

Волковська Я. В.

ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ГОТЕЛЬНО-РЕСТОРАННОГО КОМПЛЕКСУ

Проаналізовано основні підходи до організації управлінського обліку. Встановлено, що підприємства готельно-ресторанного комплексу мають свою специфіку, що необхідно враховувати при побудові системи управлінського обліку. Виділено основні етапи організації управлінського обліку на підприємствах готельно-ресторанного комплексу. Прокоментовано особливості кожного етапу як частини системи управлінського обліку. Зроблено висновок, що запропонована послідовність має універсальний характер і може використовуватись на різних підприємствах. Також відзначено, що постійно треба вдосконалювати існуючу систему управлінського обліку відповідно до потреб управління.

Ключові слова: управлінський облік, організація, підприємства готельно-ресторанного комплексу, система управлінського обліку, етапи, управлінська звітність.

Постановка проблеми. На сьогодні стає необхідним формування такого обліково-аналітичного забезпечення, яке б надавало максимально доречну і своєчасну інформацію, тому важливим є наявність системи управлінського обліку, адже фінансовий облік містить лише інформацію внутрішнього середовища без врахування окремих факторів. Крім того, є підприємства, що працюють разом, але приймаються рішення відносно всього комплексу, прикладом є підприємства готельно-ресторанного комплексу. Проте недостатньо вивченим є деталізація етапів організації управлінського обліку з врахуванням специфіки підприємств готельно-ресторанного комплексу. Це підтверджує актуальність цього дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питаннями організації управлінського обліку на підприємствах займалось багато вчених та економістів-практиків. Так, Тютюнник В. робить акцент на сутності управлінського обліку, на важливості його перевірки вже при організації для оцінки ефективної роботи системи управлінського обліку [1]. Фоміна О. В. досліджувала у своїй роботі [2, с. 297-298] особливості організації системи управлінського обліку на підставі системного підходу. Кондраков Н. П. виділяє основні аспекти організації управлінського обліку з акцентом на систему обліку витрат та групи процесів. Белова І. М. аналізує основні напрями побудови управлінського обліку [4, с. 261-264]. Нападівська Л. В. розглядає основні об'єкти та

етапи управлінського обліку [5, с. 78-93]. Однак не зменшуючи досягнення цих науковців, слід відзначити, що мало досліджено управлінський облік саме на прикладі готельно-ресторанних комплексів, що збільшує актуальність статті.

Формулювання цілей статті. Метою роботи є побудова етапів організації управлінського обліку на підприємствах готельно-ресторанного комплексу.

Опис основного матеріалу дослідження. Як зазначає В. Тютюнник у роботі [1], сенс управлінського обліку полягає у постійному і, головне, своєчасному розумінні того, в якому стані знаходиться підприємство в поточний момент своєї діяльності і як необхідно розподіляти наявні ресурси, щоб поліпшити роботу компанії. При постановці управлінського обліку важливо розуміти, що ефективність його буде проявлятися не тільки під час збору та аналізу інформації. Один з головних напрямків цієї системи – виявлення «проблемних» питань й своєчасне їх рішення.

О. В. Фоміна у [2, с. 296] також відмічає, що сучасний управлінський облік полягає в: оптимізації організаційної та фінансової структури бізнесу; оптимізації бізнес-процесів; впровадженні нових управлінських технологій; впровадженні процесоорієнтованого управління витратами та крос-функціональних моделей управління бізнесом; включенні в обліковий процес усіх спеціалістів підприємства, які пов'язані з документообігом, обліком, ланцюжком створення вартості продукту; підвищенні кваліфікації кадрів та їх мотивації в досягненні цільових значень ключових показників ефективності; впровадженні електронних засобів обробки даних і контролю за виконанням прийнятих рішень; підвищенні загального рівня корпоративної культури.

Під організацією управлінського обліку розуміють систему умов та елементів побудови облікового процесу з метою отримання достовірної та своєчасної інформації про господарську діяльність організації, здійснення контролю за раціональним використанням виробничих ресурсів і управління виробничою діяльністю. Відповідальність за організацію управлінського обліку в організаціях несуть керівники організацій. Залежно від обсягу облікової роботи вони можуть:

а) заснувати службу управлінського обліку як структурний підрозділ, очолюваний відповідним керівником;

б) ввести в штат бухгалтерії посади фахівців з управлінського обліку (бухгалтерів-аналітиків) [3].

Белова І. М. наголошує, що можна виділити два основних напрямки побудови управлінського обліку: управлінський облік, спрямований на виробництво і удосконалення калькуляції, та облік, зорієнтований на ринок і вдосконалення методології прийняття управлінських рішень щодо ефективності витрат та якості продукції [4].

Для забезпечення раціональної організації управлінського обліку велике значення має розробка плану його організації. План організації управлінського обліку складається з наступних елементів: план документації і документообігу; план рахунків і їх кореспонденції; план звітності; план технічного оформлення обліку; план організації праці працівників, що займаються управлінським обліком [3].

При цьому Нападовська Л. В. зазначає, що основним об'єктом управлінського обліку є сукупність операцій, які, в свою чергу, викликають зміну запасів ресурсів, дебіторської та кредиторської заборгованості і як наслідок впливають на фінансові результати діяльності підприємства; їх можна розділити на такі основні види (типи):

- логістичні господарські операції, пов'язані із забезпеченням діяльності підприємства ресурсами, які викликають зміну складських запасів, кредиторської заборгованості та грошових коштів;

- виробничі операції, пов'язані з використанням ресурсів і виробництвом готової продукції, які обумовлюють зміну складських запасів;

- фінансові операції, пов'язані з надходженням грошових коштів за продукцію і погашенням заборгованості за отримані ресурси, що викликають зміну кредиторської заборгованості [5, с. 80].

Система управлінського обліку передбачає вибір системи показників, на підставі яких відбувається оцінка результатів діяльності поточного стану, планування напрямів розвитку. Можна виділити п'ять основних типів побудови взаємопов'язаних оціночних показників для підприємства в цілому і його підрозділів:

1. Вибір основного показника, який задовольняв би мету управління. В якості такого показника можуть виступати операційний прибуток, маржинальний дохід, рентабельність і т. д. Комплексна оцінка діяльності не зводиться до оцінки одного показника. З'являється потреба у використанні узагальнених показників.

2. Фіксація методів обчислення складових показників, зокрема, використання різних ознак і методів угруповання витрат.

3. Визначення тимчасового моменту розрахунку показника.

4. Класифікація підрозділів на центри відповідальності і вироблення стандартів вимог для їх оцінки.

5. Визначення періодичності звітів і довідкових зведень [6].

Л. В. Нападовська у своїй публікації [5, с. 79-80] виділяє наступні етапи організації управлінського обліку:

1. Структуризація діяльності за бізнес-процесами з деталізацією до найближчого рівня «господарська одиниця».

2. Формування інформаційних зв'язків за принципом «використані ресурси (витрати) – отримані результати (вигоди)» та як наслідок оцінка ефективності господарських операцій і прийняття відповідних управлінських рішень.

3. Формування інформації про відхилення використаних ресурсів від нормативного рівня та отриманих вигід порівняно із запланованими показниками.

4. Виділення в структурі підприємства центрів відповідальності з подальшим закріпленням відповідальних осіб за результатами їх діяльності.

5. Стимулювання персоналу для підтримання ефективної системи управлінського обліку.

Слід відзначити, що Л. В. Нападовська акцентувала увагу на необхідності вдосконалити систему оплати праці та запровадити принцип поєднання економічних інтересів роботодавців із соціальними інтересами працівників. Це означає, що мало організувати та запровадити систему управлінського обліку, якою б досконалою вона не була, важливим є виконання всіх принципів та підтримання цієї системи у належному стані, і якщо працівники не будуть зацікавлені в цьому, то обліково-аналітичне забезпечення постраждає і не буде виконувати свої функції [7].

Необхідно відмітити, що при організації управлінського обліку на підприємствах готельно-ресторанного комплексу слід враховувати надання послуг між підрозділами (центрами відповідальності), тобто виникають трансакційні витрати та трансфертне ціноутворення. Крім того, для зведення даних одним з етапів управлінського обліку є консолідація управлінської звітності. Також слід зазначити, що при побудові управлінського

обліку на підприємстві зазвичай окремо виділяють поточний та стратегічний облік, тобто послідовності дій для формування системи управлінського обліку на всіх рівнях управління одночасно немає [8, с. 111], тому автором запропоновано наступні етапи організації управлінського обліку на підприємствах готельно-ресторанного комплексу, які можна побачити на рис. 1.

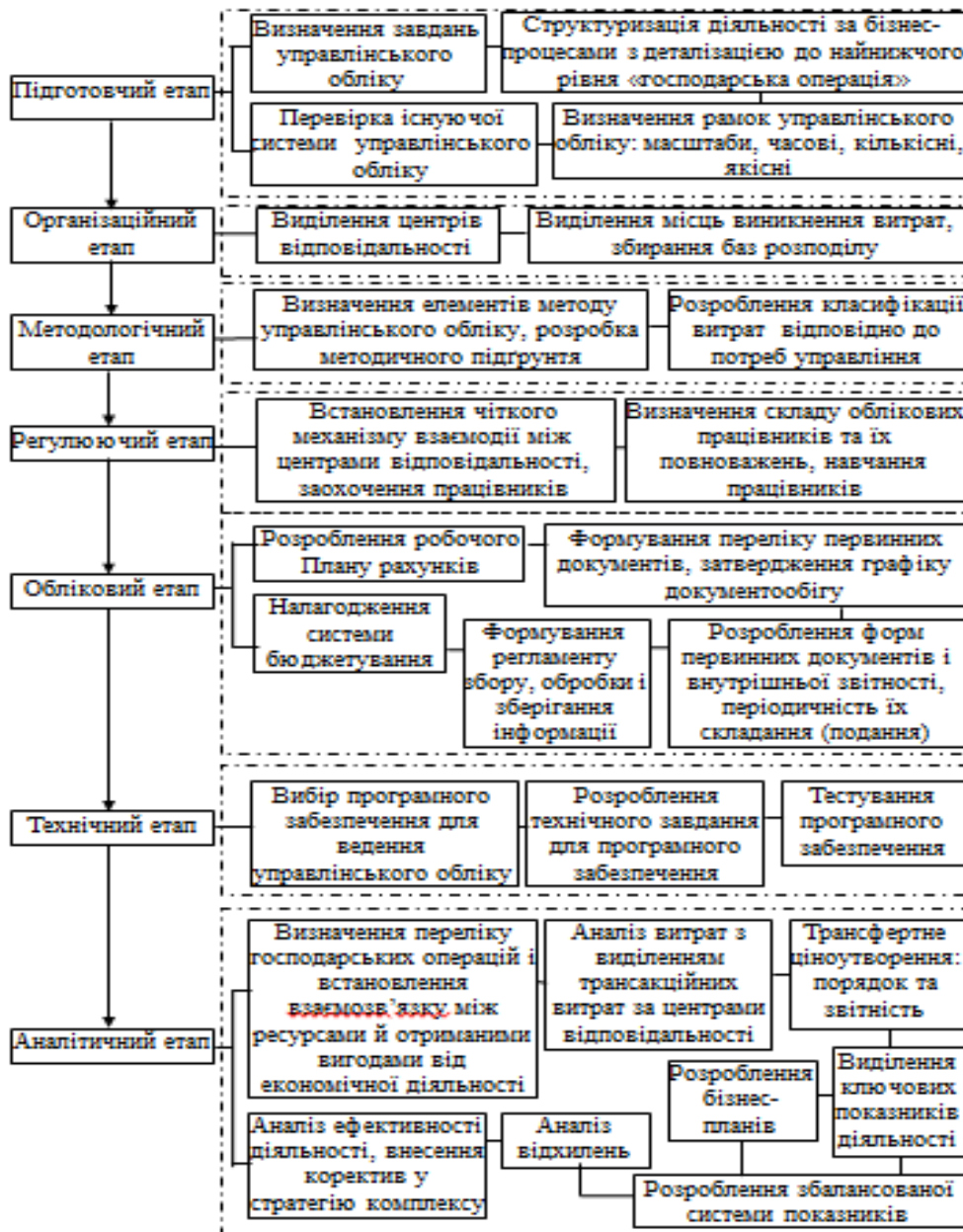


Рис. 1. Етапи організації управлінського обліку*

* Розроблено автором

Перш за все, треба визначитись, що саме керівництво чекає від системи управлінського обліку на підприємстві. Тому необхідно визначитись із завданнями управлінського обліку, тобто менеджери, бухгалтерія повинні

сформулювати, якої інформації вони потребують. Після цього доцільно структурувати всі процеси до рівня «господарська операція», особливо важливим це стає у разі вибору підходу до обліку витрат ABC-костінгу. Така деталізація

дає розуміння загальної картини на підприємстві, а також допомагає побачити, в яких процесах присутня необхідна інформація.

Далі на підставі виявленої на попередньому етапі інформації встановлюються рамки системи управлінського обліку, а саме приймається рішення щодо того, наскільки повно буде організовуватись управлінський облік, чи всі ділянки охоплювати, визначення критеріїв якісної системи управлінського обліку з урахуванням приблизної кількості необхідних показників. Цей етап потрібен для розуміння, наскільки об'ємним буде ведення управлінського обліку, чи потрібно створювати окремий відділ для цього та зі скількох чоловік.

Також важливим етапом стає перевірка існуючої системи управлінського обліку. Це стосується тих підприємств, які вже працюють деякий час і мають окремі аспекти управлінського обліку чи навіть організовану систему, яку лише хочуть вдосконалити. Це можна здійснити за допомогою тестування чи проведення експрес-аналізу управлінського обліку. Після цього йде безпосередньо організація управлінського обліку. Слід відзначити, що при наявності окремих елементів відповідні етапи просто пропускаються. Так, наступним етапом є виділення центрів відповідальності. Для підприємств готельно-ресторанного комплексу характерна наявність різноманітних підрозділів, що є навіть різними суб'єктами господарювання, тому може виникнути ситуація, коли центрів відповідальності навіть більше, ніж підрозділів, чи навпаки менше. Надалі визначаються місця виникнення витрат з відношенням до того чи іншого центра відповідальності. Це допомагає одразу зробити співвідношення щодо витрат та відповідального за їх виникнення. Крім того, доцільним є одразу аналіз баз розподілу непрямих витрат, тобто які показники можна використати у подальшому для розподілу витрат для розрахунку у подальшому повної собівартості тих чи інших послуг чи для віднесення на відповідний центр відповідальності, адже можуть бути понесені витрати, що стосуються одразу всього комплексу, тому доцільно їх розподіляти між всіма центрами відповідальності.

Далі важливим є визначення методології ведення управлінського обліку. Так, в першу чергу необхідно вибрати методи управлінського обліку, сформулювати методичне підґрунтя. Є підходи, в яких формулювання методів і процедур відноситься до підготовчого етапу [9, с. 55], є підхід, коли методологію визначають після організаційного етапу та розробки плану

рахунків ([10, с. 170; 11, с. 379]), проте на думку автора, це не зовсім практично, адже методи вибираються не тільки виходячи з побажань бухгалтерії і керівництва, але й відповідно до наявної організаційної структури, виділення баз розподілу непрямих витрат тощо, також розроблена класифікація витрат впливає у подальшому на формування робочого Плану рахунків, що стосується вже облікового етапу, тому методологічний етап повинен реалізовуватись саме після підготовчого та організаційного етапів, проте перед обліковим. Слід відзначити, якщо підприємство є існуючим, то треба дослідити, які методи вже застосовуються, чи доцільно продовжити їх використання чи перейти до інших методів. Отже, важливим є створення методологічної бази для ведення у подальшому управлінського обліку.

Після виділення центрів відповідальності, місць виникнення витрат, баз їх розподілу та методологічного підґрунтя стає зрозумілим, які витрати слід окремо враховувати для управління витратами та ефективного прийняття рішень. Тому необхідним етапом стає класифікація витрат для цілей управління підприємством. У подальшому вона буде враховуватись при розробці робочого Плану рахунків для цілей управлінського обліку. Надалі встановлюється чіткий механізм взаємодії між центрами відповідальності, заохочення працівників. Це необхідно для координації бізнес-процесів та покращення управління. На підставі цієї інформації визначається склад облікових працівників та їх повноважень, встановлюється навчання працівників. Таким чином, після визначення основ ведення управлінського обліку вибирається персонал з відповідною кваліфікацією, його повноваження для організації самого процесу та його регулювання.

Після цього наступає обліковий етап, що включає в себе формування робочого Плану рахунків для цілей управлінського обліку, розробку первинних документів та управлінської звітності, формулювання особливостей збору, обробки і зберігання потрібної інформації. На цьому етапі формується база управлінського обліку, адже у подальшому вся інформація буде братись саме з первинних документів та управлінської звітності для аналізу та прийняття рішень.

Проте документи повинні десь фіксуватись, звітність – формуватись, отже на технічному етапі відбувається вибір програмного забезпечення відповідно до цілей, вибраних методів управлінського обліку, господарських операцій, визначених раніше. Однак зазвичай

для управлінського обліку певного підприємства програмне забезпечення дороблюють, вдосконалюючи конфігурацію з урахуванням специфіки діяльності, тому одним з етапів стає формування технічного завдання для програмного забезпечення, а потім його тестування. Результатом стає автоматизований облік первинних документів та створення управлінської звітності.

Надалі настає аналітичний етап. Так, в першу чергу формується перелік господарських операцій і встановлюється взаємозв'язок між ресурсами й отриманими вигодами від економічної діяльності. Таким чином з'ясовується, чи всі ресурси дійсно ефективно використовуються чи, можливо, їх треба замінити чи використовувати в інших напрямках. Після цього аналізуються витрати з окремим виділенням трансакційних витрат. Це пояснюється тим, що є випадки, коли трансакційні витрати є завищеними внаслідок оформлення власних витрат менеджерів на рахунок фірми, тобто порушується принцип автономності. Тому необхідно їх постійно контролювати.

Внаслідок того, що готельно-ресторанні комплекси включають в себе декілька підрозділів, то стає актуальним трансфертне ціноутворення, отже необхідно розробити положення про трансфертне ціноутворення, в якому зазначається склад документів, звітності та порядок їх складання.

Надалі для аналізу важливо виділення ключових показників діяльності. У подальшому вони закладаються у збалансовану систему показників. Проте перед цим треба також розробити бізнес-плани для формулювання планів на подальшу діяльність. На їх підставі, у свою чергу, формується система бюджетування. І вже за допомогою отриманих даних будується збалансована система показників, яка допомагає аналізувати та контролювати різні сфери діяльності усього комплексу одразу. Після збалансованої системи показників аналізується

відхилення показників, встановлюються причини таких змін. На підставі цієї інформації аналізується ефективність діяльності та вносяться корективи в стратегію комплексу. У подальшому, коли система буде працювати, можна вносити зміни до існуючої системи управлінського обліку відповідно до потреб управління на поточний момент.

Таким чином, запропоновані етапи налагодження системи управлінського обліку можна використовувати постійно і не тільки на підприємствах готельно-ресторанного комплексу, адже потреби управління час від часу змінюються, і треба тоді вносити зміни до існуючої системи управлінського обліку. Це означає, що визначені вище рекомендації носять універсальний характер, що збільшує їх практичну цінність.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Таким чином, для організації управлінського обліку на підприємстві необхідно розуміти послідовність дій, тому важливим є виділення етапів. Особливістю готельно-ресторанних комплексів є те, що вони включають в себе багато підрозділів, тому основною задачею управлінського обліку стає саме консолідація даних за всім комплексом, виділення і контроль за трансакційними витратами тощо. Запропоновані етапи організації управлінського обліку на прикладі підприємств готельно-ресторанного комплексу враховують цю специфіку, проте сама послідовність носить універсальний характер та може використовуватись і на інших підприємствах. Однак особливістю управлінського обліку є те, що його структура прямо залежить від потреб керівництва, що постійно змінюються, це призводить до певної циклічності організації управлінського обліку на підприємстві.

Напрямами подальших досліджень є побудова моделі організації управлінського обліку на підприємствах готельно-ресторанного комплексу.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Тютюнник В. Управлінський облік як важливий елемент діяльності [Електронний ресурс] / В. Тютюнник – Режим доступу до ресурсу: http://n-auditor.com.ua/uk/component/na_archive/159?view=material.
2. Фоміна О. В. Організація управлінського обліку на підприємстві торгівлі / О. В. Фоміна // БІЗНЕСІНФОРМ. – 2015. - №7. – С. 295-299.
3. Кондраков Н. П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учёт [Електронний ресурс] / Н. П. Кондраков – Режим доступу до ресурсу: http://bizbook.online/buhgalterskiy-uchet_biznesa/organizatsiya-upravlencheskogo-ucheta.html.
4. Белова І. М. Теоретичні основи організації управлінського обліку в рослинництві [Електронний ресурс] / І. М. Белова – Режим доступу до ресурсу: https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/32257222/Zb_Tez_conf_2013.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWO

WYYGZ2Y53UL3A&Expires=1502959552&Signature=lmwjxldZn1l8li6yAOdgJLBxdU%3D&response-content-disposition=inline%3B%20filename%3D32257222.pdf#page=260.

5. Нападівська Л. В. Управлінський облік: значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств в умовах ринкових відносин / Л. В. Нападівська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №8-9. – С. 78-93.

6. Мещеряков С. Г. Управление составом и структурой экономической информации [Електронний ресурс] / С. Г. Мещеряков – Режим доступа к ресурсу: <http://www.cfin.ru/bandurin/article/sbrn05/13.shtml>.

7. Волковська Я. В. Етапи організації управлінського обліку на підприємстві / Я. В. Волковська // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції "Сучасні проблеми управління підприємствами: теорія та практика". - Харків: Видавець ФОП Панов А. М. - 2017.

8. Волковська Я. В. Огляд підходів до організації управлінського обліку на підприємстві / Я. В. Волковська // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. – 2017. – №2. – С.109-112.

9. Калініна О. М. Теоретичні основи управлінського обліку на підприємстві / О. М. Калініна, О. В. Каширіна, С. В. Післігіна // Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики. – 2012. – №1. – С. 47-58.

10. Дуйшеналиева А. М. Внедрение управленческого учета на предприятии: цели, задачи и этапы / А. М. Дуйшеналиева // Интерактивная наука. — 2017. — № 1 (11). — С. 170–173.

11. Попович В. Модель управлінського обліку на підприємствах готельного бізнесу / В. Попович // Економічний аналіз. – 2008. – Випуск 2. – С. 377-381.

REFERENCES

1. Tyutyunny`k, V. Upravlins`ky`j oblik yak vazhly`vy`j element diyal`nosti [Management accounting as an important element of activity]. (n. d.). Retrieved from: http://n-auditor.com.ua/uk/component/na_archive/159?view=material. [in Ukrainian].

2. Fomina, O. V. (2015) Organizaciya upravlins`kogo obliku na pidpry`yemstvi torgivli [Management accounting organization at the trade enterprise] *BIZNESINFORM – BIZNESINFORM*, 7, 295-299 – 2015. [in Ukrainian].

3. Kondrakov, N. P. Buhgalterskiy (finansovyy, upravlencheskiy) uchyot [Financial, management accounting]. (n. d.). Retrieved from: http://bizbook.online/buhgalterskiy-uchet_biznesa/organizatsiya-upravlencheskogo-ucheta.html. [in Russian].

4. Belova, I. M. (2013) Teorety`chni osnovy` organizaciyi upravlins`kogo obliku v rosly`nny`cztvi [Theoretical basis of management accounting organization in the plant growing]. Retrieved from: https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/32257222/Zb_Tez_conf_2013.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWO WYYGZ2Y53UL3A&Expires=1502959552&Signature=lmwjxldZn1l8li6yAOdgJLBxdU%3D&response-content-disposition=inline%3B%20filename%3D32257222.pdf#page=260. [in Ukrainian].

5. Napadovs`ka, L. V. (2009) Upravlins`ky`j oblik: znachennya ta zastosuvannya u prakty`chnij diyal`nosti vitchy`znyany`x pidpry`yemstv v umovax ry`nkovy`x vidnosy`n [Management accounting: importance and using in practical activity in the conditions of market relations] *Buxgalters`ky`j oblik i audyt – Accounting and audit*, 8-9, 78-93 – 2009. [in Ukrainian].

6. Mescheryakov, S. G. Upravlenie sostavom i strukturoy ekonomicheskoy informatsii [Management of the composition and structure of economic information]. (n. d.). Retrieved from: <http://www.cfin.ru/bandurin/article/sbrn05/13.shtml>. [in Russian].

7. Volkovs`ka, Ya. V. (2017) Etapy` organizaciyi upravlins`kogo obliku na pidpry`yemstvi [The stages of management accounting organization at the enterprise] Proceeding from mizhnarodnoyi naukovo-prakty`chnoyi konferenciyi "Suchasni problemy` upravlinnya pidpry`yemstvamy`: teoriya ta prakty`ka" – The international scientific and practional conference "The modern problems of the enterprise management". Xarkiv: Vy`davec` FOP Panov A. M. [in Ukrainian].

8. Volkovs`ka, Ya. V. (2017) Oglyad pidxodiv do organizaciyi upravlins`kogo obliku na pidpry`yemstvi [Overview of the approacges of management accounting organization at the enterprise] *Ekonomichny`j visny`k Zaporiz`koyi derzhavnoyi inzhenernoyi akademiyi. – Economic bulletin of zaporizhzhya state engineering academy*, 2, 109-112. [in Ukrainian].

9. Kalinina, O. M. & Kashy`rina, O. V. & Pislighina, S. V. (2012) Teorety`chni osnovy` upravlins`kogo obliku na pidpry`yemstvi [Theoretic basic of management accounting at the enterprise] *Ekonomika ta upravlinnya pidpry`yemstvamy` mashy`nobudivnoyi galuzi: problemy` teoriyi ta prakty`ky`*. – *Economy and enterprise management in the machine building industry*, 1, 47-58. [in Ukrainian].

10. Duyshenalieva, A. M. (2017) Vnedrenie upravlencheskogo ucheta na predpriyatii: tseli, zadachi i etapyi [Management accounting implementation at the enterprise: goals, tasks and stages] *Interaktivnaya nauka. – Interactive science*, 1, 170–173. [in Russian].

11. Popovy`ch, V. (2008) Model` upravlins`kogo obliku na pidpry`yemstvax gotel`nogo biznesu [Management accounting model at the enterprises of hotel business] *Ekonomichny`j analiz. – Economic analysis*, 2, 377-381. [in Ukrainian].