

DOI: [10.32702/2307-2105-2019.11.183](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2019.11.183)

УДК 657.471

*О. Ю. Куцоконь,  
магістр Харківського торговельно-економічного інституту КНТЕУ  
ORCID: 0000-0002-8583-6186*

## **ФОРМУВАННЯ ТЕХНОЛОГІЇ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ**

*О. Kutsokon  
Master of Kharkov Trade and Economic Institute of KNTEU*

### **FORMATION OF ACCOUNTING TECHNOLOGY AND ANALYSIS IN THE ENTERPRISE MANAGEMENT SYSTEM**

*У статті проаналізовано підходи до визначення поняття «витрати» різними науковими діячами. Встановлено, що витрати підприємства – це суттєва категорія, від якої залежить чи буде підприємство функціонувати надалі. У статті розглядаються питання технології формування витрат та їх обліку на підприємстві ресторанного господарства, особливості формування витрат та структура обліку витрат, можливості вдосконалення процесу формування витрат та їх аналіз, що дає можливість підприємству ресторанного господарства посилити конкурентоспроможність, мінімізувати витрати, що забезпечить ефективність господарській діяльності підприємства в цілому. Також надана рекомендована система управління витратами на підприємстві ресторанного господарства, виходячи з цього і подальше управління підприємством.*

*Cost formation and analysis is an integral part of the process of managing production in restaurant establishments. It is important to keep in mind that depending on the process of formation and cost analysis depends on the further functioning of the enterprise, the results of its production and competitiveness in the market.*

*The peculiarities of the management of a restaurant establishment in modern conditions is characterized by the fact that each enterprise needs to compare income with expenses, make a "strategy" for further actions in the market. In this case, the management of operating expenses is one of the important tools for the effective functioning of the enterprise.*

*The article analyzes the approaches to defining the concept of "cost" by different scientists. It is established that the cost of the enterprise is a significant category on which the enterprise depends on whether it will continue to function, how the cost of the enterprise affects other indicators of the restaurant business. The classification of costs of operating activities of the restaurant business is given, namely their classification for inventory estimation and determination of financial result, for making management decisions, as well as for planning, control and regulation.*

*The article deals with issues of technology of cost formation and their accounting at the restaurant enterprise, peculiarities of cost formation and cost accounting structure, possibility of improvement of cost formation process and their analysis, which enables the restaurant enterprise to increase competitiveness, minimize expenses, which will ensure the efficiency of the enterprise's economic*

activity. in general. It also provides a recommended cost management system for the restaurant business, based on this and further management of the company.

It is determined that the following factors influence the change in the costs of an enterprise's operating activities: external and internal. The dynamics and the forecast of the number of subjects of the restaurant industry in Ukraine are analyzed. During the study, a recommended cost management system for restaurant businesses was created.

As a result, cost management at a restaurant business can be defined as a system of principles and methods for the development and implementation of management decisions.

**Ключові слова:** аналіз витрат; бухгалтерський облік; ; підприємство.; структуризація; собівартість.

**Keywords:** cost analysis; accounting; enterprise; structuring; cost.

**Актуальність теми дослідження.** Формування витрат та їх аналізу є невід'ємною складовою процесу управління виробництва у закладах ресторанного господарства. Одним з найважливіших етапів є процес формування та аналізу витрат, від цього процесу залежить подальше функціонування підприємства, результати його виробництва та конкурентоспроможності на ринку, тому дуже важливим фактором – є налагодження процесу управління витратами.

**Аналіз останніх публікацій.** Питанню аналізу витрат на підприємстві, а також їх формування приділено багато уваги. Визначення витрати зустрічається у працях таких вчених: А.А.Пилипенко, А.В. Череп, А.І. Ясінська, Л.М. Янчева, З.Л.Бандура, І.А. Гончаренко, В.Л. Пластуна, В.Б. Івашкевича, С.А. Котлярова, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турила, Ф.Ф. Бутинець, О.А. Мошківської, Л.В. Нападовської, М.С. Пушкар, М.О. Скрипник.

**Мета.** Метою є дослідження є обґрунтування та розроблення рекомендацій, щодо поліпшення механізму формування витрат, а також їх аналізу, з урахуванням організаційно-економічних особливостей закладу ресторанного господарства. Для досягнення поставленої мети було вирішено такі завдання: дослідження підходи різних наукових діячів, а також визначення нормативно-правових документів поняття «витрати»; запропоновано етапи управління витратами на підприємстві ресторанного господарства.

**Основна частина.** Основною метою формування і аналізу витрат підприємства є можливості виявлення поліпшення конкурентоспроможності і отримання економічних вигід підприємством. Особливості управління підприємством ресторанного господарства у сучасних умовах можна спостерігати те, що кожне підприємство порівнює доходи з витратами, складає певну «стратегію» подальших дій на ринку. У цьому випадку управління витратами операційної діяльності є одним із важливих інструментів ефективного функціонування підприємства.

Розвиток підприємств ресторанного господарства перебуває під впливом декількох чинників, це свідчить про те, що протягом декількох років в Україні спостерігається структурна криза, обумовлена високим рівнем конкуренції(наявність різноманітних концепцій організацій ресторанного господарства) [1]. Статистика закладів ресторанного господарства протягом 2005-2018рр. наведена у таблиці 1.

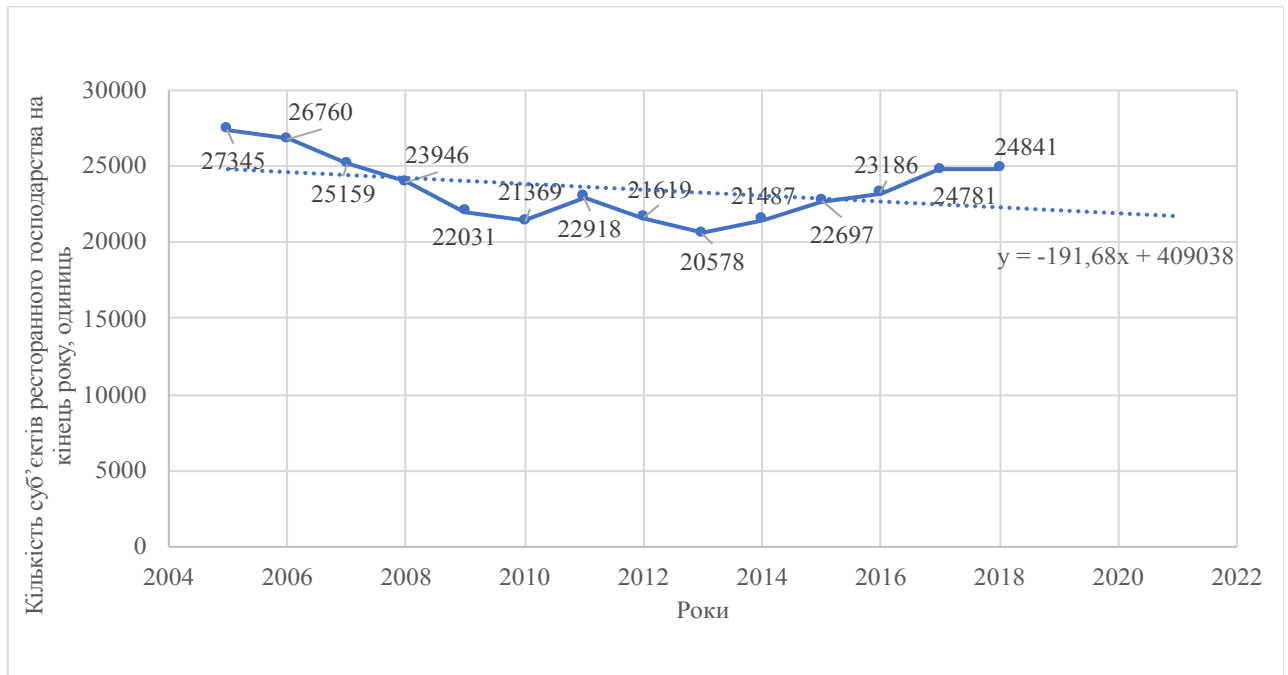
**Таблиця 1.**  
**Кількість підприємств ресторанного господарства України протягом 2005-2018 р.**

Роки	Кількість суб'єктів ресторанного господарства на кінець року, одиниць	Темпи росту мережі (до попереднього року), %	% до загальної кількості підприємств		
			Великі підприємств	Середні підприємства	Малі підприємства
2005	27345	-1,86	0,0	4,2	95,8
2006	26760	-2,14	0,0	4,4	95,6
2007	25159	-2,24	0,0	4,5	95,6
2008	23946	-4,63	0,1	4,7	95,5
2009	22031	-3,67	0,1	4,2	95,2
2010	21369	-2,75	0,2	4,5	95,7
2011	22918	-1,93	0,1	4,5	95,4
2012	21619	-5,66	0,1	4,6	95,5
2013	20578	-4,81	0,1	4,5	95,4
2014	21487	-4,1	0,1	4,0	95,5
2015	22697	-3,7	0,1	4,2	95,4

2016	23186	-2,3	0,0	4,4	95,6
2017	24781	-4,5	0,1	4,7	95,7
2018	24841	-2,1	0,0	4,4	95,4

У підсумку, з майже 28000 закладів які працювали у 2005 р. на кінець 2018 р. залишилося трохи більше 24000 закладів, як свідчать дані таблиці 1. найбільше закладів припинили діяльність за 2010 рр. внаслідок фінансової кризи, яка негативно вплинула на результати діяльності підприємств цієї галузі.

Динаміку та прогноз кількості суб'єктів ресторанного господарства в Україні на 2005-2020 роки розглянемо на рис.1.



**Рис. 1. Динаміка та прогноз кількості суб'єктів ресторанного господарства в Україні на 2005-2021 роки**

Для прогнозування кількості суб'єктів ресторанного господарства в Україні на 2019-2021 роки, нами було обрано регресійну модель, а саме лінійний тренд, який описує рівномірну зміну показника в часі. З графіку простежується негативна тенденція у прогнозовані роки, що підтверджує актуальність теми та вимагає підвищення ефективності управління витратами в закладах ресторанного господарства.

Така ситуація на фоні кризових явищ може свідчити про недосконалість податкової політики відносно діяльності підприємств ресторанного господарства, неврегульованість контрольних заходів від різних організацій; не стабільний попит, політична нестабільність, значні ризики (фінансові, комерційні, кадрові та ін.), жорсткі конкурентні умови функціонування на ринку тощо. Тому суттєвим етапом в управлінні підприємством є правильне формування витрат на підприємстві.

Термін «витрати» досі залишається не до кінця визначеним, так як його використовують у багатьох різних значеннях. Оскільки, категорія терміну «витрати» по-різному трактується в чинних нормативно-правових актах, наприклад для цілей оподаткування в податковому обліку, так і для визначення фінансових результатів у фінансовому обліку [2].

Основними нормативно-правовими документами, які мають методологічні підходи щодо визначення витрат та відрізняються між собою, описані у положення П(С)БО 16 «Витрати» [3].

Для подальшого розуміння розглянемо порівняльну характеристику витрат згідно до МСБО та П(С)БО. Основна характеристика наведена у таблиці 2.

**Таблиця 2. Порівняльна характеристика визначення «витрати» у нормативно-правових документах**

Ознака порівняння	МСБО	П(С)БО
Стандарт, який регламентує	Єдиного спеціалізованого стандарту немає	П(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
Визначення терміну «витрати»	Витрати – це зменшення економічних вигід протягом звітного періоду, що відбувається	Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів, збільшення

	у формі відтоку або зменшення активів або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення капіталу.	зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу.
Класифікація та групування витрат	МСБО виходять із існування загально - прийнятої практики розмежування в звітності статей витрат, які виникають в процесі звичайної діяльності та статтями витрат, які не пов'язані із звичайною діяльністю	Витрати класифікуються в залежності від виду діяльності, від якого вони виникли по економічним елементам і статтям витрат. А також виділяють прямі й непрямі витрати, змінні й постійні, одноелементні і комплексні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів.
Визначення витрат	По МСБО витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат.	Витрати визнаються у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів.

В закладах ресторанного господарства витрати операційної діяльності представляють собою вартісну оцінку ресурсів, використаних під час здійснення поточної виробничо-торговельної діяльності підприємства, які забезпечують формування фінансових результатів.

До основних витрат операційної діяльності підприємств ресторанного господарства відносяться: витрати виробництва (собівартість страв, собівартість напоїв), заробітна платня, орендна плата, плата за комунальні послуги, послуги зв'язку, транспорт, охорону, харчування штату працівників, податки, рекламу, та інші витрати.

Також до складу витрат операційної діяльності відносяться витрати на здійснення процесу реалізації товарів (які за своєю суттю є витратами послуг з доведення товарів від виробника до споживача та пов'язаних із зміною форм власності) й витрати на обслуговування.

Здійснення планування та належного контролю за витратами неможливе без формування нормативів і бюджетів витрат, визначення рівня контролюваності цих витрат на різних рівнях управління підприємством, а також даних про відхилення фактичних витрат від їх очікуваного значення.

Крім того, в кожному з перерахованих напрямків, відбувається подальша деталізація витрат залежно від цілей управління.

Проаналізувавши класифікації витрат в наукових роботах вчених та враховуючи галузеві особливості досліджуваних підприємства, ми дійшли висновку, що для оцінки запасів та визначення фінансових результатів підприємства ресторанного господарства доцільно використовувати класифікацію витрат (рис.2).

Специфіка підприємств ресторанного господарства відносно здійснення етапності процесів діяльності за короткостроковий період (приготування страви, реалізація та обслуговування (організація споживання)), зумовлює важливість застосування класифікації витрат за стадіями господарського процесу для здійснення контролю за рівнем витрат, узагальненням і визначенням витрат за центрами відповідальності [4].

Відтак, витрати групуються за видами процесів, які їх спричинили, що забезпечує для управління інформацію про витратомісткість кожного окремого процесу під час здійснення господарської діяльності. За центрами відповідальності, для підприємств ресторанного господарства пропонуємо поділ витрат виробництва, обслуговування та реалізації продукції.

Як зазначалося, виробництво продукції здійснюється на кухні та у барі, обслуговування ж та реалізація у залі, барі закладу, через торговельну мережу або виїзні заходи за його межами. Відповідно до цього згруповано види статей витрат за центрами їх виникнення.

Статті витрат виробництва пропонується формувати за рахунок: вартості сировини (сировинний набір), вартості покупних товарів, електроенергії, вартості оренди площ пов'язаних із виконанням виробничих функцій, дезінфекція, втрати від браку, заробітної плати (кухарів, технолога, комірника та інших), амортизації кухонного обладнання та інвентарю, поточного ремонту основних засобів, навчання (підвищення кваліфікації) працівників виробництва[5].

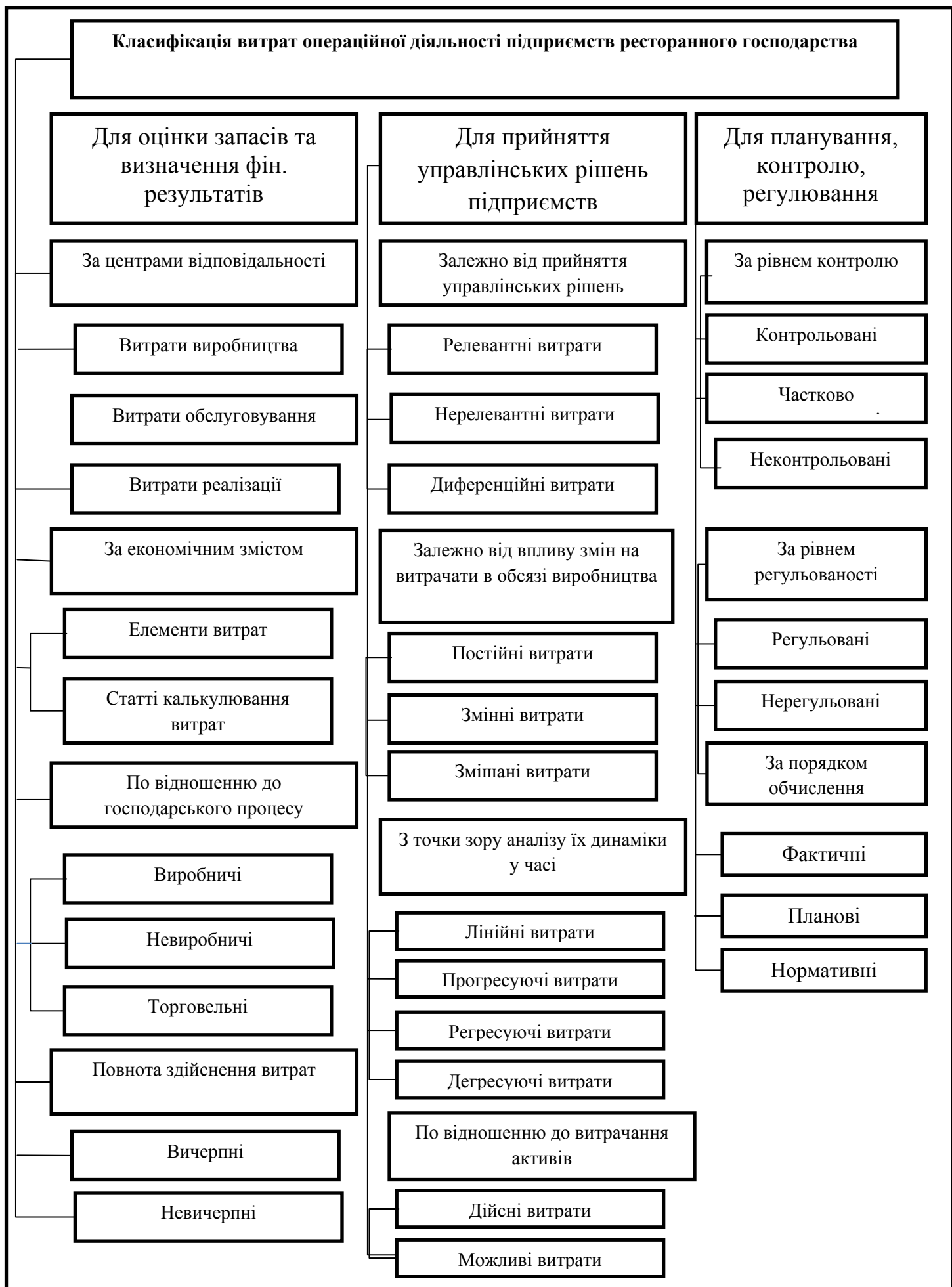
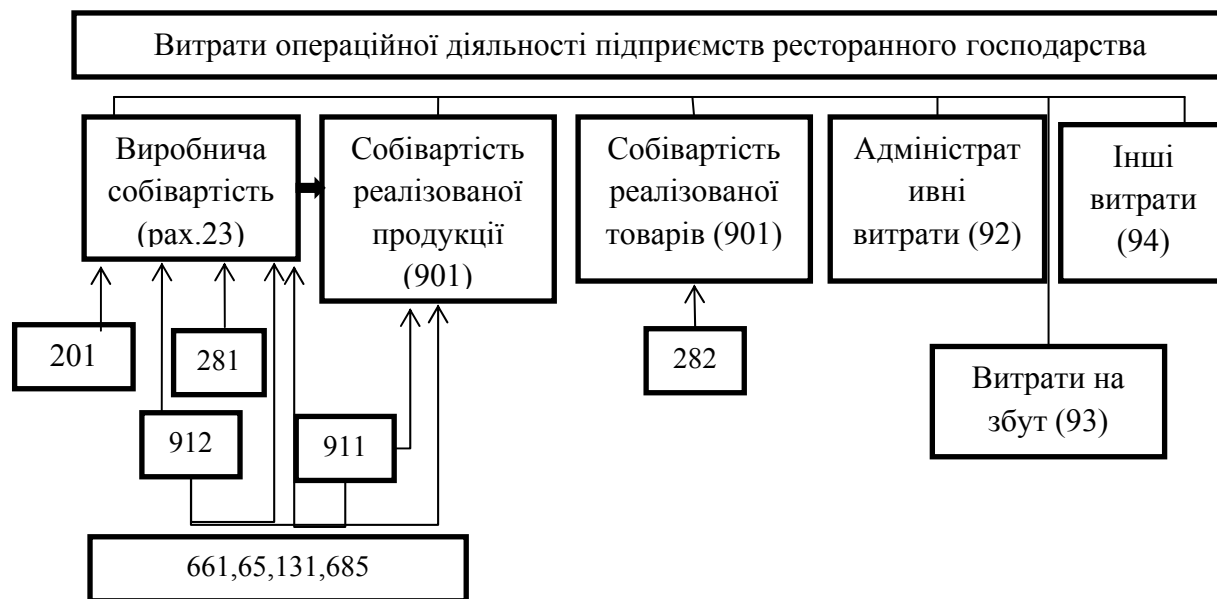


Рис. 2. Класифікація операційної діяльності підприємств ресторанного господарства

При формуванні витрат виробництва рекомендовано в обліку за дебетом рахунку 23 «Виробництво» відображати суми, сформовані на субрахунках 282 (вартість сировини) та 285 (як в частині ПДВ так і в частині націнки). Такий підхід, на наше переконання, суперечить економічному змісту та призначенню калькуляційного рахунку 23 «Виробництво», тому рекомендована методика викривлює інформаційне підґрунтя щодо об'єктивного відображення витрат виробництва у системі бухгалтерського обліку. Розглянемо витрати операційної діяльності підприємств ресторанного господарства (рис. 3).

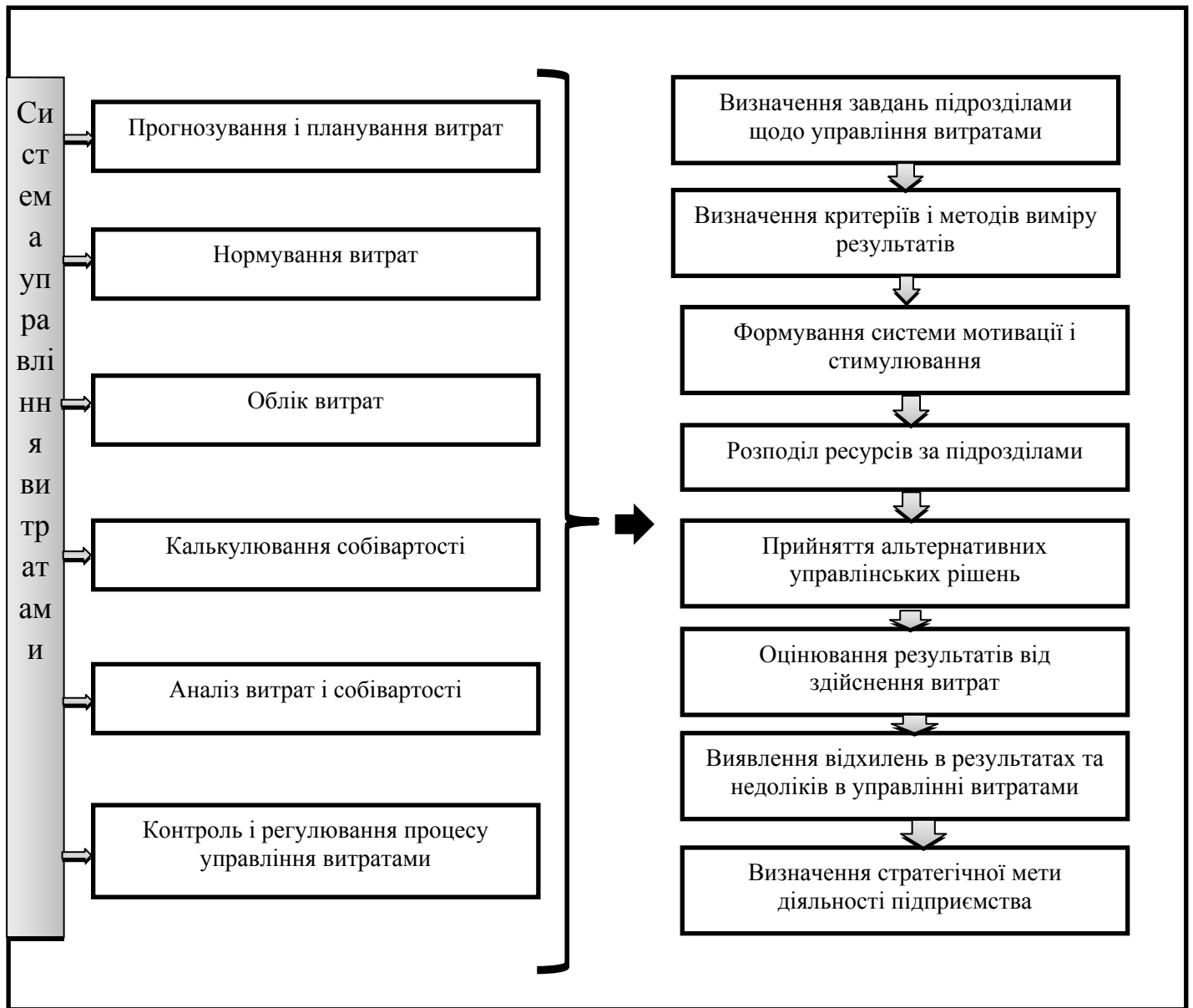


**Рис. 3. Витрати операційної діяльності підприємств ресторанного господарства**

При цьому, щодо обліку виробничих витрат в підприємствах ресторанного господарства виділено існуючих два ключових невирішених питання: по-перше, як організувати облік сировини та, по-друге, облік інших виробничих витрат.

Для покращення обліку витрат операційної діяльності підприємства ресторанного господарства можна запропонувати субрахунки, такі як : 23/1 «Гарячі страви», 23/2 «Закуски», 23/3 «Салати» за видами продукції власного виробництва (в т.ч.напівфабрикати, кондитерські вироби, напої), 23/1 «Смаження» в розрізі виробничих процесів.

Отже, для підвищення ефективності управління витратами в закладах ресторанного господарства необхідно розробити систему управління витратами. На рисунку 4 подано систему управління витратами підприємства ресторанного господарства.



**Рис. 4. Система управління витратами підприємства ресторанного господарства**

Кожен елемент системи управління витратами виконує певні функції та спрямований на досягненням підприємством економічного результату. То ж система управління витратами скерована на вирішення ряду завдань:

- здійснює контроль за ходом господарської діяльності підприємства;
- збір та аналіз інформації про витрати;
- пошук резервів економії ресурсів та оптимізація витрат;
- нормування та планування витрат;
- формування тенденції змін рівня, структури, об'єму витрат на одиницю виготовленої продукції.

Однією із вимог до управління витратами є визначення їх, як інструмента управління підприємством. Таким чином стратегічне управління підприємством необхідно здійснювати у послідовності показані на рис.4. Ефективна діяльність підприємства направлена на мінімізацію витрат, зменшення частки непродуктивних витрат в загальних витратах підприємства.

**Висновок.** Роблячи загальний висновок викладеного матеріалу, можна сказати що формування та аналіз витрат на підприємстві є одним з основних та найголовніших процесів, від якого залежить чи буде підприємство функціонувати надалі. Проаналізована та наведена динаміка кількості суб'єктів ресторанного господарства на майбутній період. Також запропоновано створення нових субрахунків для визначення витрат операційної діяльності підприємства ресторанного господарства.

Для ефективного використання ресурсів, оптимізації витрат доцільно створити систему управління витратами на підприємстві ресторанного господарства. В основі даної системи управління витратами започаткована ідея використання скоординованого впливу на витрати підприємства ресторанного господарства.

Визначено, що для формування системи управління підприємством необхідно дотримуватися єдності методів на різних рівнях управління витратами, удосконалення документообігу, недопущення зайвих витрат,

системний підхід до управління витратами, а також інтегрованість з зальною системою управління підприємством, можливість варіації управлінських рішень.

В підсумку управління витратами на підприємстві ресторанного господарства можна визначити як систему принципів та методів розробки і реалізації управлінських рішень.

#### **Список використаних джерел.**

1. Андрищенко И. С. Мотивационные аспекты снижения операционных расходов предприятий ресторанного хозяйства / И. С. Андрищенко // Социальноэкономическое развитие и качество жизни: история и современность : материалы 230 II междунар. науч.-практ. конф., 15–16 марта 2012 г. – Пенза–Семей. – Россия : Социосфера, 2012. – С. 24–26.

2. Андрищенко Н.С. Суть і значення витрат: історичний аспект / Н.С. Андрищенко // Економічна теорія та історія економічної думки. – 2007. – № 5. – С. 3–7.

3. Козак В.Г. Визначення поняття «витрати» та їх оцінка / В.Г. Козак // Реформування економіки України: стан та перспективи. Збірник матеріалів IV Міжнародної науково-практичної конференції (26–27 листопада 2009 р., м. Київ). – К.: МІБО КНЕУ, 2009. – С. 129–131.

4. Коркуна Д. Бюджетування у системі фінансового планування 240 підприємства / Д. Коркуна // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – № 19. – С. 330–334.

5. ПСБУ № 16 «Витрати», Наказ Міністерства фінансів № 318 від 31.12.1999. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.kiev.ua/laws/pravo/all/mdpn.htm>

#### **References.**

1. Andriuschenko, Y.S. (2012), "Motivational aspects of reducing operating expenses of restaurant enterprises", *Sotsyal'noekonomicheskoe razvitye y kachestvo zhyzny: ystoriya y sovremennost': materyaly 230 II mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoy konferentsii* [Socio-economic development and quality of life: history and modernity: materials of the 230th II international scientific and practical conference], Sotsyosfera, Penza, Russia, 15-16 March, pp. 24-26.

2. Andriuschenko, N.S. (2007), "The essence and value of costs: the historical aspect", *Ekonomichna teoriia ta istoriia ekonomichnoi dumky*, vol. 5, pp. 3-7.

3. Kozak, V.H. (2009), "Definition of the concept of "costs" and their assessment", *Reformuvannia ekonomiky Ukrainy: stan ta perspektyvy. Zbirnyk materialiv IV Mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii* [Reforming Ukraine's Economy: Status and Prospects. Proceedings of the IV International Scientific and Practical Conference], MIBO KNEU, Kyiv, Ukraine, 26-27 Nov, pp. 129-131.

4. Korkuna, D. (2009), "Budgeting in the financial planning system of 240 enterprises", *Formuvannia rynkovoї ekonomiky v Ukraini*, vol. 19, pp. 330-334.

5. Ministry of Finance of Ukraine (1999), "PSBU No. 16 "Costs"", available at: <http://www.rada.kiev.ua/laws/pravo/all/mdpn.htm> (Accessed 05 Nov 2019).

*Стаття надійшла до редакції 19.11.2019 р.*