

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-37-69>

УДК 338.512:519.237.7

ФАКТОРНИЙ АНАЛІЗ ВИТРАТОЄМНОСТІ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВАХ РЕСТОРАННОЇ ІНДУСТРІЇ

FACTOR ANALYSIS OF THE PRODUCT COST INTENSITY AT THE RESTAURANT INDUSTRY ENTERPRISES

Єгупов Юрій Артемовичкандидат економічних наук, доцент,
Одеський національний економічний університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1908-3809>**Бабій Олег Миколайович**кандидат економічних наук, доцент,
Одеський національний економічний університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0156-396X>**Єгупова Ірина Миколаївна**старший викладач,
Одеський національний економічний університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9527-3754>**Yegupov Yuriy, Babii Oleg, Yegupova Irina**
Odessa National Economic University

Стаття присвячена обґрунтуванню методики факторного аналізу витратоємності продукції на підприємствах ресторанного господарства. Визначено місце та завдання факторного аналізу собівартості продукції в системі управління витратами на підприємствах ресторанного господарства. Обґрунтовано доцільність використання як основного об'єкта даного аналізу показника витрат на 1 грн. товарної продукції. Розглянуто види та місце детермінованих моделей в інструментарії факторного аналізу економічних показників. Дано критичний аналіз традиційного підходу до побудови факторної моделі показника витрат на 1 грн. товарної продукції. Доведено, що в отримання коректних результатів аналізу витратоємності продукції, розрахованої за повною собівартістю, у складі традиційної факторної моделі необхідно внести істотні зміни. Обґрунтовано доцільність використання методу ізольованого впливу факторів як інструменту кількісної оцінки впливу факторних показників на рівень витратоємності продукції. Визначено основні напрямки та алгоритми подальшого поглибленого аналізу окремих факторних показників, що негативно вплинули на рівень витратоємності продукції на підприємствах ресторанного господарства.

Ключові слова: собівартість; витратоємність продукції; факторний аналіз; детерміновані моделі; мультиплікативна модель; факторні показники, метод оцінки ізольованого впливу факторів.

The paper is devoted to the substantiation of the methodology for factor analysis of the product cost intensity at the restaurant industry enterprises. The place and tasks of the cost value production analysis of in the cost management system at the restaurant industry enterprises have been determined. The choice of the main object of the analysis of the dynamics of the production cost value and its deviation from the planned level under the diversified production has been substantiated. As such, it is proposed to use the product cost intensity in terms of costs per UAH 1 of marketable products, which have a number of significant advantages over absolute indicators of the cost value. The expediency of using the methods of factor modeling in the analysis of the indicator of the product cost intensity has been proved. The types and place of deterministic models in the toolkit of factor analysis for economic indicators have been considered. The advantages and disadvantages of the latter have been revealed in comparison with the methods of correlation and regression analysis. A critical analysis of the traditional approach to the construction of a multiplicative model of the cost indicator per UAH 1 of commercial products has been given. It has been proved that the composition of the factors included in the traditional model can be used exclusively in the context of factor analysis of the raw material cost value of production in terms of the consumption of raw materials per UAH 1 of commercial products. In order to obtain the correct results of the analysis of the product cost value intensity calculated at full cost, it is necessary to make significant changes to the factor model, namely: due to the inclusion in it of factors characterizing the influence of the range and volumes of products, the specific value of variable costs

per unit of production, the total amount of fixed costs of the enterprise, the level of selling prices for manufactured products. The essence, advantages, and disadvantages of methods used in practice for quantitative assessment of the influence of factor indicators on the level of production costs have been considered. The expediency of using the method of assessing the isolated influence of factor indicators for solving this problem has been substantiated. The main directions and algorithms for further, in-depth analysis of individual factor indicators that had a negative impact on the level of production costs have been determined.

Keywords: cost value; product cost intensity; factor analysis; deterministic models; multiplicative model; factor indicators, method for assessing the isolated influence of factors.

Постановка проблеми. Однією із основних складових системи управління діяльністю підприємства в ринкових умовах господарювання є система управління витратами. Широке коло завдань, які вирішуються у контексті управління витратами, охоплює всі сторони виробничо-господарської діяльності сучасного підприємства і спрямоване на посилення його ринкових позицій та досягнення високих фінансових результатів.

Найважливішою складовою системи управління витратами підприємства є контроль, одне з ключових місць у якому займає аналіз витрат. До основних завдань останнього відносяться: аналіз динаміки витрат; виявлення відхилень фактичного рівня витрат від запланованого (чи нормативного); аналіз причин виявлених відхилень тощо. Дієвим інструментом вирішення зазначених завдань є факторний аналіз. Для ефективного управління витратами необхідно знати, від чого залежить собівартість продукції, які чинники мають найбільший вплив на зміну її рівня, в якому напрямку та якою мірою той чи інший фактор вплинув на зміну аналізованого показника поточних витрат підприємства.

В даний час в економічній теорії та практиці використовується широкий арсенал методів факторного аналізу, який дозволяє виявити вплив окремих чинників на зміну досліджуваного економічного показника. Інструментарій зазначених методів належним чином відображений в науковій, методичній та навчальній літературі. Однак слід констатувати, що, незважаючи на велику кількість публікацій з даної тематики, на сьогоднішній день існує ціла низка проблем як теоретичного, так і прикладного характеру, наявність яких суттєво знижує дієвість факторного аналізу як інструменту управління витратами підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у розробку теоретико-методологічних, методичних та організаційних основ управління витратами підприємства внесли такі відомі вітчизняні вчені, як С. Голов, М. Грещак, О. Кузьмін, А. Турило, А. Череп, М. Чумаченко, Н. Чухрай та інші. Серед зару-

біжних науковців, які займалися цими проблемами, ґрунтовні наукові праці належать А. Аткинсону, К. Друрі, Р. Каплану, Р. Куперу, В. Палію, А. Шеремету та ін.

Ключові аспекти теорії управління витратами і ефективні інструменти управлінського обліку докладно розглянуті в роботі А. Аткинсона [1]. Фундаментальні дослідження процесу управління витратами в розрізі основних його функцій представлені в роботах А. Череп [2; 3]. Сучасний інструментарій аналізу і планування поточних витрат підприємства в контексті обґрунтування управлінських рішень представлений в роботі К. Друрі [4].

У роботі С. Голова [5] узагальнений позитивний досвід застосування інструментарію управлінського обліку на зарубіжних і вітчизняних підприємствах. Сфера використання показника маржинального прибутку в плануванні і аналізі собівартості як гнучкого інструменту управління витратами і прибутком підприємства докладно досліджено в багатьох роботах О. Орлова [6 та ін.]. Обґрунтування пропозицій щодо процесу формування інформаційного забезпечення аналізу витрат виробництва здійснено в роботі Г. Норда і О. Фокіна [7]. Історичні аспекти розвитку факторного аналізу собівартості продукції ґрунтовно досліджено у роботі А. Аленичева [8].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Не дивлячись на значну кількість досліджень у межах означеної проблеми, у даний час потребують подальшого розвитку методичні основи детермінованого факторного аналізу витратоємності продукції, які повною мірою враховували б можливість інформаційного забезпечення здійснення аналітичних розрахунків і галузеві особливості підприємств. Забезпечували б коректну оцінку абсолютного впливу факторних показників на зміну витратоємності продукції. Дозволяли б визначити основні напрямки подальшого, поглибленого аналізу окремих факторних показників, які негативно вплинули на рівень витратоємності продукції.

Постановка цілей статті. Метою статті є обґрунтування теоретичних та методичних

основ побудови і використання детермінованих факторних моделей витратоємності продукції підприємств ресторанного господарства, які повною мірою забезпечили б отримання коректних результатів аналізу та їх високу інформативність.

Виклад основного матеріалу дослідження. Одним із найважливіших трендів розвитку сучасної економіки є прискорений розвиток сфери послуг. Значне місце у сфері послуг займає ресторанне господарство. Саме підприємства цієї галузі грають визначальну роль у вирішенні найважливіших соціально-економічних завдань, пов'язаних із забезпеченням збалансованого якісного харчування різних груп населення, збільшенням їх вільного часу і створенням можливостей для культурного проведення дозвілля і відпочинку. Ресторанне господарство є однією з провідних галузей індустрії гостинності та туризму, яка в даний час «перетворилася в провідну галузь економіки, що займає по доходах третє місце серед найбільших експортних галузей світового господарства» [9, с. 79].

На жаль, слід констатувати, що на сьогоднішній день вказані процеси не в повній мірі торкнулися вітчизняної практики. Прискорений розвиток сфери гостинності та туризму як в цілому, так і підприємств ресторанного господарства зокрема, так і не став пріоритетним завданням центральних та місцевих органів влади [10]. Можливості ефективного вирішення даного завдання багато в чому визначаються рівнем опрацювання теоретичних і прикладних аспектів управлінського інструментарію, що використовується. Це повною мірою відноситься і до інструментарію управління витратами підприємства, одне з центральних місць у якому займає факторний аналіз витратоємності продукції.

На підприємствах з багатомоноклатурним виробництвом, до складу яких відносяться й підприємства ресторанного господарства, в якості показника витратоємності продукції, на наш погляд, слід використовувати виключно показник витрат на 1 грн. товарної продукції. Останній визначається як відношення повної собівартості товарної продукції до її вартості в діючих оптових цінах підприємства. Незважаючи на відсутність (починаючи з 2005 року) такого показника (як і показника валової продукції) у діючих на сьогоднішній день формах офіційної статистичної звітності. Слід підкреслити, що вказані негативні зміни у формах статистичної звітності підприємства, на наш

погляд, не є підставою для відмови від використання цих найважливіших вартісних показників у плануванні й аналізі виробництва.

Показник витрат на 1 грн. товарної продукції має цілу низку переваг перед рештою показників поточних витрат підприємства. Цей показник є відносним і тому (на відміну від абсолютних показників витрат) дає об'єктивну характеристику ефективності використання виробничих ресурсів. Він наочно показує прямий зв'язок між собівартістю і прибутком [11, с. 240], чим менше ці витрати, тим вище рентабельність [12, с. 392]. На основі даного показника можна здійснювати коректні зіставлення витратоємності продукції в динаміці протягом кількох років, а також зіставляти собівартість продукції аналізованого підприємства, підприємств-конкурентів та середніх даних по галузі [12, с. 392].

Основою факторного аналізу є моделювання, сутність якого полягає у тому, що взаємозв'язок між аналізованим і факторними показниками відображається у вигляді конкретного математичного рівняння. Залежно від характеру взаємозв'язку між аналізованим та факторними показниками у факторному аналізі використовують два види моделей: детерміновані (функціональні) та стохастичні (кореляційні).

Детермінований зв'язок проявляється у кожному значенні факторного і результативного показника і може бути закріплений у вигляді формули. При цьому кожному набору значень факторних показників відповідає певне значення результативного показника. За допомогою детермінованих факторних моделей можна досліджувати вплив лише тих чинників, які мають функціональний зв'язок із модельованим показником.

Стохастичний зв'язок проявляється в середньому за сукупністю факторних і результативних показників не в кожному окремому випадку, а лише в масі спостережень. Він проявляється за їхніми середніми значеннями і не задається функціональними формулами. При цьому кожному набору значень факторних показників може відповідати кілька значень результативного показника (функція). Прикладом стохастичного зв'язку є залежність витратоємності продукції від середньої кваліфікації робітників, стажу їх роботи, ступеня мотивації праці тощо. Залежно від цілей можуть застосовуватися різні методи стохастичного аналізу: 1) кореляційний – з метою встановлення тісноти зв'язку; 2) регресійний – з метою встановлення аналітичного виразу стохастичних

залежностей за допомогою побудови математичного рівняння регресії.

Для отримання коректних результатів кореляційно-регресійного аналізу необхідно, щоб кількість спостережень не менше ніж у 5 разів перевищувала кількість факторів, включених у модель. Звідси вибір виду факторної моделі часто визначається інформаційною базою дослідження [13, с. 272].

У практиці аналізу економічних показників на підприємствах найбільшого поширення набули детерміновані факторні моделі. Основна причина полягає у тому, що для їх використання (на відміну від стохастичних моделей) достатньо наявності лише двох рівнів показників: звітнього і передзвітнього чи фактичного і планового.

У детермінованому аналізі виділяються наступні типи факторних моделей [12, с. 47–48]:

- адитивні моделі, в яких результативний показник представлений алгебраїчною сумою декількох факторних показників;
- мультиплікативні моделі, в яких результативний показник представлений як добуток кількох факторних показників;
- кратні моделі – це такі моделі, в яких результативний показник отримують діленням одного факторного показника на величину іншого;
- змішані (комбіновані) моделі будуються шляхом використання різних комбінацій зазначених вище моделей.

В детермінованому факторному аналізі витрат на 1 грн. товарної продукції використовуються суто комбіновані моделі, побудовані шляхом перетворення вихідної кратної моделі аналізованого показника на основі подовження та формального розкладання останньої. Перший спосіб (подовження) передбачає заміну в чисельнику вихідної моделі одного або кількох чинників на суму однорідних показників. Другий спосіб (формального розкладання) передбачає заміну одного або кількох чинників на суму чи добуток однорідних показників у знаменнику вихідної факторної моделі [12, с. 48].

Факторний аналіз показника витрат на 1 грн. товарної продукції використовується в контексті вирішення двох найважливіших завдань, включаючи оцінку впливу основних чинників на:

- відхилення фактичного рівня витратоємності товарної продукції звітнього періоду від запланованого;
- динаміку фактичного рівня витратоємності товарної продукції на протязі звітнього періоду.

На протязі багатьох років в навчальній і методичній літературі значного поширення отримала методика факторного аналізу витрат на 1 грн. товарної продукції [12, с. 392–422; 14, с. 209–210 та ін.], що дозволяє в контексті вирішення зазначених вище завдань виявити вплив таких найважливіших чинників, як:

- обсяги і структура продукції, що випускається;
- рівень витрат ресурсів на виробництво одиниці продукції;
- ціни і тарифи на спожиті матеріальні ресурси;
- оптові ціни підприємства на вироблену продукцію.

Алгоритм реалізації цієї методики (у контексті здійснення факторного аналізу відхилень фактичної витратоємності продукції від її планової величини) заснований на розрахунку та послідовному покроковому зіставленні п'яти рівнів витрат на 1 грн. товарної продукції, включаючи: 1) плановий рівень; 2) при планових витратах, фактичному обсязі та структурі, перерахованому обсязі товарної продукції за плановими цінами на фактичний випуск продукції; 3) фактичний при планових цінах на ресурси, перерахованому обсязі товарної продукції за плановими цінами на фактичний випуск продукції; 4) фактичний, перерахований обсяг товарної продукції за плановими цінами на фактичний випуск продукції; 5) фактичний рівень [12, с. 406].

Слід зазначити, що результати, задекларовані користувачами даної методики, мали б безперечну практичну цінність для управління витратоємністю продукції, якби не серйозні сумніви щодо коректності їх отримання. Причому, справедливості цих сумнівів, на наш погляд, очевидна. Як і очевидним є питання, чому, незважаючи на свої недоліки, дана методика протягом більш ніж півстоліття монополює панувала у вітчизняній навчально-методичній літературі.

Справа в тому, що зазначений в методиці перелік чинників не є повним. Крім них, на відхилення фактичної витратоємності продукції від її планового рівня (або її динаміки у звітньому році) також впливає зміна величини конверсійних витрат (прямих витрат на оплату праці та виробничих накладних витрат) і невиробничих витрат. Відповідно до алгоритму реалізації методики, що розглядається, вплив вказаних чинників з усією очевидністю приєднується до впливу четвертого фактору, що суттєво знижує коректність та практичну

значущість результатів факторного аналізу витратоємності продукції.

Звідси, на нашу думку, дану методику, що включає вказаний вище склад чинників, можна використовувати суто в контексті факторного аналізу сировинної собівартості продукції за показником витрат сировинних ресурсів на 1 грн. товарної продукції.

Проведені нами дослідження показали, що для отримання коректних результатів аналізу витратоємності продукції (визначеної за повною собівартістю) з урахуванням можливостей інформаційного забезпечення аналітичних розрахунків необхідно в традиційній моделі здійснити суттєві зміни, а саме замість другого та третього чинників ввести в модель два фактори, що відповідно характеризують вплив питомої величини змінних витрат на одиницю продукції і загальної суми постійних витрат підприємства [11, с. 241]. Склад чинників відповідно до традиційної і запропонованої моделі витратоємності продукції наданий в табл. 1.

Кількісна оцінка впливу зазначених чинників може здійснюватися одним з двох методів, а саме методом ланцюгових підстановок або методом оцінки ізольованого впливу факторів.

Сутність методу ланцюгових підстановок полягає в послідовній заміні планової (передзвітної) величини кожного факторного показника фактичною (звітною). Даний метод домінує у статистиці на всьому пострадянському просторі та є головним у теорії економічного аналізу [13, с. 273]. Зокрема, у Методичних рекомендаціях оцінки впливу змін чинників на собівартість виробництва продукції (робіт, послуг) у промисловості оцінку абсолютного впливу факторних показників пропонується здійснювати на основі методу ланцюгових підстановок [12, с. 392–422]. Разом з тим даний метод має суттєвий недолік, який полягає в суб'єктивізмі оцінок абсолютної зміни модельованого показника, оскільки величина

останніх залежить від послідовності зміни значень вхідних в модель чинників.

Вказаного недоліку позбавлений метод оцінки ізольованого впливу чинників. Сутність даного методу полягає у тому, що вплив кожного чинника визначається за базисних значеннях інших чинників моделі, тобто до всіх факторів застосовуються однакові умови розрахунків, результати яких не залежать від місця їхнього розташування в моделі. Тому в даній методиці ми рекомендуємо використовувати метод оцінки ізольованого впливу факторів, Цей метод також дозволяє оцінити синергетичний ефект, тобто результат взаємодії вихідних чинників, ефект від спільного їх впливу на величину модельованого показника [15, с. 190].

В контексті факторного аналізу відхилень фактичних витрат на 1 грн. товарної продукції від запланованого рівня алгоритм реалізації даного методу включає наступну послідовність взаємопов'язаних розрахунків:

1) плановий рівень витрат на 1 грн. товарної продукції (Вп):

$$V^n = \frac{\sum_{z,i} V^n \times Q_i^n + VP^n}{\sum \zeta_i^n \times Q_i^n}, \quad (1)$$

де $V_{z,i}$ – планова величина змінних витрат на одиницю продукції i -го найменування, грн.; Q_i^n – плановий обсяг продукції i -го найменування в натуральному вираженні; VP^n – планова сума постійних витрат підприємства, грн.; ζ_i^n – планова оптова ціна (без ПДВ) одиниці продукції i -го найменування, грн.

2) абсолютне відхилення витрат на 1 грн. ТП від планового рівня за рахунок структурних зрушень у виробництві ($\Delta B_{стр}$):

$$\Delta B_{стр} = \frac{\sum_{z,i} V^n \times Q_i^\phi + VP^n}{\sum \zeta_i^n \times Q_i^\phi} - V^n. \quad (2)$$

Таблиця 1

Склад чинників, що впливають на рівень витратоємності продукції

Традиційна модель	Запропонована модель
1) обсяги і структура продукції	1) обсяги і структура продукції (Q_i)
2) питомі витрати ресурсів на виробництво одиниці продукції	2) питома величина змінних витрат на одиницю продукції ($B_{z,i}$)
3) ціни і тарифи на спожиті матеріальні ресурси	3) загальна сума постійних витрат підприємства (ВП)
4) оптові ціни підприємства на вироблену продукцію	4) оптові ціни підприємства на вироблену продукцію (ζ_i)

3. Абсолютне відхилення витрат на 1 грн. ТП від планового рівня за рахунок зміни змінних витрат на одиницю продукції (ΔB_3):

$$\Delta B_3 = \frac{\sum_{z.i} B^{\phi} \times Q_i^{\pi} + ВП^{\pi}}{\sum_{i} \zeta_i^{\pi} \times Q_i^{\pi}} - B^{\pi}. \quad (3)$$

4. Абсолютне відхилення витрат на 1 грн. ТП від планового рівня за рахунок зміни загальної величини постійних витрат ($\Delta B_{в.п}$):

$$\Delta B_{в.п} = \frac{\sum_{z.i} B^{\pi} \times Q_i^{\pi} + ВП^{\phi}}{\sum_{i} \zeta_i^{\pi} \times Q_i^{\pi}} - B^{\pi}. \quad (4)$$

5. Абсолютне відхилення витрат на 1 грн. ТП від планового рівня за рахунок зміни відпускних цін на продукцію ($\Delta B_{ц.п}$):

$$\Delta B_{ц.п} = \frac{\sum_{z.i} B^{\pi} \times Q_i^{\pi} + ВП^{\pi}}{\sum_{i} \zeta_i^{\phi} \times Q_i^{\pi}} - B^{\pi}. \quad (5)$$

6. Абсолютне відхилення витрат на 1 грн. ТП від планового рівня за рахунок сумісного впливу чинників ($\Delta B_{сум}$):

$$\Delta B_{сум} = \Delta B - \sum_i \Delta B_i, \quad (6)$$

де ΔB – відхилення витрат на 1 грн. ТП від планового рівня, розраховане методом прямого рахунку; ΔB_i – відхилення витрат на 1 грн. ТП від планового рівня за рахунок впливу i -го фактора.

7. Визначається відносне (в %) відхилення рівня витрат на 1 грн. ТП за рахунок кожного i -го чинника ($\Delta B'_i$):

$$\Delta B'_i = (\Delta B_i / B^{\pi}) \times 100. \quad (7)$$

Для використання представленого вище алгоритму в контексті факторного аналізу динаміки витрат на 1 грн. товарної продукції у звітному році необхідно у формулах 1–5 планові значення факторних показників замінити на передзвітні, а фактичні на звітні.

За результатами факторного аналізу, проведеного на основі розглянутої методики (1)–(7), визначаються основні напрямки подальшого дослідження причин, що зумовили негативні відхилення фактичного рівня витрат на 1 грн. ТП від запланованого, або негативну динаміку даного показника у звітному році.

З метою аналізу причин негативного впливу рівня питомих змінних витрат аналі-

зують звітні калькуляції по окремих виробках, порівнюючи фактичний рівень змінних витрат на одиницю продукції звітного періоду з плановими і даними минулих років (в цілому і по окремих статтях витрат).

Найбільшу питому вагу в складі змінних витрат (і в собівартості продукції підприємств ресторанного господарства) займають прямі матеріальні витрати на виробництво продукції (сировина, паливо, енергія) і прямі витрати на оплату праці виробничих робітників (рис. 1).

До основних факторів, що обумовлюють відхилення фактичного рівня питомих матеріальних витрат від запланованого і їх динаміку в порівнянні з попереднім періодом, відносяться:

- питоми витрати сировини, палива і енергії;
- закупівельна ціна сировини і матеріалів з урахуванням транспортно-заготівельних витрат.

Звідси абсолютне відхилення (динаміку) фактичного рівня матеріальних витрат i -го виду на одиницю продукції j -го найменування (ΔMB_{ij}) можна визначити за формулою:

$$\Delta MB_{ij} = \Delta MB_{ij}^B + \Delta MB_{ij}^C, \quad (8)$$

де i – індекс матеріалу; j – індекс продукції; ΔMB_{ij}^B ; ΔMB_{ij}^C – абсолютне відхилення (динаміка) фактичного рівня матеріальних витрат i -го виду на одиницю продукції j -го найменування, обумовлене відповідно зміною питомих витрат сировини і закупівельних цін на сировинні ресурси, паливо і енергію.

Абсолютне відхилення (динаміку) фактичного рівня питомих матеріальних витрат в розрізі окремих їх видів (ΔMB_{ij}) за рахунок зазначених чинників можна розрахувати на основі методу ланцюгових підстановок (оскільки у двофакторних моделях цей метод забезпечує отримання абсолютно коректних результатів):

$$\Delta MB_{ij}^B = (PB_{ij}^1 - PB_{ij}^0) \times \zeta_i^0, \quad (9)$$

$$\Delta MB_{ij}^C = (\zeta_i^1 - \zeta_i^0) \times PB_{ij}^1, \quad (10)$$

де PB_{ij}^1 ; PB_{ij}^0 – фактичні (звітні) і планові (передзвітні) питоми витрати i -ої сировини на одиницю продукції j -го найменування; ζ_i^1 ; ζ_i^0 – фактичний (звітний) і плановий (передзвітний) рівень цін на сировину i -го виду.

Подальший аналіз слід присвятити дослідженню впливу окремих факторів на зміну питомих витрат сировини та закупівельних цін на сировину, паливо і енергію.

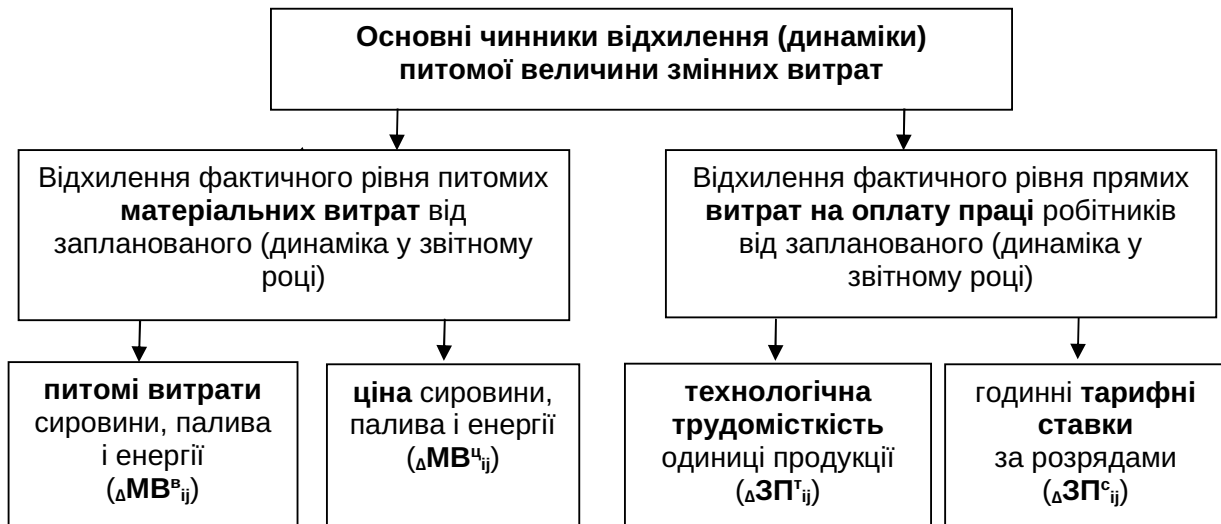


Рис. 1. Основні чинники відхилення (динаміки) питомої величини змінних витрат на підприємствах ресторанного господарства

Питомі витрати сировини на одиницю продукції на підприємствах ресторанного господарства залежать від:

- якості сировини і матеріалів;
- зміни рецептури приготування страв;
- заміни одного виду сировини іншим;
- техніки, технології;
- організації виробництва;
- кваліфікації працівників;
- відходів сировини та ін.

Заготівельна ціна сировини залежить від:

- ринкової кон'юнктури на ринку сировини;
- собівартості виробництва (видобутку)

сировинних ресурсів;

- рівня транспортно-заготівельних витрат;
- якості сировини і т.д.

У складі витрат на оплату праці виробничих робітників на підприємствах ресторанного господарства найбільшу питому вагу займає основна заробітна плата. До основних факторів, що обумовлюють відхилення фактичного рівня питомих витрат (в розрахунку на одиницю продукції) на основну заробітну плату виробничих робітників від запланованого і їх динаміку в порівнянні з попереднім періодом, відносяться:

- технологічна трудомісткість одиниці продукції (в нормо-годинах);
- рівень оплати праці за 1 людино-годину, тобто годинні тарифні ставки (грн.).

Звідси абсолютне відхилення (динаміку) фактичного рівня питомих витрат на основну заробітну плату виробничих робітників на одиницю продукції j -го найменування ($\Delta ЗП$) можна визначити за формулою:

$$\Delta ЗП_j = \Delta ЗП_{ij}^T + \Delta ЗП_j^C, \quad (11)$$

де $\Delta ЗП_j^m$; $\Delta ЗП_j^c$ – абсолютне відхилення (динаміка) фактичного рівня питомих витрат на основну заробітну плату виробничих робітників на одиницю продукції j -го найменування, обумовлене відповідно зміною технологічної трудомісткості одиниці продукції і годинних тарифних ставок.

Абсолютне відхилення (динаміка) фактичного рівня питомих витрат на основну заробітну плату виробничих робітників на одиницю продукції j -го найменування за рахунок зазначених чинників можна розрахувати на основі методу ланцюгових підстановок:

$$\Delta ЗП_j^T = (T_{mex,j}^1 - T_{mex,j}^0) \times C_{c.g,j}^0, \quad (12)$$

$$\Delta ЗП_j^C = (C_{c.g,j}^1 - C_{c.g,j}^0) \times T_{mex}^1, \quad (13)$$

де $T_{mex,j}^1$, $T_{mex,j}^0$ – фактична (звітна) й планова (передзвітна) технологічна трудомісткість одиниці продукції j -го найменування відповідно; $C_{c.g,j}^1$, $C_{c.g,j}^0$ – фактична (звітна) і відповідно планова (передзвітна) середня годинна тарифна ставка робітників, що виготовляють продукцію j -го найменування.

Факторний аналіз питомих витрат на основну заробітну плату виробничих робітників можна здійснити і в дезагрегованому вигляді, тобто в розрізі окремих тарифних розрядів. Це дозволяє конкретизувати наявні на підприємстві резерви зниження зарплатоємності окремих видів продукції. В цьому випадку

формули (12–13) приймуть наступний вид:

$$\Delta ZPT_{ij}^T = (T_{mex,ij}^1 - T_{mex,ij}^0) \times C_{r,i}^0, \quad (14)$$

$$\Delta ZPT_{ij}^C = (C_{r,i}^1 - C_{r,i}^0) \times T_{mex,ij}^1, \quad (15)$$

де $T_{mex,ij}^1$, $T_{mex,ij}^0$ – фактична (звітна) і відповідно планова (передзвітна) технологічна трудомісткість одиниці продукції j -го найменування в розрізі i -х тарифних розрядів; $C_{r,i}^1$, $C_{r,i}^0$ – фактична (звітна) і відповідно планова (передзвітна) годинна тарифна ставка i -го розряду.

Відносне відхилення (зміна) розглянутих вище показників розраховується як (виражене у відсотках) відношення абсолютного відхилення (зміни) за відповідний показник до його базової величини.

Для аналізу накладних витрат за статтями витрат використовують дані аналітичного бухгалтерського обліку. В цьому випадку по кожній статті загальновиробничих, адміністративних і постійної частини витрат на збут виявляють абсолютне і відносне відхилення від плану (динаміку в порівнянні з попереднім періодом).

Окремо аналізується відхилення від плану (динаміка) змінних витрат на збут, куди входять витрати на тару, упаковку, доставку продукції споживачеві. Питомі витрати на тару і пакувальні матеріали залежать від норми витрат пакувальних матеріалів на одиницю продукції і їх вартості. Далі досліджуються причини виявлених відхилень (негативної динаміки) і розробляються заходи щодо їх усунення.

Висновки. Дієвим інструментом управління поточними витратами сучасного підприємства є факторний аналіз, до основних завдань якого відноситься виявлення основних причин динаміки витратоємності продукції та відхилень її фактичного рівня від запланованого. Для характеристики останньої на підприємствах ресторанного господарства, що відрізняються широкою номенклатурою продукції, слід використовувати виключно показник витрат на 1 грн. товарної продукції. Тільки на його основі можна здійснювати

коректні зіставлення витратоємності продукції в контексті вирішення зазначених вище завдань.

У практиці факторного аналізу витрат на 1 грн. товарної продукції найбільшого поширення набули комбіновані детерміновані моделі, побудовані шляхом перетворення вихідної кратної моделі аналізованого показника на основі подовження та формального розкладання останньої.

Використання традиційної методики детермінованого факторного аналізу витрат на 1 грн. товарної продукції, яка на протязі багатьох років монополюю панувала у вітчизняній навчально-методичній літературі, не дозволяє отримати коректні результати. Її можна застосовувати суто в контексті факторного аналізу сировинної собівартості продукції за показником витрат сировинних ресурсів на 1 грн. товарної продукції.

Для отримання коректних результатів аналізу витратоємності продукції, визначеної за повною собівартістю, з урахуванням можливостей інформаційного забезпечення здійснення аналітичних розрахунків, необхідно внести суттєві зміни до складу факторів, а саме за рахунок включення в нього чинників, що характеризують вплив питомої величини змінних витрат на одиницю продукції і загальної суми постійних витрат підприємства.

В якості інструмента кількісної оцінки впливу факторних показників перевагу слід надавати методу ізольованого впливу чинників, який не тільки забезпечує отримання більш об'єктивних оцінок, але і дозволяє оцінити синергетичний ефект, тобто ефект від спільного впливу чинників на величину модельованого показника.

За результатами факторного аналізу, проведеного на основі запропонованої в роботі методики, визначаються основні напрямки подальшого дослідження причин, що зумовили негативні відхилення фактичного рівня витрат на 1 грн. ТП від запланованого, або негативну динаміку даного показника у звітному році; виявляються причини останніх і розробляються заходи щодо їх усунення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Аткинсон Э., Банкер Р. Д., Каплан Р. С., Янг М. С. Управленческий учет. 3-е издание. Пер. с англ. Москва : Издательский дом «Вильямс», 2007. 880 с.
2. Череп А. В. Управління витратами суб'єктів господарювання. Ч. I : Монографія. 2-е вид., стереотип. Харків : ВД «ІЖЕК», 2007. 368 с.
3. Череп А. В. Управління витратами суб'єктів господарювання. Ч. II : Монографія. 2-е вид., стереотип. Харків : ВД «ІЖЕК», 2007. 360 с.

4. Друри К. Управленческий и производственный учет. Пер. с англ. Москва : Издательство «Юнити-Дана», 2016. 1424 с.
5. Голов С. Ф. Управлінський облік : Підручник. Київ : «Центр учбової літератури», 2021. 534 с.
6. Орлов О. О., Рясных Е. Г. Маржинальная прибыль в экономических расчетах на промышленных предприятиях : монография. Изд. 2-е, переработ. и дополн. Київ : Освіта України, 2011. 192 с.
7. Норд Г. Л., Фокін О. К. Передумови удосконалення методичного забезпечення аналізу витрат виробництва. Ефективна економіка. 2017. № 8. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7241>.
8. Аленичев А. Д., Аленичева Л. Н., Жданкина Н. А. Исторические аспекты развития факторного анализа себестоимости продукции. *Известия Великолукской ГСХА*. 2014. № 8. С. 24–33.
9. Валединская Е. Н. Роль и значение стратегического развития сферы услуг туризма и гостеприимства в региональной экономике. *Современные проблемы сервиса и туризма*. 2012. № 4. с. 79–86.
10. Єгупова І. М. Індустрія гостинності: поняття, склад та місце у сфері послуг. *Економіка та суспільство*. 2021. № 29. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/590/566>.
11. Савицька Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства: Навч. посіб. 3-те вид., випр. і доп. Київ : Знання, 2007. 668 с.
12. Григор Н. М., Крехивский О. В., Николаенко Н. Л. и др. Методические рекомендации оценки влияния изменений факторов на себестоимость производства продукции (работ, услуг) в промышленности и на эффективность работы предприятий. Киев, 2008. 438 с.
13. Янковой А. Г. Индексные модели факторного экономического анализа. *Сучасні технології управління підприємством та можливості використання інформаційних систем: стан, проблеми, перспективи* : матер. 5-ї міжнар. наук.-практ. конф. 26-27 березня 2010 р. Одеса, ОНУ, 2010. С. 272–277.
14. Чечевицына Л. Н. Анализ финансово-хозяйственной деятельности. Учебник. Изд. 2-е, дополн. и перераб. Ростов н/Д : Феникс, 2007. 384 с.
15. Янковий О. Г., Мельник Н. В., Янковий В. О. Оцінка синергетичного ефекту виробничо-фінансових систем на основі детермінованих моделей. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право: Науковий журнал*. 2014. № 1 (72). С. 189–199.

REFERENCES:

1. Atkinson E., Banker R. D., Kaplan R. S., Yang M. S. (2007) *Upravlencheskiy uchet* [Management accounting]. 3-e izdaniye. Moscow: Izdatelskiy dom «Vilyams».
2. Cherep A. V. (2007) *Upravlinnia vytratamy subiektiv hospodariuvannia* [Cost management of business entities]. Gh. I: Monografiya. Harkiv: VD «IGEK».
3. Cherep A. V. (2007) *Upravlinnia vytratamy subiektiv hospodariuvannia* [Cost management of business entities]. Gh. II: Monografiya. Harkiv: VD «IGEK».
4. Druri K. (2016) *Upravlencheskiy i proizvodstvenniy uchet* [Management and production accounting]. Moscow: Izdatelstvo «Uniti-Dana».
5. Golov S. F. (2021) *Upravlinskiy oblik* [Management accounting]. Kyiv: «Chentr uchbovoy literaturi».
6. Orlov O. O., Rysanhi E. G. (2011) *Marzhinalnaya pribyl v ekonomicheskikh raschetah na promyshlennykh predpriyatiyah*. [Marginal profit in economic calculations at industrial enterprises]. Kyiv: Osvita Ukrainy.
7. Nord H. L., Fokin O. K. (2017) *Peredumovy udoskonalennia metodychnoho zabezpechennia analizu vytrat vyrobnytstva* [Prerequisites for improving the methodological support for the analysis of production costs]. *Efektivna ekonomika* [Efficient economy], vol. 8. Available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7241>.
8. Alenichev A. D., Alenicheva L. N., Zhdankina N. A. (2014) *Istoricheskie aspekty razvitiya faktornogo analiza sebestoimosti produktsii* [Historical aspects of the development of factor analysis of production costs]. *Proceedings of the Velikolukskaya State Agricultural Academy*, vol. 8, pp. 24–33.
9. Valedinskaya E. N. (2012) *Rol i znachenie strategicheskogo razvitiya sfery uslug turizma i gostepriimstva v regionalnoy ekonomike* [The role and importance of the strategic development of tourism and hospitality services in the regional economy]. *Modern problems of service and tourism*, vol. 4, pp. 79–86.
10. Yehupova I. M. (2021) *Industriia hostynnosti: poniattia, sklad ta mistse u sferi posluh* [Hospitality industry: concept, composition and place in the service sector]. *Economy and society*, vol. 29. Available at: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/590/566>.
11. Savytska H. V. (2007) *Ekonomichnyi analiz diialnosti pidpriemstva* [Economic analysis of the enterprise]. Kyiv: Znannia.
12. Grigor N. M., Krehivskiy O. V., Nikolaenko N. L. i dr. (2008) *Metodicheskie rekomendatsii otsenki vliyaniya izmeneniy faktorov na sebestoimost proizvodstva produktsii (rabot, uslug) v promyshlennosti i na effektivnost rabo-*

tyi predpriyatiy [Guidelines for assessing the impact of changes in factors on the cost of production of products (works, services) in industry and on the efficiency of enterprises]. Kyiv.

13. Yankovoy A. G. (2010) Indeksnyie modeli faktornogo ekonomicheskogo analiza [Index models of factor economic analysis]. Proceedings of the *Suchasni tekhnologii upravlinnia pidpriemstvom ta mozhlivosti vykorystannia informatsiinykh system: stan, problemy, perspektyvy* (Ukraine, Odessa, March 26–27, 2010), Odessa, ONU, pp. 145–156.

14. Chechevitsyina L. N. (2007) Analiz finansovo-hozyaystvennoy deyatelnosti [Analysis of financial and economic activities]. Rostov n/D: Feniks.

15. Yankovyi O. H., Melnyk N. V., Yankovyi V. O. (2014) Otsinka synerhetychnoho efektu vyrobnycho-finansovykh system na osnovi determinovanykh modelei [Assessment of the synergistic effect of production and financial systems based on deterministic models]. *Foreign trade: economics, finance, law: Scientific Journal*, vol. 1(72), pp. 189–199.