

УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТ КЛАСИФІКАЦІЇ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ ІНДУСТРІЇ ГОСТИННОСТІ

Д.Д. Кирильєва

Визначено особливості витрат українських підприємств індустрії гостинності (кейтерингу), проаналізовано сучасні підходи до класифікації витрат із метою повноцінного забезпечення обліково-аналітичної інформації для реалізації управлінських цілей. Запропоновано класифікацію витрат для підприємств індустрії гостинності з урахуванням функцій управлінського обліку.

Ключові слова: витрати, управлінський облік, класифікація, ознаки, індустрія гостинності, функції.

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ АСПЕКТ КЛАССИФИКАЦИИ РАСХОДОВ ПРЕДПРИЯТИЙ ИДУСТРИИ ГОСТЕПРИИМСТВА

Д.Д. Кирильєва

Определены особенности расходов украинских предприятий индустрии гостеприимства (кейтеринга), проанализированы современные подходы относительно классификации расходов с целью полного обеспечения учетно-аналитической информацией для реализации управленческих целей. Предложена классификация расходов для предприятий индустрии гостеприимства, учитывая функции управленческого учета.

Ключевые слова: расходы, управленческий учет, классификация, признаки, индустрия гостеприимства, функции.

THE MANAGEMENT ASPECT OF COSTS LASSIFICATION FOR ENTERPRISES OF HOSPITALITY INDUSTRY

D. Kiril'eva

The article deals with the peculiarities of costs in Ukrainian enterprises of hospitality industry (catering). The dependence of expenses on the range of executive functions of such business entities is specified. It is emphasized that the appearance of expenses on servicing the own production process, on sales of the products manufactured by the enterprise and consumer goods, on the organization of consumer's nutrition and the presence of a significant amount of transportation costs is typical for the enterprises of hospitality industry. Special attention is given

to the analysis of modern approaches to the classification of costs with the purpose of full provision of accounting and analytical information for the realization of managerial goals. It is established that almost all scientists agree that such characteristics of costs in a certain measure depend on the factor of influence. There are relevant/not relevant costs and controlled/out-of-control costs.

The classification of costs for the enterprises of hospitality industry is proposed. The background for this classification is taking into account the realization the following functions of managerial accounting: informative, auditorial, prognostic, analytical and communicative ones. Each of the selected functions is placed in the classification. All of them have the corresponding specification for managing costs. The proposed classification of costs allows building a reliable platform for rational organization of managerial accounting at enterprises of hospitality industry particularly in companies with functions of catering. The resulting accounting and analytical information according this classification has positive influence to a process of organization planning (budgeting), analysis, control operating costs and management. Managers of enterprises and other responsible persons which make decisions based on the information will be able to make effective management decisions for determining the optimal size of costs for normal activities and also to determine the most effective strategy for managing costs.

Keywords: *costs, management accounting, classification, features hospitality industry, functions.*

Постановка проблеми у загальному вигляді. Українська економіка знаходиться на стадії пошуку нових шляхів розвитку та формування ринкових відносин. Міжнародне визнання та підтримка країни вимагають кардинальних змін щодо наукової думки організації бізнесу в індустрії гостинності. Це стосується і системи бухгалтерського обліку, де одним із центральних та вирішальних управлінських об'єктів, який надає головні конкурентні права суб'єктам господарювання, є витрати підприємства. Рациональна організація обліку витрат слугує генератором розширення інформаційної бази для прийняття управлінських рішень, тому потребує деталізації та підвищення аналітичності інформації з метою реалізації функцій управління підприємств. Забезпеченню цього процесу сприятиме класифікація витрат через їх систематизацію та визначення головних особливостей. На жаль, ураховуючи всі наявні досягнення й достатньо серйозні доробки дослідників для практичних цілей управління, науковий світ не має однієї узгоджено-інтегрованої системи класифікації витрат. Подібна суперечливість виникає через суб'єктивізм поглядів дослідницьких груп. Однак саме завдяки цьому управлінці мають змогу використовувати в інтересах бізнесу весь здобутий науковий досвід для знаходження найбільш ефективних

методів обліку витрат, їх розрахунку, планування, коригування, а також формування звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Для цілей управлінського обліку базовою є класифікації витрат за напрямками обліку (оцінка запасів та визначення фінансових результатів, прийняття управлінських рішень, контроль виконання), яка була запропонована К. Друри.

Проте значний вплив на розширення класифікаційних ознак витрат у своїх монографіях й дослідницьких працях зробили вітчизняні науковці: С.Ф. Голов, Л.В. Нападівська, Л.М. Янчева, Ф.Ф. Бутинець, П.Й. Атамас, Ю.С. Погорелов, Г.В. Козаченко, Л.Ю. Хлап'юнов, Г.А. Макухін, Ю.М. Великий, В.В. Прохорова, Н.В. Сабліна, А.А. Пилипенко, І.П. Дзьобко, О.В. Писарчук, І.С. Давидович, А.В. Череп та ін.

Перманентність змін в умовах ведення бізнесу, а також необхідність розвитку такого достатньо прибуткового економічного сектору країни як індустрія гостинності зумовлюють необхідність пошуку новітніх оптимальних класифікаційних побудов щодо групування ознак й характеристик витрат для найбільш комфортного ведення господарської діяльності не тільки з точки зору стабільного отримання прибутку, а й розширення бізнесу за допомогою інвестиційної діяльності як головної мети управління.

Метою статті є виявлення та групування класифікаційних ознак й особливостей витрат для забезпечення реалізації функцій управлінського обліку з метою ведення стабільно ефективної діяльності підприємств індустрії гостинності.

Виклад основного матеріалу дослідження. На сьогодні існує достатня кількість дефініцій категорії «витрати». Разом із розвитком такого економічного сектору країни як індустрія гостинності виникає потреба у визначенні власне терміна «витрати підприємств індустрії гостинності».

На наш погляд, характеризувати витрати підприємства індустрії гостинності слід як використання матеріальних ресурсів, виражених у грошовій одиниці, а також нематеріальних чинників для виконання господарських процесів з метою створення продукту діяльності (послуги гостинності) у межах юридичного функціонування суб'єкта господарювання.

Наявні здобутки наукового кола для цілей управлінського обліку демонструють стабільний інтерес до проблеми класифікації витрат. Специфіка діяльності підприємств індустрії гостинності, їх місія, господарські процеси та одержаний кінцевий продукт дає змогу

виділити характерні особливості витрат, що прямо пропорційно вплинуть надалі на їх класифікацію.

Спектр виконуючих функцій на досліджуваних підприємствах значно ширший, ніж в інших бізнес-суб'єктах. Це призведе до виникнення витрат на обслуговування процесу власного виробництва продукції, на реалізацію продукції власного виробництва та купівельних товарів, на організацію харчування споживачів. Характерним для підприємств індустрії гостинності є значний обсяг транспортних витрат (транспортно-заготівельні витрати, транспортні витрати на доставку продукції клієнтам, транспортні витрати на урочистих святах).

До специфічних особливостей також слід віднести визнання та формування витрат на кейтерингове обслуговування (витрати на культурно-розважальні послуги, надання сервісних послуг тощо). Крім того, у процесі діяльності кейтерингових підприємств виникають витрати на короткострокову оренду приміщення та обладнання. Оптимальні витрати на виробництво й обслуговування здатні забезпечити високу якість продукції і послуг.

Характерні ознаки витрат підприємств індустрії гостинності подані на рис. 1.

Рациональна організація обліку витрат є генератором розширення інформаційної бази для прийняття управлінських рішень, тому потребує деталізації та підвищення аналітичності інформації з метою реалізації функцій управління підприємств.

Це забезпечить систематизація витрат за визначеними класифікаційними ознаками з урахуванням специфіки діяльності підприємств.

Для узагальнення думок науковців із приводу класифікації витрат для цілей управління пропонуємо рис. 2, на якому зображена діаграма, що демонструє різні погляди дослідників.

Майже одноставно вчені погоджуються між собою щодо таких характеристик витрат, що певною мірою залежать від фактору впливу, а саме: «релевантні/нерелевантні» (14%) [1–3; 6–10], а також «контрольовані/неконтрольовані» (15%) [1–10].

Таким чином, науковці визнають ступінь суб'єктивної впливовості на витрати від абсолютного до нульового, наголошуючи при цьому на спектр розподілу повноважень з точки зору ухвалення рішень управлінським персоналом.

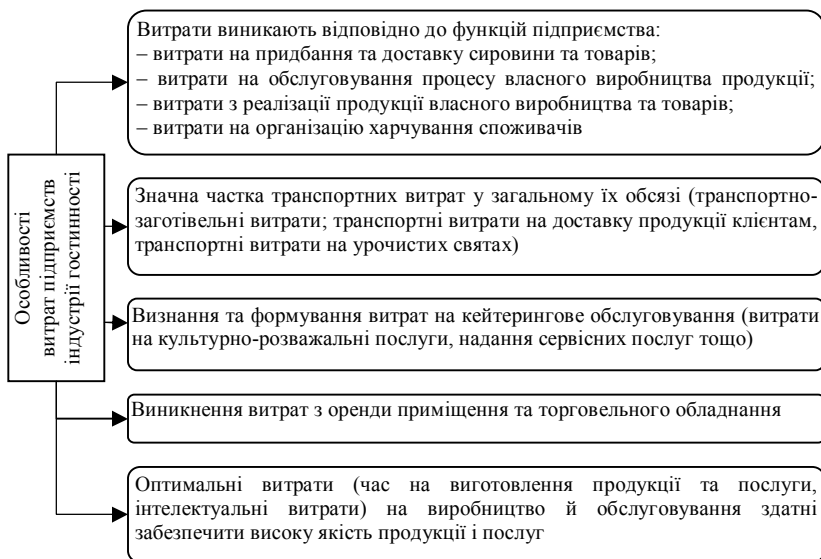


Рис. 1. Особливості витрат підприємств індустрії гостинності (визначено автором)

Крім того, деякі автори (15%) виділяють для витрат класифікаційну ознаку «постійні/змінні», доцільно відмічаючи характер залежності або незалежності витрат від обсягу діяльності підприємств [1–5; 8–10]. Відокремлюють або відносять до постійних дискреційні витрати (3%), характер яких полягає у звільненні від залежності обсягів діяльності [1; 10].

На нашу думку, такі дискреційні витрати, як витрати на маркетингові дослідження, рекламу й підвищення кваліфікації персоналу мають значний вплив на структуру витрат підприємств індустрії гостинності.

Залежно від прийнятого рішення щодо завантаження потужностей більшість економістів виділяють маржинальні та середні витрати (12%) [1–3; 5; 7; 10], а залежно реальності здійснення – дійсні та можливі (9%) [1; 3–5; 7; 10].

Для цілей управління в науковій літературі (9%) виділяють продуктивні (передбачені технологією та організацією виробництва) та непродуктивні витрати (виникають унаслідок певних недоліків організації виробництва, порушення технології тощо), однак в підприємствах індустрії гостинності ця класифікаційна ознака через

свою спрямованість на суто виробничий процес може застосовуватися тільки в ресторанному господарстві [3; 5; 7–9].

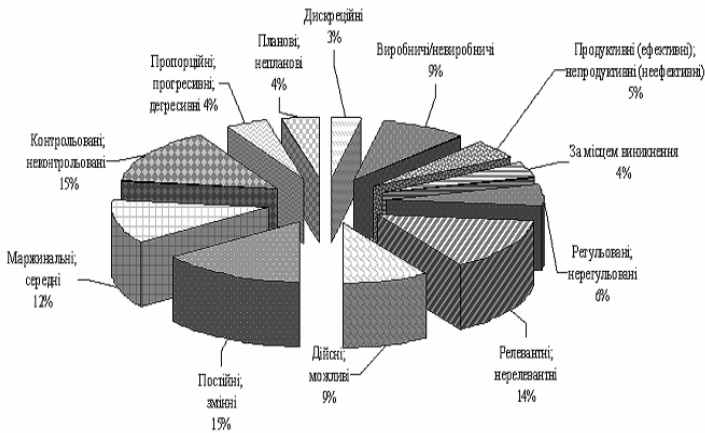


Рис. 2. Узагальнення думок науковців щодо класифікації витрат для цілей управління

Розглянуті аналітичні ознаки витрат є корисними та здатні впливати на прийняття рішень керівників. Однак організація управлінського обліку на підприємствах індустрії гостинності, перш за все, передбачає виконання своїх функцій як підсистеми комплексу управління. Тому, на наш погляд, доцільніше розглядати класифікацію витрат з метою виконання функцій управлінського обліку, до яких відносять:

- формування інформації з метою забезпечення нею користувачів усіх рівнів управління для планування, контролю та прийняття управлінських рішень;
- обмін інформацією між рівнями управління та різними структурними підрозділами підприємств індустрії гостинності;
- контроль за виконанням планових показників та бюджетів;
- перспективне планування та спрямування розвитку підприємств індустрії гостинності на досягнення їх стратегічних цілей на основі аналізу та оцінки результатів діяльності.

Особливий вплив на класифікацію витрат підприємств індустрії гостинності має специфіка їх діяльності, організаційна структура та цільове призначення. З цього приводу пропонуємо класифікацію витрат з урахуванням зазначених функцій та специфіки діяльності

підприємств індустрії гостинності, яка надалі вплине на організацію управлінського обліку витрат (рис. 3).

Суть запропонованої класифікації витрат для підприємств індустрії гостинності полягає в реалізації основних функцій (інформаційної, контрольної, прогнозної, аналітичної, комунікаційної), які повинен виконувати управлінський облік з метою прийняття рішень в умовах підвищеної конкуренції та кризових явищ в економіці. Кожна з виділених функцій, розміщена в класифікації, вимагає відповідної деталізації для управління витратами.

Інформаційна функція є першочерговою й безпосередньо впливає на реалізацію інших функцій обліку. Виконуючи інформаційну функцію, доцільно класифікувати витрати, по-перше, за фазами процесів: витрати постачання, обслуговування виробництва, організація споживання продукції, організація кейтерингових послуг, витрати процесу доставки продукції тощо. По-друге, важливо розділяти витрати за елементами та калькуляційними статтями собівартості послуг. За допомогою такої деталізації управлінський персонал отримає інформацію про вектор витрат та їх акумулювання за видами послуг індустрії гостинності. По-третє, витрати варто класифікувати за ступенем релевантності, тобто спроможністю витрат змінюватись у результаті прийняття певного управлінського рішення.

За цим критерієм можна виділити такі види витрат, як релевантні, нерелевантні та диференційні. По-четверте, для визначення здатності приносити в майбутньому дохід витрати слід класифікувати на вичерпані (спожиті) та невичерпані. По-п'яте, за реальністю виникнення необхідно розділяти витрати на дійсні (реальні) та можливі (альтернативні), які дозволять обґрунтувати та прийняти оптимальне рішення з декількох альтернатив. По-шосте, витрати в секторі інформаційної функції доцільно також розглядати з боку вартісного сегмента. Ця аналітична ознака надасть можливість зосередити увагу на витратах, які знаходяться під впливом фактору цін. Витрати – об'єкт управлінського обліку, який вимагає від керівників постійного контролю за їх виникненням, а також здійснення оцінки витрат за отриманими результатами. За для цього слід виділяти витрати за ступенем контрольованості (контрольовані та неконтрольовані), та результативністю виконання (ефективні та неефективні).

Управлінський облік передбачає побудову короткострокових та довгострокових прогнозів діяльності підприємства через реалізацію відповідної функції.

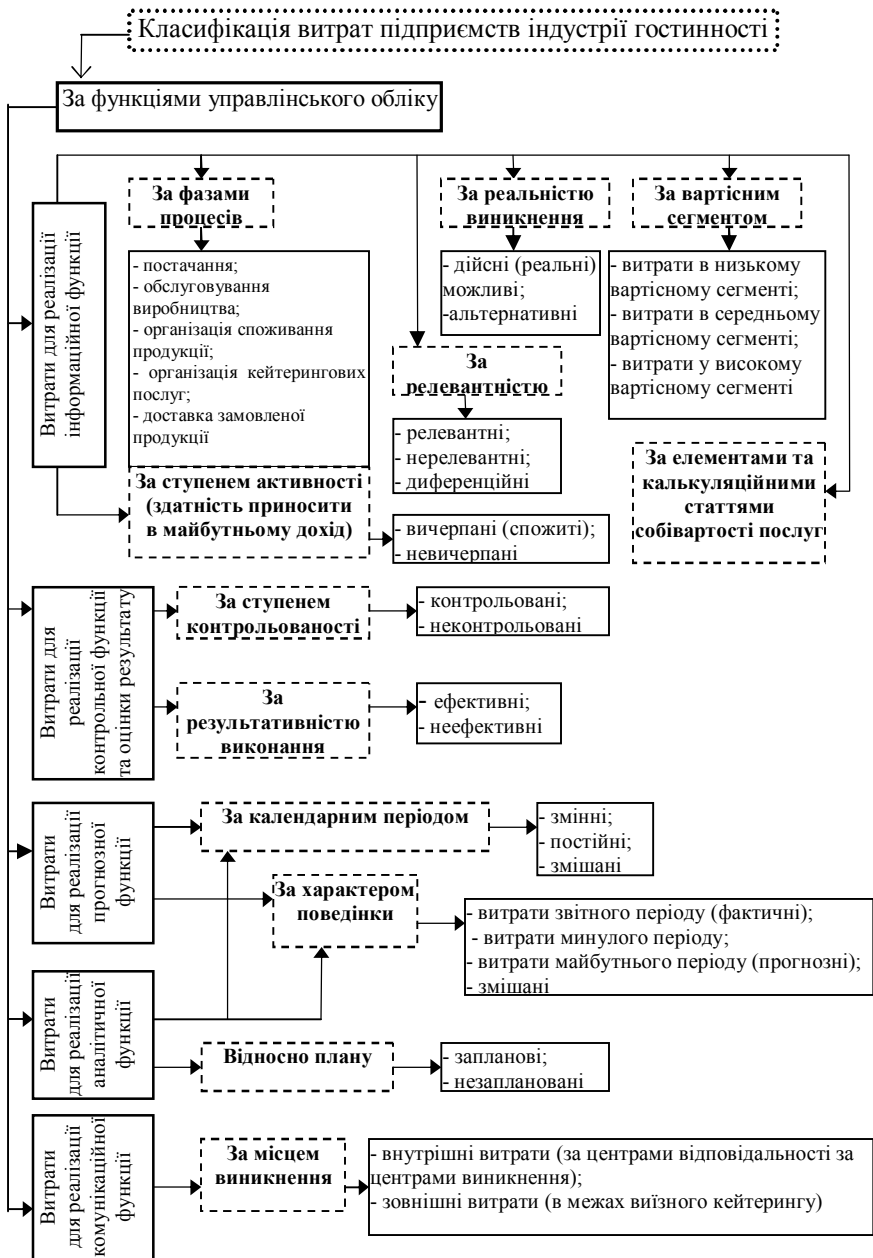


Рис. 3. Класифікація витрат підприємств індустрії гостинності з позиції реалізації функцій управлінського обліку

Це вимагає систематизації витрат за характером відповідної функції. поведінки та за календарним періодом, яку доцільно використовувати й для реалізації аналітичної функції обліку. Крім того, у процесі реалізації вже зазначеної аналітичної функції необхідно виділяти заплановані та незаплановані витрати з метою визначення обставин та винуватців щодо останніх видів витрат. Здійснити інформаційний зв'язок між управлінськими рівнями підприємства (або за його межами, з іншими господарюючими об'єктами), а також між функціями управлінського обліку дозволить комунікаційна функція, при здійсненні якої можна використовувати всі вище перераховані аналітичні ознаки витрат. На наш погляд, для виконання цієї функції слід поділяти витрати за критерієм «місце виникнення» на внутрішні та зовнішні витрати (наприклад, відповідно до місця організації кейтерингової послуги) для прийняття відповідного економічного рішення щодо здійснення послуги.

Таким чином, запропонована класифікація витрат з позиції реалізації функцій управлінського обліку дозволить отримати своєчасну, не перевантажену даними інформацію для ефективного управління діяльністю підприємств індустрії гостинності та уникнути зайвих витрат у майбутньому.

Висновки. Витрати підприємств індустрії гостинності є різноманітними, мають специфічні властивості і потребують групування для отримання обліково-аналітичної інформації відповідно до потреб системи управління.

Розглянуті характерні ознаки витрат індустрії гостинності є ключовими в розробці й побудові такої системи класифікації, яка зосереджує увагу власне на функціях, що входять до компетенції управлінського обліку. Запропонована класифікація витрат дозволить приймати ефективні управлінські рішення щодо визначення оптимального розміру витрат для забезпечення нормальної діяльності підприємств індустрії гостинності.

Список джерел інформації / References

1. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник / С. Ф. Голов. – 2-ге вид. – К. : Лібра, 2004. – 704 с.
Holov, S.F. (2004), *Management Accounting [Upravlins'kyj oblik]*, Kyiv, 704 p.
2. Грещак М. Г. Управління витратами : навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисциплін / М. Г. Грещак, О. С. Коцюба. – К. : КНЕУ, 2002. – 131 с.
Hreschak, M.H., Kotsiuba, O.S. (2002), *Cost management [Upravlinnia vytratamy]*, KNEU, Kyiv, 131 p.

3. Бутинець Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління [Електронний ресурс] / Ф. Ф. Бутинець. – Режим доступу : eztuir.ztu.edu.ua/3109/1/2.pdf

Butynets', F.F., "Production costs and their classification for management" ["Vytraty vyrobnytstva ta ikh klasyfikatsiia dlia potreb upravlinnia"], available at: eztuir.ztu.edu.ua/3109/1/2.pdf

4. Великий Ю. М. Управління витратами підприємства : монографія / Ю. М. Великий, В. В. Прохорова, Н. В. Сабліна ; Харк. нац. екон. ун-т. – Х. : ІНЖЕК, 2009. – 192 с.

Velykij, Y.M., Prokhorova, V.V., Sablina, N.V., (2009) *Management of company's costs [Upravlinnia vytratamy pidpriemstva]*, Kharkiv, 192 p.

5. Давидович І. Є. Управління витратами : навч. посібник / І.Є. Давидович. – К. : Центр учбової літ., 2008. – 320 с.

Davydovych, I.Y. (2008), *Cost management [Upravlinnia vytratamy]*, Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv, 320 p.

6. Задорожній З. Р. Внутрішньогосподарський облік у будівництві: методологія і організація : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / Задорожній Зеновій-Михайло. – Тернопіль, 2007. – 30 с

Zadorozhniij, Z.R. (2007), *Interfarm accounting in the building: methodology and organization: dissertation [Vnutrishn'ohospodars'kyj oblik u budivnytstvi: metodolohiia i orhanizatsiia: dis. ... d-ra ekon. nauk]*, Ternopil', 30 p.

7. Нападівська Л. В. Управлінський облік : підруч. для вузів / Л. В. Нападівська. – 2-ге вид., доопрац. та доп. – К. : КНТЭУ, 2010. – 648 с.

Narapovs'ka, L.V. (2010), *Management accounting: a textbook for higher educational institutions [Upravlins'kyj oblik: pidruch. dlia vuziv]*, Kyiv, 648 p.

8. Скригун Н. П. Класифікація витрат та її практичне значення в системі управління витратами / Н. П. Скригун, Л. Г. Цимбалюк, Л. В. Чорноус // Економіка: проблеми теорії та практики : зб. наук. пр. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2008. – Вип. 238, Т. І. – С. 148–155.

Skryhun, N.P., Tsymbaliuk, L.H., Chornous, L.V. (2008) "Classification of costs and its practical value in the management of costs" ["Klasyfikatsiia vytrat ta ikh praktychne znachennia v systemi upravlinnia vytratamy"], DNU, Dnipropetrovs'k, Vol. 238, Issu 1, pp. 148-155.

9. Фролова Л. В. Механізм управління поточними витратами торговельних підприємств : монографія / Л. В. Фролова, К. С. Хаврова. – Донецьк : Ноулідж (донецьке відділення), 2010. – 211 с.

Frolova, L.V., Khavrova, K.S. (2010), *The Management mechanism of commercial enterprises's running costs [Mekhanizm upravlinnia potochnymy vytratamy torhovel'nykh pidpriemstv]*, Donetsk, 211 p.

10. Янчева Л.М. Облік та аналіз собівартості продукції в підприємствах ресторанного господарства : монографія / Л. М. Янчева, В. І. Оспіщев, О. В. Чумак. – Х. : ХДУХТ, 2007. – 120 с.

Yancheva, L.M., Ospishev, V.I., Chumak, O.V. (2007), *Accounting and analysis of production costs in restaurants [Oblik ta analiz sobivartosti produktsii v pidpriemstvakh restorannoho hospodarstva]*, Kharkiv, 120 p.

Кирильєва Дарія Дмитрівна, асп., обліково-фінансовий факультет, Харківський державний університет харчування та торгівлі. Адреса: вул. Клочківська, 333, м. Харків, Україна, 61091. Тел.: 0660197940; e-mail: kirilieva@mail.ru.

Кирильєва Дарья Дмитриевна, асп., учетно-финансовый факультет, Харьковский государственный университет питания и торговли. Адрес: ул. Клочковская, 333, г. Харьков, Украина, 61091. Тел.: 0660197940; e-mail: kirilieva@mail.ru.

Kiril'eva Dariya, postgraduate The Faculty of Accounting and Finance, Kharkiv State University of Trade and Food Technologies. Address: Klochkivska str. 333, Kharkiv, Ukraine, 61091. Tel.: 0660197940; e-mail: kirilieva@mail.ru.

Рекомендовано до публікації канд. екон. наук, доц. Т.А. Наумовою, канд. екон. наук, доц. Н.С. Герасимовою.

Отримано 1.08.2015. ХДУХТ, Харків.

УДК 657.42

ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ ПІДПРИЄМСТВА

Н.Б. Кащена, О.О. Горошанська

Розглянуто інформаційно-аналітичне забезпечення управління оборотними активами як комплекс дій, спрямованих на реалізацію функцій інформаційної підтримки прийняття управлінських рішень щодо їх ефективного формування та використання. Визначено технологічні етапи інформаційно-аналітичного забезпечення як процесу формування та передавання наявної аналітичної інформації.

Ключові слова: оборотні активи, інформаційно-аналітичне забезпечення, управління.

ИНФОРМАЦИОННО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УПРАВЛЕНИЯ ОБОРОТНЫМИ АКТИВАМИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Н.Б. Кащена, Е.А. Горошанская

Рассмотрено информационно-аналитическое обеспечение управления оборотными активами как комплекс действий, направленных на реализацию