

Я.В. Волковська, аспір.

Харківський національний економічний університет ім. Семе́на Кузнеця

**ОПТИМІЗАЦІЯ ВИТРАТ НА ПРИКЛАДІ ПІДПРИЄМСТВ  
ГОТЕЛЬНО-РЕСТОРАННОГО КОМПЛЕКСУ***(Представлено: д.е.н., проф. А.А. Пилипенко)*

Для підвищення конкурентоспроможності та рентабельності підприємства важливим є оптимізація витрат, тому метою дослідження є встановлення та візуалізація основ оптимізації витрат на прикладі підприємств готельно-ресторанного комплексу. Для цього досліджено сутність оптимізації витрат за допомогою аналізу поглядів різних науковців, встановлено, що оптимізація витрат – це процес планування, обліку, аналізу, контролю витрат для пошуку та вибору найефективніших методів господарювання в умовах обмежених ресурсів. Автором розроблено послідовність оптимізації витрат на прикладі підприємств готельно-ресторанного комплексу, яка допомагає структурувати процес управління витратами. У цій послідовності виділено напрямки, за якими можливо скоротити витрати, та техніко-економічні умови, при яких їх можна змінити. Крім того, відзначено, що такі впровадження є важливими в управлінні витратами підприємства. Також запропоновано оптимізувати витрати за допомогою симплекс-методу, здійснювати кількісну оцінку якості послуг за допомогою кваліметричного методу. Відзначено, що необхідно формувати альтернативні варіанти використання ресурсів для раціонального використання обмежених ресурсів. Запропоновано групування витрат за допомогою XYZ-аналізу з врахуванням окремих підходів до управління витратами: таргет-костингу, теорії обмежень та оцінювання виробництва. Для цього автором розроблено таблицю, яку доцільно заповнювати з метою порівняння, які саме витрати і якими шляхами можна скоротити чи замінити. Також автором додано рекомендації по заповненню такої таблиці та прокоментовано, що за допомогою такого аналізу можна контролювати транзакційні та необгрунтовані витрати. Таким чином, за допомогою подібної послідовності дій стає можливим перерозподіл коштів з метою оптимізації витрат та економії коштів, яку можна спрямувати на розвиток підприємства. Зроблено висновок про необхідність здійснення системного аналізу з метою ефективного використання ресурсів та виявлення резервів скорочення витрат.

**Ключові слова:** оптимізація витрат; управління витратами; підприємства готельно-ресторанного комплексу; скорочення витрат; XYZ-аналіз.

**Постановка проблеми.** Не дивлячись на численні трансформаційні процеси в економіці, основною метою створення будь-якого бізнесу є отримання чистого прибутку та задоволення потреб споживачів. Одним із факторів впливу на чистий прибуток є витрати підприємства, проте постійні зміни у законодавстві, модернізація процесів, технічна революція тощо призводять до необхідності перегляду витрат: десь треба вкладати в якість, щоб отримати додаткові вигоди та/чи зекономити, десь переглянути сам процес для скорочення сум витрачених коштів. Все це призводить до необхідності проведення досліджень щодо оптимізації витрат, тому ця тема є актуальною.

Питаннями оптимізації витрат та їх управлінням займалися такі видатні вчені та економісти-практики, як С.Ф. Голов, У.Детмер, Є.В. Мних, О.В. Косинська, А.І. Ясінська та інші. Проте, не зменшуючи досягнень цих науковців, слід зазначити, що недостатньо вивченим є питання оптимізації витрат з врахуванням специфіки підприємств готельно-ресторанного комплексу, що збільшує актуальність цього дослідження.

**Метою роботи** є визначення сутності та етапів оптимізації витрат на прикладі підприємств готельно-ресторанного комплексу.

Економічне обґрунтування витрат виникає внаслідок наявності проблеми обмеженості ресурсів та можливості їх альтернативного використання. Під час економічних процесів завжди доводиться вибирати між альтернативними варіантами, адже є ресурси, які наявні тільки у певній кількості, і їх неможливо використати одразу у декількох напрямках у цій же кількості, отже, при виборі одного варіанту виникають альтернативні витрати щодо використання іншого (наприклад, надання інших послуг). При цьому як відмічає С.Ф. Голов, аналіз для прийняття рішень щодо оптимального використання обмежених ресурсів залежить від кількості обмежень [1, с. 268]. Проте варто зазначити, що ефективне використання одного ресурсу не гарантує ефективність всього процесу, адже як зазначає У.Детмер, внаслідок взаємопов'язаності та змінності, оптимізація окремих елементів не забезпечує оптимальне функціонування системи [2, с. 41].

Крім того, доволі часто альтернативне використання витрат є прихованим, тобто про те, що є інші напрямки використання ресурсів, працівники можуть мовчати через власні вподобання/вигоди, це не може не шкодити розвитку підприємства. Також під час процесу прийняття керівництвом економічно обгрунтованого управлінського рішення виникають безповоротні неефективні витрати – такі виникають у будь-якому випадку і не можуть бути змінені внаслідок прийняття певного рішення, а тому вони не повинні впливати на обрання тих чи інших ефективних господарських рішень [3].

Як зазначає О.В. Косинська, оптимізація – це шляхи пошуку найефективніших методів господарювання в умовах обмежених фінансових можливостей [6, с. 108]. На думку Є.В. Мниха, в умовах формування ринкових відносин виникає проблема не стільки у визначенні суми витрат, їх розподілу за об'єктами та забезпечення мінімізації, скільки в управлінні ними в умовах конкуренції та визнання доцільності і досягнення необхідної їх прибутковості. Причому завдання полягає не в їх мінімізації, а у досягненні такого рівня, за яким вони визнаються споживачами та приносять відповідний прибуток виробникам [8]. Хоча на думку С.М. Жукевича, Р.В. Фроленко, критерієм оптимізації є як раз мінімум витрат, що дає змогу підприємству отримати певні конкурентні переваги на ринку збуту, проводити гнучку цінову політику, формувати оптимальну виробничу програму, та, за різних умов, досягти високих розмірів прибутку [4, с. 72]. Управління витратами на підприємстві передбачає виконання всіх функцій управління, тобто функції повинні реалізовуватись через елементи управлінського процесу: прогнозування, планування, нормування, організація, калькулювання, мотивація та стимулювання, облік, аналіз, регулювання та контроль витрат [10, с. 359]. Отже, оптимізація витрат – це процес планування, обліку, аналізу, контролю витрат для пошуку та вибору найефективніших методів господарювання в умовах обмежених ресурсів.

На будь-яких підприємствах складається чітка структура витрат, корінна зміна яких може призвести до негативних наслідків на підприємстві. Тому доцільно керуватися певною послідовністю виконання процесу оптимізації витрат, і підприємства готельно-ресторанного комплексу не є виключенням, отже автором запропоновано наступні етапи оптимізації витрат, що можна побачити на рисунку 1.

Отже, як можна побачити на рисунку 1, в першу чергу, треба визначитися, що саме будемо оптимізувати. Є можливість скоротити певні витрати чи зміни умови якогось процесу, операції, чи і те, і інше. Для скорочення витрат повинен бути перелік всіх витрат, зокрема, калькуляції основних послуг. У кожного підприємства виникають різні витрати, проте для всіх готельно-ресторанних комплексів можна виділити схожі, крім того, можна сказати, що більшість таких витрат формуються майже на всіх підприємствах. Крім того, у готельно-ресторанних комплексах є багато додаткових витрат, що виникають внаслідок запитів клієнтів, зазвичай такі витрати пов'язані із використанням послуг сторонніх організацій, тому рекомендацією щодо їх зменшення стає пошук альтернативних контрагентів. Далі необхідно проаналізувати напрямки оптимізації витрат за факторами. Варто зазначити, що зміни техніко-економічних умов перекликаються із заходами щодо скорочення витрат, що логічно, адже ці процеси пов'язані між собою. Отже, до них можна віднести:

1. Оптимізація оподаткування – вибір більш доцільнішої системи оподаткування.
2. Встановлення чітких зв'язків між керівниками і фахівцями для скорочення часу передачі задачі задля підвищення у подальшому швидкості її виконання.
3. Підвищення технічного рівня обладнання – для підвищення фондівіддачі.
4. Покращення організації праці – для підвищення продуктивності праці.
5. Чітке дотримання технологічної дисципліни – для уникнення простоїв, поломок, браку тощо.
6. Застосування ресурсозберігаючої технології, що забезпечує економію матеріалів та енергії – для зниження собівартості.
7. Раціоналізація організаційної структури системи управління з метою скорочення витрат на управління, підвищення його ефективності.

Проте окрім запропонованих напрямів оптимізації витрат потрібно також підгрунтя для проведення розрахунків та оцінки ефективності діяльності. Так, для максимальної віддачі обмежених ресурсів доцільно вирішувати задачі симплекс-методом [7]. Наприклад, у ресторані залишається певна кількість продуктів, які треба обов'язково використати наступного дня, чи вони зіпсуються, отже можна вибрати, які блюда можна приготувати з цих продуктів, підрахувати, скільки можна приготувати порцій та вирішити, коли такі блюда подати: на сніданок, ланч, обіди тощо. Якщо є декілька варіантів, та доцільніше вибрати більш прибуткові.

Також для оцінки якості послуг рекомендується використовувати кваліметричний метод [5, с. 23]. Внаслідок того, що якість наданих послуг прямо впливає на привабливість закладу, від чого залежить попит на нього, а отже і ефективність, важливим є кількісна оцінка якості з двох причин: по-перше, для встановлення, чи задоволені клієнти, чи все їх влаштовує, по-друге, чи дають якийсь ефект кошти, витрачені на покращення якості.



Рис. 1. Послідовність оптимізації витрат

Так само для формування більш повної та достовірної інформаційної бази потрібно автоматизувати розрахунки. Так, це призведе до виникнення додаткових витрат, проте зекономить і час, що дозволить зменшити витрати на оплату праці, тому це є необхідним.

Крім того, для більш детального аналізу витрат доцільно їх поділити на певні групи, для цього можна використовувати XYZ-аналіз. Групування витрат у межах XYZ-аналізу реалізується як сукупність послідовних взаємопов'язаних операцій:

- кількісна оцінка абсолютної величини окремої статті витрат та ідентифікація її відносної частки у сукупних витратах суб'єкта господарювання;
- ранжування статей витрат відповідно до скорочення відносної частки статті витрат у сукупних витратах суб'єкта господарювання (від статті з найбільшою відносною часткою до найменшої);
- групування статей витрат відповідно до їх відносної частки у сукупних витратах [9, с. 120].

При цьому формується такі три укрупнені групи витрат:

X – витрат: перші найбільші статті витрат, частка яких складає не менше 50 відсотків сукупних витрат;

Y – витрат: наступні статті витрат, частка яких складає не менше 25 відсотків сукупних витрат;

Z – витрат: решта статей витрат, частка яких, відповідно, складатиме не більше 25 відсотків сукупних витрат [9, с. 120].

При аналізі цих груп витрат доцільно використовувати й інші методи, зокрема підходи до управління витратами: таргет-костинг, теорія обмеження, ощадливе виробництво тощо. Отже, для візуалізації даних можна заповнити таблицю, яка представлена нижче (розробка автора).

Таблиця 1

## Групування витрат за XYZ-аналізом

Групи	Основні витрати, що входять до складу групи	Обмежені ресурси, що витрачаються	Перерозподіл витрат	Операції/процеси, які не створюють цінності для споживача («муда»)	Можливість усунення процесів/операцій, що не створюють цінність для споживача	Обґрунтування оптимальних управлінських дій за альтернативними варіантами	Плановані суми витрат
1	2	3	4	5	6	7	8
X							
Y							
Z							

Отже, як можна побачити з таблиці 1, групування витрат наступним чином допомагає не тільки відсіяти несуттєві за обсягом витрати, але і виділяти різні напрямки оптимізації витрат завдяки застосуванню одночасно декількох підходів до управління витратами. Так, спочатку виділяються основні витрати, що входять до групи, для подальшого аналізу, при цьому доцільно зазначити одразу сутність операції для полегшення подальшого заповнення таблиці. Після цього встановлюються обмежені ресурси, які витрачаються при виникненні витрат. Це необхідно для вибору варіанту найбільш раціонального їх використання (теорія обмежень), адже можливі випадки, коли більш вигідно використовувати той чи інший ресурс в інших операціях, підрозділах, тоді виникає перерозподіл витрат. Потім знову аналізуємо основні витрати за групами, виділяємо операції чи процеси, що не створюють цінності для споживача (ощадливе виробництво), з них виділяємо операції/процеси, усунення яких не вплине на якість наданих послуг, тобто виникнення витрат під час цих операцій є необґрунтованим, тому на них можна зекономити, найчастіше це стосується транзакційних витрат, які зазвичай є завищеними. Крім того, можливі варіанти, коли операцію чи процес доцільно замінити з метою додання цінності кінцевому продукту, що також зазначається у таблиці.

Як результат аналізу, у таблиці підраховуються планові витрати за групами. По-перше, це потрібно для порівняння у подальшому фактичних даних з запланованими, чи вдалось оптимізувати витрати, по-друге, при встановленні планових витрат менеджерам доведеться переглядати деякі процеси з метою «виходу» на заплановані показники (таргет-костинг). Таким чином, застосування XYZ-аналізу, з одного боку, допомагає відсіяти несуттєві витрати, аналіз яких можна робити, проте для економії коштів не обов'язково, використання підходів теорії обмежень, ощадливого виробництва та таргет-костингу допомагає встановити недоцільні витрати, максимально ефективно витрачати наявні ресурси та змінювати процеси з акцентом на зменшення витрат та збільшення цінності операції для кінцевого споживача.

Надалі на підставі проведеного аналізу визначаються резерви зниження витрат, після чого формулюються напрямки оптимізації (програми), на реалізацію яких потрібен перерозподіл коштів. Після впровадження відповідної програми витрати повинні бути оптимізовані. Для встановлення цього факту порівнюються фактичні показники з плановими та попередніми.

Таким чином, можна зробити висновок, що є багато варіантів оптимізації витрат, важливим є проведення систематичного аналізу з виявлення резервів зниження витрат та раціонального використання ресурсів, що призведе до збільшення прибутку та ефективності діяльності комплексу.

**Напрямами подальших досліджень** є формування шляхів зниження витрат на прикладі підприємств готельно-ресторанного комплексу.

#### Список використаної літератури:

1. Голов С.Ф. Управленческий учёт / С.Ф. Голов. – Х. : Фактор, 2009. – 784 с.
2. Детмер У. Теория ограничений Голдратта: системный подход к непрерывному совершенствованию / У.Детмер. – 2 изд. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2008. – 444 с.
3. Добровський В.М. Управлінський облік [Електронний ресурс] / В.М. Добровський. – Режим доступу : <http://posibniki.com.ua/post-klasifikaciya-vitrat-z-metoyu-priynyattya-upravlinskih-rishen-i-kontrolyu-vikonannya>.
4. Жукевич С.М. Управління витратами діяльності в контексті забезпечення конкурентоспроможності підприємства / С.М. Жукевич, Р.В. Фроленко // Інноваційна економіка. – 2015. – № 1. – С. 70–74.
5. Квалиметрия: методы количественного оценивания качества различных объектов (курс лекций и практических заданий) : учеб. пособие / под общ. ред. проф. Г.В. Астратовой ; ГОУ ВПО ХМАО – Югры «Сургут. гос. пед. ун-т». – Сургут : РИО СурГПУ, 2014. – 160 с.
6. Косинська О.В. Оптимізація витрат як засіб підвищення прибутковості підприємств / О.В. Косинська // Формування ринкових відносин в Україні. – 2011. – № 7. – С. 106–110.
7. Мамошкин А. Симплекс-метод для решения задач линейного программирования [Электронный ресурс] / А.Мамошкин. – Режим доступа : <http://rain.ifmo.ru/cat/data/theory/unordered/simplex-method-2010/article.pdf>.
8. Мних Є.В. Економічний аналіз [Електронний ресурс] / Є.В. Мних. – Режим доступу : [http://m.pidruchniki.com/1335102241893/ekonomika/analiz\\_vitrat\\_virobnichoyi\\_diyalnosti\\_pidpriyemstva](http://m.pidruchniki.com/1335102241893/ekonomika/analiz_vitrat_virobnichoyi_diyalnosti_pidpriyemstva).
9. Чубірка Г.І. Методи оптимізації витрат підприємства у ринкових умовах / Г.І. Чубірка // Науковий вісник Мукачівського державного університету. Серія : Економіка. – 2016. – Вип. 2. – С. 118–124.
10. Ясинська А.І. Сутність управління витратами на вітчизняних підприємствах / А.І. Ясинська // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2007. – № 594. – С. 357–360.

#### References:

1. Golov, S.F. (2009), *Upravlencheskij uchjot*, Faktor, Har'kov, 784 p.
2. Detmer, U. (2008), *Teorija ogranichenij Goldratta: sistemnyj podhod k nepreryvnomu sovershenstvovaniju*, 2nd ed., Al'pina Biznes Buks, Moskva, 444 p.
3. Dobrovs'kyj, V.M., *Upravlins'kyj oblik*, available at: <http://posibniki.com.ua/post-klasifikaciya-vitrat-z-metoyu-priynyattya-upravlinskih-rishen-i-kontrolyu-vikonannya>
4. Zhukevych, S.M. and Frolenko, R.V. (2015), «Upravlinnja vytratamy dijtal'nosti v konteksti zabezpechennja konkurentospromozhnosti pidpriyemstva», *Innovacijna ekonomika*, No. 1, pp. 70–74.
5. Astratova, G.V. (ed.) (2014), *Kvalymetrija: metody kolychestvennogo ocenjuvannya kachestva razlychnyh ob'ektov (kurs lekcij y prakticheskyh zadanyj)*, GOU VPO HMAO – Jugry «Surgut. gos. ped. un-t», Surgut RYO SurGPU, Surgut, 160 p.
6. Kosyns'ka, O.V. (2011), «Optimizacija vytrat jak zasib pidvyshennja prybutkovosti pidpriyemstv», *Formuvannja rynkovyh vidnosyn v Ukrai'ni*, No. 7, pp. 106–110.
7. Mamoshkin, A. (2010), *Simpleks-metod dlja reshenija zadach linejnogo programirovanija*, available at: <http://rain.ifmo.ru/cat/data/theory/unordered/simplex-method-2010/article.pdf>
8. Mnyh, Je.V., *Ekonomichnyj analiz*, available at: [http://m.pidruchniki.com/1335102241893/ekonomika/analiz\\_vitrat\\_virobnichoyi\\_diyalnosti\\_pidpriyemstva](http://m.pidruchniki.com/1335102241893/ekonomika/analiz_vitrat_virobnichoyi_diyalnosti_pidpriyemstva)
9. Chubirka, G.I. (2016), «Metody optymizacii' vytrat pidpriyemstva u rynkovyh umovah», *Naukovyj visnyk Mukachivs'kogo derzhavnogo universytetu*, Serija *Ekonomika*, Vol. 2, pp. 118–124.
10. Jasins'ka, A.I. (2007), «Sutnist' upravlinnja vytratamy na vitchyznjanyh pidpriyemstvah», *Visnyk Nacional'nogo universytetu «L'vivs'ka politehnika»*, No. 594, pp. 357–360.

ВОЛКОВСЬКА Яна Віталіївна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця.

Наукові інтереси:

– організація управлінського обліку;

– оптимізація оподаткування.

Тел.: (050) 305–99–89.

E-mail: volkovska\_yana@ukr.net.