

УДК 65.11.47 : 640.432

Чумак О.В., Андрущенко І.С.

## ІНФОРМАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ПІДґРУНТЯ АНАЛІЗУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА

*Удосконалено теоретико-методичні засади формування інформаційно-аналітичного забезпечення управління підприємствами ресторанного господарства, що дозволяє комплексно оцінити рівень витратності діяльності. Сформовано структурно-логічну модель аналітичного управління витратами, яка сприяє створенню інформаційних масивів релевантних даних на кожному етапі управління. Розроблено економічні моделі впливу чинників детермінованого і стохастичного зв'язку на рівень витрат операційної діяльності.*

**Ключові слова:** витрати, аналіз, модель, аналітичне управління, детермінований аналіз, стохастичний аналіз, чинники.

**Постановка проблеми.** На ринку ресторанного господарства за останні десять років спостерігалось поступове щорічне зменшення кількості закладів майже на 30%. В той же час, за статистичними даними, рівень операційних витрат має стійку тенденцію до зростання, а динаміка фінансових результатів свідчить, що у відносному виразі прибутковою є діяльність близько 60% всіх підприємств, проте в абсолютному виразі превалює показник збитку. Враховуючи такий стан показників галузі та високу залежність фінансових результатів від операційних витрат, побудова системи управління витратами вимагає науково-теоретичного підґрунтя, зокрема, через ефективну організацію інформаційно-аналітичного забезпечення.

### Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Питання аналізу витрат в цілому і зокрема на в підприємствах ресторанного господарства досліджували у своїх працях такі науковці: Н. Власова, А. Мазаракі, Є. Мних, В. Оспіщев, Г. Партін, А. Пилипенко, З. Холод, А. Череп, А. Ясінська та інші. Не зменшуючи значення проведених досліджень, за результатами яких зроблено значний внесок у розвиток аналітичної системи в управлінні витратами, на сьогодні існує низка питань, які потребують подальшого удосконалення в частині побудови науково обґрунтованого аналітичного забезпечення управління витрат операційної діяльності підприємств ресторанного господарства.

**Метою дослідження** є обґрунтування теоретико-методичних засад інформаційно-аналітичного забезпечення управління витратами операційної діяльності. Відповідно до мети поставлено завдання визначити методичні підходи до формування аналітичного забезпечення системи управління витратами та розробити факторні моделі для виявлення сили впливу системи

обґрунтованих чинників на рівень витрат операційної діяльності.

**Основний матеріал дослідження.** У системі управління витратами ключової ролі набуває аналіз витрат та створення системи відповідного інформаційно-аналітичного забезпечення. Вітчизняними науковцями значна увага приділяється науково-методичним розробкам щодо аналізу витрат [2; 3; 5; 6; та ін.], проте сучасні вимоги й норми до здійснення економічних процесів на досліджуваних підприємствах і специфіка галузі потребують певних вдосконалень щодо цього питання. За умов широкого вивчення різноманітних методів, інструментів, процедур і способів здійснення аналітичних досліджень щодо оцінки витрат важливого вбачається необхідність обирати найбільш оптимальні за ефективністю для окремого підприємства або галузі. Тому набуває актуальності формування технології управління витратами підприємств, оскільки її метою є досягнення результативності та поставлених цілей [1]. Неодноразово зауважувалось на тому, що функціонування системи управління витратами здійснюється шляхом виконання усіх функцій управління у їх взаємозв'язку [2; 3 та ін.], отже для формування ефективної технології аналітичного процесу підприємства варто визначити етапи цього процесу й чіткі методичні інструменти їх виконання. У даний час практична реалізація аналітичних процедур на підприємствах ресторанного господарства майже відсутня, а в літературних джерелах методика аналізу їх діяльності базується переважно на розрахунках показників фінансової звітності [4;5; 6]. Аналіз на підприємствах ресторанного господарства передбачає послідовне дослідження витрат на виготовлення продукції та її реалізацію з покупними товарами за визначеними видами продукції, «продуктів» та послуг у розрізі обраних економічних елементів. Чітко окреслена на підприємстві аналітична технологія має передбачати наявність таких елементів: обсяг, зміст, періодичність формування інформації для аналізу; систематизацію показників й чинників, які максимально відповідатимуть особливостям діяльності; обрання прийомів та інструментів здійснення аналізу; звітні форми отриманих результатів тощо.

© Чумак Оксана Володимирівна, к.е.н., доц., докторант ДННУ «Академія фінансового управління», м. Київ, chumak\_ov@i.ua

Андрущенко Ірина Сергіївна, асистент кафедри фінансів, кредиту та страхування, Харківський державний університет харчування та торгівлі, м. Харків, andryschenkoira@gmail.com

Для успішного управління витратами на підприємствах ресторанного господарства розроблено структурно-логічну модель аналітичного управління витратами, для створення інформаційних масивів релевантних даних на кожному етапі управління з метою визначення обґрунтованої послідовності й змістовності даного процесу (рис. 1). Формування інформаційно-аналітичного забезпечення аналізу витрат, сформоване у послідовності виконання елементів моделі, поданих на рис. 1, дозволить системно оцінювати отримані результати аналізу для розробки низки якісних управлінських рішень відносно формування витрат у наступних періодах.

Інформація, яка надходить ззовні, характеризує стан ринку, галузі, конкурентів, макроекономічні показники тощо. Для систематизації отриманої інформації відповідно обраного напряму рекомендовано визначити критерії, за якими формувати систему показників оцінки ефективності витрат (оптимальність, економічність, результативність тощо). Збір і обробка даних зовнішньої і внутрішньої інформаційної системи здійснюється відповідно до системи згрупованих показників на попередньому етапі.

Важливою частиною організації аналізу витрат є наявність достовірної аналітичної інформації про витрати в розрізі їх елементів для аналізу їх складу, забезпечення можливості вивчення впливу структури витрат операційної діяльності на показники діяльності підприємства й визначення ефективності. Для узагальнення інформації про елементи витрат пропонується скласти відповідні таблиці, до яких заносять необхідну для аналізу інформацію. За умови систематичного складання таких таблиць у керівництва підприємства ресторанного господарства накопичуватиметься значна кількість суттєвої інформації про формування витрат за різними ознаками.

Це дозволить обирати економічно обґрунтовані елементи політики управління витратами та механізми її реалізації. Надалі структурно в моделі передбачається узагальнення інформації і формування попередніх висновків щодо подальшого аналізу та оцінки ефективності витрат за такими напрямками, як: динаміка розвитку ринку ресторанного господарства; динаміка складу і структури витрат операційної діяльності підприємств; витрат операційної діяльності на 1 гривню вартості продукції; відхилень за показниками витрат; витрат за ланцюгом формування цінностей; витрат за центрами відповідальності витрат тощо.

На етапі визначення методів й інструментів аналізу в управлінні витратами обирають ті методи, які забезпечують можливість отримати показники, що відповідатимуть поставленій цілі.

Найбільш важливим елементом моделі є виконання систематизації і аналізу чинників, які забезпечують вплив на витрати операційної діяльності. Відбір чинників за їх різними

класифікаційними ознаками, досить широко вивченими у літературі [4; 7; 8 та ін.], визначає майбутні результати аналізу та якість, на цій підставі, прийнятих управлінських рішень щодо витрат. На підставі цього, за чітко побудованою ієрархічною системою чинників, через моделювання залежностей варто визначити кількісну оцінку впливу чинників на результативні показники з метою отримання резервів підвищення ефективності використання ресурсів.

Для характеристики стану витрат операційної діяльності, ґрунтуючись на сформованій системі відповідних показників, результати аналізу відображаються у затвердженій внутрішній звітності з метою узагальнення результатів і формування пропозицій щодо підвищення ефективності споживання ресурсів.

Оскільки у процесі управління витратами важливим є обрання методичних інструментів їх аналізу, то в основі методики аналізу витрат доцільно використовувати комплексний підхід [8, с. 172], який забезпечується вивченням різних аспектів процесу ресурсоспоживання у взаємозв'язку з аналізом інших показників діяльності.

З метою досягнення поставлених завдань розглянемо формування детермінованих (передбачається функціональний зв'язок) і стохастичних (функціональний зв'язок відсутній) факторних систем.

Важливим напрямом аналізу в системі управління витратами є обґрунтування системи показників для оцінки ефективності й дієвості функціонування системи. Витрати операційної діяльності підприємств ресторанного господарства пов'язані з процесами виробництва, обслуговування і реалізації продукції, тому узагальнюючим показником ефективності витрат можна обрати рівень витрат на одну гривню продукції власного виробництва. Він є найбільш традиційним й оптимальним показником, що характеризує використання будь-яких ресурсів, величина якого формується під впливом великої сукупності чинників, які діють у різних напрямках. Значний вплив на зниження рівня витрат і суми витрат операційної діяльності мають ефективне використання засобів праці, предметів праці та робочої сили, тобто три групи чинників, що характеризують ефективність використання живої та уречевленої праці.

Детерміноване моделювання здійснюється на підставі логіки встановлення причинно наслідкового зв'язку, його доцільно доповнювати стохастичним, що вимагає вибору достатньо коригованих чинників добору виду регресії та визначення методу вимірювання зв'язку. В основу детермінованого моделювання факторної системи покладено можливість побудови тотожного перетворення для вихідної формули економічного показника за теоретично передбачуваними зв'язками останнього з іншими чинниками [5; 9].

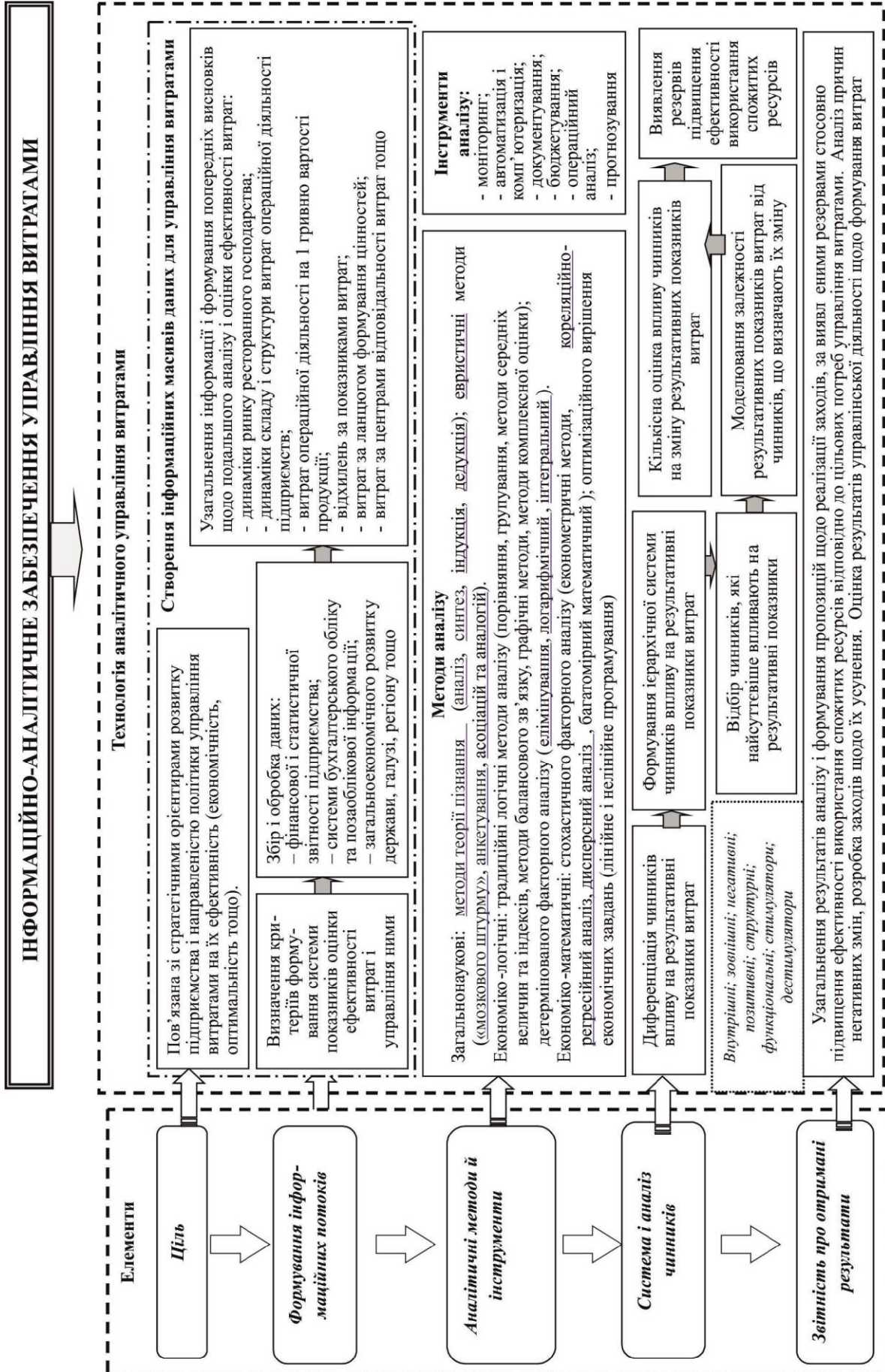


Рис. 1. Структурно-логічна модель аналітичного управління витратами підприємства

Для створення детермінованої факторної системи рівня витрат операційної діяльності визначимо чинники, які визначають величину даного показника і знаходяться з ним у функціональній залежності: товарооборот і витрати. Розвиток детермінованої факторної системи досягається за рахунок деталізації якісних і кількісних комплексних чинників, таких, як товарооборот продукції власного виробництва, капіталовіддача, вартість активної частини основних засобів, види витрат операційної діяльності, вартість сировинного набору та покупних товарів, продуктивність праці працівників виробництва. У зв'язку з цим, для здійснення детермінованого

$$P_{\text{вод}} = \frac{(C + 3BV_{\text{пост.}} + 3BV_{\text{змін.}}) + VT + AB + BЗ + IB}{(KVa \times \overline{OЗ} \times d_a \times k_{\text{ТО}})} \times 100$$

$$P_{\text{вод}} = \frac{(C + 3BV_{\text{пост.}} + 3BV_{\text{змін.}}) + VT + AB + BЗ + IB}{(\overline{ПП}_{\text{пв}} \times \overline{Ч} \times k_{\text{ТО}} \times d_{\text{пв}})} \times 100$$

де,  $C$  – вартість сировини, тис. грн;

$VT$  – вартість товарів, тис. грн;

$3BV_{\text{пост.}}$  – сума загальновиробничих витрат постійних, тис. грн;

$3BV_{\text{змін.}}$  – сума загальновиробничих витрат змінних, тис. грн;

$AB$  – сума адміністративних витрат, тис. грн;

$BЗ$  – сума витрат збут, тис. грн;

$IB$  – інші витрати операційної діяльності, тис. грн;

$\overline{Ч}$  – середньооблікова чисельність працівників виробництва та інших працівників, чол.;

$\overline{OЗ}$  – середньорічна вартість активної частини основних засобів та іншої частини, тис. грн;

$\overline{ПП}_{\text{пв}}$  – продуктивність праці працівників виробництва, тис. грн;

$KVa$  – капіталовіддача активної частини основних засобів, тис. грн;

$d_a$  – питома вага активної частини основних засобів у загальній вартості основних засобів підприємства, %;

$d_{\text{пв}}$  – питома вага працівників виробництва в загальній кількості працівників підприємства, %;

$k_{\text{ТО}}$  – коефіцієнт співвідношення товарообороту до товарообороту продукції власного виробництва.

А.І. Ясінська зауважує, що системний підхід дозволяє доповнити перелік елементів системи управління витратами методами економіко-математичного моделювання, які дають можливість спрогнозувати можливий рівень витрат підприємства у майбутніх періодах з урахуванням динаміки умов зовнішнього середовища, а відтак раціональніше використати власні ресурси підприємства [3]. Поглиблений аналіз впливу чинників передбачає вивчення стохастичного їх зв'язку з результативним показником. Для дослідження впливу чинників на рівень витрат операційної діяльності побудована стохастична факторна система, яка дозволяє встановити наявність і напрям зв'язків між чинниками і результативним показником і між самими

факторного аналізу рівня витрат операційної діяльності (РВОД) пропонуємо представити його двома видами залежностей:

1) через взаємозв'язок результативного показника з капіталовіддачею активної частини основних засобів, які використовуються у процесі виробництва продукції (страв) ( $KVa$ ) і капіталовіддачею іншої частини основних засобів ( $KVіч$ );

2) через взаємозв'язок результативного показника з продуктивністю праці працівників виробництва ( $\overline{ПП}_{\text{пв}}$ ) та продуктивністю праці всіх інших працівників ( $\overline{ПП}$ ).

Розроблені моделі взаємозв'язку будуть мати такий вигляд:

Результати проведеного нами покрокового аналізу, здійсненого на підставі даних 35 підприємств ресторанного господарства, свідчать про те, що модель, одержана на шостому кроці, найбільш повно описує взаємозв'язки:

$Y = 28,25 + 0,14X_7 - 0,019X_5 + 0,35X_6 - 0,013X_{10} - 0,0158X_{11} + 0,197X_9$ ,

де  $Y$  – рівень витрат операційної діяльності,

$X_5$  – продуктивність праці працівників виробництва,

$X_6$  – капіталовіддача,

$X_7$  – вартість середньорічних товарних запасів,

$X_9$  – питома вага постійних витрат у товарообороті,

$X_{10}$  – питома вага покупних напівфабрикатів у сировинних наборах,

$X_{11}$  – кількість асортиментних позицій у меню.

За даними аналізу, найбільший вплив серед включених до моделі чинників, на рівень витрат здійснює питома вага покупних напівфабрикатів у сировинних наборах; продуктивність праці працівників виробництва та капіталовіддача.

Після проведеного аналізу витрат операційної діяльності (первинного за складом і структурою, детермінованого й стохастичного) керівництво отримує результати для прийняття рішень. Відтак, інформація має бути подана у систематизованому вигляді, коли можливо зробити комплексну оцінку щодо витрат операційної діяльності і розробити заходи щодо використання резервів. Тому, отримавши та оцінивши показники аналізу витрат, доцільно побудувати моделі впливу чинників на результативні показники системи управління витратами.

Під час вивчення системності зв'язків можна оцінити загрози (ризик), позитивні тенденції, ймовірні напрями розвитку, для чого доцільно згрупувати впливи за окремими ключовими для прийняття рішень ознаками. При цьому слід орієнтуватись на оцінку критичних рівнів прибутковості, доцільності структурних зрушень у видах «продуктів», рейтингові оцінки за достатніми параметрами якості реалізації стратегії. Водночас враховують дестабілізуючі чинники зовнішнього

середовища, які варто прогнозувати в системі антикризового управління або стабілізації. На підставі визначених внутрішніх і зовнішніх загроз необхідно моделювати стратегічну поведінку витрат операційної діяльності та їх рівня в умовах невизначеності.

**Висновки.** Таким чином, для оцінки ефективності управління витратами операційної діяльності шляхом системності аналітичних досліджень запропоновано застосування теоретико-методичних засад щодо формування інформаційно-аналітичного забезпечення управління витратами операційної діяльності підприємств ресторанного господарства, які дозволяють комплексно здійснювати оцінку, ґрунтуючись на розробленій структурно-

логічної моделі аналітичного управління витратами. В моделі представлена логічна послідовність і особливості виконання технології аналітичного управління витратами, відповідно до визначених етапів, що забезпечують комплексність виконання передбачуваних аналітичних процедур, що дозволяє отримувати вичерпну інформацію відносно ефективності управління витратами операційної діяльності. З метою визначення кількісної оцінки зв'язків результативного та факторних показників використано методи детермінованого та стохастичного аналізу, на підставі чого побудовано моделі, які дозволяють виявити вплив ідентифікованих для галузі чинників на рівень витрат операційної діяльності.

#### ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Лесик В.О. Підходи до визначення поняття «технологія управління» / В.О. Лесик, В.М. Григоренко // *Економіка розвитку*. – 2013. – №4. – С. 62–68.
2. Пилипенко А.А. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань : монографія / А.А. Пилипенко, І.П. Дзьобко, О.В. Писарчук ; за заг. ред. д. е. н., доц. А.А. Пилипенка. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2011. – 344 с.
3. Ясінська А.І. Методологія та організація системного аналізу витрат підприємства / А.І. Ясінська, Н.І. Подольчак // *Сучасні проблеми економіки і менеджменту : тези доповідей міжнар. наук.-практ. конф., Львів, 10–12 листопада 2011 року, присвяченої 45-річчю Інституту економіки і менеджменту та 20-річчю Інституту післядипломної освіти Національного університету «Львівська політехніка»* / Національний університет «Львівська політехніка». – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2011. – С. 521–522.
4. Кравченко Л.И. Анализ хозяйственной деятельности в торговле / Л.И. Кравченко. – 6-е изд., перераб. – М.: Новое знание, 2003. – 526 с.
5. Мних С.В. Економічний аналіз : підручник / С.В. Мних. – Київ : Знання, 2011. – 630 с.
6. Топоркова О.А. Основні аспекти аналізу й оцінки рівня витрат / О.А. Топоркова // *Дніпропетровський національний університет залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна. Збірник наукових праць*. – Д. : Вид-во Дніпропетр. нац. ун-ту заліз. трансп. ім. акад. В. Лазаряна, 2012. – Вип. 3 : Проблеми економіки транспорту. – С. 91–95.
7. Котенко Т.Ю. Аналіз витрат як складова управління на підприємствах будівельної галузі / Т.Ю. Котенко // *Актуальні проблеми економіки*. – 2010. – № 6. – С. 118–121.
8. Організація та методика економічного аналізу : навч. посіб. / Л.О. Бойко, Р.М. Волчек, Н.А. Волкова та ін. – Одеса : ОДЕУ. – 2010. – 351 с.
9. Савицкая Г.В. Анализ эффективности и рисков предпринимательской деятельности: методологические аспекты : монография / Г.В. Савицкая. – М.: ИНФРА-М, 2013. – 271 с.
10. Холод З.М. Аналіз витрат підприємства: актуальність, пріоритетні напрями, проблеми і завдання / З.М. Холод, А.Я. Бачик // *Наукові записки : наук.-техн. зб.* – 2005. – № 8. – С. 9–15.

#### REFERENCES

1. Lesyk V. O. Pidkhyody do vyznachennya ponyattya «tekhnohohiya upravlinnya» / V. O. Lesyk, V. M. Hryhorenko // *Ekonomika rozvytku*. – 2013. – #4. – S. 62–68.
2. Pylypenko A. A. Formuvannya oblikovo-analitychnoho zabezpechennya upravlinnya vytratamy pidpryyemstv ta yikh ob"yednan' : monohrafiya / A. A. Pylypenko, I. P. Dz'obko, O. V. Pysarchuk ; za zah. red. d-ra ekon. nauk, dots. A. A. Pylypenka. – Kh. : Vyd. KhNEU, 2011. – 344 s.
3. Yasins'ka A. I. Metodohohiya ta orhanizatsiya systemnoho analizu vytrat pidpryyemstva / A. I. Yasins'ka, N. I. Podol'chak // *Suchasni problemy ekonomiky i menezhmentu : tezy dopovidey mizhnar. nauk.-prakt. konf., L'viv, 10–12 lystopada 2011 roku, prysvyachenoyi 45-richchyu Instytutu ekonomiky i menezhmentu ta 20-richchyu Instytutu pislyadyplomnoyi osvity Natsional'noho universytetu "L'vivs'ka politekhniky"* / Natsional'nyy universytet "L'vivs'ka politekhniky". – L'viv : Vydavnytstvo L'vivs'koyi politekhniky, 2011. – S. 521–522.
4. Kravchenko L. Y. Analiz khozyaystvennoy deyatelnosti v torhovle / L. Y. Kravchenko. – 6-e yzd., pererrab. – M. : Novoe znanye, 2003. – 526 s.
5. Mnykh Ye. V. Ekonomichnyy analiz : pidruchnyk / Ye. V. Mnykh. – Kyiv : Znannya, 2011. – 630 s.
6. Toporkova, O. A. Osnovni aspekty analizu y otsinky rivnya vytrat / O. A. Toporkova // *Dnipropetrovskyy natsional'nyy universytet zaliznychnoho transportu imeni akademika V. Lazaryana. Zbimyk naukovykh prats'*. – D. : Vyd-vo Dnipropetr. nats. un-tu zalizn. transp. im. akad. V. Lazaryana, 2012. – Vyp. 3 : Problemy ekonomiky transportu. – S. 91-95.
7. Kotenko T. Yu. Analiz vytrat yak skladova upravlinnya na pidpryyemstvakh budivel'noyi haluzi / T. Yu. Kotenko // *Aktual'ni problemy ekonomiky*. – 2010. – # 6. – S. 118–121.
8. Orhanizatsiya ta metodyka ekonomichnoho analizu : navch. posib. / L. O. Boyko, R. M. Volchek, N. A. Volkova [ta in.]. – Odesa : ODEU. – 2010. – 351 s.
9. Savytskaya H. V. Analiz efektyvnosti y ryskov predprynmatel'skoy deyatelnosti: metodolohyeheskiye aspekty : monohrafiya / H. V. Savytskaya. – M. : YNFRA-M, 2013. – 271 s.
10. Kholod Z. M. Analiz vytrat pidpryyemstva: aktual'nist', priorytetni napryamky, problemy i zavdannya / Z. M. Kholod, A. Ya. Bachyk // *Naukovi zapysky : nauk.-tekhn. zb.* – 2005. – # 8. – S. 9–15.