

що він стимулює розвиток інших галузей господарства, зокрема, туристичної інфраструктури, зростання якої позитивно впливає на рівень зайнятості та знижує безробіття. Розвиток туристичного бізнесу є необхідним для економіки держави в цілому, що вимагає відповідної підтримки та субсидій, які стануть ефективними інвестиціями.

#### *Список літератури*

1. Золотухін О. Внутрішній туризм / О. Золотухін // Баланс. – 2012. – № 2. – С. 75–90.
2. Омельницька З. В'їзний і виїзний туризм / З. Омельницька // Баланс. – 2012. – № 2. – С. 66–74.
3. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <<http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>>.
4. Про туризм [Електронний ресурс] : закон України. – Режим доступу : <<http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/4385-17>>.
5. Сушко Н. В. Тенденції розвитку міжнародного туризму в Україні [Електронний ресурс] / Н. В. Сушко // Наукові праці. – Вип. 49, т. 62. – Режим доступу : <[http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Npchdu/History/2006\\_49/49-13.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Npchdu/History/2006_49/49-13.pdf)>.

Отримано 30.03.2012. ХДУХТ, Харків.

© А.С. Крутова, С.Е. Маркарова, 2012

УДК 64.012.7:640.432

**І.О. Белебеха**, д-р екон. наук, проф.

**А.П. Грінько**, канд. екон. наук, проф.

**О.О. Кваша**, асист.

### **МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОРГАНІЗАЦІЇ ПІДСИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА**

*Розглянуто та запропоновано основні методичні підходи до організації підсистеми управлінського обліку на підприємствах ресторанного господарства.*

*Рассмотрены и предложены основные методические подходы к организации подсистемы управленческого учета на предприятиях ресторанного хозяйства.*

*It is considered and offered basic methodical approaches to organization of subsystem of administrative account on the enterprises of restaurant economy.*

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Перспективним напрямом удосконалення інформаційної бази, досягнення її відповідності сучасному світовому рівню є реорганізація традиційної системи бухгалтерського обліку на базі сучасних інформаційних технологій з виділенням підсистеми управлінського обліку.

Мета організації управлінського обліку в умовах стратегічного управління полягає в забезпеченні процесів аналізу й прийняття рішень необхідними для кожної управлінської ситуації даними. Основними завданнями організації управлінської бухгалтерії для цілей стратегічного управління є:

1) визначення разом з іншими службами підприємства на базі первинних планових документів (технічної документації, ретроспективних бухгалтерських даних, маркетингових досліджень, інформації керівництва про цілі, зміст, можливі альтернативи стратегії тощо) ієрархії показників, що відображують структуру й угруповання затрат у рамках згаданих стратегічних заходів;

2) інтеграція показників із сфер (сегментів) діяльності, задіяними в стратегічних розрахунках, тобто визначення об'єктів калькулювання, засобів включення в собівартість різноманітних груп затрат з огляду на прийняті на підприємстві методи розрахунків для дотримання принципу порівняності даних;

3) накопичення управлінської інформації про затрати пов'язані з центрами відповідальності, інші зовнішні та внутрішні сегменти діяльності;

4) організація поточного обліку довгострокових заходів щодо зазначених етапів робіт (з урахуванням фактору часу), сегментів діяльності, проектів капітальних вкладень у рамках обраної стратегії;

5) своєчасне виявлення відхилень від запланованих параметрів і наочне їх відображення в обліку з метою організації ефективного аналізу причин їх виникнення та забезпечення гнучкого управління довгостроковим розвитком підприємства.

Успішне вирішення цих проблем значною мірою залежить від рівня їх теоретично-методичного вивчення й узагальнення, що є науковою основою розробки практичних рекомендацій щодо підвищення якості облікової інформації та ефективності її використання в управлінні. На базі бухгалтерського обліку будується динамічна модель функціонування об'єкта управління.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** В існуючих наукових розробках зарубіжних і вітчизняних учених викладаються загальнотеоретичні проблеми управлінського обліку. Вагомий внесок у формування теоретичних та організаційно-методичних засад

управлінського обліку здійснено у працях вітчизняних вчених-економістів таких, як: В.І. Бачинський, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Ю.А. Верига, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, Л.В. Нападовська, Л.М. Янчева та зарубіжних – Ф. Вуд, К. Друрі, Н. Роберт, Я.В. Соколов, Ч.Т. Хорнгрен. Аналіз результатів дослідження свідчить про недостатню розробленість наукових рекомендацій та практичних методик з впровадження управлінського обліку на підприємства, у тому числі ресторанного господарства.

Теоретична й практична значущість питань з організації управлінського обліку на підприємствах ресторанного господарства та недостатній рівень їх дослідження стосовно сучасних потреб управління вказують на актуальність розглядання цих питань.

**Мета та завдання статті.** Метою є організаційно-методичні положення управлінського обліку на підприємствах ресторанного господарства, які вирішують важливі завдання з облікового забезпечення управління бізнес-процесами.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Важливим завданням при побудові системи управлінського обліку є вибір центрів відповідальності та формування набору показників обліку і внутрішньої звітності. Центром відповідальності в теорії управлінського обліку називають лінійний або функціональний підрозділ, службу, співробітника або групу співробітників, уповноважених ухвалювати рішення з придбання або витрачання ресурсів і наділених для цього відповідними повноваженнями та відповідальністю перед вищим керівництвом [3, с. 32]. Для центру відповідальності повинні встановлюватися планові та звітні показники. Склад даних показників доцільно ставити залежно від виду центру відповідальності. Як правило, виділяють наступні центри відповідальності:

- центр затрат (менеджери можуть контролювати тільки рівень затрат, а не доходів або активів);

- центр доходів (менеджери можуть впливати на рівень доходів, а їх затрати більшою мірою визначаються роботою інших підрозділів; приклад центру доходів – відділ збуту);

- центр прибутку (менеджери здатні контролювати рівень доходів і затрат);

- центр інвестицій (крім контролю доходів і затрат, менеджери здатні самостійно визначати потребу в інвестиціях та приймати відповідні рішення стосовно капітального фінансування).

Дана класифікація не є закритою, тому залежно від специфіки фінансово-господарської діяльності можна виділити альтернативні

центри відповідальності, наприклад, центр фінансування (менеджери якого відповідають за залучення додаткових коштів) або центр розрахунків (підрозділ або службу для роботи з дебіторами та кредиторами). Вважаємо, що прийнята класифікація центрів відповідальності не враховує специфічної потреби керівництва в контролі грошових потоків, тому визначення центрів відповідальності доцільно було б змінити (замінивши поняття «затрати» та «доходи» на «виплати» і «надходження») або доповнити запропонованими центрами фінансування та розрахунків. Вибір між цими варіантами залежить від особливостей організації фінансово-господарської діяльності конкретного підприємства: в деяких з них центри затрат та центри розрахунків дійсно можуть функціонувати окремо, в інших – затрати майже неоднозначно визначають грошові відтоки, а доходи – грошові притоки. Необхідність введення в управлінський облік центрів розрахунків визначається особливостями обороту (прийняті терміни розрахунків, їх стабільність), наявність спеціальної служби для роботи з дебіторами та кредиторами, а також процедурою встановлення і узгодження умов поставок.

На жаль, вітчизняні та зарубіжні вчені в області управлінського обліку не визначають чітких ознак, за якими можна було б виділити центри відповідальності в конкретній ситуації, обмежуючись одиничними прикладами. Вважаємо, що виділення центрів відповідальності доцільно проводити за структурною та функціональною ознаками. Під структурним виділенням центрів відповідальності в даному дослідженні вважається розподіл відповідальності між керівниками окремих відокремлених підрозділів господарюючого суб'єкта. Виділення центрів відповідальності за функціональною ознакою передбачає розподіл відповідальності між менеджерами окремих служб всередині підрозділу, або окремими співробітниками, які виконують певне коло обов'язків і наділених для цього відповідними повноваженнями щодо прийняття оперативних управлінських рішень. Наприклад, окремий цех виробництва холодних страв може бути визнаний центром затрат за структурною ознакою, а служба головного інженера, що відповідає за стан обладнання та дає заявки на його придбання – центром затрат і центром інвестицій одночасно за функціональною ознакою. Аналогічно за функціональною ознакою до центрів затрат можуть бути віднесені відділи постачання, а до центрів доходів – окремі співробітники – менеджери з реалізації.

Стосовно ресторанного господарства пропонуємо змішане виділення центрів відповідальності. Багатопрофільний характер

діяльності впливає на наявність окремих підрозділів, навіть без їх організаційного відокремлення, тоді як поєднання декількох видів діяльності в рамках одного організаційно відокремленого підрозділу та наявність виробничих підрозділів («гарячий цех» – кухня) і допоміжних служб (персоналу) вимагає функціонального розподілу центрів відповідальності.

Виділення центрів відповідальності на прикладі ТОВ «МЕРІДІАН-1» зображено в табл.

**Таблиця – Визначення центрів відповідальності на підприємствах ресторанного господарства**

<b>Підрозділи та окремі менеджери</b>	<b>Вид центру відповідальності</b>	<b>Відповідальна особа</b>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1. Ресторан і кафе	центр прибутку	відповідальний менеджер – адміністратор ресторану (кафе)
1.1. Кухня	центр затрат	відповідальний менеджер – шеф повар
1.2. Бар	центр доходів	відповідальний – бармен або адміністратор залу
2. Боулінг, сауна, більярд	центр доходів	відповідальний менеджер – адміністратор залу
3. Диско-зал	центр затрат за відсутністю платні за вхід, центр прибутку – у разі її сплати	відповідальний менеджер – адміністратор залу
4. Додаткові служби (автомобільна стоянка тощо)	центр затрат	відповідальний – менеджер додаткової служби
5. Загальні служби підприємства	–	–
5.1. Менеджер із закупок	центр затрат	відповідальний – товаровзнавець (за наявність продукції), головний технолог (відповідальний за якість)

Продовження табл.

1	2	3
5.2. Менеджер (служба) з роботи з клієнтами	центр доходів	
5.3. Рекламні агенти, служба зв'язку з громадськістю тощо	центр затрат або центр прибутку залежно від можливості ідентифікації доходів	відповідальний – головний менеджер служби
5.4. Відділ кадрів, служба з роботи з персоналом тощо	центр затрат	відповідальний – головний менеджер служби
5.5. Служба головного інженера	центр затрат, центр інвестицій	відповідальний – головний інженер

Від вибору центрів відповідальності багато в чому залежить оперативність обліку і достовірність показників внутрішньої звітності. Останній фактор пов'язаний із прагненням відповідальних менеджерів досягти встановлених параметрів. У практиці можна зустріти випадки, коли розподіл відповідальності та повноважень впливає на достовірність інформації у звітності. Несумлінне складання звітності можливе в тих випадках, коли керівництво під впливом зовнішніх або внутрішніх факторів бажає досягти необ'єктивних результатів діяльності. Можливість фальсифікації даних у системі управлінського обліку значно нижча, ніж у системі фінансового обліку, за рахунок внутрішнього контролю з боку керівництва, що стосується зовнішньої фінансової звітності керівництво може віддавати прямі (неформальні) розпорядження стосовно фальсифікації. З цієї причини забезпечення достовірності даних управлінського обліку не було предметом дослідження вітчизняних і більшості зарубіжних авторів (останні іноді висувають вимогу достовірності даних управлінського обліку та згадують про роль системи внутрішнього контролю в досягненні цієї мети [2, с. 236]). У той же час, можливість навмисного чи випадкового викривлення внутрішньої звітності значно підвищується, коли її складання делегується центрам відповідальності. Під час формування внутрішньої звітності важливо передбачити контрольні функції і конкретні процедури внутрішнього контролю. Визначаючи склад її показників доцільно дотримуватися критерію раціональності:

керівництву слід подавати тільки ті показники, які релевантні для прийнятих ним рішень з планування та контролю.

Збільшення набору показників, що надаються системі управління підприємством, призводить до актуальності питання щодо оцінки та відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Щодо способів відображення господарських операцій в науковій літературі існують, як мінімум, дві протилежні точки зору, що відносяться до західноєвропейської та англо-американської моделей управлінського обліку [1, с. 47]. Згідно із західноєвропейською моделлю, управлінський облік ведеться на рахунках бухгалтерського обліку з використанням подвійного запису, при цьому в робочому плані рахунків виділяється особлива група рахунків – рахунки управлінського обліку. В англо-американській моделі, управлінський облік ведеться без застосування подвійного запису і, в багатьох варіантах, навіть не вимагає використання спеціальних рахунків. Розглянемо переваги і недоліки кожної моделі.

Західноєвропейська модель управлінського обліку має незаперечні переваги щодо відображення операцій в загальній системі рахунків бухгалтерського обліку, а саме:

- 1) посилюється контроль достовірності показників управлінського та фінансового обліку за рахунок переваг подвійного запису і діючих у системі бухгалтерського обліку засобів внутрішнього контролю;

- 2) посилюється зв'язок і спрощується передавання інформації між управлінським і бухгалтерським обліком;

- 3) досягається можливість оперативного формування внутрішньої управлінської звітності, що містить, дані про грошові потоки, доходи, затрати, фінансові результати, активи і зобов'язання.

Недоліками даної системи є необхідність дотримання стандартів бухгалтерського фінансового обліку під час формування показників управлінського обліку, а також надмірне ускладнення кореспонденції рахунків за умов багаторазового і багатоконтурного проведення господарських операцій на рахунках.

В англо-американській моделі управлінського обліку формування звітних показників може здійснюватися взагалі без відображення сум на рахунках, у тому числі й без використання методу подвійного запису. Беручи англо-американську модель як базову для подальшого дослідження, вважаємо необхідним висунути на перший план, крім питань побудови обліку, проблему забезпечення достовірності інформації. Переваги англо-американської моделі, що вплинули на її вибір, полягають у наступному:

1) відносна відокремленість системи управлінського обліку від системи бухгалтерського фінансового обліку, що дозволяє застосовувати різні методи калькулювання собівартості та правила оцінки господарських операцій;

2) велика аналітична спрямованість управлінського обліку, яка дозволяє фахівцям зосередитися на питаннях підготовки інформації, релевантної для управління;

3) можливість включення в управлінський облік планових і очікуваних показників, а також даних, що не підтверджуються первинними документами (документальне підтвердження господарських операцій є важливим принципом бухгалтерського обліку).

Недоліками даної моделі управлінського обліку є можливі труднощі з аналізом показників доходів і затрат під час оцінки ефективності поточних операцій та використання виробничих ресурсів. Але такі недоліки долаються належною побудовою системи управлінського обліку з включенням необхідних засобів внутрішнього контролю.

На підставі вибору моделі управлінського обліку є можливість визначення складу показників, що підлягають перенесенню з первинного обліку, і процедур, необхідних для їх подальшої обробки та формування внутрішньої управлінської звітності. Показниками, релевантними для управління є:

- дані стосовно затрат та собівартості в розрізі операцій (об'єктів первісного калькулювання за методом «АВС»), підрозділів, видів діяльності та центрів відповідальності;

- дані про доходи в розрізі тих же об'єктів (для зіставлення доходів і затрат);

- дані щодо грошових потоків на об'єктах, за якими проводиться облік затрат і калькулювання собівартості, а також з виконання окремих проектних бюджетів (при проектній організації управління);

- дані стосовно оборотних та необоротних активів, короткострокових і довгострокових зобов'язань з розподілом за вказаними вище об'єктами (підрозділами, центрами відповідальності, окремими бізнес-планами (проектами) і за підприємством в цілому).

Звітними показниками, що формуються на підставі зібраних даних, зокрема, є коефіцієнти матеріалоемності, трудомісткості, показники оборотності окремих статей оборотних активів і зобов'язань, коефіцієнти оновлення, зносу, необоротних активів, показники використання робочого часу тощо. Включення у внутрішню

управлінську звітність, поряд з абсолютними показниками, відносних – індекси і коефіцієнти – пояснюється цілями формування та подання управлінської звітності. Для прийняття рішень менеджерам важливо, передусім, мати інформацію про відхилення від планових величин і причини даних відхилень, а також зручні для сприйняття та інформативні коефіцієнти оцінки ефективності фінансово-господарської діяльності.

**Висновки.** Досягнення органічного взаємозв'язку функцій менеджменту з обліковим процесом можливе із застосуванням комплексно-цільового підходу, який передбачає виділення центрів відповідальності, формування набору показників та формати внутрішньої звітності. Його використання у формуванні управлінського обліку дає можливість охоплення обліковою системою всієї сукупності об'єктів управлінського впливу.

#### *Список літератури*

1. Адамов Н. Внутренняя управленческая отчетность / Н. Адамов, Г. Адамова // Региональный выпуск. – 2007. – № 30. – С. 46–51.
2. Управленческий учет / Э. А. Аткинсон [и др.]. – 3-е изд. – М. : Вильямс, 2004. – 880 с.
3. Белоусова І. Проблеми впровадження управлінського обліку на підприємствах / І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 5. – С. 30–34.

Отримано 30.03.2012. ХДУХТ, Харків.

© І.О. Белебеха, А.П. Грінько, О.О. Кваша, 2012

УДК 657.474:331.2

**С.О. Кузнецова**, канд. екон. наук (*ХТЕІ КНТЕУ, Харків*)

**Ю.М. Бондар** (*ХТЕІ КНТЕУ, Харків*)

### **УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ІЗ ОПЛАТИ ПРАЦІ**

*Розглянуто стан обліку оплати праці на сільськогосподарських підприємствах та запропоновано удосконалення обліку витрат із оплати праці як елементу собівартості продукції, робіт, послуг для задоволення інформаційних потреб управління.*