

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ХАРЧУВАННЯ ТА ТОРГІВЛІ**

ВОЛКОВСЬКА ЯНА ВІТАЛІЇВНА



УДК 657.471:640.4(043.3)

**УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
ПІДПРИЄМСТВ ГОТЕЛЬНО-РЕСТОРАННОГО КОМПЛЕКСУ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Харків – 2018

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Харківському національному економічному університеті імені Семена Кузнеця Міністерства освіти і науки України.

Науковий керівник доктор економічних наук, професор
Пилипенко Андрій Анатолійович,
Харківський національний економічний університет
імені Семена Кузнеця,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку.

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Петрук Олександр Михайлович,
Житомирський державний технологічний університет,
професор кафедри фінансів і кредиту;

кандидат економічних наук, доцент
Нестеренко Оксана Олександрівна,
Харківський державний університет харчування та торгівлі,
докторант кафедри фінансів, аналізу та страхування.

Захист дисертації відбудеться «15» червня 2018 року о 12⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 64.088.02 в Харківському державному університеті харчування та торгівлі за адресою: 61051, м. Харків, вул. Клочківська, 333, ауд. 45.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Харківського державного університету харчування та торгівлі за адресою:

61051, м. Харків, вул. Клочківська, 333.

Автореферат розісланий «14» травня 2018 р.

Учений секретар
спеціалізованої вченої ради



Л.М. Янчева

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Протягом останніх років розвиток індустрії гостинності характеризувався як зростанням внаслідок проведення Чемпіонату Європи з футболу у 2012 році, так і подальшим занедбанням через недосконалість управління та неспроможність забезпечувати достатній рівень доходу. За період 2013-2016 рр. кількість готелів та ресторанів в Україні зменшилась на 34,76%¹. Для виконання Указу Президента України «Про Стратегію сталого розвитку України-2020», згідно з яким однією з цілей реформ є розвиток підприємництва та залучення інвестицій, виникає необхідність підвищення ефективності діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу. Подальший розвиток готельно-ресторанного бізнесу вимагає змін у розмірі й структурі витрат, що призводить до необхідності налагодження системи формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами шляхом удосконалення управлінського обліку.

Підприємства готельно-ресторанного комплексу орієнтовані на споживача, адже результати їх діяльності залежать, в першу чергу, від враження споживачів щодо якості надання послуг. Тому, на різних рівнях управління виникає потреба в інформації щодо змін у внутрішньому і зовнішньому середовищах з врахуванням стратегічних цілей комплексу. Джерелом такої інформації є управлінський облік, який повинен враховувати всі зміни, що відбуваються в індустрії гостинності і в сфері послуг в цілому. З іншого боку, управлінський облік покликаний забезпечувати достовірною та своєчасною інформацією управлінців різного рівня відповідно до їх запитів для розуміння поточного стану діяльності та більш раціонального використання ресурсів. Крім того, широкий асортимент додаткових послуг, що надаються підрозділами готельно-ресторанного комплексу, які можуть виступати різними суб'єктами господарювання, обумовлює необхідність консолідації облікових даних.

Питання теорії і організації управлінського обліку висвітлені у працях відомих дослідників Е. Аткинсона, П. Атріла, Л. В. Безкоровайної, Ф. Ф. Бутинця, С. Ф. Голова, К. Друрі, О. В. Карпенко, Т. П. Карпової, С. В. Лабунської, Л. В. Нападовської, Ф. Палія, Дж. Фостера, Ч. Хорнгрена та інших. Питання обліку витрат операційної діяльності на підприємствах готельно-ресторанного комплексу розглядали такі вчені та економісти-практики, як А. П. Грінько, Г. І. Зима, Ю. В. Карпенко, О. О. Нестеренко, О. М. Петрук, О. Д. Стешенко, О. М. Чабанюк, А. В. Янчев, Л. М. Янчева та інші. Разом з тим по відношенню до готельно-ресторанних комплексів потребують доопрацювання питання деталізації етапів організації управлінського обліку з визначенням завдань, результатів і виконавців, шляхи оптимізації витрат, а також процес консолідації даних управлінського обліку у випадку, коли готельно-ресторанний комплекс включає в себе декілька суб'єктів господарювання. Недостатність методичних розробок та системного дослідження з питань організації управлінського обліку саме з врахуванням специфіки підприємств готельно-ресторанного комплексу, притаманним їм нестандартних

¹ За даними Державного комітету статистики України

проблем і ситуацій, свідчать про актуальність і практичну значимість обраної теми та зумовлює логіку поставлених завдань.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану наукових досліджень Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця. В основу дисертації покладено теоретико-методичні та практичні розробки, що є частиною науково-дослідних робіт: «Консолідація облікової інформації в управлінні діяльністю підприємства» (номер державної реєстрації 0115U001233), в межах якої автором прийнято участь у виконанні підрозділу «Регламентація роботи контурів консолідації інформації в рамках облікової політики підприємства»; «Формування науково-технологічної платформи гармонізації суспільно-економічних інтересів України у світовому економічному просторі» (номер державної реєстрації 0116U004521), в якій здобувачем досліджено аналітичну обробку звітності підприємств; «Консолідація обліково-аналітичної інформації в організації управління безпекою інноваційного розвитку великомасштабних економіко-виробничих систем: теорія та методологія» (номер державної реєстрації 0115U002375), в межах якої розглянуто організацію бухгалтерського обліку як технологічного підґрунтя механізму інформаційного управління економічною безпекою інтеграційних процесів. Також у рамках теми «Теорія і практика управлінського і бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту діяльності суб'єктів господарювання» (номер державної реєстрації 0113U007515) визначено склад основних витрат операційної діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу та наведено групування додаткових витрат операційної діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу за підрозділами.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є розвиток теоретико-методичного забезпечення та формування практичних рекомендацій щодо організації управлінського обліку витрат операційної діяльності підприємств готельно-ресторанних комплексів.

Відповідно до зазначеної мети у дисертації поставлено такі завдання:

дослідити сучасний стан та тенденції розвитку готельно-ресторанного бізнесу в Україні;

уточнити понятійно-термінологічний апарат щодо сутнісного наповнення визначень «готельно-ресторанний комплекс» та «витрати операційної діяльності готельно-ресторанних комплексів»;

розвинути класифікацію витрат операційної діяльності готельно-ресторанних комплексів;

розробити технологію проведення перевірки поточного стану управлінського обліку на підприємствах готельно-ресторанного комплексу;

розвинути методичний підхід до організації управлінського обліку витрат операційної діяльності з включенням наукового обґрунтування вибору підходу до обліку витрат;

удосконалити організаційно-методичні засади ведення управлінського обліку витрат операційної діяльності з врахуванням специфіки підприємств готельно-ресторанного комплексу;

сформувати обліково-аналітичне забезпечення стратегічного розвитку підприємств готельно-ресторанного комплексу;

обґрунтувати методичний підхід до оптимізації витрат операційної діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу.

Об'єктом дослідження є процес формування інформаційних ресурсів управлінського обліку витрат операційної діяльності.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних аспектів управлінського обліку витрат операційної діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу.

Методи дослідження. Теоретичною основою дослідження є системний підхід щодо пізнання різних економічних явищ і процесів у безперервному їх взаємозв'язку. Для досягнення поставленої мети у роботі використано такі методи дослідження: *контент-аналіз* – для уточнення поняття «готельно-ресторанне господарство»; *морфологічний аналіз* – для конкретизації поняття «витрати операційної діяльності»; *загальнонаукові методи: індукція, дедуція, систематизація, наукова абстракція та порівняльний* – для з'ясування теоретичних основ обліку витрат операційної діяльності й загальних тенденцій їх розвитку, а також під час сутнісного наповнення понять «готельно-ресторанний комплекс», «готельно-ресторанний бізнес», «управлінський облік»; *статистичний аналіз* – для співставлення витрат та результатів операційної діяльності готелів і ресторанів; *кластерний аналіз, метод Уорда* – для групування регіонів за видами діяльності «тимчасове розміщення й організація харчування»; *аналіз та синтез* – для виділення основних складових витрат операційної діяльності, побудови послідовності вибору підходу до обліку витрат; *метод класифікації* – для узагальнення та систематизації витрат операційної діяльності, побудови робочого Плану рахунків для цілей управлінського обліку; *фасетна класифікація* – для групування інших операційних витрат; *метод аналізу ієрархій (MAI)* – для обґрунтування вибору підходу до обліку витрат; *табличний і графічний метод* – для унаочнення емпіричних даних і схематичного зображення низки положень дисертаційної роботи; *анкетування та метод експертних оцінок* – для формування анкети для перевірки поточного стану управлінського обліку; *ABC- та XYZ-аналіз* – для групування витрат з метою їх подальшої оптимізації; *симплекс-метод* – для вибору оптимального варіанту використання ресурсів; *кваліметричний метод* – для оцінки якості послуг готельно-ресторанного комплексу.

Інформаційну базу дослідження становлять: закони України та нормативно-правові акти; національні положення (станданти) бухгалтерського обліку; статистичні дані Державної служби статистики України та Харківської області; монографії та наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених та економістів-практиків у періодичних виданнях; довідково-інформаційні видання; матеріали наукових конференцій; електронні ресурси; фінансова та управлінська звітність готельно-ресторанних комплексів; власні спостереження здобувача, логічні узагальнення та аналітичні розрахунки.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій, спрямованих на удосконалення управлінського обліку витрат операційної діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу. Найбільш суттєві теоретичні та практичні результати, що мають наукову новизну, полягають у наступному:

удосконалено:

методичний підхід до організації управлінського обліку витрат операційної діяльності, який, на відміну від існуючих, враховує зв'язки між факторами і критеріями вибору підходу до обліку витрат, що дозволяє підпорядкувати етапи організації управлінського обліку (деталізовані за об'єктами, завданнями, рівнями, принципами, функціями та планованими результатами) особливостям діяльності підприємств готельно-ресторанних комплексів;

технологію проведення перевірки стану управлінського обліку, яка: розширює наявні підходи до перевірок в напрямку застосування розробленого референтного переліку об'єктів перевірки, розподілених за рівнями управління та видами обліку; ґрунтується на поєднанні анкети для проведення тестування з організаційними регламентами діяльності підприємств готельно-ресторанних комплексів; використовує систему кількісних критеріїв оцінки стану управлінського обліку, поданих в розрізі головних проблемних аспектів консолідації облікової інформації. Застосування такої технології підвищує рівень якості організації управлінського обліку та виступає підґрунтям для старту нового організаційного циклу;

методичні та організаційні засади ведення управлінського обліку, зокрема: формування управлінської звітності, що складається на різних рівнях управління; деталізації Плану рахунків для цілей управлінського обліку з використанням фасетного способу з виділенням таких ознак як – диверсифікація бізнесу, система оподаткування, види послуг, діяльності та продукту. Це дозволяє виявити стійкі взаємозв'язки елементів класифікації витрат операційної діяльності, забезпечити автономне відображення, розмежування й деталізацію операцій різних підрозділів для підвищення ефективності управління діяльністю підприємств готельно-ресторанних комплексів;

методичний підхід до оптимізації витрат операційної діяльності, відмінність якого полягає в комплексному використанні морфологічного, інтегрованого, кваліметричного та симплекс-методів скорочення витрат, що дозволяє встановлювати альтернативні варіанти використання ресурсів на підставі застосування ключових підходів до управління витратами (теорії обмежень, ощадливого виробництва та цільового управління). Це сприятиме обґрунтуванню оптимальних управлінських дій за альтернативними варіантами, виключати недоцільні витрати та обирати варіанти економії витрат з урахуванням якості послуг за центрами відповідальності, окремими підприємствами та готельно-ресторанним комплексом у цілому.

дістали подальшого розвитку:

понятійно-термінологічний апарат управлінського обліку, зокрема, набуло уточнення трактування поняття «витрати операційної діяльності готельно-ресторанних комплексів» як основної складової витрат (крім фінансових та інвестиційних), що призводять до зменшення економічних вигід, та понесені під час надання основних послуг з тимчасового проживання й організації харчування з обов'язковим асортиментом додаткових послуг залежно від категорії готелю з метою отримання доходу, що має науково-теоретичне значення для розмежування витрат операційної діяльності відповідно до основних та додаткових послуг готельно-ресторанного комплексу;

класифікація витрат операційної діяльності за рахунок введення додаткових класифікаційних ознак: «за видами продукту», «за запропонованими статтями калькуляції», «за відношенням до покращення якості послуг», «за відношенням до трансакцій за комплексом», «за відношенням до створення цінності послуги», що дозволило розробити організаційно-методичні засади управлінського обліку витрат діяльності як окремих центрів відповідальності так і готельно-ресторанного комплексу в цілому;

обліково-аналітичне забезпечення стратегічного розвитку, відмінність якого полягає у використанні збалансованої системи показників для формування референтної моделі стратегічних карт підприємств готельно-ресторанного комплексу, що сприяє мінімізації ризиків та дозволяє оцінювати витрати операційної діяльності підприємств готельно-ресторанних комплексів під впливом таких ключових показників, як частка витрат допоміжних підрозділів у загальних витратах діяльності; прибутковість допоміжних підрозділів; витрати на якість; частка трансакційних витрат у загальних витратах; співвідношення витрат на персонал до доходу від надання додаткових послуг.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що теоретико-методичні положення дисертаційної роботи доведено до рівня конкретних практичних рекомендацій щодо організації управлінського обліку витрат операційної діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу, що дозволяє підвищити якість інформаційного забезпечення з метою підвищення ефективності прийняття зважених управлінських рішень.

Результати дослідження та пропозиції дисертанта впроваджено в практичну діяльність підприємств готельно-ресторанного комплексу. Зокрема, запропоновано та впроваджено: рекомендації щодо використання збалансованої системи показників (ТОВ «ЧЕРДАК НА КАРАЗІНА», довідка №2017/02-27/1 від 27.02.2017 р., ФОП Шиян Н. О., довідка №2017/02/1 від 27.02.2017 р., кафе «Чердак»), пакет управлінської звітності з можливістю консолідації даних за готельно-ресторанним комплексом (ПАТ «Готель «Мир», довідка №27 від 15.06.2017 р.); підходи до оптимізації витрат (ФОП Гонтовий А. В., довідка №2017/07-23/1 від 23.07.2017 р., ФОП Довгий К. О., довідка №2017/07/1 від 23.07.2017 р., кафе «КОЛО»); робочий План рахунків для цілей управлінського обліку (ТОВ «АЙТІ-ЛАНС», довідка №22 від 01.08.2017 р.); послідовність організації управлінського обліку витрат операційної діяльності (ТОВ «ФОРС С», довідка №109 від 11.08.2017 р., готельно-ресторанний комплекс SUPERIOR GOLF & SPA RESORT); пропозиції щодо перевірки стану управлінського обліку на підприємстві (ТОВ «Галар-аудит», довідка №7 від 14.08.2017 р.).

Розроблений методичний підхід до організації управлінського обліку витрат операційної діяльності застосовується у навчальному процесі Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця (довідка №17/86-37-218 від 18.10.2017 р.) при викладанні дисциплін «Управлінський облік» та «Організація бухгалтерського обліку».

Особистий внесок здобувача. Наукові положення, обґрунтування, висновки і рекомендації, винесені на захист, отримано автором особисто та опубліковано у наукових виданнях. Із наукових публікацій у співавторстві в дисертації використано лише ті ідеї та положення, які є результатом власної роботи дисертанта.

Апробація результатів дисертації. Основні теоретичні положення та практичні результати дисертації оприлюднені на: Міжнародній науково-практичній конференції «Міжнародне економічне співробітництво: принципи, механізми, ефективність» (Київ, 2014 р.), X Міжнародній науково-практичній конференції «Освіта та наука без меж» (Перемишль, 2014 р.), Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції студентів і молодих вчених вищих технічних навчальних закладів «Інтеграційні процеси й інноваційні технології. Досягнення і перспективи технічних наук (іноземними мовами)» (Харків, 2015 р.), XI Міжнародній науково-практичній конференції «Тенденції сучасної науки» (Шеффілд, 2015 р.), Міжнародній науково-практичній конференції «Науково-економічний розвиток: менеджмент, фінанси та аудит» (Київ, 2015 р.), Міжнародній науково-практичній конференції для студентів, аспірантів та молодих вчених «Стан та шляхи стабілізації фінансово-економічної системи» (Київ, 2016 р.), Міжнародної науково-практичної конференції «Сучасні проблеми управління підприємствами: теорія та практика» (Харків, 2016 р.), Всеукраїнській науково-практичній Інтернет-конференції «Моделювання та прогнозування соціально-економічних процесів» (Харків, 2016 р.), Міжнародній науково-практичній конференції: «Від Балтійського до Чорного моря: Національні моделі економічних систем» (Ріга, 2016 р.), Всеукраїнській науково-практичній конференції молодих учених та студентів: «Розвиток європейського простору очима молоді: економічні, соціальні та правові аспекти» (Харків, 2016 р.), Міжнародній науково-практичній конференції «Пріоритетні напрями соціально-економічного розвитку держави та регіонів» (Дніпро, 2016 р.), Міжнародній науково-практичній конференції «Перспективні напрями наукових досліджень» (Ковентрі, 2016 р.), Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні проблеми управління підприємствами: теорія та практика» (Харків, 2017 р.), Міжнародній науково-практичній конференції «Проблеми та перспективи розвитку економіки в контексті євроінтеграційних процесів», (Запоріжжя, 2017 р.), II Міжнародній науково-практичній конференції «Пріоритетні напрями наукових досліджень», (Київ, 2017 р.).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 34 наукові праці загальним обсягом 10,72 друк. арк., у тому числі: 3 статті у наукових фахових виданнях України, внесених до міжнародних наукометричних баз, загальним обсягом 1,72 друк. арк.; 8 статей у наукових фахових виданнях України, загальним обсягом 3,14 друк. арк.; 1 розділ у колективній монографії, загальним обсягом 0,40 друк. арк.; 1 стаття у науковому періодичному виданні іншої держави загальним обсягом 0,66 друк. арк.; 5 статей в інших виданнях України загальним обсягом 1,89 друк. арк.; одне авторське право; 15 праць апробаційного характеру загальним обсягом 2,91 друк. арк.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається з анотації, списку публікацій за результатами дослідження, вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Основний текст дисертації складає 191 сторінку комп'ютерного тексту. Робота містить 16 таблиць (з них 3 займають 4 повних сторінок), 39 рисунків (з них 7 займають повних 7 сторінок), список використаних джерел складається з 279 найменувань – на 27 сторінках, 30 додатків – на 166 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У вступі обґрунтовано актуальність теми дисертації, розкрито зв'язок з науковими темами, сформульовано мету, об'єкт, предмет і завдання дослідження, визначено методи та інформаційну базу дослідження, відображено наукову новизну та практичне значення одержаних результатів, наведено інформацію щодо їх апробації, опублікування та особистий внесок здобувача.

У першому розділі – **«Теоретичні положення управлінського обліку витрат операційної діяльності на підприємствах готельно-ресторанного комплексу»** – досліджено сучасний стан та тенденції розвитку готельно-ресторанного бізнесу в Україні, уточнено поняття «готельно-ресторанний комплекс», «витрати операційної діяльності готельно-ресторанних комплексів», удосконалено теоретичні засади управлінського обліку витрат шляхом наукового обґрунтування вибору методичного підходу до обліку витрат операційної діяльності.

За результатами вивчення стану та тенденцій розвитку підприємств готельно-ресторанного комплексу в світі встановлено, що ця галузь характеризується високим доходом та стрімкими темпами росту, розширюється асортимент додаткових послуг, набирають популярності мотелі, кемпінги, молодіжні бази. Разом з цим, аналіз кількості суб'єктів господарювання, що займаються тимчасовим розміщенням й організацією харчування в Україні показав зменшення їх кількості на 33,07% та зниження прибутковості у 2,6 рази протягом 2014-2016 років. При дослідженні рентабельності операційної діяльності готельно-ресторанного бізнесу в Україні виявлено збільшення темпу зростання витрат операційної діяльності відносно результату від операційної діяльності на 116,72%, що призвело до збитковості готельно-ресторанного бізнесу.

Дослідження та узагальнення наукової термінології в індустрії гостинності дозволили сформулювати визначення поняття «готельно-ресторанний комплекс» – як колективні засоби розміщення, які включають в себе готелі і заклади ресторанного господарства, що надають готельні послуги з тимчасового проживання та організації харчування з обов'язковим обслуговуванням та додаткові послуги з організації дозвілля залежно від категорії готелю. При цьому готельно-ресторанний комплекс є частиною готельно-ресторанного господарства (розглядається як сукупність готелів, ресторанів, підприємств готельно-ресторанного комплексу, що займаються тимчасовим розміщенням та організацією харчування, з метою задоволення певних потреб населення), а готельно-ресторанний бізнес – безпосередня діяльність. Крім того, визначено особливості діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу, а саме надання набору різних видів послуг (основних та додаткових), що більшою частиною носять нематеріальний характер (матеріальний характер можна надати лише готовій продукції ресторану), що ускладнює процес управління витратами підприємств. Зазначені особливості покладено в основу формування облікової інформації, що використовується внутрішніми користувачами для виконання всіх функцій управління на оперативному, тактичному та стратегічному рівнях, а саме: планування та прогнозування, оцінювання, регулювання, координація, мотивація, організація, обліку та контролю діяльності підприємства в цілому та його структурних підрозділів в цілях підвищення ефективності поточних операцій на теперішній час і в майбутньому.

На основі аналізу сутності витрат уточнено, що витрати операційної діяльності готельно-ресторанних комплексів мають розглядатись як основна складова витрат (крім фінансових та інвестиційних), що призводять до зменшення економічних вигід, та понесені під час надання основних послуг з тимчасового проживання й організації харчування з обов'язковим асортиментом додаткових послуг залежно від категорії готелю з метою отримання доходу. При дослідженні методичних підходів до обліку витрат визначено доцільність використання того чи іншого підходу, а також побудовано схему процесу його вибору в готелях і ресторанах, яка є складовою процедури вибору підходу до обліку витрат та враховує зв'язки між факторами і критеріями вибору підходу до обліку витрат. Практична імплементація запропонованого підходу дозволила встановити, що у готелях доцільно застосовувати облік витрат за операціями (ABC-костінг) чи цільове управління витратами при обмеженому фінансуванні, у ресторанах рекомендовано здійснювати облік операційних витрат від зворотного. Доведено, що для підвищення конкурентоспроможності готельно-ресторанним комплексам доцільно поєднувати систему «точно в строк» та позицію управління якістю окрім обраних підходів.

Встановлення зв'язків між поняттями предметної області дослідження (підприємства готельно-ресторанного комплексу, управлінський облік, витрати операційної діяльності, управлінська звітність) дозволило визначити теоретичні положення організації управлінського обліку підприємств готельно-ресторанного комплексу.

Систематизація базових принципів управлінського обліку, що використовуються при організації та веденні управлінського обліку, дозволила встановити, що принципи є взаємопов'язаними та можуть витікати один з одного, що має бути покладено в основу організації управлінського обліку на різних рівнях управління: оперативному, тактичному, стратегічному із виділенням серед користувачів не тільки вищого керівництва, спеціалістів підрозділів, але і різних проектів і центрів відповідальності.

У другому розділі – **«Організаційні аспекти управлінського обліку витрат операційної діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу»** – побудовано робочий План рахунків для цілей управлінського обліку з урахуванням специфіки діяльності готельно-ресторанних комплексів, сформовано технологію проведення перевірки стану управлінського обліку на підприємствах готельно-ресторанного комплексу, розвинено методичний підхід до організації управлінського обліку витрат операційної діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу.

Чинну класифікацію витрат операційної діяльності доповнено додатковими класифікаційними ознаками, що враховують специфіку діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу як об'єкту облікового спостереження: за видами продукту, за запропонованими статтями калькуляції, за відношенням до покращення якості послуг, за відношенням до трансакцій за комплексом, за відношенням до створення цінності послуги, які додано в розроблений робочий План рахунків для цілей управлінського обліку. Сформований робочий План рахунків для цілей управлінського обліку деталізовано за такими ознаками, як диверсифікація бізнесу, система оподаткування, вид послуг, вид діяльності, вид продукту, виділено

підрозділи готельно-ресторанного комплексу. Завдяки кодуванню фасетний спосіб дозволяє віднести одні й ті ж самі витрати одразу до різних видів витрат при належному автоматизуванні процесів (візуалізацію окремих видів витрат операційної діяльності за допомогою фасетної класифікації наведено на рис. 1). На підставі зібраної інформації формується управлінська звітність.

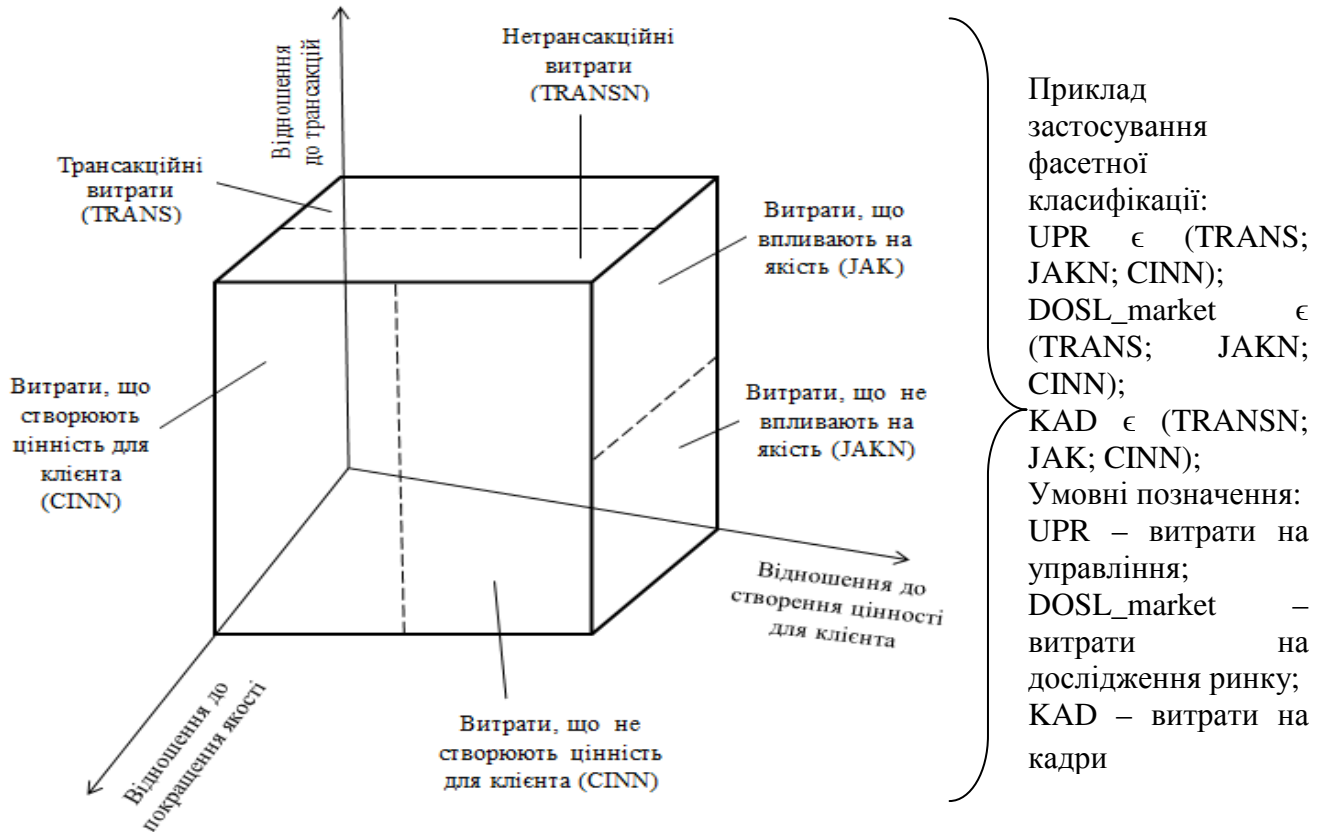


Рис. 1. Візуалізація фасетної класифікації витрат операційної діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу

Розроблено технологію проведення перевірки стану управлінського обліку на підприємстві, яка включає: референтний перелік об'єктів перевірки, розподілених за рівнями та видами обліку; анкету та рекомендації до неї щодо проведення тестування стану управлінського обліку, що допомагає встановити, чи є у наявності окремі ділянки управлінського обліку та в якому стані; систему кількісних критеріїв оцінки стану управлінського обліку із виділенням головних проблемних аспектів консолідації облікової інформації (методичне забезпечення, умови, реальність і повнота, повноваження, компетентність, облік, аналіз, конфіденційність, ефективність).

Для формування анкети опитування щодо поточного стану управлінського обліку застосовано метод експертних оцінок з розрахованим коефіцієнтом конкордації 0,88. Запропонована технологія дозволяє не витратити кошти на організацію тих ділянок, що вже присутні, тому є одним з етапів організації управлінського обліку. У подальшому також ці рекомендації можна використовувати при перевірці управлінського обліку через деякий час після організації. Візуалізацію розбіжностей між станом управлінського обліку та

запитами керівництва, а також розриви між поточним і цільовим станом управлінського обліку за основними проблемними аспектами консолідації облікової інформації на прикладі готельно-ресторанного комплексу SUPERIOR GOLF & SPA RESORT наведено на рис. 2 та рис. 3 відповідно. Наявність розривів свідчить про необхідність доопрацювання окремих ділянок управлінського обліку.

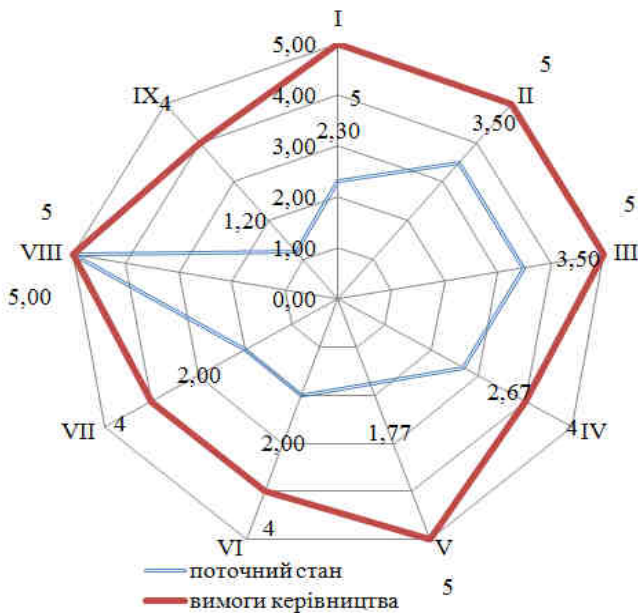


Рис. 2. Результати перевірки стану управлінського обліку

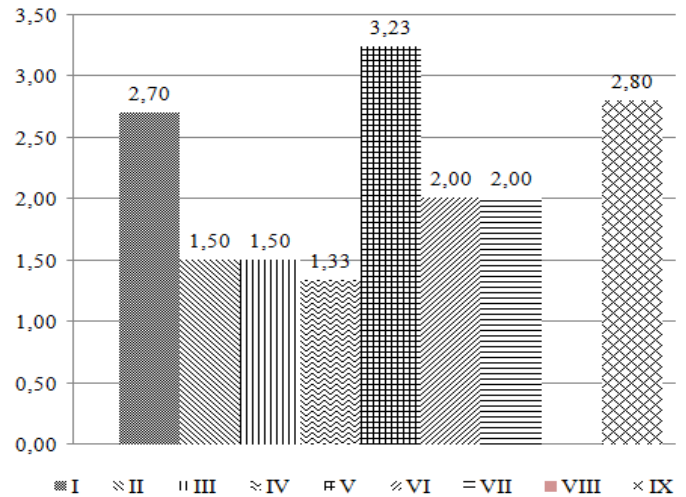


Рис. 3. Величина розривів між поточним і цільовим станом управлінського обліку за основними проблемними аспектами консолідації облікової інформації

Умовні позначення: I – методичне забезпечення, II – умови, III – реальність і повнота, IV – повноваження, V – компетентність, VI – облік, VII – аналіз, VIII – конфіденційність, IX – ефективність.

Для організації управлінського обліку витрат операційної діяльності запропоновано методичний підхід, що включає сім етапів із використанням методів з подальшою деталізацією кожного із виділенням об'єктів, завдань, рівнів, принципів, функцій, планованих результатів, що надає можливість комплексно підійти до організації управлінського обліку з врахування специфіки ведення готельно-ресторанного бізнесу (рис. 4). Реалізація визначених етапів сприятиме полегшенню процесу організації управлінського обліку витрат операційної діяльності на підприємствах готельно-ресторанного комплексу.

Для підвищення ефективності ведення управлінського обліку витрат операційної діяльності на підприємствах готельно-ресторанного комплексу, яка відображає складові процесу управлінського обліку, а також наявність зворотного зв'язку між теперішнім веденням управлінського обліку і управлінням готельно-ресторанним комплексом, тому необхідно постійно моніторити та контролювати як всю діяльність, так й управлінський облік готельно-ресторанного комплексу зокрема.



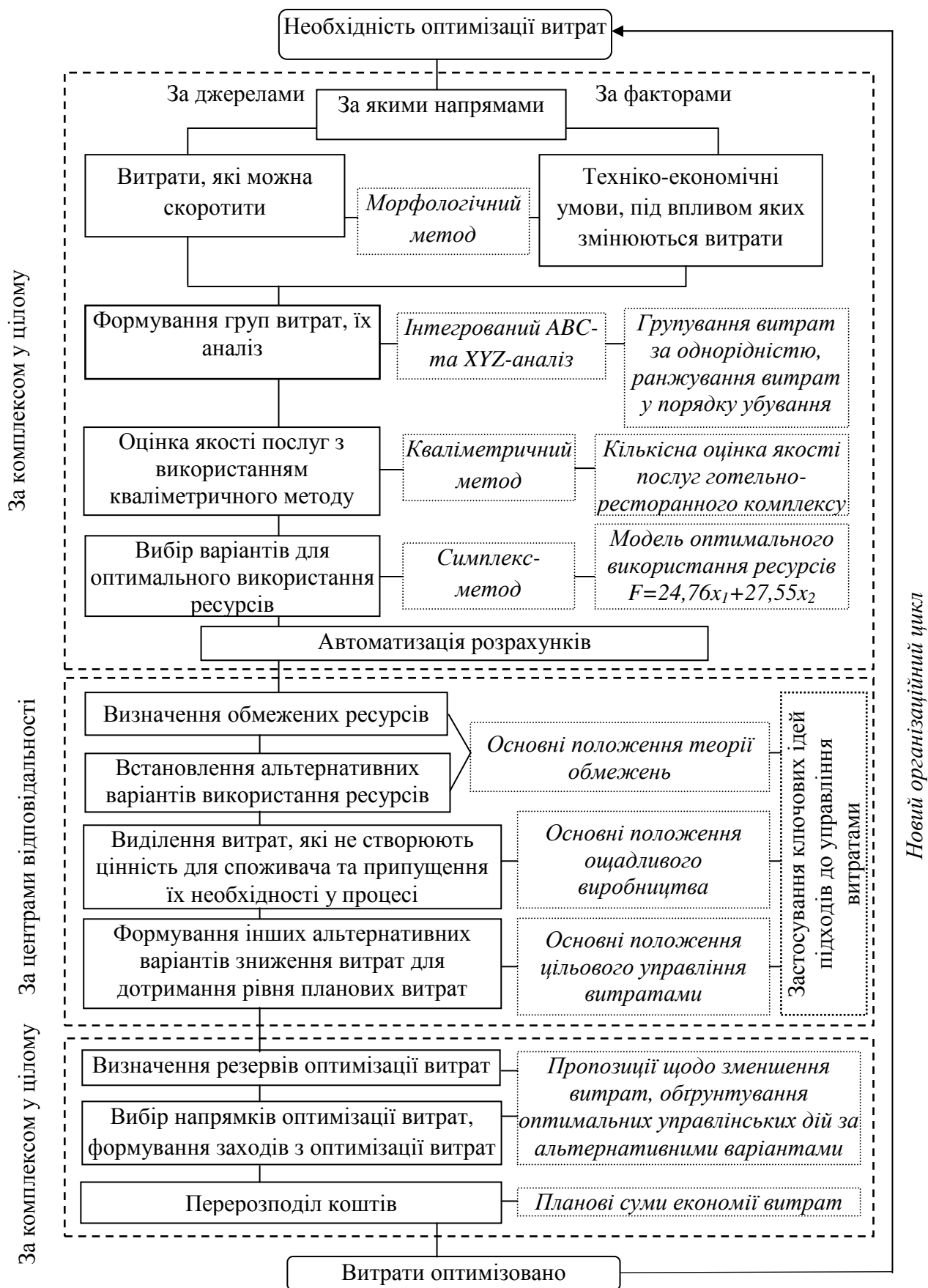
Рис. 4. Концепція організації управлінського обліку на підприємствах готельно-ресторанного комплексу

У третьому розділі – **«Оптимізація витрат операційної діяльності як одна з умов ефективного розвитку підприємств готельно-ресторанного комплексу»** – розроблено форми управлінської звітності для підприємств готельно-ресторанного комплексу, удосконалено обліково-аналітичне забезпечення стратегічного розвитку; сформовано методичний підхід до оптимізації витрат операційної діяльності.

Для ведення управлінського обліку розроблено форми управлінської звітності із виділенням етапів її формування та зберігання, що формується як за окремими підрозділами, так і за комплексом у цілому. Співставлено види управлінської звітності, рівні управління та можливі управлінські рішення, які можна прийняти на підставі інформації з цієї управлінської звітності. Сформовано графік документообігу (формування, передачі і зберігання управлінської звітності), за допомогою наданих рекомендацій щодо заповнення здійснюється консолідація даних, формується документальне забезпечення і надалі будується збалансована система показників.

Удосконалено обліково-аналітичне забезпечення стратегічного розвитку, для чого запропоновано модель побудови збалансованої системи показників як частини управлінського обліку, у якій представлено елементи управлінського обліку, які мають відношення саме до збалансованої системи показників, а також виділено етапи формування збалансованої системи показників з відзначенням циклічності процесу. Зазначено відповідність стратегічних цілей та ключових показників у збалансованій системі показників, що дозволило побудувати референтну стратегічну карту готельно-ресторанного комплексу із приміткою до кожної стратегічної цілі, яку саме управлінську звітність формувати та також проаналізувати для контролю виконання цієї цілі, що виступає обліково-аналітичним забезпеченням стратегічного розвитку. Новим є виділення таких ключових показників, як частка витрат допоміжних підрозділів у загальних витратах діяльності; прибутковість допоміжних підрозділів, витрати на якість, частка трансакційних витрат у загальних витратах, співвідношення витрат на персонал до доходу від надання додаткових послуг, включення до збалансованої системи показників такої стратегічної цілі, як мінімізація ризиків, що дозволяє оцінювати не тільки доходи і витрати упродовж діяльності, але і втрати від виникнення тих чи інших ситуацій. Каскадування ключових показників показує, на якому рівні які показники формуються для подальшого контролю. Практичне впровадження збалансованої системи показників здійснено за допомогою сервісу Microsoft Power BI.

Для оптимізації витрат підприємства готельно-ресторанного комплексу запропоновано методичний підхід, який дозволив проаналізувати можливі шляхи скорочення витрат відповідно до джерел походження та техніко-економічних умов виникнення, а також за допомогою методичного й прикладного забезпечення, що дозволяє формувати альтернативи відносно раціонального використання ресурсів, виключення нераціональних витрат та зниження усіх інших, а також обґрунтовувати найдоцільніші з них (рис. 5). Запропоновано комплексне використання морфологічного, інтегрованого, кваліметричного та симплекс-методів скорочення витрат, за допомогою яких обґрунтовуються альтернативні варіанти використання ресурсів із в ключових підходів до управління витратами (теорії обмежень, ощадливого виробництва та цільового управління), виділяються резерви для економії коштів, на підставі чого формуються напрямки оптимізації витрат. Для розкриття методичного підходу до оптимізації витрат операційної діяльності наведено основні витрати, що виникають на підприємствах готельно-ресторанного комплексу, шляхи їх зниження та ризику здійснення такого заходу, виділено напрямки скорочення витрат за рахунок змін техніко-економічних умов.



За комплексом у цілому

За центрами відповідальності

За комплексом у цілому

Новий організаційний цикл

Рис. 5. Методичний підхід до оптимізації витрат операційної діяльності

Для максимальної віддачі обмежених ресурсів використано симплексний метод, виокремлено властивості і критерії якості надання послуг у готельно-ресторанному комплексі, розраховано еталонний та фактичний комплексні показники, встановлено, що фактичний рівень якості на 13,74% менше за еталонний за даними готельно-ресторанного комплексу SUPERIOR GOLF & SPA RESORT, що обґрунтовує необхідність аналізу витрат на якість; сформовано 9 груп витрат операційної діяльності за двома критеріями – керованістю і значимістю за допомогою інтегрованого ABC- та XYZ-аналізу (табл. 1), за його результатами було представлено варіанти візуалізації інформації для керівництва з використанням сервісу Microsoft Power BI. За результатами проведеного аналізу щодо оптимізації витрат запропоновано відомість з групування витрат, яку доцільно заповнювати з метою порівняння, які саме витрати і якими шляхами можна скоротити чи замінити, з наведенням рекомендацій щодо її заповнення.

Таблиця 1

Фрагмент інтегрованого ABC- та XYZ-аналізу витрат операційної діяльності готельно-ресторанного комплексу SUPERIOR GOLF & SPA RESORT за керованістю і значимістю

№ з/п	Вид витрат	Сума витрат, тис. грн	Питома вага витрат, %	Коефіцієнт варіації, %	Група	
					ABC	XYZ
24	Витрати на відрядження	96,60	0,61	18	С	У
25	Витрати на оплату професійних послуг (аудиторські, юридичні, консультаційні, оцінка майна)	96,00	0,61	11	С	У
26	Списані МШП	89,40	0,57	9	С	У
27	Матеріали, витрачені у басейні	86,20	0,55	14	С	У

ВИСНОВКИ

Результатом дисертаційної роботи є теоретичне узагальнення та вирішення науково-практичного завдання, яке полягає в розвитку теоретико-методичних положень та розробці практичних рекомендацій щодо організації управлінського обліку витрат операційної діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу, що дозволило досягнути поставленої мети та зробити такі висновки.

1. В ході дослідження з'ясовано, що світова індустрія гостинності має високий дохід і стрімкі темпи розвитку, з'являються і розвиваються додаткові послуги окрім проживання і харчування, мотелі і кемпінги, молодіжні бази. Разом з тим, проведений аналіз тенденцій розвитку підприємств готельно-ресторанного господарства доводить, що сфера готельних та ресторанних послуг в Україні є в даний час однією зі збиткових галузей національної економіки, яка найбільш потребує перегляду організаційного процесу з позиції підвищення економічного ефекту понесених витрат. На підставі аналізу рентабельності операційної діяльності готельно-ресторанного бізнесу в Україні зроблено висновки щодо збитковості готельно-ресторанного бізнесу внаслідок постійного збільшення витрат, що вимагає встановлення контролю щодо дотримання законодавства України.

2. Науково обґрунтовано трактування поняття «готельно-ресторанний комплекс» як колективних засобів розміщення, які включають в себе готелі і заклади ресторанного господарства, що надають готельні послуги з тимчасового проживання та організації харчування з обов'язковим обслуговуванням та додаткові послуги з організації дозвілля залежно від категорії готелю. Надане визначення дозволило уточнити трактування поняття «витрати операційної діяльності підприємств готельно-ресторанних комплексів» з врахуванням особливостей їх функціонування як основну складову витрат (крім фінансових та інвестиційних), що призводять до зменшення економічних вигід, та понесені під час надання основних послуг з тимчасового проживання й організації харчування з обов'язковим асортиментом додаткових послуг залежно від категорії готелю з метою отримання доходу. Це стало підґрунтям формування облікової інформації, що використовується внутрішніми користувачами для виконання всіх функцій управління на оперативному, тактичному та стратегічному рівнях, а саме: планування та прогнозування, оцінювання, регулювання, координації, мотивації, організації, обліку та контролю діяльності підприємства в цілому та його структурних підрозділів в цілях підвищення ефективності поточних операцій на теперішній час і в майбутньому. Також це дозволило сформулювати основні теоретичні положення організації управлінського обліку з врахуванням специфіки підприємств готельно-ресторанних комплексів.

3. Вдосконалено класифікацію витрат операційної діяльності через групування загальноприйнятих та введення додаткових класифікаційних ознак: «за видами продукту», «за запропонованими статтями калькуляції», «за відношенням до покращення якості послуг», «за відношенням до трансакцій за комплексом», «за відношенням до створення цінності послуги», що дозволяє обирати з переліку витрат операційної діяльності такі їх види, які відповідають діяльності окремого центру відповідальності або готельно-ресторанного комплексу в цілому та потребують контролю. Розроблену класифікацію витрат операційної діяльності підприємств готельно-ресторанних комплексів покладено в основу їх управлінського обліку, організованого фасетним способом, що спрощує акумулювання витрат за видами послуг та кінцевих продуктів.

4. Дослідження діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу дозволило встановити, що майже на всіх суб'єктах господарювання вже розроблено окремі ділянки управлінського обліку, тому для економії коштів на організацію управлінського обліку запропоновано до використання технологію перевірки поточного стану управлінського обліку з врахуванням специфіки підприємств готельно-ресторанного комплексу, яка дозволяє виділити проблемні аспекти управлінського обліку, що потребують відображення в обліку та контролю відповідно до запитів керівництва.

5. На підставі аналізу існуючих методів обліку витрат розроблено ієрархічну процедуру вибору підходу щодо обліку витрат, яка враховує специфіку діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу, джерела витрат та техніко-економічні чинники, під впливом яких вони змінюються. В результаті дослідження доведено, що в підприємствах готельно-ресторанного комплексу доцільно використовувати метод обліку операційних витрат за операціями та від зворотного,

також доцільно додатково приєднувати систему «точно в строк» та позицію управління якістю. Крім того, зважаючи на умови високої конкуренції в індустрії гостинності стає особливо актуальним врахування витрат на якість при обґрунтуванні рішень, адже враження покупців, яке прямо залежить від якості, стоїть на першому місці. На підставі аналізу підходів до організації управлінського обліку поглиблено організаційно-методичні засади цього процесу. З урахуванням специфіки діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу запропоновано методичний підхід до організації управлінського обліку з виділенням етапів та їх деталізацією за об'єктами, завданнями, рівнями, принципами, функціями, планованими результатами і виконавцями. Така конкретизація надає можливість як покращити сам процес організації, так і контролювати виконання завдань та перевіряти результати. Для підвищення ефективності впровадження методичного підходу побудовано модель ведення управлінського обліку, в якій наведено складові процесу управлінського обліку, а також зворотній зв'язок між теперішнім веденням управлінського обліку та управлінням готельно-ресторанним комплексом.

6. З метою підвищення якості обліково-аналітичного забезпечення удосконалено організаційно-методичні засади ведення управлінського обліку витрат операційної діяльності з врахуванням специфіки підприємств готельно-ресторанного комплексу. Для підсумкового узагальнення даних управлінського обліку розроблено управлінську звітність для підприємств готельно-ресторанного комплексу. Оскільки готельно-ресторанні комплекси можуть включати в себе декілька суб'єктів господарювання, запропоновано формувати управлінську звітність як окремо за підрозділами, так і консолідувати її за готельно-ресторанним комплексом в цілому. На підставі вдосконаленої класифікації витрат операційної діяльності побудовано робочий План рахунків для цілей управлінського обліку фасетним способом, шляхом виділення різних видів витрат, що сприяє спрощенню процедури акумулювання витрат за різними видами послуг та кінцевих продуктів та дозволяє сформуванню інформаційну базу для управління витратами готельно-ресторанного комплексу.

7. З метою оцінки ефективності діяльності підрозділів та готельно-ресторанного комплексу в цілому розроблено обліково-аналітичне забезпечення стратегічного розвитку підприємств готельно-ресторанного комплексу в збалансованій системі показників, до ключових аспектів якої віднесено: частку витрат допоміжних підрозділів у загальних витратах діяльності; прибутковість допоміжних підрозділів; витрати на якість; частку трансакційних витрат у загальних витратах; співвідношення витрат на персонал до доходу від надання додаткових послуг; мінімізацію ризиків. Для здійснення управлінського контролю співставлено стратегічні цілі та ключові показники у збалансованій системі показників, на підставі чого побудовано референтну стратегічну карту готельно-ресторанного комплексу, де визначено яку саме управлінську звітність необхідно формувати та аналізувати за кожною стратегічною ціллю.

8. Для підвищення ефективності діяльності готельно-ресторанного комплексу розроблено методичний підхід до оптимізації витрат операційної діяльності на підставі даних аналізу можливих напрямків скорочення витрат з комплексним використанням морфологічного, інтегрованого, кваліметричного та симплекс-методів та врахуванням ключових ідей теорії обмежень, ощадливого виробництва та

цільового управління витратами. Це дозволило провести інтегральний аналіз витрат операційної діяльності з використанням різних підходів до управління витратами, а також інформаційних технологій для проведення розрахунків і їх представлення та виявити резерви зниження витрат й сформувавши заходи відносно раціонального використання ресурсів готельно-ресторанного комплексу.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Розділи в колективних монографіях:

1. Волковська Я. В. Підходи до класифікації витрат операційної діяльності. *Social economics: theory and practice* : collective monograph. Coventry: Agenda Publishing House, 2017. С. 13-21. (Особистий внесок – досліджено основні підходи до класифікації витрат операційної діяльності та запропоновано власні класифікаційні ознаки) (заг. обсяг 8,75 друк. арк., особисто автору належить 0,40 друк. арк.).

Статті в наукових фахових виданнях України, внесених до міжнародних наукометричних баз:

2. Волковська Я. В. Проблема розвитку готелів і ресторанів в Україні та Харківській області. *Бізнес Інформ*. 2015. №10. С. 192-197. (включено до ULRICHSWEB (США), Index Copernicus (Польща), Directory of Open Access Journals (Швеція), Academic Journals Database (Швейцарія), GetInfo (Німеччина) та ін.). (0,48 друк. арк.).

3. Волковська Я. В. Оптимізація витрат на прикладі підприємств готельно-ресторанного комплексу. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2017. №3. С. 19-23. (включено до Index Copernicus (Польща), Google Scholar (США), Directory of Open Access Journals (Швеція)). (0,56 друк. арк.).

4. Волковська Я. В. Організація управлінського обліку на підприємствах готельно-ресторанного комплексу. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка»*. 2017. №2. С. 310-315. (включено до Index Copernicus (Польща), ResearchBib (Японія), РІНЦ (Росія), Google Scholar (США)). (0,68 друк. арк.).

Статті в наукових фахових виданнях України:

5. Волковська Я. В. Основні тенденції управлінського обліку на сучасному етапі розвитку. *Управління розвитком*. 2015. №3. С. 64-69. (0,6 друк. арк.).

6. Волковська Я. В. Підходи до обліку додаткових послуг, наданих підприємствами готельно-ресторанного комплексу. *Вісник Одеського національного університету*. 2015. Том 20. Випуск 2/2. С. 173-176. (0,39 друк. арк.).

7. Волковська Я. В. Економічна сутність підприємств готельно-ресторанного комплексу. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки»*. 2015. №14. Ч. 1. С. 54-58. (0,47 друк. арк.).

8. Волковська Я. В. Тенденції розвитку готельно-ресторанного бізнесу в Україні. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Економіка і менеджмент»*. 2015. №12. С. 82-85. (0,46 друк. арк.).

9. Волковська Я. В. Економіко-математична модель експертного оцінювання вибору підходу до обліку витрат у готелі. *Причорноморські економічні студії*. 2017. Випуск 14. С. 136-140. (0,35 друк. арк.).

10. Волковська Я. В. Огляд підходів до організації управлінського обліку на підприємстві. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2017. Випуск 2. Ч. 2. С. 109-112. (0,28 друк. арк.).

11. Волковська Я. В. Формування управлінської звітності на прикладі підприємств готельно-ресторанного комплексу. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*. 2017. №2. С. 7-19. (0,41 друк. арк.).

12. Волковська Я. В. Формування моделі стратегічної карти підприємств готельно-ресторанного комплексу. *Економіка. Фінанси. Право*. 2017. №11. С. 36-38. (0,18 друк. арк.).

Статті в наукових періодичних виданнях інших держав:

13. Волковская Я. В. Проверка состояния управленческого учёта на предприятии. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2017. Том 3. №4. С. 24-31. (включено до Index Copernicus (Польща)). (0,66 друк. арк.).

Статті в інших виданнях:

14. Волковська Я. В. Сутність управлінського обліку на підприємстві. *Регіональна економіка та управління*. 2016. №2. С. 22-27. (включено до РІНЦ (Росія)). (0,48 друк. арк.).

15. Волковська Я. В. Узагальнення факторів впливу на облік витрат підприємств готельно-ресторанного комплексу. *Економічні студії*. 2016. №4. С. 28-31. (включено до РІНЦ (Росія)). (0,31 друк. арк.).

16. Волковська Я. В. Основні та додаткові витрати операційної діяльності на підприємствах готельно-ресторанного комплексу. *Економіка і фінанси*. 2016. №8. С. 13-19. (включено до РІНЦ (Росія), Index Copernicus (Польща), Ulrich's Periodicals Directory (США)). (0,29 друк. арк.).

17. Волковська Я. В. Шляхи скорочення витрат на прикладі підприємств готельно-ресторанного комплексу. *Молодий вчений*. 2017. №8. Ч. 3. С. 437-441. (включено до РІНЦ (Росія), Google Scholar (США), ОАІ (Росія), Directory Indexing of International Research Journals, Research Bible (Японія), Index Copernicus (Польща)). (0,35 друк. арк.).

18. Волковська Я. В. Систематизація принципів управлінського обліку на підприємстві. *Науковий журнал «ScienceRise»*. 2017. №8. С. 13-16. (включено до Index Copernicus (Польща), РІНЦ (Росія), Directory of Open Access Journals (Швеція), ResearchBib (Японія), ОАІ (Росія) та ін.). (0,46 друк. арк.).

Праці апробаційного характеру:

19. Volkovska I. V. The role of management accounting in the enterprise management system. *Міжнародне економічне співробітництво: принципи, механізми, ефективність*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, м. Київ, 5-6 грудня 2014 р.. К.: ГО «Київський економічний науковий центр», 2014. Ч. 4. С. 6-9. (заг. обсяг 0,18 друк. арк.).

20. Volkovska I. V. The necessity of the management accounting features reflection in the company accounting policy. *Wykształcenie i nauka bez granic: materials X Międzynarodowej naukowo-praktycznej konferencji*, Перемишль, 07-15 грудня 2014 р.

Przemysl: Nauka i studia, 2014. Vol. 5. Economiczne nauki. С. 23-26. (заг. обсяг 0,21 друк. арк.).

21. Volkovska I. V., Ignatenko L. O. The main methods and techniques of the cost accounting as a part of the management accounting. *Інтеграційні процеси та інноваційні технології. Досягнення та перспективи технічних наук (іноземними мовами)*: матеріали Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції студентів і молодих вчених вищих технічних навчальних закладів, м. Харків, 09 квітня 2015 р. Харків: ХНАДУ, 2015. С. 251-253. (Особистий внесок – визначено сучасні методи і техніки обліку витрат) (заг. обсяг 0,19 друк. арк., особисто автору належить 0,12 друк. арк.).

22. Волковська Я. В. Особливості формування та розвитку управлінського обліку. *Тенденції сучасної науки*: матеріали XI Міжнародної науково-практичної конференції, Шеффілд, 30 травня-07 червня 2015 р. Sheffield: Science and education LTD, 2015. С. 12-20. (заг. обсяг 0,42 друк. арк.).

23. Волковська Я. В. Напрями управлінського обліку витрат операційної діяльності підприємства. *Науково-економічний розвиток: менеджмент, фінанси та аудит*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, м. Київ, 24-25 липня 2015 р. К.: ГО «Київський економічний науковий центр», 2015. С. 94-96. (заг. обсяг 0,12 друк. арк.).

24. Волковська Я. В. Сутність витрат операційної діяльності підприємства. *Стан та шляхи стабілізації фінансово-економічної системи*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції для студентів, аспірантів та молодих вчених, м. Київ, 26-27 лютого 2016 р. К.: Аналітичний центр «Нова економіка», 2016. С. 70-72. (заг. обсяг 0,16 друк. арк.).

25. Волковська Я. В. Місце управлінського обліку в діяльності підприємства. *Сучасні проблеми управління підприємствами: теорія та практика*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, м. Харків, 24-25 березня 2016 р. Харків: Видавництво «НТМТ», 2016. С. 361-363. 1 електрон. опт. диск (CD-ROM). (заг. обсяг 0,18 друк. арк.).

26. Волковська Я. В. Аналіз підходів до обліку витрат у ресторані. *Моделювання та прогнозування соціально-економічних процесів*: матеріали Всеукраїнської науково-практичної Інтернет-конференції, м. Харків, 24-26 березня 2016 р. Харків: Видавництво «НТМТ», 2016. С. 59-63. 1 електрон. опт. диск (CD-ROM). (заг. обсяг 0,15 друк. арк.).

27. Волковська Я. В. Формування системи управлінського обліку на різних рівнях управління. *From the Baltic to the Black Sea: the National Models of Economic Systems*: materials of International Scientific-Practical conference, Riga, 25 березня 2016 р. Riga: Baltija Publishing, 2016. С. 264-267. (заг. обсяг 0,19 друк. арк.).

28. Волковська Я. В. Кластеризація підприємств, що займаються готельно-ресторанним бізнесом, як спосіб підвищення конкурентоспроможності. *Розвиток європейського простору очима молоді: економічні, соціальні та правові аспекти*: матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції, м. Харків, 22 квітня 2016 р. Харків: Видавництво «НТМТ», 2016. С. 1347-1352. 1 електрон. опт. диск (CD-ROM). (заг. обсяг 0,21 друк. арк.).

29. Волковська Я. В. Об'єкти системи управлінського обліку. *Пріоритетні напрями соціально-економічного розвитку держави та регіонів*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, м. Дніпро, 16-17 вересня 2016 р. Дніпро: Наукова економічна організація «Перспектива», 2016. С. 125-127. (заг. обсяг 0,18 друк. арк.).

30. Волковська Я. В. Оптимізація обліку алкогольних напоїв у ресторані. *Перспективні напрями наукових досліджень*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, Ковентрі, 30 вересня 2016 р. United Kingdom: United Kingdom, 2016. С. 218-221. (заг. обсяг 0,26 друк. арк.).

31. Волковська Я. В. Етапи організації управлінського обліку на підприємстві. *Сучасні проблеми управління підприємствами: теорія та практика*: тези Міжнародної науково-практичної конференції, м. Харків, 30-31 березня 2017 р. Харків: Видавець ФОП Панов А. М., 2017. С. 421-423. 1 електрон. опт. диск (CD-ROM). (заг. обсяг 0,20 друк. арк.).

32. Волковська Я. В. Переваги використання збалансованої системи показників в управлінському обліку підприємства. *Проблеми та перспективи розвитку економіки в контексті євроінтеграційних процесів*: матеріали доповідей Міжнародної науково-практичної конференції, м. Запоріжжя, 21 квітня 2017 р. м. Запоріжжя: Класичний приватний університет, 2017. С. 114-117. (заг. обсяг 0,16 друк. арк.).

33. Волковська Я. В. Особливості робочого плану рахунків для цілей управлінського обліку на підприємствах готельно-ресторанного комплексу. *Пріоритетні напрями наукових досліджень*: матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції, м. Київ, 15-16 серпня 2017 р. Київ: МЦНД, 2017. С. 5-6. (заг. обсяг 0,17 друк. арк.).

34. Свідоц. реєстрац. автор. права 69095, Україна. Державна служба інтелектуальної власності. Методичні рекомендації з вибору підходу до обліку витрат на підприємстві / Я. В. Волковська (Україна); заявка №69671 від 10.10.2016 р.; дата реєстрації від 12.12.2016 р., 14 с.

АНОТАЦІЯ

Волковська Я. В. Управлінський облік витрат операційної діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу. – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Харківський державний університет харчування та торгівлі, Харків, 2018.

У дисертації наведено розвиток теоретичних і методичних положень та розроблено науково-практичні рекомендації щодо організації управлінського обліку витрат операційної діяльності на підприємствах готельно-ресторанного комплексу. Встановлено, що готельно-ресторанний бізнес є збитковим в Україні внаслідок постійного збільшення витрат. Запропоновано трактування поняття «готельно-ресторанного комплекс», на підставі якого уточнено визначення поняття «витрати операційної діяльності готельно-ресторанного комплексу». Сформульовано основні теоретичні положення організації управлінського обліку з врахуванням специфіки готельно-ресторанного комплексу. Згруповано загальноприйнятні та запропоновано додаткові класифікаційні ознаки до класифікації витрат операційної діяльності, які

стали основою їх управлінського обліку з використанням фасетного способу. Розроблено процедуру вибору підходу щодо обліку витрат з врахуванням специфіки діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу, джерел витрат та техніко-економічних чинників, під впливом яких вони змінюються. Розвинено методичний підхід до організації управлінського обліку з виділенням етапів та їх деталізацією за об'єктами, завданнями, рівнями, принципами, функціями, планованими результатами і виконавцями. Запропоновано форми управлінської звітності із складанням за підрозділами та консолідацією даних за готельно-ресторанним комплексом у цілому. Розроблено робочий План рахунків для цілей управлінського обліку фасетним способом. Запропоновано технологію перевірки стану управлінського обліку з врахуванням специфіки підприємств готельно-ресторанного комплексу. Розроблено обліково-аналітичне забезпечення стратегічного розвитку підприємств готельно-ресторанного комплексу із застосуванням збалансованої системи показників. Запропоновано методичний підхід до оптимізації витрат операційної діяльності.

Ключові слова: управлінський облік, витрати операційної діяльності, готельно-ресторанний комплекс, оптимізація витрат, облік витрат, управлінська звітність.

ANNOTATION

Volkovska I. V. Management accounting of the operating costs at the enterprises of the hotel and restaurant complex. – Manuscript copyright.

Dissertation for a Candidate Degree in Economic Sciences in specialty 08.00.09 – accounting, analysis and audit (by types of economic activity). –Kharkiv State University of Food Technology and Trade, Kharkiv, 2018.

The dissertation presents the development of theoretical and methodological provisions and the development of scientific and practical recommendations for the organization of management accounting of operating costs at enterprises of the hotel and restaurant complex.

It was established that hotel and restaurant complex includes a group of business entities that carry out the hotel and restaurant business and are part of the hotel and restaurant economy, which is the part of the hospitality industry; their feature is providing the basic and additional services that means simultaneous provision of services and sale of products and goods. Through the analysis of the development trends of hotel and restaurant business in Ukraine and in the Kharkiv region it was revealed that this industry is currently unprofitable and there is a decrease in number of business entities.

The essence of such concepts as «hotel and restaurant complex», «operating costs of hotel and restaurant complex» was explored. By considering specifics of hotel and restaurant complex, there were formulated the main theoretical theses of management accounting organization, which help to distinguish the stages of the process. There were analyzed the main approaches to cost accounting and visualized the process of choosing the approach to cost accounting. By using the hierarchy analysis method it was suggested to apply an activity-based costing or target-costing at hotels and to use backflush costing considering the system «just-in-time» and quality related costs at restaurants.

The classification of operating costs was improved by grouping generally accepted features and by introduction of additional classification features: «by product type», «by

proposed articles of calculation», «in relation to improvement of the quality of services», «in relation to complex transactions», «in relation to the creation of value of service», what allows to choose from the list of operating costs those types which require control and belong either to activity of separate center of responsibility or to a complex as a whole. Using this information, there was developed a working list of accounts for management accounting purposes based on the method of facet classification.

There was presented a technology for monitoring the management accounting state, and also provided a reference list of inspection accounting objects, distributed according to management levels and types of accounting; a questionnaire for the testing with organizational regulations for the enterprises of hotel and restaurant complex was developed. It was proposed to evaluate the state of management accounting using a system of quantitative criteria presented in the context of the main problem aspects of the consolidation of accounting information.

The methodical approach to the organization of management accounting of operating costs was formed, the specialty of which consists in the subordination of the organization stages to the activity features of enterprises in the range of the hotel and restaurant complex. It was noted that organization of management accounting has a cyclic nature. The model of management accounting of operating costs at the enterprises of the hotel and restaurant complex was constructed with using the processual approach.

A management reporting that is in line with strategic goals was developed. Considering the activity specifics of enterprises of the hotel and restaurant complex, indicators of prospects and centers of responsibility had been allocated. Based on these indicators, forms of management reports were composed; there was pointed out which management decisions could be made on the basis of such reporting, and also presented the recommendations for filling out and frequency of submission that reports both in divisions and totally for the complex.

On the basis of management reporting, there was formed the balanced scorecard that differs by the presence of links between strategic goals, activity of the hotel and restaurant complex and the formation of management reporting, the allocation of key indicators (the share of auxiliary units costs in total operating costs, the profitability of auxiliary units, costs for quality, the share of transaction costs in total costs, the ratio of staff costs to income from the provision of additional services), the inclusion such a strategic objective as minimization of risks, which allows to estimate both income and expenses during activity and losses caused by influence of various factors. Using the reference model of the strategic map, it is possible to control the implementation of strategic goals and to make adjustments to the strategy when it is necessary to provide strategic development of the hotel and restaurant complex.

There was developed the methodical approach to cost optimization, based on analysis of possible ways for cost reduction with complex using of morphological, integrated, qualimetric and simplex methods, and considering the key ideas of the theory of constraints, lean manufacturing and target costing. That allows allocating alternative variants of using resources for increasing profit, identifying and excluding inappropriate costs and substantiating the variants of costs reduction both for the centers of responsibility and the complex as a whole.

Keywords: organization of management accounting, operating costs, hotel and restaurant complex, cost optimization, cost accounting, management reporting.

ВОЛКОВСЬКА ЯНА ВІТАЛІЇВНА

**УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
ПІДПРИЄМСТВ ГОТЕЛЬНО-РЕСТОРАННОГО КОМПЛЕКСУ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Підписано до друку 11 травня 2018 р. Формат 60x90 1/16.
Обсяг 0,9 ум.-друк. арк. Папір офсетний. Друк різнограф.
Наклад 120 прим. Зам. № 133.

Надруковано у центрі оперативної поліграфії ТОВ «Рейтинг».
Свідоцтво про державну реєстрацію ю.о. А00 № 507350
61003, м. Харків, пров. Соляниківський, 4.
Тел. (057) 771-00-92, 771-00-96