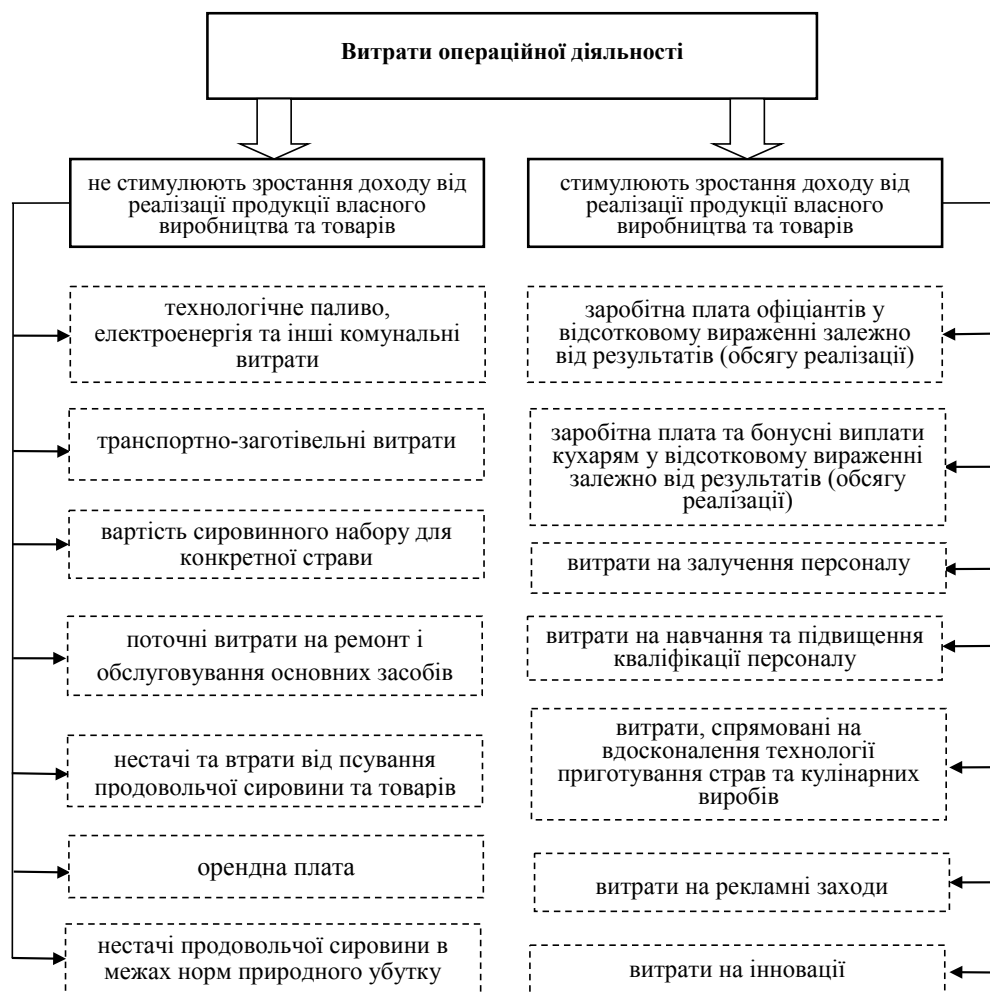


Рис. 3. Склад витрат операційної діяльності залежно від їх здатності стимулювати зростання доходу підприємств ресторанного господарства

Примітка: склад витрат може доповнюватися

Джерело: розроблено автором

приміщень, обладнання) тощо варто оптимізувати, забезпечивши їх мінімально допустимі значення за дотримання необхідного рівня якості продукції та виробничо-торговельної діяльності підприємства.

Це пояснюється тим, що збільшення цієї групи витрат (за винятком суттєвого розширення обсягів діяльності, відкриття філій) не чинить визначального впливу на зростання доходу від реалізації продукції та товарів підприємств ресторанного господарства, а лише зменшує його чистий фінансовий результат. Віднесення до цієї групи витрат вартості сировинного набору для конкретної страви пояснюємо тим, що одні й ті ж самі сировинні компоненти, застосовані кухарем для виготовлення страв за різною рецептурою та технологією, під час реалізації можуть давати відчутно різні за обсягом показники доходу.

Наступна представлена на рис. 3 група витрат операційної діяльності за умови їх раціонального розподілу приводить до зростання доходу підприємства внаслідок збільшення кількості клієнтів та обсягів товарообігу, відповідно, вимагає додаткових вкладень. До витрат операційної діяльності, які стимулюють зростання доходу підприємств ресторанного господарства, варто відносити витрати на оплату праці офіціантів, адміністраторів залу та кухарів у відсотковому вираженні залежно від результатів, витрати на навчання та підвищення кваліфікації персоналу (особливо працівників кухні та торговельного залу), витрати на програму лояльності (щодо бонусних карток), витрати на рекламу, витрати на інновації тощо.

Витрати, спрямовані на вдосконалення технології приготування, передбачають удосконалення органолептичних якостей страв, мінімізацію витрат на сировину та зменшення витрат під час її механічного та теплового оброблення. Витрачання ресурсів у зазначених напрямках забезпечує підприємству ресторанного господарства розвиток та просування на ринку.

Варто зауважити, що ідентичність, на перший погляд, ознаки класифікації витрат операційної діяльності за здатністю стимулювати зростання доходу підприємства (витрати, які стимулюють, та витрати, які не стимулюють зростання доходу) до класифікаційних ознак витрат залежно від ступеня реагування на зміну обсягу діяльності (умовно-постійні та змінні), а також за доцільністю витрачання (продуктивні та непродуктивні) є хибною, оскільки між ними існує принципова різниця.

Класифікація витрат операційної діяльності на такі, що стимулюють і не стимулюють зростання доходу підприємства, та поділ витрат на умовно-постійні і змінні має інше змістове навантаження, оскільки в останньому випадку витрати поділяють залежно від ступеня реагування на зміну обсягів діяльності, а у запропонованій нами ознаці визначальною рисою є здатність або ж потенційна можливість певних

груп витрат стимулювати зростання доходу підприємства порівняно з іншими.

Представлений на рис. 3 перелік витрат свідчить про відсутність дублювання їх складу за представленою нами ознакою та ознакою «залежно від реагування на зміну обсягу виробництва (діяльності)», оскільки до виділених нами груп входять як змінні, так і постійні витрати. Так, у складі витрат, які не здатні стимулювати зростання доходу підприємства, переважно відображені умовно-постійні витрати, однак до цієї ж групи ми пропонуємо відносити витрати, які по відношенню до обсягів діяльності є змінними (логістичні витрати, нестачі в межах норм природного убутку тощо) або частково змінними (технологічне паливо, електроенергія, плата за телефонний зв'язок тощо).

Стимулювати зростання доходу підприємств ресторанного господарства можуть лише продуктивні витрати, тобто такі, що зумовлені технологією виробництва та організацією діяльності підприємств ресторанного господарства. Але це властиво не всім витратам, які можна віднести до групи продуктивних. Будь-які витрати, які виникають внаслідок недоліків виробничого процесу, недотримання технологій, визнаються непродуктивними.

До витрат, які не стимулюють зростання доходу підприємств ресторанного господарства, можна віднести як продуктивні (технологічне паливо, електроенергія та інші комунальні витрати, логістичні витрати тощо), так і непродуктивні (нестачі запасів). Очевидно, що підприємство має уникати непродуктивних витрат, які не стимулюють зростання доходу підприємства, оскільки вони є збитками, які не завжди відшкодовуються.

Ознаку класифікації витрат за здатністю стимулювати зростання доходу пропонуємо застосовувати саме до витрат операційної діяльності підприємств ресторанного господарства. Однак для класифікації витрат на придбання чи створення основних засобів, капітальних витрат на ремонт, реконструкцію, модернізацію основних засобів, які збільшують їх первісну вартість (капітальних інвестицій), а також вкладення в зареєстрований (статутний) капітал суб'єкта господарювання (фінансових інвестицій) запропонована ознака поділу є неприйнятною.

**Висновки.** Отже, за результатами дослідження фахової літератури та нормативно-правових джерел щодо визначення змісту поняття «витрати» встановлено, що найбільш відповідним для досягнення завдань внутрішнього аудиту витрат підприємств ресторанного господарства є визначення витрат, яке базується на нормах положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Дослідження висвітлених у фаховій літературі класифікаційних ознак та видів витрат операційної діяльності дало змогу згрупувати їх за критерієм значущості для досягнення завдань внутрішнього аудиту витрат та доповнити ознакою класифікації за



«здатністю стимулювати зростання доходу» від реалізації продукції власного виробництва та покупок товарів. Це сприятиме визначенню пріоритетних статей розподілу та витрачання ресурсів під час бюджетування витрат, напрямів їх оптимізації та загалом підвищенню ефективності управління витратами.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Велш Г.А., Шорт Д.Г. Основи фінансового обліку / пер. з англ. О.В. Мінін, О.М. Ткач. Київ, 1999. 943 с.
2. Коуз Р. Фирма, рынок и право. Москва, 2007. 224 с.
3. Томпсон-мл. А.А., Стрикленд А.Дж. Стратегический менеджмент. Концепции и ситуации для анализа / пер. с англ. А.Р. Ганиева. Москва, 2003. 924 с.
4. Шим Д.К., Сигел Д.Г. Основы коммерческого бюджетирования. Санкт-Петербург, 1998. 496 с.
5. Чумак О.В., Андрущенко І.С. Управління витратами в інформаційно-аналітичній системі підприємств ресторанного господарства: монографія. Харків, 2016. 285 с.
6. Голов С.Ф. Управленческий бухгалтерский учет. Киев, 1998. 384 с.
7. Гордополов В.Ю. Облік і контроль витрат операційної діяльності підприємств торгівлі: дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09. Київ, 2009. 197 с.
8. Дідик А.М., Гнатів С.Б. Класифікація витрат для цілей управлінського та бухгалтерського обліків. Вісн. Нац. ун-ту «Львів. політехніка». 2007. № 594. С. 219–227.
9. Завгородний В.П., Савченко В.Я. Бухгалтерский учет, контроль и аудит в условиях рынка. Киев, 1997. 832 с.
10. Сопко В.В., Сопко О.В. Бухгалтерський облік: основи теорії та концептуальні засади побудови: навч.-метод. посіб. Київ, 2003. 448 с.
11. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: підруч. 6-те вид. Київ, 2004. 784 с.
12. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підруч. для вузів. 2-ге вид. Київ, 2010. 648 с.
13. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: навч. посіб. Київ, 2002. 656 с.
14. Мазаракі А.А., Ушакова Н.М. Економіка торговельного підприємства: підруч. Київ, 1999. 800 с.
15. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: монографія. Київ, 2006. 244 с.
16. Концептуальна основа фінансової звітності: видана Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 1 вересня 2010 р. № 929\_009. URL: [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_009).
17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затвердж. Наказом Мінфіну України від 31 грудня 1999 р. № 318. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
19. Податковий кодекс України: прийн. Верховною Радою України від 2 грудня 2010 р. № 2755-6 (зі змінами і доповненнями) / Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
20. Методичні рекомендації з формування складу витрат і порядку їх планування в торговельній діяльності: затвердж. Міністерством економіки України від 2 березня 2010 р. № 226. URL: <http://www.pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=154&ArtID=989>.
21. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-14 / Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.