

УДК 338.512: 640.432+41

**СУЧАСНІ ПІДХОДИ ЩОДО КЛАСИФІКАЦІЇ ВИТРАТ
ПІДПРИЄМСТВ ГОТЕЛЬНО-РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА**

DOI 10.30838/ P.ES.2224.040719.149.540

JEL: L83, M41, O14

Яровенко Т. С., д.е.н*Дніпровський національний університет імені Олеся Гончара***Юдіна О. І., к.е.н,***ВНПЗ «Дніпровський гуманітарний університет»*

Стаття присвячена аналізу сучасних підходів щодо класифікації витрат готельно-ресторанного господарства, що безпосередньо впливає на економічну стійкість і конкурентоспроможність підприємств цієї сфери в Україні. У статті досліджені, уточнені та систематизовані теоретико-методологічні підходи щодо класифікації витрат підприємств готельно-ресторанного господарства. Розглянуто групування витрат при розрахунку собівартості послуг, склад витрат за класифікаційними ознаками бухгалтерського обліку. Встановлено, що класифікація витрат за економічними елементами відрізняється від угруповання витрат за статтями тим, що в ній всі витрати розподіляються за видами, які характеризують їх економічний зміст, без урахування місць виникнення. Розподіл витрат за елементами враховується при здійсненні операційної діяльності, а також ці групи витрат можна розподіляти за іншою класифікаційною ознакою на постійні та змінні. Виявлено, що склад витрат, що враховуються в оподаткуванні, відрізняється від складу витрат бухгалтерського обліку. Так, в податковому обліку витрат підприємства підрозділяються на такі групи: витрати, пов'язані з виробництвом продукції та наданням послуг; позареалізаційні витрати (без урахування і виділення операційних та надзвичайних витрат). Тобто податкове законодавство передбачає виділення не п'яти, а чотирьох елементів витрат. Такий елемент витрат, як відрахування, на соціальні потреби не виділяється відособлено, а входить до складу статей «Витрати на оплату праці» та «Інші витрати» залежно від прийнятої облікової політики підприємства. Вдосконалено та побудовано класифікацію витрат з урахуванням функцій управління для забезпечення моніторингової діяльності підприємства готельно-ресторанного господарства. Визначено та класифіковано фактори, що визначають загальну суму витрат на надання послуг. Практичне значення запропонованого підходу щодо класифікації витрат підприємств готельно-ресторанного господарства полягає у можливості оцінити вплив кожного виду витрат на ефективність функціонування підприємства та прийняти науково-обґрунтовані управлінські рішення на цій основі.

Ключові слова: класифікація; витрати; готельно-ресторанне господарство; підхід; моніторинг

UDC 338.512: 640.432+41

CONTEMPORARY APPROACHES TO COST CLASSIFICATION FOR ENTERPRISES OF HOTEL AND RESTAURANT BUSINESS

DOI 10.30838/P.ES.2224.040719.149.540

JEL: L83, M41, O14

Yarovenko T., Dr. of Econ. Sc.

Oles Honchar Dnipro National University

Judina O., PhD in Economics,

Higher Educational Institution "Dnipro Humanities University"

The article is dedicated to the analysis of contemporary approaches to cost classification for enterprises of hotel and restaurant business which exerts direct influence upon the economic stability and competitive performance of enterprises within this particular economic sector in Ukraine. Theoretical and methodological approaches with regard to cost classification for enterprises of hotel and restaurant business have been investigated, elaborated upon and systematized in this paper. Cost grouping in calculation of service costs as well as costs structure according to accounting classification criteria have been examined. It has been established that cost classification by economic elements is distinct from items costs grouping in that within its scope all costs are divided by types that characterize their economic growth without accounting for cost centers. Elements costs grouping is taken into account when conducting operating activities, furthermore these cost groups can be divided according to another classification criterion into fixed and variable. It has been revealed that costs structure taken into account for taxation purposes differs from costs structure for accounting purposes. For instance, in tax accounting the costs of the enterprise are divided into the following groups: costs related to production and rendering of services; non-operating costs (without accounting for and separating operational and extraordinary costs). Therefore, tax legislation stipulates the allocation of four cost elements instead of five. Such cost element as social costs is not singled out, but is incorporated into the account 'Labor costs' and 'Other costs' depending on the approved accounting policies of the enterprise. Cost classification is formed and improved with consideration for managements functions to ensure monitoring activity of the enterprise of hotel and restaurant business. The study comprises the definition and classification of factors that determine the total costs for service provisioning. Practical significance of the suggested approach to cost classification for enterprises of hotel and restaurant business lies in the capability to assess the impact of each cost type upon the performance efficiency of the enterprise and subsequently take scientifically valid management decisions upon this basis.

Keywords: classification; costs; hotel and restaurant business; approach; monitoring

Актуальність. Витрати є важливою економічною категорією в процесі виробництва та реалізації продукції, і складають грошовий вираз суми (обсягу) використаних в цьому процесі ресурсів підприємства. Обсяг витрат характеризує якість та ефективність його функціонування, економічність процесу ресурсоспоживання, а отже, економічну стійкість і конкурентоспроможність суб'єкту господарювання. Сучасні вимоги щодо забезпечення конкурентоспроможності підприємств готельно-ресторанного господарства підвищують актуальність управління витратами саме у цих галузях, що пришвидшено розвиваються в Україні та світі. Це вимушує шукати новітні шляхи, підходи та методи оптимізації витрат, що у своїй основі спираються на специфічну класифікацію, характерну для певної галузі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Ефективне управління витратами у напрямку економічного розвитку господарських одиниць неможливе без застосування науково обґрунтованих методів розрахунку собівартості продукції й послуг на основі розподілу витрат за певними системно-цільовими класифікаційними ознаками. Дослідження класифікації витрат відображено в роботах багатьох вітчизняних і зарубіжних учених. Зокрема, певні публікації присвячені витратам у готельно-ресторанній сфері, яка має специфіку з огляду на можливість реалізації продукції та надання послуг, серед яких праці: Н. С. Герасимової [1], Ю. А. Маначинської [2], Я. О. Остапенко [3], Ю. В. Карпенко [4], О. Є. Рябцева [5] та ін. Але незважаючи на великий обсяг досліджень у цьому напрямі, відсутність системного підходу класифікації витрат підприємств готельно-ресторанної справи в Україні, не дозволяє підвищити ефективність управління ними, відповідно до вимог ринку та сучасних тенденцій.

Метою статті є уточнення та систематизація теоретико-методологічних підходів щодо класифікації витрат підприємств готельно-ресторанного господарства.

Виклад основних результатів дослідження. Витрати підприємства пов'язані з використанням економічних ресурсів в процесі виробництва і реалізації товарів та послуг, що забезпечуються сукупністю різних видів цілеспрямованої діяльності, в результаті яких створюється собівартість послуг готельно-ресторанній сфері. Таким чином, для ефективного управління процесом господарювання необхідно здійснювати

моніторинг всіх витрат, для цього застосовувати економічно обґрунтовану класифікацію і угруповання витрат за певними ознаками. Різноманітність форм класифікації витрат пояснюється існуванням багатоаспектних підходів щодо визначення сутності цього терміну і процесів їх виникнення.

У загальному традиційному підході витрати мають наступну класифікацію:

1. Поточні, операційні або витрати операційної діяльності, які визначають собівартість продукції, робіт та послуг.
2. Капітальні або інвестиційні витрати, що пов'язані із розширенням або оновлення підприємства.
3. Витрати на соціально-культурні, житлово-побутові та інші невиробничі потреби підприємства та його співробітників.

Для підприємств всіх галузей національного господарства встановлена номенклатура витрат (за звичайними видами діяльності), які включають: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні потреби; амортизацію основних фондів та інші витрати.

Собівартість продукції обчислюється за допомогою сукупності згрупованих за певними напрямками видів витрат, основні з яких наведено у таблиці 1.

Таблиця 1 – Групування витрат при розрахунку собівартості послуг

№ з/п	Класифікаційна ознака	Вид витрат
1	За належністю до собівартості послуг	Витрати, що включаються або не включаються в собівартість послуг
2	За способом включення у собівартість	Прямі, непрямі
3	За економічною роллю в процесі надання послуг	Основні, накладні
4	За економічним змістом	За елементами витрат та статтями калькуляції
5	За складом	Одноразові, комплексні
6	За участю у процесі надання послуг	Виробничі, невиробничі
7	За можливістю нормування	Нормовані, ненормовані
8	За періодичністю виникнення	Поточні, одноразові
9	За часовими періодами	Витрати попереднього періоду, звітного і майбутніх періодів
10	За відображенням в бізнес-плані	Плановані, не плановані
11	За ефективністю	Ефективні, неефективні

Джерело: авторська розробка

Згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" [6] витрати підприємства диференціюються на: витрати за звичайними видами діяльності та інші витрати (зокрема, операційні, внереалізаційні, надзвичайні) (див. табл. 2).

Таблиця 2 – Склад витрат за класифікаційними ознаками бухгалтерського обліку

№ з/п	Статті витрат
Операційні витрати	
1.	<ul style="list-style-type: none"> – витрати, пов'язані з наданням організаціями активів в тимчасове користування за плату; – витрати, пов'язані з наданням за плату прав, що виникають з використання патентів на винаходи, промислові зразки та інших видів інтелектуальної власності; – витрати, пов'язані з участю в статутному капіталі інших організацій; – витрати, пов'язані з продажем, вибуттям та іншим списанням основних засобів та інших активів, відмінних від грошових коштів, товарів, продукції; – відсотки, що сплачуються організацією за користування грошовими коштами (кредитами, позиками); – витрати, пов'язані з оплатою послуг, що надаються кредитними організаціями; – інші операційні витрати.
Витрати за звичайними видами діяльності	
2.	<ul style="list-style-type: none"> – витрати на придбання сировини, матеріалів, товарів та інших матеріально-виробничих запасів (МПЗ); – витрати по переробці (доопрацюванню) МПЗ для цілей виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг та їх продажу, комерційні, управлінські витрати та ін.; – розрахунки по оплаті праці; – відрахування до страхового фонду; – амортизаційні відрахування.
Позареалізаційні витрати	
3.	<ul style="list-style-type: none"> – штрафи, пені, неустойки за порушення умов договорів, відшкодування збитків, заподіяних організацією; – збитки минулих років, визнані в звітному році; – сума дебіторської заборгованості, за якою закінчився термін позовної давності, інших боргів, не реальних для стягнення; – курсова різниця; – сума зниження ціни активів (за винятком позаоборотних активів); – інші позареалізаційні витрати.
Надзвичайні витрати	
4.	<ul style="list-style-type: none"> – витрати, пов'язані з надзвичайними обставинами (стихійні лиха, пожежі, аварії та ін.).

Джерело: узагальнено автором

Процес формування витрат і собівартості продукції характеризується певними стадіями (рівнями) їх розподілу:

1. Загальні витрати підприємства, що включають витрати з основної діяльності та незаплановані витрати, що виникають у зв'язку з надзвичайними подіями і не враховуються при оцінці ефективності господарської діяльності.

2. Витрати від звичайної діяльності підрозділяються на операційні й фінансові. Збільшення видів діяльності підприємства збільшує частку операційних і фінансових витрат. Інші витрати пов'язані із змістом соціальної сфери і не відносяться до основної діяльності господарюючого суб'єкту.

3. Витрати від операційної діяльності класифікуються за елементами, що дозволяє провести якісний аналіз, виявити фактичне виконання планових завдань, причини відхилення показників.

4. Витрати, що включаються у собівартість реалізованої продукції та послуг.

5. Витрати, що відносяться до виробничої собівартості.

Оскільки класифікація є методом пізнання об'єкту дослідження, і чим більше ознак класифікації об'єкту виділено, тим вище ступінь його вивченості. При цьому потрібно враховувати, що одна і та ж класифікаційна ознака витрат у різних напрямках може дати різний результат і навпаки. Це допомагає не тільки краще планувати і враховувати витрати, але і точніше їх аналізувати, а також виявляти певні співвідношення між окремими видами витрат, обчислювати ступінь їх впливу на рівень собівартості та рентабельності.

Вибір варіантів класифікації витрат в ході моніторингу залежить від цільової установки, напрямів обліку витрат, наявності відповідної якісної інформації. Класифікація витрат з урахуванням функцій управління для забезпечення моніторингової діяльності підприємства готельно-ресторанного господарства представлена на рис. 1.

Всі заходи, направлені на здійснення управлінської діяльності базуються на створенні та функціонуванні ефективної системи моніторингу. Ця система відповідає за інформаційне забезпечення процесів ухвалення і виконання необхідних управлінських рішень.

Для здійснення моніторингових процедур витрати підприємства групуються за складом, економічним змістом, ролі в технологічному

процесі виготовлення продукції та надання послуг, способів і часу включення в собівартість послуг тощо.



Рис. 1 Класифікація витрат за функціями управління
Джерело: розроблено авторами

Угрупування витрат за економічними елементами застосовується при розрахунку собівартості, складанні кошторису витрат, плануванні зниження собівартості, визначенні її структури, а також при нормуванні оборотних коштів, встановленні обсягів та напрямів капітальних витрат. Економічний елемент являє собою однорідний вид витрат, який не можна розкласти на які-небудь складові частини. За економічними елементами складають кошторис витрат.

Для контролю складу витрат за місцями їх здійснення необхідно знати не тільки те, що витрачене в процесі надання послуг, але і на які цілі ці витрати проведені, тобто враховувати витрати за напрямами. Таким чином, класифікація витрат за економічними елементами відрізняється від угрупування витрат за статтями тим, що в ній всі витрати розподіляються за видами, які характеризують їх економічний зміст, без урахування місць виникнення. Розподіл витрат за елементами враховується при здійсненні операційної діяльності, а також ці групи витрат можна розподіляти за іншою класифікаційною ознакою на постійні та змінні (рис. 2).



Рис. 2 Фактори, що визначають загальну суму витрат на надання послуг
Джерело: розроблено авторами

Це, у свою чергу, дає змогу розраховувати показники ефективності та ресурсомісткості, оцінювати ступінь їх взаємовпливу та впливу на економічне зростання, прогнозувати та планувати рівень підвищення ефективності та економічного розвитку підприємства.

Сьогодні види витрат та їх склад класифікуються за різними класифікаційними ознаками відповідно до способів їх розрахунку та специфікою сфери застосування.

Склад витрат, що враховуються в оподаткуванні, відрізняється від складу витрат, що визнаються в бухгалтерському обліку. На відміну від приведеної вище класифікації, в податковому обліку витрат підприємства підрозділяються на такі групи: витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції (робіт, послуг); позареалізаційні витрати (без урахування і виділення операційних та надзвичайних витрат).

Витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції (робіт, послуг), поділяються за наступними ознаками: матеріальні; витрати на оплату праці; суми нарахованої амортизації; інші.

Тобто податкове законодавство передбачає виділення не п'яти, а чотирьох елементів витрат. Такий елемент витрат, як відрахування, на соціальні потреби не виділяється відособлено, а входить до складу статей «Витрати на оплату праці» та «Інші витрати» залежно від прийнятої облікової політики підприємства.

Витрати від звичайної діяльності, в т.ч. і операційної, розраховуються залежно від обсягу реалізованої продукції (робіт, послуг).

Обсягом реалізованої продукції (товарів, послуг) тимчасового розміщення й організації харчування є товарооборот ресторанів, кафе, барів, їдалень, постачальників послуг мобільного харчування, що включає величину торгової націнки, вартість продуктів, які витрачені на приготування їжі, та вартість придбаних товарів для продажу та вартість наданих послуг готелів, мотелів, будинків відпочинку, турбаз, кемпінгів, інших засобів з тимчасового розміщування.

Витрати на оплату праці являють собою нараховану заробітну плату за окладами й тарифами, премії та заохочення, матеріальну допомогу, компенсаційні виплати, оплату відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці;

Відрахування на соціальні заходи – це сума єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування працівників підприємства, що сплачує роботодавець.

Витратами підприємства також вважаються капітальні інвестиції, які залежно від їх напрямків розподіляються на інвестиції у матеріальні та нематеріальні активи. Під капітальними інвестиціями розуміють [7] інвестиції у нові та існуючі матеріальні та нематеріальні активи, які були придбані, у тому числі за договором фінансового лізингу, або створені для власного використання зі строком служби більше одного року, невироблені активи (земля, авторські права, ліцензії, патенти, гудвіли тощо), а також витрати на будівництво житла для подальшого продажу (передачі). Капітальні інвестиції у матеріальні активи включають інвестиції у нові та існуючі матеріальні активи, які були придбані, у тому числі за договором фінансового лізингу, або створені для власного використання зі строком служби більше одного року, включаючи невироблені активи (а саме: житлові будівлі; нежитлові будівлі; інженерні споруди; машини, обладнання та інвентар; транспортні засоби; земля).

Капітальні інвестиції у нематеріальні активи визначають як інвестиції у права користування земельною ділянкою, будівлею, права на товарні знаки, торгові марки, фірмові назви, винаходи, патенти, ліцензії, промислові зразки, ноу-хау, авторські та суміжні з ними права, а також інвестиції у придбання, створення, модернізацію або поліпшення програмного забезпечення та баз даних з урахуванням витрат на підготовку до їх цільового використання і розважальні програми та ін.

Ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в Україні здійснюється відповідно до розподілу витрат від операційної діяльності за економічними елементами. Так, групування за ознакою «матеріальні витрати» включає тільки купувальні матеріали, виробниче паливо і енергію, а витрати на оплату праці й відрахування на соціальні потреби відносяться тільки до персоналу основної (операційної) діяльності. Витрати від використання основних фондів підприємства враховується як амортизаційні відрахування. Операційні витрати за елементами або витрати ресурсів на виробництво продукції (робіт, послуг) відбиваються у фінансовій звітності [8].

Висновки. Для завоювання міцних ринкових позицій товари та послуги готельних і ресторанних підприємства повинні мати високі

конкурентні властивості, які виражаються в їх ціні, якості, техніко-технологічних характеристиках, що багато в чому обумовлене кількістю і якістю використовуваних ресурсів, якістю та прогресивністю сервісного обслуговування, наданні гарантій і т.д. Світовий досвід свідчить про те, що стале економічне зростання виробничо-комерційної діяльності в довгостроковому періоді залежить не стільки від ресурсних можливостей, скільки від прогресивного розвитку, використання досягнень науково-технічного прогресу, зміцнення потенціалу за рахунок використання нових можливостей і підходів.

Отже, витрати підприємства являють собою сукупність різних видів витрат на виробництво і реалізацію товарів та послуг в цілому або їх окремих частин, до яких в тому числі належать витрати матеріальних, технічних, трудових, фінансових та інших видів ресурсів, що витрачаються у діяльності, обслуговуванні та виконанні зобов'язань підприємства, які характеризують потенціал суб'єкту господарювання, можливості його ефективного функціонування, сталого економічного розвитку та конкурентоспроможності. Запропонований підхід щодо класифікації витрат підприємств готельно-ресторанного господарства дозволяє детально оцінити вплив кожного виду витрат на ефективність функціонування підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Герасимова Н. С. Організаційна система управління витратами готельних підприємств / Н. С. Герасимова // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. 2011. Випуск. 1. С. 112–117.
2. Маначинська Ю. А. Вплив методів обліку витрат та калькулювання собівартості готельних послуг на фінансовий результат / Ю. А. Маначинська // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. 2012. Випуск. 3. С. 305 – 310.
3. Остапенко Я. О. Статистичне забезпечення управління витратами підприємств готельного господарства [Електронний ресурс] / Я. О. Остапенко // Ефективна економіка. 2015. № 9. - Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4293#>
4. Карпенко Ю. В. Формування собівартості готельних послуг: галузеві особливості та чинники впливу / Ю. В. Карпенко // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія: Економічні науки. 2012. № 1. С. 189 – 193.
5. Рябцева О. Є. Управління витратами підприємства готельно-ресторанного бізнесу з урахуванням кадрового аспекту/О. Є.Рябцева//Держава та регіони.2017.№ 6.С. 58– 62.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» // Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
7. Статистичний збірник «Діяльність суб'єктів господарювання 2018» за ред. Кузнецової М. С. / Державна служба статистики України. К: ТОВ «Видавництво «Консультант». 2018. 139 с.
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» // Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

REFERENCES:

1. Gerasimova, N.S. (2011) *Orhanizatsiyna systema upravlinnya vytratamy hotel'nykh pidpryyemstv* [Organizational cost management system of hotel enterprises]. *Ekonomichna strategii i perspektyvy rozvytku sfery poslug*, 1, 112-117 [in Ukrainian].
2. Manachyns'ka, Yu.A. (2012) *Formuvannya sobivartosti hotel'nykh posluh: haluzevi osoblyvosti ta chynnyky vplyvu* [Cost formation of hotel services: industry characteristics and factors of influence]. *Visnyk Chernivets'kogo torgovel'no-ekonomichnogo instytutu. Ekonomichni nauky*, 3, 305-310 [in Ukrainian].
3. Ostapenko, Ya.O. (2015) *Statystychnye zabezpechennya upravlinnya vytratamy pidpryyemstv hotel'noho hospodarstva* [Statistical support for the management of hotel business expenses]. *Efektivna ekonomika*, 9. Retrieved from: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4293#>
4. Karpenko, Yu.V. (2012) *Formuvannya sobivartosti hotel'nykh posluh: haluzevi osoblyvosti ta chynnyky vplyvu* [Cost formation of hotel services: industry characteristics and factors of influence]. *Naukovyy visnyk Poltav'skogo universytetu ekonomiky i torgivli. Ekonomichni nauky*, 1, 189-193 [in Ukrainian].
5. Riabtseva, O.E. (2017) *Upravlinnya vytratamy pidpryyemstva hotel'no-restorannoho biznesu z urakhuvannyam kadrovoho aspektu* [Cost management of the hotel and restaurant business based on staffing]. *Derzhava ta region*, 6, 58-62 [in Ukrainian].
6. Polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku 16 «Vytraty» [Accounting Standard 16 „Costs”]. Official site of the Supreme Soviet of Ukraine, Kyiv [Electronic resource]. Access mode: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
7. Gerasimova, N.S. (2011) *Organizatsiyna systema upravlinnia* [Organizational control of enterprises of hotels charges system]. *Ekonomichna strategii i perspektyvy rozvytku sfery poslug*, 1, 112-117 [in Ukrainian].
8. Manachyns'ka, Yu.A. (2012) *Vplyv metodu obliku vytrat ta kal'kulyuvannia sobivartosti gotel'nykh posluh na finansovyy rezul'tat*. *Visnyk Chernivets'kogo torgovel'no-ekonomichnogo instytutu. Ekonomichni nauky*, 3, 305-310 [in Ukrainian].