

УДК 657.1:007:640.43

Чабанюк О.М.*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку
Львівського торговельно-економічного університету***Кузьмінська К.І.***кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку
Львівського торговельно-економічного університету***ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ В УПРАВЛІННІ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА****ACCOUNTING-INFORMATION PROVIDED IN THE MANAGEMENT OF THE ACTIVITIES OF RESTAURANT ENTERPRISES****АНОТАЦІЯ**

У статті розглянуті особливості управлінського обліку як складової частини обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю підприємства, що охоплює систему управління підприємством загалом, включаючи стратегічний менеджмент, продуктивну оцінку компанії та її підрозділів, контроль та планування діяльності. Звернено увагу на те, що система створюється за рішенням адміністрації підприємства та передбачає збирання та групування як фінансової, так і нефінансової інформації, забезпечує оцінку показників фінансово-господарської діяльності та показників стратегічного розвитку. Висвітлено теоретичні аспекти системи управлінського обліку, яка призначена для надання керівникам підприємства інформації та дає змогу управляти та координувати бізнес-процеси. Означено вплив бухгалтерського обліку та аналізу на систему управління підприємством. Звернуто увагу на особливості функціонування системи управлінського обліку у рестораних підприємств, яка встановлена у тісному взаємозв'язку й охоплює всі рівні організаційної структури управління.

Ключові слова: управлінський облік, прибуток, підприємство ресторанного господарства, аналіз, стратегічне управління.

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены особенности управленческого учета как составной части учетно-аналитического обеспечения управления деятельностью предприятия, которая охватывает систему управления предприятием в целом, включая стратегический менеджмент, продуктивную оценку компании и ее подразделений, контроль и планирование деятельности. Обращено внимание на то, что система создается по решению администрации предприятия и предусматривает сбор и группировку как финансовой, так и нефинансовой информации, обеспечивает оценку показателей финансово-хозяйственной деятельности, показателей стратегического развития. Освещены теоретические аспекты системы управленческого учета, которая предназначена для предоставления руководителям предприятия информации, позволяющей управлять и координировать бизнес-процессы. Определено влияние бухгалтерского учета и анализа на систему управления предприятием. Обращено внимание на особенности функционирования системы управленческого учета на ресторанных предприятиях, которая формируется в тесной связи и охватывает все уровни организационной структуры управления.

Ключевые слова: управленческий учет, прибыль, предприятие ресторанного хозяйства, стратегическое управление.

ANNOTATION

The article deals with management accounting which covers the enterprise management system as a whole, as an integral part of the accounting and analytical support for managing the activities of the enterprise, including strategic management, performance appraisal of the company, its divisions, and control and planning of the activities. Attention is drawn to the system is created by decision of the Enterprise Administration and involves gathering and

grouping of both financial and non-financial information, provides an assessment of the indicators of financial and economic activities and strategic development indicators. The theoretical aspects of the management accounting system which designed to provide managers of enterprise with information and enables to manage and coordinate business processes. The influence of accounting and analysis on the management system of the enterprise. Attention is drawn to the peculiarities of that management accounting system at the restaurant enterprises is established in close relationship and which cover all levels of organizational structure of the management.

Keywords: management accounting, profit, restaurant enterprises, analysis, strategic management.

Постановка проблеми. У сучасних економічних умовах підприємства зацікавлені у підвищенні ефективності господарської діяльності. Зокрема, висока конкуренція у сфері ресторанного господарства, зростаючі потреби та вимоги споживачів стимулюють заклади ресторанного господарства максимально ефективно формувати власну систему управління бізнесом, яка дасть змогу не тільки підвищити якість обслуговування клієнтів, завоювати їх лояльність, але і виграти конкурентну боротьбу на ринку. Це залежить не лише від того, яким є рівень сучасного забезпечення технологічних процесів, а й від того, наскільки результативним є інформаційне забезпечення основних бізнес-процесів, пов'язаних з управлінням його діяльністю. При цьому управлінський облік розглядають як основне джерело інформації для розроблення виробничої стратегії та ціноутворення продукції.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у розвиток системи обліку діяльності підприємств ресторанного господарства зробили такі вчені, як О.Г. Варенич [1], Н.С. Герасимова [2], О.М. Гриценко [3], О.М. Глуцук [4], І.В. Десяткіна [4], О.Ю. Давидова [5], М.О. Ільченко [9], Т.О. Коноваліхіна [1], С.Я. Король [6], П.О. Куцик [7], Р.С. Ладженська [5], Ф.Ф. Макарук [7], Ю.А. Маначинська [8], І.М. Писаревський [5], Т.В. Шталь [9], Л.М. Янчева [9] та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Враховуючи результати та не применшуючи ролі здійснених досліджень,

варто зазначити, що залишаються нерозкритими та потребують розроблення питання обліково-інформаційного забезпечення управління діяльністю підприємств ресторанного господарства. Необхідність розв'язання визначених проблем зумовлює актуальність теми та цільову спрямованість дослідження.

Постановка завдання. Метою статті є теоретичне та практичне обґрунтування і висвітлення основних етапів організації обліково-інформаційного забезпечення менеджменту підприємства ресторанного господарства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Основою процесу управління підприємством є прийняття управлінських рішень, під якими розуміють вибір найвигіднішого варіанту дій (внаслідок аналізу, прогнозування, оптимізації, економічного обґрунтування), що забезпечує досягнення обраної мети у системі управління [10, с. 5–6]. Управлінський облік повинен формувати інформацію таким чином, щоб менеджери на основі отриманих даних могли аналізувати залежність між окремими показниками, робити розрахунки і знаходити такий план, який забезпечує мінімум витрат і максимум прибутку.

Управлінські рішення щодо здійснення фінансово-господарської діяльності підприємств ресторанного господарства ґрунтуються на:

- плановій інформації, яка є підставою для вибору дій, що можуть бути здійснені у майбутньому. Контроль та регулювання, що є основними функціями управління, реалізуються шляхом зіставлення запланованих показників з даними оперативного обліку;

- обліковій інформації, що надає обліково-інформаційна система: збір, реєстрація та обробка первинних даних; передача інформації в центри управління для подальшого використання; обробка даних для оперативного управління та прийняття управлінських рішень; накопичення та групування даних за інформаційними потоками; формування зведеної інформації та виконання розрахунків, що застосовуються в аналітичному та синтетичному обліку; складання внутрішньої та зовнішньої звітності. Ця інформація накопичується й аналізується різноманітними службами підприємства (бухгалтерією, планово-економічним, виробничим та іншими відділами). Тому, координуючи їх роботу, бухгалтерська служба здатна забезпечити необхідною інформацією систему управління;

- нормативно-довідковій інформації, що є ланкою, яка поєднує усі види економічної інформації. Зміст цієї інформації визначають: тип виробництва, номенклатура виробів, складність та специфіка виробничого процесу, технологія та організація виробництва, внутрішньовиробничий розподіл праці, рівень розвитку виробничих зв'язків [11, с. 9–15].

Підрозділ бухгалтерії на чолі з головним бухгалтером або консалтингова фірма формують та

надають таку інформацію менеджеру, на підставі якої останній зможе виявити прибуткові і неприбуткові функції, знайти оптимальний план асортименту і збуту продукції. На будь-якому підприємстві існують різні рівні управління (нижній, середній, вищий), на кожному з яких приймаються конкретні та характерні для кожного рівня рішення.

Кожне управлінське рішення є унікальним, хоча усі вони підпорядковуються внутрішній логіці і певним принципам, які визначають цикл прийняття управлінського рішення. Під циклом розуміють виконання комплексу дій, що дасть змогу зробити цілеспрямований вибір із кількох варіантів такого способу діяльності, який у повному обсязі забезпечує досягнення обраної мети або розв'язання певної проблеми. Необхідним елементом процесу прийняття управлінських рішень є оцінка тих дій, які виконуються на його різних етапах. Враховуючи особливості діяльності підприємств ресторанного бізнесу, виділимо основні етапи управління діяльністю підприємства, а відповідно, прийняття управлінських рішень:

- перший етап – визначення мети, постановка проблеми – обирають мету діяльності організації та ознайомлюються із проблемами, які потрібно розв'язати. Під час постановки проблеми аналізують зовнішні і внутрішні чинники, що її зумовили;

- другий етап – пошук альтернативних варіантів дій – виявляють варіанти дій, які сприятимуть досягненню поставленої мети або розв'язанню проблеми. Кожен комплекс дій вимагає вивчення і порівняння ймовірних результатів його реалізації з альтернативними варіантами;

- третій етап – збирання даних про альтернативи. Під час прийняття довгострокових рішень менеджер повинен ознайомитися з інформацією про кон'юнктуру та зміни економічного становища, провести аналіз та здійснити оцінювання отриманих даних, дослідити комплекс факторів, що утворюють зовнішнє середовище (рівень інфляції, спад виробництва, посилення конкуренції тощо). На прийняття короткострокових рішень значний вплив мають прийняті довгострокові рішення;

- четвертий етап – вибір оптимального варіанту дій з альтернативних – вибір рішення, яке найбільше відповідає меті та цілям підприємства. Альтернативні варіанти оцінюють за очікуваними чистими грошовими надходженнями та вивчають з погляду якісних факторів. Обраний варіант є основою для складання бюджетів;

- п'ятий етап – регулювання та контролювання процесу прийняття управлінських рішень – порівнюють фактичні і заплановані результати, здійснюють контроль у межах організації. Основним завданням на цьому етапі є коригування напрямів діяльності, розроблення заходів, спрямованих на досягнення цілей фірми [11, с. 141–144].

Розробляючи управлінські рішення, встановлюють порядок здійснення окремих операцій, пов'язаних зі збиранням, рухом, зберіганням, обробкою, аналізом інформації, забезпеченням нею структурних підрозділів і окремих робочих місць, а також визначають інші дії, зумовлені потребою розв'язання господарських завдань.

Взаємозв'язок між менеджерами управлінського персоналу та управлінськими рішеннями, що приймаються на кожному етапі життєвого циклу, схематично відображено на рис. 1.

Кожне управлінське рішення має свій конкретний результат, тому метою управлінської діяльності є пошук таких методів, моделей, засобів та інструментів прийняття рішень, які могли би сприяти досягненню оптимального результату за конкретних умов і обставин. Вибір методів прийняття управлінських рішень на підприємствах ресторанного господарства залежить від характеру та змісту проблеми, термінів і коштів, що надаються для її вивчення. Значного поширення набули методи економічного аналізу та прогнозування. Вони використовуються для того, щоб об'єктивно оцінити поточний стан підприємства ресторанного господарства як економічного суб'єкта.

Так, С.С. Ткачова зазначає: «Менеджери підприємств ресторанного господарства обирають такі методи прогнозування, які придатні для використання у межах наявних обмежень і відповідають ситуації, що склалася на під-

приємстві. Дуже мало напрямів управлінської діяльності здійснюється без складання прогнозів» [12, с. 10–11]. На нашу думку, розрахунок прогнозних значень стосується ринкової ситуації щодо майбутнього попиту на продукцію підприємства та планів стосовно виробничої діяльності.

Управлінський облік можна поділити на два етапи: збір потрібної інформації та проведення аналізу цієї інформації з метою прийняття управлінських рішень. Для цього необхідно регулярно проводити CVP-аналіз (аналіз «витрати-реалізація-прибуток»), в основі якого лежить лінійна модель залежності між обсягом випуску продукції, виручкою від реалізації та понесеними витратами підприємства. В основу проведення розрахунків покладено поділ витрат на змінні та постійні, а також визначення точки беззбитковості (табл. 1). Зокрема, за допомогою маржинального аналізу можна визначити критичний рівень не тільки обсягу реалізації, але й суми постійних витрат, а також ціни за заданого значення решти факторів.

Обсяг продажу, що перевищує точку беззбитковості, забезпечує отримання прибутку. Якщо обсяг реалізації нижчий від точки беззбитковості – підприємство зазнає збитків (рис. 2). Точка беззбитковості підприємства означає, що понесені витрати на виготовлену продукцію дорівнюють величині отриманого прибутку. Відповідно до здійснених розра-

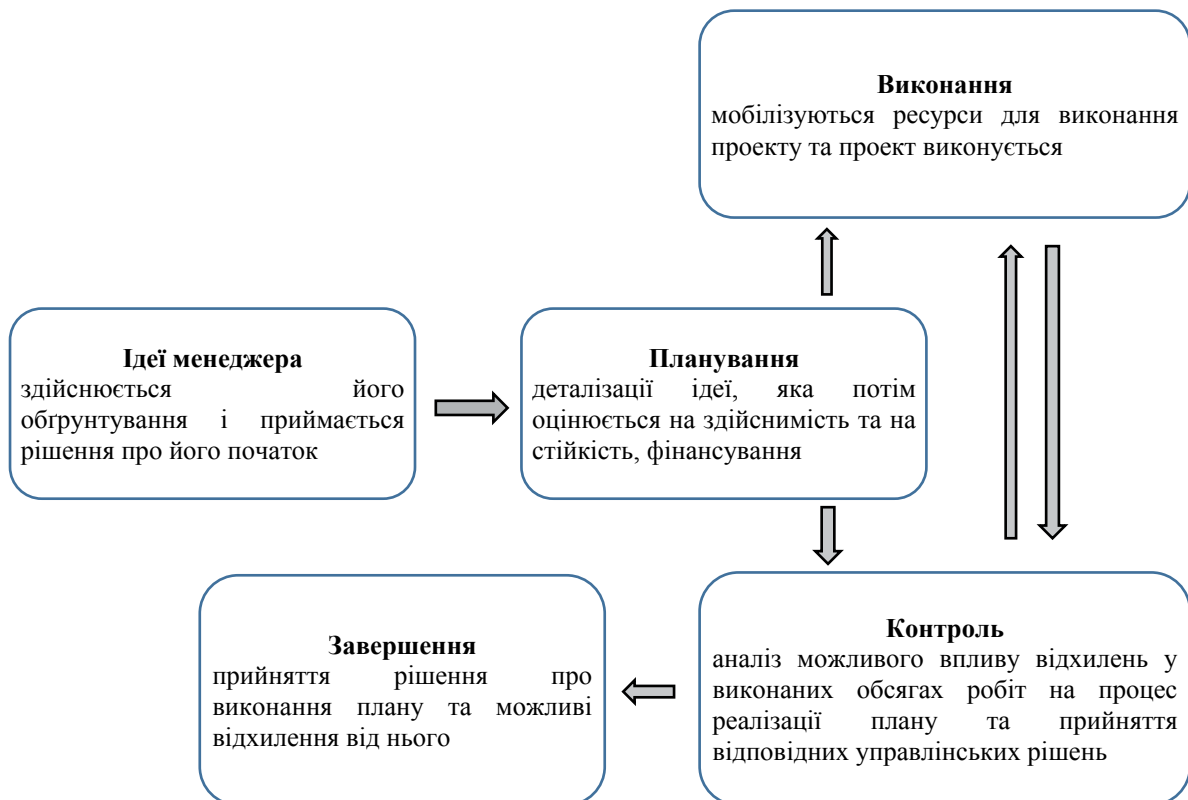


Рис. 1. Основні етапи прийняття управлінських рішень та планування фінансово-господарської діяльності

Джерело: розроблено автором на основі [10, 11]

хунків менеджери приймають рішення щодо обсягу видобутку продукції та її реалізації для забезпечення прибуткової діяльності підприємства. Адже прийняття рішень, як правило, супроводжується конкретною величиною витрат та доходів. Тому важливим є прийняття рішень, які б найбільше відповідали ситуації та супроводжувалися меншими витратами і більшими вигодами.

Так, під управлінням витратами та доходом підприємств ресторанного господарства розуміють вміння економити ресурси та максимізувати віддачу від них. Його перевагами є:

- можливість оцінки діяльності кожного підрозділу та прийняття обґрунтованих економічних рішень;
- наявність якісної і реальної інформації про собівартість продукції та її позиції на ринку;
- можливість застосування гнучкого ціноутворення [Дикань, с. 110].

Для управління структурою витрат із вибором оптимального співвідношення розраховують вплив операційного важеля (лівериджу). Він показує, у скільки разів може змінитися розмір прибутку за збільшення (зменшення) обсягів реалізації (формула 1).

$$ЕФВ = \frac{ЧД - Вз}{П}, \quad (1)$$

де ЕФВ – ефект фінансового важеля;
ЧД – чистий дохід (виручка) від реалізації;
Вз – сума змінних витрат;
П – чистий прибуток.

На ТзОВ «ДЮПЛЕКС-ЛЬВІВ ЛТД» ступінь впливу фінансового важеля становить 40,24 рази й означає, що в стільки разів зміниться операційний прибуток за зміни структури витрат.

Існують витрати та доходи, величина яких залежить від прийняття управлінського рішення відповідальною особою, які називають релевантними.

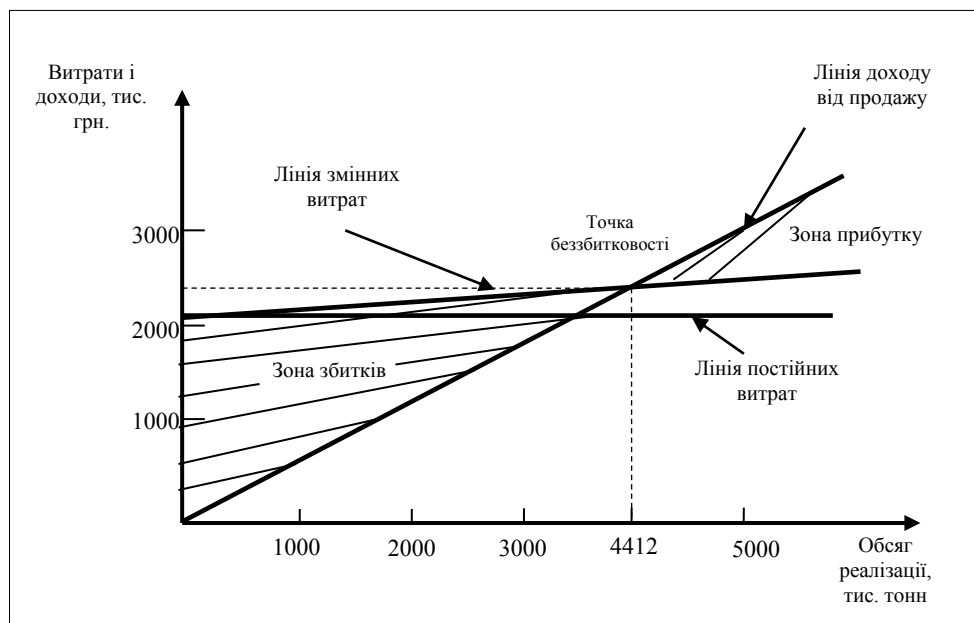


Рис. 2. Точка беззбитковості філії ТзОВ «ДЮПЛЕКС-ЛЬВІВ ЛТД» станом на 2016 рік

Джерело: сформовано автором на основі даних табл. 1

Таблиця 1

Маржинальний метод визначення точки беззбитковості

№ з/п	Показники	2016 р.	2017 р.	Відхилення (-/+)
2	Чистий дохід (виручка) від реалізації, тис. грн	1059,1	1444,0	384,9
3	Середня ціна порції, грн.	6,61	9,50	13,11
4	Обсяг реалізованих порцій (послуг), шт	160225	152010	-8215
5	Витрати, тис. грн.	393,6	633,2	239,6
	в т. ч: змінні	0,9967	0,0468	-0,9499
	постійні	1026,8	8215	7188,2
6	Маржинальний дохід на одиницю продукції	6,63	9,79	3,16
8	Точка беззбитковості в натуральних одиницях, шт.	635,29	4412,24	3776,95
9	Точка беззбитковості у вартісному вираженні, тис. грн.	1	2,97	-1,97

Джерело: складено на підставі даних ТзОВ «ДЮПЛЕКС-ЛЬВІВ ЛТД»

Релевантні витрати – це витрати майбутніх періодів, які були наслідком прийнятого рішення та мають вплив на формування грошових потоків підприємства. Їх ще називають прогнозними (проектними) величинами.

У процесі прийняття управлінських рішень до уваги беруться лише релевантні витрати, оскільки передбачається, що майбутній прибуток буде максимізованим за умови, що грошові потоки в результаті здійснення діяльності теж максимізуються.

Для оптимізації постійних витрат для прийняття управлінських рішень використовують інформацію, отриману внаслідок проведення АВС-аналізу. Він використовується для проведення оцінки ступеня важливості завдань у процесі виробництва продукції. Адже класифікація завдань за ступенем важливості та терміном виконання є основною передумовою максимального підвищення ефективності діяльності підприємства. Згідно з цією класифікацією, А-завдання належать до найважливіших, на виконання яких потрібно витратити 5% часу, а їх внесок у загальний результат підприємства оцінюється у 75%. Менш важливими є В-завдання, які вимагають 20% затрат часу і забезпечують 20% ефекту. На виконання С-завдання затрачається до 75% часу, а їх внесок у ефект діяльності оцінюється лише у 5%. Якщо використати отримані дані, то існує ймовірність підвищення ефективності виконання окремих видів робіт та спрямування всієї діяльності на досягнення максимального результату [10, с. 363–397].

Висновки. Таким чином, у прийнятті управлінських рішень важливу роль відіграє інформація про зміни часток змінних і постійних витрат та визначення точки беззбитковості. Це дає можливість планувати розміри зростання. Також слід зазначити, що таким чином менеджери підприємства мають можливість впливати на обсяг оподаткованого доходу та змінювати величину податку на прибуток.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Веренич О.Г. Облік доходів і витрат основної операційної діяльності у ресторанному бізнесі / О.Г. Веренич, Т.О. Коноваліхіна // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. 2010. Вип. 7 (1). С. 254–260. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efnof_2010_7%281%29__32
2. Герасимова Н.С. Методика обліку доходів та витрат готельного підприємства за сегментами / Н.С. Герасимова // Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. 2014. Т. 19, Вип. 2 (6). С. 28–32. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2014_19_2%286%29__8
3. Гриценко О.М. Проблемні питання обліку запасів у торговельно-виробничій діяльності підприємств ресторанного господарства / О.М. Гриценко // Формування ринкових відносин в Україні. 2011. № 5. С. 162–165. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/frvu_2011_5_37
4. Десяткіна І.В., Глушук О.М. Підходи до організації обліку виготовлення продукції в закладах ресторанного господарства / І.В. Десяткіна, О.М. Глушук // Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 3 (21). URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/45220/42251>
5. Давидова О.Ю. Управління якістю продукції та послуг у готельно-ресторанному господарстві: навч. посібник / О.Ю. Давидова, І.М. Писаревський, Р.С. Ладиженська; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. Х. : ХНАМГ, 2012. 414 с.
6. Король С.Я. Визначення функціонального потенціалу бухгалтерського обліку / С.Я. Король // Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. 2016. Т. 21, Вип. 7 (1). С. 176–180. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2016_21_7%281%29__41
7. Куцик П.О. Бухгалтерський облік у торгівлі та ресторанному господарстві : навч. посіб. / П.О. Куцик, Л.І. Коваль, Ф.Ф. Макарук. Львів : Магнолія 2006, 2010. 504 с.
8. Маначинська Ю.А. Бухгалтерський актуарний облік в умовах інвестиційної активності / Ю.А. Маначинська // Актуальні проблеми економіки. 2012. № 10. С. 212–219. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ape_2012_10_30
9. Янчева Л.М. Методичні підходи до організації бухгалтерського обліку витрат виробництва та обігу на підприємствах ресторанного господарства / Л.М. Янчева, Т.В. Шталь, М.О. Ільченко // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. 2012. Вип. 2. С. 11–17. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/esprstp_2012_2_4
10. Дикань В. Л. Стратегічне управління : [підручн. для студ.] / В.Л. Дикань, О.В. Шраменко, І.В. Токмаковата ін. Харків: УкрДАЗТ, 2013. 331 с.
11. Давидов Г.М. Стратегічний аналіз : [навч. посібн.] / [Г.М. Давидов, В.М. Малахова, О.А. Магопєць та ін.]. К. : Знання, 2011. 389 с.
12. Ткачова С.С. Менеджмент підприємств ресторанного господарства: [навч. посібн.] / С.С. Ткачова, О.П. Ткаченко. Харк. держ. університет харчування та торгівлі. Харків, 2009. 41 с.