

УДК 657.21:640.43

*С. П. Гаврилюк,**к. е. н., доцент, доцент кафедри готельно-ресторанного та туристичного бізнесу Київського національного торговельно-економічного університету, м. Київ**В. Г. Міска,**к. е. н., доцент, доцент кафедри готельно-ресторанного та туристичного бізнесу Київського національного торговельно-економічного університету, м. Київ*

ЕКОНОМІЧНІ ПЕРЕДУМОВИ УПРАВЛІННЯ ПОТОЧНИМИ ВИТРАТАМИ В ПІДПРИЄМСТВАХ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА

S. Havrylyuk,

candidate of economic sciences, docent, Docent of Department of Hotel, Restaurant and Tourism Business of Kyiv National University of Trade and Economics, Kyiv

V. Miska,

candidate of economic sciences, docent, Docent of Department of Hotel, Restaurant and Tourism Business of Kyiv National University of Trade and Economics, Kyiv

ECONOMIC BACKGROUND MANAGING BY CURRENT EXPENSES IN RESTAURANTS

У статті розглянуто економічну сутність поточних витрат підприємств ресторанного господарства. Досліджено види та особливості складу поточних витрат підприємств. Охарактеризовано економічні передумови управління поточними витратами підприємств ресторанного господарства.

The article discussed the economic content of current expenses in restaurants. The types and structure specific of the current expenses of enterprises are defined. Characterized the economic conditions managing by expenses in restaurants.

Ключові слова: поточні витрати в ресторанному господарстві, особливості складу витрат у ресторанному бізнесі, проблеми управління поточними витратами підприємств ресторанного господарства в Україні.

Key words: current expenses in the restaurant business, specific of the expenses in the restaurant business, problems of managing by expenses in Ukraine restaurants.

На сучасному етапі ринкових перетворень оптимізація поточних витрат у процесі управління господарською діяльністю стає важливою домінантою вітчизняної економіки. Проблема управління поточними витратами є особливо актуальною для підприємств ресторанного господарства. Її теоретичне та практичне значення визначається тим, що витрати тісно пов'язані з усією виробничо-торгівельною діяльністю підприємства ресторанного господарства і, насамперед, з формуванням собівартості та цін на продукцію. У своїй практичній діяльності підприємства ресторанного господарства прагнуть до того, щоб знизити поточні витрати до мінімуму, а максимізуючи при цьому прибутки. Розмір витрат підприємства свідчить про те, яким чином на підприємстві використовуються ресурси та чи вірно вони розподіляються в його господарській

діяльності. Витрати є найважливішим якісним показником, який дозволяє оцінити, на скільки успішно підприємство ресторанного господарства виконує завдання по розвитку товарообороту, покращенню культури обслуговування населення.

Метою даної статті є дослідження економічної сутності, класифікації витрат підприємств ресторанного господарства та розробка моделі управління витратами виробництва і обертання з урахуванням галузевих особливостей.

Теоретико-методологічні засади вирішення проблеми оптимізації поточних витрат були закладені ще в працях класиків економічної теорії: В. Петті, Д. Ріккардо, А. Сміта, Ф. Кене, К. Маркса [4]. Подальші дослідження вітчизняних і зарубіжних економістів поглибили і конк-

ретизували наукове розуміння витрат виробничо-господарської діяльності, розвинули управлінські підходи і розробили конкретні методи управління витратами. Серед вітчизняних та зарубіжних економістів, що внесли найбільший внесок в розробку проблем оптимізації витрат в системі управління виробничо-господарською діяльністю підприємств слід виділити: Маршалла А. [4], Самуельсона П. [9], Баканова М.І. [2], Горфінкеля В.Я. [11], Скобкіна С.С. [10], Савіцьку Г.В. [8], Шеремета А.Д. [2], Кузнєцової Н.М. [5], Мазараки А.А. [7], Лігоненко Л.О. [7] та ін. Незважаючи на наявність багатьох робіт вітчизняних і зарубіжних вчених економістів у цій сфері, питання вдосконалення управління виробничо-господарською діяльністю потребують подальшого дослідження з урахуванням умов сучасних економічних перетворень в Україні.

З огляду на період витрачання коштів поточні витрати — це витрати, пов'язані з вирішенням тактичних короткострокових задач підприємства зі строком менше одного року, в процесі здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства.

За економічною сутністю поточні витрати підприємства ресторанного господарства являють собою сукупність затрат живої та уречевленої праці на виробництво, реалізацію та організацію споживання кулінарної продукції; за натурально-речовим складом витрати — це спожита частина матеріальних, трудових та фінансових ресурсів.

Витрати, з точки зору фінансового менеджменту, — це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів, або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за виключенням, зменшення капіталу за рахунок його вилучення, або розподілу власниками) [1, с. 7]. Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Для здійснення своєї діяльності підприємство ресторанного господарства використовує трудові, матеріальні та фінансові ресурси. Економічний підхід до визначення витрат походить з їх економічної природи (як витрати на просте відтворення ресурсів, що використовуються), а не з характеру та джерел відшкодування. При економічному підході до складу поточних витрат необхідно включати всі витрати, пов'язані з поточною діяльністю підприємства, в тому числі і непродуктивні витрати у зв'язку з порушеннями виробничо-технологічного процесу, незбалансованою структурою ресурсів, що використовуються. Такий підхід відповідає інтересам власників ресторану, бо характеризує весь обсяг фактично понесених витрат, пов'язаних із здійсненням поточної діяльності і дає змогу визначити реальний фінансовий результат діяльності підприємства.

Перелік витрат, що згідно із законодавчою регламентацією відносяться на собівартість продукції підприємства для розрахунку величини оподаткованого прибутку, характеризує бухгалтерський підхід до їх формування. Цей підхід ґрунтується на захисті інтересів бюджету, розміри надходження в який не мають зменшуватись через безгосподарність та нераціональне використання ресурсів. Так, до складу витрат виробництва та обігу не включаються втрати товарів понад норми природного убутку, відсотки за прострочений кредит, штрафи, що сплачуються сторонніми організаціями і таке інше.

Управління процесом фінансування поточної діяльності підприємства харчування передбачає облік не тільки виробничих витрат щодо виробництва продукції, а й витрат, пов'язаних з придбанням товарів. Це викликає необхідність використання такого поняття, як "собівартість купувельних товарів", що являє собою кількісну суму витрат, пов'язаних з закупівлею товарів і їх доставкою до місця реалізації. Це специфічний показник, який використовується для визначення потреби підприємства харчування в оборотному капіталі для формування товарних запасів.

Витрати обігу у складі витрат підприємства ресторанного господарства посідають незначне місце. Вони представляють собою сукупність затрат живої та уречевленої праці на здійснення процесу реалізації товарів, що виражені в грошовій формі, тобто є за своєю суттю вартістю послуг підприємства щодо доведення продукції до споживача та зміною форм вартості (перетворення товарів на гроші).

Усі види поточних витрат у залежності від економічного змісту враховують, аналізують і планують за елементами і статтями витрат.

Класифікація поточних витрат закладів ресторанного господарства здійснюється передусім за функціональною ознакою і передбачає поділ витрат на наступні види: витрати, пов'язані зі звичайною діяльністю підприємства, тобто із будь-якою основною діяльністю підприємства чи операціями, які сприяють її здійсненню чи виникають у результаті її проведення (собівартість реалізованої продукції, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, фінансові витрати, втрати від участі в капіталі та інші витрати на здійснення звичайної діяльності) та витрати, пов'язані з надзвичайною діяльністю підприємства, що відрізняється від звичайної діяльності підприємства і не очікується, що вона буде повторюватися періодично чи у кожному наступному звітному періоді.

Класифікація поточних витрат за економічним характером відображає особливості їх складу в ресторанному господарстві за окремими елементами і охоплює наступні види:

1. Матеріальні поточні витрати, які включають вартість:

а) покупних матеріалів, що використовуються у процесі виробництва ресторанного продукту для забезпечення нормального технологічного процесу або тих, що витрачаються на інші виробничі і господарські потреби (придбання спеціальних бланків і документів, ін.);

б) поточні витрати на утримання, ремонт і експлуатацію устаткування, будівель, споруд, спеціальних транспортних засобів, що використовуються для перевезення сировини та напівфабрикатів, інших основних засобів, малоцінних швидкозношуваних предметів, а також вартість запасних частин для ремонту устаткування, нарахуваної амортизації інструментів, пристосувань, інвентарю, приладів та інших малоцінних швидкозношуваних предметів;

в) робіт і послуг виробничого характеру, до яких відносять виконання окремих операцій по ремонту основних засобів та ін.;

г) природної сировини (відрахування на відтворення мінерально-сировинної бази, плата за воду тощо);

д) придбання палива усіх видів для технологічних цілей, використання усіх видів енергії (електричної, теплової та ін.), опалення будівель, транспортні роботи з обслуговування виробничого процесу, що виконуються транспортом підприємства;

е) втрати від нестачі матеріальних ресурсів, що надійшли, у межах норм дійсного збитку.

Вартість матеріальних ресурсів формується виходячи з цін їх придбання (без обліку податку на додану вартість), націнок (надбавок), комісійних винагород, що сплачуються підприємству-постачальнику.

2. Витрати на оплату праці охоплюють поточні витрати на оплату праці основного виробничого персоналу підприємства, включаючи премії працівникам та службовцям за виробничі результати.

3. Відрахування на соціальні заходи містять у собі обов'язкові відрахування за встановленими нормами на державне соціальне страхування (Єдиного соціального внеску в розмірі 36,76% від фонду оплати праці).

4. Амортизаційні відрахування включають:

а) суму нарахованої амортизації основних засобів, обчисленої виходячи з затверджених у встановленому порядку норм;

б) суму нарахованої амортизації нематеріальних активів.

5. Інші поточні витрати охоплюють: податки, збори, платежі (включаючи по обов'язкових видах страхування), відрахування в страхові фонди (резерви) та інші обов'язкові відрахування, винагороди за винаходи і раціоналізаторські пропозиції, витрати на відрядження, а також інші витрати.

Класифікація поточних витрат за статтями відображає особливості їх складу в ресторанному господарстві за окремими видами та охоплює наступні статті: собівартість продукції та купівельних товарів, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація основних засобів, витрати на утримання будинків, будівель та інвентарю; знос санспецодягу, столової білизни, малоцінних та швидкозношуваних предметів; витрати на оренду основних засобів, інших необоротних активів; податки, збори, інші обов'язкові платежі; витрати на зберігання, підробку, сортування, пакування та передпродажну підготовку продукції; витрати на транспортні перевезення, витрати на охорону підприємства ресторанного господарства та інші поточні витрати.

За способом віднесення на собівартість продукції витрати підприємств ресторанного господарства поділяються на: прямі поточні витрати, які з моменту виникнення можна віднести на об'єкт калькулювання на основі первинних документів, і пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції ресторанного господарства (заробітна плата працівників, витрати на сировину, оплата електричної, теплової енергії тощо) та непрямі витрати, пов'язані з формуванням та реалізацією різних видів послуг, які з моменту їх виникнення не можуть бути віднесені на об'єкт калькулювання.

За ступенем однорідності в ресторанному бізнесі виділяють прості (однорідні) витрати, що складаються з одного елемента (заробітна плата, амортизація тощо) та комплексні витрати, що складаються з декількох елементів (витрати на оренду та утримання основних засобів).

Интерес представляє і розподіл поточних витрат залежно від часу одержання результатів від витрат на наступні види: відстрочені витрати, якщо результати не очікуються в звітному періоді та невідстрочені (безперервні), якщо витрати приносять результат у звітному періоді. Такий розподіл дозволяє оцінити роль поточних витрат у формуванні прибутку у звітному періоді.

За ступенем доцільності та економічною віддачею виділяють корисні витрати, здійснення яких приносить дохід та прибуток підприємству ресторанного господарства та безкорисні, які не призводять до підвищення результатів фінансово-господарської діяльності [6, с. 121]

Залежно від еластичності витрат від обсягів товарообороту поточні витрати підприємств ресторанного господарства поділяються на умовно-постійні, що не змінюються залежно від обсягу товарообороту (заробітна плата працівників за посадовими окладами та тарифними ставками, витрати на оренду, знос основних засобів, частина відрахувань на соціальні заходи) та умовно-змінні, що пропорційно змінюються стосовно зміни обсягів товарообороту підприємства (собівартість продукції, транспортні витрати, витрати на паливо, електроенергію для виробничих потреб, преміальні виплати, витрати на соціальні заходи тощо і залежать від обсягів реалізації).

Поділ витрат на постійні й змінні носить умовний характер. Віднесення конкретних витрат до тієї чи іншої групи залежить не тільки від їх сутності, а й від характеру їх зміни у відповідній виробничій ситуації, тривалості періоду дослідження, його цілей та завдань.

Нами проведено розподіл поточних витрат підприємств ресторанного господарства на умовно-постійні та умовно-змінні (табл. 1).

Розподіл витрат на постійні і змінні надає можливість розрахувати поріг рентабельності підприємства ресторанного господарства, запас фінансової стійкості, економічний прибуток підприємства.

За функціями ресторанного господарства виділяють: витрати виробництва, витрати обертання та витрати організації обслуговування. Результати наукових досліджень показують, що у складі витрат підприємств ресторанного господарства основне місце займають витрати виробництва. На їх частку припадає близько 50—55% загальних витрат.

Частка витрат, пов'язаних з організацією споживання, складає близько 35—40%, а витрат, пов'язаних із реалізацією, — 10—15% [3, с. 120]. Співвідношення питомої ваги окремих груп витрат у загальних витратах коливається в залежності від типу підприємства харчування, його специфіки та категорії. Так, у ресторанах частка виробничих витрат складає близько 40%, а витрат по організації споживання — близько 50%, у кафе і їдальнях 2-ї категорії — відповідно 55 і 35%, а у їдальнях 3-ї категорії — 65 і 25% [3, с. 120].

За участю у процесі виробництва виділяють: основні витрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції і технологічними процесами обслуговування (матеріали, заробітна плата основного виробничого персоналу, амортизація обладнання, паливо, електроенергія, ін.) та накладні витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням процесу виробництва ресторану (заробітна плата допоміжного персоналу, амортизація будинків, ін.).

Відповідно до міжнародної практики виділяють види поточних витрат за розміром: загальні, середні та граничні витрати. Загальні (сумарні) витрати виробництва та обігу (ТС) підприємства поділяються на дві частини: постійні витрати (TFC) і змінні (TVC). У зв'язку з тим, що постійні та

Таблиця 1. Характеристика еластичності витрат виробництва і обігу від зміни обсягів товарообороту підприємств ресторанного господарства

Статті витрат	Характеристика еластичності від зміни товарообороту
1. Собівартість продукції та купівельних товарів	Змінні витрати
2. Витрати на оплату праці	Умовно постійні витрати в частині оплати праці за тарифними ставками та посадовими окладами, вартості санітарного та спецодягу, передбачених надбавок і доплат до ставок і окладів, соціальних виплат (за умови незмінної чисельності та складу працівників); змінні в частині оплати праці за відрядними розцінками
3. Відрахування на соціальні заходи	Визначаються залежно від характеру еластичності до зміни витрат на оплату праці
4. Амортизаційні відрахування на повне відновлення основних засобів і нематеріальних активів	Умовно постійні витрати (при незмінності обсягу та складу основних засобів підприємства)
5. Витрати на утримання будинків, будівель та інвентарю	Умовно постійні витрати (при незмінності обсягу та складу основних засобів підприємства)
6. Знос санспецодягу, столової білизни, малоцінних та швидкозношуваних предметів	Умовно постійні витрати при незмінності чисельності та складу працівників підприємства, крім витрат від бою посуду (в підприємствах харчування)
7. Витрати на оренду основних засобів, інших необоротних активів	Умовно постійні витрати (при незмінності обсягу та складу основних засобів та інших необоротних активів підприємства)
8. Податки, збори, інші обов'язкові платежі	Постійні витрати, крім податків, що залежать від обсягу товарообороту та доходів підприємства
9. Витрати на зберігання, підробку, сортування, пакування та передпродажну підготовку продукції	Змінні витрати, крім витрат на утримання холодильного обладнання, льодосховищ, дезінфекції та дератизацію
10. Витрати на транспортні перевезення	Змінні витрати, крім витрат на утримання власного транспорту та обслуговування під'їзних шляхів і складів
11. Витрати на охорону підприємства ресторанного господарства	Постійні витрати
12. Витрати на тару	Змінні витрати, крім амортизації власної інвентарної тари і тари-обладнання
13. Витрати на страхування майна	Умовно-постійні витрати, крім страхування залишків товарно-матеріальних цінностей
14. Інші поточні витрати	Змінні в частині оплати витрат на паливо, газ і електроенергію для виробничих потреб, витрат на рекламу, витрати на страхування майна, відсотків за кредит, втрати товарів у межах норм природного убутку, витрати на тару, оплата послуг комерційних банків, витрат на експертизу на лабораторний аналіз товарів, витрат щодо набору робочої сили, витрат на утримання касового господарства, витрат зі сплати експортного (вивізного) мита та митних зборів. Умовно-постійні витрати в частині витрат, пов'язаних з забезпеченням нормальних умов праці, витрат на управління торговельною діяльністю та оприлюдненню річного звіту тощо

змінні витрати виробництва та обігу різняться за ступенем еластичності від товарообороту, загальна сума витрат обігу при певному обсязі товарообороту (Q) може бути зображена так:

$$TC(Q) = TFC + TVC(Q) \quad (1),$$

де TC(Q) — загальні витрати виробництва та обігу при товарообороті Q;

TFC(Q) — постійні витрати виробництва та обігу;

TVC(Q) — змінні витрати виробництва та обігу при товарообороті.

Середні витрати виробництва та обігу (ATC) складаються з середніх постійних (AFC) та середніх змінних (AVC). Рівень середніх змінних витрат має стійку постійну тенденцію до його зменшення при зростанні товарообороту. Досягнення середніх змінних витрат виробництва та обігу визначеного обсягу товарообороту не призводить до зростання рівня загальних середніх витрат виробництва та обігу, які продовжують знижуватись за рахунок того, що рівень постійних витрат обігу зменшується швидше, ніж зростає рівень середніх змінних витрат.

Для знаходження оптимального обсягу діяльності, який досягається при мінімальних середніх витратах (ATC), застосовується показник граничні витрати (MC).

Граничні витрати характеризують приріст загальних витрат при збільшенні обсягу реалізації продукції на одну додаткову одиницю:

$$MC = \Delta TC / \Delta Q \quad (2),$$

де $\Delta Q = 1$.

Отже, граничні витрати дають можливість оцінити вартість для підприємства кожної додаткової одиниці реалізації продукції.

Слід враховувати, що обґрунтована класифікація витрат та їх облік мають суттєве значення для аналізу, складу і планування поточних витрат, виявлення джерел економії, а також їх оптимізації в підприємствах ресторанного господарства.

Витрати виробництва та обігу є якісним показником діяльності підприємств ресторанного господарства, тому що їх розмір і рівень формуються під впливом факторів як зовнішнього, так і внутрішнього середовища підприємства (рис. 1).

До факторів зовнішнього середовища функціонування підприємства (загальноекономічних факторів) належать:

1. Стан ринку факторів виробництва. Вплив цього фактора на витрати виробництва та обігу підприємства ресторанного господарства пов'язаний:

а) з формуванням його матеріально-технічної бази, що визначає прогресивність виробничих процесів та їх економічність;

б) з оптимізацією структури ресурсного потенціалу підприємства ресторанного господарства, що зрештою визначає тенденції в змінах експлуатаційних витрат, дає можливість мобілізувати резерви скорочення непродуктивних витрат;

в) з формуванням рівня витрат на оплату послуг сторонніх організацій і матеріальних ресурсів, що забезпечують функціонування підприємства ресторанного господарства.

2. Кон'юнктура споживчого ринку. Даний фактор визначає з одного боку, можливість розвитку товарообороту підприємства, а відповідно, і формування середнього рівня витрат виробництва та обігу, а з іншого боку, стан ринку споживчих товарів, збалансованість зростання рівня конкуренції викликає необхідність збільшення витрат, пов'язаних із забезпеченням необхідного рівня організації обслуговування споживачів.

3. Стан економіки країни в цілому: стадія циклу економічного розвитку, макроекономічна збалансованість, інвестиційний клімат, рівень інфляційних очікувань і тощо. Цей фактор визначає загальні умови функціонування як підприємств ресторанного господарства, так і його контрагентів щодо господарської діяльності, результативність діяльності господарюючих суб'єктів ринку, їх фінансовий стан, ефективність взаємодій.

4. Механізм державного регулювання господарської діяльності підприємств ресторанного господарства. Цей фактор впливає на витрати виробництва та обігу підприємств через механізм ціноутворення, оподаткування (обов'язкові платежі і податки у складі витрат обігу), митне регулювання, соціальні гарантії тощо. Фактори цієї групи не залежать від діяльності підприємства ресторанного господарства, але повинні враховуватись з метою мінімізації їх негативного впливу на витрати.

Фактори внутрішнього середовища функціонування підприємства ресторанного господарства, що визначають розмір і рівень його витрат, можна розподілити на економічні та організаційні.

До економічних факторів належать: обсяг, склад і структура товарообороту; структура витрат сировини і товарів; виробнича програма; ефективність і продуктивність праці; форми і системи оплати праці, система преміювання; швидкість товарного обігу; порядок нарахування амортизації структура капіталу підприємства тощо.

Обсяг товарообороту підприємства. Збільшення обсягу товарообороту підприємства викликає зростання загального розміру витрат виробництва та обігу і передбачає збільшення фінансових ресурсів, необхідних для їх фінансування.

Водночас збільшення обсягу товарообороту є найважливішим фактором зниження рівня витрат. За інших умов, при зростанні товарообороту забезпечується зниження рівня умовно-постійних витрат підприємства, які обумовлюють і зниження рівня загальних витрат. Ефект впливу зростання товарообороту на зниження рівня витрат виробництва та обігу визначається складом витрат виробництва та обігу, часткою постійних витрат у загальному обсязі товарообороту.

Склад товарообороту. Розмір витрат по виробництву, реалізації та організації споживання продукції власного виробництва значно вищий ніж витрати по реалізації та організації споживання купівельних товарів у перерахунок на одиницю товарообороту.

Асортиментна структура товарообороту. Вплив цього фактора на загальний рівень витрат виробництва та обігу підприємства пов'язаний з різною витратомісткістю виробництва та реалізації окремих груп продукції. Зростання в складі товарообороту частки товарів з більш високою витратомісткістю виробництва обумовлює зростання загального рівня витрат. Одним із завдань управління витратами виробництва та обігу є оптимізація асортименту структури обороту за критерієм мінімізації витратомісткості.

5. Стан і ефективність використання трудових ресурсів. Розмір витрат виробництва та обігу визначається чисельністю і складом робітників підприємства, ефективністю застосування матеріального стимулювання праці, ступенем механізації трудомістких процесів, рівнем використання робочого часу.

Збільшення ефективності використання трудових ресурсів забезпечує зростання продуктивності праці і, відповідно, викликає зниження рівня заробітної плати та здійснює вплив на зниження рівня ряду інших витрат: відрахувань на соціальні заходи, витрат на охорону праці і техніку безпеки, знос спецодежуги й інших видів витрат, пов'язаних з процесом виробництва, реалізації та організації споживання кулінарної продукції.

Водночас зростання продуктивності праці, сприяючи збільшенню обсягу товарообороту, викликає зниження рівня постійних витрат, а отже, і загального рівня витрат.

6. Швидкість обігу запасів сировини та товарів. Час обігу сировини і товарів залежить від ефективності комерційної діяльності підприємства, умов постачання, організації та інтенсивності продажу продукції та купівельних товарів тощо. Управління цими процесами дає змогу оптимізувати час товарного обігу, що, в свою чергу, дає можливість забезпечити відносно зниження запасів сировини і товарів, а отже, і витрат, пов'язаних з їх формуванням [7, с. 148—150].

7. Структура капіталу підприємства. Використання для формування активів підприємства позикового капіталу у вигляді банківських кредитів і позик обумовлює виникнення витрат, пов'язаних зі сплатою вартості залучення позикового капіталу. Розмір відсотків за кредит, що включається до складу поточних витрат, залежить від обсягу і тривалості використання кредитних ресурсів, кон'юнктури кредитного ринку і ступеня фінансової стійкості підприємства, які визначають розмір процентної ставки по кредиту.

До організаційних факторів відносяться: розмір та площа підприємства; режим роботи підприємства; спеціалізація; тип і категорія підприємства; оснащення обладнанням, вартість обладнання, термін експлуатації; методи обслуговування відвідувачів; система постачання підприємств харчування товарами та напівфабрикатами; організація праці працівників, упорядкування графіків виходу на роботу, суміщення професій; умови зберігання сировини і товарів і ін.

1. Оснащеність і стан основними засобами. Інтенсивний розвиток матеріально-технічної бази підприємства харчування, оснащення сучасним торгово-технологічним устаткуванням збільшує суму амортизаційних відрахувань і поточних витрат на його утримання і експлуатацію. З іншого боку, оснащення підприємства харчування новим обладнанням сприяє підвищенню продуктивності праці, що у свою чергу призводить до збільшення обсягу товарообороту і зниженню рівня витрат.

2. Розмір підприємства. Істотний вплив на витрати здійснює розмір підприємства харчування. Економічні пе-

Таблиця 2. Фактори, що впливають на окремі види поточних витрат підприємства ресторанного господарства

Види витрат	Внутрішні фактори	Зовнішні фактори
1. Витрати на оплату праці	1.1. Чисельність працівників. 1.2. Кваліфікаційний склад. 1.3. Продуктивність праці. 1.4. Система оплати праці	1.1. Державне регулювання системи оплати праці. 1.2. Державна регламентація розміру мінімальної заробітної плати. 1.2. Кон'юнктура ринку трудових ресурсів
2. Витрати на соціальні заходи	2.1. Розмір витрат на оплату праці	2.1. Державна регламентація розміру відрахувань у відповідні фонди
3. Витрати на перевезення	3.1. Маса вантажу. 3.2. Вид транспорту і характер використання. 3.3. Умови постачання. 3.4. Форми руху сировини і товарів. 3.5. Спосіб постачання	3.1. Зміна тарифів і ставок за послуги автотранспортних підприємств. 3.2. Зміна цін на паливно-мастильні та інші матеріали. 3.3. Зміна вартості експедиторських послуг
4. Витрати на зберігання сировини і товарів	4.1. Розмір товарних запасів та швидкість їх обертання. 4.2. Питома вага штучних і фасованих товарів. 4.3. Характер використання. холодильного устаткування	4.1. Зміна цін на пакувальні матеріали. 4.2. Кон'юнктура ринку пакувальних матеріалів
5. Втрати сировини і товарів	5.1. Характер транспортування та зберігання. 5.2. Умови реалізації	5.1. Зміна порядку та норм списання втрат на витрати
6. Відсотки за кредит	6.1. Розмір товарних запасів. 6.2. Час обігу товарних запасів	6.1. Розмір кредитних ставок. 6.2. Умови кредитних угод
7. Витрати на тару	7.1. Вид тари, що використовується. 7.2. Організація обороту тари	7.1. Державне регулювання ринку тари. 7.2. Зміна цін на тару
8. Витрати на утримання матеріально-технічної бази	8.1. Ступінь завантаження устаткування. 8.2. Термін служби основних засобів. 8.3. Амортизаційна політика. 8.4. Характер використання та обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів праці	8.1. Зміна порядку та норм амортизації. 8.2. Переоцінка вартості основних засобів. 8.3. Зміна цін на малоцінні та швидкозношувані предмети праці
9. Витрати на рекламу	9.1. Рекламна політика підприємства	9.1. Вартість рекламних послуг

реваги великого виробництва полягають у можливості більш раціонального використання матеріальних і трудових ресурсів. На підприємствах харчування з великим обсягом випуску продукції власного виробництва і товарооборотом більш раціонально використовуються основні й оборотні засоби, створюються кращі умови для підвищення продуктивності праці, впровадження сучасних форм обслуговування, транспортування і зберігання товарів, у результаті чого досягається зниження витрат у розрахунку на одиницю продукції та на 1 грн. товарообороту.

3. Тип та категорія підприємства. На підприємствах харчування різних типів і категорій рівень витрат різний. Так, у ресторанах витрати вищі, ніж на інших підприємствах, що обумовлено різноманітним асортиментом страв і купівельних товарів, виготовленням страв на замовлення, вимогами, щодо процесу обслуговування. Значно нижчий рівень витрат у їдальнях 3-ї категорії — близько 28—32% до обороту. Низький рівень витрат у їдальнях при промислових підприємствах (заводах, будівництвах), бо ці підприємства надають безкоштовно у користування своїм їдальням приміщення, транспорт, оплачують витрати на електроенергію виконують інші послуги [5, с. 120—126].

4. Спеціалізація підприємства ресторанного господарства. Спеціалізовані підприємства мають нижчий рівень витрат за рахунок вищої продуктивності праці, вужчого асортименту страв і кулінарної продукції, високої оборотності місць.

5. Форми організації виробництва і обслуговування споживачів.

Удосконалення форм організації виробництва і обслуговування здійснює вагомий вплив на обслуговування споживачів. Переведення підприємств на роботу з напівфабрикати звільняє їх від первинної обробки сировини, що сприяє скороченню виробничих, складських і підсобних приміщень на 25—30% у порівнянні з підприємствами, що працюють на сировині, знижує витрати на знос обладнання, витрати спецодягу, малоцінного інвентарю тощо. На доготовельних підприємствах рівень витрат нижче на 1,2—2,7% до товарообороту [3, с.155].

Використання прогресивних форм обслуговування споживачів (самообслуговування, прийом попередніх замовлень, харчування по абонементам і т.д.) впливає на рівень витрат шляхом збільшення оборотності місць і товарообороту, що приводить до зниження витрат праці на одиницю продукції.

Найбільш вагомі фактори, що визначають обсяг витрат за окремими статтями витрат виробництва і обігу підприємства, наведені у таблиці 2.

Знання факторів, що впливають на розмір і рівень витрат виробництва та обігу, дає змогу визначити резерви зниження витрат, що є складовим елементом системи управління витратами підприємства ресторанного господарства.

Нові умови господарювання висувають нові, більш жорсткі, вимоги щодо методичного забезпечення управління поточними витратами. Від вміння передбачити комерційну ситуацію, виявити фактори, що впливають на формування поточних витрат підприємства ресторанного господарства, завчасно вжити заходи по оперативному регулюванню розміру витрат і оптимізації співвідношення

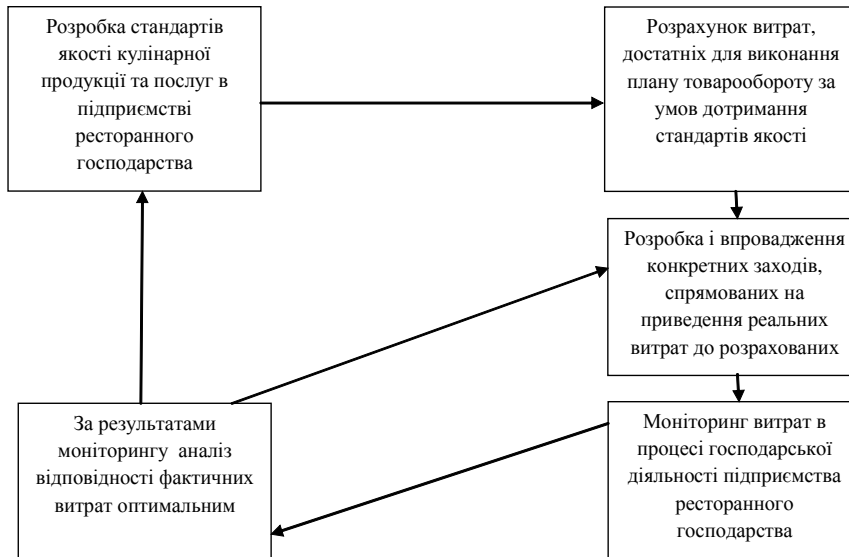


Рис. 1. Етапи розробки і впровадження стратегії оптимізації витрат на підприємстві ресторанного господарства

ресурсів, витрат та результатів залежить міра досягнення підприємством мети його діяльності і забезпечення його конкурентоспроможності на ринку.

Розробка стратегії управління поточними витратами в підприємствах ресторанного господарства вимагає постановки мети. Такою метою не можна вважати зменшення витрат, оскільки забезпечення належної якості продукції та послуг ресторанного обслуговування невід'ємне від них. Таке зменшення може призвести до скорочення кола споживачів та погіршення показників фінансово-господарської діяльності підприємства ресторанного господарства. Саме тому метою стратегії управління витратами може бути лише їх оптимізація.

Оптимальними можна вважати такі витрати підприємства ресторанного господарства, які є мінімальними (або наближеними до мінімальних), але достатніми для дотримання прийнятих на підприємстві стандартів виробництва і обслуговування споживачів. Звичайно такі стандарти повинні відповідати ринковому рівню, тобто бути не менш високими ніж у аналогічних підприємствах ресторанного господарства, аби забезпечити конкурентоспроможність. Схематично етапи розробки та впровадження стратегії оптимізації витрат відображені на рисунку 1.

Як видно з рисунка, першим етапом розробки стратегії оптимізації витрат є розробка відповідних стандартів якості в підприємстві ресторанного господарства. Вона вимагає вивчення асортименту та якості продукції і послуг підприємств-конкурентів, ринкових тенденцій, особливостей споживчого попиту і вимог споживачів. Розроблені стандарти повинні бути конкретними, вимірюваними.

Після розробки стандартів виходячи із планового чи фактичного обсягу виробництва і товарообороту потрібно розрахувати необхідні витрати по статтях. Розрахована сума витрат по статтях є оптимальною, оскільки вона одночасно є мінімальною для дотримання стандартів якості.

На наступному етапі розраховані оптимальні витрати порівнюються з фактичними витратами підприємства ресторанного господарства. Результати порівняння є підставою для розробки і впровадження конкретних заходів, спрямованих на наближення фактичної структури витрат до оптимальної.

У процесі реалізації стратегії оптимізації витрат необхідно постійно слідкувати за результатами фінансово-

господарської діяльності підприємства в цілому і витратами зокрема, а також за змінами у зовнішньому середовищі. Такий моніторинг дозволяє своєчасно визначити можливу невідповідність між стандартами якості і вимогами ринку, між стандартами якості і розрахованими витратами, між розробленими заходами та результатами їх реалізації. У разі з'ясування будь-яких невідповідностей потрібно своєчасно внести зміни у розрахунки або зміст заходів.

Прагнучи скоротити свої витрати, ресторатори намагаються використовувати різноманітні механізми — від звільнення персоналу і скорочення зарплат до зменшення порцій та підвищення цін в меню. Найбільш дієвим і гуманним способом оптимізації поточних витрат є зменшення собівартості кулінарної продукції. На собівартість страв впливає багато факторів: вартість продуктів с урахуванням їх обробки, технологія виробництва, терміни зберігання сировини. Для того, щоб знизити собівартість страв, не підвищуючи ціни на них, необхідно працювати за різними напрямками: зменшення витрат на сировину без втрати смакових якостей, зниження закупочних цін продуктів, перехід на сировину вітчизняних виробників, що більш дешева порівняно з імпортними аналогами, зменшення виходу страв при незмінній ціні, зменшення оборотних коштів і поточних запасів тощо. Уважно оглянувши меню підприємства, вивчивши калькуляційні карти, проаналізувавши замовлення споживачів і пропозиції поставальників, можна переглянути меню на предмет оптимізації витрат та запровадити тимчасове "антикризове меню".

На жаль, українська дійсність така, що імпорт до недавнього часу складав до 80% загального обсягу закупок продуктів більшості ресторанів [12]. Це пов'язано і з високою якістю товарів, і відсутністю в Україні виробництва конкретних продуктів, наприклад, манго чи пітахай. Якщо говорити про рибу, то заміни доради чи сібаса потрібного стандарту теж складно знайти, але не слід нехтувати пропозицією вітчизняної риби, яка може доповнити існуюче меню, наприклад, запроваджувати страви із тріски, що користується популярністю у споживачів. Однак багатьом імпортним продуктам просто немає аналогів в Україні. Імпортна сировина сама по собі не означає краще і багато категорій продукції вітчизняного виробництва цілком конкурентоспроможні. Найбільш доцільно ук-

раїнським рестораторам використовувати такі види вітчизняних продуктів, як свинина, курятина, сезонні овочі та фрукти, молочна продукцію, бакалія, експериментувати з продуктами менш відомих марок, підбираючи оптимальне співвідношення за параметрами ціна-якість.

Найбільш широке поле діяльності ресторанів при виборі постачальників сировини та напівфабрикатів. В цьому напрямку слід максимально використовувати спеціальні пропозиції, знижки, програми лояльності, індивідуальні схеми оплати за товари, укладати довгострокові договори з лояльними умовами для підприємства, фіксацію цін з прив'язкою до порогового рівня скачка валюти, відстрочку платежів та ін. Взагалі необхідно будувати більш плідні і ефективні відносини з постачальниками. Це стосується як уже наявних партнерів, так і пошуку нових. Навіть якщо підприємство працює з постачальниками, що його влаштовують, необхідно постійно продовжувати досліджувати ринок і слідкувати за цінами: ситуація з продуктами в нашій країні настільки хаотична і ціни настільки мінливі, що не варто довірятися раз і назавжди одній компанії-постачальнику. Якщо сьогодні у обраного постачальника ціни є більш вигідними для підприємства, це не означає, що надалі ситуація не зміниться.

Собівартість ресторанного продукту є основною складовою поточних витрат. Отже, оптимізуючи її розмір шляхом прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо споживання ресурсів, підприємство буде мати конкурентні переваги, обумовлені нижчою ціною на продукцію ресторанного господарства. З цих причин методи знаходження оптимальних управлінських рішень стосовно поточних витрат висувуються на перший план в системі економічного управління підприємством ресторанного господарства.

Таким чином, розробка стратегії оптимізації витрат у підприємствах ресторанного господарства є постійним процесом, управляти витратами не можна спонтанно або хаотично. Від уміння оптимізувати співвідношення витрат та результатів залежить міра досягнення підприємством мети його діяльності і конкурентоспроможність щодо ринку. Мінімізувати розмір операційних витрат, тобто збільшити прибуток, можливо завдяки використанню передового зарубіжного досвіду. Перш за все це новий підхід до аналітичних і прогнозних розрахунків поточних витрат. Використання сучасних методів аналізу та планування поточних витрат, вміння професійно оцінити вплив факторів на даний показник, дозволить підприємствам ресторанного господарства оптимізувати рівень поточних витрат і, таким чином, збільшити прибуток.

Література:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318 зі змінами і доповненнями.
2. Баканов М.И., Мельник М.В., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: учебник. — 5-е изд., перераб. и доп. — М.: Финансы и статистика, 2005. — 536 с.
3. Ефимова О.П., Ефимов А.И. Экономика общественного питания и гостиничного хозяйства /Под ред. Н.И. Кабушкина. — Мн.: 000 "Новое знание", 2003.
4. Історія економічних учень: навчальний посібник / Юхименко П.І., Леоненко П.М. — К.: Знання-Прес, 2005. — 583 с.
5. Кузнецова Н.М. Основы экономики готельного та ресторанного господарства: Навч. посібник. — К.: Ін-т туризму ФПУ України, 1997. — 174 с.

6. Міска В.Г., Гаврилюк С.П. Економіка підприємства ресторанного господарства: оп. консп. лекцій. — К.: КНТЕУ, 2008.

7. Мазаракі А.А., Лігоненко Л.О., Ушакова Н.М. Економіка торговельного підприємства: підруч. для вузів./ За ред. проф. Н.М. Ушакової. — К.: Хрещатик, 1999. — 798 с.

8. Савицька Г.В. Экономический анализ. — М.: Новое знание. — 2005. — 651 с.

9. Самуельсон П. Экономика. в 2-х т. — М.: НПО "Алгон", 2001. — 740 с.

10. Скобкин С.С. Экономика гостиничного, ресторанного и туристического предприятия. — М.: "Российская Экономическая Академия им. Г.В. Плеханова", 2009. — 272 с.

11. Экономика организаций (предприятий): учебник для вузов / Под ред. проф. В.Я. Горфинкеля, проф. В.А. Швандара. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. — 608 с.

12. "Дело вкуса, или как сократить издержки в ресторане" / Сайт консалтинговой компании "Домино". — Режим доступа: <http://www.domino.ru/>

References:

1. Ministry of Finance of Ukraine (1999), "Position (Standard) of accounting 16 "Costs" approved by the Ministry of Finance of Ukraine from 31.12.99 № 318 as amended, available at: <http://zakon.rada.gov.ua> (Accessed 2 September 2014).

2. Bakanov, M.I., Melnik, M.V. and Sheremet, A.D. (2005), *Teoriya jekonomicheskogo analiza* [Theory of the Economic analysis], 5th ed., Finance and Statistics, Moscow, Russia.

3. Efimova, O.P. and Efimov, A.I. (2003), *Jekonomika obshhestvennogo pitaniya i gostinichnogo hozjajstva* [Economics of catering and hotel management], New knowledge, Minsk, Belarus.

4. Yukhimenko, P.I. and Leonenko, P.M. (2005), *Istoriia ekonomichnykh uchen'* [History of economic doctrines], Knowledge Press, Kyiv, Ukraine.

5. Kuznetsova, N.M. (1997), *Osnovy ekonomiky hotel'noho ta restorannoho hospodarstva* [Principles of Economics Hotel and Restaurant Industry], Institute of Tourism FPU, Kyiv, Ukraine.

6. Miska, V.G. and Havryliuk, S.P. (2008), *Ekonomika pidpryemstva restorannoho hospodarstva* [Economics of catering enterprize], KNTEU, Kyiv, Ukraine.

7. Mazaraki, A.A. Lihonenko, L.A. and Ushakova, N.M. (1999), *Ekonomika torhovel'noho pidpryemstva* [Economics of commercial company], Khreshchatyk, Kyiv, Ukraine.

8. Savitskaya, G.V. (2005), *Jekonomicheskij analiz* [Economic analysis], New knowledge, Moscow, Russia.

9. Samuelson, P. (2001), *Jekonomika* [Economics], 2nd ed, SPO "Algon", Moscow, Russia.

10. Skobkin, S.S. (2009), *Jekonomika gostinichnogo, restorannogo i turisticheskogo predpriyatija* [Economics of hotel, restaurant and tourism enterprise], Russian Academy of Economics named after Plekhanov V.Y., Moscow, Russia.

11. Gorfinkel, V.Y. and Shvandar, V.A. (2003), *Jekonomika organizacij (predpriyatij)* [Economics of organizations (enterprises)], UNITY-DANA, Moscow, Russia.

12. The official site of consulting company "Domino" (2014), "A matter of taste, or how to cut costs in the restaurant", *Delo vkusa, ili kak sokratit' izderzhki v restorane* [Online] available at: <http://www.domino.ru/> (Accessed 15 April 2014).

Стаття надійшла до редакції 15.09.2014 р.