

**ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ  
УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ СЕМЕНА КУЗНЕЦЯ  
МІНІСТЕРСТВА ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**

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

Кваліфікаційна наукова  
праця на правах рукопису

**ВОЛКОВСЬКА ЯНА ВІТАЛІВНА**

*Традиційно дисертація  
за зовнішнім  
з іменем  
подана  
підписом* *дисертація  
за зовнішнім  
до складу  
всередині*



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

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

Економічні науки

Подається на здобуття наукового ступеня **кандидата економічних наук**.  
Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,  
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

 Я. В. Волковська

Науковий керівник:

Пилипенко Андрій Анатолійович, доктор економічних наук, професор

Харків – 2018

## АНОТАЦІЯ

**Волковська Я. В. Управлінський облік витрат операційної діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу. – Кваліфікаційна наукова праця 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 Міністерства освіти і науки України, 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.

У першому розділі «Теоретичні положення управлінського обліку витрат операційної діяльності на підприємствах готельно-ресторанного комплексу» досліджено сутність понять «готельно-ресторанний комплекс», «готельно-ресторанний бізнес», «готельно-ресторанне господарство», «управлінський облік», «витрати операційної діяльності готельно-ресторанних комплексів». Встановлено, що готельно-ресторанні комплекси включають в себе групу суб'єктів господарювання, що ведуть готельно-ресторанний бізнес та є частиною готельно-ресторанного господарства – складової індустрії гостинності. Особливістю їх є те, що вони надають основні та додаткові послуги, що мається на увазі одночасне надання як послуг, так і виробництво та реалізація продукції, товарів. При аналізі тенденцій розвитку готельно-ресторанного бізнесу в Україні виявлено, що ця галузь на сьогодні є збитковою та спостерігається зменшення кількості суб'єктів господарювання.

При дослідженні управлінського обліку встановлено, що це саме процес, який базується на всіх функціях управління, здійснюється на всіх рівнях управління та включає в себе саме ті складові, завдяки яким у кінцевому варіанті буде формуватися потрібна керівництву інформація. Сформульовано основні теоретичні положення організації управлінського обліку, що

допомагають надалі виділити етапи процесу. Проаналізовано основні підходи до обліку витрат, сформовано процедуру вибору підходу до обліку витрат та запропоновано за допомогою методу аналізу ієрархій використовувати облік витрат за операціями чи цільове управління витратами за бажанням у готелях та калькулювати витрати від зворотного у ресторанах. Систематизовано основні принципи організації та ведення управлінського обліку із доповненням таких принципів, як корисність, об'єктивність та чесність, які враховуються при побудові управлінського обліку.

У другому розділі «Організаційні аспекти управлінського обліку витрат операційної діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу» при вивченні особливостей діяльності готелів і ресторанів виділено фактори, що впливають на організацію обліку витрат, а також вдосконалено класифікацію витрат операційної діяльності через групування загальноприйнятих та введення додаткових класифікаційних ознак: «за видом 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 чи окремого центру відповідальності, чи комплексу в цілому та потребують контролю. На підставі цієї інформації побудовано План рахунків для цілей управлінського обліку з використанням методу фасетної класифікації, що дозволяє одні й ті ж самі витрати відносити до різних видів одночасно для формування ефективного обліково-аналітичного забезпечення.

Запропоновано технологію проведення перевірки стану управлінського обліку, в якій надано референтний перелік об'єктів перевірки, розподілених за рівнями управління та видами обліку, а також розроблено анкету для проведення тестування з організаційними регламентами діяльності підприємств готельно-ресторанних комплексів. За допомогою системи кількісних критеріїв, поданих в розрізі головних проблемних аспектів консолідації облікової інформації (методичне забезпечення, умови, реальність

і повнота, повноваження, компетентність, облік, аналіз, конфіденційність та ефективність), пропонується оцінювати стан управлінського обліку. Це дозволить підвищити рівень якості організації управлінського обліку і зекономити кошти на етапах організації, при цьому є місце для старту нового організаційного циклу.

Сформовано методичний підхід до організації управлінського обліку витрат операційної діяльності, особливістю якого є підпорядкування етапів організації (деталізованих за об'єктами, завданнями, рівнями, принципами, функціями, виконавцями та запланованими результатами) особливостям діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу. Зазначено, що організація управлінського обліку має циклічний характер, і при потребі у додатковій інформації можливо вносити зміни до поточного управлінського обліку, перевірявши перед цим за допомогою запропонованої технології перевірки стану управлінського обліку.

З метою підвищення ефективності ведення управлінського обліку розроблено модель управлінського обліку витрат операційної діяльності на підприємствах готельно-ресторанного комплексу, яка представляє 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.

У третьому розділі «Оптимізація витрат операційної діяльності як одна з умов ефективного розвитку підприємств готельно-ресторанного комплексу» розроблено форми управлінської звітності, яка співставлена із стратегічними цілями. З врахуванням специфіки діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу виділено показники за перспективами та центрами відповідальності, які у подальшому використовувались при побудові збалансованої системи показників. На підставі цих показників сформовано форми управлінської звітності, а також зазначено, які управлінські рішення

можна прийняти на підставі такої звітності й надано рекомендації з її заповнення і періодичності подання. Відмінністю є заповнення звітності як за підрозділами, так і її зведення за комплексом у цілому, що допомагає, з одного боку, оцінити ефективність та перспективність діяльності за різними аспектами за підрозділами окремо, з іншого боку, побачити, яким чином діяльність підрозділу впливає на загальний стан комплексу у цілому з метою встановлення, чи потребує комплекс у наданні його послуг.

На підставі управлінської звітності формується збалансована система показників, яка відрізняється наявністю зв'язків між стратегічними цілями, діяльністю готельно-ресторанного комплексу та формуванням управлінської звітності, виділенні 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, включенням до збалансованої системи показників такої стратегічної цілі, як мінімізація ризиків, що дозволяє оцінювати не тільки доходи і витрати упродовж діяльності, але і втрати від впливу різних факторів. За допомогою референтної моделі стратегічної карти можна контролювати виконання стратегічних цілей та вносити за необхідністю корективи до стратегії з метою забезпечення стратегічного розвитку готельно-ресторанного комплексу.

Запропоновано методичний підхід до оптимізації витрат, що включає в себе комплексне використання морфологічного, інтегрованого, кваліметричного та симплекс-методів з врахуванням ключових ідей теорії обмежень, ощадливого виробництва і цільового управління витратами, що дозволяє виділяти альтернативні варіанти використання ресурсів для їх більш раціонального використання, виявляти й виключати недоцільні витрати та обґрунтовувати варіанти зниження витрат з урахуванням якості послуг як за центрами відповідальності, так і за комплексом у цілому.

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».

**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 about organization of management accounting of operating costs at enterprises of the hotel and restaurant complex.

In the first part «Theoretical positions of management accounting of operating costs at enterprises of the hotel and restaurant complex», the essence of the concepts «hotel and restaurant complex», «hotel and restaurant business», «hotel and restaurant economy», «management accounting», «operating costs of hotel and restaurant complex» was explored. It was established that hotel and restaurant complexes includes a group of business entities that do the hotel and restaurant business and are part of the hotel and restaurant economy, that is the part of the hospitality industry. Their feature is that they provide the basic and additional services that means simultaneous provision of services and sale of products and goods. During analysis of the tendencies of hotel and restaurant business development in Ukraine it was revealed that this industry is currently unprofitable and there is a decrease in the number of business entities.

During the study of management accounting, it was established that it is a process, which is based on all management functions, is carried out at all management levels and includes exactly those components, due to which information required for management will be formed in the final form. There were formulated the main theoretical theses of organization of management accounting, which helps to further distinguish the stages of the process. The main approaches to cost accounting were analyzed, the procedure of choosing the approach to cost accounting was formed, and it was suggested by using the hierarchy analysis method to use activity-based costing or target-costing at hotels and to use backflushcosting at restaurants. The basic principles of organization and conducting management accounting were systematized with the addition of such principles as utility, objectivity and honesty that are used in the construction of a management accounting.

In the second part «Organizational aspects of management accounting of operating costs at enterprises of the hotel and restaurant complex» during studying

the activity features of hotels and restaurants, the factors influencing on the organization of cost accounting were identified; also, the classification of operating costs was improved by the grouping by generally accepted and the 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», which allows to choose from the list of operating costs such types which belong either to activity or separate center of responsibility or complex as a whole and require control. Based on this information, a list of accounts for management accounting purposes was constructed using the method of facet classification, which allows attributing the same expenses to different types at the same time for the formation of effective accounting and analytical support.

A technology for monitoring the management accounting state was presented, a reference list of inspection accounting objects distributed according to management levels and types of accounting was provided, and a questionnaire for conducting the testing with organizational regulations of the enterprises of hotel and restaurant complexes was developed. It was proposed to evaluate the state of management accounting with the help of the system of quantitative criteria presented in the context of the main problem aspects of the consolidation of accounting information (methodical support, conditions, reality and completeness, powers, competence, accounting, analysis, confidentiality and efficiency). This will increase the quality of organization of management accounting and will save money at the stages of the organization; also it is a place to start a new organizational cycle.

The methodical approach to the organization of management accounting of operating costs was formed, the peculiarity of which is the subordination of the stages of the organization (detailed by objects, tasks, levels, principles, functions, performers and planned results) to the peculiarities of the activity at enterprises of the hotel-restaurant complex. It was noted that organization of management accounting has a cyclic nature, and if there is a need for additional information it is possible to make changes to the existing management accounting, that should be



checked before by using the proposed technology for monitoring the management accounting state.

The model of management accounting of operating costs at the enterprises of the hotel and restaurant complex was constructed in order to increase the effectiveness of management accounting. There was reflected the components of the management accounting process and the existence of feedback between the acting management accounting and management of the hotel and restaurant complex. So it is necessary to constantly monitor and control as all activity as management accounting of the hotel and restaurant complex in particular.

The third part «Optimization of operating costs as one of the conditions for effective development of enterprises of the hotel and restaurant complex» a management reporting forms that is in line with strategic goals were developed. Considering the specifics of the activity at enterprises of the hotel and restaurant complex, indicators of prospects and centers of responsibility had been allocated, which further were used in constructing the balanced scorecard. Based on these indicators, forms of management reports were formed, and also it was noted what management decisions could be made on the basis of such reporting, and recommendations of filling it out and the frequency of submission were given. The difference is to fill in the reports both in divisions and in the summary of the complex as a whole, which, on the one hand, helps to evaluate the effectiveness and promising of activity of different aspects by subdivision separately, on the other hand, to see how the unit activity influence the general state of the whole complex for the purpose of establishing whether a complex needs to be provided by its services.

On the basis of management reporting, the balanced scorecard is formed that differs by the presence of links between strategic goals, the 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 to the balanced scorecard such a strategic objective as

minimization of risks, which allows not only to estimate income and expenses during activity, but also losses from the influence of various factors. Using the reference model of the strategic map, it is possible to control the implementation of strategic goals and make adjustments to the strategy when it is necessary to provide strategic development of the hotel and restaurant complex.

The methodical approach to cost optimization was proposed, which includes complex using of morphological, integrated, qualimetric and simplex methods, with considering the key ideas of the theory of constraints, lean manufacturing and target costing. It allows to allocate alternative variants of the using resources for their more rational use, to identify and exclude inappropriate costs and to substantiate the variants of reduction of costs considering quality of services both for the centers of responsibility and the complex as a whole.

The results of the research and the proposal of the dissertation were introduced into the practical activities of enterprises of the hotel-restaurant complex. In particular, it was proposed and implemented: recommendations of using the balanced scorecard (LLC «Cherdak Karazin», certificate number 2017 / 02-27 / 1 dated 27.02.2017, entrepreneur Shiyani N.O., certificate number 2017/02/1 dated 02/27/2017., cafe «Cherdak»); a package of managerial reporting with the ability to consolidate data for a hotel and restaurant complex (PGSC «MIR», certificate number №27 dated 15.06.2017); approaches to cost optimization (entrepreneur Gontovy A.V., certificate number 2017 / 07-23 / 1 dated July 23, 2017, entrepreneur Dovgy K. O., certificate number 017/07/1 dated 07/22/2017, cafe «KOLO»); a working list of accounts for the purposes of management accounting and a package of management reports (LLC AITE-LANS, certificate number 22 dated 01.08.2017); the organization sequence of management accounting of operational costs (LLC FORS C, certificate number 109 dated August 11, 2017, hotel and restaurant complex SUPERIOR GOLF & SPA RESORT); suggestions for the inspection of management accounting state at the enterprise (LLC Galar-audit, certificate number 7 dated August 14, 2017). The developed methodical approach to the organization of management accounting of operating costs is used in the

educational process of the Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics (certificate number 17 / 86-37-218 dated October 18, 2017) in teaching of disciplines «Management Accounting» and «Organization of Accounting».

**Key words:** management accounting, operating costs, hotel-restaurant complex, cost optimization, cost accounting, management reporting.

## **НАУКОВІ ПРАЦІ, В ЯКИХ ОПУБЛІКОВАНІ ОСНОВНІ НАУКОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ДИСЕРТАЦІЇ:**

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.).

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), IndexCopernicus (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.).

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 4. 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. 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. 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.).

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.).

14. Волковська Я. В. Сутність управлінського обліку на підприємстві. *Регіональна економіка та управління*. 2016. №2. С. 22-27. (включено до РИНЦ(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 РИНЦ (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 РИНЦ (Росія), IndexCopernicus (Польща), Ulrich'sPeriodicalsDirectory(США)). (0,29 друк. арк.).

17. Волковська Я. В. Шляхи скорочення витрат на прикладі підприємств готельно-ресторанного комплексу. *Молодий вчений*. 2017. №8. С. 437-441. (включено до РИНЦ (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 IndexCopernicus (Польща), РИНЦ (Росія), Directory of Open Access Journals (Швеція), ResearchVib (Японія), ОАІ (Росія) та ін.). (0,46 друк. арк.).

## НАУКОВІ ПРАЦІ, ЯКІ ЗАСВІДЧУЮТЬ АПРОБАЦІЮ

### МАТЕРІАЛІВ ДИСЕРТАЦІЇ

19. VolkovskaI. V. Theroleofmanagementaccountingintheenterprisemanagementsystem. *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. VolkovskaI. V. Thenecessityofthemanagementaccountingfeaturesreflectioninthecompanyaccountin

gpolicy. *Wykształcenieinaukabezgranic*»: materialsXMiedzynarodowejnaukowi-praktycznejkonferencji, Перемишль, 07-15 грудня 2014 р. Przemysl: Naukaistudia, 2014. Vol. 5. Economicznenuki. С. 23-26. (заг. обсяг 0,21 друк. арк.).

21. VolkovskaI. V., Ignatenko L. O.Themainmethodsandtechniquesofthecostaccountingasapartofthemanagementaccounting.*Інтеграційні процеси й інноваційні технології. Досягнення і перспективи технічних наук: матеріалиМіжнародної 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: ScienceandeducationLTD, 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 Baltict to Black Sea: 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. 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. 1 електрон. опт. диск (CD-ROM).(заг. обсяг 0,2 друк. арк.).

32. Волковська Я. В. Переваги використання збалансованої системи показників в управлінському обліку підприємства. *Проблеми та перспективи розвитку економіки в контексті євроінтеграційних процесів: тези 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. Свідоцтво про реєстрацію авторського 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.



## ЗМІСТ

АНОТАЦІЯ.....	2
ВСТУП.....	20
РОЗДІЛ 1.ТЕОРЕТИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ГОТЕЛЬНО-РЕСТОРАННОГО КОМПЛЕКСУ .....	30
1.1. Аналіз тенденцій розвитку готельно-ресторанного бізнесу України як частини індустрії гостинності.....	30
1.2. Формування організаційно-методичного інструментарію управління витратами операційної діяльності в обліковій системі підприємства .....	54
1.3. Теоретичні засади управлінського обліку витрат операційної діяльності.....	82
Висновки за розділом 1.....	97
РОЗДІЛ 2.ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІПІДПРИЄМСТВ ГОТЕЛЬНО-РЕСТОРАННОГО КОМПЛЕКСУ.....	100
2.1. Побудова управлінського обліку витрат операційної діяльності з урахуванням специфіки готельно-ресторанного комплексу.....	100
2.2. Моніторинг стану управлінського обліку на підприємствах готельно-ресторанного комплексу з метою підвищення ефективності витрат операційної діяльності.....	114
2.3. Удосконалення організації управлінського обліку витрат операційної діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу.....	128
Висновки за розділом 2.....	138
РОЗДІЛ 3.ОПТИМІЗАЦІЯ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЯК ОДНА З УМОВ ЕФЕКТИВНОГО РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВ ГОТЕЛЬНО-РЕСТОРАННОГОКОМПЛЕКСУ.....	141
3.1. Управлінська звітність у забезпеченні інформаційних потреб	

управління витратами операційної діяльності.....	141
3.2. Формування збалансованої системи показників в управлінському обліку.....	159
3.3. Оптимізація витрат операційної діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу.....	173
Висновки за розділом 3.....	196
ВИСНОВКИ.....	198
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	203
ДОДАТКИ.....	230
Додаток А. Підходи до визначення поняття «комплекс».....	231
Додаток Б. Підходи до визначення поняття «бізнес».....	232
Додаток В. Обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) підприємствами за видами економічної діяльності, млн. грн.....	233
Додаток Г. Рентабельність операційної діяльності готелів та ресторанів в Україні в 2010-2016 роки, млн. грн.....	234
Додаток Д. Реєстр свідоцтв про встановлення категорій готелям та іншим об'єктам, що призначаються для надання послуг з тимчасового розміщення (проживання), в Харківській області.....	235
Додаток Е. Склад додаткових витрат операційної діяльності на підприємствах готельно-ресторанного комплексу у розрізі підрозділів.....	238
Додаток Ж. Аналіз підходів до обліку витрат.....	239
Додаток З. Результати попарних порівнянь другого рівня ієрархії.....	249
Додаток К. Узагальнення підходів до визначення поняття «управлінський облік».....	250
Додаток Л. Базові принципи управлінського обліку.....	255
Додаток М. Класифікація витрат операційної діяльності.....	258
Додаток Н. Структура рахунків синтетичного й аналітичного обліку для підприємств готельно-ресторанного комплексу.....	268
Додаток П. Деталізація рахунків для витрат на збут фасетним методом.....	279

Додаток Р. Перелік питань щодо стану управлінського обліку на підприємстві.....	296
Додаток С. Визначення результатів оцінювання питань щодо стану управлінського обліку на підприємстві.....	299
Додаток Т. Виділення етапів організації управлінського обліку різними вченими.....	301
Додаток Ф. Деталізація етапів організації управлінського обліку на підприємствах готельно-ресторанного комплексу.....	303
Додаток Х. Інформаційна картка.....	311
Додаток Ц. Відповідність стратегічних цілей та показників у системі збалансованих показників.....	313
Додаток Ч. Характеристика управлінської звітності.....	324
Додаток Ш. Графік документообігу (формування, передачі і зберігання управлінської звітності).....	330
Додаток Щ. Форми управлінської звітності.....	336
Додаток Ю. Розрахунок показників на підприємствах готельно-ресторанного комплексу для побудови стратегічної карти.....	352
Додаток Я. Напрямки скорочення витрат на підприємствах готельно-ресторанного комплексу.....	356
Додаток АА. Показники властивостей якості послуг готельно-ресторанного комплексу.....	361
Додаток АБ. Властивості послуг готельно-ресторанного комплексу.....	364
Додаток АВ. Інтегрований ABC- та XYZ-аналіз витрат операційної діяльності готельно-ресторанного комплексу .....	367
Додаток АГ. Приклад групування витрат операційної діяльності готельно-ресторанного комплексу SUPERIOR GOLF & SPA RESORT за 2016 рік.....	373
Додаток АД. Список публікацій здобувача.....	379
АКТИ ВПРОВАДЖЕННЯ.....	385

## ВСТУП

**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%<sup>1</sup>. 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.

---

<sup>1</sup>За даними Державного комітету статистики України

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, В. 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 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 «Регламентация 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, дедукція, 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 базудослідження* становлять: закони України та нормативно-правові акти; національні положення (стандарти) 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.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ГОТЕЛЬНО- РЕСТОРАННОГО КОМПЛЕКСУ

1.1. Аналіз тенденцій розвитку готельно-ресторанного бізнесу України як частини індустрії гостинності

Відповідно до Прогнозу економічного і соціального розвитку України на 2018-2020 роки в залежності від реалізованого сценарію планується у порівнянні з 2016 роком збільшення прибутку до оподаткування на 38-49% у 2018 році, при цьому збиток за прогнозами збільшиться на 1-15% [211], тобто очікується позитивний фінансовий результат загалом за всіма видами економічної діяльності на відміну від сьогодення. Підприємства готельного та ресторанного господарства є основою туристичної галузі й несуть в собі величезний економічний та соціальний потенціал, а їх ефективний розвиток є стратегічно важливим напрямком для національної економіки. Таким чином, доречно проаналізувати стан готельно-ресторанного бізнесу на теперішній час для виявлення особливостей діяльності та встановлення причин поточної ситуації.

Готельно-ресторанні комплекси є розповсюдженим видом бізнесу та необхідною складовою економіки, зокрема індустрії гостинності. Проте, які підприємства відносяться до цих комплексів, їх економічна сутність досі не визначена, також є недостатньо зрозумілим, як між собою пов'язані готельно-ресторанні комплекси, готельно-ресторанний бізнес і готельно-ресторанне господарство, що потребує подальших досліджень. Вважаємо доцільним виділити наступні поняття, зміст яких необхідно включити вже до вищезазначених дефініцій: готель, ресторан, комплекс, бізнес, господарство, та проаналізувати основні підходи до їх визначення.

Перш за все, слід встановити, що представляють собою готелі і ресторани. Треба зазначити, що ці заклади мають багато різновидів, і, вважаємо, що коли йде мова про готельно-ресторанний комплекс, бізнес чи господарство, то маються на увазі не тільки готелі і ресторани, але й інші види закладів готельного і ресторанного господарства. Для цього проаналізуємо сутність таких закладів, визначимо їх різновиди та особливості діяльності відповідно до нормативно-правових документів.

Згідно із ДСТУ 4268:2003 «Послуги туристичні. Засоби розміщення. Загальні вимоги», а також Методологічних положень зі статистики туризму готелі та аналогічні засоби розміщування – колективні засоби розміщування, що складаються більше ніж із семи номерів; мають єдине керівництво; надають готельні послуги, зокрема обслуговування в номерах, щоденне заправлення ліжок та прибирання кімнат і санвузлів; згруповані в класи і категорії відповідно до переліку надаваних послуг і наявного устаткування і не входять до категорії спеціалізованих закладів [108]. При цьому відповідно до Закону України «Про туризм», а також Наказу Державної туристичної адміністрації України №19 від 16.03.2004 року готель – підприємство будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, що складається з шести і більше номерів та надає готельні послуги з тимчасового проживання з обов'язковим обслуговуванням, а аналогічні засоби розміщення – підприємства будь-якої організаційно-правової форми власності, що складаються з номерів і надають обмежені готельні послуги, включно з щоденним заправленням ліжок, прибиранням кімнат та санвузлів [209; 212]. При цьому ДСТУ 4269:2003 «Послуги туристичні. Класифікація готелів» визначає готель як підприємство будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, що надає готельні послуги, не обмежені щоденним заправленням ліжок, прибиранням кімнат та санвузлів [109].

У результаті дослідження нормативних джерел виявлено неспівпадіння у законодавстві, оскільки відповідно до першого визначення – необхідно мінімум 7 номерів, на відміну від другого визначення – 6 номерів, однак для встановлення суті готельно-ресторанних комплексів це не є суттєвим.

Важливим є відзначення необмеженості діяльності готелів щоденним заправлінням ліжок, прибиранням кімнат та санвузлів, що свідчить про надання додаткових послуг.

Для виявлення характеристик готельно-ресторанних комплексів та визначення, що необхідно відносити до комплексів – тільки готелі, чи й інші засоби розміщення, важливим є дослідження класифікації засобів розміщення. Тому на підставі ДСТУ 4268:2003 «Послуги туристичні. Засоби розміщення. Загальні вимоги» було побудовано класифікацію засобів розміщення, що представлено на рис. 1.1 [108].

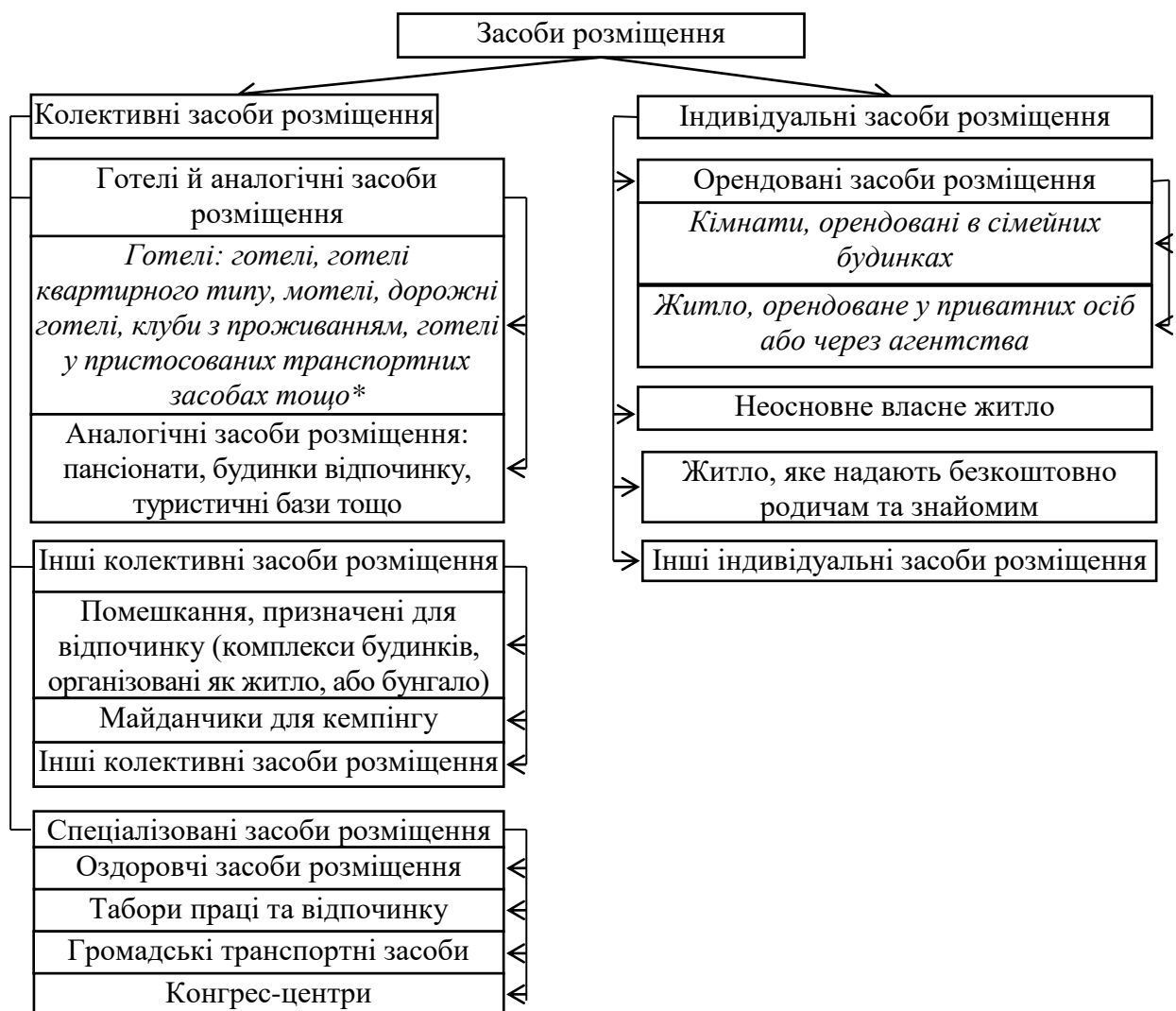


Рис. 1.1. Класифікація засобів розміщення (курсивом виділено види засобів розміщення, в яких надання послуг розміщення є основною діяльністю)



Відповідно до рис. 1.1, не всі засоби розміщення за основну діяльність мають послуги розміщення, крім того, вважаємо, що індивідуальні засоби розміщення не входять до готельно-ресторанних комплексів, тому що не мають за мету розширений спектр послуг, мають обмежену кількість місць, надання яких можливо без оплати. Таким чином, до готельно-ресторанного комплексу можуть входити готелі, готеліквартирного типу, мотелі, дорожні готелі, клуби з проживанням, готелі у пристосованих транспортних засобах. Наприклад, до відомого готельно-ресторанного комплексу Superior Golf & Spa Resort (м. Харків) входять готель і мотель. Вважаємо, що при визначенні готельно-ресторанних комплексів, бізнесу чи господарства треба враховувати специфіку всієї групи готелів, а саме надання готельних послуг, не обмежених щоденним заправлінням ліжок, прибиранням кімнат та санвузлів.

Для встановлення економічної сутності поняття «готельно-ресторанний комплекс» потребують дослідження особливості діяльності ресторанів. Відповідно до Правил роботи закладів (підприємств) ресторанного господарства, затверджені наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України, а також ДСТУ 4281:2004 «Заклади ресторанного господарства», заклад ресторанного господарства – це організаційно-структурна одиниця у сфері ресторанного господарства, що здійснює виробничо-торгову діяльність: виробляє та (чи) доготовлює, продає та організовує споживання продукції власного виробництва та закупівельних товарів, може організовувати дозвілля споживачів [110]. Відповідно до положень ДСТУ 4281:2004, можна виділити наступні види закладів ресторанного господарства наведено на рисунку 1.2.

Кожен з представлених на рисунку заклад ресторанного господарства може бути частиною готельно-ресторанного комплексу. Так, у готельно-ресторанному комплексі Premier Palace Hotel Kharkiv у наявності ресторан, кав'ярня, бар [276], Superior Golf & Spa Resort включає в себе ресторан, паб, бар, Таурус – ресторан, бар, кафе [67]. Це підтверджує думку, що при встановленні сутності готельно-ресторанного господарства необхідно враховувати особливості саме закладів ресторанного господарства, а не тільки ресторанів.

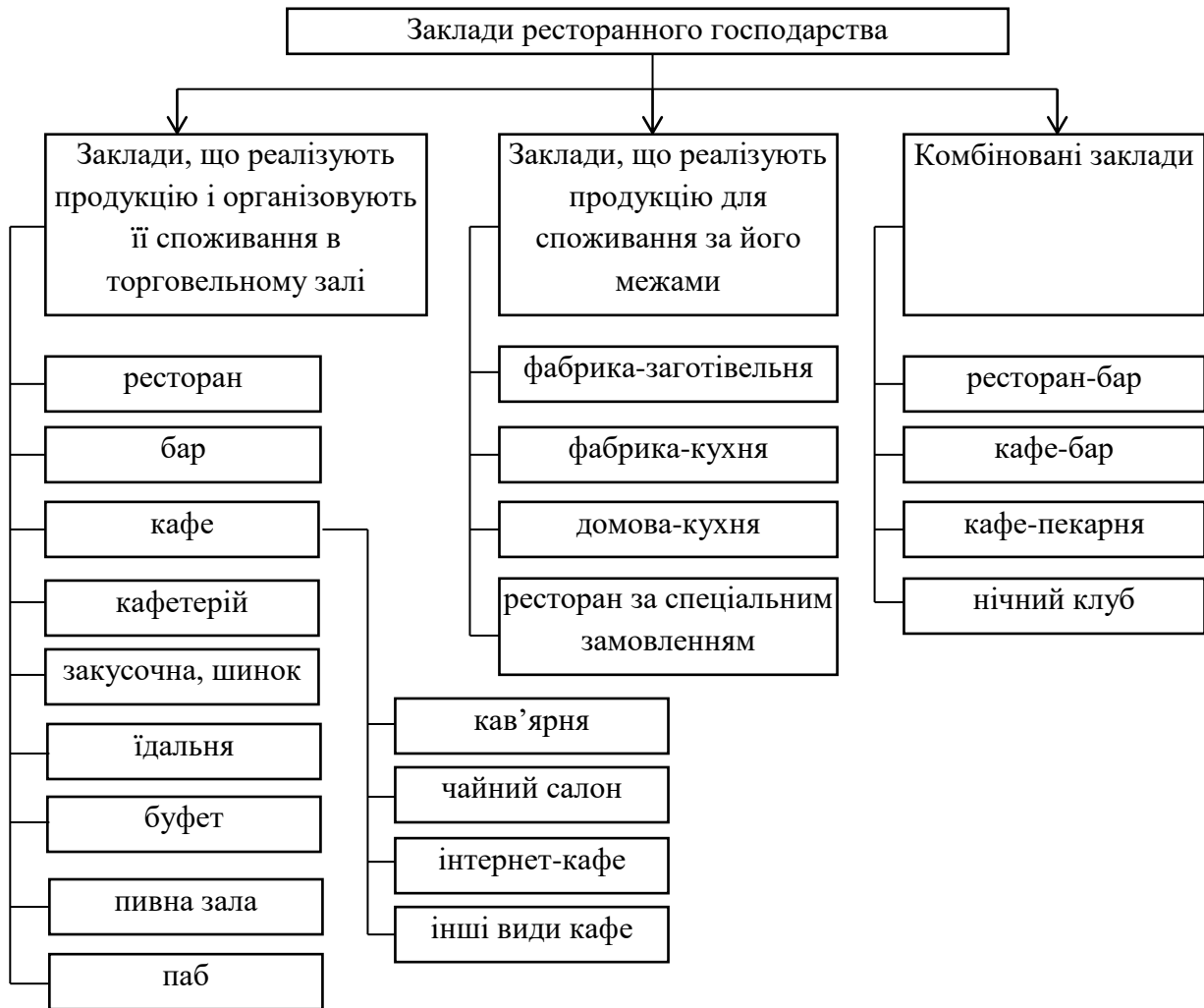


Рис. 1.2. Класифікація закладів ресторанного господарства(побудовано на підставі [110])

Надалі доцільно визначити, що таке комплекс, бізнес та господарство. В цілому комплекс (англ. – complex) – це сукупність чогось, що становить одне ціле. Наукові підходи до визначення поняття «комплекс» проаналізовано в додатку А. Базуючись на термінологічному аналізі дефініцій, можна запропонувати наступне визначення поняття «готельно-ресторанний комплекс»: 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 можливою організацією дозвілля залежно від категорії готелю, що виступають його додатковими послугами.

Також важливим є дослідження поняття «бізнес». Зазвичай під бізнесом розуміється та чи інша діяльність. Думки щодо визначення сутності бізнесу представлено у додатку Б. Базуючись на підходах, щодо визначення дефініції «бізнес», можна констатувати, що під цим поняттям необхідно розуміти не саме підприємство, а підприємництво, тобто діяльність. Тому можна запропонувати наступне визначення поняття «готельно-ресторанний бізнес»: це економічна діяльність підприємств готельно-ресторанного комплексу в умовах ринкової системи господарювання, що спрямована на задоволення потреб суспільства в тимчасовому розміщенні та харчуванні з метою отримання прибутку.

Поняття «господарство» є досить розповсюдженим та використовується у різних сферах, проте також необхідно розуміти, коли таке використання є доречним, а коли – суперечить змісту. Тому, за допомогою контент-аналізу виділено наступні ознаки, що найчастіше зустрічаються у визначеннях та підходах в цілому щодо поняття «господарство», що наведено у рис. 1.3[7;232;242;17;187;113;241;132;262;16].



Рис. 1.3. Контент-аналіз визначень поняття «господарство»

Можна побачити, що більшість дослідників ототожнюють поняття «господарство» та «економіка», «виробництво», також сутністю господарства є сукупність виробничих дій з метою задоволення потреб, крім того, господарства включають в себе сукупність підприємств і філіалів ринків. Слід відзначити, що організація господарської діяльності та управління порядком і витратами більш стосується вже процесу ведення господарства, однак не розкриває сутність самого поняття «господарство». Також сукупність виробничих відносин є безумовно характеристикою господарства, однак, вважаємо, не є ключовою ознакою, тому що сукупність виробничих дій і так призводить до виникнення виробничих відносин, тобто вони вже є наслідком іншої ознаки. Пропонуємо підготельно-ресторанним господарством розуміти сукупність готелів, закладів ресторанного господарства, готельно-ресторанних комплексів, що займаються тимчасовим розміщенням та організацією харчування з обслуговуванням та можливою організацією дозвілля, з метою задоволення певних потреб населення. Тобто, можна стверджувати, що підприємства готельно-ресторанного комплексу займаються готельно-ресторанним бізнесом, а їх сукупність складає готельно-ресторанне господарство і саме в цьому відмінність між цими поняттями.

Економічна сутність діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу полягає в тому, що вона, з одного боку, має нематеріальний характер (готельні послуги), і результатом діяльності таких підприємств є не готова продукція, а надання сукупності особливого виду послуг, при цьому ці послуги неможливо надати без наявності певної матеріально-технічної бази та досвідченого персоналу, що створюють враження у споживачів від наданої послуги, і, отже, сприяють збільшенню чи зменшенню попиту, тому є основою реалізації запропонованих послуг. З іншого боку, ресторанны послуги мають матеріальний характер, і результатом виступає приготовлена страва (готова продукція) та напій (готова продукція чи товар).

А. Е. Саак, М. В. Якименко до основних (комплексують) послуг готельного підприємства відноситься розміщення (надання номерів та послуг, що

з цим пов'язані) та харчування (як поєднання виробництва, торгівлі та обслуговування) [223, с. 54]. Однак, слід зазначити, що обслуговування стає як частиною послуг харчування, так і додаткових послуг. На підставі виділення основних та додаткових послуг сформовано організаційну структуру підприємств готельно-ресторанного комплексу (на прикладі готельно-ресторанного комплексу Superior Golf & Spa Resort), що представлено на рис. 1.4.

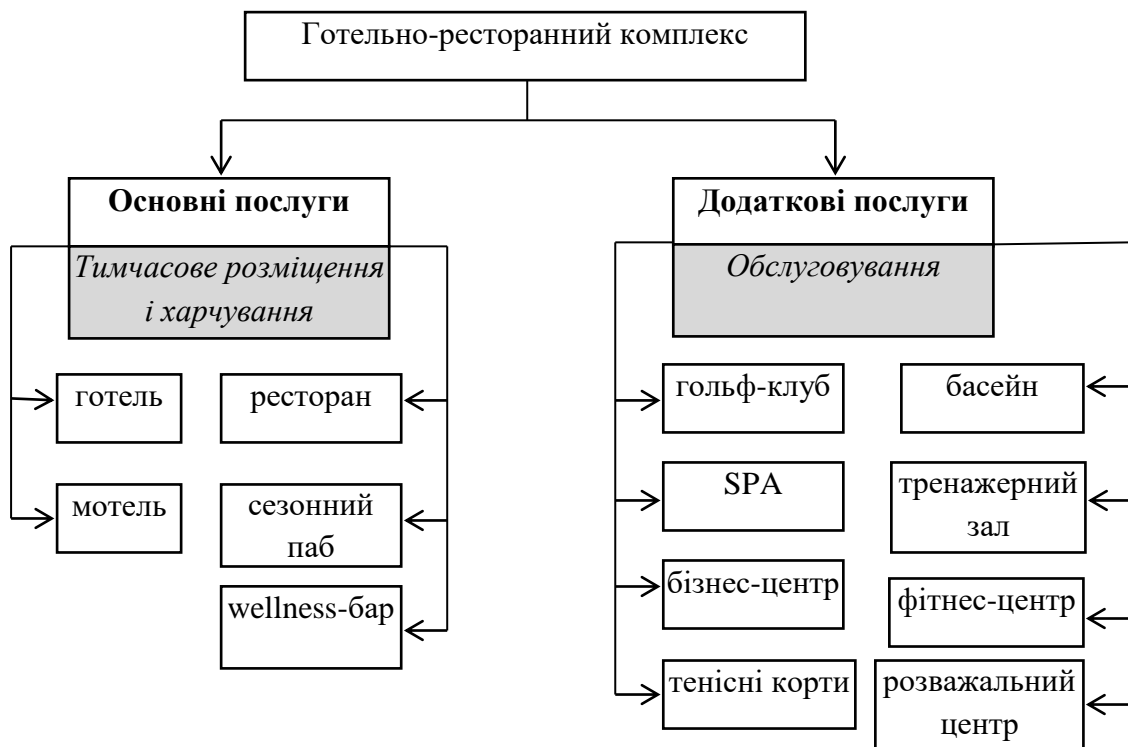


Рис. 1.4. Організаційна структура підприємств готельно-ресторанного комплексу (розроблено автором на прикладі Superior Golf & Spa Resort)

Таким чином, до складу готельно-ресторанного комплексу можуть входити різні об'єкти індустрії гостинності: як готелі і мотелі для тимчасового розміщення, так і, наприклад, кемпінги з апартаментами, як ресторани, паби, бари для організації харчування, так і кафе, їдальні, буфети тощо. Для виконання додаткових послуг у структурі готельно-ресторанного комплексу можуть бути у наявності такі об'єкти, як концертний зал, бібліотека,

оздоровчий заклад і таке інше. Таким чином, готельно-ресторанні комплекси можуть виконувати як загальну функцію щодо тимчасового розміщення і харчування, так і бути культурним, розважальним і спортивним центром.

Відповідно до Наказу Державної туристичної адміністрації України №19 від 16.03.2004 року готельна послуга – це дії (операції) підприємства з розміщення споживача шляхом надання номера (місця) для тимчасового проживання в готелі, а також інша діяльність, пов'язана з розміщенням та тимчасовим проживанням. Готельна послуга складається з основних та додаткових послуг, що надаються споживачу відповідно до категорії готелю [209]. Проведене дослідження індустрії гостинності та літературних джерел дозволило узагальнити притаманні їй діяльності характерні риси:

- значна кількість готелів присвоює собі зірки без проходження необхідної процедури сертифікації, що значно ускладнює процес систематизації інформаційної бази даних по готельному господарству, що створює проблеми у дотриманні необхідних вимог у готелі з «само-сертифікацією»;

- існування національної та міжнародної сертифікації готелів, що створює дисбаланс у кількості додаткових послуг, рівні сервісу, стані матеріально-технічної бази готелів з однаковою категорією;

- низький відсоток готелів, що входять до світових готельних мереж. Нині на ринку готельних послуг України представлені Резідор Хотел Груп, Хаят, ІнтерКонтиненталь, Бест Вестерн Хотелз, Аккор;

- необґрунтовано завищені ціни на готельні послуги через низький рівень конкуренції у цій ринковій ніші та недостатність якісного сервісу;

- велика кількість готелів залишилися у спадок від Радянського Союзу, тому вони не відповідають елементарним нормам санітарії, житловим умовам, а персонал працює за радянськими стандартами обслуговування;

- більшість готелів України належать бізнесменам, для яких готельне господарство є непрофільним бізнесом, і вони не мають досвіду в ефективному управлінні готельними комплексами;

- українські готелі недостатньо використовують Інтернет-канали збуту, особливо GDS або інші системи онлайн бронювання [167, с. 101];
- споживач, як правило, присутній у виробничому процесі, тобто має місце більш тісний контакт або взаємодія із споживачем;
- готель— це «оселя поза оселею», тому він працює 24 години на добу і 365 днів на рік;
- розміщення готелю визначається насамперед місцезнаходженням потенційного споживача;
- послуги гостинності мають зазвичай комплексний характер і включають: розміщення, харчування, транспортне та екскурсійне обслуговування [238, с. 70-71];
- органічний зв'язок з іншими секторами туристичної галузі;
- соціально спрямований характер діяльності, що лише частково регулюється ринком;
- сезонний характер багатьох готельно-туристичних закладів [213, с. 25].

Таким чином, можна зробити висновок, що такі поняття, як готельно-ресторанний комплекс, готельно-ресторанний бізнес та готельно-ресторанне господарство мають свої відмінності, що повинно враховуватись при розробці організаційно-методичних засад системи їх управлінського обліку. Так, готельно-ресторанний комплекс є частиною готельно-ресторанного господарства, а готельно-ресторанний бізнес означає безпосередньо діяльність. Крім того, особливістю діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу є надання набору різних видів послуг, що мають більшою частиною нематеріальний характер (лише готовій продукції ресторану можна надати матеріальний характер), що ускладнює процес управління діяльністю підприємства. Також, важливим є дослідження тенденцій розвитку готельно-ресторанного господарства як складової індустрії гостинності.

Так, в сучасних умовах туристична галузь є невід'ємною частиною індустрії гостинності. Процеси глобалізації значною мірою впливають на розвиток

цієї сфери діяльності. Проте це неможливо без одночасного розвитку готельно-ресторанного бізнесу як частини індустрії гостинності. Слід зазначити, що в Україні індустрія гостинності розвинена недостатньо порівняно з міжнародним досвідом, де ця сфера діяльності приносить значний дохід, крім того, є країни, що отримують основний дохід як раз за рахунок розвинутого туристичного бізнесу. Частково ситуація покращилась в рамках підготовки та проведення чемпіонату Європи з футболу «Євро-2012» (далі – Чемпіонат), коли готельно-ресторанний ринок істотно пожвавився. Однак після проведення Чемпіонату ситуація погіршилась, тому необхідно дослідити, як змінились доходи та витрати підприємств індустрії гостинності та виявити причини таких змін.

Аналіз світових тенденцій в індустрії гостинності демонструє, що ця сфера діяльності має високий дохід і значні темпи розвитку. Ресторанна індустрія генерує виручку від продажів більше 350 млрд доларів США на рік. Індустрія гостинності є третьою за обсягами роздрібного товарообороту США, поступаючись лише продажу автомобілів та продовольчим магазинам. Цю сферу діяльності вважають найбільшим національним роботодавцем з 11 мільйонами співробітників [265, с. 66].

Готельні комплекси в структурі індустрії гостинності виконують ключові функції, оскільки формують і пропонують відвідувачам комплект послуг, у наданні яких беруть участь різні сектори й елементи індустрії гостинності. Тому правомірним стає виділення готельного господарства як найбільшої вагової складової індустрії гостинності та самостійний її розгляд, у значній мірі прирівнюючи до усієї індустрії гостинності [243, с. 7].

При цьому слід відзначити, що готельна справа охоплює не тільки готелі, але і діяльність мотелів, котеджів, туристичних баз тощо, проте назва не змінювалась, тому що саме з готелю все починалось, і тепер готельна діяльність є розширеною. Таке явище пояснюється значним розвитком туристичної діяльності, бажанням і можливістю споживачів отримувати нові послуг окрім основних: проживання і харчування. Збільшення конкуренції на ринку та платоспроможності туристів призводить до виникнення різноманіття



додаткових послуг, таких як організація заходів, ділових зустрічей, спортивні, косметичні, медичні, комунально-побутові та інші послуги, також, є додаткові послуги в сфері харчування, наприклад, майстер-класи від шефа, кулінарні школи, кейтеринг і таке інше.

Разом з підприємствами готельного господарства працюють інші, які надають послуги з тимчасового проживання, але вони для них не є основними. До таких підприємств належать санаторії, пансіонати, будинки відпочинку тощо[184], однак вони доповнюють галузь гостинності та збільшують туристичну привабливість.

У великих містах і в маленьких містечках України розвинена система готелів і інших закладів відпочинку, яким, як і в багатьох країнах, привласнюються певна кількість зірок залежно від рівня комфорту і обслуговування. Проте кількість готелів в Україні на душу населення вважається недостатньою, а більшість існуючих українських готелів потребує реконструкції і оновлення фондів, і їм не привласнено жодної зірки. Навіть такі центральні українські готелі столиці, як «Київ», «Дніпро» і «Хрещатик», що вигідно розташовані в центрі столиці і де люблять зупинятися іноземці з огляду на вигідне розміщення, потребують певного покращення [186].

Сильний вплив на розвиток готельного бізнесу в Україні спричинила підготовка до проведення футбольного чемпіонату Євро-2012. Лише у Харкові 52 готелі (всього 3111 номерів) підписали угоди з туроператором УЄФА компанією «TuiTravel», причому частка номерів категорії «чотири зірки» становила 18% їхньої загальної кількості. Згідно з вимогами УЄФА готельний фонд Харкова у 2012 р. становив не менш, ніж 2765 номерів (1240 номерів – категорії «п'ять зірок», 1315 – «чотири зірки» і 210 – «три зірки») для розміщення «сім'ї» УЄФА [105, с. 116].

В Україні почали з'являтися і розповсюджуватися дуже комфортабельні приватні міні-готелі, що містять 10-30 номерів. Як правило, вони мають всі зручності та меншу ціну у порівнянні з готелями Києва, пропонують домашнє харчування (або обладнану кухню) і розташовані за межами центральної частини

міста. Досить багато таких міні-готелів в невеличких містечках, в курортних зонах Карпат, на узбережжі Чорного і Азовського морів. Також високу конкуренцію готелям роблять приватні садиби і апартаменти, що набирають все більшої популярності – від студій до 3-4 кімнатних квартир, повністю оснащених всім потрібним для туристів. Багато подорожуючих, перебуваючи в Києві, віддають перевагу такому типу розміщення, бо квартири можуть знаходитися в різних ділянках міста, в результаті чого можна вибрати з точки зору пересування, їх вартість нижча, ніж вартість готельного номера (навіть в апартаментах у центрі міста), при цьому мандрівник потрапляє в домашню атмосферу, знаходячись у відрядженні, що багатьом більш звично і приємніше [186].

Слід відзначити, що однією з тенденцій розвитку готельно-ресторанного бізнесу в зарубіжних країнах є збільшення популярності мотелів, кемпінгів, молодіжних баз. Це пояснюється тим, що частину клієнтів не цікавить розкіш, і вони зорієнтовані на спрощений пакет послуг та мінімізацію витрат, зокрема це стосується молоді, котра в цілому любить та згодна подорожувати при мінімальних витратах. Проте такі форми готельного господарства майже не розвинуті в Україні.

За даними Державного комітету статистики України у 2015 році кількість суб'єктів господарювання, що займаються тимчасовим розміщенням та організацією харчування (діяльність готелів і ресторанів), складала 58436 суб'єктів підприємництва, це 2,96% від загального обліку зареєстрованих суб'єктів в ЄДРПОУ, з них 7700 – юридичні особи, 50736 – фізичні особи підприємці. При цьому обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) склав 29069,3 млн. грн., що складає 0,5% від загального обсягу реалізованої продукції (товарів, послуг) всіх зареєстрованих суб'єктів господарювання, де 62,78% реалізовано юридичними особами, а 37,22% – фізичними особами-підприємцями відповідно. Тобто суб'єкти господарювання, що займаються тимчасовим розміщенням та організацією харчування, в середньому отримують дохід у сумі 497,45 тис. грн. на рік [100]. Слід зазначити, що у 2016 році спостерігається зменшення підприємств готельно-ресторанного бізнесу до

6544одиниць, це можна пояснити, по-перше, економіко-політичним становищем та внаслідок цього зменшенням туристичної привабливості в Україні, по-друге, тим, що Чемпіонат було проведено, багато готельно-ресторанних комплексів побудовано, проте туристичний бізнес не працює на такому рівні, щоб забезпечувати клієнтами цю сферу на тому ж рівні, як це було в 2012 році.

Як можна побачити, більшу частину суб'єктів господарювання, що займаються тимчасовим розміщенням та організацією харчування, складають фізичні особи-підприємці. Це можна пояснити наступним чином:

1. Спрощення ведення бухгалтерського обліку та зменшення кількості звітності. Так, навіть якщо юридична особа знаходиться на спрощеній системі оподаткування, все рівно потрібно подавати щоквартально фінансову, статистичну та податкову звітність (якщо підприємство відноситься до мікропідприємництва, то фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства можна подавати 1 раз на рік до 28 лютого року, наступного за звітним [206]). Фізична особа-підприємець не зобов'язана вести бухгалтерський облік, для цього є книга обліку доходів чи книга обліку доходів і витрат в залежності від обраної системи оподаткування, необхідно лише мати документи, що підтверджують господарські операції, крім того нема потреби здавати фінансову, статистичну звітність.

2. На практиці для діяльності одного готелю чи одного ресторану може бути зареєстровано декілька суб'єктів господарювання. Так, наприклад, в одному ресторані зазвичай як мінімум зареєстровано дві фізичних особи-підприємця чи одна фізична особа-підприємець та одна юридична особа. Одна фізична особа-підприємець виконує за документами всі не ліцензовані операції та знаходиться на спрощеній системі оподаткування, інша фізична особа-підприємець, частіше – юридична особа – ліцензовані операції, такі як, операції з підакцизними товарами та інші (наприклад, продаж алкогольних напоїв), та знаходиться на загальній системі оподаткування. Отже, якщо за статистичними даними зареєстровано у 2016 році 57696 суб'єктів господарювання, що займаються тимчасовим розміщенням та організацією харчування [100], це не

означає, що кожен суб'єкт – це окремий комплекс. Насправді окремих комплексів у декілька разів менше, тому що на кожний комплекс зареєстровано декілька суб'єктів господарювання з різними організаційно-правовими формами діяльності та системами оподаткування.

3. Як відзначалось раніше, популярними в Україні стають міні-готелі, а також здача в оренду квартири щодобово. Така діяльність не потребує багато операцій та сертифікацій, зазвичай одна людина окрім основного місця проживання має у своїй власності квартиру чи дім, які здає в оренду щодобово для додаткового доходу, що вважається тимчасовим розміщенням. У такому випадку людині не треба великої кількості найманих працівників, за бажанням можна всю роботу виконувати самому, тому нема сенсу реєструватися як юридична особа, що набагато складніше, дорожче та потребує більше часу.

Слід відзначити, що існують різні за розміром підприємства: великі, середні, малі, а також мікропідприємства, які зустрічаються і серед підприємств, що займаються діяльністю готелів і ресторанів. Так, протягом дослідження здійснено групування підприємств за видами економічної діяльності, що представлено на рис. 1.5, та за розміром, що займаються тимчасовим розміщенням та організацією харчування, що наведено на рис. 1.6 [100].



Рис. 1.5. Кількість підприємств за видами економічної діяльності

Як можна побачити на рис. 1.5, спостерігається зменшення кількості підприємств з 2010 до 2012 року включно на 3,66%, у 2013 році – збільшення кількості підприємств на 7,78%, у 2014 році – зменшення кількості підприємств на 13,31%, у 2015 і 2016 роках – відповідно збільшення на 0,72% і зменшення на 10,79%. Це можна пояснити тим, що багато підприємств припинило свою діяльність після фінансової кризи 2008-2009 років, та 2012-2013 рр. – це час, коли фінансовий стан дещо покращився, збільшилось інвестування, проте в 2014 році внаслідок певного політико-економічного становища відокремлюється Крим, починаються часи нестабільного стану на Сході країни, цим пояснюється значне скорочення кількості підприємств. У 2015 році ситуація покращується, що пояснюється розвитком ринку інформаційних технологій. Серед підприємств, що займаються тимчасовим розміщенням та організацією харчування, до 2011 року включно спостерігається збільшення кількості підприємств на 1,05%, у 2012 та 2013 роках – зменшення на 3,90% і збільшення на 6,33% відповідно, а за період 2014-2016 рр. – зменшення на 35,18%. Збільшення кількості спостерігається внаслідок проведення Чемпіонату, зменшення, як зазначалось раніше, пояснюється тим, що, по-перше, попит на готельно-ресторанні послуги знизився, по-друге, політико-економічним становищем у країні, тому що ця галузь економіки особливо чутлива до туристичної привабливості, яка прямо залежить від політики та економіки.

У результаті аналізу даних з рис. 1.6, спостерігається зменшення кількості великих підприємств, при їх і так незначній присутності на вітчизняному ринку. Це пояснюється тим, що наша економіка не пристосована до великих підприємств, тобто чим більше підприємство, тим більше податкового навантаження та часу на звітність та облік, тому набагато вигідніше реєструвати декілька юридичних осіб та «розбивати» обороти на них.

### Кількість підприємств, що зайняті тимчасовим розміщенням й організацією харчування, за розміром

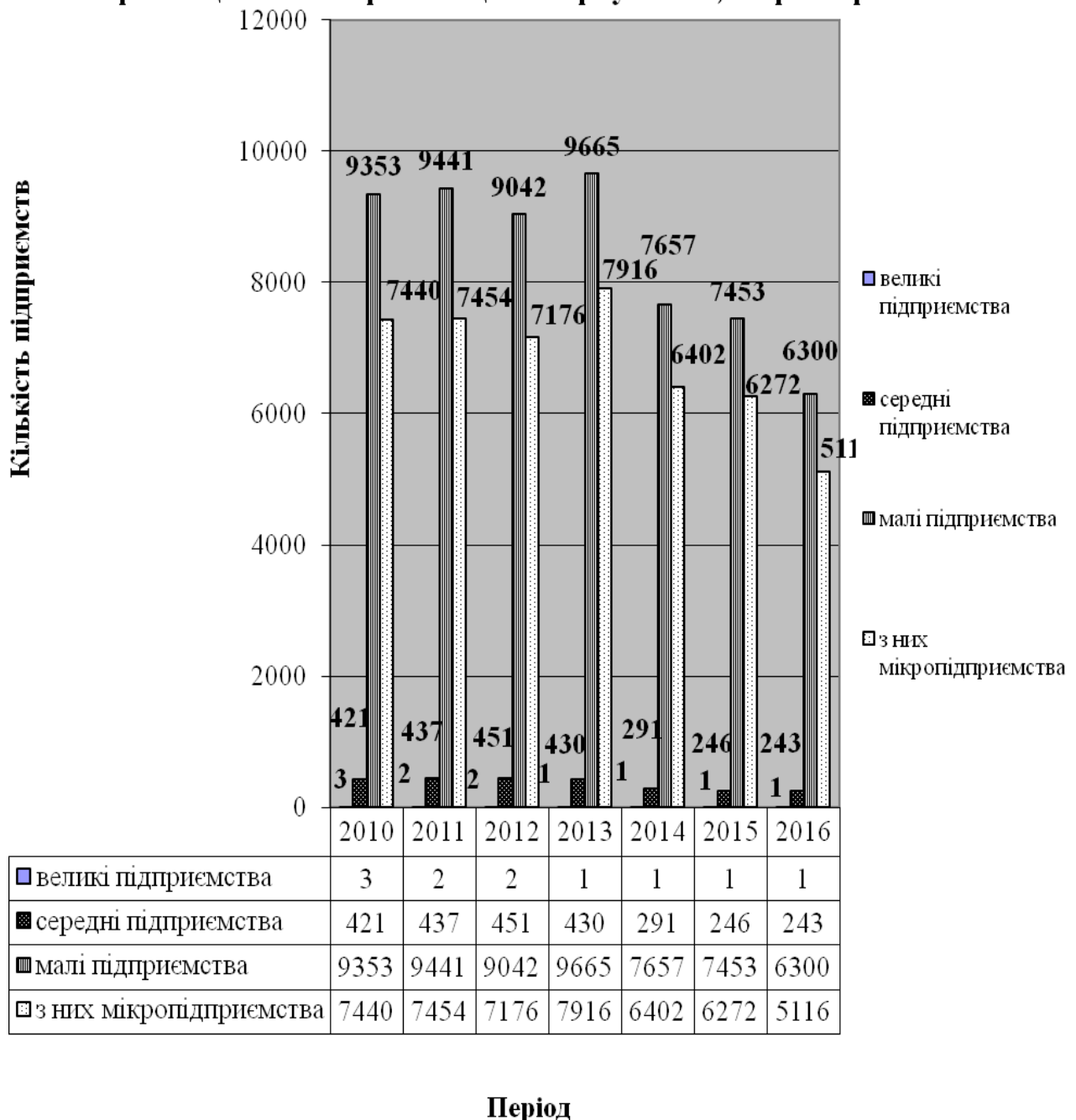


Рис. 1.6. Кількість підприємств, що зайняті тимчасовим розміщенням та організацією харчування, за розміром як частина індустрії гостинності

Так, наприклад, суб'єкти господарювання підлягають обов'язковій реєстрації платником ПДВ при річних оборотах більше 1 млн. грн. відповідно до п. 181.1 ст. 181 Розділу V Податкового кодексу України [200], проте внаслідок специфіки діяльності податкового кредиту для покриття зобов'язань майже не буде, адже значну частину витрат складатимуть витрати на оплату праці та

соціальні відрахування, крім того, дешевше зазвичай придбавати товари та послуги у неплатника ПДВ, проте при реєстрації платником ПДВ підприємство для покриття своїх зобов'язань буде вимушено працювати також лише з платниками ПДВ. Крім того, при реєстрації платником ПДВ доведеться підвищувати вартість послуг, що негативно буде відображатися на попиті. Тому, на практиці може бути і більше великих підприємств, проте за документацією вони оформлені як декілька середніх чи малих.

При дослідженні кількості середніх підприємств необхідно констатувати, що до 2012 року спостерігається їх збільшення на 7,13%, за період 2013-2016 рр. – зменшення на 46,12%. Це пояснюється тим, що у рамках підготовки до Чемпіонату відкривалось більше закладів такого типу, проте вже після проведення Чемпіонату виручка значно зменшилась, підприємства стали збитковими і не було в майбутньому заходів, які б сприяли притоку туристів, тому частина підприємств припинило свою діяльність, частина підприємств до Чемпіонату відносились до малих, у 2012 році внаслідок збільшення гостей країни виручка була значно більшою, підприємства стали відноситись до середніх, потім такого потоку туристів не було, і підприємства стали відноситись знову до малих.

Також у ході дослідження було проаналізовано обсяги реалізованої продукції (товарів, послуг) підприємствами за їх розмірами, у т.ч. підприємствами, що зайняті тимчасовим розміщенням та організацією харчування (додаток В) [100].

Як можна побачити з табл. В.1 додатку В, до 2012 року спостерігається збільшення обсягів реалізації на 24,86%, у 2013-2014 роках – зменшення на 3,75%, зокрема обсяги реалізації готелів та ресторанів збільшуються до 2013 року на 44,03%, а у 2014 році – зменшуються на 18,29%. Це також пов'язано із проведенням Чемпіонату, відокремленням Криму, котрий є перш за все курортом та туристичним об'єктом, та нестабільним положенням в країні. Проте за період 2015-2016 рр. бачимо збільшення обсягів реалізації в цілому за всіма видами діяльності на 54,18% і зокрема у готельно-ресторанному бізнесі на 68,90% не дивлячись на зменшення кількості підприємств, що пояснюється збільшенням

індексу споживчих цін на товари і послуги на 24,42% у 2015 році [100]. Слід відзначити, що не дивлячись на важливість наявності підприємств, що займаються тимчасовим розміщенням та організацією харчування, ця сфера діяльності є достатньо збитковою, що представлено у табл. Г.1 (додаток Г) [94; 100].

Відповідно до наведених в додатку даних, у період 2010-2013, 2015-2016 роки операційна діяльність підприємств в цілому по Україні була прибутковою, а у 2014 році – збитковою, проте протягом усього досліджуваного періоду операційна діяльність готелів та ресторанів була збитковою, навіть у період підготовки та проведення Чемпіонату збиток лише зменшився, але прибуток не з'явився. Однією з причин є постійне зростання операційних витрат, де ріст операційних витрат є вищим за ріст результатів від операційної діяльності, що представлено на рис. 1.7.

**Динаміка витрат та результатів операційної діяльності готелів та ресторанів в Україні**

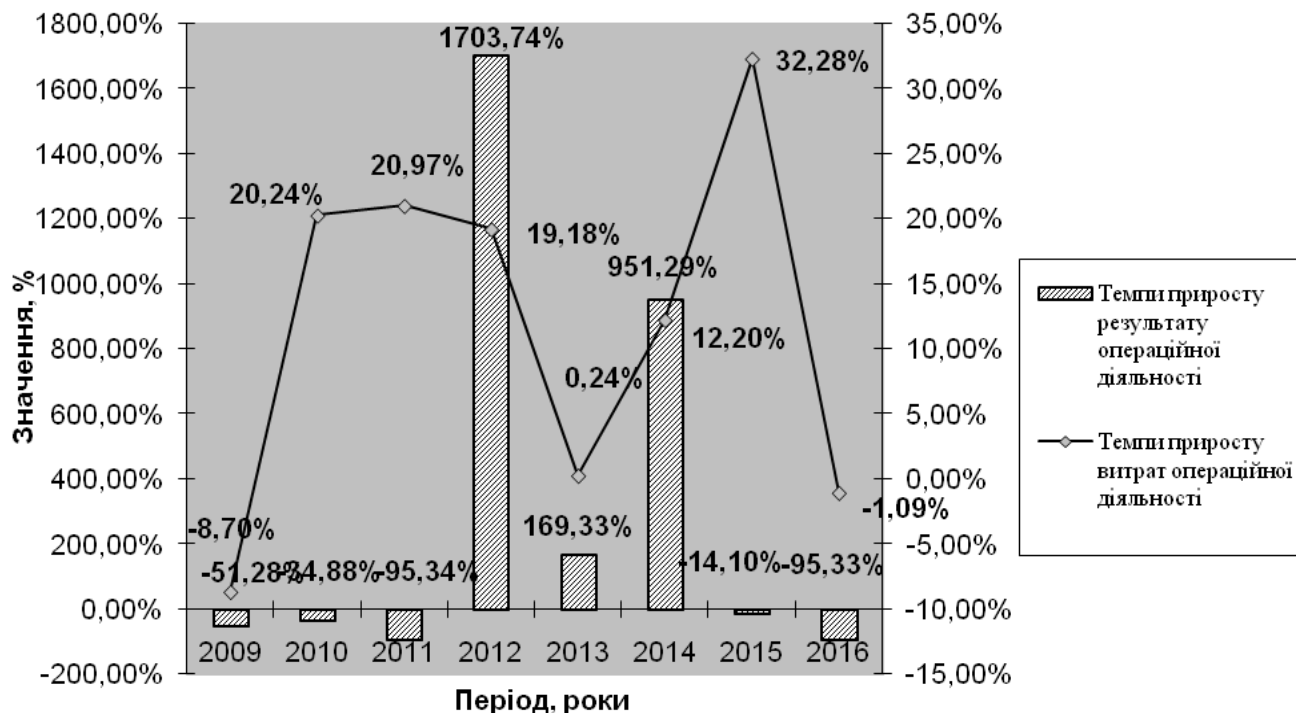


Рис. 1.7. Динаміка витрат та результатів операційної діяльності готелів та ресторанів як частини індустрії гостинності в Україні

Відповідно до наведеної динаміки, збільшення витрат не призводить до бажаного ефекту, а спричинює збільшення не прибутковості, як в ідеалі, коли



одночасно з витратами більшими темпами ростуть і доходи, а збитковості, що є негативною тенденцією. Виключенням є період 2009-2011 роки, що можна пояснити тим, що підприємства, по-перше, почали «відходити» після фінансової кризи, по-друге, в цей період здійснювалось багато інвестувань внаслідок проведення Чемпіонату. Таким чином, при аналізі кількості суб'єктів господарювання, що займаються тимчасовим розміщенням й організацією харчування в Україні, встановлено зменшення їх кількості на 33,07% та зниження прибутковості у 2,6 рази протягом 2014-2016 років. Також виявлено збільшення темпу зростання витрат операційної діяльності відносно результату від операційної діяльності на 116,72%, що призвело до збитковості готельно-ресторанного бізнесу.

Не дивлячись на проведення Чемпіонату та залучення значної кількості інвестицій готельно-ресторанний бізнес в цілому залишається збитковим, що пов'язано із постійним збільшенням витрат. В Україні останнім часом спостерігалась нестабільна економічна ситуація, а сьогодні – ще й політична, проте навіть коли в цілому операційна діяльність підприємств була прибутковою, у готелів та ресторанів – все рівно збитковою. Це означає, що необхідно переглядати сам організаційний процес та структуру витрат зокрема, адже всі витрати повинні давати перш за все економічний ефект. Особливою проблемою стає категоризація готелів. Внаслідок того, що не всім готелям присвоєно категорію, а в Харківській області – це більша частина готелів та інших місць тимчасового розміщення, то постає питання щодо якості послуг. Тобто треба встановити контроль щодо дотримання законодавства України, особливо в частині відповідності якості послуг тим позиціям, що безпосередньо пропонуються готелями, адже це впливає не тільки на результативність самого готелю, але і на туристичну привабливість регіону, країни.

Крім того, у готельному бізнесі в Україні є ще одна проблема – якість обслуговування та її відповідність категорії якості та рівня обслуговування. Так, відповідно до статті 19 Закону України «Про туризм» «об'єктам туристичної інфраструктури присвоюються категорії якості та рівня

обслуговування. Метою присвоєння категорії є підвищення рівня туристичного обслуговування, сприяння споживачам у свідомому виборі туристичних послуг, забезпечення рівних можливостей суб'єктам туристичної діяльності на ринку туристичних послуг, забезпечення захисту прав і законних інтересів, життя, здоров'я та майна громадян, підвищення рівня екологічної безпеки» [212].

Згідно з пунктом 3 Порядку встановлення категорій готелям та іншим об'єктам, що призначаються для надання послуг з тимчасового розміщення (проживання) (далі – Порядок) сертифікацію та оцінювання готелю здійснюють органи із сертифікації, що призначаються Мінекономрозвитком для виконання у державній системі сертифікації УкрСЕПРО робіт із сертифікації [205].

Так, у Харківській області станом на 08.05.2015 року 249 готелів та інших об'єктів, що призначаються для надання послуг з тимчасового розміщення (проживання), мали дійсний термін свідоцтва про встановлення категорій [102]. Це означає, що більша частина готелів продовжує здійснювати свою діяльність без підтвердження якості своїх послуг (у 2014 році було зареєстровано 2644 готелів та аналогічних засобів розміщування [94]). Щодо Харківської області, ситуація є схожою, зведена інформацію наведено в табл. Д.1 (додаток Д) [102].

За даними табл. Д.1, далеко не всі готелі Харківської області зазначено у цьому переліку. При цьому лише 2 готелі мають категорію «п'ять зірок» (10% від загальної кількості готелів, що мають категорію), 9 готелям присвоєно категорію «чотири зірки» (45%), що складає майже половину від готелів, яким видано свідоцтво про категорію, 4 готелі мають «три зірки» (20%), 2 готелі – «дві зірки» (10%) та 3 готелі – «одну зірку» (15%), ще двом готелям (Готель «IRISARTHOTEL» та Готель СК «Локомотив») свідоцтва було анульовано та видано нові. Це означає, що в Харківській області більше всього готелів із категоріями «чотири зірки» та «три зірки», які зосереджені в Харкові, що пояснюється потребою споживачів до певного комфорту, проте не до розкоші, бо до Харкова як крупного обласного центра часто їздять у відрядження. Проте внаслідок того, що не всім готелям присвоєно категорію, це не може не

відзначатись на якості послуг, що негативно впливає на враження туристів від індустрії гостинності.

Таким чином, можна зробити висновок, що є відмінності у розвитку готельно-ресторанного бізнесу, тому доцільно проаналізувати регіональні особливості діяльності з тимчасового розміщення й організації харчування. З метою проведення регіональної диференціації розвитку готельно-ресторанного бізнесу в Україні було використано кластерний аналіз, який дозволяє об'єднати змінні чи об'єкти таким чином, що до кожного кластеру будуть входити одиниці, відмінності між якими є меншими, ніж у порівнянні з одиницями інших кластерів, тобто на підставі певних ознак здійснюється розбивка регіонів.

Розробникам стратегії економічного розвитку відомо, що об'єднання підприємств у кластери дозволяє підвищити рівень інноваційності та конкурентоспроможності на ринку. Підвищуючи роль регіонів, вони сприяють залученню іноземних інвестицій, навчанню широкого кола підприємців і швидкому росту малого і середнього підприємництва, підвищенню гнучкості і мобільності підприємств [217, с. 119]. Тобто утворення кластерів як деякої бізнес-одиниці підвищує довіру до суб'єктів господарювання з цього кластеру, стає простішим домовитись з постачальниками, з'являється співробітництво, коли на першому місці вже не отримання максимального прибутку будь-якою ціною, а задоволення потреб споживачів, що одночасно підвищує якість наданих послуг, а це, в свою чергу, призводить до укріплення позицій цього кластеру на ринку. Підвищення конкурентоспроможності – це збільшення попиту, отже, й обсягів реалізації. Таким чином, кластеризація стає способом налагодження зв'язків, що у теперішній час є необхідним для ведення бізнесу.

Для отримання класів однорідних об'єктів було використано статистичні дані, а саме економічна характеристика підприємств, що займаються тимчасовим розміщенням й організацією харчування, за регіонами України у 2016 році (всі області та м. Київ; Автономна республіка Крим, Донецька, Луганська області і Севастополь не розглядалися) [75; 76; 77; 78; 79; 80; 81; 82;

83; 84; 85; 86; 87; 88; 89; 90; 91; 92; 93; 94; 95; 96; 97; 98; 99]. Побудова моделей класифікації підприємств була здійснена в модулі ClusterAnalysis ППП Statistic.

Класифікація однорідних регіонів України була здійснена за наступними показниками:  $x_1$  – кількість підприємств, що займаються тимчасовим розміщенням й організацією харчування, од.,  $x_2$  – обсяги реалізованої продукції (товарів, послуг) підприємств, що займаються тимчасовим розміщенням й організацією харчування, тис. грн,  $x_3$  – результат від операційної діяльності, тис. грн,  $x_4$  – витрати операційної діяльності підприємств, що займаються тимчасовим розміщенням й організацією харчування, тис. грн,  $x_5$  – рівень рентабельності (збитковості), %,  $x_6$  – фінансові результати підприємств до оподаткування, тис. грн,  $x_7$  – частка підприємств, які отримали прибуток, %,  $x_8$  – капітальні інвестиції у галузь, тис. грн,  $x_9$  – кількість колективних засобів розміщування, од.,  $x_{10}$  – частка готелів та аналогічних засобів розміщення серед колективних засобів розміщення, од.,  $x_{11}$  – кількість місць у колективних засобах розміщення, од.,  $x_{12}$  – кількість розміщених, осіб.

Для розподілу регіонів здійснено кластеризацію за методом Уорда, в результаті чого отримано дендрограму класифікації, що наведено на рис. 1.8. Визначено три групи (кластери) однорідних станів в спостережуваній сукупності даних, при цьому можна відмітити, що до першого кластеру відноситься лише один регіон – м. Київ (С23), що можна пояснити наявністю значень показників, які значно перевищують значення в інших регіонах.

Таким чином, утворилися наступні кластери:

1 кластер: м. Київ;

2 кластер: Житомирська область, Хмельницька область, Рівненська область, Тернопільська область, Кіровоградська область, Волинська область, Черкаська область, Вінницька область, Полтавська область, Чернігівська область, Сумська область, Чернівецька область;

3 кластер: Одеська область, Запорізька область, Миколаївська область, Львівська область, Закарпатська область, Івано-Франківська область, Київська область, Дніпропетровська область, Херсонська область, Харківська область.

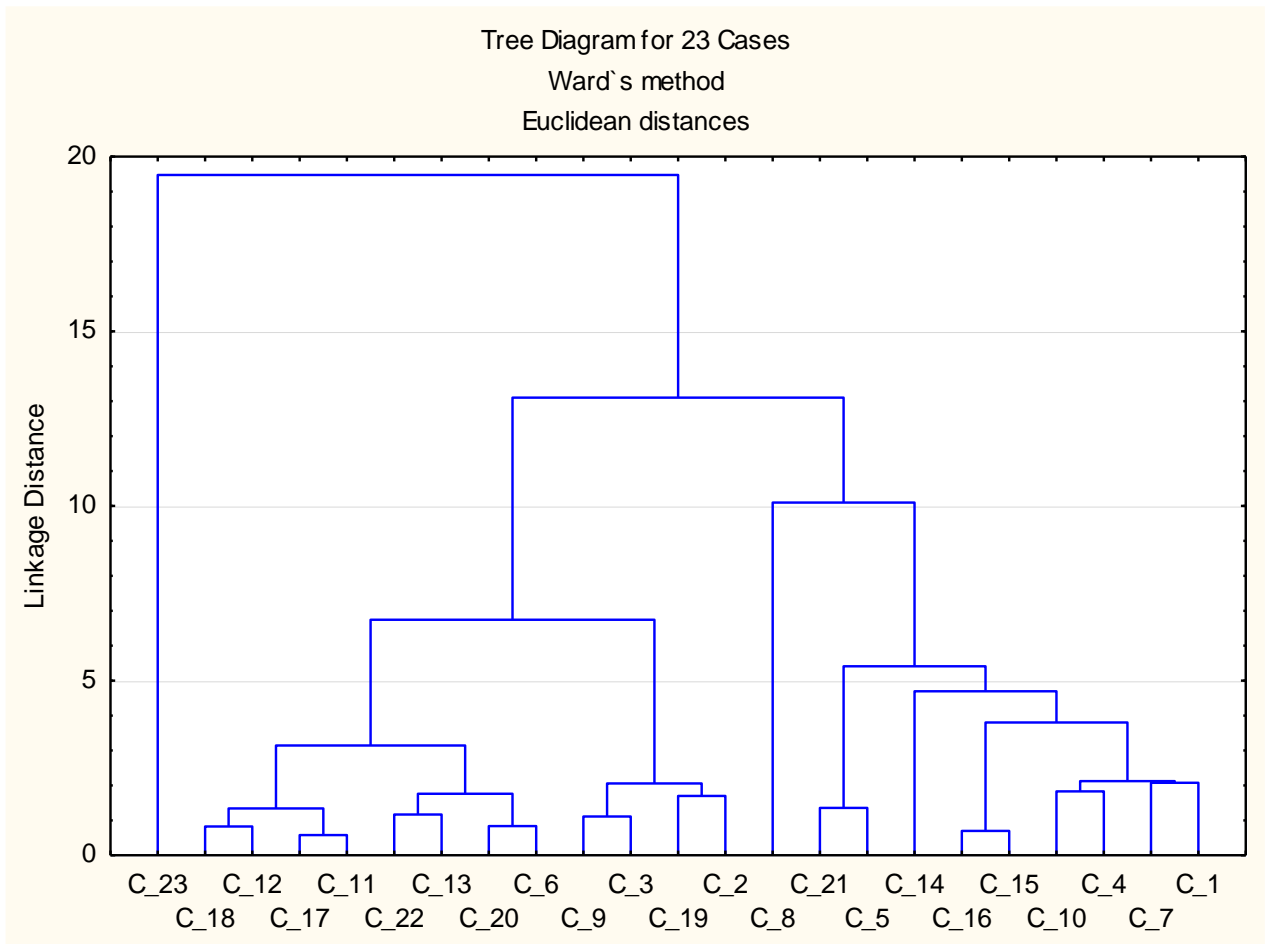


Рис. 1.8. Дендрограма класифікації за методом Уорда

Такий розподіл пояснюється тим, що не дивлячись на інновації у готельній діяльності (нові програми для розрахунку, електронні системи бронювання, поява екологічних готелів тощо), туристичну привабливість та пріоритетність ділових поїздок крупні області чи популярні серед мандрівників потрапили саме у 3 кластер, який характеризується більш гіршими показниками на відміну від перших двох, наприклад, у Харківській області при 172 колективних засобів розміщення, 14355 місць у колективних засобах розміщення має кількість розміщених осіб 268793 [94], коли у Полтавській області на 36,63% і 35,80% менше колективних засобів розміщення і місць у них відповідно, однак кількість розміщених осіб менше лише на 12,75% [90], тобто відвідувачів на кожний засіб розміщення у середньому більше. Також не дивлячись на незначні обсяги надання послуг у Кіровоградській, Хмельницькій і Тернопільській областях готельно-ресторанний бізнес є прибутковим (фінансовий результат до

оподаткування позитивний). Це означає, що не дивлячись на можливості регіонів, впровадження інновацій у різних напрямках на підприємствах готельно-ресторанного господарства виникає потреба у дослідженні витрат з метою виявлення недоцільних, зокрема витрат операційної діяльності, які безпосередньо стосуються готельної і ресторанної діяльності, тому важливим стає вивчення природи виникнення та складу витрат операційної діяльності.

## 1.2. Формування організаційно-методичного інструментарію управління витратами операційної діяльності в обліковій системі підприємства

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю [181]. У той же час згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язання, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [201].

Проте точного визначення поняття «витрати операційної діяльності» в стандарті не наведено, тому доцільним є встановлення сутності витрат операційної діяльності, що представлено у табл. 1.1.

*Таблиця 1.1*

### Морфологічний аналіз визначень поняття «витрати операційної діяльності»

№з /п	Ключове слово	Конкретизація визначення	Мета у рамках визначення	Джерело
1	2	3	4	5
1.	основна складова	витрат підприємства, до яких входять виробнича собівартість реалізованої продукції, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати	відсутня	[257]

## Продовження табл. 1.1

1	2	3	4	5
2.	вартість	операцій	здійснення елементарних виробничих функцій	[229]
		здійснення комерційної діяльності	відсутня	[229]
3.	витрати	і платежі за певний період часу	проведення фінансових та господарських операцій	[261]
		повсякденні	ведення бізнесу, виробництво продуктів та послуг	[190]
		на утримання, спеціалізованих організацій	проведення заходів загальнодержавного арактеру	[16, с. 350]
		об'єднань, підприємств, безпосередньо пов'язані з розширенням виробництва і не включаються до собівартості продукції	відсутня	[16, с. 350]
		понесені у веденні бізнесу, таких як продажі та адміністрації, на відміну від виробництва	відсутня	[275]
		понесені зо дня на день протягом здійснення нормальної звичайної діяльності підприємства	відсутня	[274]
		некапітальні, понесені підприємством в нормальних операціях, таких як зарплата чи орендна плата	відсутня	[270]
		включають грошові витрати на виробництво товару, його продаж, управління компанією, виплату відсотків за залученими вкладами та кредитами, сплату податків, адміністративні та інші витрати	відсутня	[230]
		пов'язані з укладанням угод і їх здійсненням, що включають витрати на пошуки ібір партнерів, оформлення, підписання угод, контроль за їх виконанням	відсутня	[218]

## Продовження табл. 1.1

1	2	3	4	5
4.	зменшення економічних вигід	від здійснення операцій з виробництва і реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та інших операцій (крім фінансових та інвестиційних)	зменшення власного капіталу	[221, с. 505-506]
5.	собівартість товарів (робіт, послуг)	складається з витрат, що прямо пов'язані	виробництво товарів	[219]

Визначення витрат операційної діяльності витікає з самого визначення витрат, їх особливістю є те, що вони виникають в процесі здійснення основної діяльності підприємства. Також є розрізнення у вітчизняних та закордонних джерелах щодо відношення собівартості до операційних витрат, проте вважаємо, що все ж таки собівартість продукції (товарів, робіт, послуг) виникає при основній діяльності, яка відноситься до операційної діяльності, тому і собівартість – це операційні витрати. Ототожнення витрат і вартості є недоцільним, тому що вартість може включати, не лише витрати операційної діяльності, але й інші види, а також ризики чи можливі витрати. Крім того, грошові витрати і платежі є видатками, проте не є фактично понесеними витратами операційної діяльності. Також можна побачити зв'язок витрат з укладанням угод і їх здійсненням, що включають витрати на пошук і вибір партнерів, оформлення, підписання угод, контроль за їх виконанням, однак це є трансакційні витрати, таку схожість можна пояснити тим, що більшість трансакційних витрат відображають якраз у складі витрат операційної діяльності. Тобто більшість визначень розкривають сутність витрат операційної діяльності неповно, з акцентуванням на той чи інший процес без врахування специфіки діяльності того чи іншого підприємства. Тому на підставі висновків у п. 1.1 можна зробити висновок, що витрати операційної діяльності готельно-ресторанного комплексу – це 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.

В залежності від того, як буде організований облік витрат на підприємстві, буде залежати саме значення витрат, що впливає на прибутковість та конкурентоспроможність цього підприємства, проте для того, щоб організувати чи покращити ту чи іншу ділянку обліку, необхідно зрозуміти, як прийнято облікувати витрати на теперішній час.

Для визначення собівартості готельних послуг слід використовувати методичні рекомендації з її формування у споріднених галузях, у яких визначено склад і класифікацію витрат, для готельно-ресторанного бізнесу це «Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства» [168]. Однак для встановлення структури витрат необхідно виділити особливості діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу з точки зору впливу на характер та структуру витрат, адже в Україні міністерствам і відомствам закріплено право щодо врегулювання питання класифікації витрат шляхом затвердження відповідного інструктивного забезпечення для його використання на підприємствах з врахуванням особливостей обліку калькулювання собівартості продукції (робіт і послуг) в різних галузях економіки відповідно до галузевих стандартів [170]. Для готелів та ресторанів характерні наступні особливості, що враховують при обліку витрат, які нами узагальнено при дослідженні [246;117, с. 53; 68;252, с. 431;126, с. 190-191;213, с. 34;18]:

- зазвичай витрати класифікуються одночасно за статтями калькуляції та частково за економічними елементами;
- існує група витрат, що мають сезонний характер чи виникають нечасто внаслідок нерівномірності споживання готельних послуг та продукції ресторану;
- витрати виникають у момент надання послуги;
- потреба облікувати витрати за місцем виникнення;

- наявність широкого спектру послуг, що надаються (основних і додаткових);
- поєднання процесів виробництва і надання послуг;
- відсутність незавершеного виробництва у готелях внаслідок неможливості накопичення чи зберігання готельних послуг;
- більшість витрат мають умовно-постійний характер, тобто прямо не залежать від фактичного обсягу надання послуг;
- у структурі витрат готелів достатньо великою є питома вага амортизаційних відрахувань;
- практично неможливо достовірно оцінити витрати, що виникають від надання тієї чи іншої послуги та необхідні для її завершення;
- послуги, що надаються, мають як матеріальний, так і нематеріальний характер;
- властивий як послідовий характер, так і одночасність надання послуг, отже, витрати, що виникають, можуть одночасно відноситись до декількох послуг;
- при розподілі витрат на ресурсозабезпечення доцільно використовувати різні бази розподілу, тому що зазвичай не всі приміщення у готелях обладнано приладами, які дають змогу з достатньою точністю визначити кількість спожитих води, електроенергії тощо у приміщеннях, що використовуються для різних потреб (загального призначення, адміністративні, для забезпечення збуту);
- процес обслуговування обмежений у часі;
- у готелях та ресторанах може бути встановлено цілодобовий режим роботи;
- спеціалізація готельно-ресторанного комплексу;
- категорія готелю.

Крім того, необхідно враховувати і особливості ресторанної діяльності. Головною відмінною рисою харчування як галузі виступає функція організації споживання. Цю функцію характеризує її специфічність, що не властива ні

одній галузі матеріального виробництва і є складовою єдиної системи діяльності підприємств. Підсистема організації споживання призводить до створення в загальній системі підприємства певних підрозділів у системі обслуговування, які включають основних і допоміжних працівників, основне і допоміжне обладнання та основні і допоміжні приміщення [266, с. 16-17]. Також на відміну від виробничих підприємств, на підприємствах ресторанного господарства відсутні такі елементи виробничого процесу, як незавершене виробництво та наявність готової продукції на складі [267, с. 12]. Тому якщо для ресторанного бізнесу специфічним є поєднання виробничої та торговельної діяльності, як було відзначено раніше, то в готелях йде мова про поєднання виробничої, торговельної діяльності та діяльності з надання великого спектра послуг: від надання житла на обмежений час (надання в оренду будинків, упоряджених або неупоряджених квартир чи апартаментів для постійного проживання зазвичай на місячний або річний термін не включається до КВЕД 55.10, а вже відноситься до розділу 68 [225]) до комунально-побутових, розважальних та інших послуг, що супроводжують проживання.

Проте особливості діяльності того чи іншого підприємства – це лише один з багатьох факторів, що впливає на організацію обліку витрат. У роботі виділено фактори, які можуть стати причиною змін щодо обліку витрат на підприємствах готельно-ресторанного комплексу, що представлено на рис. 1.9.

Відповідно до рис. 1.9, виділяють внутрішні та зовнішні фактори. Так, може виникнути ситуація, коли не вистачає коштів на потрібне програмне забезпечення чи навпаки є можливість придбати/розробити програмний продукт, який допоможе, з одного боку, спростити облік витрат, з іншого, збільшити обсяг корисної інформації, тому організують облік виходячи з того, що у наявності, адже методи обліку вручну використовувати важко та недоречно, а відповідного програмного забезпечення може і не бути. Від спеціалізації робіт, особливостей технологій приготування страв також залежать і кількість підрозділів, і які підходи до обліку витрат доцільно наводити в обліковій політиці.



Рис. 1.9. Фактори, що впливають на організацію обліку витрат, на підприємствах готельно-ресторанного комплексу

Організаційна структура управління показує, скільки підрозділів та кадрів у наявності на підприємстві, що впливає, з одного боку, на розподіл витрат між підрозділами, з іншого боку, на кадрові ресурси, на які також впливає і ступінь централізації управління. Також слід враховувати, що облік витрат є відмінним на підприємствах в залежності від форми власності. Крім того, в залежності від обраної системи оподаткування залежить і необхідність ведення обліку тих чи інших витрат, адже на спрощеній системі оподаткування такої вимоги немає для фізичних осіб-підприємців, тому якщо це не призводить до зменшення податкових зобов'язань та не суперечить законодавству, то директора зазвичай економлять на якісному обліку витрат та ведуть лише окремі ділянки, і то не завжди системно. Інформація щодо особливостей обліку витрат повинна відображатись у наказі про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику підприємства, тому якщо вже відмічені якісь особливості ведення обліку, то вони повинні виконуватись. Також можлива ситуація, коли маркетинговий відділ потребує певної інформації щодо тих чи інших витрат, тому їх облік організують таким чином, щоб не тільки зафіксувати фактичні витрати, але і сформулювати суми щодо тих витрат, значення яких хочуть знати менеджери та маркетологи.

Щодо кадрових ресурсів, то тут вплив є однозначним: в залежності від кваліфікації, кількості та якості робочих місць прямо залежить організація як обліку витрат, так і будь-якої ділянки. Зовнішні фактори поділяються, перш за все, на національні та міжнародні. Національні фактори формуються в межах країни, міжнародні, відповідно, за межами країни (наприклад, прийняття нового міжнародного стандарту щодо обліку витрат). Так, політична нестабільність призводить до економічної нестабільності, які разом стають причиною тіньової економіки, що в свою чергу, стає чинником викривлення бухгалтерських даних та побудови такої системи обліку, яка б фіксувала «потрібні» витрати та ховала «непотрібні». Прийняття законів, стандартів, більш за все впливає на облік витрат, адже облік ведеться, перш за все, виходячи із норм законодавства.

Слід відзначити, що від соціального рівня споживачів залежить попит, який впливає на дохід підприємства, отже, і на його витрати, тому вважаємо доречним непрямий вплив цього фактору підкреслити. Розвиток інформаційних технологій надає можливість спростити облік витрат, тому від якості програмного забезпечення залежить якість ведення обліку витрат. При цьому можливі відкриття саме в галузі, в якій підприємство працює, що не може не впливати у подальшому на його витрати, а, отже, і облік.

Від відносин з постачальниками залежить пакет документів, що вони надають, а залежно від оформлення документів визначаються підстави для визнання витрат. Якщо індустрія гостинності почне процвітати, то покращаться умови для ведення готельно-ресторанного бізнесу, що призведе до збільшення щорічних витрат та виникнення нових, які необхідно буде відображати в обліку. Для становлення інформації більш зрозумілою для інвесторів як теперішніх, так і потенційних, можуть застосовувати ті чи інші підходи до обліку витрат. Проте слід не забувати про обмеженість ресурсів (матеріальних, трудових тощо), що необхідно враховувати та найбільш раціонально розподіляти наявні ресурси, що також може вплинути на обрання того чи іншого підходу до обліку витрат. Таким чином, можна зробити висновок, що для організації обліку витрат є важливим встановлення особливостей діяльності того чи іншого підприємства, проте на облік витрат в цілому впливає багато факторів як у внутрішньому середовищі, так і із зовнішнього, які необхідно враховувати.

Обмеженість ресурсів нами віднесено як до внутрішніх, так і зовнішніх факторів. Це пояснюється тим, що, з одного боку, на підприємстві може бути недостатньо, наприклад, персоналу для здійснення діяльності, з іншого боку, може бути обмеженість економічних ресурсів за межами підприємства, наприклад, дефіцит інформації, що призводить до проблеми інформаційної асиметрії, чи недостатність тих чи інших природних ресурсів на макрорівні. Слід зазначити, що обмеженість ресурсів у зовнішньому середовищі призводить до обмеженості ресурсів безпосередньо на підприємстві.

Від соціального рівня споживачів залежить успіх готельно-ресторанного бізнесу, тому що попит на послуги формує саме бажання клієнтів прийняти ті чи інші послуги, однак не необхідність, тому при падінні соціального рівня будуть знижуватися і доходи підприємств готельно-ресторанного комплексу.

Індустрія гостинності прямо залежить від географічного положення, природних ресурсів, клімату, тому ефективність діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу залежить від природних факторів, адже якщо є погіршення умов перебування у місті, то туристична привабливість зменшується, а отже і кількість гостей. Треба додати, що обмеженість ресурсів як зовнішній фактор, соціальний рівень споживачів і природні фактори впливають прямо на діяльність підприємств готельно-ресторанного комплексу, а на облік витрат – опосередковано, тому що від впливу цих факторів виникають ті чи інші господарські операції, які вже прямо впливають на облік витрат.

У результаті впливу вищезазначених факторів виникає та підвищення ефективності діяльності виникає необхідність підвищення рівня якості та культури обслуговування, а також конкурентоздатності на ринку, тому готельно-ресторанні комплекси стали пропонувати не лише високий рівень комфорту у вигляді тимчасового розташування й організації харчування, але й широкий спектр додаткових послуг, який безперестанку розширюється. До цього переліку можна віднести забезпечення харчуванням і напоями (спеціальні замовлення), паркування, послуги пральні, басейнів і тренажерних залів, місць для відпочинку та розваг, а також конференц-залів і місць для проведення нарад відповідно до КВЕД-2010 55.10 «Діяльність готелів і подібних засобів тимчасового розміщення» [225]. Залежно від виду та категорії готелю перелік додаткових послуг значно відрізняється.

Готелі категорії «5 зірок» повинні надавати всі додаткові послуги самостійно через широку мережу власних підрозділів (ресторан, кафе, бар, спортивна зала, косметичний салон, магазини, басейн, бюро різних видів

послуг тощо) ДСТУ 4269:2003 [109]. Отже, можна виділити такі додаткові послуги, що надаються готельно-ресторанними комплексами (рис. 1.10). Слід зазначити, що наведені приклади послуг є не остаточними, тобто їх перелік невичерпний.

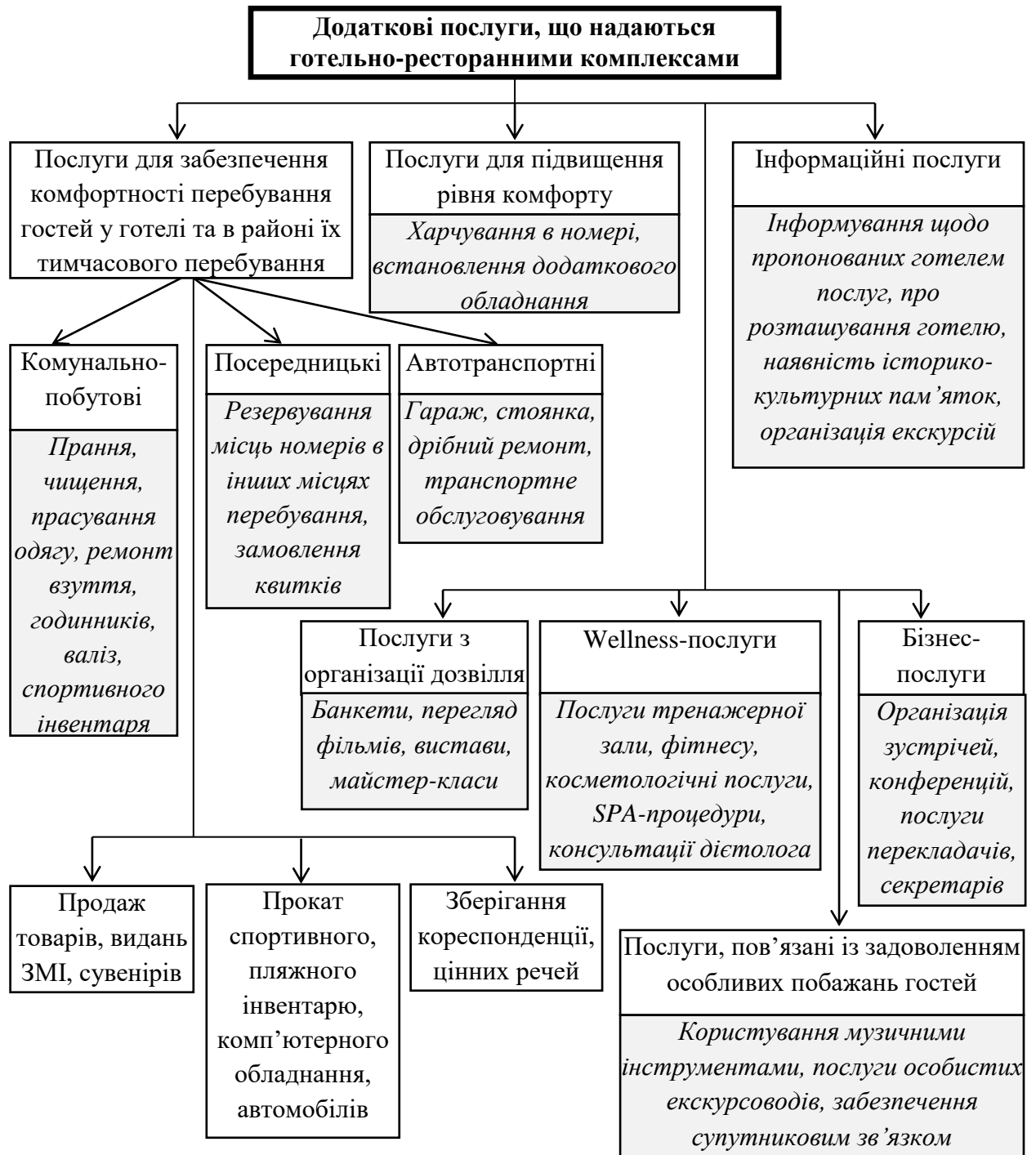


Рис. 1.10. Перелік додаткових послуг, що надаються підприємствами готельно-ресторанного комплексу



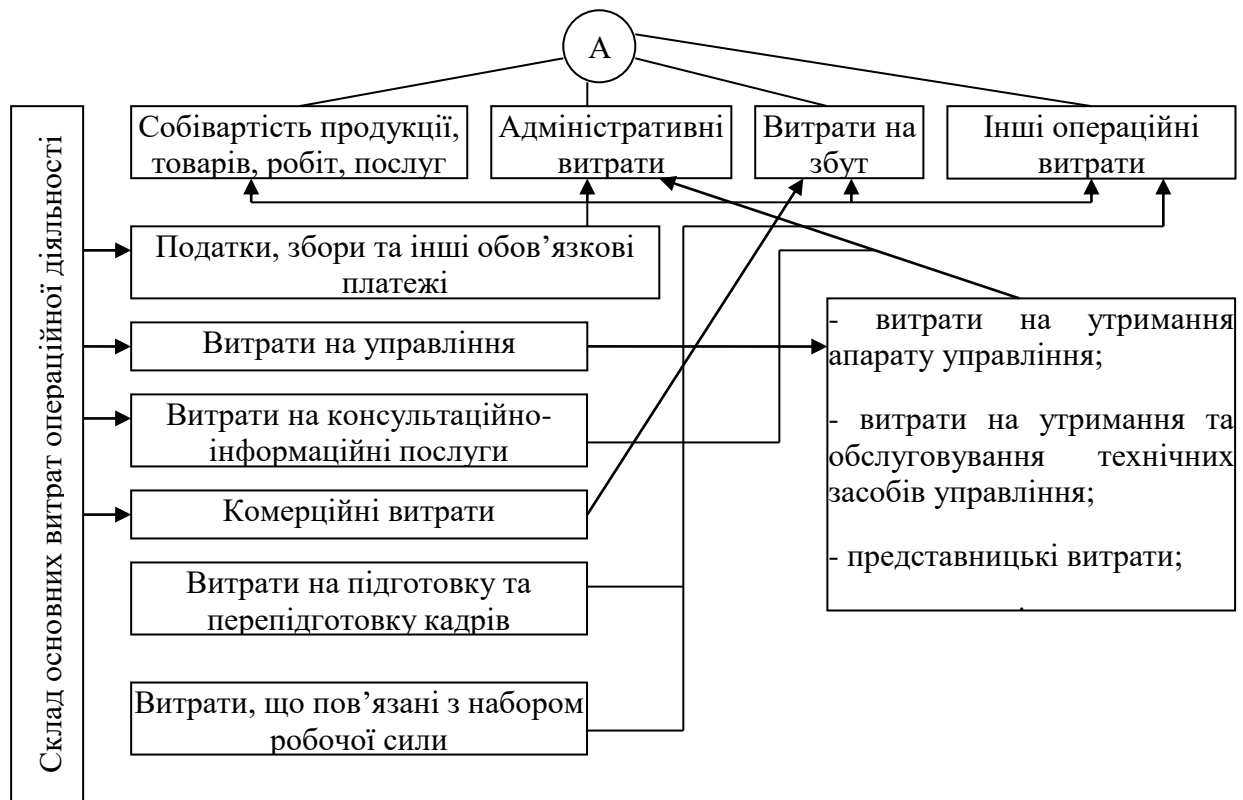
Відповідно до додаткових послуг виникають і додаткові витрати, що пов'язані з наданням таких послуг. Такі витрати носять різний характер, і тому не всі будуть відноситись до собівартості реалізованих послуг. При цьому слід не забувати про принцип співвідношення доходів і витрат, що необхідно враховувати при віднесенні позиції до тих чи інших витрат. Тому треба спочатку встановити, які послуги є основними, а які – додатковими, та що в себе включають. Тоді вартість основних послуг буде відображатись у складі собівартості реалізованих послуг, а вартість додаткових послуг – як інші витрати операційної діяльності. Отже, в залежності від того, як розглядати додаткові послуги та до яких видів діяльності їх відносити, будуть виникати ті чи інші доходи та, відповідно, витрати від їх надання.

Таким чином, можна зробити висновок, що кожна надана послуга не тільки має свою специфіку, проте і відобразитись в обліку буде в залежності від того, як прописано в установчих документах. Це означає, що в такому випадку достатньо важко юридично оформити всі тонкощі, проте невірне оформлення чи розглядання тих чи інших послуг буде означати неправомірне отримання доходу від таких послуг чи може виникнути ризик того, що при перевірці податкові органи відмовлять у включенні витрат від надання послуг до податкових витрат.

Слід відзначити, що коли йде мова про готельно-ресторанні комплекси, то витрати виникають внаслідок надання основних та додаткових послуг відповідно можна виділити основні та додаткові витрати. Так, до основних витрат можна віднести ті, що виникають внаслідок основної діяльності постійно, до додаткових – ті, що виникають через дотримання відповідності вимогам «зірковості» та забаганкам клієнтів, а також конкуренції на ринку (конкуренти постійно пропонують нові види послуг з метою залучення клієнтів), тобто стосуються безпосередньо обслуговування, як відзначалось раніше. Не дивлячись на те, що у готельно-ресторанному комплексі може бути багато підрозділів/суб'єктів господарювання (готель, ресторан, тренажерний зал, басейн тощо), проте склад витрат є стандартним, що можна побачити на рис. 1.11 (сформовано на підставі [68; 114; 117; 126; 136; 142]).



Рис. 1.11. Склад основних витрат операційної діяльності на підприємствах готельно-ресторанного комплексу (сформовано автором)



Продовження рис. 1.11. Склад основних витрат операційної діяльності на підприємствах готельно-ресторанного комплексу (сформовано автором)

Проте, як було відзначено раніше, окрім основних витрат на підприємствах готельно-ресторанного виникають також і додаткові витрати, які виникають зазвичай на допоміжних підрозділах, тому потребують окремого дослідження. Слід відзначити, що встановлення витрат у розрізі підрозділів пояснюється ще й основним принципом Єдиної системи рахунків для готельного бізнесу. Так, єдина система «UniformSystemofAccountsfortheLodgingIndustry» (USALI) розроблена в США і вперше була опублікована в 1926 році. З того часу було опубліковано кілька редакцій. Основний принцип Єдиної системи полягає в тому, що результати відображаються в звітності кожного відділу готелю відповідно до традиційної відповідальності і організаційної структури, які присутні в більшості готелів. Всі витрати, які відносяться до конкретного відділу (і контролюються ним), розподіляються на рахунок виручки цього відділу для отримання операційного

прибутку[146, с. 185]. У дослідженні згруповано додаткові витрати операційної діяльності на підприємствах готельно-ресторанного комплексу (додаток Е).

Таким чином, можна зробити висновок, що на підприємствах готельно-ресторанного комплексу виникають витрати різного характеру, що можна пояснити особливістю діяльності. Такі витрати доречніше розглядати у розрізі підрозділів для більш простішого управління та розуміння причин виникнення. Звичайно, не завжди у наявності є така кількість підрозділів, все залежить від рівня готельно-ресторанного комплексу, проте якщо говоримо про категорію «5 зірок», то це завжди великий спектр додаткових послуг, для надання яких необхідно понести певні витрати. Проте різноманіття послуг на підприємстві ускладнює процес його управління, зокрема витратами, тому окремим питанням стає дослідження різноманітних підходів до обліку витрат, що виникають при наданні основних і додаткових послуг.

З метою покращення обліково-аналітичного забезпечення, зокрема формування інформації щодо деталізації витрат за певними ознаками для їх оптимізації в процесі управління виникають різноманітні підходи до обліку витрат. При цьому більшість підходів спрямовані на застосування у виробництві на промислових підприємствах, однак це не означає, що окремі підходи не можна використовувати по відношенню до послуг, тому доцільним є встановлення, якими саме підходами можна користуватися на підприємствах готельно-ресторанного комплексу.

Слід відзначити, що облік витрат є частиною управлінського обліку і присвячений зокрема калькулюванню собівартості. Значення собівартості впливає на подальше визначення прибутку і рентабельності підприємства. Однак різні підходи до обліку витрат призводять до розрахунку різних значень собівартості. Це означає, що особливості ведення управлінського обліку, зокрема обліку витрат, впливають на розрахунок основних фінансових показників і прийняття управлінських рішень.

В цілому виділяють дві системи калькулювання собівартості: позамовний (specificordercosting), до якого також відносять калькулювання собівартості

окремого замовлення (jobcosting), калькулювання собівартості контракту (contractcosting), калькулювання собівартості партії продукції (batchcosting), та попередільний (попроцесний) метод калькулювання (processcosting), при якому можуть використовувати метод ФІФО чи метод середньозваженої оцінки. Проте існує також багато інших підходів до систем калькулювання, що пояснюється розвитком управлінського обліку. Це означає, що треба дослідити сутність кожного підходу та визначити, коли доцільно їх використовувати. Аналіз методів та підходів до обліку витрат представлено у табл. Ж.1 (додаток Ж) на підставі [Error! Unknown switch argument.; Error! Unknown switch argument.; Error! Unknown switch argument.; 29; Error! Unknown switch argument.; Error! Unknown switch argument.; Error! Unknown switch argument.; Error! Unknown switch argument.; 214; Error! Unknown switch argument.; Error! Unknown switch argument.; Error! Unknown switch argument.; Error! Unknown switch argument.; Error! Unknown switch argument.].

За допомогою рекомендацій, коли доцільно використовувати той чи інший підхід, було розроблено процедуру вибору підходу до обліку витрат, що представляє собою частину процесу організації управлінського обліку та означає за допомогою методів аналізу та порівняння обґрунтування процесу вибору підходу до обліку витрат (рис. 1.12). Як можна побачити на рис. 1.12, важливим є визначення, які саме витрати виникають на підприємстві, і яку саме мету вбачає управління витратами (оптимізація витрат за допомогою їх скорочення, деталізація за певними видами тощо), а безпосередньо процес вибору підходу до обліку витрат включає в себе декілька етапів: аналіз існуючих підходів до обліку витрат, виокремлення підходів, які можна застосовувати у готельно-ресторанному комплексі, їх аналіз з точки зору використання у всьому комплексі чи лише в окремому підрозділі, чи для обліку витрат певного проекту, процесу, операцій, після цього виділені підходи аналізуються за методом аналізу ієрархій (можна здійснювати аналіз як за всім готельно-ресторанним комплексом, так і за окремими підрозділами, якщо

спеціалісти з управлінського обліку вважають за доцільне застосовувати різні підходи в різних підрозділах). У результаті приймається рішення щодо встановлення того чи іншого підходу до обліку витрат у готельно-ресторанному комплексі.

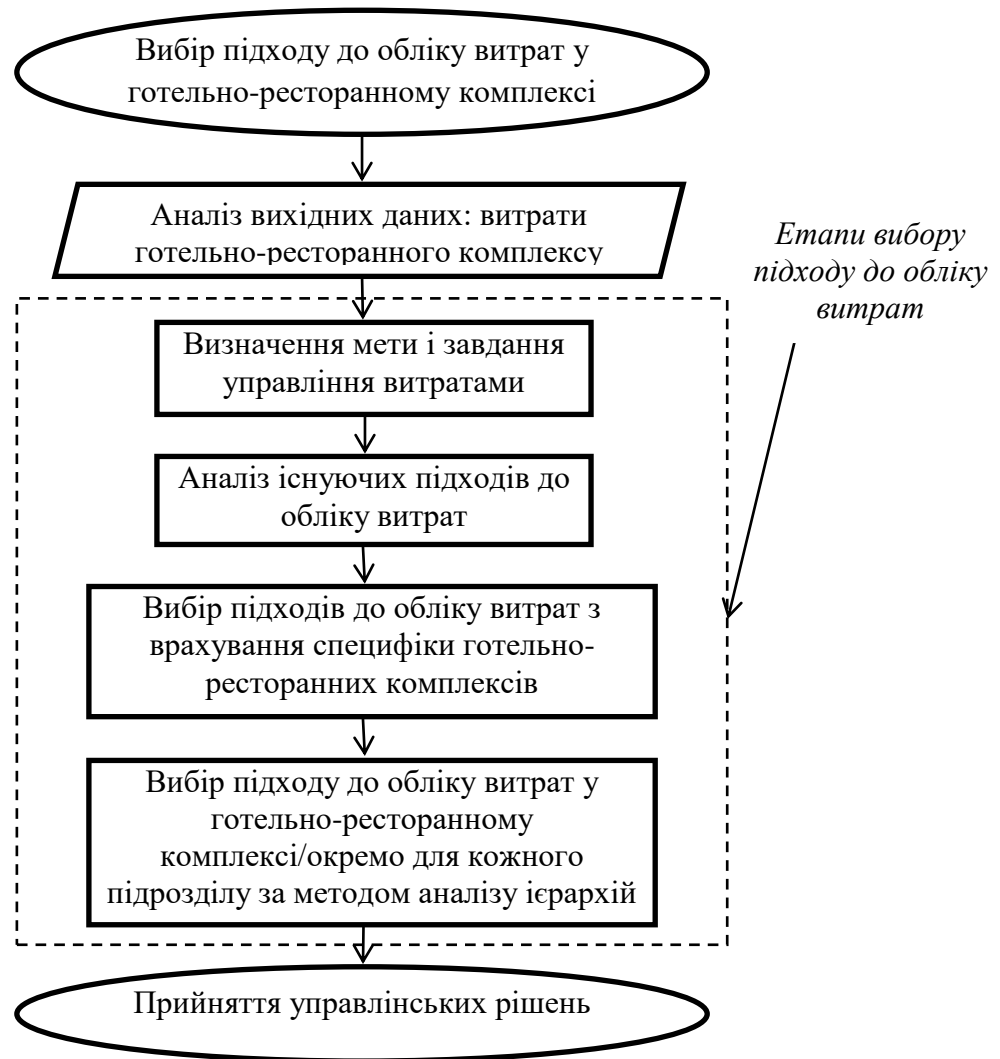


Рис. 1.12. Процедура вибору підходу до обліку витрат у готельно-ресторанному комплексі (розроблено автором)

Отже, після аналізу існуючих підходів до обліку витрат пропонується схема, яка побудована без врахування специфіки підприємств готельно-ресторанного комплексу і є універсальною, її основною метою є допомогти зменшити кількість можливих підходів до обліку витрат, щоб обирати потім з декількох варіантів вже відповідно до специфіки діяльності та завдань

управління витратами (рис. Ж.1 додатку Ж). Зазначимо, що у перелік підходівне включено екологічно орієнтований управлінський облік та єдину систему калькулювання. Це пояснюється тим, що ці підходи можливо застосовувати паралельно з іншими підходами. Наприклад, з одного боку, підприємство вирішує здійснювати облік за повними витратами, з іншого, – в своїй діяльності враховувати екологічні фактори. Також підприємства однієї галузі можуть домовитись вести в одній системі калькулювання, наприклад, застосовувати нормативний метод, отже буде використання і нормативного методу, і підходу єдиної системи калькулювання.

Надалі необхідно виділити підходи, які можна використовувати на підприємствах готельно-ресторанного комплексу. Такі підходи слід розділити з двох позицій: підхід можна застосувати в цілому у готельно-ресторанному комплексі чи лише в окремому підрозділі, по відношенню до різних операцій. Таким чином, на рис. 1.13 представлено підходи до обліку витрат, які можна застосувати у готельно-ресторанному комплексі у цілому, тобто у кожному підрозділі: облік витрат за операціями, з позиції управління якістю, ощадливе виробництво, кайзен-костинг та цільове управління собівартістю; крім того, до цієї ж групи слід віднести метод повного розподілу витрат, облік за історичною (фактичною) собівартістю, облік за змінними витратами, жорсткий директ-костинг – класичні підходи до обліку витрат, які зазвичай використовують у виробництві, однак їх застосовують і у сфері послуг залежно від методів ціноутворення та питомої ваги постійних і змінних витрат у витратах операційної діяльності.

Крім того, слід зауважити, що є підходи (наприклад, облік витрат з позиції управління якістю, ощадливе виробництво), основна мета яких – деталізація певних витрат, однак як саме розраховувати собівартість обґрунтованих відповідей немає, що спонукає до використання одночасно і класичних підходів до обліку витрат (метод повного розподілу витрат, облік за змінними витратами, нормативний метод тощо). Тобто коли обирають підходи до обліку витрат, необхідно в обліковій політиці та положенні з управлінського обліку готельно-ресторанного комплексу прописувати не тільки вибраний підхід, який стає

першочерговим, але і «другорядні» підходи, які беруться до уваги на тому чи іншому етапі обліку витрат. Також можна застосовувати основні положення того чи іншого положення для оптимізації витрат (наприклад, застосовувати кайзен-костинг, але окремо деталізувати витрати на якість, як пропонується обліком витрат з позиції управління якістю).



Рис. 1.13. Підходи до обліку витрат, які можна використовувати у готельно-ресторанному комплексі (сформовано автором)

Виходячи з даних на рис. 1.13, можна сказати, що представлені підходи до обліку витрат також спочатку використовувались у виробництві, однак їх основні ідеї не заперечують застосуванню у сфері послуг, у тому числі у готельно-ресторанному бізнесі. Тому залежно від потреби в тій чи іншій



інформації, напрямів управління витратами, методів ціноутворення здійснюється вибір на користь того чи іншого підходу.

Через різноманітність послуг може виникнути доцільність застосування різних підходів до обліку витрат, це пояснюється їх відмінністю, адже у ресторані будуть не тільки послуги надаватись, але, перш за все, готуватись блюда з напоями. Тому у кожному підрозділі може використовуватись свій підхід до обліку, зокрема калькулювання собівартості контракту, окремого замовлення, багаторазове калькулювання, облік з позиції пропускнуої здатності, система обліку «точно в строк», система калькулювання за останньою операцією, калькулювання витрат від зворотного (рис. 1.14). Калькулювання собівартості контракту і окремого замовлення може використано до окремих угод, однак до всіх угод застосовувати недоречно через ускладнення обліку і відсутність договорів на всі отримані доходи (у ресторані клієнти за спожиту продукцію отримують чек). Багаторазове калькулювання доцільно використовувати, коли готельну послугу розглядають як комплексну послугу, яка включає проживання, харчування і додаткові послуги.



Рис. 1.14. Підходи до обліку витрат, які можна використовувати в окремих підрозділах готельно-ресторанного комплексу (сформовано автором)

При здійсненні аналізу підходів до обліку витрат, зокрема, калькулювання собівартості продукції, товарів, робіт, послуг за допомогою вищезазначених схем (рис. Ж.1 додатку Ж, 1.13, 1.14) нами встановлено, що найбільш доречно використовувати наступні підходи у готелях: цільове управління собівартістю (A1), ощадливе виробництво (A2), система калькулювання за останньою операцією (A3), облік витрат з позиції управління якістю (A4), облік витрат за операціями (A5). Проте який з цих підходів вибрати, можна встановити за допомогою методу аналізу ієрархій. Для цього було використано наступні критерії, які можна побачити на рис. 1.15.

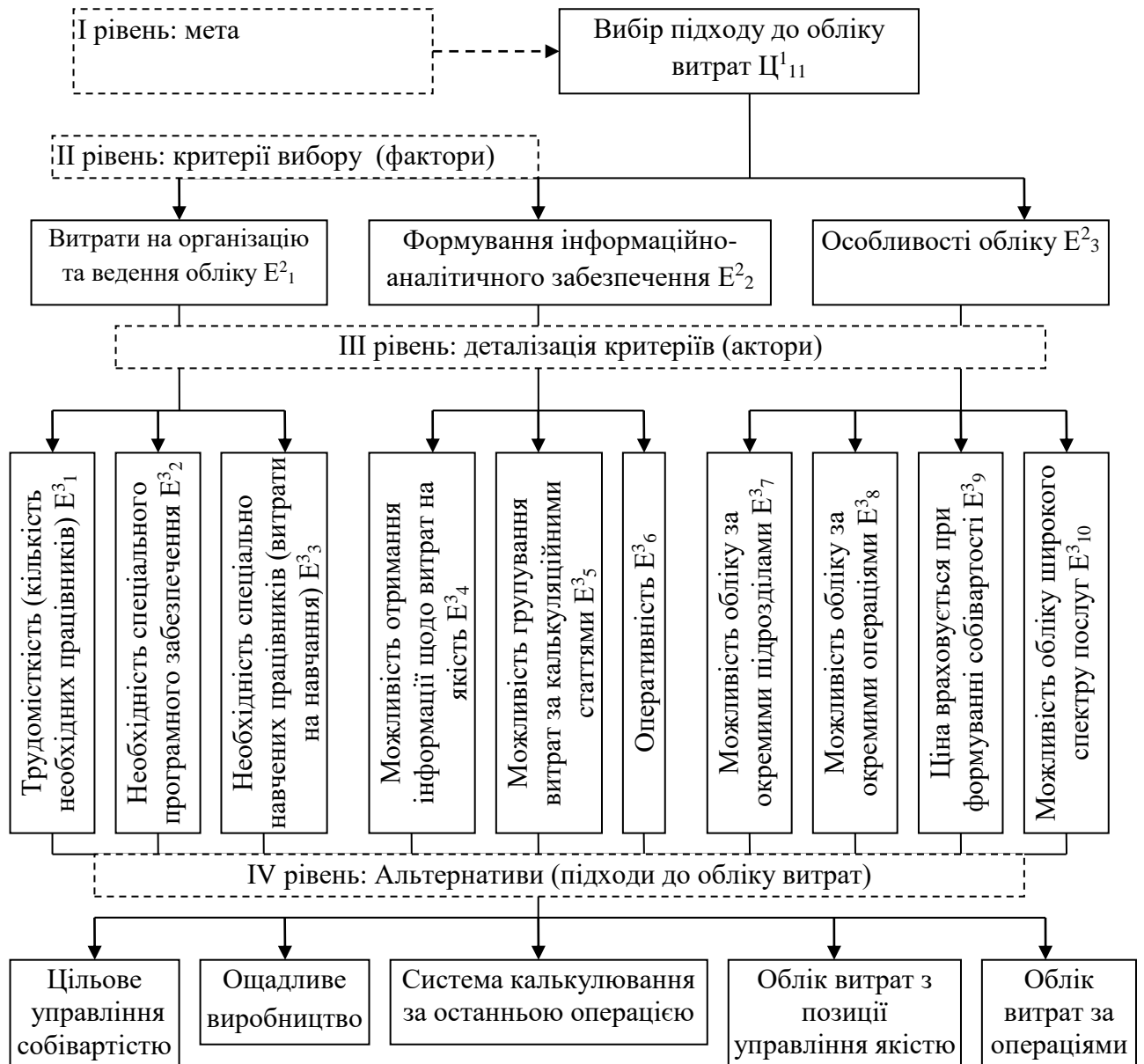


Рис. 1.15. Ієрархія вибору підходу до обліку витрат у готелях

Надалі необхідно скласти матриці попарних відносин для кожного рівня ієрархії та розрахувати вектори пріоритетів для встановлення впливу кожного критерію на загальну мету, результати чого надано у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Результати попарних порівнянь першого рівня ієрархії першого прямого процесу

Рівень 2 відносно $\mathcal{C}^1_{11}$	Матриця попарних порівнянь			Вектор пріоритетів
	$E^2_1$	$E^2_2$	$E^2_3$	
$E^2_1$	1	1/3	1/5	0,104729
$E^2_2$	3	1	1/3	0,258285
$E^2_3$	5	3	1	0,636986

Як визначено в табл. 1.2, найбільший вплив мають особливості обліку. Це пояснюється тим, що готелі мають багато різних видів послуг, які надають ті чи інші підрозділи, тому важливо мати можливість калькулювати окремо ту чи іншу послугу й акумулювати витрати за підрозділами. Також діяльність готелів залежить від враження покупців, тому важливо окремо враховувати витрати наякiстьтакоректувати ціну в залежності від ситуації на ринку, а при коректуванні ціни – і собівартість. Надалі визначаємо, які критерії (актори) мають найбільшу вагу у кожному критерії (факторі), тобто порівнюємо критерії третього рівня, що наведено у табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Результати попарних порівнянь другого рівня ієрархії першого прямого процесу

Рівень 3 відносно $E^2_1$	Матриця попарних порівнянь			Вектор пріоритетів	Рівень 3 відносно $E^2_2$	Матриця попарних порівнянь			Вектор пріоритетів
	$E^3_1$	$E^3_2$	$E^3_3$			$E^3_4$	$E^3_5$	$E^3_6$	
$E^3_1$	1	3	5	0,636986	$E^3_4$	1	1/5	1/3	0,104729
$E^3_2$	1/3	1	3	0,258285	$E^3_5$	5	1	3	0,636986
$E^3_3$	1/5	1/3	1	0,104729	$E^3_6$	3	1/3	1	0,258285
$\lambda_{\max} = 3,0385$ ; IO = 0,019; BO = 0,033					$\lambda_{\max} = 3,0385$ ; IO = 0,019; BO = 0,033				

Продовження табл. 1.3

Рівень 3 відносно $E^2_3$	Матриця попарних порівнянь				Вектор пріоритетів
	$E^3_7$	$E^3_8$	$E^3_9$	$E^3_{10}$	
$E^3_7$	1	1	3	3	0,357421
$E^3_8$	1	1	5	3	0,406108
$E^3_9$	1/3	1/5	1	1/3	0,079674
$E^3_{10}$	1/3	1/3	3	1	0,156797
$\lambda_{\max} = 4,1155$ ; IO = 0,0385; BO = 0,043					

Як можна побачити з табл. 1.3, найбільш вагомими критеріями є кількість необхідних працівників, можливість групування витрат за калькуляційними

статтями, можливість обліку за підрозділами та операціями. Таким чином, можна розрахувати, яка альтернатива є найбільш доцільнішою, що представлено у табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Результати попарних порівнянь третього рівня ієрархії першого прямого процесу

Рівень 4 відносно $E^3_1$	Матриця попарних порівнянь					Вектор пріоритетів	Рівень 4 відносно $E^3_2$	Матриця попарних порівнянь					Вектор пріоритетів
	A1	A2	A3	A4	A5			A1	A2	A3	A4	A5	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
A1	1	3	1	3	5	0,3647	A1	1	1/3	1	1/3	3	0,1289
A2	1/3	1	1/3	1	3	0,1367	A2	3	1	3	1	5	0,3439
A3	1	3	1	1	3	0,2643	A3	1	1/3	1	1/3	3	0,1289
A4	1/3	1	1	1	3	0,1703	A4	3	1	3	1	5	0,3439
A5	1/5	1/3	1/3	1/3	1	0,0639	A5	1/3	1/5	1/3	1/5	1	0,0544
$\lambda_{\max} = 5,1908$ ; IO = 0,047712; BO = 0,0426							$\lambda_{\max} = 5,0448$ ; IO = 0,0112; BO = 0,01						

Продовження табл. 1.4

Рівень 4 відносно $E^3_3$	Матриця попарних порівнянь					Вектор пріоритетів	Рівень 4 відносно $E^3_4$	Матриця попарних порівнянь					Вектор пріоритетів
	A1	A2	A3	A4	A5			A1	A2	A3	A4	A5	
A1	1	3	1/3	3	5	0,2461	A1	1	1/5	1/3	1/7	1	0,0530
A2	1/3	1	1/5	1	3	0,1038	A2	5	1	3	1/5	3	0,2088
A3	3	5	1	5	7	0,5011	A3	3	1/3	1	1/5	3	0,1215
A4	1/3	1	1/5	1	3	0,1038	A4	7	5	5	1	7	0,5579

A5	1/5	1/3	1/7	1/3	1	0,0453	A5	1	1/3	1/3	1/7	1	0,0588
$\lambda_{\max} = 5,14336; IO = 0,03584; BO = 0,032$							$\lambda_{\max} = 5,33197; IO = 0,08299; BO = 0,0741$						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
A1	1	1/3	1	1/3	1/7	0,0601	A1	1	3	3	3	3	0,4017
A2	3	1	3	1	1/5	0,1547	A2	1/3	1	1/3	1	1/3	0,0862
A3	1	1/3	1	1/3	1/7	0,0601	A3	1/3	3	1	3	3	0,2589
A4	3	1	3	1	1/5	0,1547	A4	1/3	1	1/3	1	1/3	0,0863
A5	7	5	7	5	1	0,5704	A5	1/3	3	1/3	3	1	0,1668
$\lambda_{\max} = 5,136192; IO = 0,034048; BO = 0,0304$							$\lambda_{\max} = 5,40902; IO = 0,10226; BO = 0,0914$						
Рівень 4 від- носно $E^3_7$	Матриця попарних порівнянь					Вектор пріоритетів	Рівень 4 віднос- но $E^3_8$	Матриця попарних порівнянь					Вектор пріоритетів
	A1	A2	A3	A4	A5			A1	A2	A3	A4	A5	
A1	1	3	3	3	1/3	0,2503	A1	1	3	5	3	1/3	0,2461
A2	1/3	1	3	1	1/3	0,1295	A2	1/3	1	3	1	1/5	0,1038
A3	1/3	1/3	1	1/3	1/5	0,0605	A3	1/5	1/3	1	1/3	1/7	0,0453
A4	1/3	1	3	1	1/3	0,1295	A4	1/3	1	3	1	1/5	0,1038
A5	3	3	5	3	1	0,4302	A5	3	5	7	5	1	0,5011
$\lambda_{\max} = 5,26342; IO = 0,065856; BO = 0,0588$							$\lambda_{\max} = 5,14336; IO = 0,03584; BO = 0,032$						

Продовження табл. 1.4

Рівень 4 від- носно $E^3_9$	Матриця попарних порівнянь					Вектор пріоритетів	Рівень 4 віднос- но $E^3_{10}$	Матриця попарних порівнянь					Вектор пріоритетів
	A1	A2	A3	A4	A5			A1	A2	A3	A4	A5	
A1	1	5	7	5	7	0,5687	A1	1	3	5	3	1	0,3418
A2	1/5	1	3	1	3	0,1543	A2	1/3	1	3	1/3	1/3	0,1029
A3	1/7	1/3	1	1/3	3	0,0746	A3	1/5	1/3	1	1/3	1/5	0,0540
A4		1	3	1	3	0,1543	A4		3	3	1	1/3	0,1596

	1/5							1/3					
A5	1/7	1/3	1/3	1/3	1	0,0481	A5	1	3	5	3	1	0,3418
$\lambda_{\max} = 5,211456$ ; IO = 0,052864; BO = 0,0472							$\lambda_{\max} = 5,164416$ ; IO = 0,041104; BO = 0,0367						

Отже, необхідно визначити, яку альтернативу вибирати за критеріями другого рівня. Для цього будемо наступні матриці:

1. визначаємо, яка альтернатива є найкращою за критерієм «Витрати на організацію та ведення обліку» (рис. 1.16):

$$\begin{pmatrix} 0.3647 & 0.1289 & 0.2461 \\ 0.1367 & 0.3439 & 0.1038 \\ 0.2643 & 0.1289 & 0.5011 \\ 0.1703 & 0.34389 & 0.1038 \\ 0.0639 & 0.0544 & 0.0453 \end{pmatrix} \cdot \begin{pmatrix} 0.636986 \\ 0.258285 \\ 0.104729 \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} 0.2914106 \\ 0.1867031 \\ 0.2542308 \\ 0.2718063 \\ 0.059496 \end{pmatrix}$$

Рис. 1.16. Вибір альтернативи за критерієм «Витрати на організацію та ведення обліку»

Таким чином, за витратами на організацію та ведення обліку краще обирати підхід цільового управління собівартістю. В умовах постійного збільшення конкуренції та «змаганням в цінах» це не є безпідставним.

2. визначаємо найдоцільнішу альтернативу за критерієм «Формування інформаційно-аналітичного забезпечення» (рис. 1.17):

$$\begin{pmatrix} 0.053 & 0.0601 & 0.4017 \\ 0.2088 & 0.1547 & 0.08623 \\ 0.1215 & 0.0601 & 0.2589 \\ 0.5579 & 0.1547 & 0.0863 \\ 0.0588 & 0.5704 & 0.1668 \end{pmatrix} \cdot \begin{pmatrix} 0.104729 \\ 0.636986 \\ 0.258285 \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} 0.1474873 \\ 0.14271524 \\ 0.1178374 \\ 0.1793888 \\ 0.4125532 \end{pmatrix}$$

Рис. 1.17. Вибір альтернативи за критерієм «Формування інформаційно-аналітичного забезпечення»

Таким чином, можна побачити, що за цим критерієм метод обліку за операціями надасть найбільш повну, оптимальну інформацію для управління.

3. визначаємо, яка альтернатива найкраще враховує специфіку діяльності підприємства за критерієм «Особливості обліку» (рис. 1.18):

$$\begin{pmatrix} 0.2503 & 0.2461 & 0.5687 & 0.3418 \\ 0.1295 & 0.1038 & 0.1543 & 0.1029 \\ 0.0605 & 0.0453 & 0.0746 & 0.054 \\ 0.1295 & 0.10378 & 0.1543 & 0.1596 \\ 0.4302 & 0.50107 & 0.0481 & 0.3418 \end{pmatrix} \cdot \begin{pmatrix} 0.357421 \\ 0.406108 \\ 0.079674 \\ 0.156797 \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} 0.2884323 \\ 0.1168736 \\ 0.0544363 \\ 0.12576738 \\ 0.41452642 \end{pmatrix}$$

Рис 1.18. Вибір альтернативи за критерієм «Особливості обліку»

Отже, за цим критерієм найбільш підходить для використання облік за операціями. Це можна пояснити необхідністю обліку окремо кожного виду послуги як основної, так і додаткової для надання повної інформації управління.

Останнім етапом є вибір альтернативи, що задовольняє всім визначеним критеріям (рис. 1.19):

$$\begin{pmatrix} 0.2914 & 0.1475 & 0.2884 \\ 0.1867 & 0.1427 & 0.1169 \\ 0.2542 & 0.1178 & 0.0544 \\ 0.2718 & 0.1794 & 0.1258 \\ 0.0595 & 0.4126 & 0.4145 \end{pmatrix} \cdot \begin{pmatrix} 0.1047 \\ 0.2583 \\ 0.637 \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} 0.25231963 \\ 0.1308722 \\ 0.09169528 \\ 0.15493108 \\ 0.37684073 \end{pmatrix}$$

Рис. 1.19. Вибір альтернативи за всіма критеріями

Таким чином, можна зробити висновок, що в результаті аналізу даних встановлено: доцільніше всього буде використовувати для обліку витрат підхід «облік витрат за операціями». Це обґрунтовано, адже цей підхід враховує широкий спектр послуг, надає достатньо повну інформацію як за групами



витрат, так і за різними операціями. Проте не можна не зазначити, що облік за операціями доцільно обирати з точки зору бухгалтерії, але не можна забувати, що організація та ведення такого обліку є дорогим, а для керівника все ж таки на першому місці завжди фінансові ресурси, тому слід звернути увагу на цільове управління витратами, що також відповідає критеріям і є більш дешевшим варіантом.

Для визначення підходу до обліку витрат у ресторанах було також використано метод аналізу ієрархій[249]. За допомогою аналізу існуючих методів і підходів до обліку витрат [121, с. 29-31;174, с. 1008-1012] та запропонованих автором рекомендацій було встановлено, що найбільш доречно використовувати наступні методи чи підходи до обліку витрат, які виступатимуть альтернативами: облік витрат з позиції управління якістю (A1), цільове управління собівартістю (A2), калькулювання витрат від зворотного (A3), система «точно в строк» (A4), облік з позицій пропускну здатності (A5). Для вибору альтернативи було використано наступні критерії, оцінку яких представлено у табл. 1.5.

*Таблиця 1.5*

Числові оцінки матриці попарних порівнянь для критеріїв

Критерії	Витрати часу на ведення	Необхідна кількість спеціалістів	Необхідність спеціального програмного забезпечення	Мінімальні майбутні постійні витрати	Врахування якості продукції
Витрати часу на ведення (K1)	1	3	5	1/3	3
Необхідна кількість спеціалістів (K2)	1/3	1	3	1/5	3
Необхідність спеціального програмного забезпечення (K3)	1/5	1/3	1	1/5	3
Мінімальні майбутні постійні витрати (K4)	3	5	5	1	5
Врахування якості	1/3	1/3	1/3	1/5	1

продукції (K5)					
----------------	--	--	--	--	--

Відношення узгодженості за даними таблиці 1 дорівнює 8,55%, що відповідає критеріям та підтверджує раціональність суджень.

Далі необхідно оцінити кожну альтернативу за кожним критерієм. Для цього було побудовано матриці попарних порівнянь другого рівня ієрархії та розраховано вектори пріоритетів, відношення узгодження за кожним критерієм менше 10%, яке показує, що судження має сенс (додатокЗ).

Тому наступним етапом є оцінка альтернатив за кожним критерієм. Результати оцінок наведено у таблиці 1.6.

Таблиця 1.6

Розрахунок глобальних пріоритетів для кожної альтернативи

Альтернативи	Критерії					Глобальні пріоритети
	K1	K2	K3	K4	K5	
	Численне значення вектору пріоритету					
	0,252990	0,132897	0,077321	0,481606	0,055185	
A1	0,054367	0,111111	0,384615	0,111111	0,692308	0,149976
A2	0,128929	0,111111	0,384615	0,111111	0,076923	0,134880
A3	0,343888	0,555556	0,076923	0,555556	0,076923	0,438584
A4	0,343888	0,111111	0,076923	0,111111	0,076923	0,165471
A5	0,128929	0,111111	0,076923	0,111111	0,076923	0,111089

У результаті розрахунків встановлено, що максимальне значення глобального пріоритету має альтернатива «калькулювання витрат від зворотного», отже, саме цей метод доцільно використовувати при обліку витрат у ресторані. Це можна пояснити тим, що у ресторані майже все готується під поточне чи майбутнє (за планом) замовлення, залишки довго не зберігають, обсяги незавершеного виробництва є несуттєвими, запаси мінімізують, при цьому управлінську концепцію «точно в строк» також буде застосовано, тобто доречно використовувати одразу декілька підходів для оптимізації витрат.

Таким чином, можна зробити висновок, що у ресторані доцільно калькулювати собівартість від зворотного, також можна додатково поєднувати систему «точно в строк» та позицію управління якістю, що можливо, адже калькулювання витрат від зворотного включає в себе систему «точно в строк», а врахування витрат на якість при обґрунтуванні рішень в умовах конкуренції

стає необхідним особливо у тих сферах діяльності, де враження покупців стоїть на першому місці, а враження прямо залежить від якості. Це означає, що необхідно поєднувати методи та підходи до обліку витрат для їх оптимізації, процесу виробництва та підвищення якості продукції.

### 1.3. Теоретичні засади управлінського обліку витрат операційної діяльності

У сучасних умовах керівникам для підвищення конкурентоспроможності та потенціалу ринкової позиції необхідно постійно приймати оптимальні й компетентні управлінські рішення, що охоплюють всі сфери діяльності підприємства. Це потребує наявності такого обліково-аналітичного забезпечення, що буде включати інформацію, яка охоплює зовнішнє середовище та внутрішні бізнес-процеси. Фінансовий облік не надає детальної інформації щодо всіх аспектів діяльності, він по суті фіксує те, що вже здійснилось, без будь-якого аналізу, що спричинило появу управлінського обліку, особливо з розвитком ринкової економіки. Проте на теперішній час немає єдиного підходу до визначення управлінського обліку.

На сьогодні можна побачити, що управлінський облік асоціюють з внутрішньогосподарським, виробничим обліком. Так, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [208] при визначенні управлінського обліку посилаються на внутрішньогосподарський облік. У визначенні поняття «управлінський облік» в роботах як зарубіжних, так і вітчизняних авторів є акцент на центральну проблему – облік витрат та доходів підприємства. Це значною мірою пов'язано з тим, що управлінський облік модифікувався з калькуляційного, виробничого [124, с. 31], це пояснює й те, що деякі вчені й досі ототожнюють управлінський та виробничий обліки. Проте на думку автора, управлінський облік – поняття ширше, ніж внутрішньогосподарський чи виробничий облік, тому що охоплює не тільки виробництво, але й інші сфери діяльності, враховує вплив зовнішнього

середовища, стратегічні цілі підприємства, надає інформацію на різних рівнях управління – оперативному, тактичному, стратегічному.

Також поняття «управлінський облік» є більш складним, тому що включає в себе властивості «управління» та «обліку». При цьому якщо у фінансовому обліку на першому місці стоїть саме облік, тобто відображення господарських операцій на бухгалтерських рахунках, у звітності і т.д., то в управлінському обліку в пріоритеті складова «управління», саме тому найголовнішою задачею управлінського обліку є надання інформації для прийняття управлінських рішень. Це пояснює і твердження, що ступінь сформованості управлінського обліку напряму залежить від ступеню розвитку системи менеджменту підприємства, бо формує міжелементні зв'язки й інструментарій їх використання залежно від запитів з боку системи менеджменту [149, с. 7]. Тому управлінський облік повинен не просто фіксувати дані, як фінансовий облік, а впливати з мети управлінських завдань [161, с. 51]. Тобто у виконанні відповідного суб'єкта управлінський облік може приймати на себе як винятково інформаційні функції, так і функції управління. При цьому довгострокове стратегічне планування не є функцією управлінського обліку [150, с. 50].

Отже, відмінність точок зору щодо встановлення сутності управлінського обліку спричинило необхідність аналізу підходів вітчизняних та зарубіжних науковців до визначення поняття «управлінський облік», що представлено у табл. К.1 додатку К.У результаті проведеного аналізу встановлено, що під управлінським обліком розуміють: систему, підсистему бухгалтерського обліку, самостійний напрямок бухгалтерського обліку, професію, сферу діяльності, облік, процес, надання інформації, інформаційну основу. Так, можна погодитись з Ч. Хорнгреном, Т. П. Карповою, Л. В. Нападовською і т.д., що управлінський облік є системою, адже дійсно управлінський облік включає в себе взаємопов'язані елементи, такі як центри відповідальності, контрольовані показники, первинні документи, форми управлінської звітності, облікові процедури збору, обробки і представлення інформації користувачам,

однак можна побачити, що розрахунок і контроль показників, заповнення первинних документів і управлінської звітності, збір, обробка і надання інформації є процесом, що не враховується у системному підході.

На думку Ф. Ф. Бутинця і А. Д. Шеремета, управлінський облік є підсистемою бухгалтерського обліку. Перевагою цього підходу є те, що, з одного боку, чітко просліджується розподіл фінансового й управлінського обліку, з іншого боку, формування єдиної інформаційної бази на підставі обох видів обліку. Однак такий підхід не враховує використання даних фінансового обліку в управлінському обліку, також управлінський облік у результаті розвитку переходить на стратегічний рівень (утворення стратегічного управлінського обліку), що виходить за рамки традиційного бухгалтерського обліку. Тому логічним є припущення М. А. Вахрушиної, що управлінський облік стає самостійним напрямком бухгалтерського обліку, однак з цього підходу недостатньо зрозуміло, що саме представляє собою управлінський облік.

Цікавим є визначення Інституту управлінських бухгалтерів, відповідно до якого управлінський облік – це професія. Однак, вважаємо, що облік може бути об'єктом діяльності тієї чи іншої професії, однак не самою професією, проте важливим є відзначення, що управлінський облік включає в себе партнерські відносини, тобто підкреслюється наявність зворотного зв'язку між управлінським обліком і користувачами. Теж саме можна сказати і на точку зору В. Б. Івашкевича, адже, з одного боку, управлінський облік дійсно може виступити сферою діяльності того чи іншого підприємства (наприклад, консалтингової компанії), однак не враховується, що управлінський облік організовується на підприємстві, і навіть якщо він ведеться на правах аутсорсингу, все рівно управлінський облік буде вважатись об'єктом діяльності, окремим процесом, але не сферою діяльності.

Обліковий підхід К. Н. Алданиязова підкреслює, що управлінський облік є різновидом обліку, проте не є розкритим результатом, рівні та функції обліку, також визначення звужено для використання лише у виробництві, коли управлінський облік можна застосовувати у будь-якій сфері діяльності.

Відповідно до процесного підходу, представниками якого є К.Друрі, О. М. Губачова, М. Р. Лучко, Г. О. Партін, П. Атрілл та інші, управлінський облік є сукупністю різних процесів, зокрема збору, акумулювання та надання інформації управлінцям для планування, контролю і прийняття рішень. Перевагою цього підходу є виділення основних процесів управлінського обліку, тобто його складових та функцій, однак недостатньо представлено користувачів інформації.

Підхід «надання інформації», що пропонується такими науковцями, як Т. Скоун, А. Апчерч, О. В. Карпенко, є частиною процесного підходу з акцентуванням результату управлінського обліку – надання певної інформації. Припущення М. З. Матвійчука, що управлінський облік є інформаційною основою, з одного боку, підкреслює розвиток управлінського обліку до стратегічного рівня, з іншого, не розкриває сутності управлінського обліку, його функцій і користувачів інформації, що є результатом, тому потребує доопрацювання.

Проте, вважаємо, що управлінський облік є процесом, адже він представляє собою сукупність взаємопов'язаних дій, має вхідні та вихідні дані, що несуть цінність для користувача. При аналізі визначень встановлено, що розповсюдженими зауваженнями є відсутність конкретизації виду інформації, виділення, на яких рівнях можна використовувати управлінський облік і з якою метою, та хто є користувачами інформації.

З наведеного вище можна зробити висновок, що управлінський облік – це саме процес, який базується на всіх функціях управління та здійснюється на всіх рівнях управління. Управлінський облік відіграє важливу роль на підприємстві, адже є основою інформаційно-аналітичного забезпечення, а, отже, і прийняття управлінських рішень. Аналіз різних підходів до визначення поняття «управлінський облік» показав, що досі є незрозумілою сутність управлінського обліку, що пов'язано з його розвитком, тому теоретичні основи управлінського обліку потребують і надалі уточнень.

Таким чином, автором запропоновано наступне визначення поняття «управлінський облік» з урахуванням вищезазначених зауважень:

управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, підготовки, інтерпретації, аналізу та передачі фінансової та нефінансової інформації при здійсненні інвестиційної, операційної і фінансової діяльності, 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.

Тому доречним організувати на підприємстві управлінський облік хоча б на окремих ділянках, адже це додаткові витрати, які не кожний суб'єкт господарювання може понести. Проте для формування управлінського обліку необхідно визначити, що впливає на його організацію, отже треба встановити фактори, що позначаються на формуванні управлінського обліку, що представлено на рис. 1.20.

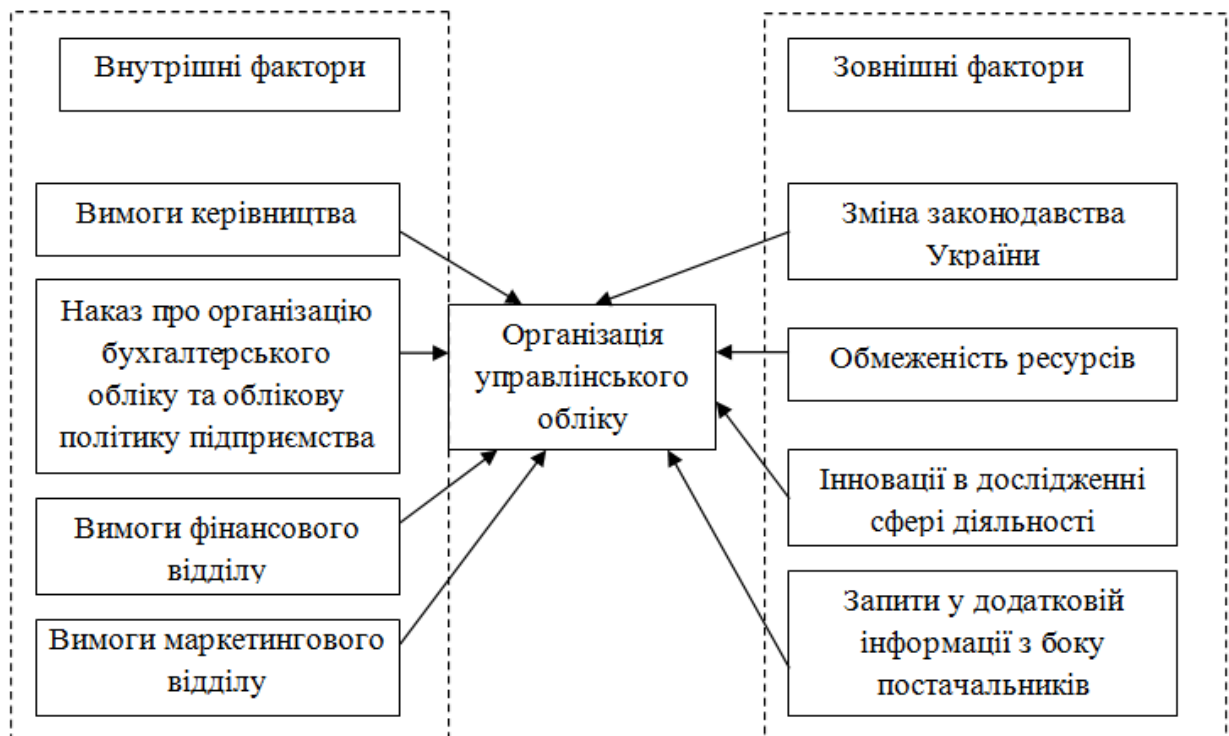


Рис. 1.20. Фактори, що впливають на організацію управлінського обліку

Управлінський обліковий система оброблення та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством має досить умовну структуру, яка значною мірою залежить від специфіки господарської діяльності підприємства, а також поточних і стратегічних завдань внутрішнього менеджменту підприємства [247, с. 297]. Проте не можна не відзначити зворотній зв'язок між системою управлінського обліку та діяльністю підприємства, що представлено на рис. 1.21 (на прикладі підприємств готельно-ресторанного комплексу).

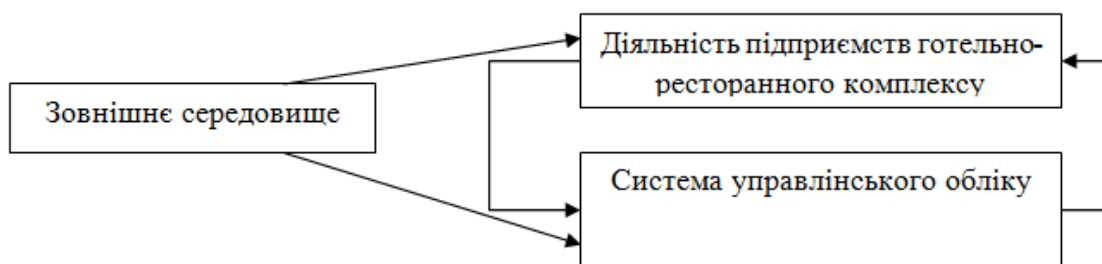


Рис. 1.21. Взаємозв'язок діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу та системи управлінського обліку (системно-управлінський підхід)

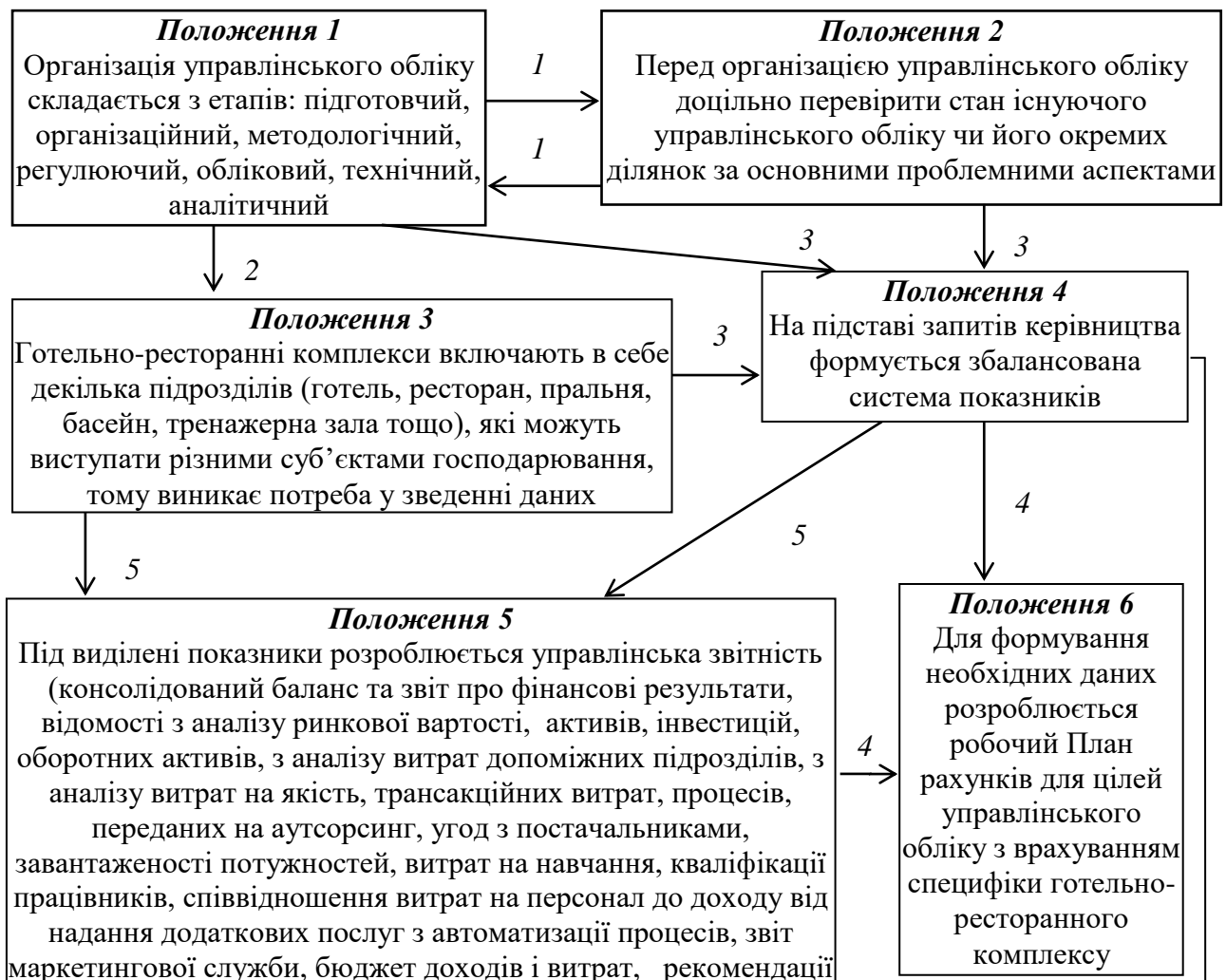
Таким чином, спостерігається зворотній зв'язок між діяльністю підприємств готельно-ресторанного комплексу та системою управлінського обліку. Це можна пояснити тим, що в залежності від особливостей діяльності об'єкту (підприємства готельно-ресторанного комплексу у цьому випадку) формується та чи інша система управлінського обліку, адже його результати, перш за все, необхідні для керівництва з метою прийняття управлінських рішень, тому саме діяльність «диктує» основні ключові моменти управлінського обліку. Однак виявлена інформація за допомогою управлінського обліку впливає на управлінські рішення, які визначають майбутню діяльність підприємств, саме тому зв'язок є зворотнім.

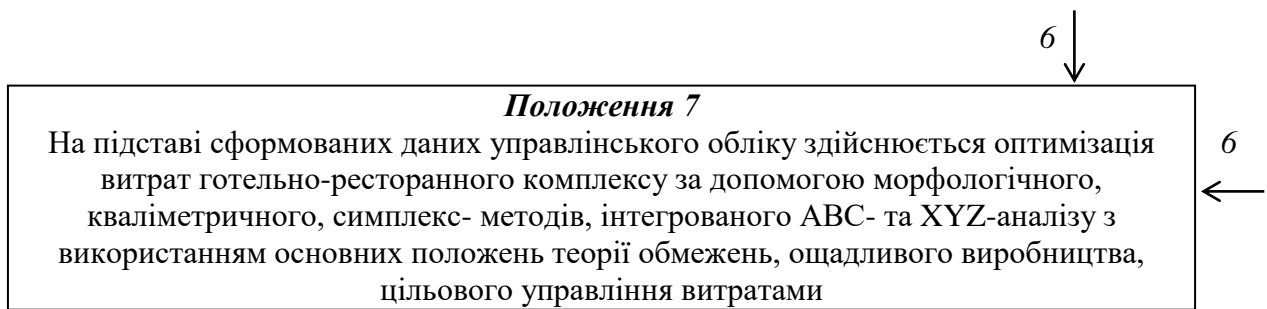
Таким чином, на підставі проаналізованих даних, можна сформулювати основні теоретичні положення формування обліково-аналітичної підтримки ведення діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу, які допомагають виділити у подальшому основні етапи та особливості організації,



та підходи, що слід враховувати, а також показують зв'язки між поняттями предметної області дослідження, а саме: підприємства готельно-ресторанного комплексу, управлінський облік, витрати операційної діяльності, управлінська звітність (рис. 1.22).

Так, при організації управлінського обліку необхідно, перш за все, виділити етапи та зазначити, які процеси входять до кожного етапу, при цьому важливим є встановлення, чи відсутня на цей момент система управлінського обліку, чи все ж таки присутні окремі ділянки управлінського обліку, тому доцільно здійснювати перевірку стану управлінського обліку на поточний момент. Крім того, готельно-ресторанні комплекси характеризуються тим, що включають в себе декілька об'єктів, що можуть бути як підрозділами одного підприємства, так і різними суб'єктами господарювання, тому виникає потреба у консолідації даних, що необхідно враховувати при побудові збалансованої системи показників та розробці управлінської звітності.





*Умовні позначення: 1 – підхід до організації, 2 – підхід до структурування, 3 – підхід до аналізу, 4 – підхід до обліку, 5 – підхід до формування облікового забезпечення, 6 – підхід до управління*

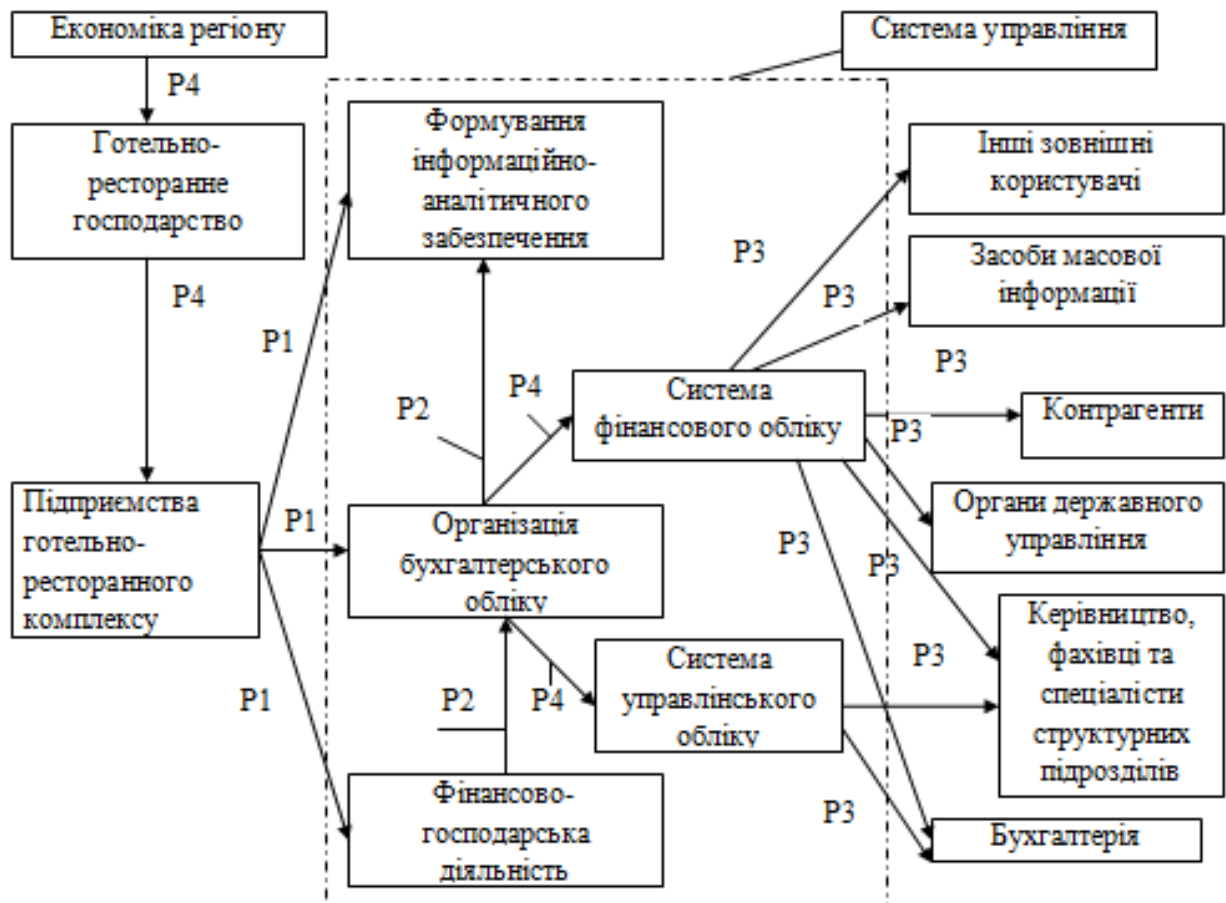
Рис. 1.22. Теоретичні положення організації управлінського обліку підприємств готельно-ресторанного комплексу(сформовано автором)

Однак першочерговим є визначення побажань керівництва щодо майбутнього управлінського обліку, тобто що саме чекають керівники від управлінського обліку. На підставі цих побажань виділяють основні показники, з яких будується збалансована система показників. Ці показники закладаються в форми управлінської звітності, адже саме звітність стане джерелом інформації для їх розрахунку. Для відображення даних формується робочий План рахунків для цілей управлінського обліку, що допомагає акумулювати інформацію на відповідних рахунках з врахуванням специфіки діяльності та потреб у додаткових даних. Надалі на основі зведеної інформації аналізуються витрати операційної діяльності, визначаються резерви скорочення витрат та більш раціональні шляхи використання наявних ресурсів і виділяються напрямки їх оптимізації з метою підвищення ефективності діяльності.

При цьому важливим стає визначення місця управлінського обліку в обліково-аналітичному забезпеченні, адже, як вже було відзначено, організація управлінського обліку прямо залежить від особливостей діяльності того чи іншого підприємства, проте є складові та чинники, що присутні у будь-якій системі (суб'єкті господарювання), отже зв'язки, що виникають при організації

управлінського обліку на прикладі підприємств готельно-ресторанного комплексу у розвиток теоретичних положень, зазначених вище, представлені на рис. 1.23. Як можна побачити, підприємства готельно-ресторанного комплексу мають систему управління, яка складається з певних компонентів: фінансово-господарська діяльність, для здійснення якої необхідна організація бухгалтерського обліку з метою відображення господарських операцій, дані бухгалтерського обліку у свою чергу формують певну інформаційну базу для прийняття управлінських рішень.

Слід відзначити, що на рис. 1.22 представлено суб'єкти споживання фінансового та управлінського обліку, проте не можна не зазначити, що вони є з іншого боку і факторами, які впливають на організацію бухгалтерського обліку, тобто «диктують», що дійсно потрібно для споживання. Це показує взаємопов'язаність елементів, що було представлено на рис. 1.21 та підтверджує минулий висновок щодо наявності зворотного зв'язку.



*P1 - відносини типу «система-процес»*

*P2 - відносини типу «фактор-відгук»*

*P3 - відносини типу «ресурс-суб'єкт споживання»*

*P4 - відносини типу «ціле-частина»*

Рис. 1.23. Структурна модель зв'язків предметної області організації управлінського обліку (розробка автора)

Таким чином, можна зробити висновок, що управлінський облік відіграє важливу роль при прийнятті рішень, адже надає інформацію з різних сфер діяльності, яка стає необхідною складовою обліково-аналітичного забезпечення. Проте управлінський облік не має як такої чітко наданої структури і має певні особливості організації в залежності від потреб керівництва та особливостей діяльності підприємства. Також відзначено, що на організацію управлінського обліку впливають як зовнішні, так і внутрішні фактори, і це вірно, адже при управлінні необхідно враховувати обидва середовища, тому що підприємство має свої внутрішні чинники та постійно взаємодіє із зовнішніми. Це пояснює врахування впливу таких факторів при дослідженні зв'язків, що виникають при побудові управлінського обліку як частини бухгалтерського обліку.

Управлінський облік організовується та проводиться для задоволення внутрішніх потреб керівництва, при цьому включає як фінансову, так і не фінансову інформацію, тому виникає проблема того, що не всі загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку підходять до управлінського обліку, також є потреба у визначенні додаткових принципів. Є підхід, що жодному з централізованих відомств не вказується, щоб управлінська звітність була виконана на підставі загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку, якщо вона надає лише управлінську інформацію і призначена лише для внутрішнього користування [107]. Також відмічається, що

основним принципом управлінського обліку є його орієнтація на задоволення інформаційних потреб управління, рішення задач внутрішньофірмового менеджменту різного рівня прав і відповідальності. При цьому інформація повинна випереджати прийняті рішення [120]. Крім того, виділяються головні правила управлінського обліку для успішної підготовки інформації для прийняття проблемних рішень, ведення рахунків тощо: використання підходу з точки зору ефективності, відношення до поведінкових аспектів таке ж уважне, як і до технічних, використання різних витрат до різних цілей [250].

Є дослідження, в яких на підставі аналізу сутності, мети, основних завдань, функцій і відмінностей фінансового обліку від управлінського розкрито базові принципи управлінського обліку, що лежать в основі інших елементів самої системи управлінського обліку [177]. Аналогічно виділяються основні принципи управлінського обліку і в інших роботах із зазначенням, що вони повинні узгоджуватися з принципами управління витратами, які вже виробила практика [124]. Не можна не відзначити, що існують загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку, частину з яких можна застосовувати до управлінського обліку, проте управлінський облік, як система, має і власні принципи [21]. При цьому важливою характеристикою управлінського обліку стає те, що він охоплює всі рівні управління та є персоніфікованим, тобто забезпечується координація та комбінування зусиль всіх менеджерів для досягнення загальної мети [194]. Крім того, слід додати, що сукупність виконаних принципів забезпечує дієвість системи управлінського обліку, однак не уніфікує сам процес [115].

Принцип – це вихідне положення будь-якої теорії, вчення, науки, світосприйняття, політичної організації тощо [187]. Зазначається, що принцип бухгалтерського обліку – це правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності [21]. Тобто принципи управлінського обліку – це базові засади, які є основою організації та ведення управлінського обліку.

Відповідно до ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» встановлено такі принципи, на яких ґрунтується бухгалтерський облік: обачності, повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування й відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника та періодичності [208]. Проте не всі принципи підходять для управлінського обліку, який включає як фінансові, так і не фінансові дані. Так, згідно з принципом послідовності зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, проте для управлінського обліку доцільно змінювати положення з ведення управлінського обліку відповідно до потреб керівництва, а не змін у законодавстві. Також, внаслідок того, що до управлінського обліку входять дані з інших сфер діяльності, вони можуть мати інші одиниці виміру, тому принцип «єдиний грошовий вимірник» не стосується управлінського обліку.

Це означає, що до управлінського обліку доцільно приймати й інші принципи. Базуючись на вищеперелічених положеннях, у роботі систематизовано основні принципи управлінського обліку, що згруповані у додатку Л. При систематизації принципів було встановлено, що деякі принципи є логічним наслідком один одного. Так, за рахунок того, що існує багато інструментів ведення обліку, то можливі і різні варіанти інформації, тому багатоваріантність є наслідком методологічного плюралізму. Так само, багатоваріантність є наслідком принципу науковості, адже завдяки розвитку науки виникають ті чи інші підходи щодо формування інформації. Крім того, за рахунок багатоваріантності виникає необхідність комплексно охоплювати всі елементи та заздалегідь враховувати їх фіксацію для уникнення подвійності (принцип «комплексність та релевантність»).

Також, організована система витікає з потреб керівництва, тобто принцип «орієнтація на задоволення потреб управління» впливає на те, як буде організований управлінський облік, що, в свою чергу, впливає на вибір підходів до обліку витрат (принцип «різна собівартість для різних цілей») та окупність

самої організації (принцип «результативність»). Окрім цього, внаслідок припущення безперервності діяльності логічним стає її планування, тому виникають принципи бюджетування, перспективність та стратегічна орієнтація.

Крім того, є взаємопов'язані принципи. Так, з одного боку інформація повинна відповідати тому чи іншому рівню управління (принцип «співвідношення облікової інформації з відповідним рівнем управлінського рішення»), з іншого боку, доцільно застосовувати єдині підходи для дослідження того чи іншого питання («єдність методологічних підходів при дослідженні об'єктів на різних рівнях управління»), тому ці принципи треба враховувати одночасно. Також взаємопов'язані системний підхід та принцип організованої системи, адже управлінський облік включає взаємопов'язані елементи, які є складовими безпосередньо структури управлінського обліку.

Управлінський облік повинен бути побудований таким чином, щоб загальні завдання, що стоять перед управлінською системою підприємства, розподілялися між різними рівнями управління, де кожен менеджер несе свою частку відповідальності за рішення певної частини зазначених завдань; в той же час облікова система повинна забезпечувати спряженість і взаємозв'язок різних інформаційних потоків як основу для взаємодії всіх функцій управління [164, с. 247]. Управлінський облік використовується на трьох рівнях управління – оперативному, тактичному, стратегічному, отже, проведена систематизація підходів дозволила встановити несхожість елементів управлінського обліку на кожному рівні, що надано у табл. 1.7 [65, с. 184; 121, с. 23-24; 124, с. 25-27; 177, с. 178; 196]. Відмінність такого розподілу за рівнями полягає у виділенні мети управлінського обліку на кожному рівні управління, також серед користувачів інформації запропоновано виділяти не тільки керівництво підрозділів, але і різних проектів і центрів відповідальності, тому що на практиці деякі проекти – це окремі підрозділи чи сукупність декількох підрозділів, менеджер того чи іншого центру відповідальності також використовує інформацію, отриману на тактичному рівні, для прийняття рішень.

Таблиця 1.7

## Управлінський облік на різних рівнях управління

Елемент	Оперативний рівень	Тактичний рівень	Стратегічний рівень
1	2	3	4
Мета	Організація процесу ефективного виконання окремих виробничих задач та операцій	Формування інформаційного забезпечення для ефективного використання наявних ресурсів	Генерація економічної інформації для визначення напрямків розвитку організації та досягнення стратегічних цілей
Орієнтація	Внутрішні процеси та явища підприємства	Внутрішні процеси та явища підприємства	Аналіз зовнішнього бізнес-середовища
Принципи	Реактивність, прогнозованість, оптимальність, інтернальність	Перспективність, екстернальність, гнучкість	Релевантність, достатність, раціональність, конфіденційність, відповідальність, орієнтація обліку на досягнення стратегічних цілей підприємства, принцип комплексності
Функції	Планово-прогнозна, обліково-аналітична, організаційна, комунікаційно-координаційна, оптимістична, мотиваційна, контрольно-управлінська		
Суб'єкти (користувачі інформації)	Спеціалісти підрозділів	Керівництво підрозділів, проектів, центрів відповідальності	Вище керівництво
Об'єкт	Ресурси, процеси, витрати, результати, центри відповідальності		

Продовження табл. 1.7

1	2	3	4
Задачі	<ol style="list-style-type: none"> <li>Інформаційне забезпечення для оцінки й аналізу діяльності окремих сегментів підприємства</li> <li>Накопичення інформації в аналітичному обліку за ознаками, необхідними для управління</li> <li>Нормування виробничих витрат</li> <li>Оперативне регулювання та контроль за створенням запасів</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>Оцінка й облік внутрішніх ресурсів і процесів підприємства, що формують його потенціал, для здійснення контролю й підвищення ефективності їх використання</li> <li>Контроль і аналіз витрат за сегментами, продуктами, центрами відповідальності</li> <li>Формування планів і бюджетів, розрахунок відхилень від планів</li> <li>Ціноутворення</li> <li>Визначення продуктових ліній</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>Забезпечення інформацією щодо реалізації стратегії</li> <li>Аналіз та оцінка ефекту від зміни стратегії</li> <li>Аналіз прибутковості конкурентів, замовників</li> <li>Аналіз, прогнозування зовнішніх умов, що впливають на діяльність підприємства</li> <li>Оцінка стратегічних рішень щодо їх впливу на акціонерну вартість</li> <li>Інформаційне забезпечення для аналізу власного потенціалу ринкової позиції</li> <li>Планування та</li> </ol>



			інформаційне забезпечення оцінки ключових показників результативності діяльності підприємства та його центрів відповідальності, моніторинг відхилень від плану та їх причин, ініціалізація коректуючих дій
Інструменти	Нормативний метод	Бюджетування, CVP-аналіз	SWOT-аналіз, збалансована система показників

Таким чином, можна зробити висновок, що розмежування управлінського обліку за рівнями управління допомагає зрозуміти, яка інформація необхідна, хто виступає її користувачем та які задачі повинна вирішувати система управлінського обліку. Це допомагає оптимізувати управлінський облік, підвищити його ефективність, що, в свою чергу, покращує якість прийняття управлінських рішень, від чого залежить не тільки конкурентоспроможність і прибутковість підприємства, але безпосередньо й імовірність майбутньої діяльності, адже погіршення ринкової позиції призводить до зменшення доходів, як наслідок, з'являються збитки, якщо ситуацію не змінити, то підприємство доводиться закривати, а причиною виявляється те, що у потрібний час було прийнято невірне рішення, яке вплинуло на стан підприємства. Отже, формування управлінського обліку є необхідністю для здійснення якісного управління підприємством.

### Висновки до розділу 1

Дослідження основних теоретичних положень щодо управлінського обліку витрат операційної діяльності на підприємствах готельно-ресторанного комплексу як частини готельно-ресторанного господарства, що, в свою чергу, є складовою індустрії гостинності, дозволяють зробити наступні висновки:

1. Проведено контент-аналіз поняття «готельно-ресторанне господарство», а також критичний аналіз понять «готельно-ресторанний комплекс», «готельно-ресторанне господарство», завдяки чому встановлено, що готельно-ресторанні комплекси складаються з декількох об'єктів, що можуть виступати самостійними суб'єктами господарювання, які здійснюють діяльність щодо надання послуг з тимчасового проживання і харчування, а також обслуговування (готельно-ресторанний бізнес) та є складовою готельно-ресторанного господарства, що входить до індустрії гостинності. Сформульовано визначення «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. Виділено особливості діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу.

2. Протягом дослідження з'ясовано, що в світі індустрія гостинності має високий дохід і стрімкі темпи розвитку, з'являються і розвиваються додаткові послуги окрім проживання і харчування, мотелі і кемпінги, молодіжні бази. Порівняно кількість суб'єктів господарювання, що займаються розміщенням та організацією харчування 2010-2016 рр. Визначено причини відповідного складу суб'єктів господарювання, що займаються тимчасовим розміщенням та організацією харчування. Проаналізовано динаміку змін у кількості підприємств, що займаються тимчасовим розміщенням та організацією харчування, порівняно з усіма підприємствами України. Також згруповано підприємства, що займаються тимчасовим розміщенням та організацією харчування, за розміром. Крім того, було визначено особливості категоризації готелів та інших об'єктів, що призначаються для наданих послуг з тимчасового розміщення (проживання), та встановлено, що не всім готелям в Харківській області присвоєно категорію, що не може не відзначатись на якості послуг. Також, проаналізовано рентабельність операційної діяльності готелів і ресторанів в Україні, зокрема динаміку витрат і результатів операційної

діяльності готелів та ресторанів в Україні. Зроблено висновки щодо збитковості готельно-ресторанного бізнесу внаслідок постійного збільшення витрат та необхідності встановлення контролю щодо дотримання законодавства України.

3. За допомогою морфологічного аналізу визначено сутність витрат операційної діяльності та виділено основні види витрат, що виникають при наданні основних та додаткових послуг. Уточнено, що витрати операційної діяльності готельно-ресторанних комплексів – це 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. Виділено фактори, що впливають на облік витрат, а також склад витрат операційної діяльності, що виникають при наданні основних та додаткових витрат.

4. В результаті проведеного аналізу встановлено, що під управлінським обліком розуміють: систему, підсистему бухгалтерського обліку, самостійний напрямок бухгалтерського обліку, професію, сферу діяльності, облік, процес, надання інформації, інформаційну основу. Запропоновано під управлінським обліком розуміти процес, який базується на всіх функціях управління, здійснюється на всіх рівнях управління та включає в себе саме ті складові, завдяки яким у кінцевому варіанті буде формуватися потрібна керівництву інформація.

5. Систематизовано основні принципи управлінського обліку з об'єднанням за різними аспектами, що виділені різними науковцями із запропонованням власних. Зроблено висновок, що принципи стають наслідком один одного чи є взаємопов'язаними, вони необхідні для організації адекватної системи управлінського обліку на підприємстві, специфіку діяльності котрого треба враховувати.

6. Надано основні теоретичні положення організації управлінського обліку, що у подальшому допомагають встановити основні етапи цього процесу. В результаті аналізу основних підходів до обліку витрат представлено

процедуру вибору підходу до обліку витрат, на підставі якої було виділено основні підходи, що можна застосовувати у готелях і ресторанах, а за допомогою методу аналізу ієрархій встановлено, що доцільніше всього буде використовувати для обліку витрат у готелях підхід «облік витрат за операціями», проте альтернативним варіантом може бути цільове управління витратами, що також відповідає критеріям і є більш дешевшим варіантом. Для ресторанів запропоновано використовувати облік витрат від зворотного.

Основні результати досліджень, що надані у розділі 1, опубліковано у наукових працях автора [32; 33; 34; 36; 37; 44; 45; 47; 50; 51; 52;53; 54; 55;56; 57; 59; 277;278; 279].

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ГОТЕЛЬНО-РЕСТОРАННОГО КОМПЛЕКСУ

2.1. Побудова управлінського обліку витрат операційної діяльності з урахуванням специфіки готельно-ресторанного комплексу

Відповідно до Щорічної оцінки ділового клімату малих і середніх підприємств (ABCA, AnnualBusinessClimateAssessment)Індекс ділового клімату, який включає в себе очікування та оцінку підприємцями поточної ситуації, плани розвитку бізнесу на наступні 2 роки, у 2016 році склав +0,06 за шкалою

від -1 до +1 на відміну від 2015 року (+0,01), що пояснюється підвищенням оцінки стану ділового середовища, однак темпи зростання оптимізму щодо дворічних планів зменшилися у 2016 році у порівнянні з 2015 роком [259]. Тому стає важливим формування інформаційної бази, на підставі якої можна було б планувати діяльність та прогнозувати розвиток бізнесу, у чому може допомогти налагоджений управлінський облік.

При побудові управлінського обліку важливим є виділення видів витрат операційної діяльності, визначення, які саме види потрібно деталізувати та у подальшому аналізувати та їх врахування при розробці робочого Плану рахунків для цілей управлінського обліку з урахування специфіки готельно-ресторанного комплексу.

Слід відзначити, що при розробці плану рахунків доцільно одразу врахувати, які види витрат потрібні надалі для аналізу, щоб було легше отримувати таку інформацію, для цього треба визначитись із класифікацією витрат, зокрема мова йде про витрати операційної діяльності.

Н. В. Прохар, Ю. О. Ночовна зазначають, що розробка ефективної моделі класифікації витрат підприємств в рамках управлінського обліку повинна здійснюватись у три етапи:

- визначення головних напрямів використання інформації про витрати;
- встановлення основних класифікаційних ознак витрат;
- розподіл витрат на види на підставі вивчення причинно-наслідкових взаємозв'язків між ними [214, с. 52].

Внаслідок того, що готельно-ресторанні комплекси включають в себе і виробництво, і торгівлю, і надання робіт, послуг, то виділення напрямів використання інформації стає проблематичним, адже для кожного центру відповідальності доцільно виділяти ті чи інші витрати, тому треба систематизувати різні підходи до класифікації витрат, зокрема витрат операційної діяльності, для дослідження їх поведінки та групування у потрібних напрямках. Можна виділити такі напрями класифікації витрат операційної діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу:

- для віднесення до тієї чи іншої діяльності;
- для деталізації факторів впливу на прибуток підприємства;
- для встановлення періодичності та тривалості виникнення витрат;
- для виділення господарських процесів, що призводять до виникнення витрат;
- для врахування специфіки діяльності та подальшого налаштування в програмному забезпеченні;
- для групування витрат відповідно до мети та завдань стратегії;
- для деталізації витрат з метою їх подальшого аналізу для прийняття управлінських рішень тощо.

С.Ф. Голов вважає, що в основу класифікації витрат повинен бути покладений принцип «різні напрями класифікації – для здійснення різних функцій управління», оскільки поділ витрат на різні види використовується в управлінні різноманітними сферами діяльності підприємства [66, с. 68]. Тому у роботі згруповано основні класифікаційні ознаки витрат операційної діяльності із виділенням специфічних, що важливо контролювати на підприємствах готельно-ресторанного комплексу, на підставі [6, с. 217-223; 19, с. 14-16; 64, с. 34-36; 71, с. 269-270; 103, с. 158-159; 104, с. 222-223; 106, с. 52-54; 131, с. 99-103; 175; 183, с. 161-164; 198, 10-16; 236; 245, с. 9-10; 263, с. 179-181; 264, с. 203-206], що представлено у додатку М. Слід відзначити, що приклади, наведені у табл. М.1 додатку М, не є вичерпними і можуть виникати інші випадки, коли такі витрати будуть формуватися.

Крім того, необхідно враховувати специфіку діяльності готельно-ресторанного комплексу, тому нами виділено додатково наступні класифікаційні ознаки, які представлені у табл. 2.1.

*Таблиця 2.1*

Запропонована класифікація витрат операційної діяльності підприємств  
готельно-ресторанного комплексу

Класифікаційна ознака	Види витрат операційної діяльності
-----------------------	------------------------------------

За видами продукту	витрати на продукцію; витрати на товари; витрати на роботи; витрати на основні послуги; витрати на додаткові послуги
За підрозділами	витрати готелю; витрати ресторану; витрати пральні; витрати магазину; витрати тренажерної зали; витрати сауни; витрати басейну
За відношенням до покращення якості послуг	витрати на якість; витрати, що не впливають на якість
За відношенням до трансакцій за комплексом	трансакційні витрати; нетрансакційні витрати
За відношенням до створення цінності послуги	витрати, що впливають на цінність наданої послуги; витрати, що не створюють цінність для споживача
За запропонованими статтями калькуляції	продукти для приготування сніданків, обідів, вечері, ланчів; продукти для приготування напоїв; алкогольні напої (складові напої); втрати від псування продуктів, напоїв; витрати від втрат продуктів, напоїв у межах норми; електроенергія; білизна, рушники; засоби чищення; основна заробітна плата; додаткова заробітна плата; відрахування на соціальні заходи; податки, збори та інші обов'язкові платежі; витрати на утримання та експлуатацію устаткування; засоби гігієни; товари; управління; консультативно-інформаційні послуги; відрядження; представництво; підготовка та перепідготовка кадрів; якість продукції; імідж; комерційні послуги

За видами продукту можна зустріти витрати на продукцію, товари, витрати на роботи, витрати на основні послуги, витрати на додаткові послуги, що пояснюється особливістю готельного-ресторанного бізнесу – наявністю широкого спектра різних послуг, що відносяться до додаткових.

Також на кожному підприємстві витрати виділяють за статтями калькуляції та за підрозділами (центрами відповідальності). Так, у готельно-ресторанному комплексі, можуть бути витрати готелю, ресторану, пральні, магазину, тренажерної зали, сауни, басейну тощо. Це необхідно робити, адже зазвичай готельно-ресторанний комплекс включає в себе декілька суб'єктів господарювання, тому це доречно як для цілей управлінського обліку, так і бухгалтерського з податковим.

За статтями калькуляції на готельно-ресторанному комплексі нами запропоновано окремо виділяти такі витрати: продукти для приготування сніданків, обідів, вечерь, ланчів; продукти для приготування напоїв; алкогольні напої; втрати від псування продуктів, напоїв; витрати від втрат продуктів,

напоїв у межах норми; електроенергія; білизна, рушники; засоби чищення; основна заробітна плата; додаткова заробітна плата; відрахування на соціальні заходи; податки, збори та інші обов'язкові платежі; витрати на утримання та експлуатацію устаткування; засоби гігієни; товари; управління; консультативно-інформаційні послуги; відрядження; представництво; підготовка та перепідготовка кадрів; якість продукції (витрати, пов'язані з підвищенням якості продукції, товарів, робіт, послуг); імідж (витрати, пов'язані з покращенням іміджу комплексу, наприклад, створення певного дизайну чи акційної системи); комерційні послуги тощо.

Крім того, нами виділено також такі класифікаційні ознаки: за відношенням до покращення якості послуг: витрати на якість (проведення юридичних консультацій зовнішніх радників з якості, інформаційне забезпечення якості), витрати, що не впливають на якість (оренда, електроенергія); за відношенням до трансакцій за комплексом: трансакційні витрати (витрати на укладання контрактів), нетрансакційні витрати (витрати на приготування ланчів, собівартість надання готельної послуги); за відношенням до створення цінності послуги: витрати, що впливають на цінність наданої послуги (електроенергія, опалення, водопостачання, витрати на приготування блюд, напоїв), витрати, що не створюють цінність для споживача (витрати на податки). Це пояснюється тим, що такі витрати треба особливо контролювати та завдяки їх аналізу можна у подальшому знайти напрямки оптимізації (п. 3.3). Отже, можна побачити, що існує багато підходів до класифікації витрат операційної діяльності, і керівництву, менеджерам та бухгалтерії в залежності від управлінських цілей потрібно зупинитись на тій чи іншій класифікації.

С. Кіреєва зазначає: якщо структура бухгалтерського плану рахунків чітко регламентована нормативними документами, то управлінський план рахунків завжди будується виходячи з реальних бізнес-процесів, що відбуваються на підприємстві. Він повинен давати необхідну планову і фактичну інформацію в потрібних для аналізу розрізах і в зручній формі відображати специфіку діяльності підприємства [130].



Незалежно від того, готельно-ресторанний комплекс складається з різних суб'єктів господарювання, чи одного, проте з багатьма підрозділами, для цілей управлінського обліку всі ці центри відповідальності розглядаються як одне ціле, тому є лише розділ на основні та додаткові послуги.

Як зазначає О. Короп, послуг ресторани не надають, адже робота офіціантів як така для клієнта не має значення, клієнт купує товари, компенсуючи продавцеві у їх ціні всі його витрати. Тобто вартість так званого обслуговування включено до ціни страв і напоїв та покривається торговою націнкою ресторану. Тож організація споживання у ньому є аналогічною до організації продажу в супермаркеті [138].

Слід також відзначити, що залежно від категорії готелю, такі додаткові послуги як басейн, сауна, солярій, СПА, спортивна зала можуть бути включені до складу основних послуг. Тому в залежності від організаційної структури відрізняється і склад основних та додаткових послуг, що впливає на кінцевий вигляд управлінський план рахунків.

Проте, внаслідок того, що послуги ресторану є все ж таки основними та одночасно додатковими послугами в рамках готельно-ресторанного комплексу (залежно від категорії готелю), то у самому ресторані як центрі відповідальності продукція обліковується на 282 субрахунку, а потім доречно її списувати чи на собівартість додаткових послуг, чи на основні послуги (послуги харчування, що входять у вартість номеру) для спрощення обліку та одночасного контролю співвідношення доходів та витрат за певними операціями.

Слід відзначити, що при побудові робочого Плану рахунків важливо конкретизувати доходи та витрати. Так, Л. О. Зимакова, О. В. Ковалівська виділяють такі рівні деталізації доходів за звичайними видами діяльності:

- 1 рівень – диверсифікація бізнесу;
- 2 рівень – системи оподаткування;
- 3 рівень – географічні сегменти;
- 4 рівень – вид діяльності/проекти;
- 5 рівень – вид продукції [119, с. 28].

Використання багаторівневої деталізації прискорює процес складання консолідованої, фінансової та управлінської звітності, дає можливість оперативного проведення факторного аналізу, а використання зовнішніх інформаційних джерел покращує моніторинг фінансових результатів за різними напрямками [119, с. 31].

Однак для готельно-ресторанних комплексів окремо виділяти географічні сегменти не зовсім доцільно, адже ця інформація може бути корисною як варіант для рекламних цілей, проте для прийняття управлінських рішень такі дані є несуттєвими. Але доречно виокремлювати види послуг, а саме основні та додаткові послуги для контролю вигід від підвищення категоризації готелю. Крім того, як було неодноразово відзначено, готельно-ресторанні комплекси можуть включати в себе декілька суб'єктів господарювання, отже можна окремо зазначити доходи щодо того чи іншого об'єкту на відповідній системі оподаткування. Тому автором пропонується на підставі вищесказаного деталізувати доходи від продажу наступним чином, що представлено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Деталізація доходів від продажу підприємств готельно-ресторанного  
комплексу

Код рахунку 1 порядку	Код рахунку 2 порядку (диверсифікація бізнесу)	Код рахунку 3 порядку (система оподаткування)	Код рахунку 4 порядку (вид послуг)	Код рахунку 5 порядку (вид діяльності)	Код рахунку 6 порядку (вид продукту)
70. Продажі	1. Внутрішньо-корпоративні продажі	1. Єдиний податок 2 група	1. Основні послуги	1. Дохід від надання послуг готелю	За видами готельних номерів
				2. Дохід від надання послуг мотелю	
				3. Дохід від послуг	За субконто

				харчування	відповідно до меню
	2. Продажі на зовнішньому ринку	2. Єдиний податок 3 група без ПДВ	2. Додаткові послуги	1. Дохід пральні	За субконто
		3. Єдиний податок 3 група з ПДВ		2. Дохід гольф-клубу	
		4. Загальна система без ПДВ		3. Дохід від СПА	
		5. Загальна система з ПДВ		4. Дохід від ресторанів	
				5. Дохід від корту	
				6. Дохід від проведення конференцій і свят	
				7. Дохід від надання залу та площадок	
				8. Дохід від проведення майстеркласів	

Як можна побачити, деталізація за 1 рівнем допомагає надалі у складанні консолідованої звітності про фінансові результати комплексу, у контролі трансфертного ціноутворення. Уточнення систем оподаткування, по-перше, сприяє контролю за обсягами діяльності, по-друге, така інформація може бути корисною для податкового обліку. Деталізація за видами послуг, діяльності і продукту доречна для аналізу, за рахунок яких проектів було отримано дохід, рентабельності діяльності, моніторингу виконання проектів.

Також необхідно деталізувати і витрати операційної діяльності. Так, упродовж діяльності на готельно-ресторанних комплексах виникають трансакційні витрати, що можуть виступати площею для зловживань, тому необхідно їх контролювати. Як зазначає М. В. Левіна, на підставі особливостей сфери готельних послуг можна казати про виконання суб'єктами готельного бізнесу як економічних, так і соціальних функцій, що обґрунтовує доцільність віднесення до трансакційних галузей приватного сектору підприємства готельного господарства. Діяльність таких

підприємствсприяє зміцненню зв'язків,  
перетворюючи їх систему інтеграційних процесів з реалізації соціально-культурного обміну та розвитку культури пізнання,  
що зумовлює формування значної кількості трансакцій та є джерелом виникнення трансакційних витрат [153, с. 7].

Базовою одиницею аналізу в теорії трансакційних витрат визнається акт економічної взаємодії, угода, трансакція [26, с. 125]. Однією з найважливіших особливостей трансакційних витрат є те, що вони допускають значну економію на масштабах діяльності за рахунок розподілу цих витрат між користувачами інформації, що опосередковує процес взаємодії (трансакцію). Зазвичай в усіх видах трансакційних витрат є постійні компоненти, орієнтовані на задоволення потреб усіх можливих учасників економічної взаємодії, і вони пов'язані з отриманням благ, що можуть використовуватися спільно необмеженою кількістю економічних агентів [26, с. 126].

Внаслідок того, що готельно-ресторанні комплекси включають в себе декілька суб'єктів господарювання, що було відзначено неодноразово, то трансакційні витрати безумовно присутні в їх діяльності, проте контролювати їх доволі важко, тому що вони мають своє відображення в різних центрах відповідальності, хоча стосуються діяльності усього комплексу прямо чи опосередковано, при цьому часто трансакційні витрати є завищеними внаслідок прикриття власних витрат посередницькими (порушення принципу автономності) тощо, отже стає важливим їх контроль, для цього окремо повинно бути фіксування трансакційних витрат, і тут виникає наступна проблема, адже немає окремого рахунку для відображення трансакційних витрат, їх зазвичай відносять до адміністративних витрат чи витрат на збут, рідше – до інших операційних витрат. Отже, виникає необхідність вдосконалення Плану рахунків з виділенням трансакційних витрат.

Як зазначають А. С. Крутова та О. О. Нестеренко, для ідентифікації витрат, які формують собівартість утримання готелю на плановий період в бухгалтерського обліку, доречно їх облікувати з виокремленням підрозділів

(центрів відповідальності), в яких вони виникають за допомогою аналітичних рахунків, наприклад, 23.01 – виробничі витрати номерного фонду, 23.02. – виробничі витрати ресторану, 23.03. – виробничі витрати бару, 23.04 – виробничі витрати кафе тощо. Таким же чином пропонується вести й облік трансакційних витрат (872.01 – контролюючі витрати номерного фонду, 872.02 – контролюючі витрати ресторану, 872.03 – контролюючі витрати бару тощо), що дозволить аналізувати плані та фактичні показники витрат за центрами відповідальності, виявляти підрозділи підприємства готельного господарства, які займають значну частку в витратах, понесених на забезпечення їх функціонування та незначну в частині прибутку, знизити частку непродуктивних витрат, налагодити систему мотивації та координації в готелі, виявляти резерви удосконалення організаційної системи управління підприємства готельного господарства [144, с. 32].

На думку С. В. Тимофієва, для обліку трансакційних витрат треба ввести у 9 клас Плану рахунків бухгалтерського обліку рахунок 98 «Трансакційні витрати», замінивши ним існуючий рахунок «Податок на прибуток», при цьому у розрізі 98 рахунку пропонується відкривати субрахунки, що призначені для обліку трансакційних витрат за їх видами. Це дозволить представити внутрішню структуру цього виду витрат підприємства за допомогою їх групування за цільовим призначенням та особливостями функціонування в межах господарської системи підприємства [235, с. 58]. М. В. Левіна також пропонує вести паралельний облік трансакційних витрат на рахунках витрат 9-го класу за традиційною калькуляційною схемою та окремо у транзитному рахунку у 87 «Трансакційні витрати», який планується застосовувати у розрізі 5-ти субрахунків, зокрема: 871 «Координаційні витрати», 872 «Мотиваційні витрати», 873 «Контролюючі витрати», 874 «Організаційні витрати» та 875 «Інформаційні витрати» [153, с. 10]. Однак вважаємо, що виділення трансакційних витрат на окремому рахунку буде недоцільно внаслідок ускладнення обліку, тому пропонується саме виділяти

окремо субконто із зазначенням трансакційних витрат на кожному із рахунків 92, 93, 94.

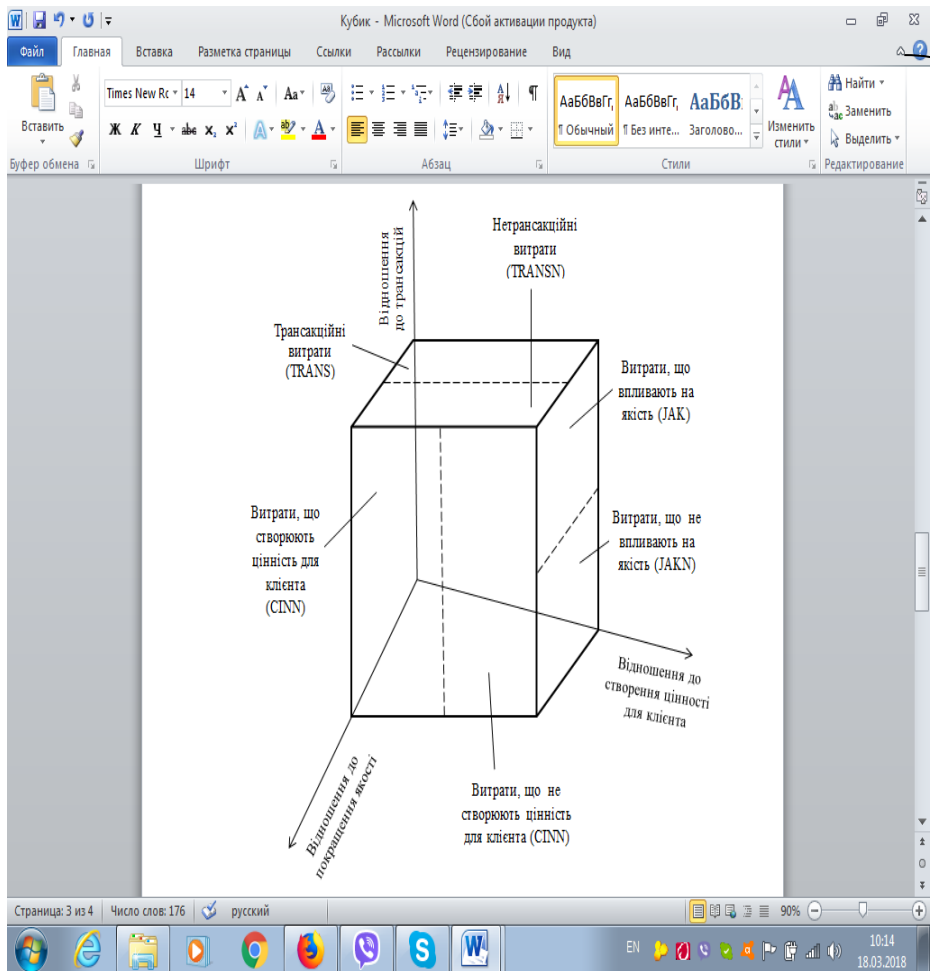
Крім того, на підприємствах готельно-ресторанного комплексу виникають основні та додаткові витрати, що також треба окремо виділяти, адже керівнику/власникам доцільно знати не тільки, наскільки є прибутковим в цілому його заклад, але і як працюють окремі ланки, можливо, вони навіть не покривають своїх змінних витрат та доцільно якісь процеси вдосконалити чи замінити. Тому доцільним є внесення змін до плану рахунків і відносно основних та додаткових послуг. Так, О. М. Чабанюк радить організувати облік витрат за місцями їх виникнення з метою калькулювання собівартості послуг за їх видами [252, с. 428]. Зокрема, пропонується відкривати такі субрахунки до рахунку 23 «Виробництво»: 231 «Витрати на розміщення і проживання», 232 «Витрати на харчування», 233 «Витрати оздоровчого центру» тощо. Також деталізувати рахунок 23 «Виробництво» підказують і Г. І. Зима, Н. І. Самбурська:

- за видами послуг відповідно до їх категорії – основні та додаткові;
- за підрозділами підприємства – готель, ресторан, пральня, магазин тощо;
- за центрами витрат і відповідальності;
- за статтями витрат і видами послуг, що надаються клієнтам [117, с. 53].

Собівартість наданих послуг важливо деталізувати за кожним об'єктом для розуміння, скільки «коштує» обслуговування того чи іншого номеру, приготування певних страв, організація різних заходів тощо. Однак існує багато ознак класифікації витрат, при цьому окремі ознаки є специфічними для готельно-ресторанних комплексів, і їх особливо є важливим виділяти для подальшого аналізу та управління ними. Тому внаслідок того, що класифікація витрат має декілька класифікаційних ознак, є можливість застосувати так звану фасетну класифікацію, за допомогою якої можна поділити множини об'єктів на незалежні підмножини відповідно до визначених ознак, що можуть бути застосовані до того чи іншого об'єкту. Крім того, за допомогою фасетної класифікації можна будувати план рахунків. Так, коли йде мова про фасетну

побудову, то маємо ієрархію рахунків з шифрами за певними ознаками, однакові ознаки дозволяють об'єднати однакову інформацію з різних рахунків [143]. Це зручно, коли одні й ті ж самі витрати підходять під декілька ознак одночасно. Так, за допомогою класифікації витрат операційної діяльності (табл. 2.1, М.1 додатку М) було виділено 30 фасетів та 102 атрибути-види витрат. Фасетний спосіб можна застосовувати і до доходів, що й було здійснено автором для спрощення використаних процедур.

Коли для побудови плану рахунків використовують фасетний спосіб, то доцільно вибирати найсуттєвіші ознаки, які потрібні для аналізу в першу чергу внаслідок великої кількості створених фасетів. Так, вважаємо, що це витрати по відношенню до трансакцій за комплексом та витрати, що залежать від враження клієнтів, до них можна віднести витрати за відношенням до покращення якості послуг та за відношенням до створення цінності для клієнта, тому на рис. 2.1 представлено, як виглядає фасетна класифікація. Це пояснюється тим, що саме ці витрати у подальшому у процесі діяльності можливо аналізувати та оптимізувати (п. 3.2). Отже, така класифікація допомагає одні й ті ж самі витрати віднести до тієї чи іншої ознаки, що можна автоматизувати. Це збільшує її практичну цінність.



Приклад застосування фасетної класифікації:  
 UPR  $\in$  (TRANS; JAKN; CINN);  
 DOSL\_market  $\in$  (TRANS; JAKN; CINN);  
 KAD  $\in$  (TRANSN; JAK; CINN);  
 Умовні позначення:  
 UPR – витрати на управління;  
 DOSL\_market – витрати на дослідження ринку;  
 KAD – витрати на кадри

Рис. 2.1. Візуалізація фасетної класифікації витрат підприємств готельно-ресторанного комплексу

Представлена на рис. 2.1 класифікація у подальшому закладається у План рахунків з додаванням відповідного кодування. Операції фіксуються на рахунках на підставі документів, запропонованих у підрозділі 3.1.

Таким чином, узагальнюючи вищезазначене, автором пропонується наступну структуру рахунків синтетичного та аналітичного обліку на підприємствах готельно-ресторанного комплексу, що може використовуватись в управлінському обліку на прикладі готельно-ресторанного комплексу SUPERIOR GOLF & SPA RESORT(додаток Н). Для побудови Плану рахунків було використано наступне шифрування за фасетною класифікацією: NA – єдиний податок 2 група; NB – єдиний податок 3 група без ПДВ; NC – єдиний податок 3 група з ПДВ; ND – загальна система без ПДВ; NE – загальна система з



ПДВ; P1 – дохід від надання послуг готелю; P2 – дохід від надання послуг мотелю; P3 – дохід від послуг харчування; P4 – дохід пральні; P5 – дохід гольф-клубу; P6 – дохід від СПА; P7 – дохід від ресторанів; P8 – дохід від корту; P9 – дохід від проведення конференцій і свят; P10 – дохід від надання в оренду зал та площадок; P11 – дохід від проведення майстер-класів; MC – матеріальні витрати; ZP – витрати на оплату праці; TAX – податки та обов’язкові платежі; AM – амортизація; RES – витрати на ресурсозабезпечення; POJ – витрати на проведення протипожежних заходів; POS – витрати на оплату сторонніх організацій; UPR – витрати на управління; INF – витрати на інформаційно-консультаційні послуги; COM – комерційні витрати; витрати на обслуговування клієнтів; POSC – витрати на посередницькі послуги; DIS – витрати на дизайнерське оформлення та підтримку інтер’єру; KAD – витрати на кадри; TRANS – трансакційні витрати; TRANSN – нетрансакційні витрати; JAK – витрати, що впливають на якість; JAKN – витрати, що не впливають на якість; CIN – витрати, що створюють цінність для клієнта; CINN – витрати, що не створюють цінність для клієнта.

Так, припустимо є витрати на дослідження ринку (DOSL\_market), що здійснює стороння організація. Тоді, такі витрати одразу можна віднести до комерційних, трансакційних, що не впливають на якість і не створюють цінність для споживача відповідно до рис. 2.1. У подальшому, ця інформація використовується для оптимізації витрат (підрозділ 3.3). В управлінському обліку така операція буде відображена за субрахунком 935COM.TRANS.JAKN.CINN «Комерційні витрати, що не впливають на якість, не створюють цінність для клієнта та є трансакційними». Таким чином, виникає можливість акумулювання даних окремо щодо трансакційних витрат, витрат, що не впливають на якість та не створюють цінність для споживача, якщо розглядати цей умовний приклад. Це дозволяє сформувати більш повну інформаційну базу для контролю витрат та прийняття управлінських рішень щодо їх оптимізації.

Готова продукція ресторану відображається на субрахунках 281 «Товари на складі» 282 «Товари в торгівлі», хоча готова продукція товаром не є. Це пояснюється наявністю Методичних рекомендацій щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами, затверджених Наказом Міністерством з економіки та з питань європейської інтеграції України №157 від 17.06.2003 року. Відповідно до цього наказу, облік товарів у буфетах і дрібнороздрібній торговельній мережі ведуть на рахунку 28 «Товари», субрахунку 282 «Товари в торгівлі» за цінами продажу [169].

Отже, за допомогою такого Плану рахунків можливо фіксувати господарські операції та потім формувати управлінську звітність. Проте є витрати, які складно відображати на окремих рахунках, тому що вони стосуються одразу декілька ділянок. Тому доцільно автоматизувати управлінський облік таким чином, щоб при відображенні витрат можна було помічати трансакційні витрати, витрати на якість тощо. Це можна зробити двома шляхами: додати шифр, зазначений вище, чи ставити галочку із зазначенням, що це саме такий вид витрат. Наприклад, для витрат на збут можна тоді запропонувати наступні субрахунки із деталізацією за фасетним методом (додаток П). Потім відмічені дані повинні підтягуватись у відповідну управлінську звітність.

Це означає, що існують різні способи деталізації рахунків та, відповідно, підходи до побудови Плану рахунків для цілей управлінського обліку, і треба враховувати як можливості автоматизації, так і потреби в багаторівневій аналітиці, а також доцільність у паралельному обліку, що виявляється під час безпосередньо організації управлінського обліку.

## 2.2. Моніторинг стану управлінського обліку на підприємствах готельно-ресторанного комплексу з метою оптимізації витрат операційної діяльності

На сьогодні стає важливим формування обліково-аналітичного забезпечення, якість якого збільшується при наявності управлінського обліку на підприємстві. Однак можливі ситуації, коли управлінський облік так і не дає відповіді на окремі питання або побудований таким чином, що спостерігається повторення. У результаті управлінський облік ведеться, проте не виконує основних завдань та не надає очікуваних вигід, що призводить до збільшення витрат та/чи їх некупності. Це призводить до того, що необхідно встановити, наскільки управлінський облік відповідає запитам керівництва, при цьому бажано знаходити найбільш прості способи для перевірки поточного стану.

При здійсненні перевірки повноти і об'єктивності побудови управлінського обліку важливо визначити його складові, а саме ключові питання, які обов'язково підлягають перевірці щодо їх наявності. Слід зазначити, що об'єкти перевірки залежать від початкових запитів керівництва і деталізації управлінського обліку. Вважаємо, що об'єкти перевірки стану управлінського обліку варто розділити на 2 блоки: фінансовий і управлінський облік. Це можна пояснити тим, що управлінський облік все одно ґрунтується на даних фінансового обліку, оскільки недоцільно використовувати інший План рахунків, якщо вже є затверджений, і для цілей управлінського обліку досить додати окремі аналітичні рахунки. У результаті дослідження обліково-аналітичної практики діяльності готельно-ресторанних комплексів основні об'єкти перевірки стану управлінського обліку нами згруповано у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

### Об'єкти перевірки стану управлінського обліку

Фінансовий облік	Управлінський облік
1	2
Робочий план рахунків бухгалтерського обліку	Нормативна база організації та ведення управлінського обліку
Форми первинних документів	Організація системи внутрішньовиробничого, обліку, контролю та звітності

## Продовження табл. 2.3

1	2
Організація документообігу	Склад управлінської звітності
Перелік посад осіб, які мають право підпису на первинних документах	Своєчасність надання управлінської звітності керівникам, котрі відповідальні за прийняття рішень
Наявність встановлених підприємством переліку та складу статей калькулювання	Форми управлінської звітності
Наявність переліку встановлених підприємством і складу змінних та постійних загальновиробничих витрат	Організування бюджетування на підприємстві
Метод обліку витрат	Формування інформації про витрати по звичайних видах діяльності
Виділення баз розподілу витрат	Наявність центрів відповідальності
Наявність стандартів введення інформації	Формування інформації про трансакційні витрати
-	Наявність інформації необлікового характеру
-	Ціноутворення
-	Аналіз прибутковості покупців
-	Аналіз витрат на якість, показники якості
-	Метод трансфертного ціноутворення
-	Наявність програмного забезпечення для ведення управлінського обліку
-	Наявність працівника, відділу, відповідального за ведення управлінського обліку
-	Наявність центрів відповідальності
-	Регламент збору, обробки і зберігання інформації
-	Наявність збалансованої системи показників
-	Наявність сигнальних показників для контролю
-	Наявність системи оцінювання та контролю відхилень від плану

Як зазначено у табл. 2.3, окремо виділено об'єкти фінансового та управлінського обліку, адже одні й ті ж самі операції мають своє відображення в обох видах обліку, тому для запобігання дублювання даних та збільшення обсягів роботи, а також уникнення відмінностей у розмірі різного роду економічних показників, зумовлена різною систематизацією інформації доцільно одразу виділити, яка інформація і так формується у фінансовому обліку. Таким чином, у табл. 2.3 систематизовано перелік об'єктів перевірки стану системи управлінського обліку та виділено специфічні об'єкти для готельно-ресторанного комплексу, а саме формування інформації про трансакційні витрати, аналіз прибутковості покупців, аналіз витрат на якість,

показники якості, метод трансфертного ціноутворення. Для обґрунтування об'єктів управлінського обліку було проаналізовано рекомендації різних науковців та економістів-практиків щодо перевірки стану управлінського обліку (табл. 2.4) [188, с. 107; 244; 172; 62; 63; 152; 271; 127].

Таблиця 2.4

## Аналіз підходів до перевірки стану управлінського обліку

Об'єкти	Олійник О. О.	Тютюнник В.	Мещераков Д. О.	Волошин Д. О, Локтев О. В.	Левицька С. О., Левицька І. О.	АІСРА, СІМА	Карпов О.
Нормативна база системи управлінського обліку на підприємстві	+	+	+	+	+	+	+
Робочий план рахунків бухгалтерського обліку		+	+				
Наявність розподілу функцій між підрозділами і працівниками, взаємодії між ними, відповідності організаційної структури	+					+	
Організування бюджетування на підприємстві			+	+	+	+	
Наявність системи оцінювання та контролю відхилень від плану				+		+	
Система управління та організаційна структура			+	+		+	
Напрями діяльності та центри відповідальності			+	+			
Організація документообігу		+	+	+	+	+	+
Принципи обробки облікової інформації		+		+			+
Форми управлінської звітності		+	+	+	+	+	+
Оперативність отримання даних відповідальними спеціалістами		+					
Наявність стратегічного плану розвитку системи управлінського обліку				+			
Наявність системи показників для аналізу	+	+					
Виявлення перспектив діяльності	+						
Наявність процедур управління ризиками						+	

За результатами аналізу підходів науковців та професійних організацій визначено, що найважливішими об'єктами є нормативна база ведення управлінського обліку, форми управлінського обліку та наявність системи показників для аналізу, і це логічно. Так, відображення будь-якої господарської

операції повинно бути обґрунтованим, а для цього всі можливі дії та виконавці повинні закріплюватись у тому чи іншому документі. Якщо не буде розроблено форм звітності, то де фіксувати необхідні додаткові дані, розраховувати показники, висвітлювати їх аналіз та прописувати висновки та пропозиції щодо подальшого розвитку підприємства. При цьому, як зазначає В. Тютюнник, важливо не просто перевіряти наявність форм звітності, а встановлювати рівень їх порівнянності, достовірність, при цьому звіти повинні бути читабельними не тільки для тих, хто їх складав, але і безпосередньо для користувачів.

Крім того, СІМА та АІСРА для внутрішнього контролю окремо виділяють процедури управління ризиками для створення та збереження вартості бізнесу [271], що є дійсно важливим, проте рідко, коли проводиться на підприємстві. Зазвичай, більшість керівників роблять власні припущення щодо ризикованості тієї чи іншої операції на підставі власної інтуїції та лише деяких окремих фактів. Це призводить чи до виникнення зайвих витрат, чи до втрати можливих доходів, тобто до зменшення економічного прибутку.

Також Д. О. Волошин, О. В. Локтев роблять акцент на стратегічному управлінському обліку [63], тому одним з об'єктів оцінки ефективності управлінського обліку стає наявність стратегічного плану розвитку управлінського обліку, проте, вважаємо, що це не зовсім доцільно, адже управлінський облік повністю залежить від потреб користувачів інформації, тому якщо будуть вноситись зміни до стратегічного плану розвитку безпосередньо підприємства, то автоматично буде виникати потреба у додаткових даних, які будуть визначатись, і для їх отримання вже буде формуватись нова ділянка управлінського обліку, проте окремо виділяти цей документ стане лише додатковими витратами. Проте важливим є контроль таких питань, як здійснення заходів щодо проведення бенчмаркінгу та співвідношення вигід та витрат на функціонування системи управлінського обліку, адже, з одного боку, треба постійно моніторити бізнес-середовище, в якому функціонує підприємство, з іншого боку, можлива ситуація, коли

існуюча система управлінського обліку є занадто дорогою та не додає вигід у порівнянні з витраченими на неї коштами.

Необхідно додати, що С. О. Левицька та І. О. Левицька також пропонують тести внутрішнього контролю формування (калькуляції) витрат, де виділяють такі підрозділи, як умови (чи всі послуги підкріплені відповідними укладеними договорами, чи підписані первинні документи, чи перевіряється правильність віднесення сировини та матеріалів до витрат, понесених при виконанні ремонтів тощо), реальність і повнота (чи співставляються дані в прибуткових ордерах на сировину та матеріали з їх фактичною вартістю згідно з умовами договорів, чи своєчасно надходять акти наданих послуг від підрядних організацій тощо), повноваження (чи всі умови договорів на виконання ремонтних робіт підрядними організаціями узгоджено компетентними посадовими особами тощо), компетентність (чи проведений інструктаж працівників, які здійснюють різні облікові операції в автоматизованій системі обліку) та облік (чи співставляються дані первинних документів з даними Головної книги, показниками форм звітності) [152]. Такі тести можна розробити під для різних підрозділів (центрів відповідальності) готельно-ресторанного комплексу із збереженням та розширенням цих розділів.

Надалі для перевірки поточного стану управлінського обліку необхідно розробити анкету з оцінки системи управлінського обліку, яку будуть заповнювати вже безпосередньо замовники перевірки, але для підтвердження того, що анкета повинна включати саме такі питання, доцільно залучити експертів, таким чином, необхідно визначити мінімальну кількість експертів та їх склад для проведення опитування, які ділянки слід перевіряти для встановлення стану управлінського обліку, а які недоцільно. Як зазначає Л. В. Рупоносів, для визначення кількості експертів можна запропонувати залежність між наявністю об'єктів чи елементів, що оцінюються, за наступною формулою [222, с. 288]:

$$m = \sqrt{n} \quad (2.1)$$

Базуючись на даних табл. 2.3, всього для перевірки доцільно виділяти 30 об'єктів управлінського обліку, а для заповнення анкети за підрахунками необхідно 6 експертів. При виборі експертів було враховано специфіку управлінського обліку та діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу. Для експертної оцінки стану управлінського обліку були залучені: директор аудиторської та консалтингової фірм, головний бухгалтер кафе, адміністратор готелю, заступник директора кафе, бухгалтер-експерт аудиторської фірми, бухгалтер-експерт видавництва. Експертне оцінювання проводилося за шкалою від 0 до 5 балів, характеристика та значення яких наведено у табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Шкала оцінювання доцільності включення запитань в анкету перевірки стану управлінського обліку на підприємствах готельно-ресторанного комплексу

Оцінка	Характеристика
0	Запитання не стосується управлінського обліку
1	Цей елемент (ділянка) управлінського обліку не важливий для підприємств готельно-ресторанного комплексу, чи така інформація вже формується у фінансовому обліку відповідно до національних стандартів; зміст питання дублюється з іншим питанням
2	Зазначене питання доцільно ставити в індивідуальних ситуаціях, проте в універсальному випадку управлінського обліку на підприємствах готельно-ресторанного комплексу цей об'єкт можна не включати; це питання можна розглядати, проте воно є скоріш принципом ведення управлінського обліку, який доцільно виконувати, а не обов'язковим елементом, без якого система не буде працювати ефективно
3	Питання є важливим, проте для економії коштів його можна виключити; підприємство веде такий облік тільки за бажанням, відсутність цього елемента не вплине на якість управлінського обліку
4	Питання доцільно включати в анкету, проте є сумніви щодо об'єктивності відповіді
5	Зазначені елементи обов'язково повинні бути присутні в управлінському обліку

Респондентам було запропоновано надати оцінку кожному запитанню щодо стану управлінського обліку, тим самим проранжувати їх шляхом присвоєння балів (метод експертних оцінок). Перелік можливих запитань щодо поточного стану управлінського обліку наведено у додатку Р.



Як наведено у табл. Р.1 (додаток Р), виділено розділи в анкеті опитування експертів, це зроблено для розуміння, для чого перш за все задано ці запитання. Обробка результатів здійснювалася на підставі використання методу безпосереднього оцінювання (бального методу), який представляє собою впорядкування досліджуваних об'єктів в залежності від важливості шляхом приписування балів кожному з них. При цьому найбільш важливому об'єкту перевірки нараховується найбільша кількість балів за прийнятою шкалою (табл. 2.5). Отже, результати опитування експертів надано у додатку С (номери запитань взято з табл. Р.1).

Однак для розуміння, наскільки співпадали думки експертів при ранжуванні цих запитань, необхідно розрахувати коефіцієнт узгодженості (коефіцієнт конкордації Кендалла) [222, с. 287]:

$$W = \frac{12 \sum_{i=1}^n D_i^2}{m^2(n^3 - n)}, \quad (2.2)$$

де  $W$  – коефіцієнт конкордації;

$n$  – кількість об'єктів, що оцінюються;

$m$  – кількість експертів, що приймали участь в опитуванні;

$D$  – дисперсія відхилення від середнього.

При проведенні розрахунку ступеню узгодженості експертів було визначено, що коефіцієнт конкордації дорівнює 0,88, що свідчить про високий ступінь узгодженості. Надалі було оцінено значимість коефіцієнту конкордації, для цієї мети, було обчислено критерій узгодження Пірсона і встановлено, що 0,88 – величина не випадкова, а отже отримані результати є обґрунтованими та можуть використовуватись у дослідженнях.

Занадто розгорнутий перелік запитань в анкеті призведе до того, що її будуть заповнювати частково необ'єктивно та неуважно, однак якщо включити до анкети мало запитань, то не вдасться оцінити управлінський облік з перевіркою основних

об'єктів управлінського обліку, тому з проранжованих питань (табл. С.1, колонка 10, додаток С) пропонується включати до анкети перші 55 за важливістю (у нашому випадку, що мають ранг від 1 до 6). Таким чином, на підставі експертного опитування сформовано наступну анкету для тестування стану управлінського обліку на підприємстві, що представлено у табл. 2.6.

Таблиця 2.6

## Тестування управлінського обліку на підприємстві

№	Питання	Обґрунтування	Оцінка
1	2	3	4
1. Методичне забезпечення			
1.1	Чи присутні нормативні документи, що регулюють організацію та ведення управлінського обліку?	-	1-5
1.2	Чи є положення про організаційну структуру підприємства?	-	1-5
1.3	Чи затверджено робочий План рахунків для цілей управлінського обліку?	П. 5 ст. 8 Закону №996-XIV	1-5
1.4	Чи встановлені склад та перелік статей калькулювання?	Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635, П(С)БО 16	1-5
1.5	Чи затверджено перелік та склад змінних і постійних загальновиробничих витрат?	Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635	1-5
1.6	Чи затверджено метод обліку витрат та підходи до визначення собівартості?	П(С)БО 16	1-5
1.7	Чи організована система бюджетування на підприємстві?	-	1-5
1.9	Чи є методики оцінки ефективності діяльності центрів відповідальності та їх якості?	-	1-5
1.10	Чи встановлено регламент збору, обробки і зберігання необхідної інформації?	П. 5 ст. 8 Закону №996-XIV	1-5
1.11	Чи встановлено масштаби, часові, якісні і кількісні рамки управлінського обліку?	П. 5 ст. 8 Закону №996-XIV	1-5
2. Умови			
2.1	Чи всі підрозділи ведуть бухгалтерський облік?	П. 5 ст. 8 Закону №996-XIV	1-5
2.2	Чи виділено центри відповідальності?	-	1-5
2.4	Чи перевіряється правильність віднесення сировини та матеріалів, послуг до витрат?	П(С)БО 16	1-5
2.5	Чи всі послуги підкріплені відповідними укладеними договорами?	-	1-5
3. Реальність і повнота			
3.1	Чи всі операції зафіксовано у документах?	Ст. 9 Закону №996-XIV	1-5

## Продовження табл. 2.6

1	2	3	4
3.2	Чи є підтвердження доцільності виникнення всіх трансакційних витрат?	-	1-5
3.3	Чи співставляються дані в прибуткових ордерах на сировину та матеріали, в актах приймання-передачі робіт, послуг з їх фактичною вартістю згідно з умовами договорів	-	1-5
3.4	Чи своєчасно отримуються документи від підрядних організацій?	Ст. 9 Закону №996-XIV	1-5
<b>4. Повноваження</b>			
4.1	Чи затверджено перелік посад осіб, що мають право підпису первинних документів?	-	1-5
4.2	Чи затверджено відповідальних за кожним центром відповідальності?	-	1-5
4.3	Чи всі умови договорів на виконання робіт підрядними організаціями узгоджено компетентними посадовими особами?	-	1-5
4.5	Чи створено умови для розмежування відповідальності щодо досягнення цілей між підрозділами?	-	1-5
<b>5. Компетентність</b>			
5.1	Чи затверджено склад облікових працівників та їх повноваження?	-	1-5
5.2	Чи проходять навчання облікові працівники?	-	1-5
<b>6. Облік</b>			
6.1	Чи затверджено форми первинних документів?	Ст. 9 Закону №996-XIV, Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 №88	1-5
6.2	Чи розроблено графік документообігу?	Ст. 9 Закону №996-XIV, Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 №88	1-5
6.3	Чи розроблено форми управлінської звітності?	П. 5 ст. 8 Закону №996-XIV	1-5
6.4	Чи затверджено склад управлінської звітності?	П. 5 ст. 8 Закону №996-XIV	1-5
6.5	Чи затверджено форми бюджетів, що складаються на різних рівнях управління?	-	1-5
6.6	Чи затверджено періодичність складання бюджетів?	-	1-5
6.8	Чи формується інформація необлікового характеру?	-	1-5
6.9	Чи виділено місця виникнення витрат?	-	1-5
6.10	Чи затверджено бази розподілу витрат?	П(С)БО 16	1-5
6.11	Чи здійснюється трансфертне ціноутворення?	-	1-5

## Продовження табл. 2.6

1	2	3	4
6.12	Чи співставляються дані первинних документів та управлінської звітності?	-	1-5
6.13	Чи затверджено стандарти введення інформації?	-	1-5
6.16	Чи формується інформація щодо виникнення трансакційних витрат?	-	1-5
7. Аналіз			
7.1	Чи проводиться бенчмаркінг?	-	1-5
7.2	Чи затверджено методи ціноутворення?	-	1-5
7.3	Чи проводиться аналіз прибутковості покупців?	-	1-5
7.4	Чи формуються та аналізуються витрати на якість?	-	1-5
7.5	Чи використовується збалансована система показників?	-	1-5
7.6	Чи виділяються сигнальні показники діяльності за центрами відповідальності?	-	1-5
7.8	Чи аналізуються відхилення від запланованих показників?	-	1-5
7.9	Чи аналізується ефективність діяльності підприємства?	-	1-5
7.10	Чи формулюються тенденції розвитку підприємства?	-	1-5
7.11	Чи виділяються резерви підвищення ефективності діяльності?	-	1-5
7.12	Чи аналізуються ризики підприємства при здійсненні тієї чи іншої діяльності?	-	1-5
8. Конфіденційність			
8.1	Чи проінструктовано облікових працівників щодо конфіденційності інформації?	-	1-5
8.2	Чи підтримується конфіденційність інформації?	-	1-5
9. Ефективність			
9.1	Чи своєчасно надається управлінська звітність керівникам, котрі відповідальні за прийняття рішень?	-	1-5
9.2	Чи співвідносяться витрати на організацію управлінського обліку з вигодами від його наявності?	-	1-5
9.5	Чи задовольняє управлінський облік потреби користувачів?	-	1-5
9.6	Чи є потрібність чи доцільність у внесенні змін до існуючого управлінського обліку?	-	1-5
9.7	Чи є параметри якості управлінського обліку?	-	1-5

Для відповіді на представлені запитання надано шкалу оцінювання від 1 до 5, як можна побачити у табл. 2.6. Слід відзначити, що проходячи тестування, респонденти повинні відповідати, виходячи з того, у наявності об'єкт перевірки чи ні, а не з припущення, що в цієї інформації суб'єкт господарювання не має потреби. Отже, рекомендації з оцінювання надано у табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Шкала оцінювання відповідей на анкету перевірки стану управлінського обліку на підприємствах готельно-ресторанного комплексу

Оцінка	Характеристика
1	На зазначене питання можна відповісти «ні», тобто таке відсутнє в системі управлінського обліку
2	Присутні лише окремі документи чи лише в деяких випадках така система використовується
3	База для застосування цього елемента є, проте не використовується
4	Цей елемент присутній та використовується, проте є аспекти, що потребують вдосконалення
5	На зазначене питання можна відповісти «так», тобто таке повністю розроблено та використовується в системі управлінського обліку

Необхідно зазначити, що на окремі питання можна відповісти тільки або «так», або «ні», це тільки полегшує оцінювання та збільшує його об'єктивність. Керівництво самостійно вирішує, кому відповідати на представлену анкету, проте доцільно, щоб це робив головний бухгалтер, тобто людина, яка розуміє, яким чином організовано облік на підприємстві. Після цього оцінюються результати тестування шляхом розрахунку середнього значення. Розраховувати підсумковий інтегральний показник недоцільно, тому що можлива ситуація, коли декількох ділянок може взагалі не бути, а на показнику це майже не відобразиться за рахунок максимально організованого обліку на інших ділянках. При розрахунку ж середнього значення буде одразу зрозуміло, що є відсутні об'єкти управлінського обліку. Шкала орієнтованого розпізнавання середнього значення представлена у табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Шкала оцінювання результатів тестування перевірки стану управлінського обліку на підприємствах готельно-ресторанного комплексу

Значення	Характеристика
4,5-5,0	Управлінський облік організований на достатньому рівні і потребує лише деяких вдосконалень чи змін, що пов'язані із потребами керівництва
4,0-4,49	Управлінський облік може використовуватися у такому стані, проте потребує вдосконалень та доповнень для покращення інформаційного забезпечення, якщо недостатня інформація потрібна для користувачів, в іншому випадку облік продовжують вести без змін
3-3,99	Управлінський облік не охоплює всі питання, тому все залежить від потреб керівництва, якщо їх недостатня інформація не цікавить, то можна залишити все, як є, інакше вносити корективи до існуючого обліку
2,0-2,99	Організовано лише окремі ділянки управлінського обліку, що є недостатнім для формування інформаційної бази для прийняття управлінських рішень, багато не охоплено взагалі
1-1,99	Присутні лише окремі аспекти управлінського обліку, проте сам облік вигід не надає; управлінський облік відсутній на підприємстві

Таким чином, проведення такого анкетування дає зрозуміти, на якому рівні організований управлінський облік, чи треба щось вдосконалювати та додавати. Її доцільно використовувати на підприємствах, що вже працюють деякий час, для тільки створених підприємств доцільно звернути увагу на запропоновані нами етапи організації управлінського обліку на підприємстві (п. 2.3).

На прикладі готельно-ресторанного комплексу SUPERIOR GOLF & SPA RESORT здійснено перевірку стану управлінського обліку на поточний момент. Так, бухгалтерією було заповнено анкету для тестування управлінського обліку, результати опитування надано у табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Оцінка управлінського обліку

Номер запитання	Оцінка	Номер запитання	Оцінка	Номер запитання	Оцінка
1	2	3	4	5	6
1.1.	1	4.1.	5	6.16.	1
1.2.	1	4.2.	1	7.1.	1
1.3.	3	4.3.	4	7.2.	1
1.4.	4	4.5.	1	7.3.	1
1.5.	5	5.1.	4	7.4.	1
1.6.	5	5.2.	1	7.5.	1
1.7.	1	6.1.	4	7.6.	1

## Продовження табл. 2.9

1	2	3	4	5	6
1.9.	1	6.2.	1	7.8.	1
1.10.	1	6.3.	1	7.9.	4
1.11.	1	6.4.	1	7.10.	4
2.1.	5	6.5.	1	7.11.	3
2.2.	1	6.6.	1	7.12.	4
2.4.	3	6.8.	2	8.1.	5
2.5.	5	6.9.	4	8.2.	5
3.1.	5	6.10.	4	9.1.	1
3.2.	3	6.11.	1	9.2.	1
3.3.	3	6.12.	1	9.5.	2
3.4.	3	6.13.	1	Середнє значення	2,33

За результатами табл. 2.9, організовано управлінський облік лише на окремих ділянках відповідно до шкали оцінювання (табл. 2.8), зокрема щодо обліку витрат, та підтримується конфіденційність на високому рівні. З одного боку, це означає, що виникає потреба в удосконаленні управлінського обліку, в його організації на належному рівні, проте, з іншого боку, важливо брати до уваги й потреби керівництва щодо інформації. На підставі опитування було порівняно цільовий і поточний стан управлінського обліку готельно-ресторанного комплексу SUPERIOR GOLF & SPA RESORT відповідно до блоків: методичне забезпечення(I); умови (II); реальність і повнота (III); повноваження (IV); компетентність (V); облік (VI); аналіз (VII); конфіденційність (VIII); ефективність (IX), що наведено на рис. 2.2.

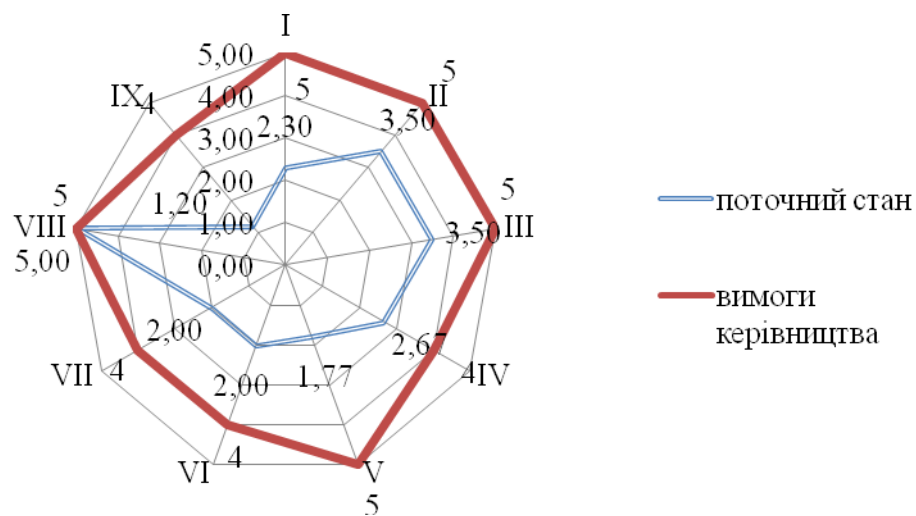


Рис. 2.2. Результати перевірки стану управлінського обліку

Як можна побачити на прикладі готельно-ресторанного комплексу SUPERIOR GOLF & SPA RESORT (рис. 2.2), існує потреба в організації управлінського обліку, проте не за всіма блоками керівництво вважає за необхідне деталізувати управлінський облік, так, наприклад, керівництво не вважає за необхідне організувати систему бюджетування у класичному варіанті і планує будувати бюджети лише під нові проекти. Також керівництво вважає, що управлінський облік є ефективним, якщо надає у повному обсязі необхідну інформацію, тому витратити кошти на перевірку її ефективності недоцільно. Окрім цього, не виділяються методи ціноутворення, а покупців будуть аналізувати вибірково. Також не планують створювати умови для розмежування відповідальності щодо досягнення цілей між підрозділами.

За результатами перевірки можна встановити величини розривів, що виникають між оцінками поточного та цільового станів управлінського обліку з відзначенням припустимих відхилень. Так, на прикладі готельно-ресторанного комплексу SUPERIOR GOLF & SPA RESORT наведено візуалізацію таких розривів у балах на рис. 2.3.

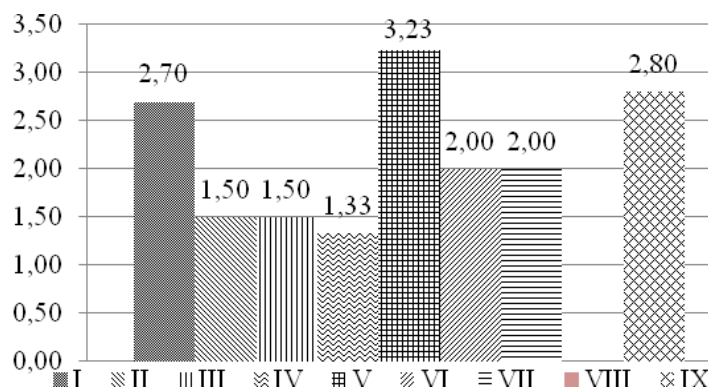


Рис. 2.3. Величина розривів між поточним і цільовим станом управлінського обліку за основними проблемними аспектами консолідації облікової інформації

Наявні розриви можна поділити на наступні види:

- розриви припустимих різниць (до 1,5 балів) – є відхилення, однак при виникненні складнощів в організації чи недостатності коштів можна залишити, як є, тому що запити керівництва майже повністю задовольняються;



- розриви, що потребують уваги (1,5-3 балів) – відмінності є значними, тому для виконання завдань управлінського обліку треба обов'язково вносити зміни до існуючих особливостей ведення управлінського обліку;

- розриви, що свідкують про потребу дій(більше 3 балів) – відмінності є суттєвими, ділянка управлінського обліку не організована.

Відповідно до даних на рис. 2.3, лише конфіденційність є на бажаному рівні, на інших ж проблемних аспектах потребується організація управлінського обліку в обов'язковому порядку. Крім того, порівняння поточного та цільового станів показало, що майже відсутнім є методичне забезпечення управлінського обліку, у наявності некомпетентні працівники та в цілому управлінський облік не є ефективним, як очікувалось.

Таким чином, апробація запропонованої технології перевірки стану управлінського обліку показує, які ділянки слід удосконалити, а які організувати повністю. Крім того, якщо потреби керівництва змінюються, то можна повторно проводити перевірку, тобто є місце циклічному процесу. Після проведення перевірки здійснюється процес організації управлінського обліку з врахуванням виділених ділянок, що не потребують організації (визначені при оцінюванні управлінського обліку), що дозволить зекономити на окремих етапах ведення управлінського обліку.

### 2.3. Удосконалення організації управлінського обліку витрат операційної діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу

Для керівництва є важливим достовірною та повною інформаційною базою для прийняття управлінських рішень, саме тому доцільно вести управлінський облік на підприємстві. О. В. Карпенко у результаті проведених досліджень робить висновок, що можливі різні варіанти організаційної підпорядкованості підрозділу, який здійснюватиме функції управлінського обліку та різні підходи до організації управлінського обліку в системі рахунків [124, с. 58]. При цьому окремі аспекти управлінського обліку завжди присутні на кожному

підприємстві на тому чи іншому рівні, що встановлюється при перевірці поточного стану управлінського обліку. Також при впровадженні управлінського обліку треба враховувати особливості діяльності підприємства. Тому виникає необхідність у вивченні підходів до організації управлінського обліку та їх узагальнення і вдосконалення.

Для прийняття ефективних рішень потрібна комплексна система управлінського рівня, яка б охоплювала всі три рівня, що дозволить контролювати не тільки безпосередньо господарські операції, але і зв'язок між виконавцями, відповідальними різних підрозділів та рівнів управління. Як було наведено у табл. 1.7, управлінський облік може бути організований на трьох рівнях управління, тому для отримання даних відносно всього готельно-ресторанного комплексу треба сформувати інформаційну базу на кожному об'єкті окремо і вже потім формувати консолідовану управлінську звітність, на підставі якої можна формувати чи коректувати стратегію бізнесу, приймати управлінські рішення.

І. М. Белова наголошує, що можна виділити два основних напрямки побудови управлінського обліку: управлінський облік, спрямований на виробництво і удосконалення калькуляції, та облік, зорієнтований на ринок і вдосконалення методології прийняття управлінських рішень щодо ефективності витрат та якості продукції [15]. При цьому Л. В. Нападовська зазначає, що основним об'єктом управлінського обліку є сукупність операцій, які, в свою чергу, викликають зміну запасів ресурсів, дебіторської та кредиторської заборгованості і як наслідок впливають на фінансові результати діяльності підприємства; їх можна розділити на такі основні види (типи):

- логістичні господарські операції, пов'язані із забезпеченням діяльності підприємства ресурсами, які викликають зміну складських запасів, кредиторської заборгованості та грошових коштів;
- виробничі операції, пов'язані з використанням ресурсів і виробництвом готової продукції, які обумовлюють зміну складських запасів;

- фінансові операції, пов'язані з надходженням грошових коштів за продукцію і погашенням заборгованості за отримані ресурси, що викликають зміну кредиторської заборгованості [178, с. 80].

Таким чином, нами проаналізовано літературу та встановлено, що різні науковці виділяють такі етапи організації управлінського обліку, що представлено у додатку Т. Крім того, деякі етапи у досліджених працях або дублюються, або не стосуються управлінського обліку. Так, при виділенні цілей управлінського обліку автоматично визначаються і обмеження з рівнями управлінського обліку, тому виконання етапу «визначення рамок проекту: масштаби, часові, якісні і кількісні» призведе до зайвих витрат. Прийняття управлінських рішень взагалі не стосується організації управлінського обліку, а є наслідком використання інформації, отриманої на підставі даних управлінського обліку. Також не можна не відзначити, що деякі вчені (О. М. Калініна [122], Л. В. Безкоровайна, Н. С. Пасенко [14]) роблять акцент на необхідності формування робочої групи, її навчання та мотивації, інші науковці (І. М. Белова [15]) більш деталізовано при організації виділяють процеси документування та формування звітності, також є роботи (Ю. П. Зима [118]) щодо організації управлінського обліку з використанням інформаційних технологій, тому і більше уваги приділяється саме вибору, тестуванню та впровадженню програмного продукту для ведення управлінського обліку.

С. Г. Мещеряков [173] виділяє такий важливий етап, як встановлення відповідності та поєднання запланованих результатів управлінського обліку відносно окремих елементів облікової політики та особливостей ведення бухгалтерського обліку на сьогодні, адже, як вже відзначалося раніше, окремі елементи управлінського обліку завжди присутні на будь-якому підприємстві. Це підтверджує необхідність проведення перевірки поточного стану управлінського обліку на підприємстві. Слід зазначити, якщо керівництво має за мету хоча б на деякий час організувати повноцінний управлінський облік на всіх рівнях, то треба враховувати всі аспекти, а не концентруватися чи на формуванні та аналізі витрат, чи на документуванні, чи на автоматизації, тобто

необхідно застосовувати системний підхід при організації управлінського обліку.

На підприємствах готельно-ресторанного комплексу надання послуг між підрозділами (центрами відповідальності) призводить до виникнення трансакційних витрат та трансфертного ціноутворення, а також необхідності консолідації управлінської звітності. Широкий асортимент додаткових послуг зумовлює потребу в додатковому аналізі їх окупності та якості, що враховується при розробці управлінської звітності.

Крім того, слід зазначити, що при побудові управлінського обліку на підприємстві зазвичай окремо виділяють оперативний, поточний та стратегічний облік, тобто послідовності дій для формування управлінського обліку на всіх рівнях управління одночасно немає, тому нами запропоновано наступні етапи організації управлінського обліку на підприємствах готельно-ресторанного комплексу, які можна побачити на рис. 2.4. Крім того, до кожного етапу надано рекомендації з організації управлінського обліку (додатокФ).

Умовні позначення: УО – управлінський облік; К – керівництво; ГБ – головний бухгалтер; Мен – менеджери підрозділів; ГУО – новостворена група з управлінського обліку; БУХ – бухгалтерія; АУТ- аутсорсинг; ОР – оперативний рівень; ТР – тактичний рівень; СР – стратегічний рівень.

Як наведено на рис. 2.4, на підготовчому етапі треба визначитись, що саме керівництво чекає від управлінського обліку на підприємстві. Тому необхідно визначити завдання управлінського обліку, тобто менеджери, бухгалтерія повинні сформулювати, у якій інформації вони мають потребу. Після цього доцільно структурувати всі процеси до рівня «господарська операція», особливо важливим це стає у разі вибору підходу до обліку витрат АВС-костінгу. Така деталізація дає розуміння загального положення на підприємстві, а також допомагає побачити, в яких процесах присутня необхідна інформація.

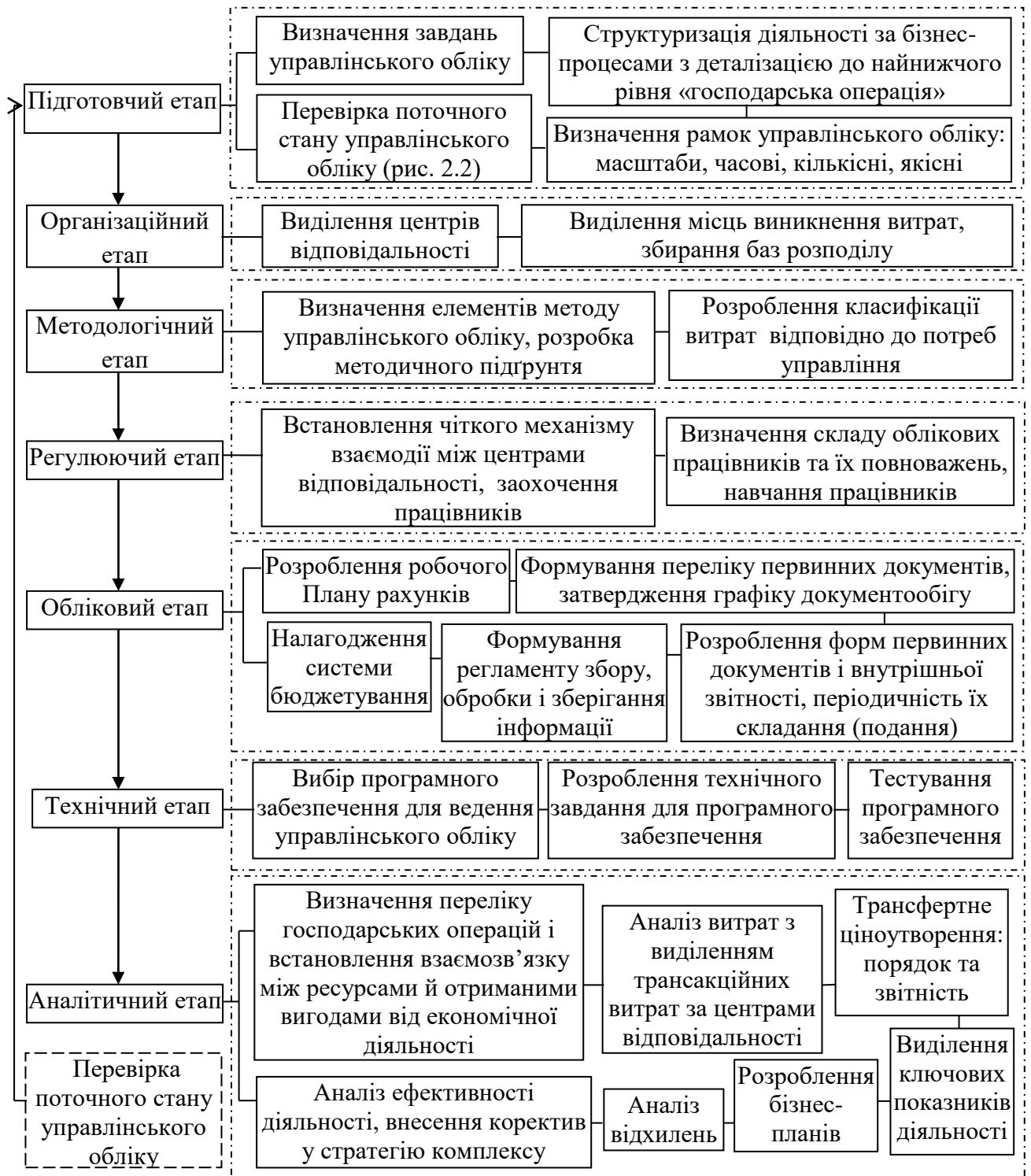


Рис. 2.4. Концепція організації управлінського обліку на підприємствах готельно-ресторанного комплексу

Далі на підставі виявленої на попередньому етапі інформації встановлюються рамки управлінського обліку, а саме приймається рішення щодо того, наскільки повно буде організовуватись управлінський облік, чи всі ділянки

охоплювати, визначення критеріїв якості управлінського обліку з урахуванням приблизної кількості необхідних показників. Цей етап потрібен для розуміння, наскільки об'ємним буде ведення управлінського обліку, чи потрібно створювати окремий відділ для цього та кількість працівників такого відділу.

Також важливим етапом стає перевірка діючого управлінського обліку. Це стосується тих підприємств, які вже працюють деякий час і мають окремі аспекти управлінського обліку чи навіть організовану систему, яку лише хочуть вдосконалити. Це можна здійснити за допомогою тестування, яке запропоновано у п. 2.2.

Після цього розпочинається організаційний етап, на якому виділяються центри відповідальності. Для підприємств готельно-ресторанного комплексу характерна наявність різноманітних підрозділів, які іноді є різними суб'єктами господарювання, і може виникнути ситуація, коли центрів відповідальності навіть більше, ніж підрозділів, чи навпаки менше. Надалі визначаються місця виникнення витрат, які відносяться до того чи іншого центра відповідальності із призначенням відповідального за кожну групу витрат. Крім того, доцільним є одразу аналіз баз розподілу непрямих витрат, тобто які показники можна використати у подальшому для розподілу витрат для розрахунку повної собівартості тих чи інших послуг чи для віднесення на відповідний центр відповідальності, адже можуть бути понесені витрати, що стосуються одразу всього комплексу, тому доречно їх розподіляти між всіма центрами відповідальності.

Далі важливим є визначення методології ведення управлінського обліку. Так, в першу чергу необхідно обрати методи управлінського обліку, сформулювати методичне підґрунтя. У науковій літературі існують підходи, в яких формулювання методів і процедур відноситься до підготовчого етапу [122, с. 55], є підхід, коли методологію визначають після організаційного етапу та розробки плану рахунків [111, с. 170; 204, с. 379], проте вважаємо, що це не зовсім практично, адже методи обираються не тільки виходячи з побажань бухгалтерії і керівництва, але й відповідно до наявної організаційної структури, виділення баз

розподілу непрямих витрат тощо. Крім того, розроблена класифікація витрат впливає у подальшому на формування робочого Плану рахунків, що стосується вже облікового етапу, тому методологічний етап повинен реалізовуватись саме після підготовчого та організаційного етапів, проте перед обліковим. Доцільно для діючих підприємств досліджувати методи, які використовуються, чи доречно продовжити їх використання чи перейти до інших методів. Тому, важливим є створення методологічної бази для ведення у подальшому управлінського обліку.

Після виділення центрів відповідальності, місць виникнення витрат, баз їх розподілу та методологічного підґрунтя стає зрозумілим, які витрати слід окремо враховувати для управління витратами та ефективного прийняття управлінських рішень. Тому необхідним етапом стає класифікація витрат для цілей управління підприємством. У подальшому вона буде враховуватись при розробці робочого Плану рахунків для цілей управлінського обліку.

Надалі встановлюється чіткий механізм взаємодії між центрами відповідальності та заохоченням працівників. Це необхідно для координації бізнес-процесів та покращення управління. На підставі цієї інформації визначається склад облікових працівників та їх повноважень, проводиться навчання працівників. Після визначення основ ведення управлінського обліку обирається персонал з відповідною кваліфікацією, визначаються його повноваження для організації самого процесу та регулювання.

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

На технічному етапі відбувається вибір програмного забезпечення відповідно до цілей, обраних методів управлінського обліку, господарських операцій, визначених раніше. Дослідження практичної діяльності підприємств

готельно-ресторанного комплексу довело, що зазвичай для управлінського обліку програмне забезпечення дороблюють, вдосконалюючи конфігурацію з урахуванням специфіки діяльності, тому одним з етапів організації управлінського обліку стає формування технічного завдання для програмного забезпечення, а потім його тестування. На технічному етапі автоматизуються процеси формування первинних документів та управлінської звітності.

Надалі настає аналітичний етап, на якому в першу чергу формується перелік господарських операцій і встановлюється взаємозв'язок між ресурсами й отриманими вигодами від економічної діяльності. Таким чином, з'ясовується, чи всі ресурси дійсно ефективно використовуються чи, можливо, їх треба замінити чи використовувати в інших напрямках.

Після цього аналізуються витрати з окремим виділенням трансакційних витрат, які виникають як внаслідок укладання угод з контрагентами, так і через здійснення господарських операцій між підрозділами готельно-ресторанного комплексу. Це пояснюється тим, що є випадки, коли трансакційні витрати є завищеними внаслідок оформлення власних витрат менеджерів на рахунок фірми, тобто порушується принцип автономності, тому виникає потреба в їх постійному контролі з метою підвищення ефективності управління контрактними відносинами. Крім того, добре організований управлінський облік трансакційних витрат сприяє зниженню витрат і розширенню ринку, наприклад, користувачі матимуть можливість порівнювати частку ринку і її зміну у зв'язку з інвестиціями в аутсорсинг, а також досліджувати забезпечення інтересів сторін.

Внаслідок того, що готельно-ресторанні комплекси включають в себе декілька підрозділів, між якими виникають господарські відносини із застосуванням трансфертного ціноутворення, стає необхідним розроблення положення про трансфертне ціноутворення, в якому зазначається склад документів, звітності та порядок їх складання. Основною метою трансфертного ціноутворення стає забезпечення найбільш ефективного функціонування



поточної системи управління готельно-ресторанним комплексом за рахунок надання додаткової інформації щодо діяльності підрозділу.

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

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

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

Слід додати, що важливо не тільки відповідним чином організувати управлінський облік, але і налагодити його ведення. Для цього доцільним стає розуміння основних процесів саме здійснення управлінського обліку. Тому нами розроблено модель ведення управлінського обліку на підприємствах готельно-ресторанного комплексу з використанням процесуального підходу, що представлено на рис. 2.5.

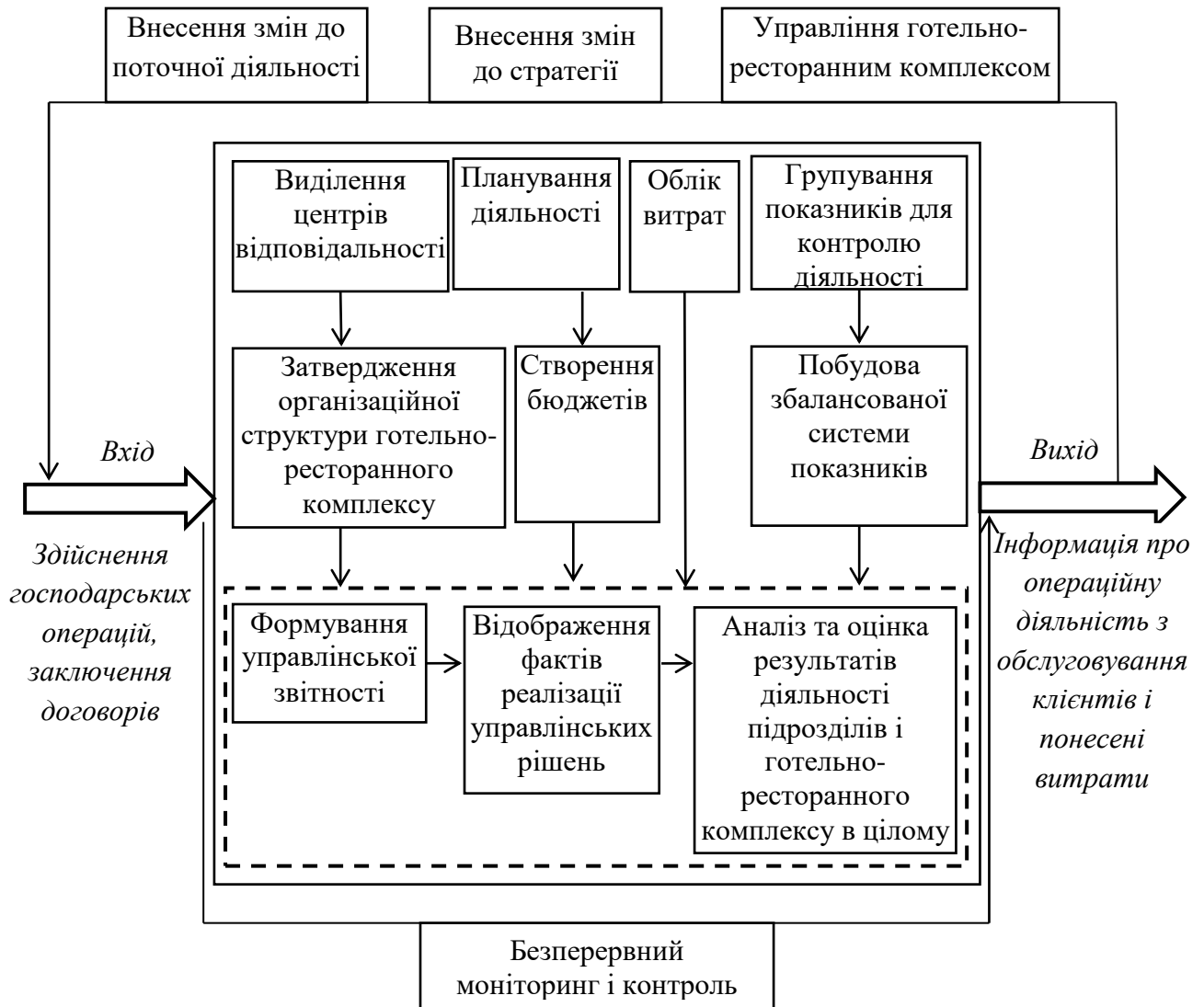


Рис. 2.5. Модель управлінського обліку витрат підприємств готельно-ресторанного комплексу

Підставою для початку ведення управлінського обліку може бути як здійснення господарських операцій, так і домовленостей щодо майбутньої діяльності, адже управлінський облік включає в себе планування і прогнозування. Тому після цього на підставі поточної діяльності виконується виділення чи перегляд діючих центрів відповідальності із закріпленням в організаційній структурі готельно-ресторанного комплексу, а також подальше планування діяльності, що включає в себе бюджетування.

Надалі виникають витрати упродовж здійснення діяльності, що підлягають обліку відповідно до обраних підходів. Це спричинює потребу у

виділенні сигнальних показників для контролю діяльності і виконання стратегічних цілей. Для виконання вищезазначених дій формується управлінська звітність, у якій фіксуються господарські операції, плани дій і реалізація управлінських рішень. Результатом управлінського обліку стає аналіз та оцінка результатів операційної діяльності центрів відповідальності зокрема і готельно-ресторанного комплексу у цілому.

Наприкінці звітного періоду, встановленого управлінським персоналом, отримується інформація щодо здійснення операційної діяльності з деталізацією витрат операційної діяльності. На її підставі приймаються управлінські рішення, здійснюється внесення змін до існуючої стратегії та поточної діяльності. Протягом всієї діяльності відбувається безперервний моніторинг і контроль поточних операцій з метою своєчасного внесення змін у діяльність і вдосконалення поточного управлінського обліку.

Таким чином, можна зробити висновок, що управлінський облік є процесом, який здійснюється до та під час операційної діяльності і потребує постійного вдосконалення через внесення змін до стратегічних цілей і, відповідно, виникнення нових інформаційних потреб, що свідчить про наявність зворотного зв'язку. Важливою складовою стає облік витрат з метою покращення їх управління, а оптимізація витрат сприятиме збільшенню прибутковості діяльності підприємств та виявлення резервів для розвитку, для чого необхідно виділити ключові показники ефективності та розробити управлінську звітність з використанням сучасних підходів до управління витратами.

## Висновки до розділу 2

При вивченні особливостей діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу і сучасного стану управлінського обліку витрат було зроблено наступні висновки.

1. Систематизовано основні підходи до класифікації витрат, а також додано нові класифікаційні ознаки: «за видами продукту», «за підрозділами», «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 необхідні види в залежності від мети.

2. Побудовано План рахунків для цілей управлінського обліку з використанням методу фасетної класифікації, що дозволяє одні й ті ж самі витрати відносити до різних видів одночасно для здійснення різнобічного контролю. Крім того, деталізовано субрахунки за підрозділами на прикладі готельно-ресторанного комплексу SUPERIOR GOLF & SPA RESORT, а також за наступними рівнями: диверсифікація бізнесу, системи оподаткування, географічні сегменти, вид діяльності/проекти, вид продукції. Це допоможе аналізувати та порівнювати інформацію для встановлення найбільш вигідних напрямів діяльності та отримання даних, на підставі яких можуть бути прийняті управлінські рішення щодо внесення коректив у стратегію.

3. Розроблено технологію перевірки стану управлінського обліку на підприємстві. Для цього були виділено об'єкти перевірки стану управлінського обліку, проаналізовані основні підходи до перевірки стану управлінського обліку і визначено особливості їх використання на підприємствах готельно-ресторанного комплексу. На підставі методу експертних оцінок сформована анкета оцінки стану управлінського обліку на підприємстві з виділенням головних проблемних аспектів консолідації облікової інформації. Також автором розроблені рекомендації щодо відповідей на анкету і шкала оцінювання анкети, яка дозволяє зробити висновок щодо повноти управлінського обліку. Ця технологія перевірки стану управлінського обліку на підприємстві допомагає зрозуміти, які питання охоплює існуюча система управлінського обліку і які саме потребують доопрацювання.

4. Проаналізовано підходи різних вчених до організації управлінського обліку, в результаті чого сформовано методичний підхід до організації

управлінського обліку, кожний етап якого деталізований окремим процесом. Виділено наступні етапи організації управлінського обліку на підприємстві: підготовчий, методологічний, який регулює, обліковий, технічний і аналітичний. На підготовчому етапі формується структура управлінського обліку, на методологічному – основні методи обліку, які будуть використовуватися для ведення обліку, на регулюючому етапі визначається перелік виконавців, на обліковому етапі визначається склад і зміст первинних документів, управлінської звітності, на технічному етапі обирається програмне забезпечення і заповнюється потрібними завданнями, на аналітичному етапі відбувається аналіз показників і формуються рекомендації зі внесення змін до стратегії підприємства. Також відзначено, що управлінський облік прямо залежить від потреб керівництва, тому коли вони змінюються, то слід вносити зміни в існуючу систему управлінського обліку, тобто в залежності від того, наскільки значними є зміни, є сенс говорити про циклічність управлінського обліку.

5. Розроблено модель ведення управлінського обліку витрат операційної діяльності на підприємствах готельно-ресторанного комплексу, для побудови якої використано процесуальний підхід. Представлена модель відображає складові процесу управлінського обліку, що виступають підставою для ведення і результатом управлінського обліку, а також показує наявність зворотного зв'язку між існуючим веденням управлінського обліку і управлінням готельно-ресторанним комплексом, що вказує на необхідність постійного моніторингу і контролю як всієї діяльності, так й управлінського обліку готельно-ресторанного комплексу зокрема.

Основні положення, що містяться у Розділі 2, опубліковано у наукових працях автора [31; 35; 38; 39; 40; 42; 43; 46; 49].

РОЗДІЛ 3 ОПТИМІЗАЦІЯ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ  
ДІЯЛЬНОСТІ ЯК ОДНА З УМОВ ЕФЕКТИВНОСТІ РОЗВИТКУ  
ПІДПРИЄМСТВ ГОТЕЛЬНО-РЕСТОРАННОГО  
КОМПЛЕКСУ

3.1. Управлінська звітність у забезпеченні інформаційних потреб управління витратами операційної діяльності

В умовах інтеграції економічної системи України в Європейський простір стає більш актуальним формування міцної системи забезпечення інформаційних потреб керівництва. Це призводить до необхідності деталізації даних на підприємстві з виділенням сигнальних показників для контролю діяльності. Тому стає доцільною побудова системи управлінського обліку, що має своє відображення у певних документах та звітності. Проте вимог що до управлінського обліку та управлінської звітності законодавчо не встановлено, тому кожне підприємство само розробляє положення про управлінський облік під особливості своєї діяльності. Результатом обліку стає заповнення управлінської звітності, форми якої також необхідно затвердити. Це означає, що необхідно дослідити, що включає в себе організація системи управлінської звітності та безпосередньо сама управлінська звітність.

М. І. Скрипник та О. О. Григоревська наголошують, що наявність підприємств різних форм власності, величини та обсягу діяльності потребує різних виважених підходів до питання формування управлінської звітності. Якщо підприємство мале, де керівник і власник – одна особа, управлінська звітність може бути взагалі зайвою, тому що він сам себе забезпечує інформацією. Чим більше підприємство, чим більше рівнів управління і віддаленість керівництва від місць виробництва/надання послуг, тим гостріше постає питання необхідності управлінської звітності. Внутрішня звітність підприємства має бути різною за обсягом і деталізацією для різних рівнів

управління: чим нижче менеджер знаходиться по ієрархії, тим об'ємнішою та деталізованішою має бути для нього інформація [227, с. 112].

Як зазначає М. М. Матюха, управлінська звітність – це система збирання інформації у грошових та натуральних вимірниках про факти господарської діяльності, які використовують для потреб управління. В управлінській звітності в порівнянні з бухгалтерською звітністю одну і ту ж інформацію розглядають з різних точок зору, представлену в більш деталізованому вигляді із можливістю зазначення похибки і застосування приблизних даних, що необхідно для визначення можливого економічного ефекту в результаті реалізації того чи іншого управлінського рішення [166, с. 34].

Розробка управлінської звітності є складним процесом, адже від того, наскільки грамотно буде сформована та чи інша форма, залежить якість отриманої інформації, а отже і ефективність майбутніх управлінських рішень. Можна виділити такі основні етапи побудови системи управлінської звітності:

- встановлення потреб користувачів інформації;
- визначення принципів підготовки та вимог до звітності;
- виділення користувачів інформації;
- формування системи показників, аналіз яких надасть необхідну інформацію;
- формулювання рекомендацій з розрахунку та розшифрування значень;
- розподіл показників за центрами відповідальності/підрозділами;
- розробка форм звітності за центрами відповідальності;
- регламентація управлінської звітності;
- забезпечення автоматизованого складання управлінської звітності.

А. П. Грінько та О. О. Кваша відмічають: форми подання управлінської звітності можуть визначатися конкретними розпорядженнями і побажаннями керівництва та повинні відповідати головним вимогам: інформативності й зручності в користуванні. Але, наявність примірних переліків та форм внутрішньої звітності була б корисною саме на етапі організації управлінського обліку [70, с. 148].

Н. В. Васюк також відмічає, що кожна компанія розробляє систему управлінського обліку, виходячи із власних потреб і специфіки роботи. Ця система залежатиме від того, яку саме інформацію в результаті є потреба бачити у звітності [27, с. 41]. Отже, необхідно визначитись, які завдання повинна виконувати управлінська звітність, тобто які інформаційні потреби задовольняти. Для цього Л. В. Нападовська пропонує складати інформаційні картки, що містять необхідну для використання інформацію за різними структурними підрозділами [180, с. 584]. Проте внаслідок того, що такі картки мають довільну форму, то нами запропоновано наступний варіант на прикладі готельно-ресторанного комплексу SUPERIOR GOLF & SPA RESORT (рис. X.1 додатку X).

Інформаційну картку доцільно заповнити перед організацією управлінського обліку для розуміння інформаційних потреб. У разі якщо суб'єкт господарювання має в своєму складі структурні одиниці, які відносяться до декількох суб'єктів господарювання, то картка заповнюється саме за підрозділами з переліком у верхньому правому кутку всіх суб'єктів господарювання, яких стосується діяльність певного підрозділу. У графі 1 зазначається назва проекту, для ведення/контролю якого потрібна додаткова інформація, також тут може зазначатись певна програма чи акція, наприклад, програма із залучення нових клієнтів. У графі 2 заповнюється вид діяльності чи операція, для якої необхідний збір певної інформації, якої саме – відзначається у графі 3. У графі 4 зазначається періодичність отримання тієї чи іншої інформації, а в графі 5 – які результати можна отримати завдяки цій інформації (у кількісному, натуральному чи іншому виразі, наприклад, для контролю того чи іншого процесу).

Картку заповнюють всі керівники підрозділів та їх помічники один раз після прийняття рішення щодо організації управлінського обліку. Потім всі картки передаються до бухгалтерії, яка оцінює витрати на отримання тієї чи іншої інформації. Як зазначають О. М. Петрук та А. А. Макурін, відсутність механізму віднесення доходів і витрат на інтегроване підприємство ускладнює



процес реалізації положень облікової політики, тому необхідно зводити інформацію щодо аналізу того чи іншого об'єкту в єдиний документ, тому що готельно-ресторанний комплекс при наявності різних суб'єктів господарювання може розглядатись як єдина система самостійно функціонуючих підприємств [196, с. 228-229]. Зведена відомість подається керівництву, яке і приймає рішення щодо отримання тієї чи іншої інформації, адже це додаткові витрати. Приклад зведеного звіту можна побачити на рис. X.2 додатку X на прикладі готельно-ресторанного комплексу SUPERIOR GOLF & SPA RESORT. У подальшому при необхідності додаткової інформації, повторно заповнюється інформаційна картка, яка обробляється відділом з управлінського обліку. Це забезпечить гнучкість управлінського обліку та його ефективність, а також забезпечить наповненням саме тією інформацією, яка дійсно потрібна управлінцям, а не акумулюється відповідно до різних положень, звичок (наприклад, бухгалтер звик деталізувати інформацію про необоротні активи, однак на сьогодні такі дані вже не є актуальними для прийняття рішень, тому витратити час на такі операції є недоцільним).

Так, у графі 1 зазначається підрозділ, в якому необхідна та інша інформація, у графі 2-5 переноситься інформація з попереднього документу (інформаційна картка, рис. X.2 додатку X) за всіма підрозділами, у графу 6 бухгалтерія заносить приблизні витрати на отримання інформації, у графі 7 керівництво погоджує рішення на отримання інформації. Слід відзначити, що окрім згоди чи не згоди можливим є варіант «на опрацювання», тобто може виникнути ситуація, коли керівництво розуміє, що ця інформація необхідна, проте витрати є занадто великими, й, можливо, є інші варіанти отримання інформації, більш дешевші, і тоді керівництво дасть згоду. На підставі даних зведеної відомості формується перелік завдань управлінського обліку та відповідно інформаційних потреб керівництва для розробки управлінської звітності, що буде як раз відповідати на питання, що виникли.

М. М. Матюха також зауважує, що з метою єдиної методології та координації організаційно-аналітичних робіт щодо формування управлінської

звітності необхідно запровадити окремий відділ з формування цього виду звітності або додатково розширити функціональні обов'язки працівників бухгалтерії, економічної служби [165, с. 359].

Як вже було відзначено раніше, після встановлення інформаційних потреб треба визначити принципи складання та вимоги до управлінської звітності. Так, М. М. Матюха [166, с. 35], Н. В. Васюк [27, с. 43], О. С. Дворніченко [74, с. 68-69] та Н. С. Хаймьонова [248, с. 1045] виділяють такі вимоги до управлінської внутрішньої звітності підприємства:

- корисність – інформація формується відповідно до потреб конкретних користувачів;
- вимірність – інформація має підлягати виміру на основі кількісних або якісних засобів виміру;
- структурованість – інформація повинна мати багаторівневу структуру, що дозволить, з одного боку, ущільнювати інформаційні дані, а з іншого – деталізувати їх до конкретного користувача, рівня;
- компактність – інформація має бути конкретною, максимально спрощеною, не нести зайвого навантаження;
- доступність для сприйняття – інформація, що наведена в управлінській звітності, повинна бути зрозумілою для користувачів;
- оперативність – звіти необхідно формувати саме тоді, коли вони потрібні для прийняття конкретних управлінських рішень;
- точність – інформація повинна бути достовірною, дані – точними (якщо окремо не зазначено, що саме ці показники мають приблизне значення, що прописано у рекомендаціях щодо заповнення управлінської звітності та розрахунків показників);
- об'єктивність – інформація повинна відображати реальний стан того чи іншого об'єкту, а не чийсь точку зору;
- доцільність – витрати складання звітів повинні окупатись;
- повнота і стислість – інформація з одного боку, повинна бути повною, з іншого, - не містити зайвого;

- конфіденційність – звітність призначена лише для внутрішніх користувачів.

Також важливим є виділення користувачів інформації. Вважаємо, що доцільно окремим наказом виділити осіб, які будуть мати право складати, підписувати, аналізувати звіти та ознайомлюватись з ними. Це необхідно для виконання конфіденційності управлінської звітності. Користувачами звітності по суті будуть ті ж самі особи, що й робили запити щодо інформаційної потреби (заповнювали інформаційні картки).

Далі на підставі узгоджених інформаційних потреб формується система показників, яка буде закладатись в основу збалансованої системи показників (BSC), яка у подальшому розглядається як частина управлінського обліку та виступає його інструментом формування даних для розгляду. Під час аналізу діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу було виділено ряд проблем, що спостерігаються при виборі ключових показників ефективності (далі – KPI), які є сигнальними показниками діяльності та враховуються надалі при розробці управлінської звітності:

- при виборі KPI виникає необхідність виділення нових показників, що характеризують специфіку діяльності цих підприємств (частка витрат допоміжних підрозділів у загальних витратах діяльності, прибутковість підрозділів, співвідношення витрат на персонал до доходу від надання додаткових послуг);
- через нестабільність в економіці важливим стає аналіз ризиків, що доцільно включати в збалансовану систему показників, однак складність може виникнути при розрахунку можливих втрат;
- готельно-ресторанні комплекси є частиною індустрії гостинності, особливою складовою якої стає інвестиційна (наприклад, туроператори вкладають кошти в розвиток готельно-ресторанних комплексів у тих місцях, куди відправляють своїх клієнтів), тому необхідно аналізувати і такі показники, як обсяг і динаміка, прибутковість інвестицій тощо;

- через особливу важливість позитивних вражень від обслуговування клієнтів необхідно акумулювати та аналізувати витрати на якість, що може викликати труднощі, адже відсутня інструкція чи положення щодо віднесення тих чи інших витрат саме до витрат на якість, тому керівництво разом із відділом з управлінського обліку повинно самостійно прописувати, що входить до складу таких витрат;
- внаслідок наявності різноманітних підрозділів, що доволі часто виступають різними суб'єктами господарювання, виникає необхідність контролювання виникнення трансакційних витрат (введення показника «частка трансакційних витрат у загальних витратах»), проте може виникнути проблема приховування таких витрат через несумлінне використання коштів та порушення принципу автономності;
- розрахунок КРІ потребує часу, полегшити цей процес може його автоматизація, що означає витрачання додаткових коштів на ІТ-послуги.

Для вирішення наведених проблем та покращення обліково-аналітичного забезпечення на підставі сформульованих стратегічних цілей (п. 3.2) було виділено КРІ, що стали основою розробки управлінської звітності. Слід зазначити, що доцільно одразу показники закріплювати за центрами відповідальності для визначення відповідальних осіб за збір та обробку даних для управлінської звітності. Як зазначають С. В. Лабунська та Л. В. Безкоровайна, виокремлення центрів відповідальності дозволяє ефективно поєднати інформаційну систему бухгалтерського обліку з керівною системою менеджменту для усвідомлення рівня відповідальності за накопиченням витрат і отриманням результатів від керівників певних підрозділів, з одного боку, а, з іншого боку, – розділенням рівнів управлінського впливу в системі менеджменту [Error! Unknown switch argument., с. 78].

Крім того, також є логічним одразу встановлювати паралель між показниками та стратегічними цілями також для спрощення побудови збалансованої системи показників. Так, на прикладі SUPERIOR GOLF & SPA RESORT нами запропоновано наступні показники для аналізу діяльності, які

буде закладено в управлінську звітність (табл. Ц.1 додатку Ц). Після групування системи показників за перспективами та центрами відповідальності з метою подальшої побудови збалансованої системи показників (п. 3.2) необхідно розробити рекомендації з їх розрахунку та приміток щодо оптимальних і бажаних значень. У подальшому це закріплюється в положенні про управлінський облік, що представлено у табл. Ц.2 додатку Ц.

На підставі переліку показників та рекомендацій щодо їх розрахунків обґрунтовується інформація, яка повинна наводитися в управлінській звітності, проводиться групування показників для економії часу на їх аналіз. Крім того, як зазначає колектив авторів під керівництвом С. Ф. Легенчука, для попередження безсистемності руху облікових документів на підприємстві неодмінно слід затвердити графіки документообігу (за умов паперової форми ведення бухгалтерського обліку) або алгоритми та маршрути руху документів (за умови автоматизованого обліку), які слід розробляти за окремими видами операцій, або ж за кожним видом документу; вагомою на підприємстві стає організація внутрішнього контролю, однак, контроль не повинен бути надмірним, тому що це може спричинити виконання великої кількості зайвих функцій та, відповідно, викликати необхідність розширення штату для їх виконання [154, с. 114].

Враховуючи рекомендації авторів, згруповано показники за підрозділами і звітами, що представлено у табл. Ч.1 додатку Ч, а також співставлено управлінську звітність, рівні управління, на яких вона складається та обґрунтовані управлінські рішення, які приймаються на підставі отриманої інформації (табл. Ч.2 додатку Ч). Як відмічає К. В. Шевчук, важливого значення в процесі формування управлінської звітності набуває періодичність її складання, основним критерієм чого виступає надання потрібної інформації, доки вона актуальна і прийняті на її основі управлінські рішення будуть ефективними та своєчасними [256, с. 139]. Тому важливим є виділення етапів формування та зберігання управлінської звітності для розуміння, що є першочерговим і на якому етапі доречно перевіряти управлінську звітність,

крім того, додано етап про зведення управлінської звітності за підрозділами, що є характерним для підприємств готельно-ресторанного комплексу (рис. 3.1).

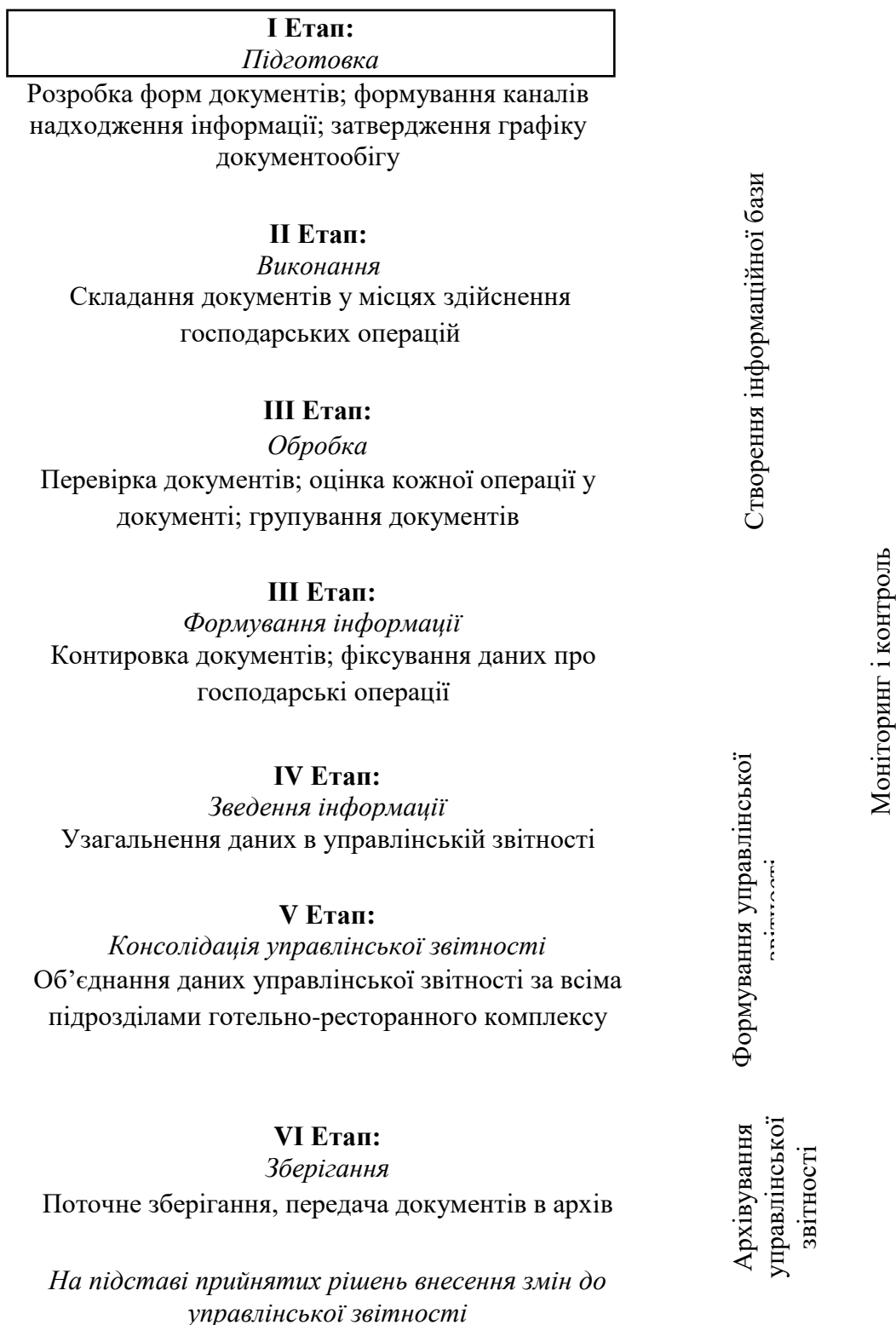


Рис. 3.1. Етапи формування управлінської звітності на підприємствах готельно-ресторанного комплексу

Одним з важливих етапів формування управлінської звітності є затвердження графіку документообігу. На думку Р. В. Варічевої, документообіг передбачає забезпечення мінімального розриву у часі від моменту здійснення господарської операції до отримання інформації для управління [23, с. 251]. Графікомдокументообігу визначаються терміни формування документів та відповідальних за їх складання. Графік документообігу затверджується окремим наказом на підприємстві, наводиться як додаток до облікової політики, положення про організацію і ведення управлінського обліку.

При формуванні графіку документообігу важливо враховувати специфіку діяльності підприємства, продуктивність виконавців, частоту та повноту інформації, терміни виконання та передачі документів. Те ж саме стосується і управлінської звітності, для якої також необхідно сформувати графік складання, передачі і зберігання. Однак для цього необхідно визначити склад управлінської звітності, форми якої потім розроблюються, як можна побачити на рис. 3.1, перелік управлінської звітності було представлено раніше у табл. Ч.1 додатку Ч. Отже, на підставі цієї інформації побудовано наступний графік складання, передачі і зберігання управлінської звітності (додаток Ш).

Відповідно до табл. Ш.1 додатку Ш, з метою підвищення якості інформації, передбачено залучення представників аутсорсингової компанії, відділу маркетингу з метою підвищення якості інформації, однак це є не обов'язковим при відсутності додаткових коштів, тобто цю роботу може виконати спеціаліст з управлінського обліку, проте при отриманні маркетингової інформації може виникнути ризик невиявлення тієї чи іншої інформації, при перевірці звітності важливим стає наявність достатності спеціалістів з управлінського обліку, щоб не виникла ситуація, коли одна й та ж людина і складає, і перевіряє, і оброблює управлінську звітність.

Після розробки форм управлінської звітності необхідно прописати рекомендації щодо її складання та заповнення. Особливістю складання управлінської звітності на підприємствах готельно-ресторанного комплексу є необхідність її консолідації внаслідок наявності підрозділів, що можуть бути як

складової юридичної особи, так і виступати окремими суб'єктами господарювання. Перш за все, для здійснення аналізу за всім готельно-ресторанним комплексом складають консолідований баланс та консолідований звіт про фінансові результати як мінімум 1 раз на рік (за необхідністю – частіше), сутність складання нагадує консолідовану звітність підприємства, що включає філії: внутрішні розрахунки «звертаються», статті балансу та звіту про фінансові результати залишаються тими ж, формує ці звіти представник служби з управлінського обліку. Отже, консолідований баланс та звіт про фінансові результати складаються за принципом злиття підприємств. Так, у балансі формуються початкові залишки, отримані шляхом додавання (внутрішні розрахунки віднімають у статті кожного суб'єкту господарювання) на підставі даних аналітичного обліку активів і пасивів, при цьому бажано скласти розрахунковий документ результатів додавання. Тобто при консолідації звітності необхідно здійснювати елімінування рахунку і штучного завищення величини капіталу та фінансових результатів. Таким чином, консолідація звітності – це не просто складання значень статей, а формування системи показників за допомогою спеціальних процедур.

Слід відзначити, що особливістю консолідації звітності на готельно-ресторанних комплексах є те, що до його складу можуть входити різні суб'єкти господарювання, у тому числі фізичні особи-підприємці, у яких бухгалтерський облік може вестись у спрощеній формі чи взагалі бути відсутній, тому за такими суб'єктами на підставі даних управлінського обліку спочатку формуються статті балансу та звіту про фінансові результати. При цьому якщо інформація щодо власного капіталу на декількох суб'єктах господарювання, на думку автора, ці статті повинні підсумовуватися, адже тут нема материнського чи дочірнього підприємств, кожен суб'єкт господарювання як самостійна бізнес-одиниця. Виключенням є ситуація, коли один суб'єкт господарювання, що входить до складу готельно-ресторанного комплексу, є засновником іншого суб'єкту господарювання, у цьому випадку частка такого засновника віднімається. Отже, нами запропоновано такі робочі таблиці для консолідації



балансів (табл. Щ.1 додатку Щ) і звітів про фінансові результати (табл. Щ.2 додатку Щ) у готельно-ресторанному комплексі на прикладі кафе «ЧЕРДАК» за 1 півріччя 2017 року (кафе «ЧЕРДАК» складається з юридичної особи (бар) та фізичної особи-підприємця (кухня)). Для спрощення представлення кожен суб'єкт господарювання надано як Підприємство 1, Підприємство 2 тощо, якщо у наявності фізичні особи-підприємці, вони також зазначають свої дані.

Аналіз ринкової вартості допомагає зрозуміти, наскільки привабливим є бізнес для інвесторів. Звичайно, найкращим варіантом для цього буде найняти оцінщика, який і буде встановлювати ціну бізнесу, проте це додаткові витрати, які виникатимуть щорічно. Тому краще мати у службі з управлінського обліку особу, яка має такі вміння і буде не тільки проводити оцінку (аджеу цьому випадку немає потреби в обов'язково завіреному висновку незалежного експерта щодо ринкової вартості, це необхідно перш за все для власного контролю), але і аналізувати отримані дані для формулювання управлінських рішень, щ сприятимуть збільшенню привабливості готельно-ресторанного комплексу для інвесторів. Таким чином, пропонується наступний документ з аналізу ринкової вартості, що представлено на рис. Щ.1 додатку Щ на прикладі кафе «ЧЕРДАК» за 1 півріччя 2017 року.

Як можна побачити на рис. Щ.1 додатку Щ, аналіз ринкової вартості доцільно здійснювати за підрозділами, адже за необхідністю частина бізнесу може виокремлюватись. Вартість кожного об'єкту, що входить до комплексу, оцінюється спеціалістом з управлінського обліку за будь-яким методом, що закріплюється у положенні про ведення управлінського обліку. Питома вага допомагає співвіднести питому вагу вартості з питоною вагою доходу, щоб зрозуміти, наскільки доцільно обслуговувати ці підрозділи. З мінімальною та максимальною вартістю (графи 4, 5) порівнюють оцінену вартість підрозділу для встановлення, наскільки цінним є бізнес. У рядку «Примітки» робиться висновок щодо отриманих результатів, адже керівництво може до кінця не зрозуміти чи не взяти у розрахунок ті чи інші значення, тому необхідно

обов'язково зазначати, на що саме необхідно звернути увагу, які можливості чи ризики виникають.

Наступним документом є аналіз активів, інформація з якого потім переноситься у збалансовану систему показників. Документ доцільно складати не рідше одного разу на рік, за необхідністю – частіше. Форма документу презентована на рис. Щ.2 додатку Щ на прикладі кафе «ЧЕРДАК» за 1 півріччя 2017 року. За цією відомістю розраховуються показники рентабельності та ресурсовіддачі. Формувати такий документ також необхідно мінімум один раз на рік, за потребою – частіше. Потім ця інформація зводиться за комплексом в цілому для подальшого аналізу за збалансованою системою показників, як це показано на рис. Щ.3 додатку Щ на прикладі кафе «ЧЕРДАК» за 1 півріччя 2017 року.

Розроблена відомість допомагає побачити, наскільки прибутковим є кожний підрозділ та комплекс у цілому. Складається також один раз на рік, при необхідності – частіше. Окремої уваги потребує рядок «Примітки», де зазначається висновок щодо отриманих показників одразу за окремими підрозділами та комплексу у цілому для розуміння взаємозв'язку та ефективності процесів за всім готельно-ресторанним комплексом.

Надалі важливо проаналізувати інвестиційну привабливість комплексу, зокрема, встановити на поточний момент, які інвестиції у наявності, в якому розмірі, від кого, на скільки прибутковими вони виявились. Для цього пропонується наступний документ, представлений на рис. Щ.4 додатку Щ на прикладі готельно-ресторанного комплексу SUPERIOR GOLF & SPA RESORT за 1 півріччя 2017 року. Аналогічно минулим відомостям, у зазначеному вище документі аналізуються інвестиції від різних інвесторів, складається така відомість один раз на рік, за необхідністю також частіше. Наприкінці теж робиться висновок щодо отриманих результатів для розуміння, що саме означають розраховані показники. Якщо інвестицій не здійснювалось саме за цим підрозділом, то все рівно форма заповнюється із прочерком, якщо за всім комплексом – то за відсутністю інвестицій порожній звіт не подається.

Після цього за наявністю інвестицій оброблюються дані за комплексом для розуміння, які підрозділи інвестуються, у якій кількості, на скільки це прибутково та скільки доходу приходиться на інвестиції, що надано на рис. Щ.5 додатку Щ за 1 півріччя 2017 року на прикладі готельно-ресторанного комплексу SUPERIOR GOLF & SPA RESORT.

Після аналізу інвестицій доцільно проаналізувати оборотні активи для встановлення ділової активності комплексу, для розуміння потреби у додаткових оборотних коштах чи навпаки наявності вивільнення оборотних коштів. Для цього пропонується заповнювати відомість з аналізу оборотних активів, презентовану на рис. Щ.6 додатку Щ на прикладі кафе «ЧЕРДАК» за 1 півріччя 2017 року. У представленій вище відомості у примітках доцільно зазначати не тільки проаналізовані результати, але і причини саме таких значень, щоб за необхідністю у подальшому вносити корективи у поточну стратегію діяльності. Таку відомість доцільно заповнювати мінімум один раз на рік, за потребою – частіше.

Після цього здійснюється зведення даних щодо оборотності оборотних активів за всім комплексом. Це необхідно для групування даних для полегшення аналізу діяльності всього готельно-ресторанного комплексу, адже приймати рішення на підставі великої кількості документів достатньо важко, набагато легше, коли ця ж інформація представлена разом. Отже, зведена відомість щодо аналізу оборотних активів надана на рис. Щ.7 додатку Щ на прикладі кафе «ЧЕРДАК» за 1 півріччя 2017 року.

Надалі важливим є звіт маркетингової служби, що є результатом її досліджень. Такий звіт складається з декількох розділів внаслідок значної кількості обробленої інформації. Таким чином, на рис. Щ.8, Щ.9, Щ.10 додатку Щ презентовано звіт маркетингової служби на прикладі готельно-ресторанного комплексу SUPERIOR GOLF & SPA RESORT за 1 півріччя 2017 року, який складається одразу за всім комплексом для економії коштів, адже ці маркетингові дослідження будуть здійснені відповідними спеціалістами зі сторони, адже тримати у штаті маркетологів може бути не вигідно (все залежить від політики керівництва та обсягів діяльності).

Внаслідок того, що звіт маркетингової служби є достатньо об'ємним, то складати його краще все ж таки один раз на рік, на початку діяльності можливо складати частіше для контролю продаж, крім того, за необхідністю можна заповнювати окремі розділи для економії коштів.

Також важливим є формування бюджету доходів і витрат. Це необхідно для планування продажів та витрат, пов'язаних з отриманням певних доходів, а також контролю дій центрів відповідальності. Основними показниками такого бюджету будуть планові продажі у кількісному та сумовому виразі, виробництво, матеріальні витрати, витрати на оплату праці, інші операційні витрати тощо.

Надалі доцільно більш детально аналізувати витрати готельно-ресторанного комплексу, зокрема це витрати допоміжних підрозділів, витрати на якість, трансакційні витрати, витрати на навчання. Аналіз цих витрат включає в себе виділення основних статей цих витрат, порівняння з минулими показниками та вставлення причин їх збільшення, а також розрахунок їх частки у загальній кількості витрат. Це необхідно для контролю таких витрат, що можуть бути завищені внаслідок порушення принципу автономності, тобто коли власні витрати менеджери видають за витрати суб'єкту господарювання. Найпростіше це формувати за допомогою програмного забезпечення із виділенням субконто та позначкою, що саме ці витрати є трансакційними, на якість тощо, після чого у програмному забезпеченні формується відповідна відомість із переліком субконто за значенням за період.

Після цього аналізують процеси, що були передані на аутсорсинг. Так, для економії коштів можна частину процесів передавати на аутсорсинг, проте не завжди це може мати користь, адже ці процеси важче контролювати. Крім того, необхідно співвідносити, скільки коштувало би власними силами виконувати процеси, адже може виникнути ситуація, коли економія коштів не значна, але швидкість виконання процесів відмінна. Тому, доцільно заповнювати наступну відомість, представлену на рис. Щ.11 додатку Щ на прикладі готелю «Мир» за 1 півріччя 2017 року.

Як можна побачити на рис. Щ.11 додатку Щ, відомість складається одразу за комплексом, це пояснюється тим, що багато процесів у цій сфері недоцільно передавати, тому що їх важко здійснити дистанційно, тому окремо аналізувати за підрозділами, щоб потім зводити за комплексом – це лише додаткові витрати, тому відомість з аналізу процесів, переданих на аутсорсинг, має саме такий вигляд.

Також важливим є аналіз угод з постачальниками. Багато менеджерів роблять помилку, коли не цінують наявних постачальників і вважають, що не треба йти на зустріч, коли постачальники хочуть змінити умови договору, але потім виявляється, що постачальників багато, а гарних постачальників – ні, тому «триматися» за своїх постачальників необхідно також серйозно, як і за клієнтів. Тому при аналізі втрачених угод з постачальниками позначається саме перелік таких угод, причин розторгнення договорів, можливі втрати та що було здійснено для виправлення ситуації.

Аналіз завантаженості потужностей потрібен для того, щоб розуміти, наскільки ефективно використовуються наявні фонди. Так, можливо, використовуються не всі площі, тоді їх можна здавати в оренду/суборенду, якщо не використовується якась техніка, то тоді виникає питання, а навіщо вона взагалі є і таке інше. Тому при аналізі завантаженості потужностей розраховується загальна завантаженість за підрозділами із зазначенням, що саме не максимально використовується.

Надалі важливим є аналіз ризиків, адже будь-який суб'єкт господарювання зазнає ризику упродовж ведення діяльності, починаючи від розробки самої ідеї бізнесу. Проте, зазвичай, ризики чи не враховуються, а до уваги беруться лише прибутки, чи ризики проговорюються, але враховуються лише окремі, однак саме аналіз ризиків проводить дуже мало компаній. Тому нами пропонується наступна відомість, що представлена на рис. Щ.12 додатку Щ на прикладі готелю «Мир» за 1 півріччя 2017 року. Як можна побачити з рис. Щ.12 додатку Щ, аналіз також доцільно робити одразу за комплексом внаслідок схожої діяльності, тобто ризики будуть перетинатися. Крім того, слід

зауважити, що таку відомість треба складати як мінімум один раз на рік, проте доречно все ж таки робити це щоквартально, тому ризики необхідно аналізувати своєчасно, адже через рік може бути пізно.

В умовах розвитку інформаційних технологій доцільно використовувати наявні можливості, тому чим більше процесів автоматизовано, тим менше помилок виникає через людський фактор, хоча і є ризик того, що коли не буде електроенергії чи відбудеться кібератака, то будуть проблеми при виконанні процесів. Однак все рівно не дивлячись на ці ризики, важливо досліджувати, які процеси вже автоматизовано, а які – ні, для розуміння, чи доцільно ще автоматизувати якісь процеси для покращення виконання процесу та економії коштів. Тому нами запропоновано наступну відомість, що надана на рис. Щ.13 на прикладі готелю «Мир» за 1 півріччя 2017 року. Відомість з автоматизації процесів дозволяє виявити процеси, які не є автоматизованими для подальшого аналізу, чи є необхідність в їх автоматизації при додатковому інвестуванні.

Представлена вище відомість також заповнюється за комплексом для економії коштів. Слід відзначити, що всі процеси не можуть бути автоматизовані, тому що у будь-якій сфері необхідним є контроль, який може бути здійснений лише людиною, а в сфері індустрії гостинності особливо важливим є саме людські ресурси, адже від роботи персоналу залежить половина вражень клієнтів.

Тому надалі здійснюється аналіз кваліфікації працівників. Так, складається документ, де розраховується відсоток кваліфікованих працівників із зазначенням професій, де працюють некваліфіковані співробітники. Якщо є посади, де працюють люди, що не мають відповідно освіти, то є ризик, що це відобразиться на якості надання послуг, тому якщо працівник має позитивну характеристику, то тоді доцільно надати можливість отримати освіту, в іншому випадку – замінити працівника. Крім того, кваліфікація працівників – це одна з конкурентних переваг будь-якого підприємства, що зазначається у рекламних слоганах, тому що таким компаніям більше довіряють. Це підвищує важливість такого аналізу.

Після аналізу кваліфікації працівників доцільно встановити взаємозв'язок між результатами роботи персоналу та системою мотивації праці. Тому для встановлення такого взаємозв'язку пропонуємо скласти відомість винагород за результатами роботи, де розшифровується фонд винагород за результатами роботи за працівниками та причинами надання винагороди.

Аналіз співвідношення витрат на персонал до доходу від надання додаткових послуг допомагає побачити, яку частку в отриманому доході займають саме витрати на персонал. Такий контроль доречно здійснювати один раз на рік, частіше – за необхідністю, якщо співвідношення значне, то необхідно дослідити, чи дійсно повинні бути такі витрати на персонал, чи доцільно підвищувати ціни на додаткові послуги.

Крім того, до управлінської звітності можна віднести і бюджети. На сьогодні використання бюджетування є розповсюдженим явищем та необхідним інструментом планування. Однак в умовах сьогодення точно спрогнозувати попит та майбутні закупки стає майже неможливо, тому важливо враховувати можливі варіанти результату угоди. Особливо це стає актуальним при врахуванні специфіки діяльності готельно-ресторанного комплексу, адже багато замовлень є результатом роботи іміджу комплексу, однак їх конкретну кількість передбачити неможливо, лише можна припустити відсоток з врахуванням бронювання місць наперед. Для цього доцільно здійснювати аналіз «що якщо», тобто закладати у бюджет альтернативні варіанти з метою передбачення можливих ризиків і підготовки заходів з їх усунення при виникненні. Функціонал «що якщо» передбачає врахування змін показників у майбутньому, наприклад, при збільшенні ціни на продукти автоматично перераховуються всі інші показники, що залежать від цін на продукти. Тобто при побудові бюджетів буде обиратись прогнозований варіант розвитку подій, однак окремо зазначатимуть альтернативні варіанти із включенням формули «що якщо». Отже, при здійсненні саме альтернативного варіанту подій бюджет на майбутні періоди переглядається із заміною прогнозованого варіанту на альтернативний.

Наприклад, із туристичною агенцією планувалось укласти угоду щодо розміщення туристів на території готельно-ресторанного комплексу з підготовкою розважальної програми із заїздами 1 раз на тиждень. У бюджет було закладено отримання доходу і витрат у певних сумах щомісячно. Однак при підписанні договору, дата якого наступила після затвердження бюджету на наступний період, умови угоди було переглянуті, і тепер такі вищеописані заїзди будуть відбуватись 1 раз на місяць, а не тиждень, тобто зменшаться доходи і витрати. Внаслідок того, що такий розвиток подій передбачався як один з можливих варіантів, то до бюджету вносяться зміни внаслідок набуття чинності нових умов договору у той період, який ще не настав. Безумовно, передбачити всі можливі альтернативні варіанти важко і врахувати можливі ризики при різному розвитку подій також є складним процесом, однак це дозволить мінімізувати ризики, що є також важливим при управлінні будь-яким підприємством.

Таким чином, можна зробити висновок, що управлінська звітність може включати в себе багато варіантів звітності, що залежать від потреб керівництва і особливостей діяльності, специфіки підрозділів готельно-ресторанного комплексу. Упродовж надання послуг управлінська звітність може скорочуватись чи навпаки доповнюватись новими даними за потреби. На підставі даних, внесених у цю звітність, можна надалі будувати збалансовану систему показників, що представлено у підрозділі 3.2.

### 3.2. Формування збалансованої системи показників в управлінському обліку

На підставі сформованих первинних документів та управлінської звітності є можливість розрахувати показники, аналіз яких дозволить отримати необхідну інформацію для прийняття рішень стосовно управлінського обліку витрат операційної діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу, при цьому доцільно розраховувати показники, що розкривають інформацію про



витрати як прямо, так опосередковано. Одним з основних етапів організації управлінського обліку пропонується розробка збалансованої системи показників для аналізу діяльності за різними питаннями у відповідності з обраною стратегією та формування інформаційної бази для стратегічного розвитку підприємств готельно-ресторанного комплексу.

Збалансована система показників, авторами якої є Р. Каплан та Д. Нортон, аналогічно до традиційних систем аналізу, за основу бере фінансові показники, але при цьому акцентує увагу на показниках не фінансового характеру, що забезпечує комплексний (збалансований) підхід до оцінки матеріальних та нематеріальних активів підприємства [123, с. 285]. Як зазначають Л. М. Малярець, А. В. Штереверя, «основним призначенням збалансованої системи показників є забезпечення функцій збору, систематизації й аналізу інформації, що є необхідною для ухвалення стратегічних управлінських рішень та посилення стратегії бізнесу, її формалізації, проведення й доведення до кожного співробітника підприємства, забезпечення моніторингу й зворотного зв'язку з метою відстеження й генерації організаційних ініціатив усередині структурних підрозділів» [162, с. 12].

І. Й. Яремко, І. В. Борщук, І. І. Жигало також відмічають, що збалансована система показників переважно зорієнтована на зростання ринкової вартості капіталу підприємства та формування конкурентоспроможного потенціалу [268, с. 208-209]. Таким чином, перевагою збалансованої системи показників є те, що вона включає як фінансові, так і не фінансові показники та охоплює різні сфери діяльності, комплексно оцінюючи бізнес, тим самим допомагаючи зрозуміти сильні та слабкі сторони, прописати програму подальших дій для підвищення рівня конкурентоспроможності.

Г. Й. Островська, Х. Я. Соловій відмічають, що збалансована система показників значно розширює можливості стратегічного та оперативного планування, роблячи його реальнішим. При цьому науковці підкреслюють зв'язок збалансованої системи показників з бюджетуванням, роблячи припущення, що збалансована система показників є віддзеркаленням стратегії

та утворює надійний вихідний етап для ефективного оперативного планування [191, с. 288]. Тобто збалансована система показників надає інформацію для планування, що закладається потім у бюджет, при цьому ця інформація охоплює всі рівні управління.

Н. О. Лоханова виділяє такі переваги збалансованої системи показників:

- збалансована система показників дозволяє пов'язати стратегічне управління з поточним і оперативним на підставі ключових показників ефективності і причинно-наслідкових зв'язків між ними;
- переведення цілей, поставлених перед підприємством, у кількісні показники, робить їх більш зрозумілими і ясними для всіх співробітників;
- дозволяє виявити бізнес-процеси, які впливають позитивно чи негативно на результати діяльності компанії;
- система забезпечує прив'язку механізму заохочення як до фінансових, так і до інших показників діяльності підприємства;
- концепція при її ефективному застосуванні забезпечує підвищення загальної вартості компанії за рахунок того, орієнтує на застосування інновацій, підвищення рівня підготовки персоналу, поліпшення іміджу серед клієнтів [157].

Л. Л. Гриценко, А. В. Височина підтверджують вищезазначені переваги, підкреслюючи, що збалансована система показників може інтегрувати оцінку діяльності підприємства з точки зору фінансових та не фінансових перспектив, дає можливість виявити їх взаємозв'язок, допомагає оцінити ефективність обраної стратегії та від слідкувати хід її реалізації, досягти більшого рівня кореляції між місією підприємства, цілями його функціонування та конкретними заходами їх досягнення, формує інформацію про комплексний стан суб'єкта господарювання на визначений момент часу, допомагає виявити недоліки його діяльності й оперативно відреагувати на вплив негативних чинників, використовуючи як базу для прийняття управлінських рішень набір ключових індикаторів [69, с. 163]. Як було зазначено раніше, управлінський облік може включати як фінансову, так і нефінансову інформацію, тому

запровадження збалансованої системи показників можна розглядати як елемент управлінського обліку.

Отже, можна виділити наступні переваги збалансованої системи показників як частини управлінського обліку на підприємствах готельно-ресторанного комплексу:

- включає як фінансові, так і не фінансові дані;
- надає комплексну оцінку щодо стану підприємства та потенціалу розвитку;
- формує дані для системи бюджетування;
- генерує інформацію на оперативному, поточному та стратегічному рівнях управління;
- встановлює причинно-наслідкові зв'язків між показниками та цілями підприємства;
- виділяє сильні та слабкі сторони системи;
- надає додаткову інформацію при порівнянні різних проектів;
- спрямовує на інновації, підвищення рівня підготовки персоналу, поліпшення іміджу серед клієнтів.

Проте, формування збалансованої системи показників є процесом складним та недешевим, тому для малих і середніх підприємств економічно недоцільним, адже витрати на організацію не окупляться, а кількість інформації буде перевищувати потреби. Крім того, слід зазначити, що побудова збалансованої системи показників неможлива без налагодженого обліково-аналітичного забезпечення, що також спричиняє додаткові витрати. Розрахунок певних показників доцільно запланувати, інакше може бути недостатньо інформації, що призведе до зменшення ефективності використання збалансованої системи показників. Тому запропоновано наступну модель побудови збалансованої системи показників, яка стає невід'ємною частиною управлінського обліку (рис. 3.2).

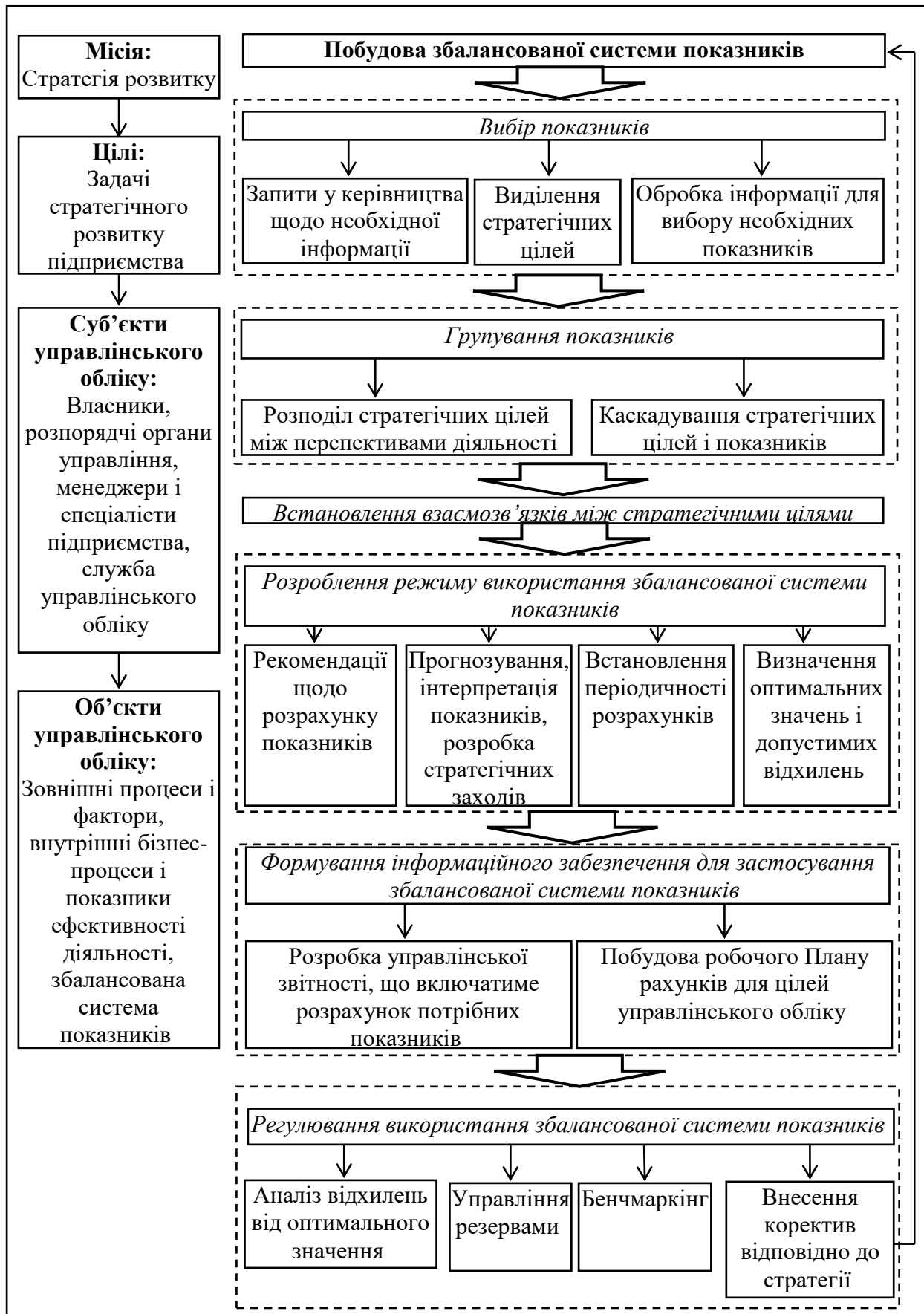


Рис. 3.2. Модель побудови збалансованої системи показників як частини управлінського обліку підприємства

На рис. 3.2, представлено елементи управлінського обліку, а саме місія і цілі підприємства, суб'єкти і об'єкти управлінського обліку, що мають відношення саме до побудови збалансованої системи показників, інші елементи управлінського обліку (центри відповідальності, облікові реєстри, форми управлінської звітності, облікові процедури збору, обробки і представлення інформації користувачам тощо) вже є джерелом чи способом формування інформації, тобто сприяють створенню бази для подальшої побудови збалансованої системи показників. Першочергово для формування збалансованої системи показників необхідно обрати сигнальні показники для відображення виконання стратегічної цілі. Для цього формуються запити в управлінців щодо поточної стратегії, потреби в певній інформації, на підставі чого формулюються стратегічні цілі. Обробка управлінських запитів стає інформаційною базою для здійснення вибору саме тих показників, які будуть надавати інформацію, що представлятиме собою відповіді на запитання керівництва щодо прийняття управлінських рішень та внесення змін до стратегії.

Надалі здійснюється групування показників. Для цього сформульовані стратегічні цілі розподіляються за перспективами (загальноприйнятими є фінанси, клієнти, внутрішні бізнес-процеси, навчання та розвиток, проте за бажанням можливі доповнення), відповідно і показники також відносять до тієї чи іншої перспективи. Після цього виконується каскадування стратегічних цілей і показників, що представляє собою послідовну передачу цілей та стратегічних заходів із стратегічного рівня (керівні підрозділи) до оперативного рівня (найнижчі організаційні одиниці) в межах збалансованої системи показників, у результаті чого спостерігається вертикальна інтеграція цілей.

Необхідним етапом побудови збалансованої системи показників стає поєднання стратегічних цілей причинно-наслідковими ланцюжками, тобто результатом групування показників і встановлення взаємозв'язків між ними стає декомпозиція стратегії на конкретні стратегічні цілі з відображенням різних стратегічних аспектів із відображенням причинно-наслідкових зв'язків між ними таким чином, щоб повний набір цілей відображав стратегію підприємства.

Надалі необхідно розробити основні положення щодо безпосередньо «роботи» збалансованої системи показників. Для цього надаються рекомендації відносно розрахунку показників, їх оптимального значення, допустимого відхилення, характеристику значень і їх прогнозування. На цьому ж етапі можуть пропонуватися стратегічні ініціативи (заходи) для покращення КРІ.

Важливим є формування інформаційної бази для побудови збалансованої системи показників, адже показники формуються на підставі певної інформації, акумулювання якої повинно бути передбачене, тому під обрані показники розроблюється управлінська звітність, а під управлінську звітність будується відповідний робочий План рахунків для цілей управлінського обліку, за допомогою якого здійснюватиметься відображення господарських операцій, їх деталізація, що потім і буде зводитись в управлінській звітності. Тому при розробці управлінської звітності треба слідкувати саме за групуванням та каскадуванням показників і стратегічних цілей, тому що інакше є ризик невключення окремих питань у звітність, що призведе до виникнення необхідності в удосконаленні такої звітності ще на стадії налагодження збалансованої системи показників.

Етапом, що завершує побудову збалансованої системи показників, стає регулювання процесу застосування самої системи. Для цього здійснюється аналіз відхилень від оптимального значення, визначення резервів підвищення ефективності діяльності підприємства та вибір заходів щодо їх використання. Крім того, аналізується і діяльність конкурентів, виділяються сильні сторони, проекти. На підставі проведеного аналізу збалансованої системи показників приймаються управлінські рішення щодо внесення змін у стратегію, внаслідок чого можуть змінюватися стратегічні цілі і, відповідно, сигнальні показники, тобто у наявності, з одного боку, циклічність процесу, з іншого боку, зворотній зв'язок між стратегією і збалансованою системою показників, коли першочергово стратегія впливає на склад системи, а у подальшому результати аналізу впливають на зміни у стратегії, які, у свою чергу, призводять до зміни самої збалансованої системи показників, тобто знову починається процес побудови.

Слід зазначити, що для побудови стратегічної карти доцільним є формулювання стратегічних цілей і показників не тільки у розрізі перспектив з класичного підходу, запропонованого Р. Капланом та Д. Нортонем [123], але відносити одразу до того чи іншого центру відповідальності для встановлення відповідальних осіб. Для побудови стратегічної карти на наступному етапі розраховуються ключові показники ефективності. Отже, було розраховано показники для об'єктів різних готельно-ресторанних комплексів за 2016 рік, що представлено у табл. Ю.1 додатку Ю. Треба відзначити, що серед показників, зазначених у п. 3.1., було розраховано саме ті, що чи не потребували додаткових розробок в обліково-аналітичному забезпеченні, чи керівництвом додатково було зібрані дані встановлення значення саме цих показників. З оглядом на універсалізацію розробок для розрахунку показників було використані дані, що представлені Агентством з розвитку інфраструктури фондового ринку України [1]. Приклад впровадження результатів розрахунків за допомогою сервісу Microsoft Power BI на прикладі перспективи «ФІНАНСИ» надано у рис. Ю.1 додатку Ю.

Надалі доцільно здійснити співвідношення показників і центрів відповідальності, а також встановити стратегічні цілі їх розрахунків. Це необхідно для того, щоб можна було побачити, для чого ці показники потрібні, яку інформацію отримуємо в результаті, що було здійснено у підрозділі 3.1 (табл. Ц.1 додатку Ц). Отже, на підставі розрахованих показників можна побудувати стратегічну карту, яка показує причинно-наслідкові зв'язки стратегічних цілей та логічне і чітке розв'язання стратегії готельно-ресторанного комплексу. На підставі стратегічної карти формується збалансована система показників. Результати аналізу таких показників стають сигналом для здійснення тих чи інших заходів з метою реалізації стратегії комплексу. У класичному варіанті виділяють 4 перспективи: фінанси, внутрішні процеси, клієнти, навчання та розвиток. Приклад стратегічної карти для підприємств готельно-ресторанного комплексу сформовано та наведено на рис. 3.3, 3.4.

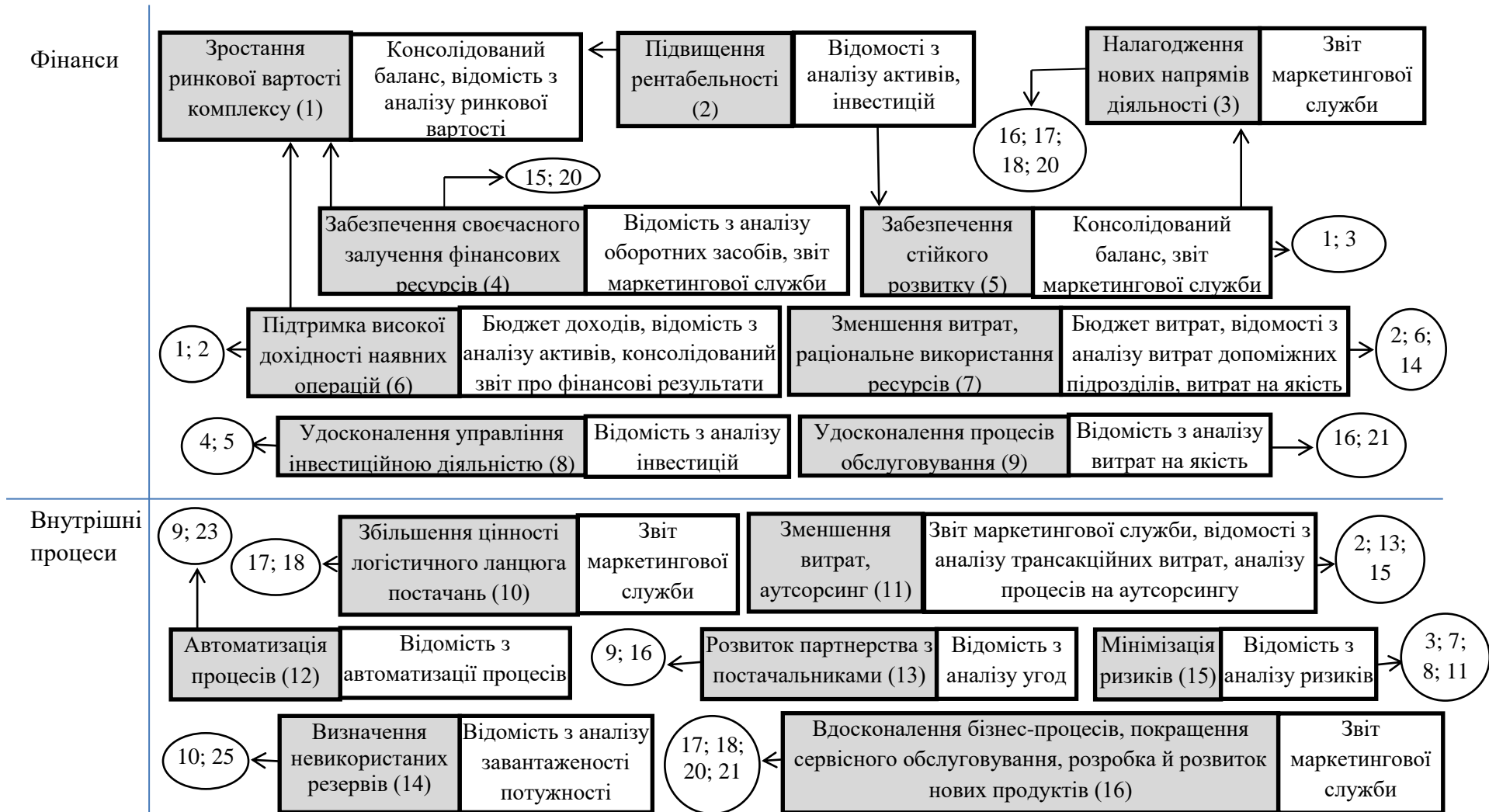


Рис. 3.3. Референтна модель стратегічної карти підприємств готельно-ресторанного комплексу (за перспективами «ФІНАНСИ» та «ВНУТРІШНІ ПРОЦЕСИ») (розроблено автором)



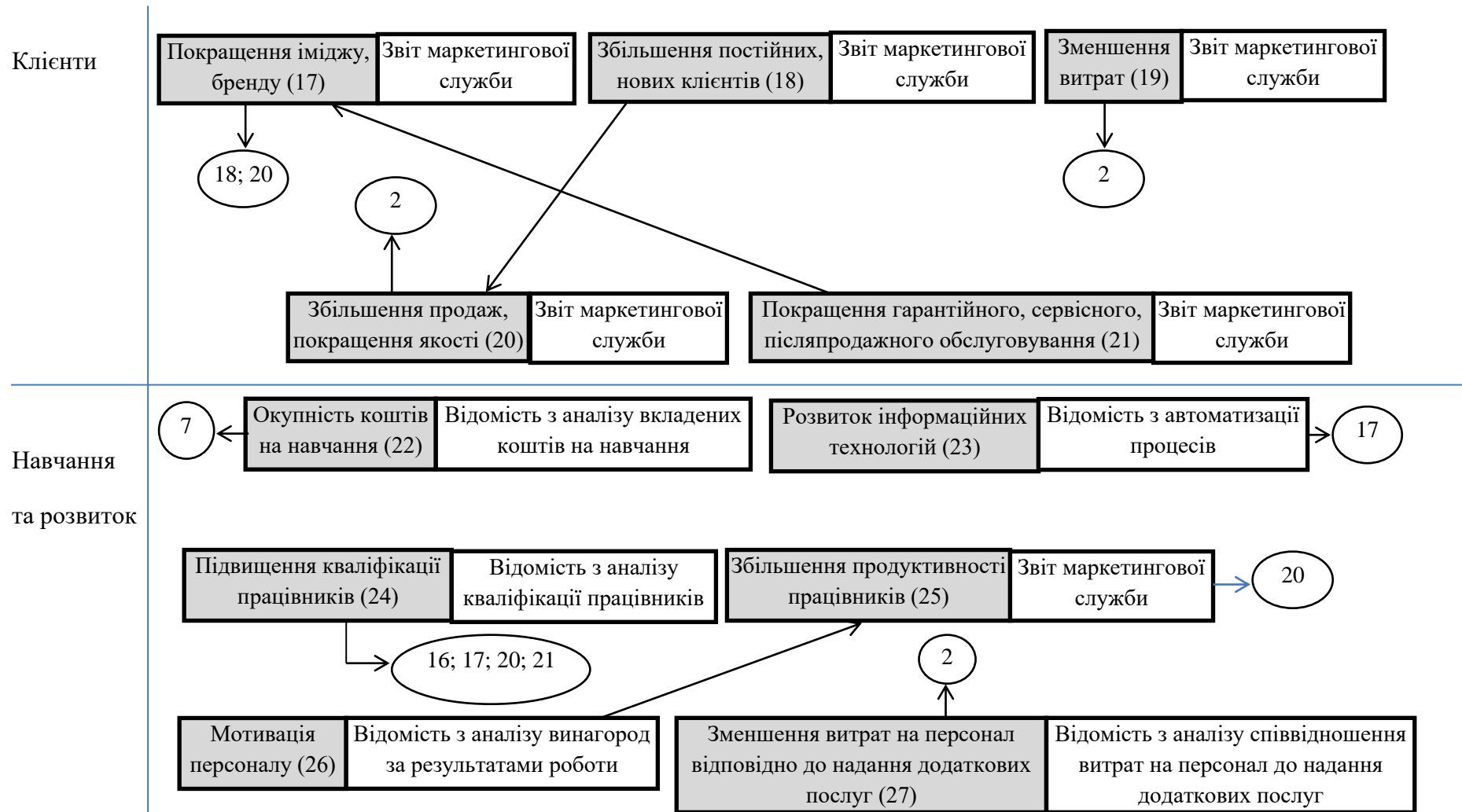


Рис. 3.4. Референтна модель стратегічної карти готельно-ресторанного комплексу (за перспективами «КЛІЄНТИ» та «НАВЧАННЯ ТА РОЗВИТОК» (розроблено автором)

Необхідно відзначити, що у стратегічній карті можна побачити стратегічні цілі, що стосуються не тільки операційної діяльності, зокрема удосконалення управління інвестиційною діяльністю. Це пояснюється тим, що інвестиції вкладають в операційну діяльність, отже ефективність операційної діяльності залежить від ефективності інвестиційної діяльності, тому доцільно здійснювати аналіз інвестицій з метою визначення доцільності проінвестованих напрямів діяльності та співставлення інвестицій і витрат, що допоможе у подальшому встановити не тільки ефективність інвестицій, їх окупність, найбільш вигідних інвесторів, але і виявити витрати, що виникли саме внаслідок реалізації нових проектів, на які було надано інвестиції, додатковий аналіз яких дозволить, у свою чергу, виключити недоцільні витрати, а також у подальшому враховувати при плануванні нових проектів, наприклад, розширенні асортименту додаткових послуг у готельно-ресторанному комплексі.

Також важливим є зростання ринкової вартості готельно-ресторанного комплексу, що є комплексним критерієм його сталого розвитку. Існують різні методи оцінки вартості підприємства, зокрема, при використанні методу дисконтування Cash-Flow включається у розрахунки значення витрат, тому аналіз ринкової вартості дозволить зіставити динаміку змін у ринковій вартості з динамікою змін витрат операційної діяльності, темпи зростання витрат операційної діяльності повинні бути меншими за темпи зростання ринкової вартості, інакше навіть при наявності прибутку бізнес є недостатньо ефективним і треба переглядати політику управління доходами і витратами, зокрема така ситуація може виникнути через розширення асортименту надання додаткових послуг для відповідності «зірковості», у такому випадку доцільно переглядати необхідність наявності тієї чи іншої послуги, якщо її надання відбувається лише декілька разів за рік.

Крім того, важливим при управлінні підприємством є мінімізація ризиків. Ризики можуть виникнути у результаті впливу зовнішніх (наприклад, збільшення податків, цін на продукти) чи внутрішніх (несправність обладнання, незадоволеність корпоративною культурою працівниками тощо) факторів, які

необхідно враховувати не тільки як можливий варіант розвитку подій, але і розраховувати витрати, що виникнуть при такому ризику. Готельно-ресторанні комплекси зокрема зазнають техногенні (забруднення водоймища на території комплексу), природні (через природні стихійні лиха), комерційні (ризик отримання збитків), інвестиційні (неефективна дивідендна політика підприємства сфери послуг) ризику, ризик пожежної безпеки (виникнення пожежі через несправність електропроводки), ризику отруєння продуктами харчування, крадіжок у клієнтів і персоналу, розкладання майна тощо. Висока ймовірність прояву цих ризиків можлива через особливості ведення бізнесу, відносно невисокі економічні показники розвитку регіону і окремих підприємств галузі готельно-ресторанних послуг, недостатню якість організаційних заходів.

Стратегічна карта є документом, що показує стратегічні цілі комплексу на сьогодні та їх реалізацію. Особливістю побудованої стратегічної карти є те, що показуються не тільки стратегічні цілі та їх причинно-наслідкові зв'язки, але і документи/звіти, в яких можна проаналізувати динаміку змін, що допомагає зрозуміти, де можна побачити результати реалізації стратегії. Також знання відповідності управлінської звітності і стратегічних цілей допомагає управлінцям вчасно контролювати та здійснювати моніторинг ведення управлінського обліку, тому що стає ясно, хто за що відповідає і де шукати відповіді на запитання.

Слід відзначити, що до стратегії протягом діяльності вносяться зміни, що пояснюється проведеним аналізом збалансованої системи показників. Так, існує наступний зворотній зв'язок. З одного боку, управлінський облік формується на підставі запитів керівництва, їх стратегічних цілей, з іншого боку, інформація управлінського обліку впливає на зміни стратегічних рішень, ці зміни призводять до виявлення слабких сторін у поточному управлінському обліку, в результаті чого до неї вносяться відповідні зміни. Тобто існує зворотній зв'язок між формуванням стратегічних цілей та управлінським обліком, при цьому «посередником» у такому зв'язку виступають ключові показники ефективності, що наведено на рис. 3.5.

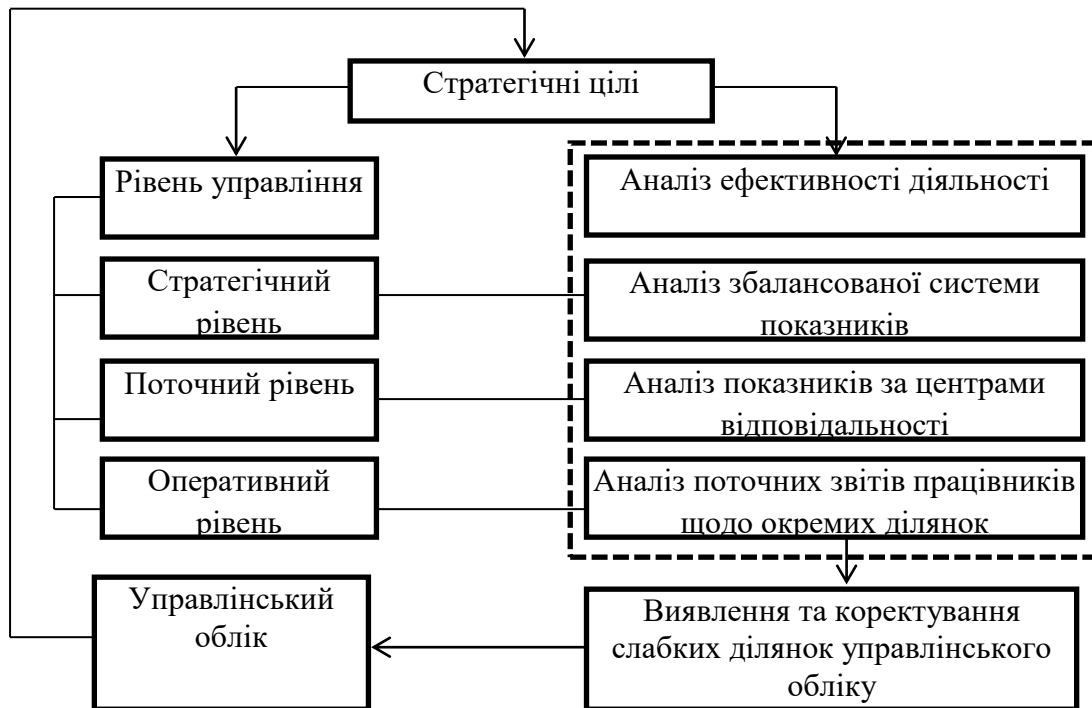


Рис. 3.5. Управлінський облік у роботі з ключовими показниками ефективності (розроблено автором)

Як видно на рис. 3.5, при аналізі стратегічних цілей і ключових показників ефективності важливо розглядати всі рівні управління, саме тоді можна буде своєчасно виявляти слабкі ділянки управлінського обліку і зробити поправки, що потім також вносяться і в збалансовану систему показників. Упродовж діяльності стратегія комплексу може змінюватись, тому до переліку показників будуть вноситись корективи, а також інформаційного забезпечення, необхідного для розрахунку певних показників. Однак доцільно уникати часті зміни показників для різних рівнів управління, тому що важливим також є аналіз динаміки виконання тих чи інших стратегічних цілей. Тому важливим стає співставлення показників також за рівнями управління, однак є показники, що розраховуються та контролюються на різних рівнях управління, що представлено на рис. 3.6.

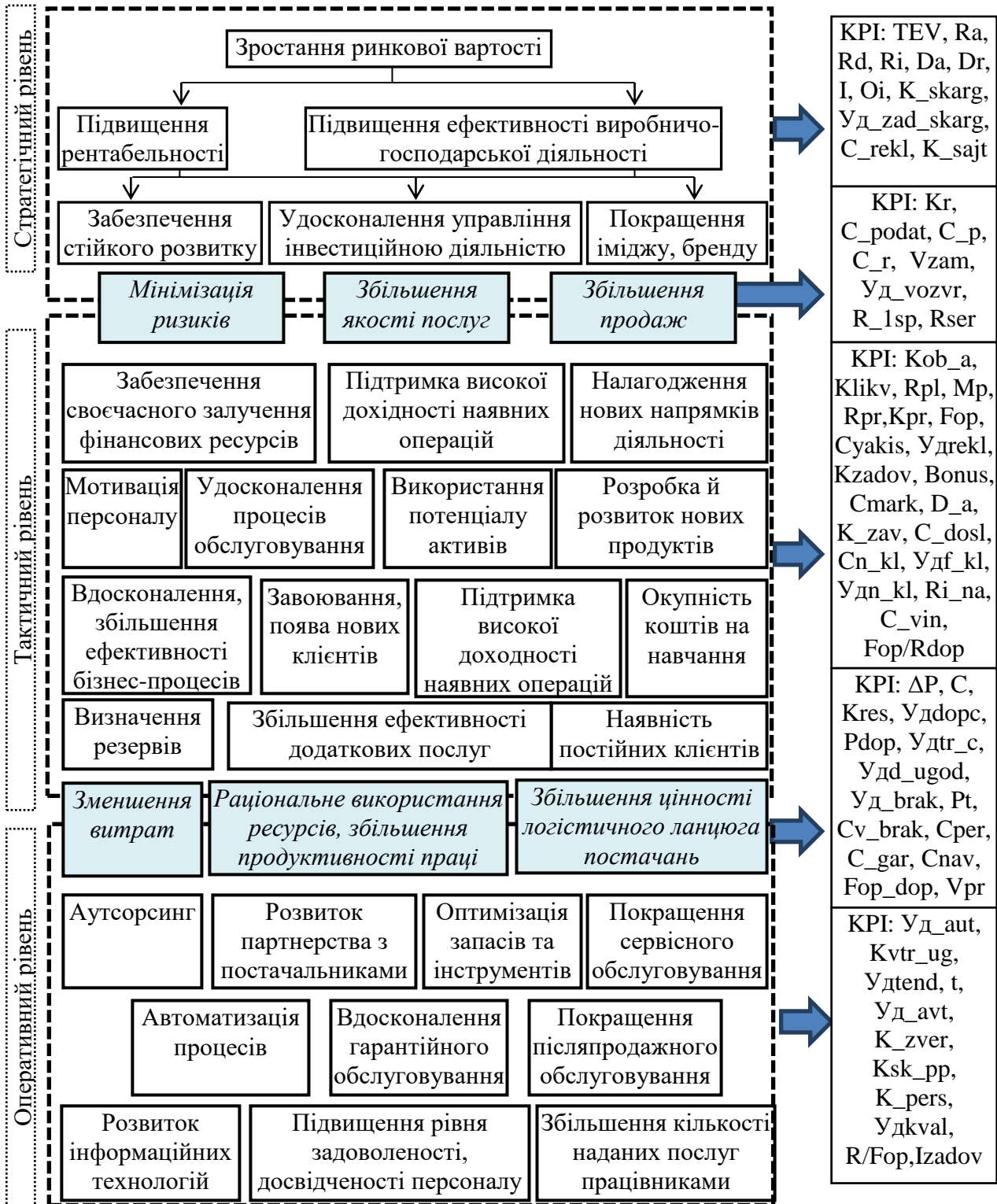


Рис. 3.6. Каскадування стратегічних цілей і ключових показників ефективності підприємств готельно-ресторанного комплексу

Таким чином, можна зробити висновок, що збалансована система показників є ефективним інструментом для управління, проте складність її побудови викликає питання щодо економічності цього процесу, тому при прийнятті рішення щодо формування збалансованої системи показників треба орієнтуватись перш за все на запити керівництва. Перевагою побудови збалансованої системи показників стає розроблена управлінська звітність, що включає дані для розрахунку ключових показників ефективності. Отримана інформація допомагає прийняти відповідні заходи для поліпшення стану готельно-ресторанного комплексу, зокрема оптимізувати витрати операційної діяльності із виділенням лише необхідних з метою збільшення ефективності діяльності, що представлено у підрозділі 3.3.

### 3.3. Оптимізація витрат операційної діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу

Не дивлячись на численні трансформаційні процеси в економіці, основною метою створення будь-якого бізнесу є отримання чистого прибутку та задоволення потреб споживачів. Одним із факторів впливу на чистий прибуток є витрати підприємства, проте постійні зміни у законодавстві, модернізація процесів, технічна революція тощо призводять до необхідності перегляду витрат: існують певні ділянки, що потребують покращення якості для отримання додаткових вигід та/чи економії, на інших ділянках процесу надання послуг необхідно переглянути сам процес для скорочення сум витрачених коштів. Все це призводить до необхідності проведення досліджень щодо оптимізації витрат, зокрема витрат операційної діяльності, що складають більшу частину витрат у готельно-ресторанних комплексах.

Економічне обґрунтування витрат виникає внаслідок наявності проблеми обмеженості ресурсів та можливості їх альтернативного використання. Під час економічних процесів завжди доводиться обирати між альтернативними варіантами, адже є ресурси, які наявні тільки у певній кількості, і їх неможливо

використати одразу у декількох напрямках у цій же кількості, отже, при виборі одного варіанту виникають альтернативні витрати щодо використання іншого (наприклад, надання інших послуг).

Крім того, доволі часто альтернативне використання витрат є прихованим, тобто про те, що є інші напрямки використання ресурсів, працівники можуть мовчати через власні вподобання/вигоди, це не може не шкодити розвитку підприємства. Також під час процесу прийняття керівництвом економічно обґрунтованого управлінського рішення виникають безповоротні неефективні витрати, які вже понесені понад запланованих і їх неможливо відшкодувати, а тому вони не повинні впливати на обрання тих чи інших ефективних господарських рішень. Тому необхідно контролювати та оптимізувати витрати з метою виявлення недоцільних та їх усунення.

Як зазначає О. В. Косинська, оптимізація – це шляхи пошуку найефективніших методів господарювання в умовах обмежених фінансових можливостей [139, с. 108]. Управління витратами на підприємстві передбачає виконання всіх функцій управління, тобто функції повинні реалізовуватись через елементи управлінського процесу: прогнозування, планування, нормування, організація, калькулювання, мотивація та стимулювання, облік, аналіз, регулювання та контроль витрат [269, с. 359]. Отже, оптимізація витрат – це процес планування, обліку, аналізу, контролю витрат для пошуку та вибору найефективніших методів господарювання в умовах обмежених ресурсів.

На будь-яких підприємствах складається чітка структура витрат, корінна зміна яких може призвести до негативних наслідків на підприємстві. Тому доцільно керуватися певною послідовністю виконання процесу оптимізації витрат, підприємства готельно-ресторанного комплексу не є виключенням, отже пропонуємо наступний методичний підхід до оптимізації витрат, що наведений на рис. 3.7.

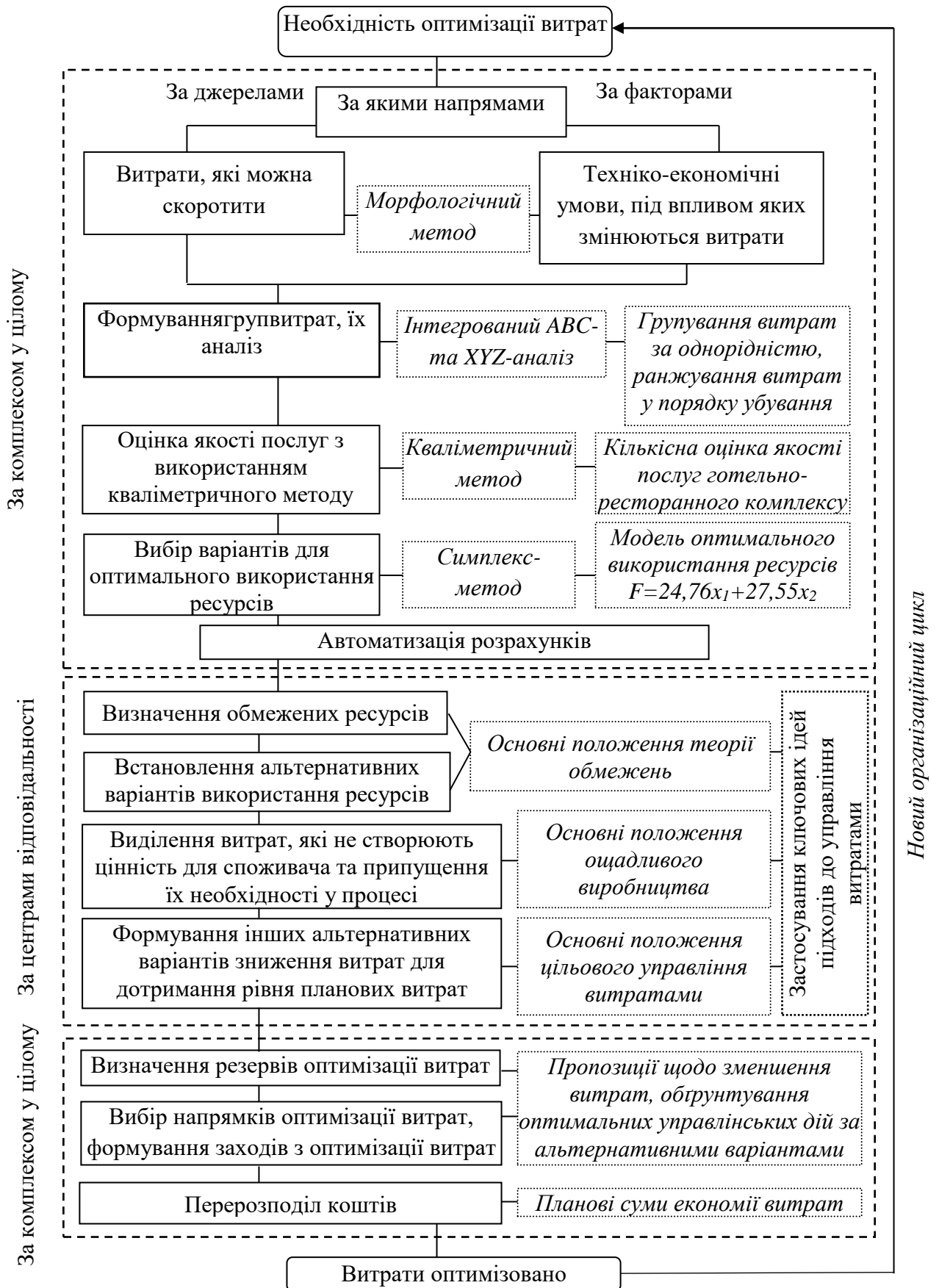


Рис. 3.7. Методичний підхід до оптимізації витрат операційної діяльності



Для скорочення витрат повинен бути складений перелік всіх витрат, зокрема, калькуляції основних послуг. У кожного підприємства виникають різні витрати, проте для всіх готельно-ресторанних комплексів можна виділити схожі, крім того, більшість таких витрат формуються майже на всіх підприємствах. Таким чином, узагальнено основні витрати, що виникають на підприємствах готельно-ресторанного комплексу, шляхи їх зниження та ризики здійснення такого заходу (додаток Я). Слід зазначити, що це не остаточний перелік рекомендацій щодо оптимізації витрат, можливі модифікації та доповнення, також існують витрати, яких неможливо уникнути, та вони мають фіксований розмір (наприклад, витрати на ліцензії), тому до таблиці їх не включено. Крім того, у готельно-ресторанних комплексах є багато додаткових витрат, що виникають внаслідок запитів клієнтів, зазвичай такі витрати пов'язані із використанням послуг сторонніх організацій, тому рекомендацією щодо їх зменшення стає пошук альтернативних контрагентів, внаслідок чого такі витрати до таблиці також не додано.

Далі необхідно проаналізувати напрямки оптимізації витрат за факторами. Слід зазначити, що зміни техніко-економічних умов перекликаються із заходами щодо скорочення витрат, що логічно, адже ці процеси пов'язані між собою. До таких заходів можна віднести:

1. Оптимізація оподаткування – вибір більш доцільнішої системи оподаткування.
2. Встановлення чітких зв'язків між керівниками і фахівцями для скорочення часу передачі задачі задля підвищення у подальшому швидкості її виконання.
3. Підвищення технічного рівня обладнання – для підвищення фондівіддачі.
4. Покращення організації праці – для підвищення продуктивності праці.
5. Чітке дотримання технологічної дисципліни – для уникнення простоїв, поломок, браку тощо.
6. Застосування ресурсозберігаючої технології, що забезпечує економію матеріалів та енергії – для зниження собівартості.

7. Раціоналізація організаційної структури системи управління з метою скорочення витрат на управління, підвищення його ефективності.

Окрім запропонованих напрямів оптимізації витрат потрібно також підгрунтя для проведення розрахунків та оцінки ефективності діяльності. Так, для максимальної віддачі обмежених ресурсів доцільно вирішувати задачі симплексним методом, послідовність дій якого наведено на рис. 3.8.



Рис. 3.8. Послідовність дій при використанні симплекс-методу для вибору найбільш оптимального блюда із залишків продуктів

Наприклад, у ресторані залишається певна кількість продуктів, які треба обов'язково використати наступного дня, тому необхідно обрати, які блюда можна приготувати з цих продуктів, підрахувати, скільки можна приготувати порцій та вирішити, коли такі блюда подати: на сніданок, ланч, обіди тощо. Якщо є декілька варіантів, то доцільніше обрати більш прибуткові. На прикладі кафе «Чердак» автором розраховано, що саме та в якій кількості приготувати із запропонованих варіантів, що представлено на рис. 3.9.

Ресурси	Норма витрат ресурсів на один виріб		Загальна кількість ресурсів
	томатний суп, x1	фаршировані баклажани, x2	
томати, кг	0,33	0,30	2
сир, кг	0,017	0,075	0,4
маржинальний прибуток, грн	24,76	27,55	X
$F=24,76x1+27,55x2 \rightarrow \max$			

$$\begin{cases} 0,33x_1 + 0,30x_2 \leq 2 \\ 0,017x_1 + 0,075x_2 \leq 0,4 \\ x_1, x_2 \geq 0 \end{cases}$$

	Суп	Баклажани	Цільова функція
Прибуток	24,76	27,55	162,51 max
<b>Потрібно для виробництва: (обмеження)</b>			
Томати	0,33	0,30	2 1,83333
Сир	0,017	0,075	0,4 0,39167

Рис. 3.9. Вибір блюда за симплекс-методом

Як можна побачити з рис. 3.9, з обмежених ресурсів для максимізації прибутку доречно приготувати одну порцію томатного супу та 5 порцій фаршированих баклажанів, тоді залишаться невикористаними 0,17 кг томатів та

0,01 кг сиру. Як варіант, можна запропонувати клієнтам додаткову порцію саме цих інгредієнтів за окрему плату для запобігання псування продуктів. Результати розрахунку за даними кафе «ЧЕРДАК» представляються в розробленому документі «Вибір блюда із обмежених ресурсів» (рис. 3.10).

ФОП Шиян Н. О. Підрозділ: Кухня			
<b>ВИБІР БЛЮДА ІЗ ОБМЕЖЕНИХ РЕСУРСІВ</b>			
Ресурси	Норма витрат на 1 виріб		Загальна кількість
	Суп	Баклажани	
Томати, кг	0,33	0,30	2
Сир, кг	0,017	0,075	0,4
Маржинальний прибуток, грн	24,76	27,55	X
<p>Результат: 1 порція томатного супу та 5 порцій фаршированих баклажан  Максимізація прибутку: 162,51 грн  Залишки продуктів:  0,17 кг томатів;  0,01 кг сиру</p> <p>Спеціаліст з управлінського обліку</p>			
		підпис	Алексєєнко С. І.

Рис. 3.10. Документ щодо вибору блюда із обмежених ресурсів за допомогою симплекс-метода

Також для оцінки якості послуг рекомендується використовувати кваліметричний метод, який передбачає кількісний опис якості предметів або процесів (кількісна оцінка якості). Внаслідок того, що якість наданих послуг прямо впливає на привабливість закладу, від чого залежить попит на нього, а отже і ефективність, важливим є кількісна оцінка якості з двох причин: по-перше, для встановлення, чи задоволені клієнти, чи все їх влаштовує, по-друге, чи дають якийсь ефект кошти, витрачені на покращення якості.

При аналізі витрат операційної діяльності важливим стає не тільки виділення витрат на якість, але і співставлення витрат і якості, а також виділення властивостей якості з метою встановлення, чи відповідає заклад цим властивостям. Результатом такого аналізу стає, по-перше, виділення напрямів покращення якості, по-друге, виокремлення витрат, що не сприяють підвищенню якості, тому не є доцільними (наприклад, витрати спрямовані на досягнення нового рівня якості, проте наслідки таких витрат не викликають задоволення у клієнта).

На думку М. В. Арбузової, якість – це, в першу чергу, відчуття задоволення клієнта від обслуговування, а якісна послуга – це послуга, що відповідає потребам гостя. Рівень якості, в свою чергу, залежить від ступеню уявлення клієнта про реальне і бажане обслуговування в готелі чи ресторані [9, с.46]. При цьому як зазначає Г. Г. Азгальдов, найбільш доречніший шлях підвищення якості – це управління нею, тобто підвищення якості у запланованих розмірах і термінах. Однак для планування, контролю чи стимулювання підвищення якості потрібна її оцінка, що охоплює сукупність всіх властивостей, що її характеризують. Це означає, що має бути достатньо повна та надійна інформація щодо якості [2, с. 3]. Тому необхідно виділяти властивості і критерії якості надання послуг у готельно-ресторанному комплексі для її оцінки з метою подальшої оптимізації витрат операційної діяльності.

На підставі представленої Г. Г. Азгальдовим алгоритму [2, с. 205-213] можна виділити такі етапи оцінки якості послуг готельно-ресторанного комплексу з використанням основ кваліметрії:

## 1. Організація роботи

1.1. Формулювання завдання на проведення оцінки якості.

1.2. Визначення ситуації оцінки

1.3. Формування експертної групи

## 2. Створення допоміжної інформації

2.1. Виявлення еталонної безлічі властивостей

- 2.2. Виділення показників властивостей
- 2.3. Побудова дерева властивостей
- 2.4. Визначення значень коефіцієнтів вагомості
- 2.5. Визначення допоміжних характеристик послуг готельно-ресторанного комплексу
  - 2.5.1. Визначення еталонного періоду існування (надання) послуг
  - 2.5.2. Визначення еталонного значення показників властивостей
3. Визначення оцінок якості послуг готельно-ресторанного комплексу
  - 3.1. Визначення значень абсолютних показників властивостей послуг
  - 3.2. Визначення значень відносних показників властивостей послуг
  - 3.3. Визначення значень комплексних показників
  - 3.4. Аналіз отриманих результатів

За представленими вище етапами було оцінено якість послуг готельно-ресторанного комплексу «Superior Golf & Spa Resort». Так, завданням було оцінити якість обслуговування клієнтів у готельно-ресторанному комплексі. Надалі було здійснено запит в управлінців закладу інформації на проведення оцінки, зокрема, сформульовано критерії якості послуг, а також було отримано інформацію для подальших розрахунків показників властивості якості. Надалі необхідно сформувати експертну групу, яка буде здійснювати визначення значень показників властивостей експертним методом, при цьому кількість експертів буде залежати від кількості властивостей, що потребують експертної оцінки, тобто кількість експертів буде дорівнювати квадратному кореню значення кількості властивостей якості послуг.

Для оцінки якості послуг готельно-ресторанного комплексу «Superior Golf & Spa Resort» було виділено наступні властивості: збільшення переваг і зменшення недоліків при наданні послуг (технічна оснащеність, наявність «зірок», розширення списку додаткових послуг, збільшення швидкості обслуговування, автоматизації процесів, підвищення рівня компетентності працівників), функціональна якість (якість обслуговування персоналом, якість виконання проміжних процесів, наприклад, системи бронювання,

консультування тощо), технічна якість (якість номерного фонду, якість харчування, якість тенісного корту, якість гольф-поля і тренувальних зон, якість SPA, якість фітнесу і зони відпочинку, якість майстер-класів), суспільна якість (співробітництво із сервісними службами, знання технічної безпеки тощо), репутація закладу (оцінка мандрівників, оцінка експертів). Внаслідок того, що кількість властивостей дорівнює 19, то до експертної групи буде входити 5 чоловік, а саме:, директор ресторану, директор готелю, два адміністратори, директор консалтингової компанії.

Надалі необхідно виділити показники властивостей якості з метою подальшого розрахунку комплексних показників, які представлено у додатку АА. Слід відзначити, що визначити запропоновані показники можна буде різними методами, зокрема бальним, розрахунковим, документальним, експериментальним, соціологічним, останній метод використовуватиметься найчастіше, тому що властивості якості, а отже і її показники, прямо залежать від вражень клієнтів, що складно встановити документальним методом чи методом моделювання. Крім того, варто додати, що перелік зазначених властивостей і показників не є вичерпним і може доповнюватись, однак забагато показників призведе до збільшення розрахунків.

На підставі виділених властивостей і показників якості послуг побудовано ієрархічне дерево властивостей якості послуг готельно-ресторанного комплексу «Superior Golf & Spa Resort», що зображено на рис. 3.11. Вважаємо, що серед властивостей якостей перш за все слід виділити задоволення клієнтів, тобто результат надання послуг у внутрішньому середовищі з точки зору задоволення потреб гостей, та рейтингову позицію, тобто вплив результату надання послуг на враження клієнтів. Таким чином, при оцінці якості враховується не тільки суб'єктивна думка працівників закладу, але і його клієнтів, а також спеціалістів інших готельно-ресторанних комплексів.

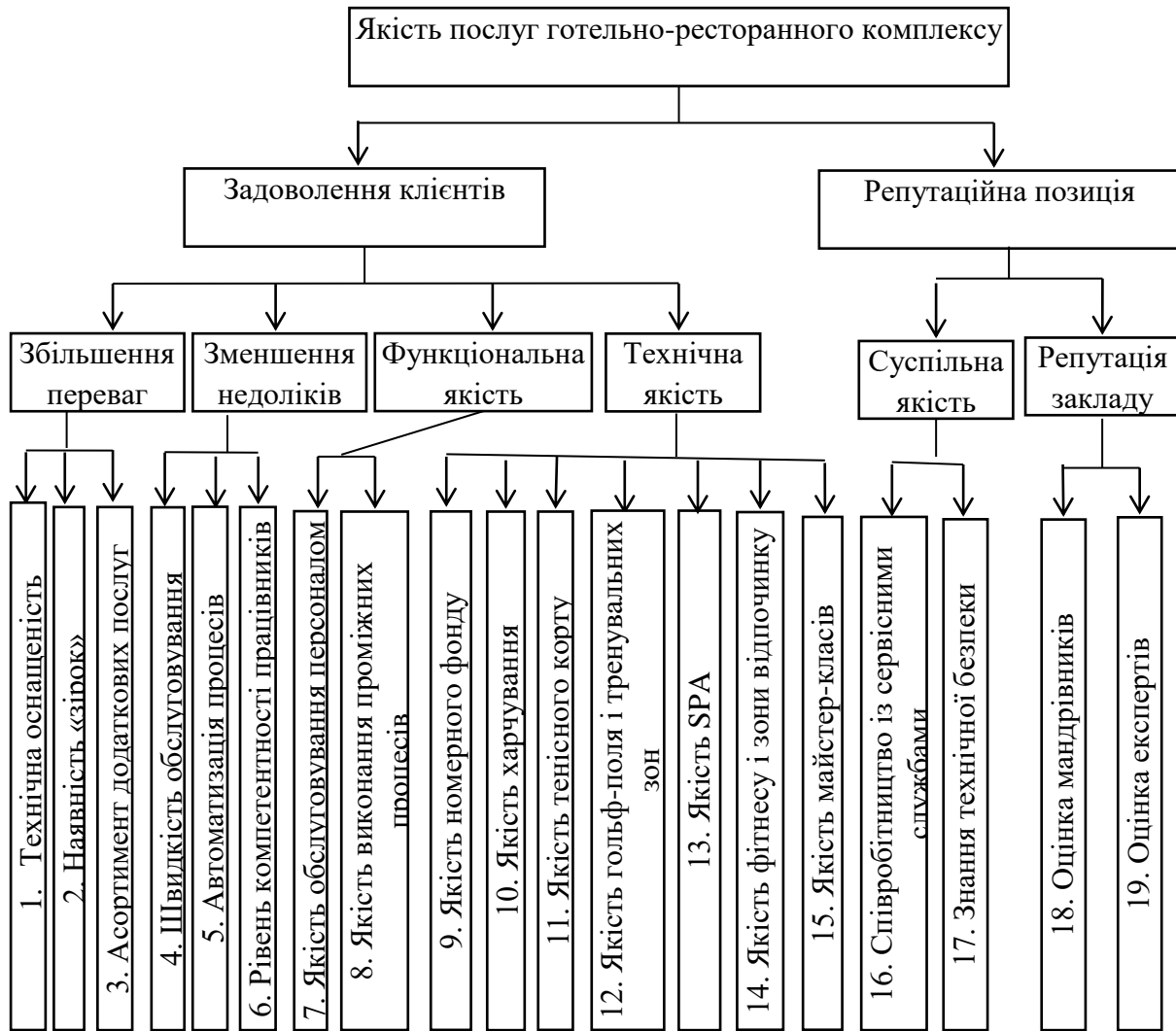


Рис. 3.11. Ієрархічне дерево властивостей якості послуг готельно-ресторанного комплексу

Після побудови ієрархічного дерева було розраховано коефіцієнти вагомості властивості якості послуг готельно-ресторанного комплексу. Для цього було використано експертний метод, який включав організацію і проведення опитування та обробку результатів. Так, експертам було запропоновано проранжувати властивості якості, що представлено у табл. АБ.1 додатку АБ, номер властивості відповідає номеру, зазначеному у рис. 3.11. Слід відзначити, що анкетування планувалось проводити у два тури у випадку, якщо розходження думок експертів було більше 25%. Члени експертної групи визначали ранг розташування показників якості послуг готельно-ресторанного



комплексу таким чином: показнику якості, який на погляд експерта мав найбільшу важливість при визначенні кількісної оцінки якості, надавали найвищий ранг, який дорівнював числу показників властивостей в групі. Результати анкетування надано у табл. АБ.2 додатку АБ. Для обчислення значень групових коефіцієнтів вагомості було використано наступні формули:

- середнє арифметичне значення ненормованого коефіцієнта вагомості:

$$q_i' = \sum_{j=1}^N \frac{q_{ij}}{N} \quad (3.1)$$

де  $q_i'$  – середнє арифметичне значення ненормованого коефіцієнта вагомості;

$q_{ij}$  – ненормований коефіцієнт вагомості для  $i$ -го властивості у  $j$ -го експерта;

$N$  – число експертів.

- сума всіх середніх значень нормованих коефіцієнтів вагомості:

$$A = \sum_{i=1}^N q_i' \quad (3.2)$$

де  $A$  – сума всіх середніх значень нормованих коефіцієнтів вагомості;

- нормування значень середнього арифметичного значення ненормованого коефіцієнта вагомості, тобто встановлення значення вагомості для кожної властивості в групі:

$$(3.3)$$

де  $q_i$  – нормоване значення середнього арифметичного значення коефіцієнта вагомості;

- перевірка правильності проведених розрахунків:

$$\sum_{i=1}^n q_i = 1 \quad (3.4)$$

- розрахунок комплексної оцінки якості послуг готельно-ресторанного комплексу за методом середньої арифметичної зваженої:

$$K = \sum_{i=1}^n q_i \times k_i \quad (3.5)$$

де  $K$  – комплексний показник оцінки якості послуг;

$q_i$  – відносний показник властивості якості послуг.

Погодженість експертів було перевірено за коефіцієнтом конкордації (формула 2.2), який дорівнював 0,62, це означає, що узгодженість експертів сильна. Таким чином, у таблиці АБ.2 додатку АБ надано коефіцієнти вагомості показників якості послуг готельно-ресторанного комплексу.

Надалі необхідно розрахувати еталонні значення показників, що відповідають властивостям якості послуг готельно-ресторанного комплексу. Еталонним періодом буде встановлено рік. Еталонні значення необхідні для порівняння поточних значень показників з бажаними, що будуть свідчити про якість сьогодні і еталонну. Розрахунок таких показників представлено у табл. АБ.3 додатку АБ. Рейтингові оцінки було отримано за даними [192]. У результаті аналізу даних встановлено, що фактичний рівень якості на 13,74% менше за еталонний, тому необхідно у подальшому проаналізувати витрати на якість, встановити, який ефект від цих витрат, з метою усунення недоцільних та запропонування заходів щодо підвищення якості надання послуг у готельно-ресторанному комплексі.

Так само для формування більш повної та достовірної інформаційної бази потрібно автоматизувати розрахунки. Так, це дозволить виявити процес виникнення додаткових витрат, проте зекономить і час, що дозволить зменшити витрати на оплату праці, тому це є необхідним. При цьому автоматизувати можна не тільки ведення звітності, але і її інтерактивне представлення, узагальнення звітності у різних режимах для подання різним користувачам інформації.

На думку К. О. Лукачанової, для максимально швидкого скорочення витрат без нанесення збитків для основної діяльності підприємству необхідно провести аналіз з метою визначення пріоритетних напрямків скорочення витрат. Витрати доцільно структурувати за групами залежно від ступеню значимості і рівня маневреності для встановлення різного ступеню контролю над певними групами витрат і розробки заходів з їх зменшення [158, с. 135]. Таку структурування можна здійснити за допомогою типових методик АВС- та XYZ-аналізу, які зазвичай використовуються у логістиці та маркетинговому аналізі, проте достатньо універсальні для застосування при здійсненні управління витратами.

Як зазначають Т. П. Барановська, О. Є. Вострокнутов, Н. М. Нілова, перевагою АВС-аналізу є універсальність, простота та наочність, що допомагає з'ясувати, які з напрямів діяльності приносять дохід, а які малодохідні чи призводять до появи збитків, а проведення XYZ-аналізу сприяє визначенню стабільності попиту на кожну позицію [13], у випадку аналізу витрат – виділенню витрат за рівнем коливання. М. Л. Дворецький та І. В. Кулаковська також відмічають, що завдяки розробленій системі АВС-XYZ-аналізу виникає можливість побудови матриці на різних рівнях ієрархії довідника товарів (робіт, послуг), а також обмеження аналізу асортименту на певному рівні ієрархії та/або виключення з аналізу недозволеного асортименту. Крім того, полегшується управління широким асортиментом товарів (робіт, послуг) за рахунок розбиття його на обмежену кількість груп аналізу [73, с. 208-209].

З врахуванням особливостей діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу можна виділити наступні етапи проведення аналізу витрат з використанням ABC-XYZ-аналізу:

- збір інформації про витрати та їх консолідація за готельно-ресторанним комплексом, результатом є дані для здійснення аналізу;
- проведення XYZ-аналізу, завдяки якому формується класифікація витрат за рівнем керованості (коливання);
- проведення ABC-аналізу, у результаті якого витрати класифікуються за рівнем значимості;
- об'єднання результатів XYZ- та ABC-аналізу, що сприяє розподіленню витрат на групи за ступенем керованості і значимості;
- аналіз отриманих результатів, перегляд витрат «найслабших» груп на можливість їх усунення.

Слід зазначити, що на відміну від класичного використання ABC-XYZ-аналізу у нашому випадку здійснюється спочатку XYZ-аналіз, а вже потім ABC-аналіз. Це можна пояснити тим, що перш за все необхідно встановити керованість витрат, виявити їх тенденцію до змін, а вже потім їх класифікувати за значимістю, тому що витрати можуть бути значимими, проте відноситись до важкокерованих, тому планування майбутніх дій щодо їх скорочення може призвести до повторного аналізу чи недоречності інформації у новому періоді. Тому заходи скорочення витрат розроблюються, перш за все, до тих витрат, що є постійними з незначними коливаннями чи хоча б мають певну тенденцію.

Отже, перш за все, необхідно сформувати інформаційну базу для аналізу. На підставі даних готельно-ресторанного комплексу SUPERIOR GOLF & SPA RESORT було встановлено наступні витрати за 2016 рік, а також проведено XYZ-аналіз, що представлено у табл. АВ.1 додатку АВ.

Як зазначає О. О. Нестеренко, основна ідея XYZ-аналізу полягає в групуванні об'єктів за однорідністю параметрів, що аналізуються, іншими словами – за коефіцієнтом варіації [182, с. 176].

Об'єктом аналізу виступили види витрат за елементами (деталізовані), а параметром, за яким проводився аналіз, – безпосередньо сума таких витрат за 2016 рік. Отже, після групування витрат за визначеними видами та розрахунку середнього значення за кожним видом було визначення коефіцієнту варіації( $v$ ) за наступною формулою:

$$v = \frac{\sqrt{\sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})^2}}{\bar{x}} \times 100\% , \quad (3.6)$$

де  $x_i$  – значення витрат за видами за період  $i$ ;

$\bar{x}$  – середнє значення витрат за видами;

$n$  – кількість періодів.

Таким чином, коефіцієнт варіації стає оцінкою надійності середньої. Існують різні підходи до визначення однорідності досліджуваної сукупності залежно від значення коефіцієнту варіації. Так, М. Л. Дворецький та І. В. Кулаковська [73, с. 202-203], а також Т. П. Барановська, О. Є. Вострокнутов і Н. М. Нілова [13] пропонують наступні пропорції:  $V < 10\%$  – незначне коливання;  $V$  від  $10\%$  до  $25\%$  – середнє коливання;  $V > 25\%$  – велике коливання. Ряд авторів на чолі Л. М. Ройтера виділяють такі межі:  $V = 0-20\%$  – помірною;  $V = 21-50\%$  значною;  $V > 50\%$  – великою [220, с. 65]. Однак вважаємо, що такі розміри коефіцієнту варіації є занадто великими, адже серед витрат є і постійні, отже відхилення від середнього буде незначним чи взагалі бути відсутнім, тому для визначення категорій  $X$ ,  $Y$  та  $Z$  використано такі діапазони коефіцієнта варіації:

$X$ :  $v \in [0; 10]$  – керовані витрати – постійні витрати з незначними коливаннями у періоді;

$Y$ :  $v \in [10; 20]$  – слабкокеровані витрати, схильні до коливань, мають певну тенденцію;

$Z$ :  $v \in [20$  та більше] – важкокеровані витрати, що характеризуються значним коливанням.

Наступним етапом стає проведення АВС-аналізу, який пов'язаний із статистичною закономірністю, яка має назву «Принцип Парето «20 на 80». Це принцип означає, що 20% зусиль надають 80% результату [141]. Стосовно управління витратами, сутність АВС-аналізу полягає в ранжуванні витрат у порядку убутання попередньо вибраної класифікаційної ознаки [158, с. 136]. Проте не завжди пропорція «20 на 80» може бути доречною на всіх підприємствах, тому важливо враховувати і специфіку діяльності, кількість видів витрат. Таким чином, доцільно виділяти наступні групи витрат за ступенем значимості для підприємств готельно-ресторанного комплексу:

А: питома вага витрат накопичувальним підсумком менше 70% найбільш значимі витрати, зазвичай прямо пов'язані з основною діяльністю;

В: питома вага витрат накопичувальним підсумком від 80% до 95%, менш значимі витрати, пов'язані з обслуговуванням основної діяльності;

С: питома вага витрат накопичувальним підсумком більше 95%, незначні за вартістю витрати, які можуть бути не пов'язані з основною діяльністю і є необґрунтованими, тому при відсутності підстав на витрачання коштів у подальшому можуть бути скорочені.

Перевагою такого розподілу є простота і універсальність розрахунків, проте при наявності відповідної інформації групувати витрати можна не тільки за вартістю, що у цьому випадку означає значимість, але і за ефектом від наявності таких витрат, що дозволить виділити витрати, які майже не впливають на отримання доходу, проте призводять до зменшення прибутків. Таким чином, на підставі даних готельно-ресторанного комплексу SUPERIOR GOLF & SPA RESORT було проведено АВС-аналіз витрат операційної діяльності, що можна побачити у табл. АВ.2 додатку АВ.

Надалі необхідно поєднати результати АВС- і XYZ-аналізу з метою підвищення ефективності управління витратами, виявлення недоцільних витрат і їх виключення чи скорочення, а також перерозподілу зусилля персоналу, запровадження суміщення професій тощо. Результати інтеграції АВС- та XYZ-аналізу представлено у табл. АВ.3 додатку АВ.

У результаті проведеного аналізу виникає 9 груп витрат операційної діяльності за двома критеріями – керованістю і значимістю:

АХ – найбільш значимі, стабільні, керовані витрати, до них віднесено за результатами аналізу витрати на оплату праці і соціальні заходи адміністрації, адміністраторам, консультантам; покоївок, прибиральниць, мийників посуду, офіціантів, барменів, менеджерів служби харчування, завантаженості, з розселення і номерного фонду, тренерів;

АУ – найбільш значимі, слабкокеровані витрати, серед яких виділено собівартість напоїв у частині матеріальних витрат (за виключенням продуктів, витрачених на приготування коктейлів), податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі;

AZ – найбільш значимі, однак важкокеровані витрати, до яких віднесено продукти, витрачені на приготування блюд;

BX – стабільні керовані витрати із середнім рівнем значимості, що у нашому випадку включають в себе витрати на оплату праці і соціальні заходи помічника, розсильного, кур'єра, водія, бухгалтерії, косметологів і масажистів, амортизація, витрати на оренду та інформаційні послуги;

BY – слабкокеровані витрати із середнім рівнем значимості, до яких відносять продукти, витрачені на приготування коктейлів, витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг), матеріали, витрачені у тенісному корті, транспортні витрати;

BZ – важкокеровані витрати із середнім рівнем значимості, які включають в себе на підставі проведених розрахунків витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання приміщень, матеріали, витрачені у гольф-клубі, організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати;

CX – стабільні керовані витрати, що незначні у вартісному виразі, до яких віднесено витрати на послуги банку і зв'язок;

CY – слабкокеровані витрати, що незначні у вартісному виразі, які включають продукти і матеріали, витрачені на SPA-процедури, витрати на відрядження, на оплату професійних послуг (аудиторські, юридичні,

консультаційні, оцінка майна), списані МШП, матеріали, витрачені у басейні та у фітнес-центрі, продукти і матеріали, витрачені при наданні майстер-класів, витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища, собівартість пакувальних матеріалів;

CZ – важкокеровані витрати, що незначні у вартісному виразі, серед яких виділено витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів, витрати на медичне страхування, на вдосконалення технології приготування блюд, якості надання послуг, нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей.

Таке групування витрат допоможе вдосконалити управління витратами та скоротити їх розмір завдяки виявленню недоцільних. Так, до групи АХ відносять витрати, що прямо пов'язані з основною діяльністю, зазвичай, це матеріальні витрати і витрати на оплату праці. Тобто цю групу витрат скоротити важко і недоцільно, тому що це може призвести до зменшення доходу. Скорочення витрат у цій групі можливе при закритті певного напрямку діяльності чи навмисне скорочення витрат через складний фінансовий стан (застосування підходу «cost-killing»). Однак скоротити такі витрати можливо, наприклад, завдяки перегляду умов поставок чи оплати праці. У нашому випадку до групи АХ потрапили лише витрати на оплату праці, тому слід переглянути положення про оплату праці, мотивувати працівників через систему преміювання, а також проаналізувати можливість переведення частини процесів на аутсорсинг, зокрема, управління та консультування, також, можливе суміщення процесів, наприклад, мийник посуду може поєднувати свою роботу із прибиранням приміщення, кухар може займатись пакуванням.

Групи АУ, ВУ характеризуються достатньо значною питомою вагою серед всіх витрат операційної діяльності, проте не є стабільними, до них відносять витрати, що також забезпечують виконання основних процесів, таких як тимчасове розміщення й організація харчування, але через несистемні замовлення та часті зміни цін на продукти сума витрат є відмінною за місяцями.



До групи AZ відносять витрати, що є необхідними для основної діяльності, проте через вплив сезонності, часті зміни цін та можливі перебої у поставках призводять до некерованості таких витрат, однак виключити є не можна. Для скорочення витрат доцільним є оформлення договорів на поставку продуктів із зазначенням компенсації витрат у разі порушення умов поставки постачальником, закріплення причин зміни цін на продукти та період, упродовж якого покупця треба попереджати про зміну цін, також аналізувати можливість придбання продуктів в інших постачальників, крім того, доцільно проаналізувати можливість виготовлення власними силами напівфабрикати, заготовки.

Особливістю групи VX є те, що до неї відносять постійні витрати чи витрати, які незначно змінюються залежно від періоду, на прикладі представлених розрахунків це витрати на оплату праці допоміжного чи обслуговуючого персоналу, що характеризуються меншими сумами на відміну від групи AX, амортизація та витрати на інформаційні послуги також зазвичай є фіксованими сумами, виключенням стають випадки, коли відбувається рух основних засобів, нематеріальних активів тощо чи виникає потреба у додаткових інформаційних послугах.

Група CX характеризується незначними сумами і коливанням, ці витрати зазвичай є фіксованими і змінюються через збільшення платежів і обсягів діяльності, зекономити у такому випадку можна при виборі більш вигідних умов співробітництва із банками і телекомунікаційними компаніями, проте треба враховувати ризики із погіршення якості таких послуг.

Група CY характеризується незначними витратами, що виникають час від часу. Такі витрати потребують особливої уваги, тому що на незначні суми часто не звертають уваги, проте разом це призводить до зменшення прибутків чи навіть появи збитків. Тому необхідно переглядати доцільність витрат, шукати можливість альтернативних постачальників. Також доречно переглядати витрати на відрядження для виключення витрат, що не пов'язані із господарською діяльністю.

Особливістю групи BZ є те, що до неї відносять витрати, які пов'язані із непостійністю сум через зміни цін чи несистемний характер виникнення таких витрат. Варіантами скорочення витрат є закупки матеріалів у менших розмірах для економії на зберіганні, пошук нових постачальників з більш вигідними умовами, також з метою покращення фінансового стану можна зменшити організаційні та представницькі витрати.

Група CZ – це навпаки важкокеровані витрати, що незначні у вартісному виразі, тому окремо на них можуть і не звертати увагу, тому що можуть мати разовий характер і малі суми, крім того, вони схильні до коливання. Проте значна кількість малих сум призводить до великих втрат, тому доцільно детально аналізувати їх склад та виключати економічно необґрунтовані. Так, доречно дослідити причини псування цінностей з метою недопущення таких випадків у майбутніх періодах, витрати на вдосконалення технології приготування блюд, якості надання послуг можна скоротити за рахунок використання потенціалу власного персоналу, що буде, з одного боку, і економією коштів, і мотивуванням працівників на розвиток і можливість отримання винагороди.

При аналізі цих груп витрат доцільно використовувати й інші методи, зокрема підходи до управління витратами: цільове управління витратами, теорія обмеження, ощадливе виробництво тощо. Отже, для візуалізації даних можна заповнити відомість, приклад заповнення якої надано у табл. АГ.1 (додаток АГ). Слід зазначити, що таке групування можна здійснювати як за всіма витратами операційної діяльності, так і окремо за собівартістю, адміністративними, витратами на збут та іншими операційними витратами.

Отже, як можна побачити з табл. АГ.1 додатку АГ, групування витрат наступним чином допомагає не тільки відсіяти несуттєві за обсягом витрати, але і виділяти різні напрямки оптимізації витрат завдяки застосуванню одночасно декількох підходів до управління витратами. Так, спочатку виділяються основні витрати, що входять до групи, для подальшого аналізу, при цьому доцільно зазначити одразу сутність операції для полегшення

подальшого заповнення таблиці. Після цього встановлюються обмежені ресурси, які витрачаються при виникненні витрат. Це необхідно для вибору варіанту найбільш раціонального їх використання (теорія обмежень), адже можливі випадки, коли більш вигідно використовувати той чи інший ресурс в інших операціях, підрозділах, тоді виникає перерозподіл витрат.

Після цього знову аналізуємо основні витрати за групами, виділяємо операції чи процеси, що не створюють цінність для споживача (ощадливе виробництво), з них виділяємо операції/процеси, усунення яких не вплине на якість наданих послуг, тобто виникнення витрат під час цих операцій є необґрунтованим, тому на них можна зекономити, найчастіше це стосується трансакційних витрат, які зазвичай є завищеними. Крім того, можливі варіанти, коли операцію чи процес доцільно замінити з метою додання цінності кінцевому продукту, що також зазначається у таблиці. Як результат аналізу, у таблиці підраховуються планові суми економії витрат за групами. По-перше, це потрібно для порівняння у подальшому фактичних даних з запланованими, щоб перевірити чи вдалось оптимізувати витрати, по-друге, при встановленні планових витрат менеджерам доведеться переглядати деякі процеси з метою «виходу» на заплановані показники (застосування основ цільового управління витратами – таргет-костингу). Таким чином, застосування ABC- та XYZ-аналізу, з одного боку, допомагає відсіяти несуттєві витрати, аналіз яких можна робити, проте для економії коштів не обов'язково, використання підходів теорії обмежень, ощадливого виробництва та таргет-костингу допомагає встановити недоцільні витрати, максимально ефективно витрачати наявні ресурси та змінювати процеси з акцентом на зменшення витрат та збільшення цінності операції для кінцевого споживача.

На сучасному етапі питання ефективного використання господарчих ресурсів підприємства постає найбільш гостро. Сьогодні основна частина підприємств намагається покращити свою діяльність за рахунок залучення додаткових ресурсів, в той час як на багатьох підприємствах залишається маса прихованих та невикористаних резервів. Їх пошук має величезне значення, в

результаті саме інтенсивного, а не екстенсивного розвитку забезпечуються високі темпи економічної ефективності діяльності[197]. Отже, надалі на підставі проведеного аналізу визначаються резерви зниження витрат, після чого формулюються напрямки оптимізації (програми), на реалізацію яких потрібен перерозподіл коштів. Після впровадження відповідної програми витрати повинні бути оптимізовані. Для встановлення цього факту порівнюються фактичні показники з плановими та попередніми.

Так, на прикладі готельно-ресторанного комплексу SUPERIOR GOLF & SPA RESORT було встановлено, що завдяки групуванню витрат, їх перегляду, формулюванню заходів із зменшення витрат операційної діяльності та їх реалізації у 2017 році можна зекономити 190,60 тис. грн за умов діяльності 2016 року. При збільшенні чи зменшенні оборотів суми економії будуть змінюватись. Крім того, слід відзначити, що однією з умов скорочення витрат пропонується перегляд постачальників, однак, такі зміни будуть ефективними при виборі контрагентів з меншими цінами, проте не гіршою якістю, в іншому випадку така економія призведе до погіршення якості надання послуг з подальшими наслідками: погіршення іміджу і зменшення доходів.

При цьому для наочності даних можна візуалізувати результати аналізу за допомогою інформаційних технологій. Так, на поточному прикладі інтегрованого ABC- та XYZ-аналізу з використанням сервісу MicrosoftPowerVібуло представлено, яким чином можливо подати інформацію (рис. АГ.1, рис. АГ.2 додатку АГ). Так, на рис. АГ.1 додатку АГ показано, яку частину витрат заплановано зекономити у кожній групі витрат. При цьому на рис. АГ.2 додатку АГ групи вже розподілені також і за розміром економії коштів. Таким чином, одну й ту ж саму інформацію можна подати з точки зору, скільки заплановано зекономити, що наглядно представлено різними кольорами, також можливо зробити акцент на виділенні розміру економії коштів за кожною групою витрат, і такий перелік не є вичерпним.

Таким чином, можна зробити висновок, що є багато варіантів оптимізації витрат операційної діяльності, тому важливим є проведення інтегрального

аналізу з використанням різних підходів до управління витратами, а також інформаційних технологій для проведення розрахунків і їх представлення щодо виявлення резервів зниження витрат та формування заходів відносно раціонального використання ресурсів з їх подальшим впровадженням, що призведе до збільшення прибутку та ефективності діяльності готельно-ресторанного комплексу.

### Висновки до розділу 3

Застосування теоретичних положень організації управлінського обліку витрат операційної діяльності дозволило дійти наступних висновків.

1. Для ведення управлінського обліку виділено стратегічні цілі готельно-ресторанного комплексу, для контролю реалізації яких розроблено управлінську звітність, що дозволяє фіксувати дані на рахунках запропонованого раніше Плану рахунків для цілей управлінського обліку. Створено форми управлінської звітності, а також зазначено, які управлінські рішення можна прийняти за інформацією, яку несуть звітні форми, й надано рекомендації з її заповнення і періодичності подання. Крім того, виділено етапи формування управлінської звітності і розроблено графік документообігу (формування, передачі і зберігання управлінської звітності), що дозволяє проконтролювати, у які терміни повинен бути складений управлінський звіт, ким саме та хто відповідальний за складання, перевірку і обробку, також зазначено терміни передачі в архів та відповідальні за цей процес, тобто розглянуто основні процеси створення і зберігання управлінської звітності: складання (отримання), перевірка, обробка і передача в архів. Особливістю стає заповнення звітності як за підрозділами, так і її консолідація за комплексом у цілому, що дозволяє порівняти діяльність підрозділів між собою та оцінити необхідність наявності у подальшому тих чи інших додаткових послуг.

2. Запропоновано модель побудови збалансованої системи показників як частини управлінського обліку, в якій представлено не тільки етапи побудови

збалансованої системи показників, але і елементи управлінського обліку (місія і цілі підприємства, суб'єкти і об'єкти управлінського обліку), що виступають також і елементами процесу побудови збалансованої системи показників. Наголошено про наявність циклічності процесу побудови збалансованої системи показників, а також зворотного зв'язку між стратегією і збалансованою системою показників.

3. Згруповано виділені показники за центрами відповідальності та поставлено у відповідність до стратегічних цілей і перспектив діяльності, на підставі чого побудовано референтну стратегічну карту для підприємств готельно-ресторанного комплексу, відмінність якої в тому, що можна побачити, вплив стратегічних цілей одна на одну, а також в якій управлінській звітності можна знайти інформацію щодо виконання стратегічної цілі, тобто показуються одразу як джерела інформації, так і види управлінської звітності, пов'язані із стратегічними цілями. Особливістю є також 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 за рівнями управління дозволило встановити, що різні управлінські рішення виконуються одразу на декількох рівнях управління.

4. Сформовано методичний підхід оптимізації витрат на прикладі підприємств готельно-ресторанного комплексу, який допомагає структурувати процес управління витратами. У рамках підходу виділено напрямки, за якими можливо скоротити витрати, та техніко-економічні умови, при яких їх можна змінити. Також запропоновано оптимізувати витрати за допомогою симплекс-методу, здійснювати кількісну оцінку якості послуг за допомогою кваліметричного методу. Відзначено, що необхідно формувати альтернативні

варіанти використання ресурсів для раціонального використання обмежених ресурсів. Запропоновано групування витрат за допомогою інтегрованого ABC-та XYZ-аналізу з врахуванням окремих підходів до управління витратами: цільового управління витратами, теорії обмежень та ощадливого виробництва.

5. З метою фіксації результатів проведеного аналізу щодо оптимізації витрат операційної діяльності розроблено відомість з групування витрат, яку доцільно заповнювати з метою порівняння, які саме витрати і якими шляхами можна скоротити чи замінити. Також додано рекомендації по заповненню такої відомості та прокоментовано, що за допомогою такого аналізу можна контролювати трансакційні та необґрунтовані витрати. Таким чином, за допомогою подібної послідовності дій стає можливим перерозподіл коштів з метою оптимізації витрат та економії коштів, яку можна спрямувати на розвиток підприємства.

Основні положення, які містяться у Розділі 3, опубліковані в працях автора [41; 48; 58; 60; 61].

## ВИСНОВКИ

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

1. Сформульовано дефініцію поняття «готельно-ресторанний комплекс» з врахуванням особливостей функціонування 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 можливою організацією дозвілля залежно від категорії готелю, що виступають його додатковими послугами, а також узагальнено, що управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, підготовки, інтерпретації, аналізу та передачі фінансової та нефінансової інформації при здійсненні інвестиційної, операційної і фінансової діяльності, 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.

2. Вивчено існуючі та запропоновано власні визначення таких понять, як «готельно-ресторанний бізнес», «готельно-ресторанне господарство», удосконалено визначення витрат операційної діяльності готельно-ресторанних комплексів: це 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. На підставі аналізу тенденцій розвитку готельно-ресторанного бізнесу виділено особливості діяльності, характерні для цієї галузі. Крім того, встановлено, що готельно-ресторанні комплекси надають основні (тимчасове розміщення і харчування) і додаткові послуги (обслуговування), що обґрунтовує наявність різних підрозділів, що можуть виступати окремими суб'єктами господарювання.

3. Розроблено процедуру вибору підходу до обліку витрат, що спрощує процес відбирання із множини підходів саме той, що є найбільш доцільніший, визначено, що для готелів доцільно застосовувати облік витрат за операціями чи цільове управління витратами в залежності від достатності коштів. У ресторані доцільно калькулювати собівартість від зворотного, також доцільно додатково приєднувати систему «точно в строк» та позицію управління якістю, ця можливість пояснюється тим, що калькулювання витрат від зворотного включає в себе систему «точно в строк», а врахування витрат на якість при обґрунтуванні рішень в умовах конкуренції стає особливо необхідним в індустрії гостинності, де враження покупців стоїть на першому місці, яке прямо залежить від якості.

4. Систематизовано основні принципи організації та ведення управлінського обліку із додаванням таких принципів, як корисність, об'єктивність та чесність, які враховуються при побудові системи управлінського обліку. Сформовано теоретичні положення організації управлінського обліку витрат операційної діяльності на підприємствах готельно-ресторанного комплексу, що допоможе не тільки покращити сам процес організації, але і контролювати виконання завдань та перевіряти результати.

5. 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 потрібні види. Класифіковано рахунки для цілей управлінського обліку з метою виділення різних видів витрат з використанням фасетного методу, а також спрощено акумулювання витрат за різними видами послуг та кінцевих продуктів, що дозволяє створити інформаційну базу для управління витратами.

6. Розроблено технологію проведення тестування для перевірки стану управлінського обліку з врахуванням специфіки підприємств готельно-ресторанного комплексу. Виділено головні проблемні аспекти консолідації облікової інформації: методичне забезпечення, умови, реальність і повнота, повноваження, компетентність, облік, аналіз, конфіденційність та ефективність. Це дозволить охопити найголовніші аспекти управлінського обліку, зекономити на його організації, якщо у наявності існуючий управлінський облік чи його окремі ділянки.

7. Встановлена послідовність етапів організації управлінського обліку, де кожен етап розгорнуто до окремих процесів. Виділено наступні етапи організації управлінського обліку на підприємстві: підготовчий, методологічний, який регулює, обліковий, технічний і аналітичний. Також побудовано модель ведення управлінського обліку витрат операційної діяльності на підприємствах готельно-ресторанного комплексу з використанням процесуального підходу, в якій представлено складові процесу управлінського обліку, а також вказано на наявність зворотного зв'язку між існуючим веденням управлінського обліку і управлінням готельно-ресторанним комплексом.

8. Для забезпечення функціонування управлінського обліку виокремлено етапи формування управлінської звітності, розроблено графік документообігу (формування, передачі і зберігання управлінської звітності) і запропоновано форми управлінської звітності, а також надано рекомендації щодо її заповнення та консолідації за комплексом в цілому, що дозволить забезпечити інформаційну підтримку прийняття управлінських рішень.

9. Представлено модель побудови збалансованої системи показників, в якій надано окремі елементи управлінського обліку та етапи формування збалансованої системи показників. Побудовано збалансовану систему показників для підприємств готельно-ресторанного комплексу із приміткою щодо управлінської звітності, завдяки чому можна не тільки аналізувати ті чи стратегічні цілі, проте і одразу перевіряти у потрібному документі без потреби спеціального пошуку тієї чи іншої інформації. Виділено показники ефективності діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу, які розраховуються і відображаються у відповідній управлінській звітності.

10. З метою підвищення ефективності діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу удосконалено методичний підхід до оптимізації витрат операційної діяльності, який відрізняється комплексним застосуванням 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 дозволить раціонально використовувати наявні ресурси з максимізацією прибутку з врахуванням цін на ринку, обмежень активів, якості продукції та її цінності.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Агентство з розвитку інфраструктури фондового ринку України. URL: <https://smida.gov.ua/>.
2. Азгальдов Г. Г. Теория и практика оценки качества товаров (основы квалиметрии). М.: Экономика, 1982. 256 с.
3. Алборов Р. А., Ливенская Г. Н. Управленческий учёт затрат по центрам ответственности в производственных организациях: монография. Ижевск: Изд-во «Удмуртский университет», 2013. 108 с.
4. Алданиязов К. Н. Управленческий учёт и анализ: Учебное пособие. Алматы: Нур-пресс, 2008. 368 с.
5. Алиев Т. Управленческий учёт расходов по центрам ответственности на предприятиях ресторанного хозяйства//Академиягостеприимства. 2014. №3(21). С. 28-32.
6. Андрущенко І. С. Класифікація витрат операційної діяльності на підприємствах ресторанного господарства//Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. 2010. Вип. 1. С. 216-224.
7. Апопій В. В., Міщук І. П., Робицький В. М., Рудницький С. І., Хом'як Ю. М. Організація торгівлі. К.: Центр навчальної літератури, 2009. 632 с.
8. Апчерч А. Управленческий учёт: принципы и практика: пер. с англ. / под редакцией Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. М.: Финансы и статистика, 2002. 952 с.
9. Арбузова М. В. Теоретический аспект качества услуг в сфере гостеприимства//Актуальные проблемы экономики и права. 2008. №1. С. 45-50.
10. Атаманов Д. Определение себестоимости методом Activity Based Costing. URL: [www.cfin.ru/management/finance/cost/actbased\\_costing.shtml](http://www.cfin.ru/management/finance/cost/actbased_costing.shtml).

11.Аткинсон А. Энтони, Банкер Д. Раджив, Каплан С. Роберт, Янг С. Марк Управленческий учёт, 3 издание. Пер. с англ. М.: Издательский дом «Вильямс», 2005. 874 с.

12.Атрилл П., МакЛейни Э. Управленческий учёт для нефинансовых менеджеров. Пер. с англ. Днепропетровск: ООО «Баланс Клуб», 2003. – 600 с.

13.Барановская Т. П., Вострокнутов А. Е., Нилова Н. М. ABC и XYZ – анализ ассортимента предприятий хлебопекарной промышленности потребительской кооперации//Научный журнал КубГАУ. – 2015. - №114 (10). URL: <http://ej.kubagro.ru/2015/10/pdf/101.pdf>.

14.Безкоровайна Л. В., Пасенко Н. С. Організаційне забезпечення системи управлінського обліку на підприємстві//Економічний вісник НГУ. 2009. - №1. – С. 56-61.

15.Белова І. М. Теоретичні основи організації управлінського обліку в рослинництві // Міжнародний збірник наукових праць. Вип. 1 (5). Частина 1. Луцьк: РВВ Луцького НТУ, 2015. С. 13-15.

16.Большой бухгалтерский словарь / ред. А.Н. Азрилияна. Москва: Институт новой экономики, 1999. 574 с.

17.Борисов А.Б. Большой экономический словарь. URL: <https://tochka.com/info/glossary/?srch=%D0%A5%D0%9E%D0%97%D0%AF%D0%99%D0%A1%D0%A2%D0%92%D0%9E>.

18.Булаев С. Учёт отдельных гостиничных затрат.URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=PBI;n=196365;dst=0>.

19.Бутинець Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління//Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2012. Вип. 1(22). С. 11-18.

20.Бутинець Ф. Ф., Герасимович А. М., Кірейцев Г. Г. та ін. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник /під ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. –5-е вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута», 2003. 726 с.

- 21.Бутинець Ф. Ф., Давидюк Т. В., Канурна З. Ф., Малюга Н. М., Чижевська Л. В. Бухгалтерський управлінський облік. Житомир: Рута, 2005. 480 с.
22. Валиулова А. Р., Приходько В. И. Стратифицированное представление системы управленческого учёта. URL: <http://www.upruchet.ru/articles/2006/5/4224.html>.
- 23.Варічева Р. В. Побудова документообігу для забезпечення формування управлінської звітності//Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. 2015. Вип. 12. С. 249–253.
24. Василевич И. П. Расходы гостиниц на оплату услуг по договорам на управление. URL: [http://www.mcd-pkf.com/publication/hospitality/publ\\_08.html](http://www.mcd-pkf.com/publication/hospitality/publ_08.html)
- 25.Васильева Л. С., Ряховский Д. И., Петровская М. В. Бухгалтерский управленческий учёт: учебное пособие. М.: Эксмо, 2007. 368 с.
- 26.Васильева Т. А., Боярко І. М. Трансакційні витрати як фактор формування ринкової інфраструктури//Вісник СумДУ. Серія «Економіка». 2012. №4. С. 125-129.
- 27.Васюк Н. В. Методологія організації управлінського обліку на підприємстві//Вісник соціально-економічних досліджень. 2013. Вип. 1. С. 40-45.
- 28.Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учёт: учебник. – 8-е изд., испр. М.: Издательство «Омега-Л», 2010. 570 с.
- 29.Власова О. Є. Науково-методичні засади організації стратегічного управлінського обліку в рамках системи обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством//Комунальне господарство міст. 2014. Вип. 115. С. 105-110.
30. Войко Д. В. Сущность управленческого учёта и его место в управлении предприятием. URL:<http://www.upruchet.ru/articles/2005/3/4022.html>.
- 31.Волковская Я. В. Проверка состояния управленческого учёта на предприятии // Baltic Journal of Economic Studies. 2017. Том 3. №4. С. 24-31.
- 32.Волковська Я. В. Аналіз підходів до обліку витрат у ресторани: матеріали Всеукраїнської науково-практичної Інтернет-конференції//

Моделювання та прогнозування соціально-економічних процесів, (Харків, 24-26 березня 2016 р.). Харків: Видавництво «НТМТ», 2016. С. 59-63. 1 електрон. опт. диск (CD-ROM).

33. Волковська Я. В. Економіко-математична модель експертного оцінювання вибору підходу до обліку витрат у готелі//Причорноморські економічні студії. 2017. Вип. 14. С. 136-140.

34. Волковська Я. В. Економічна сутність підприємств готельно-ресторанного комплексу//Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки». 2015. №14. С. 54-58.

35. Волковська Я. В. Етапи організації управлінського обліку на підприємстві: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції//Сучасні проблеми управління підприємствами: теорія та практика, (Харків, 30-31 березня 2017 р.). Харків: Видавець ФОП Панов А. М., 2017. 1 електрон. опт. диск (CD-ROM).

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

37. Волковська Я. В. Місце управлінського обліку в діяльності підприємства: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції//Сучасні проблеми управління підприємствами: теорія та практика, (Харків, 24-25 березня 2016 року). Харків: Видавництво «НТМТ», 2016. С. 361-363. 1 електрон. опт. диск (CD-ROM).

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

39.Волковська Я. В. Об'єкти системи управлінського обліку: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції//Пріоритетні напрями соціально-економічного розвитку держави та регіонів, (Дніпро, 16-17 вересня 2016 р.). Дніпро: Наукова економічна організація «Перспектива», 2016. С. 125-127.

40.Волковська Я. В. Огляд підходів до організації управлінського обліку на підприємстві//Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. 2017. Вип. 2. С. 109-112.

41.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.

42.Волковська Я. В. Оптимізація обліку алкогольних напоїв у ресторані: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції//Перспективні напрями наукових досліджень», (Ковентрі, 30 вересня 2016 р.). UnitedKingdom: UnitedKingdom, 2016. С. 218-221.

43.Волковська Я. В. Організація управлінського обліку на підприємствах готельно-ресторанного комплексу//Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка». 2017. №2(50). С. 310-315.

44.Волковська Я. В. Основні та додаткові витрати операційної діяльності на підприємствах готельно-ресторанного комплексу//Економіка і фінанси. 2016. №8. С. 13-19.

45.Волковська Я. В. Основні тенденції управлінського обліку на сучасному етапі розвитку//Управління розвитком. 2015. №3. С. 64-69.

46.Волковська Я. В. Особливості робочого плану рахунків для цілей управлінського обліку на підприємствах готельно-ресторанного комплексу: матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції //Пріоритетні напрями наукових досліджень, (Київ, 15-16 серпня 2017 р.). Київ: МЦНД, 2017. С. 5-6.

47.Волковська Я. В. Особливості формування та розвитку управлінського обліку: матеріали XI Міжнародної науково-практичної конференції//Тенденції



сучасної науки, (Шеффілд, 30 травня-07 червня 2015 р.). Sheffield: ScienceandeducationLTD, 2015. С. 12-20.

48.Волковська Я. В. Переваги використання збалансованої системи показників в управлінському обліку підприємства: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції//Проблеми та перспективи розвитку економіки в контексті євроінтеграційних процесів, (Запоріжжя, 21 квітня 2017 р.). Запоріжжя: Класичний приватний університет, 2017. С. 114-117.

49.Волковська Я. В. Підходи до класифікації витрат операційної діяльності//Social economics: theory and practice: Collective monograph. Coventry: Agenda Publishing House, 2017. 140 с.

50.Волковська Я. В. Підходи до обліку додаткових послуг, наданих підприємствами готельно-ресторанного комплексу// Вісник Одеського національного університету. – 2015. – Том 20. – Випуск 4. – С. 173-176.

51.Волковська Я. В. Проблема розвитку готелів і ресторанів в Україні та Харківській області//Бізнес Інформ. 2015. №10. С. 192-197.

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

53.Волковська Я. В. Систематизація принципів управлінського обліку на підприємстві//Науковий журнал «ScienceRise». 2017. №8(37). С. 13-16.

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

55.Волковська Я. В. Сутність управлінського обліку на підприємстві//Регіональна економіка та управління. 2016. №2. С. 22-27.

56. Волковська Я. В. Тенденції розвитку готельно-ресторанного бізнесу в Україні//Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Економіка і менеджмент». 2015. №12. С. 82-85.

57. Волковська Я. В. Узагальнення факторів впливу на облік витрат підприємств готельно-ресторанного комплексу//Економічні студії. 2016. №4. С. 28-31.

58. Волковська Я. В. Формування моделі стратегічної карти підприємств готельно-ресторанного комплексу//Економіка. Фінанси. Право. 2017. №10. С. 36-38.

59. Волковська Я. В. Формування системи управлінського обліку на різних рівнях управління: materialsofInternationalScientific-Practicalconference //FromBaltictoBlackSea: NationalModelsofEconomicSystems, (Riga, 25 March 2016). Riga: BaltijaPublishing, 2016. p. 264-267.

60. 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

61. Волковська Я. В. Шляхи скорочення витрат на прикладі підприємств готельно-ресторанного комплексу // Молодий вчений. 2017. №8(48). С. 437-441.

62. Волошин Д. А. Внутренний аудит управленческого учёта на предприятии //Экономический анализ: теория и практика. 2007. №19. С. 52-57.

63. Волошин Д. А., Локтев А. В. Совершенствование системы управленческого учёта. URL:[http://www.cfin.ru/management/controlling/mas\\_improvement.shtml](http://www.cfin.ru/management/controlling/mas_improvement.shtml).

64. Гаврилюк С. П., Міска В. Г. Економічні передумови управління поточними витратами в підприємствах ресторанного господарства//Інвестиції: практика та досвід. 2014. №19. С. 33-40.

65. Глущенко А. В., Самедова Э. Н. Концептуальные основы управленческого учёта//Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 3 «Экономика. Экология». 2012. №2(21). С. 183-187.

66. Голов С. Ф. Управленческий учёт. Х.: Фактор, 2009. 784 с.

67. Готель і ресторан «Таурус». URL: <http://hotel-taurus.com/ua/>.
68. Граковський Ю. Готельні послуги: організація діяльності, облік доходів та витрат. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/5521>.
69. Гриценко Л. Л., Височина А. В. Збалансована система показників як інструмент оцінювання стратегії підприємства//Актуальні проблеми економіки. 2012. №3(129). С. 161-167.
70. Грінько А. П., Кваша О. О. Теоретичні та обліково-економічні аспекти формування інформації про витрати, доходи і фінансові результати на підприємствах ресторанного господарства: монографія. Х.: Вид. Іванченко І. С., 2016. 290 с.
71. Гуріна Н. В. Класифікація витрат підприємства для потреб управління. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент. 2015. Вип. 10. С. 268-271.
72. Гуріна Т. І., Скиба К. В., Смержанюк Т. П. Проблеми організації системи управлінського обліку в Україні//Молодий вчений. 2013. №2. С. 17-21.
73. Дворецький М. Л., Кулаковська І. В. Порівняльний ABC-XYZ аналіз на базі різних факторів із використанням ієрархічних даних//Проблеми інформаційних технологій. 2016. №19. С. 200-209.
74. Дворніченко О. С. Управлінська звітність у процесі обліково-аналітичного забезпечення управління за збалансованою системою показників//Формування ринкових відносин в Україні. 2012. №11. С. 67-71.
75. Державна служба статистики в Івано-Франківській області. URL: <http://www.ifstat.gov.ua/>.
76. Державна служба статистики в Одеській області. URL: <http://www.od.ukrstat.gov.ua/>.
77. Державна служба статистики у Вінницькій області. URL: <http://www.vous.vin.ua/>.
78. Державна служба статистики у Волинській області. URL: <http://www.lutsk.ukrstat.gov.ua/>.

79. Державна служба статистики у Дніпропетровській області. URL: <http://www.dnestrstat.gov.ua/>.

80. Державна служба статистики у Донецькій області. URL: <http://www.donetskstat.gov.ua/>.

81. Державна служба статистики у Житомирській області. URL: <http://www.zt.ukrstat.gov.ua/>.

82. Державна служба статистики у Закарпатській області. URL: <http://www.uz.ukrstat.gov.ua/>.

83. Державна служба статистики у Запорізькій області. URL: <http://www.zp.ukrstat.gov.ua/>.

84. Державна служба статистики у Київській області. URL: <http://kievobl.ukrstat.gov.ua/>.

85. Державна служба статистики у Кіровоградській області. URL: <http://www.kr.ukrstat.gov.ua/>.

86. Державна служба статистики у Луганській області. URL: <http://www.lg.ukrstat.gov.ua/>.

87. Державна служба статистики у Львівській області. URL: <http://www.lv.ukrstat.gov.ua/>.

88. Державна служба статистики у м. Києві. URL: <http://kiev.ukrstat.gov.ua/>.

89. Державна служба статистики у Миколаївській області. URL: <http://www.mk.ukrstat.gov.ua/>.

90. Державна служба статистики у Полтавській області. URL: <http://pl.ukrstat.gov.ua/>.

91. Державна служба статистики у Рівненській області. URL: <http://www.rv.ukrstat.gov.ua/>.

92. Державна служба статистики у Сумській області. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sumy.ukrstat.gov.ua/>.

93. Державна служба статистики у Тернопільській області. URL: <http://www.te.ukrstat.gov.ua/>.

94. Державна служба статистики у Харківській області. URL: <http://kh.ukrstat.gov.ua/>.
95. Державна служба статистики у Херсонській області. URL: <http://www.ks.ukrstat.gov.ua/>.
96. Державна служба статистики у Хмельницькій області. URL: <http://www.km.ukrstat.gov.ua/ukr/index.htm>.
97. Державна служба статистики у Черкаській області. URL: <http://www.ck.ukrstat.gov.ua/>.
98. Державна служба статистики у Чернівецькій області. URL: <http://www.cv.ukrstat.gov.ua/>.
99. Державна служба статистики у Чернігівській області. URL: <http://chernigivstat.gov.ua/>.
100. Державна служба статистики України. URL: [www.ukrstat.gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua).
101. Державне підприємство «Харківстандартметрологія». URL: [http://khsms.com/primaryactivity/conformityassessment/about/type/Dobrovolna\\_ia\\_sertif/id/40/lang/ua](http://khsms.com/primaryactivity/conformityassessment/about/type/Dobrovolna_ia_sertif/id/40/lang/ua).
102. Державний туризм і курорт. URL: <http://www.tourism.gov.ua>.
103. Дерій В. Термін “витрати” та його трактування для потреб обліку і контролю//Галицький економічний вісник. 2010. № 1(26). С. 154-160.
104. Дідик А. М., Гнатів С. Б. Класифікація витрат для цілей управлінського та бухгалтерського обліків//Логістика. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». 2007. № 594. С. 219–228.
105. Довгаль Г. В., Данько Н. І. Розвиток готельно-ресторанного та санаторно-курортного комплексу як складова інтенсифікації економіки України//Вісник Харківського національного університету ім. В. Н. Каразіна. 2013. № 1042. С. 115-118.
106. Друри К. Управленческий и производственный учет: учебник/пер. с англ. В.Е. Егорова, под ред. Н.Д. Эриашвили. М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2003. 1071 с.

107. Друри К. Управленческий учёт для бизнес-решений: учебник/пер. с англ. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. 655 с.

108. ДСТУ 4268:2003. Національний стандарт України. 2004. Послуги туристичні. Засоби розміщення. Загальні вимоги. URL: <http://dbn.at.ua/load/normativy/dstu/5-1-0-941>.

109. ДСТУ 4269:2003. Національний стандарт України. 2004. Послуги туристичні. Класифікація готелів. URL: <http://dbn.at.ua/load/normativy/dstu/5-1-0-940>.

110. ДСТУ 4281:2004. Національний стандарт України. 2004. Заклади ресторанного господарства. Класифікація. URL: <http://dbn.at.ua/load/normativy/dstu/5-1-0-939>.

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

112. Економічна енциклопедія. У 3 т./За ред. С.В. Мочерного [та ін.]. К.: Академія, 2000. 952 с.

113. Ефремова Т. Ф. Новый словарь русского языка. Толково-словообразовательный URL: <http://www.efremova.info/word/xozjajstvo.html#.VcU8bLXdeKg>.

114. Єфімова О. П., Єфімова Н. А. Економіка готелів і ресторанів URL: <http://kniga.scienceontheweb.net/suschnost-izderjek-proizvodstva-obrascheniya-25283.html>.

115. Жарикова Л. А. Управленческий учёт: уч. пос. Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2004. 136 с.

116. Завадський Й. С., Осовська Т. В., Юшкевич О. О. Економічний словник. Київ: Кондор, 2006. – 355 с.

117. Зима Г. І., Самбурська Н. І. Підходи до удосконалення обліку калькулювання собівартості готельних//Інвестиції: практика та досвід. 2014. №20. С. 52- 56.

118.Зима Ю. П. Розробка моделі управлінського обліку з використанням інформаційних технологій//Економічний аналіз. 2015. Том 15(2). С. 148-153.

119.Зимакова Л. А., Ковелевская А. В. Детализация учёта доходов и расходов от обычных видов деятельности на основе структурированных рабочих планов счетов //Международный бухгалтерский учёт. 2015. С. 20-33.

120.Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учёт: учебник. М.: Магистр: ИНФРА-М, 2011. 576 с.

121.Исаев Д. В., Кравченко Т. К. Информационные технологии управленческого учёта. М.: Государственный университет – Высшая школа экономики. 2006. 297 с.

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

123.Каплан Р., Д. Нортона Стратегические карты. Трансформация нематериальных активов в материальные результаты/пер. с англ. М.: Олимп-Бизнес, 2005. 512 с.

124.Карпенко О. В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання: Монографія. Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. 341 с.

125.Карпенко О. В., Любимов М. О. Проблеми розробки методичної бази системи управлінської звітності//Науковий вісник Одеського національного економічного університету. 2012. №1(153). С. 12-21.

126.Карпенко Ю. В. Формування собівартості готельних послуг: галузеві особливості та чинники впливу//Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Сер.: Економічні науки. 2012. № 1. С. 189-193.

127. Карпов А. Анализ (аудит) системы управленческого учёта и отчётности. URL: [http://bud-tech.ru/ma\\_analyze.html](http://bud-tech.ru/ma_analyze.html).

128.Карпова Т. П. Управленческий учёт: учебник для вузов. М.: ЮНИТИ, 2003. 457 с.

129. Кизим М.О., Пилипенко А.А., Зінченко В.А. Збалансована система показників: монографія. Х.: ВД «ІНЖЕК», 2007. 192 с.
130. Киреева С. Разрабатываем управленческий план счетов. URL: <http://www.intalev.ua/library/articles/article.php?ID=24608>.
131. Коба О. В., Миронова Ю. Ю. Витрати підприємства та їх класифікація для потреб управління й економічного аналізу//Причорноморські економічні студії. 2016. Випуск 4. С. 99-103.
132. Коммерческий словарь. URL: <http://enc-dic.com/commercial/Hozyajstvo-1222.html>.
133. Кондраков Н. П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учёт. URL: [http://bizbook.online/buhgalterskiy-uchet\\_biznesa/organizatsiya-upravlencheskogo-ucheta.html](http://bizbook.online/buhgalterskiy-uchet_biznesa/organizatsiya-upravlencheskogo-ucheta.html).
134. Коноплицкий В., Филина А. Толковый словарь экономических терминов. URL: <http://www.bibliotekar.ru/biznes-15/index.htm>.
135. Корінько М. Д., Тітаренко Г. Б. Концептуальні основи управління витратами суб'єктів господарювання в умовах удосконалення ринкових відносин // Актуальні проблеми економіки. 2009. № 9. С. 126–131.
136. Король С. Учёт расходов на предприятиях, предоставляющих гостиничные услуги. Часть 1. Структура расходов гостиницы. URL: <http://dtk.com.ua/show/1%20bid11890.html>
137. Король С. Я. Управлінська звітність: сутність і алгоритм формування // БІЗНЕСІНФОРМ. 2014. №7. С. 325-331.
138. Короп О. Ресторанный бизнес: специфика обліку за П(С)БО. URL: <https://online.dtk.com.ua/Book/%C2%AB%D0%94%D0%9A%C2%BB%20%E2%84%9629.epub/navPoint-7>.
139. Косинська О. В. Оптимізація витрат як засіб підвищення прибутковості підприємств//Формування ринкових відносин в Україні. 2011. №7. С. 106-110.
140. Костенко О. М. Управлінський облік – інформаційна система прийняття рішень//Агросвіт. 2013. №1. С. 26-30.



141.Кох Р. Закон Парето или Принцип 80 на 20. URL: <http://www.elitarium.ru/zakon-pareto-princip-80-na-20-pravilo-jurana-kachestvo-resursy-raspredelenie-rabota-vazhnost/>.

142.Коцербуба Н. В., Майданюк Є. В. Оптимізація витрат підприємств ресторанного господарства в ринкових умовах. URL: [http://www.rusnauka.com/32\\_PRNT\\_2013/Economics/7\\_14\\_8404.doc.htm](http://www.rusnauka.com/32_PRNT_2013/Economics/7_14_8404.doc.htm)

143.Кругляк З. И., Пилюк Р. А. Современные тенденции развития Плана счетов в Российской Федерации//Научный журнал КубГАУ. 2014. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovremennyye-tendentsii-razvitiya-plana-schetov-v-rossiyskoy-federatsii>.

144.Крутова А.С., Нестеренко О.О. Теоретико-методичний інструментарій врахування трансакційних витрат у звітності підприємств готельного господарства. Innovation in science and education: challenges of our time. London: IASHE, 2017. P. 29-33.

145.Крысин Л.П. Толковый словарь иноязычных слов / Л. П. Крысин. М.: Эксмо, 2008. 944 с.

146.Кубаткина Г. А. Разработка управленческой отчетности в гостиничном бизнесе//Молодой ученый. 2010. №5. Т.1. С. 185-187.

147.Кузьмін В. В. Фінансові основи підприємництва: навч. пос. URL: [http://ebooktime.net/book\\_38\\_glava\\_70\\_%D0%A2%D0%B5%D1%80%D0%BC%D1%96%D0%BD%D0%BE%D0%BB%D0%BE%D0%B3%D1%96%D1%87%D0%BD%D0%BE-%EF%BF%BD.html](http://ebooktime.net/book_38_glava_70_%D0%A2%D0%B5%D1%80%D0%BC%D1%96%D0%BD%D0%BE%D0%BB%D0%BE%D0%B3%D1%96%D1%87%D0%BD%D0%BE-%EF%BF%BD.html)

148. Кулікова Н. Т. Системний підхід до побудови управлінської звітності //Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка». 2014. Випуск 2(43). С. 194-196.

149.Лабунська С. В., Безкоровайна Л. В. Управлінський облік: навчальний посібник. Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2016. 352 с.

150.Лабунська С. В., Курган Н. В.Формування обліково-аналітичного забезпечення інноваційного розвитку підприємства: монографія. Х.: Вид. ХНЕУ, 2013. 247 с.

151. Лебедев В. Г., Дроздова Т. Г., Кустарёв В. П. Управление затратами на предприятии / Под редакцией Г. А. Краюхина. СПб.: Питер. 2012. 592 с.
152. Левицька С. О., Левицька І. О. Управлінський аудит як інструмент оптимізації витрат енергопостачальних компаній // Науково-практичне видання «Незалежний аудитор». 2014. №9. С. 29-38.
153. Левіна М. В. Облік і внутрішній контроль трансакційних витрат підприємств готельного господарства : автореф. дис. канд. екон. наук.: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». Житомир, 2016. 25 с.
154. Легенчук С. Ф., Вольська К. О., Вакун О. В. Документування в бухгалтерському обліку: процесний підхід: монографія. Івано-Франківськ: Видавець Кушнір Г. М., 2016. 228 с.
155. Лист Міністерства фінансів України №31-34000-10-5/27793 від 21.12.2005 р. «Про облікову політику». URL: [http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art\\_id=58984&cat\\_id=34931&search\\_param=%E2%B3%E4%F1&searchPublishing=1](http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=58984&cat_id=34931&search_param=%E2%B3%E4%F1&searchPublishing=1)
156. Лозовицький Д. С. Роль облікової політики у побудові системи управлінського обліку на підприємстві // Вісник Львівської комерційної академії. 2007. №25. С. 358-367.
157. Лоханова Н. О. Застосування системи збалансованих показників у системі стратегічного управлінського обліку закладів ресторанного господарства // Ефективна економіка. 2015. №11. URL: Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4600>.
158. Лукачанова Е. А. ABC- и XYZ-анализ при формировании резервов снижения затрат несостоятельной организации / Е. А. Лукачанова // Бухгалтерский учёт, статистика. – 2012. - №7. – С. 135-138.
159. Лучко М.Р. Бухгалтерський облік в управлінні бізнесом. Зарубіжний досвід. К.: Облікінформ, 1997. 147 с.

160. Максименко Д. В., Дзюзяк В. Поняття управлінського обліку// Науковий вісник Мукачівського державного університету. 2013. №15. С. 122-129.

161. Маляревський Ю. Д., Лабунська С. В., Безкоровайна Л. В. Перспективи управлінського обліку: організаційно-економічний механізм як основа ефективної операційної діяльності підприємства. Монографія. Харків: Вид. ХНЕУ, 2008. 164 с.

162. Малярець Л. М., Штереверя А. В. Збалансована система показників в оцінці діяльності підприємства. Наукове видання. Харків: Вид. ХНЕУ. 2008. 188 с.

163. Матвійчук М. З. Теоретичні аспекти функціонування управлінського обліку на підприємстві//Інноваційна економіка. 2013. №6. С. 299-305.

164. Матвійчук М. З. Формування системи управлінського обліку на підприємстві//Сталий розвиток економіки. 2013. №5. С. 235-241.

165. Матюха М. М. Організаційні підходи формування управлінської звітності//Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». 2012. Випуск 9(2). С. 354-362.

166. Матюха М. М. Особливості формування управлінської звітності для торговельних підприємств //Науковий вісник НАСОО. 2012. №2. С. 34-41.

167. Мельниченко С. В., Магалецький А. В. Маркетингова політика в готельному бізнесі: монографія. К.: Київський національний торговельно-економічний університет, 2011. 344 с.

168. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства. URL:

[http://www.uazakon.com/documents/date\\_7d/pg\\_ihwaoa/index.htm](http://www.uazakon.com/documents/date_7d/pg_ihwaoa/index.htm).

169. Методичні рекомендації щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами: Наказ

Міністерства з економіки та з питань європейської інтеграції України №157 від 17.06.2003 року. URL: <http://www.uazakon.com/big/text451/pg1.htm>.

170.Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України. URL: [http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art\\_id=382876&cat\\_id](http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id).

171. Методологічні положення зі статистики туризму, затвержені Наказом Державного комітету статистики України від 23.12.2011 №372. URL: [http://www.ukrstat.gov.ua/metod\\_polog/metod\\_doc/2011/372/372.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/metod_polog/metod_doc/2011/372/372.htm).

172. Мещеряков Д. А. Аудит управленческого учёта: механизмы организации и оптимизации//Теория и практика общественногоразвития. 2014. №16. С. 94-97.

173.Мещеряков С. Г. Управление составом и структуройэкономическойинформацииURL: <http://www.cfin.ru/bandurin/article/sbrn05/13.shtml>.

174.Михайлишин Н. П., Мельник Н. Г. Прогресивні калькуляційні системи // Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. №5. С. 1008-1012.URL: <http://global-national.in.ua/issue-5-2015/13-vipusk-5-traven-2015-r/948-mikhajlishin-n-p-melnik-n-g-progresivni-kalkulyatsijni-sistemi>.

175.Молибога К. Витрати майбутніх періодів. URL: [http://n-auditor.com.ua/uk/component/na\\_archive/323?view=material](http://n-auditor.com.ua/uk/component/na_archive/323?view=material).

176.Мурынов А. А., Романенко А. В., Барінова І. Л. Постановка и реструктуризация управленческого учёта в организации URL: <http://www.management.com.ua/finance/fin035.html>.

177.Нападовська Л. В. Базові принципи управлінського обліку// Актуальні проблеми економіки. 2013. №1. С. 173-181.

178.Нападовська Л. В. Управлінський облік: значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств в умовах ринкових відносин// Бухгалтерський облік і аудит. 2009. №8-9. С. 78-94.

179.Нападовська Л. В. Управлінський облік: монографія. Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. 450 с.

180. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підручн. для вузів. К.: Київ.нац. торг.-екон. ун-т, 2010. 648 с.
181. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
182. Нестеренко О. О. Аналіз асортиментної політики підприємства роздрібною торгівлі // Вісник ЖДТУ. №3 (53). С. 172-178.
183. Нестеренко О.О., Герасимова Н.С., Коробкіна І.С. Удосконалення класифікації витрат підприємств готельного господарства. Actual problems of economics, management and law in modern social and economic environment: Collection of scientific articles. Pegasus Publishing, Lisbon, Portugal, 2015. P. 160-165.
184. Нечаюк Л. І., Телеш Н. О. Готельно-ресторанний бізнес: менеджмент. URL: [http://tourlib.net/books\\_ukr/nechauk22.htm](http://tourlib.net/books_ukr/nechauk22.htm).
185. Обласна Програма розвитку туризму і курортів на 2011–2015 роки. URL: <http://www.adm-pl.gov.ua/sites/default/files/upload/6turizm.pdf>.
186. Огляд українських готелів і ресторанів URL: <http://ukraine-for-business.com/ua/info-for-tourists-in-ukraine/70-review-of-hotels-and-restaurants>.
187. Ожегов С. И., Шведова Н. Ю. Толковый словарь русского языка URL: [http://www.lib.ru/DIC/OZHEGOW/ozhegow\\_e\\_1.txt](http://www.lib.ru/DIC/OZHEGOW/ozhegow_e_1.txt).
188. Олійник О. О. Управлінський аудит: теоретичні аспекти та особливості розвитку в Україні // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. 2015. №1. Серія «Економіка». С. 104-110.
189. Омельченко О. С. Напрями оптимізації витрат в системі управління. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4901>
190. Операционные затраты. URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/ruwiki/1076475/Операционные>.

191.Островська Г. Й., Соловій Х. Я. Інтегрування збалансованої системи стратегічних показників та системи бюджетування як управлінська інновація// Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2013. №776. С. 286-294.

192.Отели и гостиницы Харькова[https://www.tripadvisor.ru/Hotels-g295369-Kharkiv\\_Kharkiv\\_Oblast-Hotels.html](https://www.tripadvisor.ru/Hotels-g295369-Kharkiv_Kharkiv_Oblast-Hotels.html).

193.Паблик рилейшнз: Краткий толковый словарь для студентов специальности 7.050107 – «Экономика предприятия» заочной формы обучения/ Сост. А. Ф. Белинский. Севастополь: Издательство СНТУ, 2007. 28 с.

194.Палий В. Ф. Управленческий учёт издержек и доходов (с элементами финансового учёта). М.: ИНФРА-М, 2006. 279 с.

195.Партин Г.О., Загородній А. Г., Ясінська А. І. Управлінський облік: навч.-метод. посіб. К.: Знання, 2006. 235 с.

196.Петрук О. М., Макурін А. А. Принципи бухгалтерського обліку і аудиту витрат підприємств вуглевидобувної промисловості у країнах Європи // Економічний простір: збірник наукових праць. 2015. № 97. С. 222-231.

197.Петрук О.М., Мізякіна Н.О. Аудит фінансової звітності в аспекті аналізу ефективності використання ресурсів сировини// Ефективна економіка. 2015. № 1. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua>.

198.Петрук О. М. Технологія оцінки витратності операційної діяльності підприємств ресторанного господарства // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. 2017. №5. С. 9-18.

199. Плотніченко І. Б., Акіншина О. В. Теоретико-методологічні аспекти формування системи управлінського обліку на промислових підприємствах// Вісник Національного університету «Львівська політехніка». 2011. № 704: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. С. 57–64.

200. Податковий кодекс України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page20>.

201. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 року №318. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

202. Полянська О. А., Бачинський В. І. Організація управлінського обліку на підприємствах гуртової торгівлі//Вісник Львівської комерційної академії. 2007. №25. С. 391-401.

203. Попадинець Н. М. Лісопромисловий комплекс як складова внутрішнього ринку України. URL: [http://mer.fem.sumdu.edu.ua/content/articles/issue\\_15/N\\_M\\_PopadinetsTimber\\_industry\\_complex\\_as\\_structure\\_component\\_of\\_the\\_domestic\\_market\\_of\\_Ukraine.pdf](http://mer.fem.sumdu.edu.ua/content/articles/issue_15/N_M_PopadinetsTimber_industry_complex_as_structure_component_of_the_domestic_market_of_Ukraine.pdf).

204. Попович В. Модель управлінського обліку на підприємствах готельного бізнесу//Економічний аналіз. 2008. №2(18). С. 377-381.

205. Порядок встановлення категорій готелям та іншим об'єктам, що призначаються для надання послуг з тимчасового розміщення (проживання): затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 29.07.2009 № 803. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/803-2009-%D0%BF/print1427895134326765>.

206. Порядок подання фінансової звітності: затв. Постановою Кабінету міністрів України від 28 лютого 2000 р. №419. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF>.

207. Правила роботи закладів (підприємств) ресторанного господарства: затв. наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 24.07.02 №219. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0680-02>.

208. «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: Закон України від 16.07.99 р. №996-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/>.

209. Про затвердження Правил користування готелями й аналогічними засобами розміщення та надання готельних послуг: Наказ Державної туристичної адміністрації України №19 від 16.03.2004 року. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0413-04>.

210. «Про підтвердження відповідності»: Закон України від 17.05.2001 р. №2406-14. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2406-14>.

211.Про схвалення Прогнозу економічного і соціального розвитку України на 2018-2020: затв. Постановою Кабінету міністрів України від 31.05.2017 №411. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/250057723>.

212.«Про туризм»: Закон України від 15.09.1995 р. №324/95-вр. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>.

213.Прокопенко Н. С., Виклюк М. І., Бакеренко Н. П. Фінансово-економічний механізм управління діяльністю готельних підприємств: монографія. Львів: «Ліга-прес», 2013. 192 с.

214.Прохар Н. В., Ночовна Ю. О. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики: монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. 257 с.

215.Пугачевський Г. Ф. Категорії «торгівля», «комерція», «бізнес»: сутність і відношення до товарознавства//Товарознавство та інновації. 2012. Вип. 4. С. 3-7.

216.Пугачевський Г.Ф., Кисляк Н. К., Михайлова Г. М. та ін. Сучасні товарознавчі терміни: тлумач. слов. К.: Київ. нац. торг.-економ. ун-т, 2008. 160 с.

217. Пятак В. І. Кластеризація підприємств як чинник інноваційних та інтеграційних процесів розвитку регіональної економіки//Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. 2015. №1. С. 119-122.

218.Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь URL: <https://tochka.com/info/glossary/?srch=%D0%91%D0%98%D0%97%D0%9D%D0%95%D0%A1>.

219.Расходы операционной деятельности и себестоимость в налоговом кодексе Украины. URL: <http://www.ubc.ua/rashod1.html>.



220.Ройтер Л. М., Веденкина И. В., Терновская Т. С., Булгаков В. В. ABC-и XYZ-анализ в управлении ассортиментной политикой // Птица и птицепродукты. – 2011. - №6. – С. 62-66.

221.Романенко О. В. Доходи і витрати операційної діяльності: економічна сутність, склад та інструментарій обліку//Формування ринкової економіки. 2011. №25. С. 502-512.

222.Рупонос В. Л. Методы определения количества экспертов// Вестник ИрГТУ. 2015. №3. С. 286-292.

223.Саак А. Э., Якименко М. В. Менеджмент в индустрии гостеприимства (гостиницы и рестораны): учебное пособие. СПб: Питер. 2012. 432 с.

224.Садовська І. Б., Божидарнік Т. В., Нагірська К. Є. Бухгалтерський облік URL:[http://pidruchniki.com/1841101453280/buhgalterskiy\\_oblik\\_ta\\_audit/upravlinskiy\\_oblik](http://pidruchniki.com/1841101453280/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/upravlinskiy_oblik).

225.Сервіс для визначення кодів видів економічної діяльності за КВЕД-2005 та КВЕД-2010. URL:[http://kved.ukrstat.gov.ua/KVED2010/55/KVED10\\_55\\_10.html](http://kved.ukrstat.gov.ua/KVED2010/55/KVED10_55_10.html).

226.Скоун Т. Управленческий учёт URL: <http://pqm-online.com/assets/files/lib/books/scown.pdf>.

227.Скрипник М. І., Григоревська О. О. Бухгалтерська управлінська звітність: критичний аналіз порядку складання й особливостей практичного застосування // Інтелект ХХІ. 2016. №5. С. 111-115.

228.Слободняк И. А. Формирование бухгалтерской управленческой отчётности коммерческой организации: автореф. дис. на соискание учётн. степени докт. экон. наук: 08.00.12 «Бухгалтерский учёт, статистика».Иркутск, 2012. 38 с.

229.Словарь терминов по управленческому учёту URL: [http://management\\_accounting.academic.ru/341](http://management_accounting.academic.ru/341).

230. Словарь экономических терминов. URL: [http://economylit.online/obschie-raboty\\_719/rashodyi-operatsionnyie-32477.html](http://economylit.online/obschie-raboty_719/rashodyi-operatsionnyie-32477.html)

231.Словник української мови: в 11 томах. – Том 1, 1970. URL: <http://sum.in.ua/p/1/179/1>.

232.Словник української мови: в 11 томах. – Том 2, 1971. URL:<http://sum.in.ua/p/2/141/1>.

233.Соколов А.Ю., Якупов И. 3 Современные концепции управленческого учета – система LCC//Научный аспект. 2012. № 1. С. 21-29.

234.Стешенко О. Д., Юр'єв В. В. Оптимізація витрат готельного підприємства//Науково-технічний збірник «Комунальне господарство міст». 2013. №108. С. 563-570.

235.Тимофіїв С. В. Методологічні аспекти обліку трансакційних витрат. URL:[http://www.nbuuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/en\\_oif/2012\\_9\\_3/54.pdf](http://www.nbuuv.gov.ua/portal/soc_gum/en_oif/2012_9_3/54.pdf).

236.Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: затв. постановою Кабінету Міністрів України від 26.04.1996 р. №473. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/ru/473-96-%D0%BF>.

237. Ткаченко С. О. Вдосконалення системи оптимізації витрат обігу// Проблеми економіки. 2012. №1. С. 91-95.

238.Ткаченко Т. І., Мельниченко С. В., Новак М. В. Управління якістю готельних послуг: монографія. К.: Київський національний торгово-економічний університет, 2006. 234 с.

239.Тлумачний словник економіста. URL: <http://subject.com.ua/economic/dict1/1104.html>.

240.Тлумачний словник української мови E-slovník. URL: <http://eslovník.com/>.

241.Толковый словарь Даля.1863—1866.URL: <https://slovari.yandex.ua/~%D0%BA%D0%BD%D0%B8%D0%B3%D0%B8/%D0%A2%D0%BE%D0%BB%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D1%8B%D0%B9%20%D1%81%D0%BB%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D1%80%D1%8C%20%D0%94%D0%B0%D0%BB%D1%8F/%D0%A5%D0%9E%D0%97%D0%AF%D0%99%D0%9D%D0%98%D0%A7%D0%90%D0%A2%D0%AC/>.

242. Толковый словарь русского языка / Под ред. Д.Н. Ушакова. URL: [http://biblioclub.ru/?page=dict&dict\\_id=117](http://biblioclub.ru/?page=dict&dict_id=117).
243. Топольник В. Г., Кощавка І. В., Полякова А. В. Кількісна оцінка якості готельного: Монографія. Донецьк: ДонНУЕТ, 2013. 208 с.
244. Тютюнник В. Управлінський облік як важливий елемент діяльності. URL: [http://n-auditor.com.ua/uk/component/na\\_archive/159?view=material](http://n-auditor.com.ua/uk/component/na_archive/159?view=material).
245. Управлінський облік 1: Навчальний посібник СІРА. Київ, 2004. 154 с.
246. Учёт расходов на предприятиях, предоставляющих гостиничные услуги URL: <http://dtkk.com.ua/show/1cid11890.html>.
247. Фоміна О. В. Організація управлінського обліку на підприємстві торгівлі//БІЗНЕСІНФОРМ. 2015 №7. С. 295-299.
248. Хаймьонова Н. С. Внутрішня звітність у системі управлінського обліку витрат підприємства // Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. Вип. 5. С. 1044-1047. URL: <http://global-national.in.ua/issue-5-2015/13-vipusk-5-traven-2015-r/955-khajmonova-n-s-vnutrishnya-zvitnist-u-sistemi-upravlinskogo-obliku-vitrat-pidpriemstva>.
249. Хомяков В. І. Менеджмент підприємства URL: [http://pidruchniki.com/15660721/menedzhment/metod\\_analizu\\_iyerarhiy\\_instrument\\_dlya\\_priunyattya\\_rishen\\_pri\\_strategichnomu\\_planuvanni](http://pidruchniki.com/15660721/menedzhment/metod_analizu_iyerarhiy_instrument_dlya_priunyattya_rishen_pri_strategichnomu_planuvanni).
250. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учёт. СПб.: Питер, 2007. 1008 с.
251. Цимбалюк Л. Г., Скригун Н. П. Чинники, резерви та шляхи зниження витрат виробництва як основа зменшення ціни товару//Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. 2011. №3. С. 88-95.
252. Чабанюк О. М. Особливості обліку витрат та калькулювання собівартості готельних послуг//Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. 2012. Вип. 9(3). С. 426-432.
253. Чая В. Т., Золотухина А. Д. Система методов управленческого учёта// Аудит и финансовый анализ. 2009. №1. С. 327-336.

254. Чубірка Г. І. Методи оптимізації витрат підприємства у ринкових умовах//Науковий вісник Мукачівського державного університету. 2016. Серія «Економіка». Випуск 2. С. 118-124.

255. Шалаева Л. В. Стратегический управленческий учёт затрат в сельскохозяйственных организациях: монографія. Пермь: ИПЦ «Прокрость», 2014. 171 с.

256. Шевчук К. В. Роль управлінської звітності в обліково-інформаційній системі підприємства та особливості її формування//Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2016. Випуск 6(3). С. 137-140.

257. Шелудько В. М. Фінансовий менеджмент URL: [http://pidruchniki.com/17190512/finansiv/vitrati\\_pidpriyemstva](http://pidruchniki.com/17190512/finansiv/vitrati_pidpriyemstva).

258. Шеремет А. Д. Управленческий учет: учебное пособие. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. 512 с.

259. Щорічна оцінка ділового клімату 2016. URL: <http://www.lev.org.ua/abca.html>.

260. Энтони Р., Рис. Дж. Учёт: ситуации и примеры: пер. с англ. / под редакцией и с предисл. А. М. Петрачкова. М.: Финансы и статистика, 2001. 560 с.

261. Энциклопедический словарь экономики и права. URL: [http://dic.academic.ru/dic.nsf/dic\\_economic\\_law/9774/ОПЕРАЦИОННЫЕ](http://dic.academic.ru/dic.nsf/dic_economic_law/9774/ОПЕРАЦИОННЫЕ).

262. Энциклопедия Брокгауза и Ефрона URL: <http://enc-dic.com/brokgause/Hozjastvo-36172.html>.

263. Юзва Р. П. До питання класифікації витрат виробництва в системі управління підприємством // Культура народів Причорномор'я. 2007. № 103. С. 179-182.

264. Ющак Ж. М. Класифікація витрат, орієнтована на ефективне управління підприємством//Вісник ЖДТУ. 2012. №3(61). С. 203-208.

265. Янчев А. В., Кирильєва Л. О., Топоркова О. В., Кирильєва Д. Д. Теоретичні основи організації обліку на підприємствах індустрії гостинності:

міжнародний аспект//Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. 2014. Вип. 1. С. 65-73.

266.Янчева Л. М., Чернікова І. Б., Гладій І. О. Управлінський облік фінансових результатів підприємств ресторанного господарства: монографія. Харків, 2009. 204 с.

267.Янчева Л.М., Шталь Т. В., Ільченко М. О. Методичні підходи до організації бухгалтерського обліку витрат виробництва та обігу на підприємствах ресторанного господарства//Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. 2012. Вип. 2. С. 11-17.

268.Яремко І. Й., Жигало І. І., Борщук І. В. Збалансована система показників – інструментарій в управлінні сучасним підприємством//Науковий вісник НЛТУ України. 2013. Випуск 23.13. С. 203-210.

269.Ясінська А. І. Сутність управління витратами на вітчизняних підприємствах//Вісник Національного університету «Львівська політехніка». 2007. №594. С. 357-360.

270.Business Encyclopedia. Operating expenses. URL: <https://www.business-case-analysis.com/operating-expenses.html>.

271.Global management accounting principles by AICPA and CIMA. URL: <http://www.cimaglobal.com/Documents/Employer%20docs/web%20pages%202016/global-management-accounting-principles.pdf>.

272.Institute of management accountants Practice of management accounting / Institute of management accountants. URL: [http://www.imanet.org/docs/default-source/thought\\_leadership/transforming\\_the\\_finance\\_function/definition\\_of\\_management\\_accounting.pdf?sfvrsn=2](http://www.imanet.org/docs/default-source/thought_leadership/transforming_the_finance_function/definition_of_management_accounting.pdf?sfvrsn=2).

273. Larry M. Walther, Christofer J. Skousen Managerial and Cost Accounting. URL:<http://bookboon.com/en/managerial-and-cost-accounting-ebook>.

274.Operating costs. URL: <http://www.investinganswers.com/financial-dictionary/financial-statement-analysis/operating-expense-2792>.

275.Operating costs. URL:[http://www.investorwords.com/3458/operating\\_costs.html](http://www.investorwords.com/3458/operating_costs.html).

276.Premier Palace Hotel Kharkiv. URL: <https://kharkiv-palace.phnr.com/>.

277.VolkovskaI. V., IgnatenkoL.

O.Themainmethodsandtechniquesofthecostaccountingasapartofthemanagementaccou  
nting: матеріали Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції  
студентів і молодих вчених вищих технічних навчальних закладів//Інтеграційні  
процеси й інноваційні технології. Досягнення і перспективи технічних наук,  
(Харків, 09 квітня 2015 р.). Харків: ХНАДУ, 2015. С. 251-253.

278.VolkovskaI. V.

Thenecessityofthemanagementaccountingfeaturesreflectioninthecompanyaccountingp  
olicy:матеріали X Miedzynarodowej naukowii-praktycznej  
konferencji//Wyksztalcenie i nauka bez granic, (Перемишль, 07-15 грудня 2014 р.).  
Przemysl: Nauka i studia, 2014. С. 23-26.

279.VolkovskaI. V.

Theoleofmanagementaccountingintheenterprisemanagementsystem: матеріали  
Міжнародної науково-практичної конференції //Міжнародне економічне  
співробітництво: принципи, механізми, ефективність, (Київ, 5-6 грудня 2014 р.).  
К.: ГО «Київський економічний науковий центр», 2014. С. 6-9.

ДОДАТКИ

## Додаток А

*Таблиця А.1- Підходи до визначення поняття «комплекс»*

№з/п	Джерело	Визначення
1.	Великий бухгалтерський словник під ред. А.Н. Азриліяна[16]	Комплекс – це сукупність, поєднання предметів, дій, явищ чи властивостей, що складають одне ціле
2.	Н. М. Попадинець [203]	Комплекс – це територіальні частини та економічна доцільність певних, властивих для того чи іншого етапу розвитку пропорцій між виробничими й територіальними частинами, а також наявність взаємозв'язаних виробничих елементів галузей
3.	Й. С. Завадський Економічний словник [116]	Комплекс – це сукупність предметів, дій, явищ чи властивостей, що складають одне ціле
4.	Тлумачний словник української мови [240]	Комплекс – це сукупність апаратів, машин і т. ін., які діють в єдиній системі.
5.	Тлумачний словник української мови [240]	Комплекс – це декілька будівель, споруд, що мають загальне призначення
6.	Крисін Л. П. Тлумачний словник іноземних слів [145]	Комплекс – це сукупність, поєднання чогось-небудь
7.	Крисін Л. П. Тлумачний словник іноземних слів [145]	Комплекс – це сукупність галузей народного господарства, що пов'язані одна з одною.
8.	Ожегов С. І. Тлумачний словник російської мови [187]	Комплекс – це група будівель, споруд єдиного призначення
9.	Тлумачний словник економіста [239]	Комплекс – це сукупність об'єктів, предметів, дій тощо, тісно пов'язаних і взаємодіючих між собою, що



		створюють єдине ціле
10	Глумачний словник економіста [239]	Комплекс – це група взаємопов’язаних галузей, підприємств, що виробляють однорідну продукцію.

## Додаток Б

Таблиця Б.1- Підходи до визначення поняття «бізнес»

№з/п	Джерело	Визначення
1.	Л. І. Нечаюк, Н. О. Телеш [184, с. 10]	Бізнес – це діяльність, спрямована на отримання прибутку шляхом виробництва й реалізації певної продукції чи послуг.
2.	Паблік рилейшнз: Краткий толковый словарь [193, с. 4]	Бізнес – це загальноекономічний термін, що означає підприємницьку діяльність суб’єкта, яка є джерелом доходу.
3.	Й. С. Завадський Економічний словник [116, с. 24]	Бізнес – це загальноекономічний термін, що характеризує сферу діяльності господарюючого суб’єкта і його економічних інтересів. Характеризує також справу в тій чи іншій галузі підприємництва, коли за наявності певного ризику досягається намічений комерційний успіх.
4.	Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовський, Є. Б. Стародубцева Сучасний економічний словник [218]	Бізнес – це ініціативна економічна діяльність, здійснювана за рахунок власних або позикових коштів на свій ризик і під свою відповідальність, яка головними цілями отримання прибутку і розвитку власної справи.
5.	Словник української мови: в 11 томах. — Том 1 [231]	Бізнес – це комерційна, біржова або підприємницька діяльність як джерело наживи в капіталістичному світі.
6.	В. Коноплицький, А. Філіна [134]	Бізнес – це будь-яка організована законна діяльність, головною метою якої є отримання прибутку. Регулюється національним законодавством та міжнародними угодами.
7.	В. В. Кузьмін Термінологічно-тлумачний словник сфери підприємницької діяльності [147]	Бізнес - будь-яка економічна діяльність в умовах ринкової системи господарювання, що приносить власнику певний зиск (прибуток).

8.	Тлумачний словник. Сучасні товарознавчі терміни [216, с. 20]	Бізнес – економічна діяльність, що спрямована на задоволення потреб суспільства в товарах, послугах, окремих роботах з метою отримання прибутку
9.	Економічна енциклопедія. У трьох томах [112, с. 102-103]	Бізнес – підприємницька, комерційна діяльність чи будь-яка інша діяльність, що не суперечить закону і спрямована на отримання прибутку
10.	Г. Ф. Пугачевський [215]	Бізнес – це підприємницька зайнятість з різноманітними видами економічної діяльності, окрім операцій і процедур з обміну товарами.

## Додаток В

**Таблиця В.1 - Обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) підприємствами за видами економічної діяльності, млн. грн.**

Назва	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Всього реалізованої продукції (товарів, послуг) підприємствами, з них:	3366228	3991239	4203170	4050215	4045727,1	5159067,1	6237535,2
великі підприємства	1401597	1775829	1761086	1717391,3	1683685,1	2053189,5	2391454,3
середні підприємства	1396364	1607628	1769430	1662565,2	1667618,4	2168764,8	2668695,7
малі підприємства	568267,1	607782,4	672653,4	670258,5	694423,6	937112,8	1177385,2
з них мікропідприємства	181903,1	189799,1	212651,2	216111,4	229092	307450,0	361784,0
Всього реалізованої продукції (товарів, послуг) підприємствами, що зайняті тимчасовим розміщенням й організацією харчування, з них:	11613,4	12940,7	16519,3	16726,9	13667,2	18250,0	23083,8
малі підприємства	3621,3	4069,7	5108,7	5228,2	4413,9	5369,4	7272,0

з них мікропідприємств	1071,2	1216,5	1569,7	1552,7	1300,3	1601,5	2274,2
Питома вага реалізованої продукції (товарів, послуг) підприємств, що зайняті тимчасовим розміщенням й організацією харчування	0,34%	0,32%	0,39%	0,41%	0,34%	0,35%	0,37%

## Додаток Г

Таблиця Г.1 - Рентабельність операційної діяльності готелів та ресторанів в Україні в 2010-2016 роки,

млн. грн.

Назва	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Україна							
Результат від операційної діяльності всіх підприємств	100799,5	186600,8	146404,8	108626,3	-126955	42155,2	315184,7
у т.ч. готелів та ресторанів	-229,6	-10,7	-193	-519,8	-5464,6	-4694	-219,4
витрати операційної діяльності всіх підприємств	2494800,5	3167959,7	2938537	2790647,9	3290275	4149202,2	4258442,3
у т.ч. готелів та ресторанів	12680,9	15340,4	18282,9	18326,2	20561,3	27198,9	26903,4
Питома вага операційних витрат готелів та ресторанів	0,51%	0,48%	0,62%	0,66%	0,62%	0,66%	0,63%
рентабельність операційної діяльності підприємств, %	4	5,9	5	3,9	-3,9	1	7,4
у т.ч. готелів та ресторанів, %	-1,8	-0,1	-1,1	-2,8	-26,6	-17,3	-0,8
Харківська область							
Результат від операційної діяльності всіх підприємств	5157,06	8797,55	7637,02	6390,53	2017,98	8450,25	11736,021
у т.ч. готелів та ресторанів	-13,17	-30,27	-64,25	-91,71	-266,58	-217,24	-82,648
витрати операційної діяльності всіх підприємств	108846,44	131297,57	123991,51	113157,92	132252,95	171595,63	176145,74
у т.ч. готелів та ресторанів	336,75	508,08	578,20	619,57	698,14	813,43	1123,337
Питома вага операційних витрат готелів та ресторанів, %	0,31	0,39	0,47	0,55	0,53	0,47	0,64
рентабельність операційної діяльності підприємств, %	4,7	6,7	6,2	5,6	1,5	4,9	6,7
у т.ч. готелів та ресторанів, %	-3,9	-6,0	-11,1	-14,8	-38,2	-26,7	-7,4

## Додаток Д

**Таблиця Д.1 - Реєстр свідоцтв про встановлення категорій готелям та іншим об'єктам, що призначаються для надання послуг з тимчасового розміщення (проживання), в Харківській області**

№з/п	Серія та номер свідоцтва	Назва засобу розміщення, якому видається свідоцтво (із обов'язковим зазначенням поштової адреси)	Встановлена категорія	Строк дії свідоцтва	Термін дії свідоцтва	Примітки (зазначається інформація щодо призупинення дії або анулювання свідоцтва)
1	2	3	4	5	6	7
1	ХА №27	Готель «Харків Палац», м. Харків	п'ять зірок	3 роки	31.05.2012-31.05.2015	-
2	ХА №30	Готель «Надія», м. Харків	чотири зірки	3 роки	15.06.2012-15.06.2015	-
3	ХА № 36	Клуб-готель «Сафарі», м. Харків	чотири зірки	3 роки	06.07.2012-06.07.2015	-
4	ХА № 53	Готель «Глорія», м. Харків	дві зірки	3 роки	27.07.2012-27.07.2015	-
5	ХА № 60	Готель «Чічіков», м. Харків	чотири зірки	5 років	31.08.2012-31.08.2017	Строк дії свідоцтва подовжено на 2 роки (протокол від 11.12.2012 № 16)
6	ХА № 61	Готель «Мир», м. Харків	чотири зірки	3 роки	31.08.2012-31.08.2015	-
7	ХА № 71	Готель «IRIS ART HOTEL», м. Харків	чотири зірки	3 роки	12.10.2012-12.10.2015	Свідоцтво анульовано (протокол від 10.12.2013 № 37)

## Продовження табл. Д.1

1	2	3	4	5	6	7
8	ХА № 72	Готель «Космополіт», м. Харків	чотири зірки	3 роки	12.10.2012-12.10.2015	-
9	ХА № 87	Готель «Магістраль», м. Харків, Білгородське шосе, с. П'ятихатки	три зірки	3 роки	23.11.2012 - 23.11.2015	-
10	ХА № 100	Готель «Аврора», м. Харків	чотири зірки	3 роки	25.12.2012 - 25.12.2015	-
11	ХА № 108	Готель «KHARKOV KOHL HOTEL», м. Харків	три зірки	3 роки	25.12.2012 - 25.12.2015	-
12	ХА № 109	Готель «Національ», м. Харків	три зірки	3 роки	25.12.2012 - 25.12.2015	-
13	ХА № 110	Готельний комплекс «Турист», м. Харків	дві зірки	3 роки	25.12.2012 - 25.12.2015	-
14	ХА № 111	Готель «Харків», м. Харків	чотири зірки	3 роки	21.01.2013-21.01.2016	-
15	ХА № 149	Готель «Рейкарц Харків», м. Харків	три зірки	3 роки	11.06.2013-11.06.2016	-
16	ХА № 171	Готель«IRIS ART HOTEL», м. Харків	чотири зірки	3 роки	10.12.2013-12.10.2015	-
17	ХА №172	Готель «Superior», м. Харків	п'ять зірок	3 роки	10.12.2013-10.12.2016	-
18	ХА № 197	Готель СК «Локомотив», м. Харків	одна зірка	3 роки	26.03.2014-26.03.2017	Свідоцтво анульовано (протокол № 61 від 28.10.2014)
19	ХА № 203	Готель при спортивно-оздоровчому комплексі«SUN LIGHT HOTEL», м. Харків	чотири зірки	3 роки	08.04.2014-08.04.2017	-

*Продовження табл. Д.1*

1	2	3	4	5	6	7
20	ХА № 205	Готель «Експрес», Відокремленого підрозділу «Вокзал Харків-Пасажирський ДП «Південна залізниця», м. Харків	одна зірка	3 роки	16.05.2014-16.05.2017	-
21	ХА № 254	Готель СК «Локомотив», м. Харків	одна зірка	3 роки	28.10.2014-26.03.2017	-
22	ХА № 257	Дочірнє підприємництва «Санаторій «Ялинка», с. Дачне, Зміївський р-н, Харківська обл.	одна зірка	3 роки	18.11.2014-18.11.2017	-

## Додаток Е

**Таблиця Е.1 - Склад додаткових витрат операційної діяльності на підприємствах готельно-ресторанного комплексу у розрізі підрозділів**

Підрозділ	Додаткові витрати
Готель	1. Витрати на класифікацію - витрати на категоризацію; - витрати з покращення інфраструктури; - виконання вимог щодо «зірковості»; 2. Витрати на обслуговування клієнтів - витрати на інформаційні послуги; - витрати на зберігання кореспонденції, цінних речей; - витрати на паркування; - витрати на особисту охорону клієнтів. 3. Витрати на поліграфічні послуги - роздавальні матеріали. 4. Витрати на посередницькі послуги - витрати на резервування місць, номерів, квитків на різні заходи; - витрати на організацію зустрічей. 5. Витрати, що пов'язані із задоволенням особливих побажань клієнтів 6. Витрати на проведення конференцій 7. Витрати на організацію та підтримку дитячих кімнат
Ресторан	1. Витрати на ліцензії 2. Витрати, що пов'язані із задоволенням особливих побажань клієнтів 3. Витрати на обслуговування клієнтів: - інформаційні послуги; - витрати на музичний фон. 4. Витрати на тематичні вечори 5. Витрати на дизайнерське оформлення та підтримку інтер'єру
Пральня	1. Витрати, що пов'язані з видаленням плям, фарбуванням 2. Витрати, що пов'язані із наданням послуг щодо шиття
Транспортний відділ	1. Витрати на посередницькі послуги - витрати на резервування місць, номерів, квитків на різні заходи; - витрати на організацію зустрічей. 2. Кур'єрські послуги 3. Витрати на супровід клієнта на різних зустрічах, заходах
Магазин	1. Витрати на поліграфічні послуги 2. Витрати, що пов'язані із задоволенням особливих побажань клієнтів
Тренажерний зал	1. Витрати на проведення змагань 2. Витрати на надання послуг масажу та окремих SPA-процедур
Басейн	1. Витрати на проведення змагань 2. Витрати на організацію та проведення лікувальних процедур
Сауна/баня, SPA	1. Витрати на організацію та проведення лікувальних процедур 2. Витрати на підготовку та організацію відпочинку, вечірок



## Додаток Ж

*Таблиця Ж.1 - Аналіз підходів до обліку витрат*

Підхід до системи калькулювання	Сутність	Коли доцільно використовувати
1	2	3
Позамовний метод (specificordercosting)	Об'єктом калькулювання виступає конкретний виріб, партія чи безліч окремих продуктів чи послуг, що йменують замовленням	У наявності замовлення на індивідуальний виріб чи спеціальне замовлення
Калькулювання собівартості окремого замовлення (jobcosting)	Замовлення виступає самостійним об'єктом віднесення витрат	Підприємство випускає індивідуальну продукцію
Калькулювання собівартості контракту (contractcosting)	Кожен контракт є самостійним об'єктом віднесення витрат	Підприємство займається виробництвом крупних виробів, виготовлення яких займає суттєвий проміжок часу
Калькулювання собівартості партії продукції (batchcosting)	Витрати відносяться не на окремий виріб, а на всю партію. Потім вартість окремого виробу розраховується діленням загальної собівартості партії на кількість виробів у цій партії	Підприємство випускає достатньо велику кількість ідентичних виробів
Попроцесний метод калькулювання (processcosting)	Витрати кожного періоду на виробництво ідентичних чи аналогічних продуктів чи послуг діляться на загальну кількість вироблених одиниць для отримання собівартості одиниці продукції. Ця середня собівартість одиниці продукції відноситься до всіх вироблених ідентичних одиниць продукції	Підприємство випускає безліч ідентичних чи аналогічних одиниць продукції чи послуг
Операційне калькулювання (operating costing)	Застосовується облік прямих матеріальних витрат за замовленнями і облік витрат на обробку за процесами. У таких виробництвах прямі матеріальні витрати відносять безпосередньо до відповідної партії (замовлення) виробів (послуг), а прямі витрати на оплату праці та загальновиробничі витрати відносять до відповідних виробничих процесів (підрозділів), а потім розподіляють між відповідними партіями (замовленнями).	Продукція виробляється партіями, що потребують різних матеріалів, але процес оброблення складається з подібних операцій.

## Продовження табл. Ж.1

1	2	3
Калькулювання за одиницею продукції (unitcosting)	Витрати встановлено для придатних одиниць продукції, яка виражена в однакових кількісних одиницях	Використовується для продуктів, які можуть бути виражені в однакових кількісних одиницях. Підходить для продуктів, які виробляються шляхом безперервної виробничої діяльності
Багаторазове калькулювання (multiple costing)	Витрати встановлюються як для окремих компонентів (частин), так і для всієї готової продукції, при цьому таке калькулювання може включати різні методи калькулювання для окремих компонентів (частин)	Коли результатом виробництва виступає продукція, що складається з безліч зібраних частин або компонентів
Єдина система калькулювання (uniform costing)	Це неокремий метод калькуляції, а система, в якій ряд фірм в одній і тій же галузі використовують однаковий метод калькулювання, узгоджений на принципах і стандартних процедурах звітності. Це допомагає у встановленні цін продукту і міжфірмових порівняннях.	Коли одне й теж саме керівництво володіє мережею фірм одного напрямку
Облік за історичною (фактичною) собівартістю (historical (actual) costing)	Використовуються фактичні витрати, які визначаються після їх понесення	Більшість фірм використовує саме цей метод, тому що він найпростіший, проте при наявності значної кількості непрямих витрат будуть виникати складності щодо калькулювання собівартості
Нормативний метод (standart costing)	Витрати матеріально-енергетичних ресурсів заздалегідь (тобто на момент оприбуткування готової продукції) визначається на основі чинних норм, а після закінчення місяця проводиться коригування всіх калькуляційних статей на величину фактичних відхилень: 1) від норм витрати і цін на матеріально-енергетичні ресурси; 2) від нормативних статей постійних витрат; 3) від нормативного випуску продукції (нормальної виробничої потужності)	Коли достовірний розрахунок фактичної собівартості у строк здійснити неможливо
Метод повного поглинання, чи повного розподілу витрат (absorption –costing)	Постійні непрямі виробничі витрати включаються до собівартості після розподілу разом із змінними виробничими витратами	Найбільш часто використовується для цілей складання зовнішньої звітності

## Продовження Ж.1

1	2	3
Маржинальний метод, чи облік за змінними витратами (marginal-costing, ordirect-costing)	Передбачає включення до собівартості продукції тільки змінних виробничих витрат (як прямих, так і непрямих). Постійні витрати розглядаються як витрати періоду за мірою виникнення	Для внутрішньої звітності, коли нема чи незначні запаси незавершеного виробництва та готової продукції
Жорсткий директ-костинг (harddirect-costing)	Всі витрати (окрім прямих матеріалів) розглядаються як витрати періоду, тільки змінні прямі матеріальні витрати відносять до витрат на продукт	Для внутрішньої звітності
Кайзен-костинг (kaizen costing)	Досягнення цільової собівартості продукції та пошуку шляхів зниження витрат до цільового рівня на стадії виробництва	На підприємствах, які виготовляють продукцію з тривалим життєвим циклом
Цільове управління собівартістю (targetcosting)	Розрахунок собівартості майбутнього продукту виходячи з його ціни. Щоб визначити цільову собівартість продукту, від його прогнозованої ціни, яка фактично є ринковою ціною, віднімають бажану суму прибутку. Тобто, визначають, якою повинна бути собівартість продукту, щоб при тій ціні, яка склалася на ринку підприємство отримало бажаний прибуток. Лише після цього розпочинають проектування майбутнього продукту з дотриманням заздалегідь встановленої рентабельності та забезпеченням його високої якості.	На підприємствах, які виготовляють інноваційну продукцію з коротким життєвим циклом
Облік за життєвим циклом продукту (lifecyclecosting)	Облік витрат і доходів, що відносять до продукту чи проекту, з врахування етапів його життєвого циклу, серед яких, як правило, виділяють етап виводу продукту на ринок, етап зрілості, спад та припинення виробництва.	Коли налагоджена робота маркетингового відділу, є потреба в інформації щодо розробки, проектування, виробництва, просування продуктів, пошуку резервів скорочення витрат на окремих стадіях, проведення маркетингової політики щодо окремих продуктів, використання різних стратегій завоювання і утримання ринку тощо.

## Продовження Ж. 1

1	2	3
Ощадливе виробництво (lean manufacturing)	Створення процесу безперервного усунення втрат, тобто усунення будь-яких дій, які не надають цінності для кінцевого споживача. Вся діяльність підприємства поділяється на операції і процеси, які додають цінність для споживача, і операції і процеси, що не додають цінності для споживача. Завданням «бережливого виробництва» є планомірне скорочення процесів і операцій, що не додають цінності.	Виробництво складається з багатьох етапів, можливість застосування системи «точно в строк», встановлення довготривалих відносин із споживачами
Система обліку «точно в строк» (just-in-time)	Завдяки поставкам матеріалів точно в назначений час і відвантаженню готової продукції в передбачені договором терміни, компанія мінімізує запаси готової продукції і незавершеного виробництва. Метою системи є усунення будь-яких непродуктивних витрат і ефективне використання виробничого потенціалу.	Близькість постачальників до підприємства та налагоджений процес закупки матеріалів, вузький асортимент однотипної продукції, сталий рівень виробництва, стабільне ринкове середовище
Система калькулювання за останньою операцією (endpoint costing)	Реалізує інформаційну підтримку управлінського підходу «точно в строк». Витрати на виробництво за кожною стадією виготовлення продукту не обліковуються, а відображаються на початку звітного періоду, а потім знову фіксуються в кінці звітного періоду як витрати на закінчений обробкою продукт. Калькулювання здійснюють на останній операції, в останній точці матеріального потоку. Останньою операцією вважається відвантаження готової продукції покупцю, тобто її реалізація. Об'єктом калькулювання є готова або реалізована продукція.	
Калькулювання витрат від зворотного (backflush costing)	Відправною точкою для розрахунків є готова продукція, після чого її собівартість розподіляється між реалізованою продукцією і запасами, без віднесення будь-яких	Підходить для застосування на підприємствах, що прагнуть мінімізувати свої матеріально-виробничі запаси, реалізуючи на практиці управлінську концепцію «то

	витрат на незавершене виробництво(в припущенні, щообсяг незавершеного виробництваможе вважатися несуттєвим)	чно в строк»
--	---	--------------

## Продовження Ж. 1

1	2	3
Облік з позицій пропускної здатності (throughoutaccounting)	Ключовою ідеєю спрагнення якомогашвидшеперетворюватисирови ну і матеріаливготову продукцію,а потім - упродаж. Вважається, що будь-якавиробничасистема має«вузьке місце» (bottleneck), яке обмежує вчасуможливість перетвореннявиробничих ресурсівв прибуток.В цих умовах перевагуслід віддаватитим продуктам, які мають максимальну рентабельність в розрахунку на одиницюресурсу «вузького місця» виробничої системи.	Використання матеріалів, що мають незначний термін збереження, короткий період виробництва продукту
Екологічно орієнтований управлінський облік (environmentalmanagementaccounting)	При обґрунтуванні рішень приймаються в розрахунок екологічні фактори. При цьому до екологічних факторів відносять як «звичайну» економію ресурсів (мінімізація відходів, економія води та енергії), так і чинники, що носять опосередкований характер - підвищення вартості капіталу компанії, потенційні штрафи або збиток, нанесений репутації компанії в разі негативного впливу на навколишнє середовище.	Підприємства, що наносять значну шкоду для навколишнього середовища
Облік витрат з позиції управління якістю (quality related costs)	Високий рівень якостіпродукціїсприяє підвищеннюрентабельності,і навпаки - проблеми з якістюприводять до додаткових втрат, якізнижують ефективністьбізнесу. Витратина якістьберуться до увагипри економічному обґрунтуваннірозробки нових продуктів йінвестиційних рішень.	Коли при виборі продукту для споживача якість стоїть на першому місці
Облік витрат за операціями, чи за функціями (activitybasedcosting)	Об'єкт калькулювання – окрема операція, операція – це подія, задача чи одиниця роботи з окремою метою. В цій системі підраховують витрати за окремими операціями і розподіляють їх за об'єктами калькулювання собівартості на підставі операцій, що	Можливість виділення спочатку витрат на ресурси, а потім їх віднесення до

	здійснюють для випуску кожного продукту чи послуги	конкретної операції, які, в свою чергу, переносять на об'єкти витрат
--	--	--

*Продовження табл. Ж.1*

1	2	3
Метод усереднення собівартості (averagecosting)	Використання середніх величин для розподілу витрат рівномірно за об'єктами калькулювання, коли насправді продукція чи послуги споживають розподілені витрати нерівномірно	В асортименті продукція чи послуги, що мають собівартість з незначними відхиленнями одна від іншої, широкий асортимент запасів та готової продукції, прагнення мінімізувати трансакційні витрати



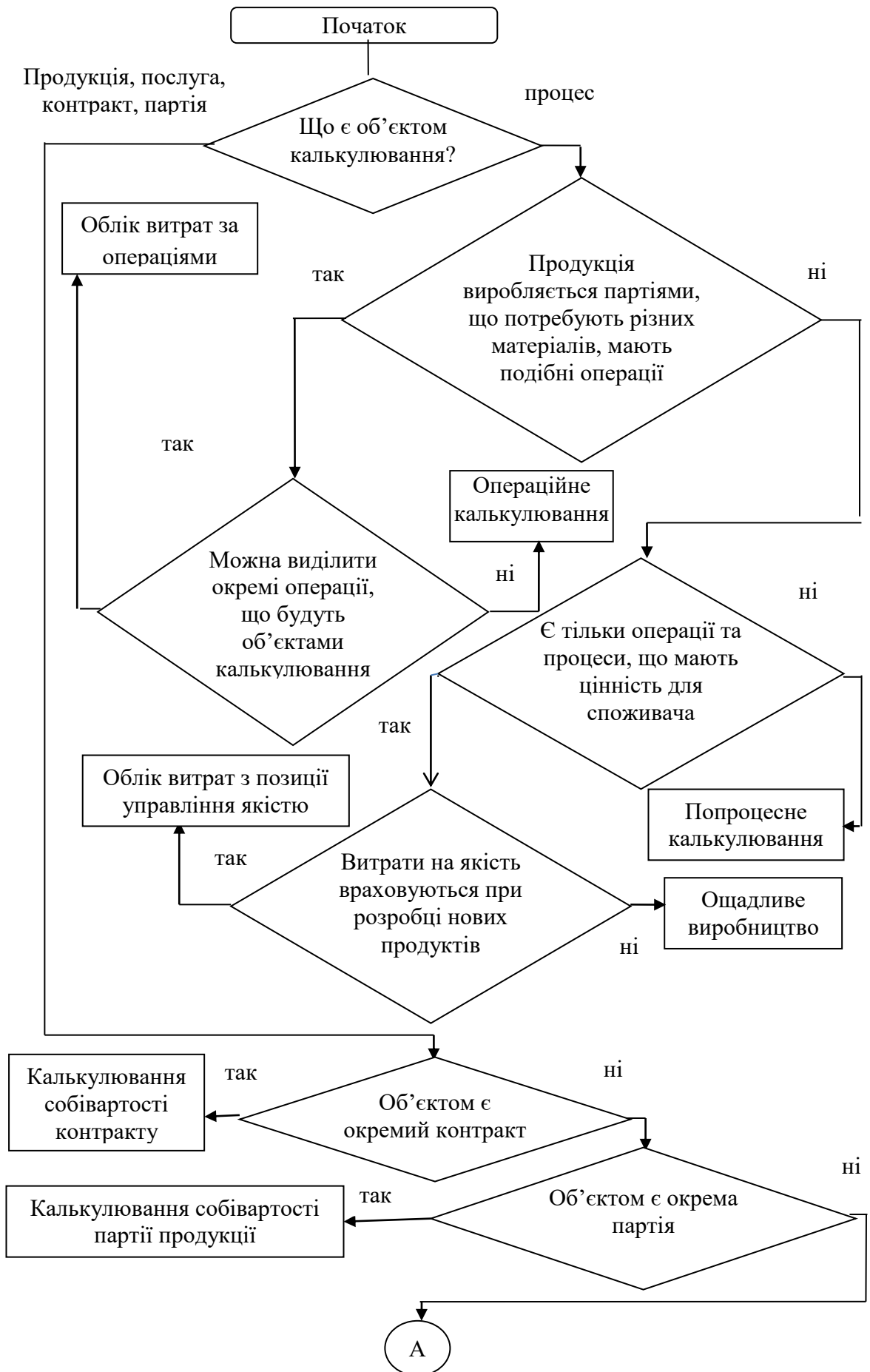
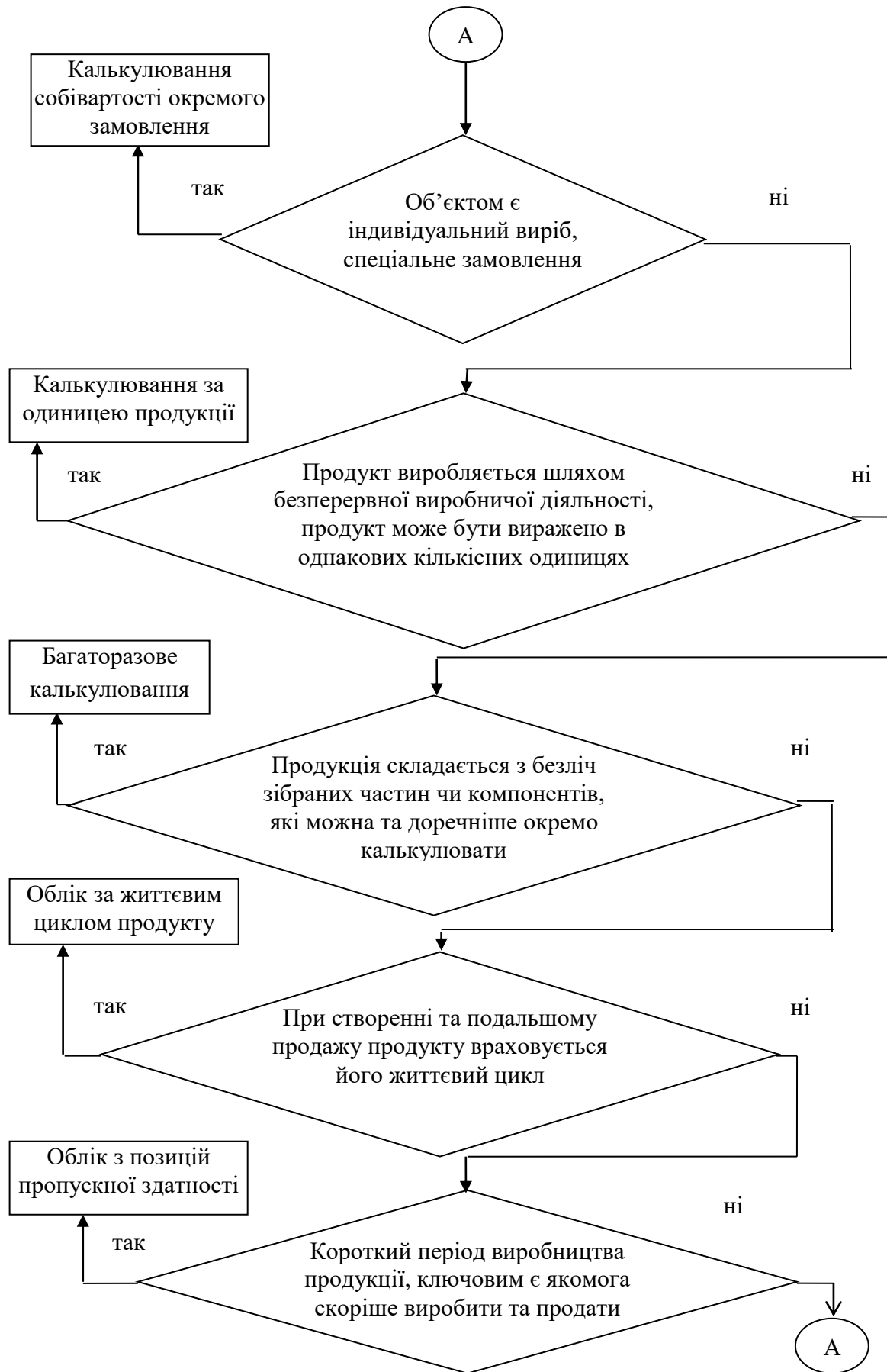
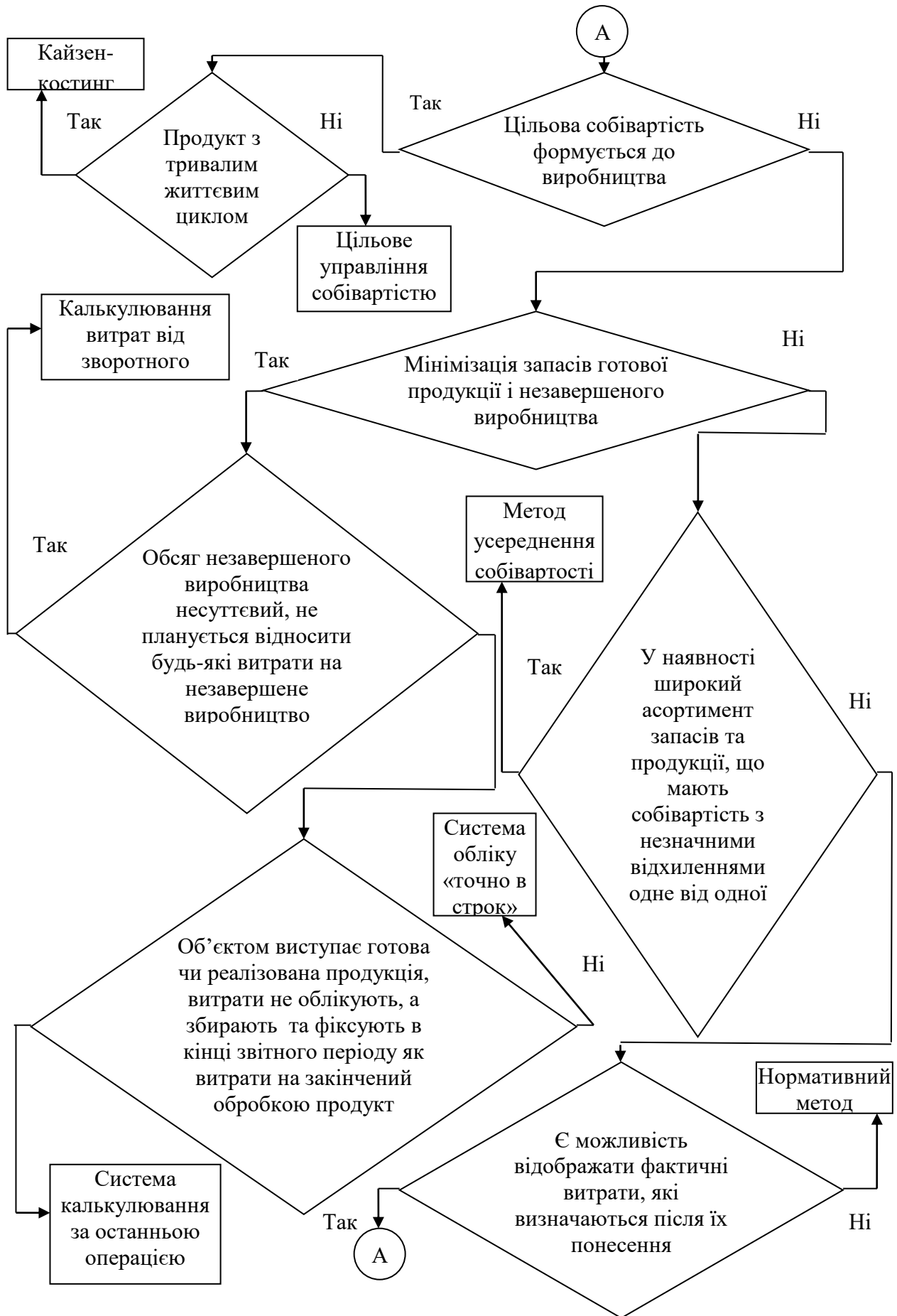


Рис. Ж.1. Схема процесу вибору підходу до обліку витрат (розроблено автором)

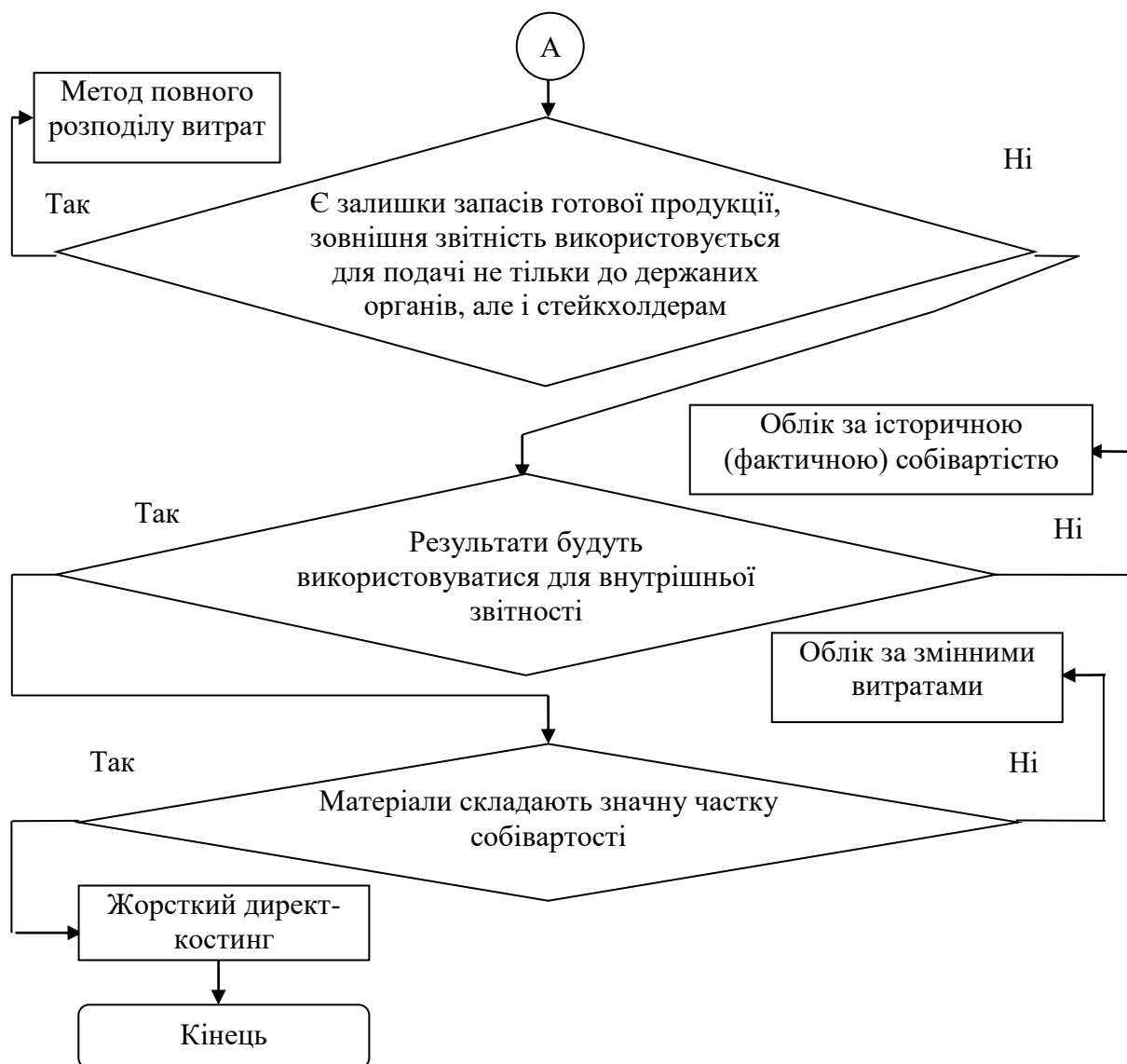




Продовження рис. Ж.1



Продовження рис. Ж.1



Продовження рис. Ж. 1

## Додаток 3

Таблиця 3.1 - Результати попарних порівнянь другого рівня ієрархії

Порівняння за К1	A1	A2	A3	A4	A5	Нормалізовані оцінки вектору пріоритету
A1	1	1/3	1/5	1/5	1/3	0,054367
A2	3	1	1/3	1/3	1	0,128929
A3	5	3	1	1	3	0,343888
A4	5	3	1	1	3	0,343888
A5	3	1	1/3	1/3	1	0,128929
Відношення узгодженості = 0,01						
Порівняння за К2	A1	A2	A3	A4	A5	Нормалізовані оцінки вектору пріоритету
A1	1	1	1/5	1	1	0,111111
A2	1	1	1/5	1	1	0,111111
A3	5	5	1	5	5	0,555556
A4	1	1	1/5	1	1	0,111111
A5	1	1	1/5	1	1	0,111111
Відношення узгодженості = 0,00						
Порівняння за К3	A1	A2	A3	A4	A5	Нормалізовані оцінки вектору пріоритету
A1	1	1	5	5	5	0,384615
A2	1	1	5	5	5	0,384615
A3	1/5	1/5	1	1	1	0,076923
A4	1/5	1/5	1	1	1	0,076923
A5	1/5	1/5	1	1	1	0,076923
Відношення узгодженості = 0,00						
Порівняння за К4	A1	A2	A3	A4	A5	Нормалізовані оцінки вектору пріоритету
A1	1	1	1/5	1	1	0,111111
A2	1	1	1/5	1	1	0,111111
A3	5	5	1	5	5	0,555556
A4	1	1	1/5	1	1	0,111111
A5	1	1	1/5	1	1	0,111111
Відношення узгодженості = 0,00						
Порівняння за К5	A1	A2	A3	A4	A5	Нормалізовані оцінки вектору пріоритету
A1	1	9	9	9	9	0,692308
A2	1/9	1	1	1	1	0,076923
A3	1/9	1	1	1	1	0,076923
A4	1/9	1	1	1	1	0,076923
A5	1/9	1	1	1	1	0,076923
Відношення узгодженості = 0,00						

## Додаток К

Таблиця К.1 - Узагальнення підходів до визначення поняття «управлінський облік»

Категорія	Автор	Визначення	Зауваження
1	2	3	4
Система	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [208]	система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством	Дані формуються не тільки у процесі управління, але і здійснення діяльності для управління; не зазначено мету управлінського обліку
	Т. П. Карпова [128, с. 33]	інтегрована система обліку витрат та доходів, нормування, планування, контролю та аналізу, яка систематизує інформацію для оперативних управлінських рішень і координації проблем майбутнього розвитку підприємства	Не відзначено всі три рівні управління на підприємстві
	Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар [250, с. 27]	система збору та групування фінансової і нефінансової інформації, на підставі якої менеджери приймають рішення для досягнення цілей організації	Не вказано, які функції управління виконуються
	В. Ф. Палій [194, с. 5]	система внутрішнього оперативного управління, яка надає інформацію, що необхідна чи може згодитися менеджерам у процесі управління підприємницькою діяльністю	Не зазначено, яка інформація та на яких рівнях управління використовується
	В.Г. Лебедев, Т. Г. Дроздова, В. П. Кустарьов [151, с. 210]	цілісна система планування, обліку й аналізу витрат за видами, місцями їх формування й об'єктам калькулювання, нормативний облік витрат на базі повної й скороченої собівартості, методи її калькулювання, планування, облік та аналіз виробничих інвестицій	Більш стосується виробничого обліку, не охоплює всі рівні управління та бізнес-процеси
	Л. С. Васильєва [25, с. 9]	комплексна система обліку, планування, контролю, аналізу інформації про доходи і витрати, і результати господарської діяльності організації в необхідних аналітичних розрізах, необхідної для оперативного ухвалення різних управлінських рішень в цілях оптимізації фінансових результатів діяльності організації в короткостроковій і довгостроковій перспективі	Не зазначено, на яких рівнях управління можна застосовувати

## Продовження табл. К.1

1	2	3	4
Система	О. М. Калініна [122, с. 54]	система внутрішнього обліку і обробки інформації фінансово-господарської діяльності підприємства, необхідною 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 в майбутньому (орієнтація на цілі підприємства)	Не зазначено, яка інформація
	Л. В. Нападівська [179, с. 9]	економічна система, пов'язана з підготовкою та забезпеченням системи управління інформацією при здійсненні інвестиційної, операційної і фінансової діяльності, яка дозволяє розробляти та в комплексі приймати найбільш ефективні оперативні, тактичні і стратегічні рішення на різних рівнях управління підприємством	Не зазначено, яка інформація, і хто виступає користувачами інформації
Підсистема	Ф. Ф. Бутинець [21, с. 14]	підсистема єдиного бухгалтерського обліку, що не регулюється законодавчо і становить комерційну таємницю підприємства	Не зазначено, що включає в себе управлінський облік та мета його ведення
	А. Д. Шеремет [258, с. 5]	підсистема бухгалтерського обліку, яка в рамках однієї організації забезпечує її управлінський апарат інформацією, яка використовується для планування, власне управління і контролю за діяльністю організації	Не зазначено, яка інформація
Самостійний напрямок	М. А. Вахрушина [28, с. 16]	самостійний напрямок бухгалтерського обліку організації, що забезпечує інформаційну підтримку системи управління підприємницькою діяльністю	Не встановлено, що включає, які функції управління виконує
Професія	Інститут управлінських бухгалтерів [272]	професія, яка включає в себе партнерські відносини в управлінні процесу прийняття рішень, розробці планування та системи управління ефективністю, та здійснення перевірки фінансових звітів контролю, щоб допомогти керівництву в розробці та реалізації стратегії організації	Більш підкреслює результати обліку, а не професію; не відзначено, на яких рівнях управління може застосовуватись

## Продовження К.1

1	2	3	4
Сфера діяльності	В. Б. Івашкевич [120, с. 24]	Область знань і сфера діяльності, що пов'язана з формуванням і використанням економічної інформації для керування всередині суб'єкта господарювання	Не виділено функції
Облік	К. Н. Алданиязов [4, с. 27]	облік, необхідний керівництву, спеціалістам та менеджерам підприємства та його внутрішніх підрозділів для прийняття управлінських рішень, оперативного реагування на умови виробництва, що змінилися	Не зрозуміло, що є результатом обліку; не виділено функції; не зазначено, на яких рівнях управління використовувати
Процес	І. Б. Садовська [224, с. 6]	процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки та контролю всередині підприємства	Не відзначено вид інформації
	С. Ф. Голов [66, с. 16]	процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі фінансової інформації, що використовується керівництвом для планування, оцінки і контролю в організації та забезпечення належного використання та підзвітності за ресурсами	Відзначено лише про фінансову інформацію, проте не сказано нічого не фінансової, не встановлено, на яких рівнях використовується
	К. Друрі [106]	процес надання інформації, необхідної для прийняття обґрунтованих управлінських рішень та підвищення ефективності і продуктивності поточних операцій	Не зазначено вид інформації, не зрозуміло, хто є користувачем інформації і які функції управлінського обліку
	М. Р. Лучко [159]	процес підготовки облікової інформації про діяльність господарських підприємств (організацій), користувачами якої можуть будь хто, і яка необхідна менеджеру для планування, контролю і прийняття обґрунтованих управлінських рішень з поточної виробничої комерційної діяльності фірми (компанії)	Користувачами можуть бути тільки оговорені особи, які стосуються процесу управління; не охоплено всі сфери діяльності; не зазначено нічого щодо нефінансової інформації

## Продовження табл. К.1

1	2	3	4
Процес	Е. Аткинсон, Р. Банкер, Р. Каплан [11, с. 26]	процес безперервного удосконалення планування, проектування, вимірювання та функціонування систем фінансової і нефінансової інформації, що додає цінність, який направляє дії менеджмента, мотивує поведінку, підтримує і створює культурні цінності, необхідні для досягнення стратегічних, тактичних і оперативних цілей організації	Виділено лише функції планування та мотивації
	Г. О. Партін [195, с. 12]	процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, яка використовується менеджерами різних рівнів управління підприємством для планування, оцінки, контролю і регулювання його діяльності та прийняття стратегічних, поточних та оперативних управлінських рішень	Не зазначено вид інформації
	О. М. Костенко [140, с. 27]	процес виявлення, вимірювання, накопичення, підготовки, інтерпретації, аналізу та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині підприємства та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів	Не зазначено вид інформації; не всі функції виділено
	П. Атрілл [12, с. 1]	процес визначення, виміру і зіставлення інформації, що дозволяє особам, які користуються нею, формувати обґрунтовані думки і приймати компетентні рішення	Не зазначено вид інформації; є незрозумілим, хто користувачі; не визначено, на яких рівнях управління може використовуватись
	Р. Ентоні, Дж. Рис [260, с. 269]	процес в рамках організації, який забезпечує управлінський апарат організації інформацією, що використовується для планування, власне управління і контролю за діяльністю організації	Не зазначено вид інформації; не всі функції виділено



## Продовження табл. К.1

1	2	3	4
Надання інформації	Т. Скоун [226, с. 9]	надання менеджером фінансової інформації з метою допомогти їм у ключових сферах: планування, контролю, прийняття рішень	Відзначено тільки фінансову інформацію, коли управлінський облік стосується і не фінансової; є незрозумілими функції управлінського обліку і на яких рівнях управління використовувати
	А. Апчерч [8, с. 43]	надання корисної інформації для здійснення допомоги керівництву в плануванні, контролі й ухваленні рішень; повинен відображати факти того, як планування, контроль й ухвалення рішень виконуються на стратегічному, тактичному і оперативному рівнях і як, по суті, вони стосуються майбутнього	Не зазначено вид інформації; не всі функції управління виділено
	К. Друрі [107, с. 13]	надання інформації особам в самій організації, на підставі якої вони можуть обґрунтовано приймати рішення і підвищувати ефективність і продуктивність поточних операцій; призначення для надання відповідної інформації, що необхідна менеджерам для прийняття рішень, планування, здійснення контролю і оцінювання показників функціонування	Не зазначено вид інформації; не всі функції управління виділено
	О. В. Карпенко [124, с. 33]	одержання, обробка та інтерпретація інформації, потрібної для прийняття господарських рішень щодо розвитку підприємства	Не зазначено вид інформації; не встановлено, хто є користувачем і на яких рівнях управління використовувати
Інформаційна основа	М. З. Матвійчук [163, с. 300]	інформаційна основа прийняття стратегічних управлінських рішень	Не зазначено вид інформації; не встановлено, хто є користувачем і на яких рівнях управління використовувати; не виділено функції управління; є незрозумілими функції управлінського обліку

## Додаток Л

Таблиця Л.1 - Базові принципи управлінського обліку

Аспекти, які враховуються	Принципи	Характеристика
1	2	3
Методологічні аспекти	Методологічна незалежність [21, с. 28]	Кожне підприємство встановлює свої правила організації та порядок ведення управлінського обліку
	Методологічний плюралізм [177, с. 179]	Можливість використання інструментарію будь-яких наук задля досягнення цілей управлінського обліку
	Єдність методологічних підходів при дослідженні об'єктів на різних рівнях управління [124, с. 54]	На різних рівнях управління повинні застосовуватися єдині підходи для дослідження того чи іншого об'єкту
	Науковість [255, с. 24]	Склад і структура обліково-аналітичної інформації повинна враховувати досягнення економічної науки, положення, які стали її аксіомами
Організаційні аспекти	Організована система [3, с. 18]	Підсистема управлінського обліку має стійку структуру, що складається з методів виробничого обліку і систем обліку витрат, випуску і результатів виробництва
	Орієнтація на задоволення потреб управління [120, с. 27]	Система управлінського обліку будується виходячи з потреб керівництва
	Співвідношення облікової інформації з відповідним рівнем управлінського рішення [247, с. 78]	Система управлінського обліку повинна будуватися з урахуванням особливостей діючої системи управління
	Комплексність та релевантність [124, с. 53]	Разова фіксація даних у первинних документах чи виробничих розрахунках та багатократне їх використання при всіх видах управлінської діяльності без повторної фіксації, реєстрації чи розрахунків. Використання всіх корисних, релевантних, суттєвих видів економічної інформації незалежно від джерел її створення та характеристик
	Повнота, аналітичність і точність [115, с. 9]	Показники, що є в звітах, повинні бути представлені в зручному для аналізу виді, не вимагати додаткової аналітичної обробки, не передбачати зворотних синтезу процедур
	Періодичність [115, с. 10]	Відображає виробничий та комерційний цикли підприємства. Інформація для керівників необхідна у тому випадку, коли це доцільно, та повинна систематично узагальнюватися

## Продовження табл. Л.1

1	2	3
	Системний підхід [124, с. 53]	Повинні використовуватись показники, які характеризують не тільки внутрішнє середовище підприємства, але і вхідна інформація із зовнішнього середовища, що оказує вплив на результати аналізу показників звітності. Дослідження витрат і доходів проводяться у взаємозв'язку між собою та з іншими як показниками діяльності, так і самою діяльністю, управлінням нею
	Контроль [255, с. 26]	Звітність підлягає внутрішньому аудиту. Одним з варіантів контролю є співставлення показників зовнішньої та внутрішньої бухгалтерської управлінської звітності за ключовими позиціями
	Відповідальність [124, с. 54]	Повинні бути встановлені відповідальні за реалізацію того чи іншого управлінського рішення
	Багатоваріантність [21, с. 28]	При підготовці інформації слід враховувати всі варіанти, однак обрати найоптимальніший з метою прийняття управлінських рішень
Економічні аспекти	Кількісний, якісний та вартісний вимір [3, с. 18-19]	Для оцінки показників господарських процесів виробництва і фактів господарської діяльності в управлінському обліку можуть використовуватися натуральні, трудові, грошові та інші вимірники
	Оцінка результатів діяльності структурних підрозділів підприємства [21, с. 28]	Управлінський облік повинен бути пов'язаний з оперативно-виробничим і технічно-економічним плануванням. Процеси оцінки результатів діяльності передбачають визначення тенденцій і перспектив кожного підрозділу у формуванні прибутку від виробництва і реалізації. Керівники низових підрозділів, знаючи витрати і результати своєї діяльності, можуть здійснити її з мінімальними витратами та максимальною ефективністю
	Різна собівартість для різних цілей [177, с. 180]	Використання різних видів собівартості для досягнення різних цілей
	Результативність [21, с. 28]	При здійсненні будь-яких видів діяльності необхідно порівнювати витрати з отриманим доходом у результаті діяльності, при цьому доходи завжди повинні перевищувати витрати
	Екстернальність [65, с. 185]	Орієнтація на зовнішнє середовище та адаптація підприємства до нього
	Інтернальність [65, с. 185]	Оцінка ефективності внутрішніх процесів
	Перспективність [65, с. 185]	Наукове обґрунтування бажаного стану підприємства у майбутньому
	Гнучкість [65, с. 185]	Здатність адаптуватися до змін та направляти результат пристосувань в навколишнє середовище
	Оптимальність [65, с. 185]	Ефективне використання обмежених ресурсів
	Потенціал [65, с. 185]	Пошук та нарощування ресурсних можливостей у конкурентній стратегії

## Продовження табл. Л.1

1	2	3
Стратегічні аспекти і прогнозування	Стратегічна орієнтація [177, с. 179]	При підготовці інформації для прийняття рішень та контролю в першу чергу до уваги беруться стратегічні бізнес-плани
	Бюджетування [65, с. 185]	Використовується на крупних підприємствах як інструмент планування, контролю і регулювання
Припущення	Безперервність [115, с. 8]	Відсутність наміру самоліквідуватися, скоротити масштаби виробництва; означає, що підприємство буде розвиватися у майбутньому
	Конфіденційність [124, с. 54]	Дані документів, реєстрів та звітів управлінського обліку представляють собою комерційну тайну
	Корисність (запропоновано автором)	Перетворена інформація повинна бути корисною та відповідати вимогам керівництва
	Об'єктивність та чесність (запропоновано автором)	Повинні бути застосовані такі методи управлінського обліку, які допоможуть сформулювати саме необхідну інформацію, заради якої і організовується управлінський облік, при цьому до уваги беруться лише актуальні дані. При обробці інформації не повинно бути упередженого ставлення
	Консерватизм [3, с. 19]	Повинен бути певний ступінь обережності у процесі ведення управлінського обліку, обробки і надання релевантної інформації, формування суджень і проектів управлінських рішень з регулювання господарських процесів умовах невизначеності, щоб активи і доходи не були завищені, а зобов'язання та витрати занижені
	Орієнтація на безперервне вдосконалення [124, с. 54]	Підготовка і використання аналітичної інформації, необхідної для постійної оцінки якості діяльності та використання відповідних методик для попроцесно-орієнтованого управління витратами
Професійне судження [255, с. 26]	Передбачається існування альтернативних підходів до складу показників звітності, її структури, оцінки показників, що визначає унікальність управлінської звітності кожного суб'єкту господарювання	

*Джерело: систематизовано автором за даними*

## Додаток М

Таблиця М.1 – Класифікація витрат операційної діяльності

Класифікаційна ознака	Види витрат операційної діяльності	Визначення	Приклади
1	2	3	4
За П(С)БО 16 «Витрати»	собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг); адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати	<p>Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.</p> <p>Адміністративні витрати – це витрати, пов'язані з обслуговуванням виробництва і управління ним у масштабі всього підприємства.</p> <p>Витрати на збут – витрати, що пов'язані з реалізацією продукції, товарів чи надання робіт, послуг.</p> <p>Інші операційні витрати – це витрати, які не можна віднести до інших елементів операційних витрат.</p>	<p>До собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) можна віднести:</p> <p>До складу адміністративних витрат включають загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством: організаційні, витрати на проведення річних зборів, представницькі, витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу, операційна оренда, страхування майна, винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські та ін.), витрати зв'язку (поштові, телефонні тощо), податки, збори й інші обов'язкові платежі, плата за розрахунково-касове обслуговування й інші послуги банків, інші витрати загальногосподарського призначення.</p> <p>До витрат на збут включають такі витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг): на зберігання, підсортування, обробку продукції, на ремонт тари, на рекламу та дослідження ринку (маркетинг), на передпродажну підготовку товарів, на утримання основних засобів, інших нематеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом.</p> <p>До інших операційних витрат входять: витрати на дослідження і розробки, витрати від знецінення запасів, нестачі і витрати від псування цінностей, визнані штрафи,</p>

пені, інші витрати операційної діяльності.

*Продовження табл. М.1*

1	2	3	4
<p>За економічними елементами</p>	<p>матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати</p>	<p>До матеріальних витрат включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва): сировини й основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів.</p> <p>До витрат на оплату праці включаються заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.</p> <p>До відрахувань на соціальні заходи" включаються: відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи.</p> <p>Елемент «Амортизація» включає суму нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.</p> <p>Інші операційні витрати включають витрати операційної</p>	<p>Матеріальні витрати: витрачені продукти, напої, миючі засоби, канцтовари.</p> <p>Витрати на оплату праці: заробітна плата адміністрації, барменів, офіціантів, покоївок.</p> <p>Відрахування на соціальні заходи: єдиний соціальний внесок.</p> <p>Амортизація: кавомашини, кухонної плити, пральної машини, телевізора.</p> <p>Інші операційні витрати: витрати на консультаційні послуги, на зв'язок.</p>

		діяльності, які не увійшли до складу елементів, наведених в П(С)БО 16.	
--	--	--	--

*Продовження табл. М.1*

1	2	3	4
За функціональною ознакою	витрати, пов'язані із звичайною діяльністю; витрати, пов'язані із надзвичайною діяльністю	Витрати, що пов'язані із звичайною діяльністю, виникають при здійсненні будь-якої основної діяльності підприємства, а також операцій, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення. Витрати, пов'язані із надзвичайною діяльністю включають: витрати, які пов'язані з попередженням надзвичайних подій; витрати, що здійснюються в процесі ліквідації наслідків надзвичайних подій; невідшкодовані збитки від надзвичайних подій.	Витрати, що пов'язані із звичайною діяльністю: орендна плата, амортизація обладнання, витрати на зробітну плату, витрати на спеціальний одяг тощо. Витрати, пов'язані із надзвичайною діяльністю: завдані збитки внаслідок дії непереборної сили.
За релевантністю	релевантні; нерелевантні	Релевантні витрати – це витрати, які можуть бути зміненими внаслідок прийняття певного управлінського рішення (майбутні витрати). Нерелевантні витрати не залежать від прийнятого управлінського рішення	Релевантні витрати: витрати, пов'язані зі зберіганням запасів (до них належать лише ті статті витрат, які змінюються залежно від рівня запасів). Зокрема, витрати на зберігання продуктів на складі ресторану будуть складатися лише з тих витрат, які змінюються із зміною кількості одиниць продуктів на складі, які за своєю суттю виступають запасами. Витрати на заробітну плату працівників з фіксованим окладом, на амортизацію устаткування і на орендну плату приміщень не належать до релевантних, оскільки на їх розмір не впливає зміна рівня запасів. Слід відзначити, що С. Ф. Голов стверджує, що всі витрати не релевантні, тому що вже мали місце у минулому і не можуть бути змінені в результаті рішення [Error! Reference source not found., с. 79]. Однак вони можуть бути релевантними, якщо ми

			кажемо про майбутні витрати.
--	--	--	------------------------------

*Продовження табл. М.1*

1	2	3	4
Залежно від обсягу виробництва	змінні; постійні; постійно-змінні; сукупні витрати	Змінні витрати змінюються пропорційно до зміни обсягів виробництва. Вони мають свої підвиди: пропорційні, прогресивні, дегресивні, регресивні, стрибкоподібні, реманентні, гнучкі. Пропорційні змінні витрати перебувають у прямій залежності від обсягу виробництва. Прогресивні змінні витрати ростуть швидше, ніж обсяги виробництва. Дегресивні витрати характеризуються тим, що зростають повільніше ніж обсяги виробництва. Регресивні витрати знижуються при зростанні обсягу виробництва. Стрибкоподібні витрати характерні для випадків, коли в сторону підвищення чи зниження переглядаються відпускні ціни на сировину і матеріали, комплектувальні вироби (можуть виникнути при наданні додаткових послуг). Реманентними є витрати, які при збільшенні обсягів виробництва швидко зростають, а при зменшенні – повільно знижуються. Гнучкі витрати «поводяться» по-різному за різних обсягів виробництва, в окремих випадках виступаючи як пропорційні, прогресивні чи дегресивні.	Пропорційні змінні витрати: витрати на продукти. Прогресивні змінні витрати: витрати на оплату праці, якщо окремих працівникам встановлюється відрядно-преміальна система. Дегресивні витрати: якщо клієнти замовляють окремо по бокалу вина, то виникають одні витрати на миття посуду, якщо ж одні й ті ж самі клієнти замовляють більше вина, то все рівно треба бути мити лише один бокал, тобто собівартість реалізованого вина збільшилась на більший відсоток, ніж витрати на миття посуду – наслідки реалізації вина. Регресивні витрати: при збільшенні кількості клієнтів зазвичай управлінці переглядають існуючі витрати на рекламу та залишають лише дієві, тому що механізм залучення клієнтів вже «запрацював» та ім'я закладу стає відомим для потенціальних клієнтів. Стрибкоподібні витрати: разова зміна норм витрат продуктів, що призвела до збільшення витрат. Реманентні витрати: витрати на інформаційні послуги, зокрема на вдосконалення програмного забезпечення та ІТ-підтримку, коли при збільшенні клієнтів та номенклатури послуг витрати на обслуговування інформаційної системи збільшуються, однак при зменшенні клієнтів програмне забезпечення зазвичай не змінюють, і витрати майже не зменшуються. Гнучкі витрати: якщо ремонтувати власне обладнання, то це будуть дегресивні витрати, у випадку, коли у якості додаткових послуг надають ремонт обладнання, то витрати будуть прогресивними.



## Продовження табл. М.1

1	2	3	4
		<p>Постійні витрати – витрати, величина яких не змінюється від змін обсягів виробництва. Вони бувають обов’язкові (витрати номінальної потужності, тобто заплановані накладні витрати, які могли би бути понесені підприємством за нульового обсягу ділових операцій) та дискреційні (витрати, які виникають протягом визначеного періоду часу в результаті певного стратегічного рішення, яке прийняте керівництвом і не мають прямого зв’язку зі змінами поточної діяльності).</p> <p>Постійно-змінними є витрати, які змінюються відповідно до зміни обсягів виробництва, але не в прямих пропорціях.</p> <p>Сукупні витрати – це витрати виробництва на одиницю продукції, які знижуються пропорційно до росту обсягів виробництва і наближаються до значення змінних витрат.</p>	<p>Постійні обов’язкові витрати: витрати на оренду.</p> <p>Постійні дискреційні витрати: витрати на оплату праці адміністрації.</p> <p>Постійно-змінні: програмісти можуть встановити певну плату за оновлення номенклатури у програмному забезпеченні, реєстраторі розрахункових операцій у кількості до 200 позицій, при більшій кількості – збільшення оплати.</p> <p>Сукупні витрати розраховуються на підставі витрат на послугу, надану за завданням, а також витрат, запланованих для залишкового обсягу роботи над завданням.</p>
За еластичністю	умовно-постійні; умовно-змінні	Умовно-постійні витрати – це витрати, які не залежать від обсягів виробництва підприємства. Вони можуть бути збільшені або зменшені за рахунок управлінського рішення. До умовно-змінних витрат належать витрати,	Умовно-постійні витрати: орендна плата за приміщення, утримання адміністративно-управлінського персоналу, амортизація обладнання та ін. Умовно-змінні витрати: витрати на продукти для приготування блюд чи витрати на складові напоїв, витрати на засоби гігієни, рушники, одноразові речі у

		абсолютна величина яких зростає із збільшенням обсягу випуску продукції і зменшується із його зниженням.	номерах, електроенергію, на оплату праці кухарам, з відрахуваннями на соціальні заходи, а також інші витрати.
--	--	--	---

*Продовження табл. М.1*

1	2	3	4
За сезонністю	сезонні; несезонні	Сезонні витрати – це витрати, які виникають саме у певні періоди діяльності. Несезонні витрати виникають незалежно від періоду діяльності.	Сезонні витрати: на гірськолижних курортах це витрати на підтримку гірськолижних трас тощо, також це витрати на опалення. Несезонні витрати: витрати на прибирання номерів, витрати на приготування блюд.
За ступенем доцільності та економічною віддачою	корисні; некорисні	Корисними є витрати, які сприяють наданню результату господарської діяльності підприємства. Некорисні витрати відносяться до обслуговування невикористаної частини ресурсів.	Корисні витрати: витрати на оплату праці кухарам, офіціантам, покоївкам. Некорисні витрати: виплата заробітної плати робітникам, не зайнятим у будь-якому господарському процесі, амортизація обладнання, що не використовується.
Залежно від часу одержання результату від витрат	відстрочені; невідстрочені (безперервні)	Якщо адміністрація може з достатньою впевненістю очікувати, що такі витрати принесуть результат у даному звітному періоді, то витрати будуть невідстроченими, у протилежному ж випадку – відстроченими.	Відстрочені: витрати на розробку нових блюд, підготовку нових проектів, витрати на рекламу, адже вони не мають прямої залежності від господарської діяльності. Невідстрочені: витрати на приготування блюда, на покращення номеру, який вже заброньований.
За періодами	поточні витрати; витрати майбутніх періодів	Поточні витрати – витрати періоду, що формують оборотні активи і витрати поточного періоду. Витрати майбутніх періодів – витрати, які здійснені в поточному періоді, але підлягають віднесенню на витрати майбутніх періодів.	Поточні витрати: витрати на приготування напоїв, витрати на підтримку сайту. Витрати майбутніх періодів: передплачена на перед оренда.
За можливістю контролю	контрольовані; неконтрольовані витрати	Контрольовані витрати – це витрати, що піддаються безпосередньому контролю та регулюванню суб'єктом управління, до сфери відповідальності якого вони належать. Неконтрольовані витрати не	Контрольовані витрати: заробітна плата працівників, матеріальні витрати, витрати на господарські потреби, витрати на підтримку інтер'єру. Неконтрольовані витрати: амортизація обладнання, спортивного інвентаря, відрахування на соціальні

		можуть контролюватися суб'єктом управління, оскільки або не належать до сфери його відповідальності чи не залежать від його діяльності.	заходи.
--	--	---	---------

*Продовження табл. М.1*

1	2	3	4
За функціями ресторанного господарства	витрати виробництва; витрати обігу; витрати на організацію обслуговування	Витрати виробництва – це витрати, що виникають при приготуванні страв та напитків. Витрати обігу представляють собою сукупність затрат живої та уречевленої праці на здійснення процесу реалізації товарів, що виражені в грошовій формі, тобто є за своєю суттю вартістю послуг підприємства щодо доведення продукції до споживача та зміною форм вартості (перетворення товарів на гроші). Витрати на організацію обслуговування – це витрати, що виникають при обслуговуванні клієнтів та підвищенні їх комфорту.	До витрат виробництва можна віднести заробітну плату працівників кухні, витрати електроенергії для виробничих потреб, амортизацію основних фондів (кавоварки, реєстратору розрахункових операцій тощо), зношення спецодягу, заробітну плату адміністративно-управлінського персоналу. Витрати на обіг включають заробітну плату кухарів, витрати на транспортування та зберігання товарів, що не піддаються кулінарній обробці, витрати на утримання торговельних приміщень. Витрати на організацію обслуговування включають заробітну плату офіціантів, зношення столової білизни та інвентаря, витрати на столовий посуд і прибори тощо.
Залежно від прийняття варіанту рішення	дійсні (реальні); альтернативні витрати	Дійсні витрати – це фактичні витрати, які існували в процесі виробництва та реалізації продукції. Такі витрати відображаються у фінансовому обліку на підставі первинних документів. Альтернативні витрати показують втрачену вигоду, яку підприємство могло б мати при виборі альтернативного варіанту.	Дійсні витрати: витрати на закупку сировини, товарів, заробітна плата, витрати на сплату податків, відсотків, пені, витрати на розрахунково-касове обслуговування, витрати на відрядження, консалтингові послуги. Альтернативні витрати: у разі використання застарілих газових плит (з обмеженим колом функцій та низьким класом енергоспоживання) підприємство не лише втрачатиме кошти на їх обслуговування, а й позбавляється можливості економії ресурсів та площі нагріву кухонного посуду; у сезон попит на номери

			може перевищувати пропозицію, і постає вибір між замовниками (аналіз покупців), тоді втрачені угоди спричиняють виникнення альтернативних витрат.
--	--	--	---

*Продовження табл. М.1*

1	2	3	4
За ступенем участі у виробничому процесі	прямі; накладні (непрямі)	Прямі витрати можна у повній вартості віднести до вартості продукції (товарів, робіт, послуг). Накладні витрати пов'язані з виробництвом, проте прямо перенести їх суму на той чи інший об'єкт не можна, тому що вони виникають при виробництві одразу декількох продуктів, тому потім їх потрібно розподіляти.	До прямих витрат можна віднести, наприклад, витрачені для приготування коктейлю складові напої, прикладом накладних витрат є електроенергія, опалення, охорона праці тощо.
Залежно від включення до калькуляції (відповідності плану)	планові; позапланові	Планові витрати – витрати, які було передбачено у бюджеті. Позапланові витрати – це витрати, які за планом чи не повинні були виникати, чи визначені були в іншому розмірі.	Планові витрати: витрати на відрядженні, передбаченні бюджетом. Позапланові витрати: витрати на консультаційні послуги, що не планувались.
За структурою	прості (одноелементні); складні (комплексні)	Прості витрати складаються з одного елементу витрат, а складні – з кількох.	До простих витрат можна віднести витрати на спецодяг, на водоспоживання, заробітну плату, до комплексних – адміністративні витрати, до яких можна віднести заробітну плату адміністрації, витрати на послуги банку, пошти, зв'язку, на інформаційні, консалтингові послуги.
За сферами виникнення (за функціональністю видів діяльності)	виробничі; невиробничі; торгівельні	До виробничих належать витрати, пов'язані з виробництвом продукції власного виготовлення або напівфабрикатів в кухні та барі, а також витрати, що пов'язані з наданням готельних послуг. До невикористаних витрат відносять витрати, які згідно П(С)БО 16 не включаються до виробничої собівартості продукції	Виробничі витрати: витрати, пов'язані з обслуговування клієнтів у залі та барі закладу, амортизація спортивного знаряддя та заробітна плата тренерів у спортивному залі, орендна плата, загальновиробничі витрати та інші витрати. Невикористані витрати: адміністративні витрати та інші витрати (оновлення сайту, послуги зв'язку, клієнтські картки), витрати на охорону праці, на підтримку ліфтів.

		(товарів, робіт, послуг) і які пов'язані з діяльністю підприємства в цілому у звітному періоді. Торгівельні витрати – собівартість покупних товарів, які будуть продані без додаткової обробки	Торгівельні витрати: соки, алкогольні напої, шоколад, тютюнові вироби.
--	--	--	--

*Продовження табл. М.1*

1	2	3	4
Для цілей управлінського обліку	матеріальні, додані; витрати періоду	Матеріальні витрати включають в себе витрати з витрачених на виробництво матеріалів, запасів, напівфабрикатів тощо, додані витрати є сукупністю витрат на працю та виробничих накладних витрат, витрати періоду – це адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.	До матеріальних витрат у готельно-ресторанному комплексі можна віднести витрачені продукти для приготування блюд, напоїв, використані рушники у номерах, у складі доданих витрат можна відобразити заробітну плату кухарів, витрати на електроенергію, водопостачання, прикладом витрат періоду є витрачені канцтовари, засоби гігієни, витрати на управління, консультаційні та інформаційні послуги, витрати на підтримку іміджу, на підготовку і перепідготовку кадрів.
Залежно від врахування у розрахунках	переборні; непереборні	Переборні витрати – це витрати, яких можна уникнути, якщо не приймати альтернативні рішення. Непереборні витрати – це витрати, що будуть понесені у будь-якому випадку.	Переборні витрати: витрати на придбані товари, роботи, послуги, тому що можливо вибрати чи альтернативні номенклатурні позиції, які бажають отримати, чи інших постачальників; витрати на податки та обов'язкові платежі, що можуть додатково виникнути при здійсненні певних господарських операцій (наприклад, рішення реалізувати алкоголь, тютюн призведе до виникнення податкових зобов'язань з акцизного податку, витрат на ліцензію). Непереборні витрати: амортизація, податки (фіксовані).
За розрахунком на одиницю продукції	маржинальні; середні	Маржинальні витрати – це витрати на виготовлення додаткової кількості продукції власного виробництва під час надання послуг. Середні витрати – середнє значення витрат на гривню продукції власного виробництва за звітний період.	Маржинальні витрати: витрати на виготовлення додаткової кількості продукції при організації банкетів, фуршетів, додаткової сувенірної продукції. Середні витрати: середні витрати на виготовлення блюда.

## Продовження табл. М.1

1	2	3	4
За відношенням до норм та порядку обчислення	фактичні; нормативні; прогнозні	До фактичних належать витрати на підготовку номерного фонду, виготовлення страв та їх реалізацію. До нормативних витрат відносяться попередньо встановлені, обґрунтовані спеціалістами витрати, яких слід дотримуватися у процесі здійснення господарської діяльності. До прогнозних витрат належать витрати на прогнозний обсяг діяльності.	Фактичні витрати: витрати на продукти, матеріали, на оплату праці, фактичні накладні витрати. Нормативні витрати: нормативи витрат сировини за збірниками рецептур, нормативи робочого часу, накладних витрат. Прогнозні витрати: планові витрати визначені на основі бюджетних розрахунків.
За можливістю встановлення нормативів	нормовані; ненормовані	Нормовані витрати – витрати, на які встановлено нормативи. Ненормовані витрати – витрати, які розраховують за фактичною вартістю без врахування нормативів.	Нормовані витрати: витрати на матеріали, що використовуються при прибиранні номерів. Ненормовані витрати: витрати на оплату праці адміністрації.
За повнотою здійснення	вичерпні (спожиті); невичерпні (неспожиті)	Вичерпні (спожиті) витрати трактують як збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду. Невичерпані (неспожиті) витрати трактують як збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах, яке відображається в	Вичерпні витрати: витрати на реалізовані в звітному періоді продукти (послуги) й їх вартість відображається у Звіті про фінансові результати (сукупний дохід). Невичерпні витрати: залишки продуктів і покупних товарів на складі, витрати на придбання обладнання

		активі Балансу.	
--	--	-----------------	--

## Додаток Н

Таблиця Н.1 - Структура рахунків синтетичного й аналітичного обліку для підприємств готельно-ресторанного комплексу

Синтетичні рахунки		Субрахунки першого порядку		Субрахунки другого порядку		Субрахунки третього порядку	
Номер	Назва	Номер	Назва	Номер	Назва	Номер	Назва
1	2	3	4	5	6	7	8
23	Витрати на виробництво	231	Витрати на надання основних послуг	2311	Витрати на надання послуг готелю	23111	Classic
						23112	Classic twin
						23113	Superior
						23114	Executive suite
						23115	Duplex suite
						23116	Romantic triplex
						23117	Presidential suite
				2312	Витрати на надання послуг мотелю	23121	Однокімнатний одномісний
						23122	Двокімнатний двомісний
		2313	Витрати на послуги харчування	За субконто відповідно до меню			
		232	Витрати на надання додаткових послуг	2321	Витрати на пральню	За субконто	
				2322	Витрати на гольф		
				2323	Витрати на СПА		
				2324	Витрати на ресторани		
				2325	Витрати на корт		
2326	Витрати на конференції і свята						
2327	Витрати на зали та площадки						
2328	Витрати на проведення майстеркласів						



## Продовження табл. Н.1

1	2	3	4	5	6	7	8
281	Товари на складі	2811	Неалкогольна продукція	За субконто			
		2812	Алкогольна продукція				
		2813	Тютюн				
		2814	Товари з магазину				
		2815	Сувенірна продукція				
282	Товари в торгівлі	2821	Неалкогольна продукція	За субконто			
		2822	Алкогольна продукція				
		2823	Тютюн				
		2824	Товари з магазину				
		2825	Сувенірна продукція				
285	Торгова націнка	За субконто					
70	Дохід від надання послуг	701	Внутрішньокорпоративні продажі	701NA, 702NA	Єдиний податок 2 група	701NA.P1, 702NA.P1, 701NB.P1, 702NB.P1, 701NC.P1, 702NC.P1, 701ND.P1, 702ND.P1, 701NE.P1, 702NE.P1	Дохід від надання послуг готелю
		702	Продажі на зовнішньому ринку	701NB, 702NB	Єдиний податок 3 група без ПДВ	701NA.P2, 702NA.P2, 701NB.P2, 702NB.P2, 701NC.P2, 702NC.P2, 701ND.P2, 702ND.P2, 701NE.P2, 702NE.P2	Дохід від надання послуг мотелю

## Продовження табл. Н.1

1	2	3	4	5	6	7	8
				701NC, 702NC	Єдиний податок з ПДВ	701NA.P3, 702NA.P3, 701NB.P3, 702NB.P3, 701NC.P3, 702NC.P3, 701ND.P3, 702ND.P3, 701NE.P3, 702NE.P3	Дохід від послуг харчування
				701ND, 702ND	Загальна система без ПДВ	701NA.P4, 702NA.P4, 701NB.P4, 702NB.P4, 701NC.P4, 702NC.P4, 701ND.P4, 702ND.P4, 701NE.P4, 702NE.P4	Дохід пральні
				701NE, 702NE	Загальна система з ПДВ	701NA.P5, 702NA.P5, 701NB.P5, 702NB.P5, 701NC.P5, 702NC.P5, 701ND.P5, 702ND.P5, 701NE.P5, 702NE.P5	2. Дохід гольф- клубу

## Продовження табл. Н.1

1	2	3	4	5	6	7	8
						701NA.P6, 702NA.P6, 701NB.P6, 702NB.P6, 701NC.P6, 702NC.P6, 701ND.P6, 702ND.P6, 701NE.P6, 702NE.P6	Дохід від СПА
						701NA.P7, 702NA.P7, 701NB.P7, 702NB.P7, 701NC.P7, 702NC.P7, 701ND.P7, 702ND.P7, 701NE.P7, 702NE.P7	Дохід від ресторанів
						701NA.P8, 702NA.P8, 701NB.P8, 702NB.P8, 701NC.P8, 702NC.P8, 701ND.P8, 702ND.P8, 701NE.P8, 702NE.P8	Дохід від корту

## Продовження табл. Н.1

1	2	3	4	5	6	7	8
						701NA.P9, 702NA.P9, 701NB.P9, 702NB.P9, 701NC.P9, 702NC.P9, 701ND.P9, 702ND.P9, 701NE.P9, 702NE.P9	Дохід від проведення конференцій і свят
						701NA.P10, 702NA.P10, 701NB.P10, 702NB.P10, 701NC.P10, 702NC.P10, 701ND.P10, 702ND.P10, 701NE.P10, 702NE.P10	Дохід від надання в оренду зал та площадок
						701NA.P11, 702NA.P11, 701NB.P11, 702NB.P11, 701NC.P11, 702NC.P11, 701ND.P11, 702ND.P11, 701NE.P11, 702NE.P11	Дохід від проведення майстер-класів

## Продовження табл. Н.1

1	2	3	4	5	6	7	8
90	Собівартість	903	Собівартість наданих робіт, послуг	9031	Собівартість на послуги розміщення	90311	Classic
						90312	Classic twin
						90313	Superior
						90314	Executive suite
						90315	Duplex suite
						90316	Romantic triplex
						90317	Presidential suite
						90318	Однокімнатний одномісний
						90319	Двокімнатний двомісний
				9032	Собівартість послуг ресторану	За субконто	
				9033	Собівартість послуг пральні		
				9034	Собівартість послуг гольф-клубу		
				9035	Собівартість послуг СПА		
9036	Собівартість послуг корту						
9037	Собівартість проведення конференцій та свят						
9038	Собівартість оформлення та підтримання зал та площадок						
9039	Собівартість проведення майстеркласів						

## Продовження табл. Н.1

1	2	3	4	5	6	7	8		
91	Загальновиробничі витрати	911MC	Матеріальні витрати	За субконто					
		912ZP	Витрати на оплату праці						
		913TAX	Витрати на соціальні заходи						
		914AM	Амортизація						
		915RES	Витрати на ресурсозабезпечення						
		916	Інші загальновиробничі витрати						
92	Адміністративні витрати	921MC	Матеріальні витрати	За субконто					
		922ZP	Витрати на оплату праці						
		923TAX	Витрати на податки та обов'язкові платежі						
		924AM	Амортизація						
		925POJ	Витрати на проведення протипожежних заходів	9251	Витрати на перевірку протипожежних систем	За субконто			
				9252	Технічне забезпечення пожежної сигналізації	За субконто			
				9253	Заправлення вогнегасників				
				9254	Забезпечення приміщень необхідними засобами, інструкції на випадок пожежі				
				9255	Проведення інших протипожежних заходів				

## Продовження табл. Н.1

1	2	3	4	5	6	7	8
		926POS	Витрати на оплату послуг сторонніх організацій	9261	Витрати на телефонний зв'язок	За субконто	
				9262	Витрати на вивезення та утилізацію побутових відходів		
				9263	Витрати на технічне обслуговування охоронної сигналізації		
				9264	Витрати на банківські послуги		
				9265	Витрати на оплату інших послуг		
		927UPR	Витрати на управління	9271	Витрати на утримання апарату управління	За субконто	
				9272	Витрати на утримання та обслуговування технічних засобів управління		
				9273	Представницькі послуги		
				9274	Витрати на відрядження		
				9275	Інші витрати на управління		
		928	Витрати на інформаційно-консультаційні послуги	За субконто			

## Продовження табл. Н.1

1	2	3	4				
		929	Інші загальногосподарські витрати	За субконто			
93	Витрати на збут	931MC	Матеріальні витрати	За субконто			
		932ZP	Витрати на оплату праці				
		933TAX	Витрати на податки та обов'язкові платежі				
		934AM	Амортизація				
		935COM	Комерційні витрати				
		936COM	Витрати на обслуговування клієнтів				
		937POSC	Витрати на посередницькі послуги				
		938DIS	Витрати на дизайнерське оформлення та підтримку інтер'єру				
		939	Інші витрати на збут				
94	Інші операційні витрати	941	Витрати на дослідження, розробки	За субконто			
		942	Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти				
		943	Собівартість реалізованих виробничих запасів				
		944	Сумнівні та безнадійні борги				
		945	Втрати від операційної курсової різниці				
		946	Втрати від знецінення запасів				



## Продовження табл. Н.1

1	2	3	4	5	6	7	8		
		947	Нестачі і втрати від псування цінностей	За субконто					
		948	Визнані штрафи, пені, неустойки						
		949	Інші витрати операційної діяльності	9491	Матеріальні витрати МС	-	-		
				9492	Витрати на оплату праціЗР	-	-		
				9493	Витрати на податки та обов'язкові платежіТАХ	-	-		
				9494	Амортизація АМ	-	-		
				9495	Витрати на підготовку до осінньо-зимового періоду	94951	Витрати на перевірку під тиском систем опалення, водопостачання та водовідведення		
						94952	Витрати на теплоізоляцію труб		
						94953	Витрати на утеплення вікон		
						94954	Придбання інвентарю для прибирання снігу та криги		
						94955	Витрати на проведення теплоощадних заходів		
		9496	Податки та інші обов'язкові платежіТАХ	За субконто					

## Продовження табл. Н.1

1	2	3	4	5	6	7	8
				9497	Витрати на підготовку та перепідготовку кадрівКAD	За субконто	
				9498	Витрати, що пов'язані з набором робочої силиКAD		
				9499	Інші операційні витрати		

## Додаток П

Таблиця П.1 – Деталізація рахунків для витрат на збут фасетним методом

Синтетичні рахунки		Субрахунки першого порядку		Субрахунки другого порядку		Субрахунки третього порядку		Субрахунки четвертого порядку	
Номер	Назва	Номер	Назва	Номер	Назва	Номер	Назва	Номер	Назва
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
93	Витрати на збут	931МС	Матеріальні витрати	931МС. TRANS	Матеріальні, <i>транзакційні</i>	931МС. TRANS.J AK	Матеріальні витрати, що впливають на якість та є транзакційними	931МС. TRANS.JA K.CIN	Матеріальні витрати, що впливають на якість, створюють цінність для клієнта та є транзакційними
								931МС. TRANS.JA K. CINN	Матеріальні витрати, що впливають на якість, не створюють цінність для клієнта та є транзакційними
								931МС. TRANS.J AKN	Матеріальні витрати, що не впливають на якість та є транзакційними
						931МС. TRANS.JA KN. CIN	Матеріальні витрати, що не впливають на якість, створюють цінність для клієнта та є транзакційними		
				931МС. TRANS.JA KN. CINN	Матеріальні витрати, що не впливають на якість, не створюють цінність для клієнта та є транзакційними				
				931МС. TRANSN	Матеріальні, <i>нетранзакційні</i>	931МС. TRANS.J AK	Матеріальні витрати, що впливають на якість та не є транзакційними	931МС. TRANS.JA K.CIN	Матеріальні витрати, що впливають на якість, створюють цінність для клієнта та не є транзакційними

## Продовження табл. П.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
								931MC. TRANS.JA K. CINN	Матеріальні витрати, що впливають на якість, <i>не</i> <i>створюють цінність</i> для клієнта та не є транзакційними
						931MC. TRANS.J AKN	Матеріальні витрати, що <i>невпливають на</i> <i>якість</i> та не є транзакційними	931MC. TRANS.JA KN. CIN	Матеріальні витрати, що не впливають на якість, <i>створюють</i> <i>цінність для клієнта</i> та не є транзакційними
								931MC. TRANS.JA KN. CINN	Матеріальні витрати, що не впливають на якість, <i>не</i> <i>створюють цінність</i> для клієнта та не є транзакційними
		932ZP	Витрати на оплату праці	932ZP. TRANS	Витрати на оплату праці, <i>транзакційні</i>	932ZP. TRANS.J AK	Витрати на оплату праці, що <i>впливають на</i> <i>якість</i> та є транзакційними	932ZP. TRANS.JA K.CIN	Витрати на оплату праці, що впливають на якість, <i>створюють цінність</i> для клієнта та є транзакційними
								932ZP. TRANS.JA K. CINN	Витрати на оплату праці, що впливають на якість, <i>не</i> <i>створюють цінність</i> для клієнта та є транзакційними

## Продовження табл. П.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
						932ZP. TRANS.J AKN	Витрати на оплату праці, що <i>невпливають на якість</i> та є транзакційними	932ZP. TRANS.JA KN. CIN	Витрати на оплату праці, що не впливають на якість, <i>створюють цінність для клієнта</i> та є транзакційними
								932ZP. TRANS.JA KN. CINN	Витрати на оплату праці, що не впливають на якість, <i>не створюють цінність для клієнта</i> та є транзакційними
				932ZP. TRANSN	Витрати на оплату праці, <i>нетранзакційні</i>	932ZP. TRANS.J AK	Витрати на оплату праці, що <i>впливають на якість</i> та не є транзакційними	932ZP. TRANS.JA K.CIN	Витрати на оплату праці, що впливають на якість, <i>створюють цінність для клієнта</i> та не є транзакційними
								932ZP. TRANS.JA K. CINN	Витрати на оплату праці, що впливають на якість, <i>не створюють цінність для клієнта</i> та не є транзакційними
						932ZP. TRANS.J AKN	Витрати на оплату праці, що <i>невпливають на якість</i> та не є транзакційними	932ZP. TRANS.JA KN. CIN	Витрати на оплату праці, що не впливають на якість, <i>створюють цінність для клієнта</i> та не є транзакційними

## Продовження табл. П.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
								932ZP. TRANS.JA KN. CINN	Витрати на оплату праці, що не впливають на якість, <i>не створюють цінність для клієнта</i> та не є трансакційними
		933TAX	Витрати на податки та обов'язкові платежі	933TAX. TRANS	Витрати на податки та обов'язкові платежі, <i>трансакційні</i>	933TAX. TRANS.J AK	Витрати на податки та обов'язкові платежі, що <i>впливають на якість</i> та є трансакційними	933TAX. TRANS.JA K.CIN	Витрати на податки та обов'язкові платежі, що впливають на якість, <i>створюють цінність для клієнта</i> та є трансакційними
								933TAX. TRANS.JA K. CINN	Витрати на податки та обов'язкові платежі, що впливають на якість, <i>не створюють цінність для клієнта</i> та є трансакційними
						933TAX. TRANS.J AKN	Витрати на податки та обов'язкові платежі, що <i>невпливають на якість</i> та є трансакційними	933TAX. TRANS.JA KN. CIN	Витрати на податки та обов'язкові платежі, що не впливають на якість, <i>створюють цінність для клієнта</i> та є трансакційними

## Продовження табл. П.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
								933TAX. TRANS.JA KN. CINN	Витрати на податки та обов'язкові платежі, що не впливають на якість, <i>не створюють цінність для клієнта</i> та є трансакційними
				933TAX. TRANSN	Витрати на податки та обов'язкові платежі, <i>нетрансакційні</i>	933TAX. TRANS.J AK	Витрати на податки та обов'язкові платежі, що впливають на якість та не є трансакційними	933TAX. TRANS.JA K.CIN	Витрати на податки та обов'язкові платежі, що впливають на якість, <i>створюють цінність для клієнта</i> та не є трансакційними
								933TAX. TRANS.JA K. CINN	Витрати на податки та обов'язкові платежі, що впливають на якість, <i>не створюють цінність для клієнта</i> та не є трансакційними
						933TAX. TRANS.J AKN	Витрати на податки та обов'язкові платежі, що <i>невпливають на якість</i> та не є трансакційними	933TAX. TRANS.JA KN. CIN	Витрати на податки та обов'язкові платежі, що не впливають на якість, <i>створюють цінність для клієнта</i> та не є трансакційними

## Продовження табл. П.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
								933TAX. TRANS.JA KN. CINN	Витрати на податки та обов'язкові платежі, що не впливають на якість, не створюють цінність для клієнта та не є трансакційними
		934AM	Амортизація	934AM. TRANS	Амортизація, трансакційні	934AM. TRANS.J AK	Амортизація, що впливають на якість та є трансакційними	934AM. TRANS.JA K.CIN	Амортизація, що впливають на якість, створюють цінність для клієнта та є трансакційними
								934AM. TRANS.JA K. CINN	Амортизація, що впливають на якість, не створюють цінність для клієнта та є трансакційними
						934AM. TRANS.J AKN	Амортизація, що не впливають на якість та є трансакційними	934AM. TRANS.JA KN. CIN	Амортизація, що не впливають на якість, створюють цінність для клієнта та є трансакційними
								934AM. TRANS.JA KN. CINN	Амортизація, що не впливають на якість, не створюють цінність для клієнта та є трансакційними



## Продовження табл. П.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
				934AM. TRANSN	Амортизація, <i>нетрансакційні</i>	934AM. TRANS.J AK	Амортизація, що <i>впливають на</i> <i>якість</i> та не є трансакційними	934AM. TRANS.JA K.CIN	Амортизація, що впливають на якість, <i>створюють цінність</i> <i>для клієнта</i> та не є трансакційними
								934AM. TRANS.JA K. CINN	Амортизація, що впливають на якість, <i>не створюють</i> <i>цінність для клієнта</i> та не є трансакційними
						934AM. TRANS.J AKN	Амортизація, що <i>невпливають на</i> <i>якість</i> та не є трансакційними	934AM. TRANS.JA KN. CIN	Амортизація, що не впливають на якість, <i>створюють цінність</i> <i>для клієнта</i> та не є трансакційними
								934AM. TRANS.JA KN. CINN	Амортизація, що не впливають на якість, <i>не створюють</i> <i>цінність для клієнта</i> та не є трансакційними
		935COM	Комерційні витрати	935COM. TRANS	Комерційні витрати, <i>трансакційні</i>	935COM. TRANS.J AK	Комерційні витрати, що <i>впливають на</i> <i>якість</i> та є трансакційними	935COM. TRANS.JA K.CIN	Комерційні витрати, що впливають на якість, <i>створюють</i> <i>цінність для клієнта</i> та є трансакційними

## Продовження табл. П.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
								935COM. TRANS.JA K. CINN	Комерційні витрати, що впливають на якість, <i>не</i> <i>створюють цінність</i> для клієнта та є транзакційними
						935COM. TRANS.J AKN	Комерційні витрати, що <i>невпливають на</i> <i>якість</i> та є транзакційними	935COM. TRANS.JA KN. CIN	Комерційні витрати, що не впливають на якість, <i>створюють</i> <i>цінність для клієнта</i> та є транзакційними
								935COM. TRANS.JA KN. CINN	Комерційні витрати, що не впливають на якість, <i>не</i> <i>створюють цінність</i> для клієнта та є транзакційними
				935COM. TRANSN	Комерційні витрати, <i>нетранзакційні</i>	935COM. TRANS.J AK	Комерційні витрати, що <i>впливають на</i> <i>якість</i> та не є транзакційними	935COM. TRANS.JA K.CIN	Комерційні витрати, що впливають на якість, <i>створюють</i> <i>цінність для клієнта</i> та не є транзакційними
								935COM. TRANS.JA K. CINN	Комерційні витрати, що впливають на якість, <i>не</i> <i>створюють цінність</i> для клієнта та не є транзакційними

## Продовження табл. П.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
						935COM. TRANS.J AKN	Комерційні витрати, що <i>невпливають на якість</i> та не є трансакційними	935COM. TRANS.JA KN. CIN	Комерційні витрати, що не впливають на якість, <i>створюють цінність для клієнта</i> та не є трансакційними
								935COM. TRANS.JA KN. CINN	Комерційні витрати, що не впливають на якість, <i>не створюють цінність для клієнта</i> та не є трансакційними
		936COM	Витрати на обслуговування клієнтів	936COM. TRANS	Витрати на обслуговування клієнтів, <i>трансакційні</i>	936COM. TRANS.J AK	Витрати на обслуговування клієнтів, що <i>впливають на якість</i> та є трансакційними	936COM. TRANS.JA K.CIN	Витрати на обслуговування клієнтів, що впливають на якість, <i>створюють цінність для клієнта</i> та є трансакційними
								936COM. TRANS.JA K. CINN	Витрати на обслуговування клієнтів, що впливають на якість, <i>не створюють цінність для клієнта</i> та є трансакційними

## Продовження табл. П.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
						936COM. TRANS.J AKN	Витрати на обслуговування клієнтів, що <i>не</i> впливають на <i>якість</i> та є трансакційними	936COM. TRANS.JA KN. CIN	Витрати на обслуговування клієнтів, що <i>не</i> впливають на <i>якість</i> , <i>створюють цінність для клієнта</i> та є трансакційними
								936COM. TRANS.JA KN. CINN	Витрати на обслуговування клієнтів, що <i>не</i> впливають на <i>якість</i> , <i>не створюють цінність для клієнта</i> та є трансакційними
				936COM. TRANSN	Витрати на обслуговування клієнтів, <i>нетрансакційні</i>	936COM. TRANS.J AK	Витрати на обслуговування клієнтів, що <i>впливають на якість</i> та не є трансакційними	936COM. TRANS.JA K.CIN	Витрати на обслуговування клієнтів, що впливають на <i>якість</i> , <i>створюють цінність для клієнта</i> та не є трансакційними
								936COM. TRANS.JA K. CINN	Витрати на обслуговування клієнтів, що впливають на <i>якість</i> , <i>не створюють цінність для клієнта</i> та не є трансакційними

## Продовження табл. П.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
						936COM. TRANS.J AKN	Витрати на обслуговування клієнтів, що <i>не</i> впливають на <i>якість</i> та не є трансакційними	936COM. TRANS.JA KN. CIN	Витрати на обслуговування клієнтів, що не впливають на <i>якість</i> , <i>створюють цінність для клієнта</i> та не є трансакційними
								936COM. TRANS.JA KN. CINN	Витрати на обслуговування клієнтів, що не впливають на <i>якість</i> , <i>не створюють цінність для клієнта</i> та не є трансакційними
		937 POSC	Витрати на посередницькі послуги	937 POSC. TRANS	Витрати на посередницькі послуги, <i>трансакційні</i>	937 POSC. TRANS.J AK	Витрати на посередницькі послуги, що <i>впливають на якість</i> та є трансакційними	937 POSC. TRANS.JA K.CIN	Витрати на посередницькі послуги, що впливають на <i>якість</i> , <i>створюють цінність для клієнта</i> та є трансакційними
								937 POSC. TRANS.JA K. CINN	Витрати на посередницькі послуги, що впливають на <i>якість</i> , <i>не створюють цінність для клієнта</i> та є трансакційними

## Продовження табл. П.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
						937 POSC. TRANS.J AKN	Витрати на посередницькі послуги, що <i>не</i> впливають на <i>якість</i> та є трансакційними	937 POSC. TRANS.JA KN. CIN	Витрати на посередницькі послуги, що не впливають на <i>якість</i> , <i>створюють цінність для клієнта</i> та є трансакційними
								937 POSC. TRANS.JA KN. CINN	Витрати на посередницькі послуги, що не впливають на <i>якість</i> , <i>не створюють цінність для клієнта</i> та є трансакційними
				937 POSC. TRANSN	Витрати на посередницькі послуги, <i>нетрансакційні</i>	937 POSC. TRANS.J AK	Витрати на посередницькі послуги, що <i>впливають на якість</i> та не є трансакційними	937 POSC. TRANS.JA K.CIN	Витрати на посередницькі послуги, що впливають на <i>якість</i> , <i>створюють цінність для клієнта</i> та не є трансакційними
								937 POSC. TRANS.JA K. CINN	Витрати на посередницькі послуги, що впливають на <i>якість</i> , <i>не створюють цінність для клієнта</i> та не є трансакційними

## Продовження табл. П.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
						937 POSC. TRANS.J AKN	Витрати на посередницькі послуги, що <i>не впливають на якість</i> та не є трансакційними	937 POSC. TRANS.JA KN. CIN	Витрати на посередницькі послуги, що не впливають на якість, <i>створюють цінність для клієнта</i> та не є трансакційними
								937 POSC. TRANS.JA KN. CINN	Витрати на посередницькі послуги, що не впливають на якість, <i>не створюють цінність для клієнта</i> та не є трансакційними
		938DIS	Витрати на дизайнерське оформлення та підтримку інтер'єру	938DIS. TRANS	Витрати на дизайнерське оформлення та підтримку інтер'єру, <i>трансакційні</i>	938DIS. TRANS.J AK	Витрати на дизайнерське оформлення та підтримку інтер'єру, що <i>впливають на якість</i> та є трансакційними	938DIS. TRANS.JA K.CIN	Витрати на дизайнерське оформлення та підтримку інтер'єру, що впливають на якість, <i>створюють цінність для клієнта</i> та є трансакційними
								938DIS. TRANS.JA K. CINN	Витрати на дизайнерське оформлення та підтримку інтер'єру, що впливають на якість, <i>не створюють цінність для клієнта</i> та є трансакційними

## Продовження табл. П.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
						938DIS. TRANS.J AKN	Витрати на дизайнерське оформлення та підтримку інтер'єру, що <i>невпливають на якість</i> та є трансакційними	938DIS. TRANS.JA KN. CIN	Витрати на дизайнерське оформлення та підтримку інтер'єру, що не впливають на якість, <i>створюють цінність для клієнта</i> та є трансакційними
								938DIS. TRANS.JA KN. CINN	Витрати на дизайнерське оформлення та підтримку інтер'єру, що не впливають на якість, <i>не створюють цінність для клієнта</i> та є трансакційними
				938DIS. TRANSN	Витрати на дизайнерське оформлення та підтримку інтер'єру, <i>нетрансакційні</i>	938DIS. TRANS.J AK	Витрати на дизайнерське оформлення та підтримку інтер'єру, що <i>впливають на якість</i> та не є трансакційними	938DIS. TRANS.JA K.CIN	Витрати на дизайнерське оформлення та підтримку інтер'єру, що впливають на якість, <i>створюють цінність для клієнта</i> та не є трансакційними



## Продовження табл. П.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
								938DIS. TRANS.JA K. CINN	Витрати на дизайнерське оформлення та підтримку інтер'єру, що впливають на якість, <i>не створюють цінність для клієнта</i> та не є трансакційними
						938DIS. TRANS.J AKN	Витрати на дизайнерське оформлення та підтримку інтер'єру, що <i>невпливають на якість</i> та не є трансакційними	938DIS. TRANS.JA KN. CIN	Витрати на дизайнерське оформлення та підтримку інтер'єру, що не впливають на якість, <i>створюють цінність для клієнта</i> та не є трансакційними
								938DIS. TRANS.JA KN. CINN	Витрати на дизайнерське оформлення та підтримку інтер'єру, що не впливають на якість, <i>не створюють цінність для клієнта</i> та не є трансакційними

## Продовження табл. П.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
		939	Інші витрати на збут	939. TRANS	Інші витрати на збут, <i>транзакційні</i>	939. TRANS.J AK	Інші витрати на збут, що впливають на якість та є транзакційними	939. TRANS.JA K.CIN	Інші витрати на збут, що впливають на якість, створюють цінність для клієнта та є транзакційними
								939. TRANS.JA K. CINN	Інші витрати на збут, що впливають на якість, не створюють цінність для клієнта та є транзакційними
						939. TRANS.J AKN	Інші витрати на збут, що не впливають на якість та є транзакційними	939. TRANS.JA KN. CIN	Інші витрати на збут, що не впливають на якість, створюють цінність для клієнта та є транзакційними
								939. TRANS.JA KN. CINN	Інші витрати на збут, що не впливають на якість, не створюють цінність для клієнта та є транзакційними
				939. TRANSN	Інші витрати на збут, <i>нетранзакційні</i>	939. TRANS.J AK	Інші витрати на збут, що впливають на якість та не є транзакційними	939. TRANS.JA K.CIN	Інші витрати на збут, що впливають на якість, створюють цінність для клієнта та не є транзакційними

## Продовження табл. П.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
								939. TRANS.JA K. CINN	Інші витрати на збут, що впливають на якість, <i>не створюють цінність для клієнта</i> та не є трансакційними
						939. TRANS.J AKN	Інші витрати на збут, що <i>невпливають на якість</i> та не є трансакційними	939. TRANS.JA KN. CIN	Інші витрати на збут, що не впливають на якість, <i>створюють цінність для клієнта</i> та не є трансакційними
								939. TRANS.JA KN. CINN	Інші витрати на збут, що не впливають на якість, <i>не створюють цінність для клієнта</i> та не є трансакційними

## Додаток Р

**Таблиця Р.1 - Перелік питань щодо стану управлінського обліку на підприємстві**

№з/п	Питання	Оцінка
1	2	3
<b>1. Методичне забезпечення</b>		
1.1	Чи присутні нормативні документи, що регулюють організацію та ведення управлінського обліку?	
1.2	Чи є положення про організаційну структуру підприємства?	
1.3	Чи затверджено робочий План рахунків для цілей управлінського обліку?	
1.4	Чи встановлені склад та перелік статей калькулювання?	
1.5	Чи затверджено перелік та склад змінних і постійних загальновиробничих витрат?	
1.6	Чи затверджено метод обліку витрат та підходи до визначення собівартості?	
1.7	Чи організована система бюджетування на підприємстві?	
1.8	Чи затверджена класифікація витрат операційної діяльності?	
1.9	Чи є методики оцінки ефективності діяльності центрів відповідальності та їх якості?	
1.10	Чи встановлено регламент збору, обробки і зберігання необхідної інформації?	
1.11	Чи встановлено масштаби, часові, якісні і кількісні рамки системи управлінського обліку?	
<b>2. Умови</b>		
2.1	Чи всі підрозділи ведуть бухгалтерський облік?	
2.2	Чи виділено центри відповідальності?	
2.3	Чи всі витрати підкріплені відповідними первинними документами?	
2.4	Чи перевіряється правильність віднесення сировини та матеріалів, послуг до витрат?	
2.5	Чи всі послуги підкріплені відповідними укладеними договорами?	
<b>3. Реальність і повнота</b>		
3.1	Чи всі операції зафіксовано у документах?	
3.2	Чи є підтвердження доцільності виникнення всіх трансакційних витрат?	
3.3	Чи співставляються дані в прибуткових ордерах на сировину та матеріали, в актах приймання-передачі робіт, послуг з їх фактичною вартістю згідно з умовами договорів?	
3.4	Чи своєчасно отримуються документи від підрядних організацій?	
3.5	Чи співпадають доходи і витрати, зазначені у податковій та управлінській звітності?	
3.6	Чи проводиться інвентаризація на підприємстві?	
3.7	Чи виникали звинувачення від сторонніх осіб щодо наявності фіктивних операцій?	
<b>4. Повноваження</b>		
4.1	Чи затверджено перелік посад осіб, що мають право підпису первинних документів?	
4.2	Чи затверджено відповідальних за кожним центром відповідальності?	

## Продовження табл. Р.1

1	2	3
4.3	Чи всі умови договорів на виконання робіт підрядними організаціями узгоджено компетентними посадовими особами?	
4.4	Чи входять до складу облікових працівників засновники, керівники підприємства?	
4.5	Чи створено умови для розмежування відповідальності щодо досягнення цілей між підрозділами?	
5. Компетентність		
5.1	Чи затверджено склад облікових працівників та їх повноваження?	
5.2	Чи проходять навчання облікові працівники?	
5.3	Чи проводиться заохочення облікових працівників?	
5.4	Чи проведений інструктаж працівників, які здійснюють різні облікові операції в автоматизованій системі обліку?	
5.5	Чи залежить зарібок облікових працівників від результатів звітів?	
5.6	Чи оцінюється якість професійного спілкування між керівництвом різних підрозділів?	
5.7	Чи оцінюється використання сучасних методів управління?	
6. Облік		
6.1	Чи затверджено форми первинних документів?	
6.2	Чи розроблено графік документообігу?	
6.3	Чи розроблено форми управлінської звітності?	
6.4	Чи затверджено склад управлінської звітності?	
6.5	Чи затверджено форми бюджетів, що складаються на різних рівнях управління?	
6.6	Чи затверджено періодичність складання бюджетів?	
6.7	Чи формується інформація про витрати по звичайних видах діяльності?	
6.8	Чи формується інформація необлікового характеру?	
6.9	Чи виділено місця виникнення витрат?	
6.10	Чи затверджено бази розподілу витрат?	
6.11	Чи здійснюється трансфертне ціноутворення?	
6.12	Чи співставляються дані первинних документів та управлінської звітності?	
6.13	Чи затверджено стандарти введення інформації?	
6.14	Чи дублюється інформація в фінансовому та управлінському обліках?	
6.15	Чи часто змінюються способи та методи ведення обліку?	
6.16	Чи формується інформація щодо виникнення трансакційних витрат?	
6.17	Чи формується інформація щодо витрат подвійного значення?	
7. Аналіз		
7.1	Чи проводиться бенчмаркінг?	
7.2	Чи затверджено методи ціноутворення?	
7.3	Чи проводиться аналіз прибутковості покупців?	
7.4	Чи формуються та аналізуються витрати на якість?	
7.5	Чи використовується збалансована система показників?	
7.6	Чи виділяються сигнальні показники діяльності за центрами відповідальності?	
7.7	Чи розробляються бізнес-плани діяльності підприємства?	
7.8	Чи аналізуються відхилення від запланованих показників?	
7.9	Чи аналізується ефективність діяльності підприємства?	
7.10	Чи формулюються тенденції розвитку підприємства?	

## Продовження табл. Р.1

1	2	3
7.11	Чи виділяються резерви підвищення ефективності діяльності?	
7.12	Чи аналізуються ризики підприємства при здійсненні тієї чи іншої діяльності?	
8. Конфіденційність		
8.1	Чи проінструктовано облікових працівників щодо конфіденційності інформації?	
8.2	Чи підтримується конфіденційність інформації?	
8.3	Чи мають право засновники бачити ще не підписаний чи не закінчений варіант управлінської звітності?	
9. Ефективність		
9.1	Чи своєчасно надається управлінська звітність керівникам, котрі відповідальні за прийняття рішень?	
9.2	Чи співвідносяться витрати на організацію системи управлінського обліку з вигодами від її наявності?	
9.3	Чи встановлено механізм взаємодії між центрами відповідальності?	
9.4	Чи автоматизовано систему управлінського обліку?	
9.5	Чи задовольняє система управлінського обліку потреби користувачів?	
9.6	Чи є потрібність чи доцільність у внесенні змін до існуючої системи управлінського обліку?	
9.7	Чи є параметри якості системи управлінського обліку?	
9.8	Чи визначається ступінь розробленості та виконання стратегічного плану розвитку системи управлінського обліку?	

## Додаток С

Таблиця С.1 - Визначення результатів оцінювання питань щодо стану  
управлінського обліку на підприємстві

Номер запитання	Експерти, бали						Загальна сума балів	Вагомість питання	Ранг
	1	2	3	4	5	6			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.1	5	5	5	5	5	5	30	0,016584	1
1.2	5	5	5	5	5	5	30	0,016584	1
1.3	5	5	5	5	5	5	30	0,016584	1
1.4	5	5	4	4	5	4	27	0,014925	3
1.5	5	3	5	3	5	5	26	0,014373	4
1.6	5	5	5	5	5	5	30	0,016584	1
1.7	3	3	3	3	5	5	22	0,012161	6
1.8	2	2	3	2	3	2	14	0,007739	10
1.9	5	5	5	5	5	5	30	0,016584	1
1.10	5	5	5	5	5	5	30	0,016584	1
1.11	5	3	5	3	3	3	22	0,012161	6
2.1	5	5	5	5	5	5	30	0,016584	1
2.2	5	5	5	5	5	5	30	0,016584	1
2.3	1	1	3	1	1	1	8	0,004422	16
2.4	5	5	4	4	5	5	28	0,015478	2
2.5	5	5	5	5	5	5	30	0,016584	1
3.1	5	5	5	5	5	5	30	0,016584	1
3.2	5	4	3	5	4	5	26	0,014373	4
3.3	5	5	5	5	5	5	30	0,016584	1
3.4	5	5	5	5	5	5	30	0,016584	1
3.5	2	2	2	2	2	2	12	0,006633	12
3.6	1	1	2	2	1	1	8	0,004422	16
3.7	0	2	2	2	2	2	10	0,005528	14
4.1	5	5	5	5	5	5	30	0,016584	1
4.2	5	5	5	5	5	5	30	0,016584	1
4.3	4	4	4	4	4	4	24	0,013267	5
4.4	3	3	3	3	2	2	16	0,008845	9
4.5	4	4	4	4	4	4	24	0,013267	5
5.1	5	3	5	5	5	5	28	0,015478	2
5.2	5	5	5	5	5	5	30	0,016584	1
5.3	3	3	3	3	3	3	18	0,00995	8
5.4	2	3	3	2	2	2	14	0,007739	10
5.5	1	0	1	1	2	1	6	0,003317	17
5.6	2	2	2	2	2	2	12	0,006633	12
5.7	2	2	2	2	2	2	12	0,006633	12
6.1	5	5	5	5	5	5	30	0,016584	1
6.2	5	5	5	5	5	5	30	0,016584	1
6.3	5	5	5	5	5	5	30	0,016584	1
6.4	5	5	5	5	5	5	30	0,016584	1
6.5	3	3	3	3	5	5	22	0,012161	6
6.6	3	3	3	3	5	5	22	0,012161	6

## Продовження табл. С.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
6.7	1	1	1	1	1	1	6	0,003317	17
6.8	5	5	5	5	5	5	30	0,016584	1
6.9	5	5	3	3	5	5	26	0,014373	4
6.10	5	5	5	5	5	5	30	0,016584	1
6.11	5	3	5	5	5	5	28	0,015478	2
6.12	5	5	5	5	5	5	30	0,016584	1
6.13	5	5	5	5	5	5	30	0,016584	1
6.14	2	2	2	3	2	2	13	0,007186	11
6.15	1	2	1	1	2	2	9	0,004975	15
6.16	5	5	5	5	5	5	30	0,016584	1
6.17	1	1	2	1	2	1	8	0,004422	16
7.1	5	5	5	5	5	5	30	0,016584	1
7.2	5	3	5	5	5	5	28	0,015478	2
7.3	5	5	5	5	5	5	30	0,016584	1
7.4	5	5	5	5	5	5	30	0,016584	1
7.5	5	5	5	5	5	5	30	0,016584	1
7.6	5	5	5	5	5	5	30	0,016584	1
7.7	3	3	3	3	3	3	18	0,00995	8
7.8	5	5	5	5	5	5	30	0,016584	1
7.9	5	5	5	5	5	5	30	0,016584	1
7.10	5	3	5	5	5	5	28	0,015478	2
7.11	5	5	5	5	5	5	30	0,016584	1
7.12	5	5	5	5	5	5	30	0,016584	1
8.1	4	4	4	4	4	4	24	0,013267	5
8.2	4	4	4	4	4	4	24	0,013267	5
8.3	3	3	4	3	4	3	20	0,011056	7
9.1	5	5	5	5	5	5	30	0,016584	1
9.2	5	5	5	5	5	5	30	0,016584	1
9.3	1	2	2	2	2	2	11	0,006081	13
9.4	2	3	2	3	3	3	16	0,008845	9
9.5	5	5	5	5	5	5	30	0,016584	1
9.6	5	5	5	5	5	5	30	0,016584	1
9.7	5	5	3	3	5	5	26	0,014373	4
9.8	2	2	3	2	2	2	13	0,007186	11



## Додаток Т

Таблиця Т.1 - Виділення етапів організації управлінського обліку різними вченими

Етап	І. М. Белова [Error!]	О. М. Калініна, О. В. Каширіна, С. В. Пієлігіна [122, с. 55]	Л. В. Безкоровайна, Н. С. Пасенко [14, с. 56-41]	Ю. П. Зима [118, с. 150]	С. Г. Мещеряков [173]	О. В. Карпенко [124, с. 36-64]	Р. А. Алборов, Г. М. Ливенська [3, с. 14]	Л. В. Нападовська [177, с. 80]	Т. Алєв [5, с. 30-32]	А. А. Муринов, А. В. Романенко, І. Л. Барінова [176]
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Визначення цілей		+	+		+	+	+	+		+
Планування			+		+	+	+	+		+
Структуризація діяльності за бізнес-процесами з деталізацією до найнижчого рівня «господарська операція»								+		
Визначення об'єктів обліку витрат	+					+	+	+		
Поєднання прийнятих рішень, визначених цілей із існуючими обліковою політикою та бухгалтерською практикою					+	+				
Визначення елементів методу управлінського обліку	+	+				+	+	+		
Розробка методичного підґрунття		+						+		
Розробка робочого плану рахунків	+								+	
Виділення центрів відповідальності	+	+				+	+	+	+	+
Виділення місць виникнення витрат		+				+	+			
Визначення рамок проекту: масштаби, часові, якісні і кількісні		+								+
Визначення чіткого механізму взаємодії між центрами відповідальності, заохочення працівників		+				+	+	+	+	+

## Продовження табл. Т.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Перелік первинних документів	+				+	+		+	+	+
Графік документообігу	+				+	+		+	+	+
Процедурне документування			+							
Аналіз витрат			+			+		+		
Визначення переліку господарських операцій і встановлення взаємозв'язку між ресурсами й отриманими вигодами від економічної діяльності								+		+
Збирання баз розподілу			+							
Затвердження форм внутрішньої звітності та періодичність їх подання	+	+		+	+	+		+	+	+
Розробка стандартів введення інформації				+	+	+		+	+	
Вибір набору показників, які відображають результат виконання мети										+
Вибір програмного продукту для автоматизації управлінського обліку		+	+		+	+			+	+
Період тестування програмного продукту				+					+	+
Впровадження				+					+	+
Визначення складу облікових працівників та їх повноважень	+	+	+	+	+	+		+	+	+
Навчання працівників			+						+	+
Складання прогнозів і планів		+			+	+				+
Реалізація функцій обліку і контролю		+			+	+				
Розробка алгоритмів взаємозв'язку з даними податкового та фінансового обліку								+		
Прийняття управлінських рішень		+			+					
Навчання керівництва			+							

## Додаток Ф

Таблиця Ф.1 - Деталізація етапів організації управлінського обліку на підприємствах готельно-ресторанного комплексу

Етапи	Об'єкт	Завдання	Рівень	Принципи	Функції	Планований результат	Виконавці
1	2	3	4	5	6	7	8
Визначення завдань УО	Система УО	Встановлення, яких результатів чекає К від побудови УО	ОР, ТР, СР	Орієнтація на задоволення потреб управління	Організаційна	Список задач, що стоять перед організацією УО	К
Структуризація діяльності за бізнес-процесами з деталізацією до найнижчого рівня «господарська операція»	Бізнес-процеси підприємства, комплексу	Виділення окремих операцій діяльності підприємства, за якими будуть зводитись доходи та витрати	ОР, ТР	Організована система, співвідношення облікової інформації з відповідним рівнем управлінського рішення	Обліково-аналітична	Перелік господарських операцій, які будуть окремими об'єктами обліку	К, ГБ
Визначення рамок УО: масштаби, часові, якісні і кількісні	Система УО	Формулювання обмежень щодо системи УО відповідно до завдань системи	ОР, ТР, СР	Безперервність, перспективність, прогнозованість	Організаційна	Встановлення, на який час планується система УО, на яких рівнях, за якими операціями та у яких питаннях	К, Мен
Перевірка існуючого УО	Система УО	Проведення перевірки стану існуючого УО	ТР	Конфіденційність, об'єктивність, чесність	Обліково-аналітична	Виділення елементів УО, які існують на підприємстві, комплексі	ГУО, АУТ

## Продовження табл. Ф.1

1	2	3	4	5	6	7	8
Виділення центрів відповідальності	Витрати операційної діяльності за центрами відповідальності	На підставі виділених підрозділів, бізнес-процесів, формування центрів відповідальності із закріпленням відповідальних осіб	ОР, ТР	Співвідношення облікової інформації з відповідним рівнем управління, оцінка результатів діяльності структурних підрозділів підприємства, інтернальність, контроль, відповідальність	Організаційна, обліково-аналітична, контрольна	Ефективний контроль за якісним здійсненням операцій та оцінка роботи менеджерів за центрами відповідальності	К, МЕН
Виділення місць виникнення витрат, збирання баз розподілу	Витрати операційної діяльності за центрами відповідальності	Встановлення місць виникнення витрат з можливими базами розподілу непрямих витрат	ОР, ТР	Оцінка результатів діяльності структурних підрозділів підприємства, інтернальність, контроль	Обліково-аналітична, контрольна	Перелік місць виникнення витрат із базами розподілу непрямих витрат за кожним місцем виникнення таких витрат	МЕН

## Продовження табл. Ф.1

1	2	3	4	5	6	7	8
Визначення елементів методу управлінського обліку, розробка методичного підґрунття	Система УО	Вибір методів, які будуть використовуватись при веденні УО, формування методичного забезпечення	ОР	Методологічна незалежність, методологічний плюралізм, єдність методологічних підходів при дослідженні об'єктів на різних рівнях управління, принцип «різна собівартість для різних цілей»	Обліково-аналітична	Фіксування вибраних методів УО у методичному забезпеченні	БУХ, ГУО, АУТ
Розроблення класифікації витрат операційної діяльності відповідно до потреб управління підприємством	Витрати операційної діяльності за центрами відповідальності	Формулювання підходів до класифікації витрат операційної діяльності з метою їх деталізації для подальшого управління	ОР	Системний підхід	Організаційна	Виділення видів витрат операційної діяльності за різними підходами	МЕН

## Продовження табл. Ф.1

1	2	3	4	5	6	7	8
Встановлення чіткого механізму взаємодії між центрами відповідальності, заохочення працівників	Центри відповідальності	Формування процесу взаємодії між центрами відповідальності та заохочення працівників	ТР	Організована система, системний підхід	Організаційна, координаційна, регулююча, мотиваційна	Розробка інструкцій та положень щодо механізму взаємодії між центрами відповідальності, посадових інструкцій щодо преміювання працівників за виконання завдань	МЕН
Визначення складу облікових працівників та їх повноважень, навчання працівників	Підприємство, комплекс	Формування складу облікових працівників, їх навчання формулювання повноважень	ТР		Організаційна	Створення групи працівників з управлінського обліку, їх навчання та перелік повноважень	К
Розроблення робочого плану рахунків	Підприємство, комплекс	Створення робочого плану рахунків з деталізацією на аналітичні рахунки за центрами відповідальності, прописання рекомендацій щодо його використання	ОР	Повнота, аналітичність і точність, консерватизм	Обліково-аналітична	Затвердження робочого плану рахунків та рекомендацій щодо його використання	БУХ, ГУО

## Продовження табл. Ф.1

1	2	3	4	5	6	7	8
Формування переліку первинних документів, затвердження графіку документообігу	Центри відповідальності	Співвідношення між господарськими операціями за центрами відповідальності та необхідними первинними документами, розробка графіку документообігу	ОР, ТР	Періодичність, комплексність та релевантність	Обліково-аналітична	Затвердження графіку документообігу та положення про внутрішній документообіг на підприємстві (комплексі)	БУХ, ГУО
Розроблення форм первинних документів і внутрішньої звітності та періодичність їх складання (подання)	Система УО	Створення форм первинних документів і внутрішньої звітності, прописання рекомендацій щодо їх складання/подання	ОР, ТР	Періодичність, кількісний, якісний та вартісний вимір, комплексність та релевантність, повнота, аналітичність і точність, професійне судження	Обліково-аналітична	Затвердження форм первинних документів і внутрішньої звітності	К, БУХ, ГУО
Формування регламенту збору, обробки і зберігання необхідної інформації	Система УО	Формулювання порядку, збору, обробки і зберігання необхідної інформації	ОР, ТР	Конфіденційність, співвідношення облікової інформації з відповідним рівнем управлінського рішення	Обліково-аналітична	Затвердження регламенту збору, обробки і зберігання необхідної інформації	К, БУХ, ГУО

## Продовження табл. Ф.1

1	2	3	4	5	6	7	8
Визначення переліку господарських операцій і встановлення взаємозв'язку між ресурсами й отриманими вигодами від економічної діяльності	Господарські операції	Аналіз господарських операцій, які спричинили зміни у ресурсах та співставлення ресурсів й отриманих вигод від економічної діяльності	ТР	Результативність, оптимальність	Обліково-аналітична	Формулювання висновків на підставі змін у ресурсах та отримання вигод внаслідок певних господарських операцій для прийняття рішень	ГУО
Аналіз витрат з виділенням трансакційних витрат за центрами відповідальності	Витрати операційної діяльності	Проведення аналізу витрат операційної діяльності з виділенням трансакційних витрат за центрами відповідальності	ТР	Контроль	Обліково-аналітична, контрольна	Формулювання висновків щодо складу та динаміки витрат операційної діяльності із виділенням трансакційних витрат	ГУО
Трансфертне ціноутворення: порядок та звітність	Бізнес-процеси, господарські операції між центрами відповідальності, підрозділами	Розробка положення про трансфертне ціноутворення на підприємстві, комплексі, форм звітності	ТР	Повнота, точність та аналітичність; багатоваріантність; професійне судження	Обліково-аналітична, контрольна	Затвердження положення про трансфертне ціноутворення і форм звітності	ГУО



## Продовження табл. Ф.1

1	2	3	4	5	6	7	8
Виділення ключових показників діяльності	Центри відповідальності	Виокремлення сигнальних показників діяльності за центрами відповідальності	ТР	Контроль	Контрольна	Встановлення, які показники треба обов'язково розраховувати для контролю діяльності	ГУО
Вибір програмного забезпечення для ведення УО	Система УО	Придбання чи розробка програмного забезпечення для ведення УО	ОР	Ефективність облікової системи, орієнтація на безперервне вдосконалення	Організаційна	Встановлення програмного забезпечення для ведення УО	ГУО, АУТ
Розроблення технічного завдання для програмного забезпечення	Програмне забезпечення для ведення УО	Формулювання технічного завдання для програмного забезпечення	ОР	Повнота, аналітичність і точність, комплексність і релевантність	Організаційна	Прописання технічного завдання для програмного забезпечення	ГУО, АУТ
Тестування програмного забезпечення	Програмне забезпечення для ведення УО	Проведення тестування програмного забезпечення для ведення УО	ОР	Ефективність облікової системи, результативність	Контрольна	Формування висновків щодо адекватності програмного забезпечення, внесення коректування	ГУО, АУТ
Розроблення бізнес-планів	Діяльність підприємства, комплексу	Опрацювання бізнес-планів	ТР, СР	Стратегічна орієнтація, перспективність, потенціал, оптимальність	Організаційна	Формування готових бізнес-планів на подальшу діяльність	К, МЕН, ГУО

## Продовження табл. Ф.1

1	2	3	4	5	6	7	8
Налагодження системи бюджетування	Господарські операції	Формування бюджетів	ОР, ТР	Стратегічна орієнтація, перспективність, потенціал, оптимальність	Планування, прогнозування	Розробка бюджетів різних видів та рівнів	ГУО, БУХ
Розроблення збалансованої системи показників	Діяльність підприємства, комплексу	Побудова збалансованої системи показників	ОР, ТР, СР	Стратегічна орієнтація, перспективність	Планування, прогнозування, контрольна	Впровадження збалансованої системи показників	ГУО, МЕН
Аналіз відхилень	Центри відповідальності	Оцінювання, врахування та контроль відхилень	ОР, ТР	Контроль	Контрольна	Формування висновків щодо виконання/невиконання планів	ГУО, МЕН
Аналіз ефективності діяльності, внесення коректив у стратегію підприємства, комплексу	Бізнес-процеси підприємства, комплексу	Проведення аналізу ефективності бізнес-процесів	ОР, ТР, СР	Контроль	Аналітична, контрольна	Формування висновків щодо ефективності бізнес-процесів	ГУО

## Додаток X

### Інформаційна картка

ТОВ «ФОРС С» Код ЄДРПОУ 33677217				
<b>ІНФОРМАЦІЙНА КАРТКА</b>				
Підрозділ: готель Відповідальний: Приткін А. С.				
Відомість щодо потреби в інформації для прийняття рішень				
Проект	Необхідна інформація	Вид діяльності, операції	Періодичність	Можливі результати завдяки отриманій інформації
1	2	3	4	5
Підвищення якості обслуговування в готелі	Витрати на якість; враження клієнтів від наданих послуг	Вид діяльності: тимчасове розміщення й організація харчування. Операції: покращення якості номерного фонду, обслуговування, підвищення кваліфікації працівників	Один раз на рік	Покращення якості наданих послуг та вражень від наданих послуг, як наслідок – збільшення клієнтів
Підвищення вартості готелю	Ринкова вартість готелю	Вид діяльності: тимчасове розміщення й організація харчування. Операції: покращення іміджу, збільшення активів, рейтингової позиції	Один раз на рік	Збільшення інвестицій
Зниження витрат	Витрати за відношенням до трансакцій, створення цінності	Вид діяльності: тимчасове розміщення й організація харчування. Операції: виділення витрат, які є недоечними	Один раз в квартал	Збільшення прибутку
<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <span>12.08.2017</span> <span>підпис</span> <span>адміністратор</span> <span>Петров В. О.</span> </div>				

Рис. X.1. Приклад інформаційної картки (за даними готельно-ресторанного комплексу SUPERIOR GOLF & SPA RESORT)

ТОВ «ФОРС С»  
Код ЄДРПОУ 33677217

ЗВЕДЕНА ВІДОМІСТЬ ЩОДО ПОТРЕБИ В ІНФОРМАЦІЇ  
ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ РІШЕНЬ

Підрозділ	Проект	Необхідна інформація	Періодичність	Можливі результати завдяки отриманій інформації	Витрати на отримання інформації	Згода/не згода
1	2	3	4	5	6	7
Готель	Підвищення якості обслуговування в готелі	Витрати на якість; враження клієнтів від наданих послуг	Один раз на рік	Покращення якості наданих послуг та вражень від наданих послуг, як наслідок – збільшення клієнтів	5000	Згода
	Підвищення вартості готелю	Ринкова вартість готелю	Один раз на рік	Збільшення інвестицій	3500	Згода
	Зниження витрат	Витрати за відношенням до трансакцій, створення цінності	Один раз в квартал	Збільшення прибутку	7000	Згода
Ресторан	Підвищення рентабельності блюд	Калькуляції блюд, визначення меню при врахування залишків продуктів	Один раз на місяць	Збільшення прибутку	12000	Згода
	Зниження витрат	Витрати за відношенням до якості, трансакцій, створення цінності	Один раз в квартал	Збільшення прибутку	7000	Згода

Головний бухгалтер

підпис

Жмурко Т. С.

Адміністратор

підпис

Петров В. О.

Рис. Х.2. Зведена відомість щодо потреби в інформації (розробка автора)

## Додаток Ц

Таблиця Ц.1- Відповідність стратегічних цілей та показників у системі збалансованих показників

Структурна одиниця	Вид центру відповідальності	Стратегічні цілі діяльності	Ключові показники ефективності (КРІ)	Характеристика
	1	2	3	4
Перспектива «ФІНАНСИ»				
Адміністрація	Центр витрат, центр інвестицій	Зростання ринкової вартості	Ринкова вартість на поточний момент (TEV)	Дає розуміння, скільки коштує бізнес на певну дату
	Центр прибутку	Підвищення рентабельності	Рентабельність активів (Ra); рентабельність продаж (Rd); рентабельність інвестицій (Ri)	Відображає прибутковість бізнесу та вкладених інвестицій
	Центр інвестицій	Забезпечення своєчасного залучення фінансових ресурсів	Оборотність оборотних активів (Kob <sub>a</sub> ); ліквідність (Klikv)	Показує швидкість обороту оборотних активів; здатність розплатитись коштами одразу
	Центр доходів, центр інвестицій	Підвищення ефективності виробничо-господарської діяльності	Дохідність сукупних активів (Da); рентабельність інвестицій	Позначає, на скільки ефективно здійснюється поточна діяльність
	Центр інвестицій	Мінімізація ризиків	Коефіцієнт ризику (Kr)	Показує співвідношення очікуваного прибутку і очікуваних втрат
Відділ організаційного розвитку	Центр доходів	Забезпечення стійкого розвитку	Доля ринку (Dr)	Встановлює, скільки ринку займає підприємство
	Центр прибутку	Підтримка високої дохідності наявних операцій	Виконання планів продажів (Rpl), маржинальний прибуток (Mp), рентабельність проектів (Rpr)	Порівнює фактичні дані продажів з плановими, встановлює прибутковість проектів

## Продовження табл. Ц.1

1	2	3	4	5
	Центр інвестицій, центр доходів	Налагодження нових напрямків діяльності	Кількість нових проектів (Kpr); темпи зростання грошового потоку (Tr_cf)	Визначає, скільки нових напрямків було задіяно та як це вплинуло на грошові потоки
	Центр інвестицій	Удосконалення управління інвестиційною діяльністю	Обсяг і динаміка інвестицій (I); оборотність інвестицій (Oi)	Встановлює кількість, доцільність і ефективність інвестицій
Всі підрозділи	Центр витрат	Зменшення витрат	Відхилення фактичних результатів від планових ( $\Delta P$ ); собівартість товарів, робіт, послуг (C)	
		Раціональне використання ресурсів	Коефіцієнт ресурсовіддачі (Kres)	Надає дані для оптимізації використання ресурсів
Допоміжні підрозділи, сервісні служби, спрямовані на надання додаткових послуг		Зменшення витрат	Частка витрат допоміжних підрозділів у загальних витратах діяльності (Uddorc); прибутковість допоміжних підрозділів (Pdor)	Аналізує витрати
		Удосконалення процесів обслуговування	Фонд оплати праці (For); витрати на якість (Cyakis)	Аналізує витрати на оплату праці і на якість
<b>Перспектива «ВНУТРІШНІ ПРОЦЕСИ»</b>				
Адміністрація	Центр витрат	Збільшення цінності логістичного ланцюга постачань	Частка довгострокових угод у загальній кількості угод (Udd_ugod)	Довгострокові угоди для готельно-ресторанного комплексу – це як постійні клієнти, що означає стабільний дохід та економію на витратах на рекламу

## Продовження табл. Ц.1

1	2	3	4	5
		Зменшення витрат	Частка трансакційних витрат у загальних витратах (Удтр_с)	Аналізує трансакційні витрати
		Передання частини процесів на аутсорсинг для зменшення витрат	Частка створеної через аутсорсинг вартості (Уд_aut)	Встановлює, скільки було додано вартості за рахунок залучення послуг аутсорсингу
Відділ організаційного розвитку	Центр витрат	Постійне вдосконалення бізнес-процесів	Частка рекламацій та жалоб у загальній кількості наданих послуг (Удrek1); задоволеність клієнтів якістю продукції (Kzadov)	Визначає якість наданих послуг для покращення обслуговування клієнтів
		Збільшення ефективності бізнес-процесів	Кількість бонусних програм (Bonus); витрати на збут (Cmark)	Показує роботу щодо привернення клієнтів
		Розвиток партнерства з постачальниками	Кількість втрачених угод (Kvtr_ug); частка виграних тендерів (Удtend)	Встановлює ефективність роботи з постачальниками
	Центр прибутку	Використання потенціалу активів	Дохідність активів (D_a)	Порівнює дохідність активів за періоди
	Центр витрат	Визначення невикористаних резервів	Рівень завантаженості потужностей (K_zav)	Показує, на скільки можна збільшити обсяги виробництва

## Продовження табл. Ц.1

1	2	3	4	5
		Мінімізація ризиків	Втрати від підвищення податкових ставок (C_podat); втрати від можливого підвищення закупівельних цін (C_p); втрати від зменшення обсягів продажу (C_r)	Вказує на можливі втрати, які необхідно враховувати при здійсненні поточної діяльності та плануванні майбутньої
Всі підрозділи	Центр витрат	Покращення сервісного обслуговування	Час виконання замовлення (t)	Аналізує швидкість виконання замовлення
		Збільшення якості і продуктивності	Загальний обсяг замовлень (Vzam), виходу виготовленої і реалізованої продукції (Vpr)	Показує розміри замовлень
		Зменшення витрат	Частка браку у загальному обсязі продукції (Уд_brak)	Відображає якість продукту
Допоміжні підрозділи, сервісні служби, спрямовані на надання додаткових послуг	Центр інвестицій	Розробка й розвиток нових продуктів	Витрати на дослідження й розробку нових продуктів (C_dosl)	Показує нові напрямки діяльності
	Центр витрат	Автоматизація процесів	Частка процесів, що автоматизовані (Уд_avt)	Вдосконалює процеси, щ характерні для підприємства
		Завоювання нових клієнтів	Витрати, потрачені на залучення нових клієнтів (Cn_kl)	Показує доцільність залучення тих чи інших клієнтів



## Продовження табл. Ц.1

1	2	3	4	5
Перспектива «КЛІЄНТИ»				
Адміністрація	Центр витрат	Покращення іміджу	Кількість скарг (K_skarg); частка задоволених скарг (Уд_zad_skarg)	Аналізує якість обслуговування
		Покращення бренду	Витрати на рекламу (C_rekl); кількість переглядів сайтів за період (K_sajt)	Аналізує популярність бренду та витрачені кошти на покращення бренду
Відділ організаційного розвитку	Центр доходів	Наявність постійних клієнтів	Рівень утримання клієнтів (Удф_кл)	Аналізує частку постійних клієнтів
		Поява нових клієнтів	Замовлення вперше (Удп_кл)	Аналізує частку нових клієнтів
		Збільшення продаж	Число продаж на одного споживача (R_1sp); середньоденний виторг (Rser)	Показує, скільки в середньому клієнт платить за послуги
		Покращення якості	Рівень повернення товарів (Уд_vozvr)	Визначає відсоток повернутих товарів для встановлення якості
Всі підрозділи	Центр витрат	Зменшення витрат	Витрати на виправлення браку (Cv_brak), переробки операцій, що не задовольнили клієнтів (Cper)	Встановлює, скільки витрат виникло внаслідок невідповідності якості продукту
			Витрати на гарантійне обслуговування (C_gar)	Визначає, скільки витрат виникло внаслідок здійснення гарантійного обслуговування

## Продовження табл. Ц.1

1	2	3	4	5
Допоміжні підрозділи, сервісні служби, спрямовані на надання додаткових послуг	Центр витрат	Покращення сервісного обслуговування	Кількість звертань щодо переробки операцій (K_zver)	Показує відсоток перероблених операцій
		Покращення післяпродажного обслуговування	Кількість скарг на після-продажне обслуговування (Ksk_pp)	Показує відсоток скарг на після-продажне обслуговування для контролю якості наданих послуг
<b>Перспектива «НАВЧАННЯ ТА РОЗВИТОК»</b>				
Адміністрація	Центр інвестицій	Окупність коштів на навчання	Рівень віддачі інвестованих в навчання коштів (Ri_nav)	Визначає окупність витрачених коштів на навчання
		Розвиток інформаційних технологій	Кількість співробітників, які можуть отримувати інформацію із мережі одночасно (K_pers)	Показує налагодженість інформаційних технологій
Відділ організаційного розвитку	Центр витрат	Покращення рівня досвідченості персоналу	Відсоток кваліфікованих працівників (Udkval)	Визначає рівень кваліфікованості персоналу
	Центр доходів, витрат	Збільшення кількості наданих послуг працівниками	Продуктивність співробітників (Pt); виторг з розрахунку на одну одиницю фонду оплати праці (R/For)	Характеризує ефективність праці та окупність витрат на оплату праці
Всі підрозділи	Центр витрат	Зменшення витрат	Витрати на навчання персоналу (Cnav)	Показує, скільки коштів виплачено на навчання для порівняння з минулорічними показниками та ефективністю праці

## Продовження табл. Ц.1

1	2	3	4	5
		Мотивація персоналу	Фонд винагород за результатами роботи (C_vin)	Аналізує заохочення працівників
		Підвищення рівня задоволеності працівників	Індекс задоволеності працівників (Izadov)	Характеризує рівень задоволеності працівників
Допоміжні підрозділи, сервісні служби, спрямовані на надання додаткових послуг	Центр витрат	Зменшення витрат	Витрати на оплату праці та навчання допоміжного персоналу (Fop_dop)	Аналізує доцільність наймання допоміжного персоналу
		Збільшення ефективності додаткових послуг	Співвідношення витрат на персонал до доходу від надання додаткових послуг (Fop/Rdop)	Показує ефективність надання додаткових послуг

Таблиця Ц.2 - Рекомендації щодо розрахунку та трактуванню показників

Показник	Розрахунок	Оптимальне значення показника індикатора	Примітки
1	2	3	4
Рентабельність активів	Чистий прибуток/Активи	Максимальне	
Рентабельність інвестицій	Чистий прибуток/Інвестиції	Максимальне	
Оборотність оборотних активів	Чистий дохід/Оборотні активи	Максимальне	
Абсолютна ліквідність	Грошові активи/Поточні зобов'язання	0,2-0,35	
Швидка ліквідність	(Оборотні активи – запаси)/поточні зобов'язання	Перевищує 1	
Поточна ліквідність	Оборотні активи/Поточні зобов'язання	Перевищує 2	
Коефіцієнт автономії	Власний капітал/Активи	Перевищує 0,5	

## Продовження табл. Ц.2

1	2	3	4
Кількість нових проектів	X	До 5	
Оборотність інвестицій	Чистий дохід/Інвестиції	Максимальне	
Відхилення фактичних витрат від планових (собівартість)	Фактична собівартість – Планова собівартість	0	Якщо планова собівартість набагато більше за фактичну, то є ймовірність, що собівартість заздалегідь завищують для покращення показників
Коефіцієнт ресурсовіддачі	Чистий дохід/Середня вартість активів	Максимальне	
Частка витрат допоміжних підрозділів у загальних витратах діяльності	Витрати допоміжних підрозділів/Загальні витрати комплексу	Менше 0,5	
Прибутковість допоміжних підрозділів	Прибуток від операційної діяльності допоміжних підрозділів/Витрати операційної діяльності допоміжних підрозділів	Максимальне	
Темп зростання фонду оплати праці	Фонд оплати праці у поточному періоді / Фонд оплати праці у минулому періоді	Менше темпу зростання прибутку	
Темп зростання витрат на якість	Витрати на якість у поточному періоді/ Витрати на якість у минулому періоді	Менше темпу зростання чистого доходу	
Частка довгострокових угод у загальній кількості угод	Кількість довгострокових угод/ Загальна кількість угод	Максимальне	Довгострокові угоди передбачають мінімізацію ризиків щодо відсутності угод у майбутньому, а також зменшення витрат на рекламу

## Продовження табл. Ц.2

1	2	3	4
Задоволеність контрагентів якістю продукції	Кількість задоволених клієнтів/ Загальна кількість клієнтів	1	
Частка трансакційних витрат у загальних витрат	Трансакційні витрати / Загальні витрати	0	
Частка створеної через аутсорсинг вартості	(Дохід, отриманий за рахунок витрат на аутсорсинг + Економія від витрат на аутсорсинг замість самостійного виконання процесу)	Позитивне значення	
Частка рекламаций та жалоб у загальній кількості наданих послуг	Кількість рекламаций та жалоб / Загальна кількість наданих послуг	0	
Кількість бонусних програм	Загальна кількість бонусних програм	До 5	
Кількість втрачених угод	Загальна кількість втрачених угод	0	
Частка виграних тендерів	Кількість виграних угод / Загальна кількість тендерів, в яких було прийнято участь	1	
Рівень завантаженості потужностей	Випуск продукції / Нормативне значення випуску продукції	1	
Втрати від підвищення податкових ставок	Витрати на податки у поточному періоді за ставками поточного періоду – Витрати на податки у поточному періоді за ставками минулого періоду	0	
Втрати від можливого підвищення закупівельних цін	(Нова ціна – стара ціна) x кількість придбаних товарів	0	
Коефіцієнт ризику	Можливі втрати/Очікувані прибутки	0	

## Продовження табл. Ц.2

1	2	3	4
Час виконання замовлення	-	Мінімальне	
Частка браку у загальному обсязі продукції	Сума бракованої продукції / Загальний обсяг продукції	0	
Частка процесів, що автоматизовані	Кількість процесів, що автоматизовані / Загальна кількість процесів	1	
Витрати, потрачені на залучення нових клієнтів, тис. грн	-	0	
Частка задоволених скарг	Кількість скарг, що задоволені / Загальна кількість скарг	1	
Темпи зростання витрат на рекламу	Витрати на рекламу у поточному періоді / Витрати на рекламу у минулому періоді	Мінімальне	
Кількість переглядів сайтів за період	-	Максимальне	
Рівень утримання клієнтів	Кількість клієнтів, що повернулися протягом року / Загальна кількість клієнтів	1	
Частка замовлень, здійснених вперше	Кількість замовлень, зроблених вперше / Загальна кількість замовлень	Максимальне	Якщо більша частина клієнтів – постійні, це навпаки добре, проте нові клієнти також важливі для будь-якого підприємства
Рівень повернення товарів	Сума повернутих товарів / Загальна сума реалізованих товарів	0	
Кількість звертань щодо переробки операцій	-	0	
Кількість скарг на після продажне обслуговування	-	0	

## Продовження табл. Ц.2

1	2	3	4
Рівень віддачі інвестованих в навчання коштів	Додатковий дохід, отриманий за рахунок підвищення кваліфікації робітників / Витрати на навчання	Більше 1	
Кількість співробітників, які можуть отримувати інформацію із мережі одночасно	-	Максимальне	
Відсоток кваліфікованих працівників	Кількість робітників, що мають відповідну освіту / Загальна кількість робітників	1	
Темпи зростання витрат на навчання персоналу	Витрати на навчання персоналу у поточному періоді / Витрати на навчання у минулому періоді	Мінімальне	Слід зазначити, що, з одного боку, витрати треба мінімізувати, з іншого боку, на навчання необхідно час від часу витратити кошти
Темпи зростання витрат на оплату праці та навчання допоміжного персоналу	Витрати на оплату праці та навчання допоміжного персоналу у поточному періоді / Витрати на оплату праці та навчання допоміжного персоналу у минулому періоді	Мінімальне	
Співвідношення витрат на персонал до доходу від надання додаткових послуг	Витрати на персонал / Дохід від надання додаткових послуг	<1	

## Додаток Ч

Таблиця Ч.1 - Характеристика управлінської звітності

Звіт	Показники, що входять до звіту	Підрозділи	Періодичність подання
Консолідований баланс	Основні засоби, запаси, дебіторська заборгованість за товари, роботи послуги, інша дебіторська заборгованість, витрати майбутніх періодів, інші оборотні активи, власний капітал, забезпечення майбутніх платежів, довгострокові зобов'язання, кредиторська заборгованість, витрати на оплату праці, податки та обов'язкові платежі, інші поточні зобов'язання	За комплексом один раз на рік	
Консолідований звіт про фінансові результати	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), собівартість продукції (товарів, робіт, послуг), валовий прибуток, інші операційні доходи, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, операційний прибуток, фінансові доходи і витрати, інвестиційні доходи і витрати, чистий прибуток		
Відомість з аналізу ринкової вартості	Ринкова вартість комплексу		
Відомість з аналізу активів	Рентабельність активів, ресурсовіддача, дохідність активів	За підрозділами, зведення за комплексом	Мінімум один раз на рік
Відомість з аналізу інвестицій	Рентабельність, оборотність інвестицій		
Відомість з аналізу оборотних активів	Оборотність оборотних активів, вивільнення оборотних коштів		



## Продовження табл. Ч.1

1	2	3	4
Звіт маркетингової служби	Частка ринку, кількість нових проектів, частка довгострокових угод, частка рекламаций та жалоб у загальній кількості наданих послуг; задоволеність клієнтів якістю продукції, кількість бонусних програм; витрати на збут; час виконання замовлення, загальний обсяг замовлень, виходу виготовленої і реалізованої продукції, частка браку у загальному обсязі продукції, витрати на дослідження й розробку нових продуктів, витрати, потрачені на залучення нових клієнтів, кількість скарг; частка задоволених скарг, витрати на рекламу; кількість переглядів сайтів за період, замовлення вперше, рівень утримання клієнтів, число продаж на одного споживача; середньоденний виторг, рівень повернення товарів, витрати на гарантійне обслуговування, кількість скарг на післяпродажне обслуговування, кількість звертань щодо переробки операцій	За підрозділами, зведення за комплексом	Мінімум один раз на рік
Бюджет доходів і витрат	Планові продажі, дохід від продажу продукції (товарів, робіт, послуг), собівартість продукції (товарів, робіт, послуг), витрати операційної діяльності		
Відомість з аналізу витрат допоміжних підрозділів	Частка витрат допоміжних підрозділів у загальних витратах діяльності, складові витрат допоміжних підрозділів, прибутковість допоміжних підрозділів	Підрозділи, що надають додаткові послуги	
Відомість з аналізу витрат на якість	Складові витрат на якість, їх частка у загальній кількості витрат	За підрозділами, зведення за комплексом	
Відомість з аналізу трансакційних витрат	Складові трансакційних витрат, їх частка у загальній кількості витрат		

## Продовження табл. Ч.1

1	2	3	4
Відомість з аналізу процесів на аутсорсингу	Перелік процесів, що передано на аутсорсинг; який дохід отримано завдяки процесам, що передано на аутсорсинг, можливі витрати, якщо процеси виконувати самостійно, співвідношення таких витрат та дійсних витрат на аутсорсинг, частка створеної через аутсорсинг вартості	За підрозділами, зведення за комплексом	
Відомість з аналізу угод з постачальниками	Кількість втрачених угод		
Відомість з аналізу завантаженості потужностей	Рівень завантаженості потужностей		
Відомість з аналізу ризиків	Втрати від підвищення податкових ставок; втрати від можливого підвищення закупівельних цін; втрати від зменшення обсягів продажу, коефіцієнт ризику		
Відомість з автоматизації процесів	Перелік процесів, що автоматизовані, частка процесів, що автоматизовані		
Відомість з аналізу витрат на навчання	Перелік витрат на навчання, їх частка у загальній кількості витрат		
Відомість з аналізу кваліфікації працівників	Відсоток кваліфікованих працівників		
Відомість винагород за результатами роботи	Фонд винагород за результатами роботи		
Відомість з аналізу співвідношення витрат на персонал до доходу від надання додаткових послуг	Співвідношення витрат на персонал до доходу від надання додаткових послуг		

Таблиця 4.2 - Відповідність управлінської звітності стратегічним цілям та управлінським рішенням

Рівень	Звіт	Стратегічна ціль	Приклади управлінських рішень
1	2	3	4
Стратегічний	Консолідований баланс	Зростання ринкової вартості	Прийняття рішення щодо продажу бізнесу
Стратегічний	Консолідований звіт про фінансові результати	Підвищення рентабельності, збільшення продаж	Наймання аудиторів щодо перевірки бухгалтерського обліку (калькулювання собівартості, прийняття рішення щодо виходу однієї складової з комплексу тощо)
	Відомість з аналізу ринкової вартості	Зростання ринкової вартості	Прийняття рішення щодо продажу бізнесу
Тактичний	Відомість з аналізу активів	Підвищення рентабельності, раціональне використання ресурсів, використання потенціалу активів	Перегляд маркетингової політики
Стратегічний	Відомість з аналізу інвестицій	Підвищення рентабельності, ефективності виробничо-господарської діяльності, удосконалення управління інвестиційною діяльністю	Пошук нових інвесторів, перегляд використання інвестованих коштів
Тактичний	Відомість з аналізу оборотних активів	Забезпечення своєчасного залучення фінансових ресурсів, оптимізація запасів та інструментів	Визначення економічного розміру запасів, складання договору з банком про можливість короткострокового кредиту на випадок недостатньої кількості коштів
Стратегічний, тактичний, оперативний	Звіт маркетингової служби	Забезпечення стійкого розвитку, підтримка високої дохідності наявних операцій, налагодження нових напрямів діяльності, зменшення витрат, збільшення цінності логістичного ланцюга постачань, постійне вдосконалення бізнес-процесів, збільшення ефективності бізнес-процесів, розвиток партнерства з постачальниками, покращення сервісного обслуговування, збільшення якості і продуктивності, розробка й розвиток нових продуктів, завоювання і поява нових клієнтів, покращення іміджу, бренду, наявність постійних клієнтів, збільшення продаж, покращення гарантійного, сервісного і післяпродажного обслуговування	Спроба повторити підписати договори відносно втрачених угод, збільшення реклами, наймання додаткових працівників на післяпродажне та гарантійне обслуговування, перегляд стратегії комплексу

Продовження табл. Ч.2

1	2	3	4
Тактичний	Бюджет доходів і витрат	Підтримка високої дохідності наявних операцій, зменшення витрат, збільшення продажів	За допомогою методичного підходу оптимізація витрати та закласти в бюджет нові суми
Тактичний, оперативний	Відомість з аналізу витрат допоміжних підрозділів	Зменшення витрат	Перегляд необхідності допоміжних підрозділів
	Відомість з аналізу витрат на якість		Виключення окремих складових витрат на якість
	Відомість з аналізу трансакційних витрат		Виключення окремих складових трансакційних витрат, проведення бесіди з окремими працівниками щодо виникнення витрат, які викликають сумнів
Оперативний	Відомість з аналізу процесів на аутсорсингу	Аутсорсинг	Передача ще одного процесу на аутсорсинг
	Відомість з аналізу угод з постачальниками	Розвиток партнерства з постачальниками	Припинення участі в тендерах
Тактичний	Відомість з аналізу завантаженості потужностей	Визначення невикористаних резервів	Для реалізації нових напрямків діяльності використання незадіяних потужностей
Стратегічний, тактичний	Відомість з аналізу ризиків	Мінімізація ризиків	Закупка окремих запасів «наперед» через ризик підвищення цін
Оперативний	Відомість з автоматизації процесів	Автоматизація процесів	Наймання спеціалістів для вдосконалення наявного програмного забезпечення

Продовження табл. Ч.2

1	2	3	4
Тактичний, оперативний	Відомість з аналізу витрат на навчання	Зменшення витрат	Прийняття рішень про направлення на навчання тих працівників, що працюють у комплексі не менше 1 року
Оперативний	Відомість з аналізу кваліфікації працівників	Покращення рівня досвідченості персоналу	Направлення на підвищення кваліфікації окремих працівників
Тактичний	Відомість винагород за результатами роботи	Мотивація персоналу	Зміна відсотку винагороди за результатами роботи
	Відомість з аналізу співвідношення витрат на персонал до доходу від надання додаткових послуг	Збільшення ефективності додаткових послуг	Переведення окремих працівників, що надають додаткові послуги, на основні послуги, виконання додаткових послуг буде здійснюватись у рамках суміщення професій

## Додаток Ш

Таблиця Ш.1. Графік документообігу (формування, передачі і зберігання управлінської звітності)

Найменування документа	Складання (отримання) документа			Перевірка документа		Обробка документа		Передача в архів	
	Відповідальний за виписку	Відповідальний за складання	Термін виконання	Відповідальний за перевірку	Термін надання	Відповідальний за обробку	Термін виконання	Відповідальний за передачу	Термін передачі
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Консолідований баланс	Головний спеціаліст з управлінського обліку	Головний спеціаліст з управлінського обліку	До 1 березня наступного за звітним року	Інший спеціаліст з управлінського обліку/ представник аутсорсингової компанії	3 дні з дати надання	Головний спеціаліст з управлінського обліку	У день надходження	Головний спеціаліст з управлінського обліку	Після закінчення трьох років
Консолідований звіт про фінансові результати	Головний спеціаліст з управлінського обліку	Головний спеціаліст з управлінського обліку	До 1 березня наступного за звітним року	Інший спеціаліст з управлінського обліку/ представник аутсорсингової компанії	3 дні з дати надання	Головний спеціаліст з управлінського обліку	У день надходження	Головний спеціаліст з управлінського обліку	Після закінчення трьох років
Відомість з аналізу ринкової вартості	Головний спеціаліст з управлінського обліку	Спеціаліст з управлінського обліку	До 1 березня наступного за звітним року	Інший спеціаліст з управлінського обліку/ представник аутсорсингової компанії	3 дні з дати надання	Спеціаліст з управлінського обліку	У день надходження	Головний спеціаліст з управлінського обліку	Після закінчення трьох років

## Продовження табл. Ш.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Відомість з аналізу активів	Головний спеціаліст з управлінського обліку	Спеціаліст з управлінського обліку	До 1 лютого наступного за звітним року	Інший спеціаліст з управлінського обліку/ представник аутсорсингової компанії	3дні з дати надання	Спеціаліст з управлінського обліку	У день надходження	Головний спеціаліст з управлінського обліку	Після закінчення трьох років
Відомість з аналізу інвестицій	Головний спеціаліст з управлінського обліку	Спеціаліст з управлінського обліку	До 1 лютого наступного за звітним року	Інший спеціаліст з управлінського обліку/ представник аутсорсингової компанії	3дні з дати надання	Спеціаліст з управлінського обліку	У день надходження	Головний спеціаліст з управлінського обліку	Після закінчення трьох років
Відомість з аналізу оборотних активів	Головний спеціаліст з управлінського обліку	Спеціаліст з управлінського обліку	До 1 лютого наступного за звітним року	Інший спеціаліст з управлінського обліку/ представник аутсорсингової компанії	3дні з дати надання	Спеціаліст з управлінського обліку	У день надходження	Головний спеціаліст з управлінського обліку	Після закінчення трьох років

## Продовження табл. Ш.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Звіт маркетингової служби	Головний спеціаліст з управлінського обліку	Спеціаліст з управлінського обліку, представник відділу маркетингу, аутсорсингової компанії	До 1 лютого наступного за звітним року	Інший спеціаліст з управлінського обліку/ представник аутсорсингової компанії	15 днів з дати надання	Спеціаліст з управлінського обліку	У день надходження	Головний спеціаліст з управлінського обліку	Після закінчення трьох років
Бюджет доходів і витрат	Головний спеціаліст з управлінського обліку	Спеціаліст з управлінського обліку, представник відділу маркетингу, бухгалтерії	До 25 числа поточного місяця з плануванням на наступний	Інший спеціаліст з управлінського обліку/ представник аутсорсингової компанії	15 днів з дати надання	Спеціаліст з управлінського обліку	У день надходження	Головний спеціаліст з управлінського обліку	Після закінчення трьох років
Відомість з аналізу витрат допоміжних підрозділів	Головний спеціаліст з управлінського обліку	Спеціаліст з управлінського обліку	До 1 лютого наступного за звітним року	Інший спеціаліст з управлінського обліку/ представник аутсорсингової компанії	3 дні з дати надання	Спеціаліст з управлінського обліку	У день надходження	Головний спеціаліст з управлінського обліку	Після закінчення трьох років



## Продовження табл. Ш.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Відомість з аналізу витрат на якість	Головний спеціаліст з управлінського обліку	Спеціаліст з управлінського обліку	До 1 лютого наступного за звітним року	Інший спеціаліст з управлінського обліку/представник аутсорсингової компанії	Здні з дати надання	Спеціаліст з управлінського обліку	У день надходження	Головний спеціаліст з управлінського обліку	Після закінчення трьох років
Відомість з аналізу трансакційних витрат	Головний спеціаліст з управлінського обліку	Спеціаліст з управлінського обліку	До 1 лютого наступного за звітним року	Інший спеціаліст з управлінського обліку/представник аутсорсингової компанії	Здні з дати надання	Спеціаліст з управлінського обліку	У день надходження	Головний спеціаліст з управлінського обліку	Після закінчення трьох років
Відомість з аналізу процесів, переданих на аутсорсинг	Головний спеціаліст з управлінського обліку	Спеціаліст з управлінського обліку	До 1 лютого наступного за звітним року	Інший спеціаліст з управлінського обліку/представник аутсорсингової компанії	Здні з дати надання	Спеціаліст з управлінського обліку	У день надходження	Головний спеціаліст з управлінського обліку	Після закінчення трьох років
Відомість з аналізу угод з постачальниками	Головний спеціаліст з управлінського обліку	Спеціаліст з управлінського обліку	До 1 лютого наступного за звітним року	Інший спеціаліст з управлінського обліку/представник аутсорсингової компанії	Здні з дати надання	Спеціаліст з управлінського обліку	У день надходження	Головний спеціаліст з управлінського обліку	Після закінчення трьох років

## Продовження табл. Ш.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Відомість з аналізу завантаженості потужностей	Головний спеціаліст з управлінського обліку	Спеціаліст з управлінського обліку	До 1 лютого наступного за звітним року	Інший спеціаліст з управлінського обліку/ представник аутсорсингової компанії	3дні з дати надання	Спеціаліст з управлінського обліку	У день надходження	Головний спеціаліст з управлінського обліку	Після закінчення трьох років
Відомість з аналізу ризиків	Головний спеціаліст з управлінського обліку	Спеціаліст з управлінського обліку	До 1 лютого наступного за звітним року	Інший спеціаліст з управлінського обліку/ представник аутсорсингової компанії	3дні з дати надання	Спеціаліст з управлінського обліку	У день надходження	Головний спеціаліст з управлінського обліку	Після закінчення трьох років
Відомість з автоматизації процесів	Головний спеціаліст з управлінського обліку	Спеціаліст з управлінського обліку	До 1 лютого наступного за звітним року	Інший спеціаліст з управлінського обліку/ представник аутсорсингової компанії	3дні з дати надання	Спеціаліст з управлінського обліку	У день надходження	Головний спеціаліст з управлінського обліку	Після закінчення трьох років
Відомість з аналізу витрат на навчання	Головний спеціаліст з управлінського обліку	Спеціаліст з управлінського обліку	До 1 лютого наступного за звітним року	Інший спеціаліст з управлінського обліку/ представник аутсорсингової компанії	3дні з дати надання	Спеціаліст з управлінського обліку	У день надходження	Головний спеціаліст з управлінського обліку	Після закінчення трьох років

## Продовження табл. Ш.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Відомість з аналізу кваліфікації працівників	Головний спеціаліст з управлінського обліку	Спеціаліст з управлінського обліку	До 1 лютого наступного за звітним року	Інший спеціаліст з управлінського обліку/ представник аутсорсингової компанії	3дні з дати надання	Спеціаліст з управлінського обліку	У день надходження	Головний спеціаліст з управлінського обліку	Після закінчення трьох років
Відомість винагород за результатами роботи	Головний спеціаліст з управлінського обліку	Спеціаліст з управлінського обліку	До 1 лютого наступного за звітним року	Інший спеціаліст з управлінського обліку/ представник аутсорсингової компанії	3дні з дати надання	Спеціаліст з управлінського обліку	У день надходження	Головний спеціаліст з управлінського обліку	Після закінчення трьох років
Відомість з аналізу співвідношення витрат на персонал до доходу від надання додаткових послуг	Головний спеціаліст з управлінського обліку	Спеціаліст з управлінського обліку	До 1 лютого наступного за звітним року	Інший спеціаліст з управлінського обліку/ представник аутсорсингової компанії	3дні з дати надання	Спеціаліст з управлінського обліку	У день надходження	Головний спеціаліст з управлінського обліку	Після закінчення трьох років

**Додаток Ш**  
**Форми управлінської звітності**

**Таблиця Ш.1. Робоча таблиця для підготовки консолідованого балансу готельно-ресторанного комплексу  
(на прикладі кафе «Чердак»), грн**

Показники	ТОВ «ЧЕРДАК НА КАРАЗНА»	ФОП Шиян Н. О.	Елімінування* (виключення)		Консолідований баланс
			Дт	Кт	
1	2	3	4	5	6
Незавершені капітальні інвестиції	-	-	-	-	101000,00
Основні засоби	14000,00	87000,00	-	-	(Ст. 2+3+4-5)
Довгострокові біологічні активи	-	-	-	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції	-	-	-	-	(Ст. 2+3+4-5)
Усього за розділом I	14000,00	87000,00	-	-	101000,00 (Ст. 2+3+4-5)
Запаси	112528,00	64967,85	-	-	177495,85
Поточні біологічні активи	-	-	-	-	(Ст. 2+3+4-5)
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	4200,00	-	-	4200,00	217,00
Інша поточна дебіторська заборгованість	217,00	-	-	-	(Ст. 2+3+4-5)
Поточні фінансові інвестиції	-	-	-	-	-
Гроші та їх еквіваленти	2117,00	22748,57	-	-	-
Витрати майбутніх періодів	-	-	-	-	(Ст. 2+3+4-5)
Інші оборотні активи	-	-	-	-	-
Усього за розділом II	119062,00	87716,42,42	-	4200,00	202578,42 (Ст. 2+3+4-5)
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	-	-	-	-	-
Усього активів	133062,00	174716,42	-	4200,00	303578,42 (Ст. 2+3+4-5)

Продовження табл. Щ.1

1	2	3	4	5	6
I. Власний капітал	31710,00	149010,13	-	-	180720,13
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	-	-	-	-	(Ст. 2+3+5-4)
Короткострокові кредити банків	-	-	-	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за:					
довгостроковими зобов'язаннями	-	-	-	-	32042,72
товари, роботи, послуги	17889,00	18353,72	4200,00	-	(Ст. 2+3+5-4)
розрахунками з бюджетом	1574,00	-	-	-	1574,00
розрахунками зі страхуванням	-	-	-	-	(Ст. 2+3+5-4)
розрахунками з оплати праці	5289,75	7352,57	-	-	12642,32
					(Ст. 2+3+5-4)
Доходи майбутніх періодів	-	-	-	-	-
					(Ст. 2+3+5-4)
Інші поточні зобов'язання	76599,25	-	-	-	76599,25
					(Ст. 2+3+5-4)
Усього за розділом III	101352,00	25706,29	4200,00	-	122858,29
					(Ст. 2+3+5-4)
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	-	-	-	-	-
Всього капіталу та зобов'язань	133062,00	174716,42	4200,00	-	303578,42
					(Ст. 2+3+5-4)

\* елімінація внутрішньої операції між суб'єктами господарювання – складовими готельно-ресторанного комплексу, показується загальна сума за всіма суб'єктами господарювання

Таблиця Щ.2. Робоча таблиця для підготовки консолідованого звіту про фінансові результати  
(на прикладі кафе «Чердак»), грн

Показники	ТОВ «ЧЕРДАК НА КАРАЗІНА»	ФОП Шиян Н. О.	Елімінування *	Консолідований звіт про фінансові результати
1	2	3	4	5
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	209940,00	285303,59	16200,00	479043,59 (Ст. 2+3+/-4)
Інші операційні доходи	-	-	-	- (Ст. 2+3+/-4)
Інші доходи	-	-	-	- (Ст. 2+3+/-4)
Разом доходи	209940,00	285303,59	16200,00	479043,59 (Ст. 2+3+/-4)
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	177218,00	199537,97	7200,00	369555,97 (Ст. 2+3+/-4)
Інші операційні витрати	29100,00	18370,00	-	47470,00 (Ст. 2+3+/-4)
Інші витрати	-	-	-	- (Ст. 2+3+/-4)
Разом витрати	206318,00	217907,97	7200,00	417025,97 (Ст. 2+3+/-4)
Податок на прибуток	-	-	-	- (Ст. 2+3+/-4)
Чистий прибуток	3622,00	67395,62	9000,00	62017,62 (Ст. 2+3+/-4)

\* елімінування внутрішньої операції між суб'єктами господарювання – складовими готельно-ресторанного комплексу, показується загальна сума за всіма суб'єктами господарювання

Кафе «ЧЕРДАК»:  
ТОВ «ЧЕРДАК НА КАРАЗІНА»  
ФОП Шиян Н. О.

### АНАЛІЗ РИНКОВОЇ ВАРТОСТІ

Підрозділ	Вартість, грн	Питома вага, %	Мінімальна вартість аналогу на ринку, грн	Максимальна вартість аналогу на ринку, грн
1	2	3	4	5
Бар	145000,00	42	X	X
Кухня	200000,00	58	X	X
Сума, грн	345000,00	100	78000,00	1250000,00

Примітки: на поточний момент ринкова вартість ближче до мінімальної вартості аналогу на ринку

Спеціаліст з  
управлінського обліку

підпис

Алексєенко С. І.

Рис. Щ.1. Відомість з аналізу ринкової вартості (розроблено автором)

ТОВ «ЧЕРДАК НА КАРАЗІНА»  
Код ЄДРПОУ 38634016

АНАЛІЗ АКТИВІВ

Показник	Значення
1	2
1. Активи, грн	133062,00
2. Чистий прибуток, грн	3622,00
3. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), грн	209940,00
4. Рентабельність активів	0,0272
5. Ресурсовіддача	1,5777

Примітки:

Спеціаліст з  
управлінського обліку

підпис

Алексєєнко С. І.

Рис. Щ.2. Відомість з аналізу активів за підрозділами (розроблено автором)



Кафе «ЧЕРДАК»:  
ТОВ «ЧЕРДАК НА КАРАЗІНА»  
ФОП Шиян Н. О.

### АНАЛІЗ АКТИВІВ

Показник	ТОВ «ЧЕРДАК НА КАРАЗІНА» (бар)	ФОП Шиян Н. О. (кухня)	Сума за комплексом, грн
1	2	3	4
Активи, грн	133062,00	174716,42	303578,42
Питома вага активів у комплексі, %	43	57	1
Чистий прибуток, грн	3622,00	67395,62	62017,62
Питома вага прибутку у комплексі, %	5,1	94,9	1
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), грн	209940,00	285303,59	479043,59
Питома вага у чистому доході, %	42,39	57,61	1
Рентабельність активів, %	2,72	38,57	20,43
Ресурсовіддача	1,5777	1,63	1,578

Примітки: бар, хоч і є прибутковим, однак зменшує загальну рентабельність кафе, тому слід переглянути використання активів з метою встановлення альтернативних варіантів використання, а також проаналізувати структуру

Спеціаліст з  
управлінського обліку

підпис

Алексєенко С. І.

Рис. Щ.3. Відомість з аналізу активів за комплексом у цілому (розроблено автором)

ТОВ «ФОРС С»  
Код ЄДРПОУ 33677217

Підрозділ: готель

### АНАЛІЗ ІНВЕСТИЦІЙ

Показник	Інвестор 1	Інвестор 2
1	2	3
1. Інвестиції, грн	20000,00	35000,00
2. Прибуток від інвестиції, грн	2000,00	1500,00
3. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), грн	77800,00	112747,00
4. Рентабельність інвестицій	0,1	0,0429
5. Оборотність інвестицій	3,89	3,22

Примітки: необхідно звернути увагу на послуги, проінвестовані другим інвестором, переглянути маркетингову політику

Спеціаліст з  
управлінського обліку

підпис

Секучова С. П.

Рис. Щ.4. Відомість з аналізу інвестицій за підрозділами (розроблено автором)

ТОВ «ФОРС С»  
Код ЄДРПОУ 33677217

### АНАЛІЗ ІНВЕСТИЦІЙ

Показник	Готель	Ресторан	Сума за комплексом, грн
1	2	3	4
Інвестиції, грн	55000,00	25000,00	80000,00
Кількість інвесторів, шт.	2	1	3
Питома вага інвестицій у комплексі, %	68,75	31,25	1
Прибуток від інвестиції, грн	3500,00	4000,00	7500,00
Питома вага прибутку у комплексі, %	46,67	53,33	1
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), грн	190547,00	87468,00	278015,00
Питома вага у чистому доході, %	68,54	31,46	1
Рентабельність інвестицій, %	6,36	16	9,38
Оборотність інвестицій	3,46	3,5	3,48

Примітки: слід переглянути витрати у готелі, тому що оборотність майже однакова за комплексом, однак рентабельність різна. Також слід проаналізувати, чи можливо підвищити ціни на послуги у готелі з метою підвищення прибутковості

Спеціаліст з  
управлінського обліку

підпис

Секучова С. П.

Рис. Щ.5. Відомість з аналізу активів за комплексом у цілому (розроблено автором)

ТОВ «ЧЕРДАК НА КАРАЗІНА»

Код ЄДРПОУ 38634016

## АНАЛІЗ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Показник	Значення
1	2
1. Середній залишок оборотних активів, грн	119062,00
2. Число днів в аналізованому періоді, днів	180
3. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), грн	209940,00
4. Коефіцієнт оборотності оборотних активів за поточний період	1,76
5. Коефіцієнт оборотності оборотних активів за минулий період	1,34
6. Оборотність в днях, днів	102
7. Коефіцієнт завантаження коштів в обороті	0,5671
8. Одноденна виручка, грн	1166,33
9. Різниця в оборотності обігових коштів	0,42
10. Вивільнення з обігу грошових коштів, грн	37705,53

Примітки:

Спеціаліст з  
управлінського обліку

підпис

Алексєєнко С. І.

Рис. Щ.6. Відомість з аналізу оборотних активів за підрозділами (розроблено автором)

Кафе «ЧЕРДАК»:  
ТОВ «ЧЕРДАК НА КАРАЗІНА»  
ФОП Шиян Н. О.

АНАЛІЗ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Показник	ТОВ «ЧЕРДАК НА КАРАЗІНА» (бар)	ФОП Шиян Н. О. (кухня)	Сума за комплексом, грн
1	2	3	4
1. Середній залишок оборотних активів, грн	119062,00	87716,42	202578,42
2. Число днів в аналізованому періоді, днів	180	180	180
3. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), грн	209940,00	285303,59	479043,59
4. Коефіцієнт оборотності оборотних активів за поточний період	1,76	3,25	2,36
5. Коефіцієнт оборотності оборотних активів за минулий період	1,34	3,24	2,19
6. Оборотність в днях, днів	102	55	76,12
7. Коефіцієнт завантаження коштів в обороті	0,5671	0,3074	0,4229
8. Одноденна виручка, грн	1166,33	1585,02	2661,35
9. Різниця в оборотності обігових коштів	0,42	0,01	0,17
10. Вивільнення з обігу грошових коштів, грн	-37705,53	-880,57	-16159,13

Примітки: оборотність оборотних активів у барі менше, ніж на кухні, що пояснюється терміном придатності продуктів і напоїв, є сенс переглянути запаси напоїв, а також плану на закупки з метою зменшення запасів

Спеціаліст з  
управлінського обліку

підпис

Алексєєнко С. І.

Рис. Щ.7. Відомість з аналізу оборотних активів за комплексом (розроблено автором)

ТОВ «ФОРС С»

Код ЄДРПОУ 33677217

## ЗВІТ МАРКЕТИНГОВОЇ СЛУЖБИ

## РОЗДІЛ 1. Продажі

Показник	Готель	Ресторан	Сума за комплексом, грн
1	2	3	4
1. Частка ринку, %	5	1	4
2. Час виконання замовлення, хв.	10	25	17,5
3. Загальний обсяг замовлень, шт.	720	5706	6426
4. Кількість замовлень вперше, шт.	217	243	460
5. Рівень утримання клієнтів	0,9	0,9	0,9
6. Число продаж на одного споживача, разів	3	99	102
7. Середньоденний виторг, грн	12000,00	17483,00	29483,00

Примітки: необхідно покращити час виконання замовлення

## РОЗДІЛ 2. Проекти, програми, угоди

Показник	Готель	Ресторан	Сума за комплексом, грн
1	2	3	4
1. Кількість нових проектів, шт.	0	0	0
2. Частка довгострокових угод	0	0,1	0,1
3. Кількість бонусних програм, шт.	1	1	2

Примітки: необхідно проаналізувати нові проекти у конкурентів, а також запропонувати підприємствам довгострокові угоди на ланчі працівникам, запровадити додаткову бонусну програму, наприклад, скидки чи бонуси до свят

Спеціаліст з  
управлінського обліку

підпис

Секучова С. П.

Рис. Щ.8. Звіт маркетингової служби за комплексом, 1, 2 розділ (розроблено автором)

ТОВ «ФОРС С»  
Код ЄДРПОУ 33677217

ЗВІТ МАРКЕТИНГОВОЇ СЛУЖБИ  
РОЗДІЛ 3. Задоволеність/незадоволеність клієнтів

Показник	Готель	Ресторан	Сума за комплексом, грн
1	2	3	4
1. Частка рекламаций у загальній кількості наданих послуг	0	0	0
2. Задоволеність клієнтів якістю продукції, %	0,85	0,79	0,82
3. Частка браку у загальному обсязі продукції	0	0	0
4. Кількість скарг	1	4	4
5. Частка задоволених скарг, %	100	75	88
6. Рівень повернення товарів	1	2	3
7. Кількість скарг на післяпродажне обслуговування	0	0	0
8. Кількість звертань щодо переробки операцій	1	2	3

Примітки: скарги пов'язані з тим, що надані блюда/напої не відповідали меню, адміністратору треба контролювати винос блюд та заздалегідь продумати варіанти задоволення скарг

РОЗДІЛ 4. Витрати на збут

Субконто	Готель	Ресторан	Сума за комплексом, грн
1	2	3	4
1. Витрати на залучення нових клієнтів, грн	22400,00	22400,00	44800,00
2. Витрати на рекламу, грн	72000,00	44000,00	116000,00
3. Витрати на дослідження ринку, грн	0	0	0
4. Витрати на дослідження й розробку нових продуктів	0	0	0
5 Інші (за П(С)БО 16)	38000,00	49000,00	87000,00

Примітки: з метою залучення нових клієнтів та покращення іміджу слід розробити нові блюда

Спеціаліст з  
управлінського обліку

підпис

Секучова С. П.

Рис. Щ.9. Звіт маркетингової служби за комплексом, 3, 4 розділ (розроблено автором)

ТОВ «ФОРС С»

Код ЄДРПОУ 33677217

## ЗВІТ МАРКЕТИНГОВОЇ СЛУЖБИ

## РОЗДІЛ 5. Інші дослідження

Показник	Готель	Ресторан	Сума за комплексом, грн
1	2	3	4
1. Кількість переглядів сайту за період	12649	17367	30016
2. Інші	-	-	-

Примітки:

## РОЗДІЛ 6. Асортимент додаткових послуг

Показник	Сума за комплексом, грн
1	4
1. Проведення майстер-класів, грн	28000,00
2. Послуги гольф-клубу, грн	154000,00
3. Проведення конференцій, семінарів, грн	32000,00
4. Масаж та догляд за тілом, грн	34000,00
5. Послуги косметології, грн	42000,00
6. Послуги тренажерного залу, грн	12000,00
7. Фітнес, грн	11000,00
8. Водна аеробіка, грн	15000,00
9. Організація весіль, грн	24000,00

Примітки:

Спеціаліст з

управлінського обліку

підпис

ПІБ

Рис. Щ.10. Звіт маркетингової служби за комплексом, 5, 6 розділ (розроблено автором)



Готель «Мир»:  
Готель  
Кафе  
Перукарня

### АНАЛІЗ ПРОЦЕСІВ НА АУТСОРСИНГУ

Показник	Готель	Кафе	Перукарня	Сума за комплексом, грн
1	2	3	4	5
1. Перелік процесів, переданих на аутсорсинг	Сервісне обслуговування	Бухгалтерське обслуговування	Бухгалтерське обслуговування	X
2. Дохід, отриманий завдяки процесам, переданим на аутсорсинг	-	-		-
3. Витрати на аутсорсинг	5000,00	1000,00	500,00	6500,00
4. Витрати на процеси, якщо їх обслуговувати власними силами	8000,00	1220,00	3904,00	13124,00
5. Співвідношення витрат на аутсорсинг до витрат на ті ж самі процеси, виконані власними силами	0,63	0,82	0,13	0,50
6. Частка створеної через аутсорсинг вартості	-	-	-	-

Примітки: аутсорсинг є вигідним, адже дозволяє зекономити на заробітній платі бухгалтеру та ІТ-спеціалістам

Спеціаліст з

Рис. Щ.11. Відомість з аналізу процесів, переданих на аутсорсинг (розроблено автором)

Готель «Мир»:  
Готель  
Кафе  
Перукарня

АНАЛІЗ РИЗИКІВ

Показник	Готель	Кафе	Перукарня	Сума за комплексом, грн
1	2	3	4	5
1. Втрати від підвищення податкових ставок, грн	-	960,00	45,00	1005,00
2. Втрати від можливого підвищення закупівельних цін, грн	2948,60	877,34	1356,00	5181,94
3. Втрати від зменшення обсягів виробництва, грн	-	-	-	-
4. Можливі втрати від реалізації нових проектів, грн	12000,00	23000,00	10000,00	45000,00
5. Очікувані прибутки від реалізації нових проектів, грн	22000,00	34000,00	15000,00	71000,00
6. Коефіцієнт ризику	0,55	0,67	0,67	0,63

Примітки:

Рис. Щ.12. Відомість з аналізу ризиків (розроблено автором)

Готель «Мир»:  
Готель  
Кафе  
Перукарня

### АНАЛІЗ АВТОМАТИЗАЦІЇ ПРОЦЕСІВ

Показник	Готель	Кафе	Перукарня
1	2	3	4
1. Перелік процесів, що автоматизовано	Введення замовлень, бухгалтерський облік, прибирання номерів (частково)	Введення замовлень, бухгалтерський облік, еквайринг, приготування кави	-
2. Перелік процесів, що не автоматизовано	Приймання замовлень, надання скидок, прибирання номерів, вентиляція, обслуговування клієнтів, відкриття номерів	Приймання замовлень, надання скидок, миття посуду, вентиляція, приготування блюд, коктейлів, обслуговування клієнтів	Приймання замовлень, надання скидок, надання послуг перукара та косметолога
3. Частка процесів, що автоматизовані	0,5	0,5	0

Примітки:

Рис. Щ.13. Відомість з автоматизації процесів (розроблено автором)

## Додаток Ю

Таблиця Ю.1 - Розрахунок показників на підприємствах готельно-ресторанного комплексу для побудови стратегічної карти

Показник	SUPERIOR GOLF & SPA RESORT	Кафе «ЧЕРДАК»	Кафе «КОЛО»	За даними ТОВ «Галар-аудит»	«Тернопіль-готель»	Готель «Дніпро»	Готель «Харків»	Готель «Металіст»	Готель «ЧІЧКОВ»	ГОТЕЛЬ «МИР»
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
<b>Перспектива «ФІНАНСИ»</b>										
Рентабельність активів	0,068	0,192	0,047	0,137	0,0342	0,0046	-0,0894	-0,315	0,189	-0,091
Рентабельність інвестицій	0,667	2,1	0,381	0,942	X	X	X	X	X	0,7
Оборотність оборотних активів	13,735	6,015	7,061	5,889	0,93	2,95	2,615	2,147	1,129	9,39
Абсолютна ліквідність	0,035	0,219	0,08	0,041	0,012	0,101	0,019	0,162	1,078	0,068
Швидка ліквідність	0,1	0,318	0,222	0,434	1,012	1,193	0,64	0,268	8,665	0,191
Поточна ліквідність	0,888	1,52	0,639	0,968	1,03	1,896	0,686	0,269	9,724	0,506
Коефіцієнт автономії	0,321	0,513	0,209	0,287	0,575	0,967	0,733	0,42	0,587	0,718
Кількість нових проектів	2	2	2	2	X	X	X	X	X	1
Оборотність інвестицій	81,267	48,815	29,017	27,887	X	X	X	X	X	26,499
Відхилення фактичних результатів від планових (собівартість)	0,033	0,0003	0,057	0,019	X	X	X	X	X	0,056
Коефіцієнт ресурсовіддачі	8,278	4,454	3,568	4,064	0,406	0,121	0,479	0,336	0,591	1,34
Частка витрат допоміжних підрозділів у загальних витратах діяльності	0,19	0,31	0,32	0,41	X	X	X	X	X	0,16
Темп зростання фонду оплати праці	1,1	1,12	1,2	1,34	X	1,26	X	0,92	X	1,06
Темп зростання витрат на якість	1	0,92	1,12	1,15	X	X	X	X	X	0,94
<b>Перспектива «ВНУТРІШНІ ПРОЦЕСИ»</b>										
Частка довгострокових угод у загальній кількості угод	0,18	0,12	0,09	0,1	X	X	X	X	X	0,1

Продовження табл. Ю.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Задоволеність контрагентів якістю продукції, %	82%	93%	94%	96%	X	X	X	X	X	84%
Частка трансакційних витрат у загальних витрат	0,08	0,12	0,08	0,19	0,21	0,27	0,13	0,34	0	0,2
Частка створеної через аутсорсинг вартості	0	0,1	0,15	0,16	X	X	X	X	X	0
Частка рекламацій та жалоб у загальній кількості наданих послуг	0	0,1	0,02	0,05	X	X	X	X	X	0,08
Кількість бонусних програм, шт.	0	1	3	4	X	X	X	X	X	0
Кількість втрачених угод, шт.	12	7	2	4	X	X	X	X	X	8
Частка виграних тендерів	0	0	0	0	X	X	X	X	X	0
Рівень завантаженості потужностей, %	78%	84%	89%	83%	X	X	X	X	X	83%
Втрати від підвищення податкових ставок, грн	-	1616,8	532,80	1616,8	X	X	X	X	X	1005
Втрати від можливого підвищення закупівельних цін, грн	0	0	0	0	X	X	X	X	X	5181,94
Час виконання замовлення, хв	30	25	25	30	25	35	30	40	20	35
Частка браку у загальному обсязі продукції	3%	3%	3%	2%	X	X	X	X	X	2%
Частка процесів, що автоматизовані	0,7	0,8	0,82	0,85	X	X	X	X	X	0,5
Витрати, потрачені на залучення нових клієнтів, тис. грн	12	25	22	14	X	X	X	X	X	12
Перспектива «КЛІЄНТИ»										
Частка задоволених скарг	100%	100%	100%	93%	X	X	X	X	X	100%
Темпи зростання витрат на рекламу	1,2	1,18	1,07	1,08	X	X	X	0	0	1,06
Кількість переглядів сайту за період, разів	67524	112685	98674	79998	X	X	X	X	X	87468
Рівень утримання клієнтів	82%	89%	79%	89%	X	X	X	X	X	83%
Часта замовлень, здійснених вперше	0,47	0,54	0,62	0,66	X	X	X	X	X	0,69
Рівень повернення товарів	3%	2%	2%	1%	X	X	X	X	X	0

Продовження табл. Ю.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Кількість звертань щодо переробки операцій	3%	2%	2%	1%	X	X	X	X	X	2%
Кількість скарг на після продажне обслуговування	0	0	0	2	X	X	X	X	X	0
Перспектива «НАВЧАННЯ ТА РОЗВИТОК»										
Рівень віддачі інвестованих в навчання коштів	0,88	0,91	0,92	0,88	X	X	X	X	X	0,89
Кількість співробітників, які можуть отримувати інформацію із мережі одночасно	3	3	5	6	X	X	X	X	X	3
Відсоток кваліфікованих працівників	0,69	0,71	0,82	0,83	X	X	X	X	X	0,7
Темпи зростання витрат на навчання персоналу	0,97	1,12	1,07	1,07	X	X	X	X	X	0,96
Темпи зростання витрат на оплату праці та навчання допоміжного персоналу	1,03	1,07	1,05	1,05	X	X	X	X	X	1,06
Співвідношення витрат на персонал до доходу від надання додаткових послуг	0,92	0,76	0,72	0,77	X	X	X	X	X	0,71

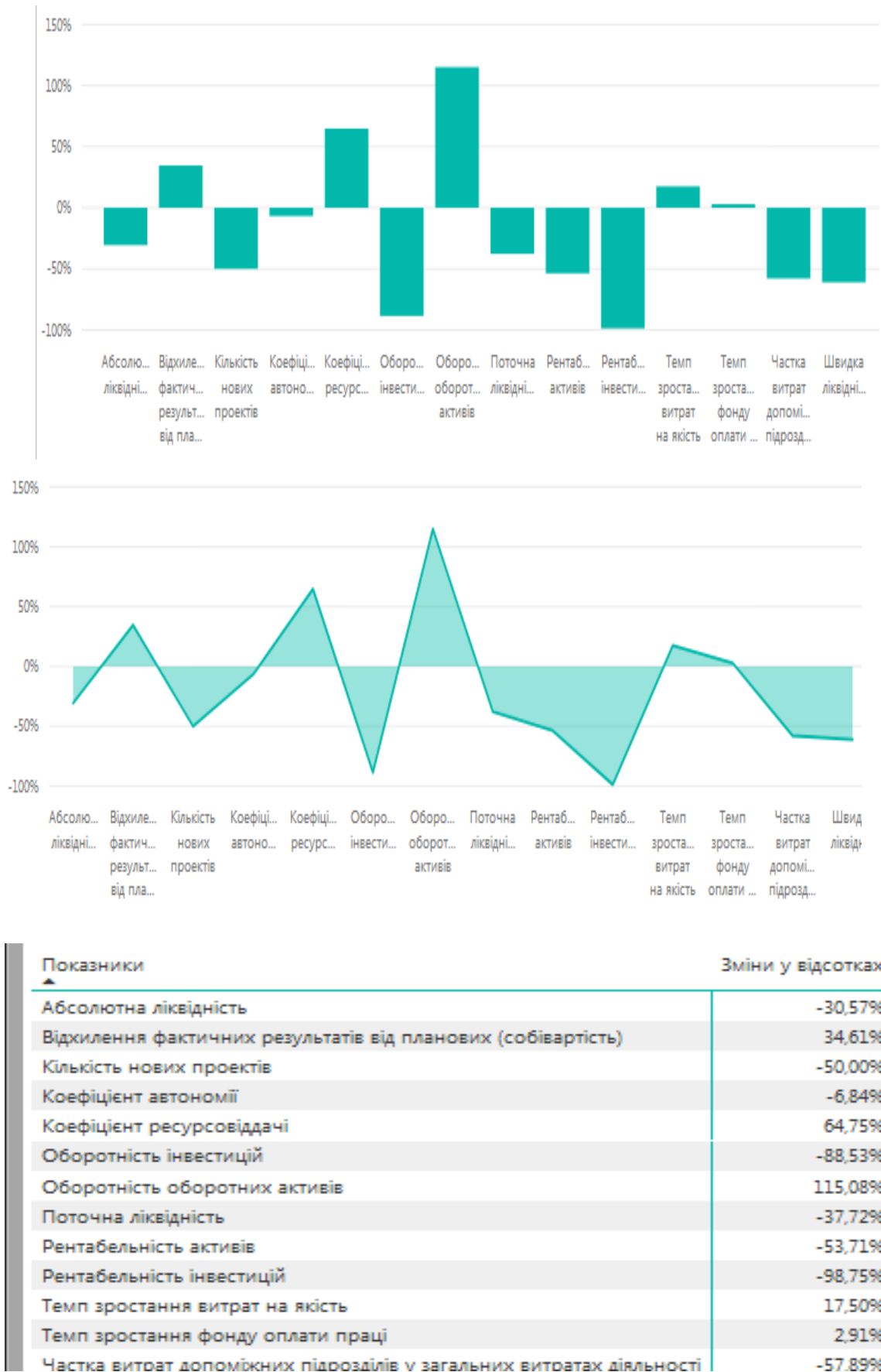


Рис. Ю.1. Приклад візуалізації показників за перспективою «ФІНАНСИ»

## Додаток Я

Таблиця Я.1 - Напрямки скорочення витрат на підприємствах готельно-ресторанного комплексу

№з/п	Види витрат	Заходи для скорочення витрат	Ризики реалізації заходів
1	2	3	4
1.	Матеріальні витрати	Пошук нових постачальників, зокрема, намагались придбавати не у посередників, а у виробника	Погіршення якості та умов поставок, низька відповідальність постачальників
		Аналіз логістичних каналів для встановлення поточного стану запасів та можливостей щодо їх скорочення, наприклад, за рахунок скорочення складів чи часткового їх об'єднання	Погіршення чи порушення умов зберігання запасів
		Скорочення ланковості товаропросування і відстані перевезень, застосування системи «just in time», що дозволить зменшити кількість запасів, звільнити складські приміщення, які можна буде використовувати в інших напрямках чи здавати в оренду	Ризик залежності від поставок «точно у строк», якщо приміщення здавати в оренду, то нові орендарі можуть заважати постояльцям та працівникам
		Автоматизація та модернізація обладнання	Ризик не окупності проекту капіталовкладень, небажання працівників освоювати техніку та працювати на новому обладнанні
		Застосування нових видів сировини та матеріалів	Погіршення якості послуг
		Перегляд доцільності використання окремих матеріалів	Погіршення якості послуг, зменшення привабливості для клієнтів
		Зменшення та запобігання браку, використання відходів	Погіршення якості послуг через використання відходів там, де необхідно використовувати нові матеріали
2.	Витрати на оплату праці	Підвищення продуктивності праці за рахунок автоматизації процесів, застосування ефективної техніки та/чи нових розробок, зміни або модернізації обладнання	Скорочення штату, що завжди негативно відображається на мікрокліматі закладу



## Продовження табл. Я.1

1	2	3	4
		Посилення контролю співвідношення темпів зростання продуктивності праці та заробітної плати	Ризик незадоволення працівників оплатою праці
		Скорочення управлінського штату (уникнення ситуації «на одного робітника два керівника»)	Зниження контролю та регулювання процесів
		При наявності вакантних посад запропонування штатним працівникам на умовах суміщення професій за окрему доплату виконувати додаткову роботу	Ризик того, що працівники почнуть гірше виконувати свою основну роботу
		Нарахування заробітної плати частково відповідно до окладу, частково у вигляді відсотка від реалізації чи премії за досягнення певних результатів	Ризик того, що працівники почнуть діяти не в інтересах підприємства, а на отримання бонусів
3.	Транспортні витрати	Розрахунок оптимальних розмірів замовлень	Ризик неврахування псування продуктів
		Вибір місцевих постачальників	Погіршення якості та умов поставок, низька відповідальність постачальників
		Використання послуг спеціальних служб з проектування ланцюгів і каналів доставки, зокрема з перевірки транспорту, моделювання дистрибутивної мережі, зменшення порожніх міст, покращення маршрутизації та часу доставки	Ризик того, що доцільного та економічно вигідного служби не запропонують, що призведе до виникнення неефективних неповоротних витрат
4.	Витрати, пов'язані з експлуатацією та утриманням матеріально-технічної бази	Скорочення кількості невстановленого обладнання, недопущення його простоїв	Ризик того, що зайве використання обладнання для уникнення простоїв призведе до виникнення додаткових витрат; ризик того, що при списанні (продажу) обладнання рідко буде виникати необхідність його використання
		Запобігання проведення ремонтних робіт, зменшення їх кількості	Погіршення матеріально-технічної бази

## Продовження табл. Я.1

1	2	3	4
		Вибір більш дешевого дизайну, підтримка інтер'єру у випадку псування наявних цінностей	Зменшення привабливості закладу
		Здавання в оренду законсервованих приміщень	Ризик того, що нові орендарі можуть заважати постояльцям та працівникам
5.	Адміністративні витрати	Контроль доцільності відряджень	Ризик того, що внаслідок не затвердження відряджень призведе до втрати майбутніх вигод
		Контроль за виникненням трансакційних витрат, їх окремий облік	Окремий облік потребує додаткових витрат в організації бухгалтерського обслуговування
		Перегляд доцільності бізнес-операцій, пов'язаних з управлінням	Зменшення контролю бізнес-процесів
		Вибір іншого банку з більш дешевшим обслуговуванням	Погіршення умов розрахунково-касового обслуговування, зменшення послуг, що надає цей банк
		Вибір альтернативних програм з ведення бухгалтерського обліку, формування та відправки звітності	Погіршення умов та якості ведення бухгалтерського обліку
		Переведення окремих процесів на аутсорсинг	Погіршення контролю, ведення обліку тощо, незацікавленість у розвитку діяльності
6.	Витрати на збут	Перегляд доцільності всіх видів реклам	Зменшення реклами може призвести до зниження популярності закладу
		Перегляд доцільності проведення всіх маркетингових досліджень	Ризик відсутності необхідної інформації для управління
		Вибір більш дешевших варіантів упаковки продукції, товарів	Зменшення привабливості закладу
		Зменшення витрат на рекламу за рахунок реєстрації в Інтернет Системах Бронювання, наприклад, booking.com, letsbar.com.ua тощо	Зменшення ефективності маркетингових дій

## Продовження табл. Я.1

1	2	3	4
		Переведення окремих процесів на аутсорсинг	Незацікавленість у розвитку діяльності, неврахування особливостей діяльності закладу
7.	Витрати на ресурсозабезпечення	Встановлення лічильників	Додаткові витрати на придбання та встановлення лічильників
		Зменшення обсягів використання води, електроенергії, опалення тощо	Погіршення умов праці, зменшення привабливості закладу
8.	Витрати на підготовку до осінньо-зимового періоду	Встановлення нових вікон, що зменшують тепловтрати	Додаткові витрати на придбання нових вікон
		Проведення утеплення стін	Додаткові витрати на утеплення стін
9.	Витрати на проведення протипожежних закладів	Пошук нових контрагентів	Погіршення якості та умов наданих послуг
10.	Витрати на оплату послуг сторонніх організацій (телекомунікаційні, поштові, кур'єрські послуги тощо)	Пошук нових контрагентів	Погіршення якості та умов наданих послуг
11.	Витрати на класифікацію готелю	Наймання спеціальних організацій, що надають такі послуги	Витрати на наймання можуть перевищувати отримані вигоди
12.	Витрати на поліграфічні послуги	Пошук нових контрагентів	Погіршення якості та умов наданих послуг
		Зменшення поліграфічної продукції, її об'єднання	Зниження привабливості закладу
13.	Витрати на проведення конференцій	Перегляд доцільності проведення, поділ процесів на частково самостійне виконання, частково – через аутсорсинг	Ризик втрати додаткових вигод, зв'язків у бізнес-середовищі
14.	Витрати на організацію та підтримку дитячих кімнат	Перегляд доцільності наявності дитячих кімнат, їх ефективності, як варіант, створення замість дитячої кімнати дитячого куточку	Зниження привабливості закладу
15.	Витрати на музичний фон	Вибір більш дешевої альтернативи (музика з інтернету, апаратура, що в наявності, якщо «жива музика», то чи відмовитись від неї, чи вибрати більш дешевого вокаліста	Зниження привабливості закладу

## Продовження табл. Я.1

1	2	3	4
16.	Витрати, що пов'язані з видаленням плям, фарбуванням	Встановлення, що при бажанні клієнта лише попраці річ, то це послуги власної пральні, для виділення плям, фарб, що потребують спеціальної обробки чи засобів чистки, тощо надаються контакти відповідних закладів	Незадоволеність клієнтів щодо виконання прохання
17.	Витрати на організацію та проведення лікувальних процедур	Внесення більш дешевих та простих лікувальних процедур	Зниження привабливості закладу
18.	Витрати на проведення змагань (у басейні, тренажерному залі)	Проведення такої маркетингової політики, щоб учасники не тільки відвідували тренажерний зал/басейн тощо, але і проживали у готелі, харчувались у ресторані і таке інше	Витрати на проведення маркетингової політики можуть зменшити ефективність заходу чи призвести до збитків

## Додаток АА

Таблиця АА.1. – Показники властивостей якості послуг готельно-ресторанного комплексу

№з/п	Показники	Розрахунок/визначення	Властивість якості	Метод отримання даних
1	2	3	4	5
1.	Фондовіддача	Чистий дохід від реалізації/Середня вартість основних засобів	Технічна оснащеність	Розрахунковий метод
2.	Категорія	Присвоєння балів залежно від «зірковості»: Відсутність «зірок» - 0 балів; 1 зірка – 1 бал; 2 зірки – 2 бали; 3 зірки – 3 бали; 4 зірки – 4 бали; 5 зірок – 5 балів	Наявність «зірок»	Бальний метод
3.	Коефіцієнт широти асортименту додаткових послуг	Кількість додаткових послуг за групою у готельно-ресторанному комплексі/кількість додаткових послуг у середньому у галузі	Асортимент додаткових послуг	Розрахунковий метод
4.	Середній час виконання замовлення	Еталонне значення/ (Сума часу виконання замовлень/кількість замовлень)	Швидкість обслуговування	Експериментальний, розрахунковий методи
5.	Коефіцієнт автоматизації процесів	Кількість автоматизованих процесів/Кількість процесів	Автоматизація процесів	Документальний, розрахунковий
6.	Частка працівників, що підвищують кваліфікацію	Кількість працівників, що підвищують кваліфікацію як мінімум один раз на рік/середня кількість працівників за рік	Рівень компетентності працівників	Документальний, розрахунковий
7.	Рівень задоволеності клієнтів	Кількість задоволених клієнтів/Загальна кількість клієнтів	Якість обслуговування персоналом	Документальний, розрахунковий
8.	Рівень якості виконання проміжних процесів	Кількість задоволених клієнтів виконанням проміжних процесів/Загальна кількість виконаних проміжних процесів	Якість виконання проміжних процесів	Соціологічний метод (опитування)

## Продовження табл. АА.1

1	2	3	4	5
9.	Рівень задоволеності номерами готелю	Кількість клієнтів, задоволених номерним фондом/Загальна кількість гостей номерів	Якість номерного фонду	Соціологічний метод (опитування)
10.	Рівень задоволеності послугами харчування	Кількість клієнтів, задоволених харчуванням/Загальна кількість клієнтів, що користувались послугами харчування	Якість харчування	Соціологічний метод (опитування)
11.	Рівень задоволеності тенісним кортом	Кількість клієнтів, задоволених якістю тенісного корту/Загальна кількість клієнтів, що користувались послугами тенісного корту	Якість тенісного корту	Соціологічний метод (опитування)
12.	Рівень задоволеності гольф-полем і тренувальними зонами	Кількість клієнтів, задоволених якістю гольф-поля і тренувальних зон/Загальна кількість клієнтів, що користувались послугами гольф-клубу	Якість гольф-поля і тренувальних зон	Соціологічний метод (опитування)
13.	Рівень задоволеності фітнесом і зонами відпочинку	Кількість клієнтів, задоволених якістю фітнесу і зон відпочинку/Загальна кількість клієнтів, що користувались можливостями фітнесу і зон відпочинку	Якість фітнесу і зон відпочинку	Соціологічний метод (опитування)
14.	Рівень задоволеності SPA-послугами	Кількість клієнтів, задоволених якістю SPA/Загальна кількість клієнтів, що користувались послугами SPA	Якість SPA	Соціологічний метод (опитування)
15.	Рівень задоволеності проведенням майстер-класів	Кількість клієнтів, задоволених якістю проведення майстер-класів/Загальна кількість клієнтів, що приходили на майстер-класи	Якість проведення майстер-класів	Соціологічний метод (опитування)

## Продовження табл. АА.1

1	2	3	4	5
16.	Рівень обслуговування сервісними службами	Кількість клієнтів, задоволених обслуговуванням сервісних служб/Загальна кількість клієнтів, що користувались послугами сервісних служб	Співробітництво із сервісними службами	Соціологічний метод (опитування)
17.	Рівень знання технічної безпеки	Кількість працівників, що здали опитування з техніки безпеки/Загальна кількість працівників	Знання технічної безпеки	Соціологічний метод (опитування)
18.	Рейтинг за оцінкою мандрівників	Присвоєння балів залежно від місця у рейтингу у місті: 1-3 місце – 5 балів; 4,5 місце – 4 бали; 6-8 місце – 3 бали; 9, 10 місце – 2 бали; нижче 10 місця – 1 бал	Оцінка мандрівників	Бальний метод
19.	Рейтинг за оцінкою експертів		Оцінка експертів	Бальний метод

## Додаток АБ

### Властивості послуг готельно-ресторанного комплексу

**Таблиця АБ.1. – Анкета опитування на встановлення вагомості властивостей якості послуг готельно-ресторанного комплексу**

Шановний респондент!

З метою проведення кількісної оцінки якості послуг готельно-ресторанного комплексу просимо проранжувати властивості якості послуг наступним чином: найбільш важливій властивості присвоїти ранг 19, найменш важливій з перелічених – 1.

Номер властивості	Характеристика	Ранг (від 1 до 19)
1	Технічна оснащеність	
2	Наявність «зірок»	
3	Асортимент додаткових послуг	
4	Швидкість обслуговування	
5	Автоматизація процесів	
6	Рівень компетентності працівників	
7	Якість обслуговування персоналом	
8	Якість виконання проміжних процесів	
9	Якість номерного фонду	
10	Якість харчування	
11	Якість тенісного корту	
12	Якість гольф-поля і тренувальних зон	
13	Якість SPA	
14	Якість фітнесу і зон відпочинку	
15	Якість майстер-класів	
16	Співробітництво із сервісними службами	
17	Знання технічної безпеки	
18	Оцінка мандрівників	
19	Оцінка експертів	

**Таблиця АБ.2. – Результати проведення опитування на встановлення вагомості властивостей якості послуг готельно-ресторанного комплексу**

Номер властивості	Відповіді експертів					Розрахунок значень групових коефіцієнтів вагомості			
	1	2	3	4	5	q <sub>i</sub> '	A	q <sub>i</sub>	$\sum_{i=1}^n q_i = 1$
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	16	15	14	16	16	15,4	35,4	0,435028	1
2	6	7	7	7	7	6,8		0,19209	
3	13	13	13	13	14	13,2		0,372881	



## Продовження табл. АБ.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
4	17	16	16	15	17	16,2	33,2	0,487952	1
5	9	10	10	11	9	9,8		0,295181	
6	8	6	6	8	8	7,2		0,216867	
7	18	19	18	18	19	18,4	30,4	0,605263	1
8	14	12	11	12	11	12		0,394737	
9	19	18	19	19	18	18,6	49,8	0,373494	1
10	15	17	17	17	15	16,2		0,325301	
11	1	1	1	1	1	1		0,02008	
12	2	2	2	2	2	2		0,040161	
13	5	5	5	5	5	5		0,100402	
14	4	4	4	4	4	4		0,080321	
15	3	3	3	3	3	3		0,060241	
16	7	8	8	6	6	7	20,6	0,339806	1
17	12	14	15	14	13	13,6	0,660194		
18	11	11	12	10	12	11,2	20,4	0,54902	1
19	10	9	8	9	10	9,2		0,45098	

Таблиця АБ.3. – Показники властивостей послуг готельно-ресторанного комплексу «Superior Golf & Spa Resort»

Номер властивості	Показник	Еталонне значення	Фактичне значення	Коефіцієнт вагомості	Комплексний показник еталонний	Комплексний показник готельно-ресторанного комплексу
1	2	3	4	5	6	7
1	Фондовіддача	25	20,84	0,435028	10,8757	9,0659835
2	Категорія	5	5	0,19209	0,96045	0,96045
3	Коефіцієнт широти асортименту додаткових послуг	1	0,91	0,372881	0,372881	0,3393217
4	Середній час виконання замовлення	1	0,67	0,487952	0,487952	0,3269278
5	Коефіцієнт автоматизації процесів	1	0,73	0,295181	0,295181	0,2154821
6	Частка працівників, що підвищують кваліфікацію	1	0,47	0,216867	0,216867	0,1019275
7	Рівень задоволеності клієнтів	1	0,81	0,605263	0,605263	0,490263

## Продовження табл. АБ.3

1	2	3	4	5	6	7
8	Рівень якості виконання проміжних процесів	1	0,94			
				0,394737	0,394737	0,3710528
9	Рівень задоволеності номерами готелю	1	0,93			
				0,373494	0,373494	0,3473494
10	Рівень задоволеності послугами харчування	1	0,91			
				0,325301	0,325301	0,2960239
11	Рівень задоволеності тенісним кортом	1	0,82			
				0,02008	0,02008	0,0164656
12	Рівень задоволеності гольф-полем і тренувальними зонами	1	0,87			
				0,040161	0,040161	0,0349401
13	Рівень задоволеності фітнесом і зонами відпочинку	1	0,79			
				0,100402	0,100402	0,0793176
14	Рівень задоволеності SPA-послугами	1	0,88			
				0,080321	0,080321	0,0706825
15	Рівень задоволеності проведенням майстер-класів	1	0,83			
				0,060241	0,060241	0,05
16	Рівень обслуговування сервісними службами	1	0,94			
				0,339806	0,339806	0,3194176
17	Рівень знання технічної безпеки	1	1			
				0,660194	0,660194	0,660194
18	Рейтинг за оцінкою мандрівників	5	5			
				0,54902	2,7451	2,7451
19	Рейтинг за оцінкою експертів	5	4			
				0,45098	2,2549	1,80392
Комплексний показник сумарний					21,20903	18,294819

## Додаток АВ

## Інтегрований ABC- та XYZ-аналіз витрат операційної діяльності готельно-ресторанного комплексу

Таблиця АВ.1 – XYZ-аналіз витрат операційної діяльності готельно-ресторанного комплексу SUPERIOR  
GOLF & SPA RESORT

№з/п	Види витрат	Сума витрат за рік, тис. грн	Середнє значення, тис. грн	Коефіцієнт варіації, %	Діапазон категорії	Група
1	2	3	4	5	6	7
1	Витрати на інформаційні послуги	144,00	12,00	0	v € [0;10]	X
2	Витрати на оренду	240,00	20,00	1		
3	Амортизація	416,60	34,72	2		
4	Витрати на послуги банку	38,20	3,18	2		
5	Витрати на оплату плаці і соціальні заходи адміністраторам, консультантам	1476,70	123,06	3		
6	Витрати на зв'язок	12,20	1,02	3		
7	Витрати на оплату праці і соціальні заходи адміністрації	2122,30	176,86	4		
8	Витрати на оплату праці і соціальні заходи офіціантів, барменів	884,20	73,68	5		
9	Витрати на оплату праці і соціальні заходи менеджерів служби харчування, завантаженості, з розселення і номерного фонду	772,80	64,40	7		
10	Витрати на оплату праці і соціальні заходи бухгалтерії	484,80	40,40	7		
11	Списані МШП	89,40	7,45	9		
12	Витрати на оплату праці і соціальні заходи помічника, розсильного, кур'єра, водія	581,10	48,43	9		
13	Витрати на оплату праці і соціальні заходи косметологів і масажистів	427,40	35,62	9		
14	Витрати на оплату праці і соціальні заходи тренерів	627,10	52,26	9		
15	Витрати на оплату праці і соціальні заходи покоївок, прибиральниць, мийників посуду	919,84	76,65	10		

## Продовження табл. АВ.1

1	2	3	4	5	6	7		
16	Витрати на оплату професійних послуг (аудиторські, юридичні, консультаційні, оцінка майна)	96,00	8,00	11	v € (10;20]	Y		
17	Транспортні витрати	112,60	9,38	11				
18	Продукти і матеріали, витрачені при наданні майстер-класів	48,10	4,01	11				
19	Витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг)	144,20	12,02	11				
20	Собівартість пакувальних матеріалів	14,30	1,19	12				
21	Матеріали, витрачені у фітнес-центрі	79,40	6,62	12				
22	Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища	48,00	4,00	12				
23	Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі	612,70	51,06	13				
24	Продукти, витрачені на приготування коктейлів	375,64	31,30	14				
25	Собівартість напоїв у частині матеріальних витрат (за виключенням продуктів, витрачених на приготування коктейлів)	1064,88	88,74	14				
26	Матеріали, витрачені у басейні	86,20	7,18	14				
27	Продукти і матеріали, витрачені на SPA-процедури	98,60	8,22	16				
28	Витрати на відрядження	96,60	8,05	18				
29	Матеріали, витрачені у тенісному корті	123,40	10,28	19				
30	Матеріали, витрачені у гольф-клубі	217,60	18,13	21			v € (20;10]	Z
31	Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів	44,70	3,73	22				
32	Організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати	120,00	10,00	22				
33	Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання приміщень	588,90	49,08	23				
34	Витрати на медичне страхування	23,30	1,94	24				
35	Продукти, витрачені на приготування блюд	2474,18	206,18	26				
36	Витрати на вдосконалення технології приготування блюд, якості надання послуг	12,40	1,03	31				
37	Нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей	3,80	0,32	36				

**Таблиця АВ.2– ABC-аналіз витрат операційної діяльності готельно-ресторанного комплексу SUPERIOR  
GOLF & SPA RESORT за значимістю**

№з/п	Вид витрат	Сума витрат, тис. грн	Питома вага витрат, %	Питома вага накопичувальним підсумком, %	Група
1	2	3	4	5	6
1	Продукти, витрачені на приготування блюд	2474,18	15,74	15,74	А
2	Витрати на оплату праці і соціальні заходи адміністрації	2122,30	13,50	29,24	
3	Витрати на оплату праці і соціальні заходи адміністраторам, консультантам	1476,70	9,39	38,63	
4	Собівартість напоїв у частині матеріальних витрат (за виключенням продуктів, витрачених на приготування коктейлів)	1064,88	6,77	45,40	
5	Витрати на оплату праці і соціальні заходи покоївок, прибиральниць, мийників посуду	919,84	5,85	51,25	
6	Витрати на оплату праці і соціальні заходи офіціантів, барменів	884,20	5,62	56,88	
7	Витрати на оплату праці і соціальні заходи менеджерів служби харчування, завантаженості, з розселення і номерного фонду	772,80	4,92	61,79	
8	Витрати на оплату праці і соціальні заходи тренерів	627,10	3,99	65,78	
9	Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі	612,70	3,90	69,68	
10	Витрати на оплату праці і соціальні заходи помічника, розсильного, кур'єра, водія	581,10	3,70	73,37	В
11	Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання приміщень	588,90	3,75	77,12	
12	Витрати на оплату праці і соціальні заходи бухгалтерії	484,80	3,08	80,20	
13	Витрати на оплату праці і соціальні заходи косметологів і масажистів	427,40	2,72	82,92	
14	Амортизація	416,60	2,65	85,57	
15	Продукти, витрачені на приготування коктейлів	375,64	2,39	87,96	
16	Витрати на оренду	240,00	1,53	89,49	
17	Матеріали, витрачені у гольф-клубі	217,60	1,38	90,87	
18	Витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг)	144,20	0,92	91,79	
19	Витрати на інформаційні послуги	144,00	0,92	92,70	
20	Матеріали, витрачені у тенісному корті	123,40	0,78	93,49	
21	Організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати	120,00	0,76	94,25	
22	Транспортні витрати	112,60	0,72	94,97	

## Продовження табл. АВ.2

1	2	3	4	5	7
23	Продукти і матеріали, витрачені на SPA-процедури	98,60	0,63	95,59	С
24	Витрати на відрядження	96,60	0,61	96,21	
25	Витрати на оплату професійних послуг (аудиторські, юридичні, консультаційні, оцінка майна)	96,00	0,61	96,82	
26	Списані МШП	89,40	0,57	97,39	
27	Матеріали, витрачені у басейні	86,20	0,55	97,94	
28	Матеріали, витрачені у фітнес-центрі	79,40	0,51	98,44	
29	Продукти і матеріали, витрачені при наданні майстер-класів	48,10	0,31	98,75	
30	Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища	48,00	0,31	99,05	
31	Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів	44,70	0,28	99,34	
32	Витрати на послуги банку	38,20	0,24	99,58	
33	Витрати на медичне страхування	23,30	0,15	99,73	
34	Собівартість пакувальних матеріалів	14,30	0,09	99,82	
35	Витрати на вдосконалення технології приготування блюд, якості надання послуг	12,40	0,08	99,90	
36	Витрати на зв'язок	12,20	0,08	99,98	
37	Нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей	3,80	0,02	100,00	

**Таблиця АВ.3—Інтегрований ABC- та XYZ-аналіз 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
1	2	3	4	5	6	7
1	Продукти, витрачені на приготування блюд	2474,18	15,74	26	A	Z
2	Витрати на оплату праці і соціальні заходи адміністрації	2122,30	13,50	4	A	X
3	Витрати на оплату плаці і соціальні заходи адміністраторам, консультантам	1476,70	9,39	3	A	X

## Продовження табл. АВ.3

1	2	3	4	5	6	7
4	Собівартість напоїв у частині матеріальних витрат (за виключенням продуктів, витрачених на приготування коктейлів)	1064,88	6,77	14	A	Y
5	Витрати на оплату праці і соціальні заходи покоївок, прибиральниць, мийників посуду	919,84	5,85	10	A	X
6	Витрати на оплату праці і соціальні заходи офіціантів, барменів	884,20	5,62	5	A	X
7	Витрати на оплату праці і соціальні заходи менеджерів служби харчування, завантаженості, з розселення і номерного фонду	772,80	4,92	7	A	X
8	Витрати на оплату праці і соціальні заходи тренерів	627,10	3,99	9	A	X
9	Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі	612,70	3,90	13	A	Y
10	Витрати на оплату праці і соціальні заходи помічника, розсильного, кур'єра, водія	581,10	3,70	9	B	X
11	Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання приміщень	588,90	3,75	23	B	Z
12	Витрати на оплату праці і соціальні заходи бухгалтерії	484,80	3,08	7	B	X
13	Витрати на оплату праці і соціальні заходи косметологів і масажистів	427,40	2,72	9	B	X
14	Амортизація	416,60	2,65	2	B	X
15	Продукти, витрачені на приготування коктейлів	375,64	2,39	14	B	Y
16	Витрати на оренду	240,00	1,53	1	B	X
17	Матеріали, витрачені у гольф-клубі	217,60	1,38	21	B	Z
18	Витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг)	144,20	0,92	11	B	Y
19	Витрати на інформаційні послуги	144,00	0,92	0	B	X
20	Матеріали, витрачені у тенісному корті	123,40	0,78	19	B	Y
21	Організаційні, представницькі витрати, витрати на проведення річних зборів	120,00	0,76	22	B	Z
22	Транспортні витрати	112,60	0,72	11	B	Y
23	Продукти і матеріали, витрачені на SPA-процедури	98,60	0,63	16	C	Y
24	Витрати на відрядження	96,60	0,61	18	C	Y
25	Витрати на оплату професійних послуг (аудиторські, юридичні, консультаційні, оцінка майна)	96,00	0,61	11	C	Y
26	Списані МШП	89,40	0,57	9	C	Y

## Продовження табл. АВ.3

1	2	3	4	5	6	7
27	Матеріали, витрачені у басейні	86,20	0,55	14	С	Y
28	Матеріали, витрачені у фітнес-центрі	79,40	0,51	12	С	Y
29	Продукти і матеріали, витрачені при наданні майстер-класів	48,10	0,31	11	С	Y
30	Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища	48,00	0,31	12	С	Y
31	Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів	44,70	0,28	22	С	Z
32	Витрати на послуги банку	38,20	0,24	2	С	X
33	Витрати на медичне страхування	23,30	0,15	24	С	Z
34	Собівартість пакувальних матеріалів	14,30	0,09	12	С	Y
35	Витрати на вдосконалення технології приготування блюд, якості надання послуг	12,40	0,08	31	С	Z
36	Витрати на зв'язок	12,20	0,08	3	С	X
37	Нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей	3,80	0,02	36	С	Z



## Додаток АГ

Таблиця АГ.1 – Відомість групування витрат операційної діяльності готельно-ресторанного комплексу SUPERIOR  
GOLF & SPA RESORT за 2016 рік

Групи	Основні витрати, що входять до складу групи, тис. грн	Обмежені ресурси, що витрачаються	Перерозподіл витрат, поєднання процесів	Операції/процеси, які не створюють цінності для споживача («муда»)	Можливість усунення процесів/операцій, що не створюють цінність для споживача	Пропозиції щодо зменшення витрат, обґрунтування оптимальних управлінських дій за альтернативними варіантами	Плановані суми економії на рік, тис. грн
1	2	3	4	5	6	7	8
АХ	Витрати на оплату праці і соціальні заходи адміністрації, адміністраторам, консультантам, покоївкам, прибиральниць, мийників посуду, офіціантів, барменів, менеджерів служби харчування, завантаженості, з розселення і номерного фонду, тренерів; 6802,94	Трудові ресурси	Оформлення прибиральниць і мийників посуду за суміщенням, переведення консультантів на аутсорсинг	–	–	При аналізі завантаженості прибиральників і мийників посуду у ресторані було встановлено, що окремо два працівника на цих посадах потрібно лише у час-пік, тому в інший час достатньо одного представника, що буде поєднувати ці роботи за суміщенням професій	48,00

## Продовження табл. АГ.1

1	2	3	4	5	6	7	8
АУ	Собівартістьнапоївучастині матеріальних витрат (завключенням продуктів, витрачених на приготування коктейлів), податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі; 1677,58	Матеріальні ресурси	–	Пакування заварного чаю, податки, збори та обов'язкові платежі	Пакування заварного чаю – так, податки – ні	Відмовитись від пакування заварного чаю, заварювати одразу розсипний, щоб не було підозр з боку покупців, що це первісно пакований чай	2,4
AZ	Продукти, витрачені на приготування блюд; 2474,18	Матеріальні ресурси	–	–	–	Переглянути контрагентів, що поставляють продукти	12,00
BX	Витрати на оплату праці і соціальні заходи помічника, розсильного, кур'єра, водія, бухгалтерії, косметологів і масажистів, амортизація, витрати на оренду, на інформаційні послуги; 2293,90	Трудові ресурси	Переведення ведення бухгалтерського обліку на аутсорсинг	Амортизація, оренда	Частково	Переглянути ефективність використання орендованих приміщень, здача у суборенду невикористаних площ	36,00
BY	Продукти, витрачені на приготування коктейлів, витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг), матеріали, витрачені у тенісному корті, транспортні витрати; 755,84	Матеріальні ресурси	–	–	–	Переглянути контрагентів, що поставляють продукти, матеріали, надають маркетингові і транспортні послуги	24,00

## Продовження табл. АГ.1

1	2	3	4	5	6	7	8
BZ	Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання приміщень, на проведення річних зборів, матеріали, витрачені у гольф-клубі, організаційні і представницькі витрати; 926,50	Матеріальні ресурси	–	–	–	Переглянути представницькі витрати на можливість поєднання їх частини з витратами на маркетинг; переглянути контрагентів, що поставляють продукти, матеріали	36,00
CX	Витрати на послуги банку, зв'язок; 50,40	–	–	–	–	Переглянути контрагентів, що надають телекомунікаційні послуги, банки	1,8
CY	Продукти матеріали, витрачені на SPA-процедури, витрати на відрядження, витрати на оплату професійних послуг (аудиторські, юридичні, консультаційні, оцінка майна), списані МШП, матеріали, витрачені у басейні, фітнес-центрі, продукти матеріали, витрачені при наданні майстер-класів, витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону на вколишнього природного середовища,	Матеріальні ресурси	Передача продуктів і матеріалів ресторану, фітнес-центру тощо на майстер-класи	Витрати на відрядження, на оплату професійних послуг	Так	Перевіряти відрядження на доцільність, закордонні відрядження планувати заздалегідь для економії, переглянути контрагентів, що надають професійні послуги	22,00

	собівартість пакувальних матеріалів; 656,60						
--	---	--	--	--	--	--	--

*Продовження табл. АГ.1*

1	2	3	4	5	6	7	8
CZ	Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів, витрати на медичне страхування, витрати на вдосконалення технології приготування блюд, якості надання послуг, нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей; 84,20	Час використання основних засобів, інших необоротних активів	Кошти на вдосконалення технології приготування блюд, якості надання послуг направити на навчання персоналу з цих питань з умовою надання пропозицій ними у подальшому з вивчених питань	Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів, витрати на медичне страхування, нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей	За виключенням витрат на медичне страхування - так	Встановити контроль за використанням необоротних активів, товарно-матеріальних цінностей, вдосконалення технології приготування блюд, якості надання послуг здійснювати власними силами за рахунок підвищення компетентності працівників	8,4
Всього:							190,60

Спеціаліст з  
управлінського обліку

підпис

Сеучова С. П.

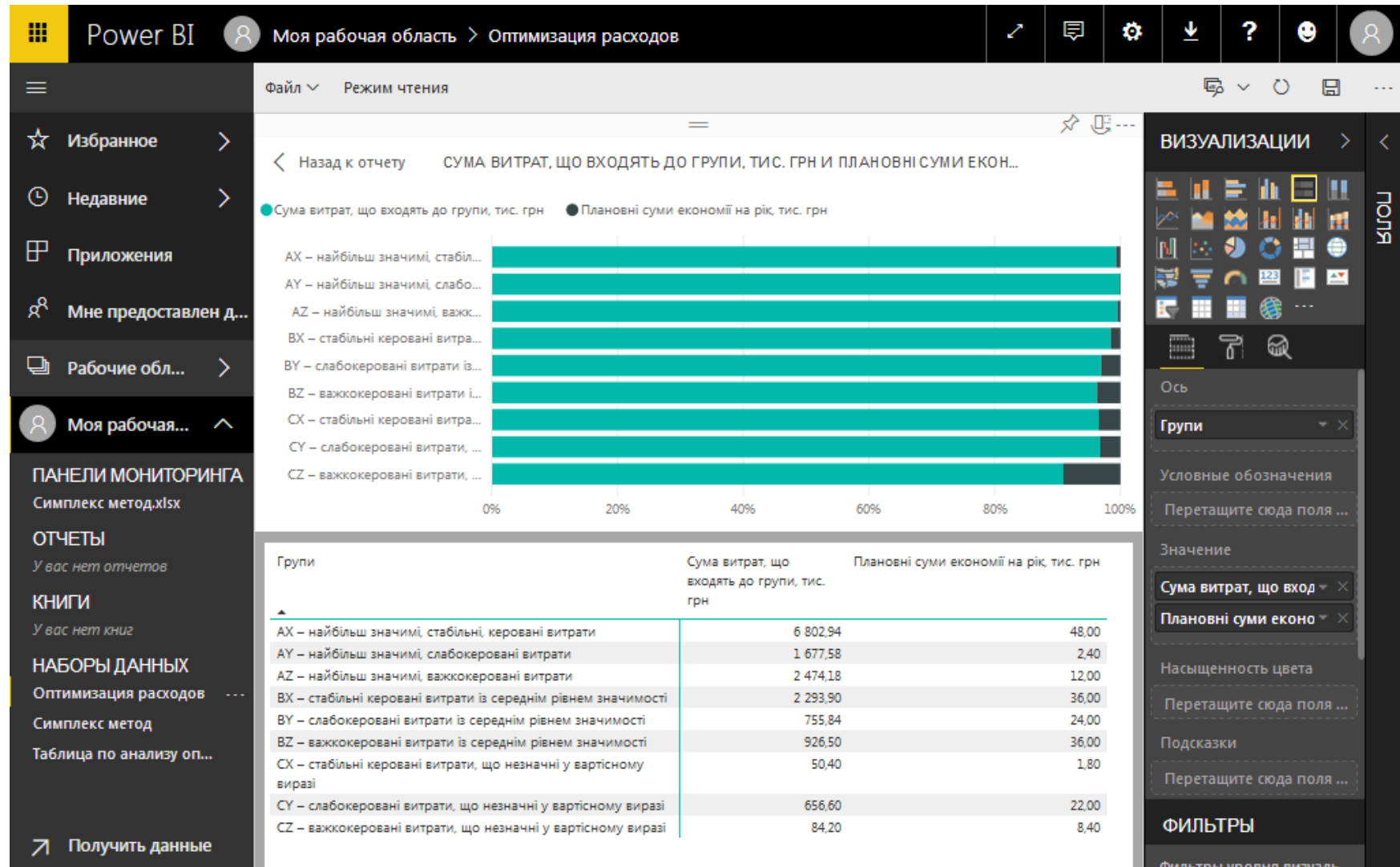


Рис. АГ.1. Візуалізація результатів інтегрованого ABC- та XYZ-аналізу за допомогою сервісу Microsoft Power BI (нормована лінійчата діаграма)

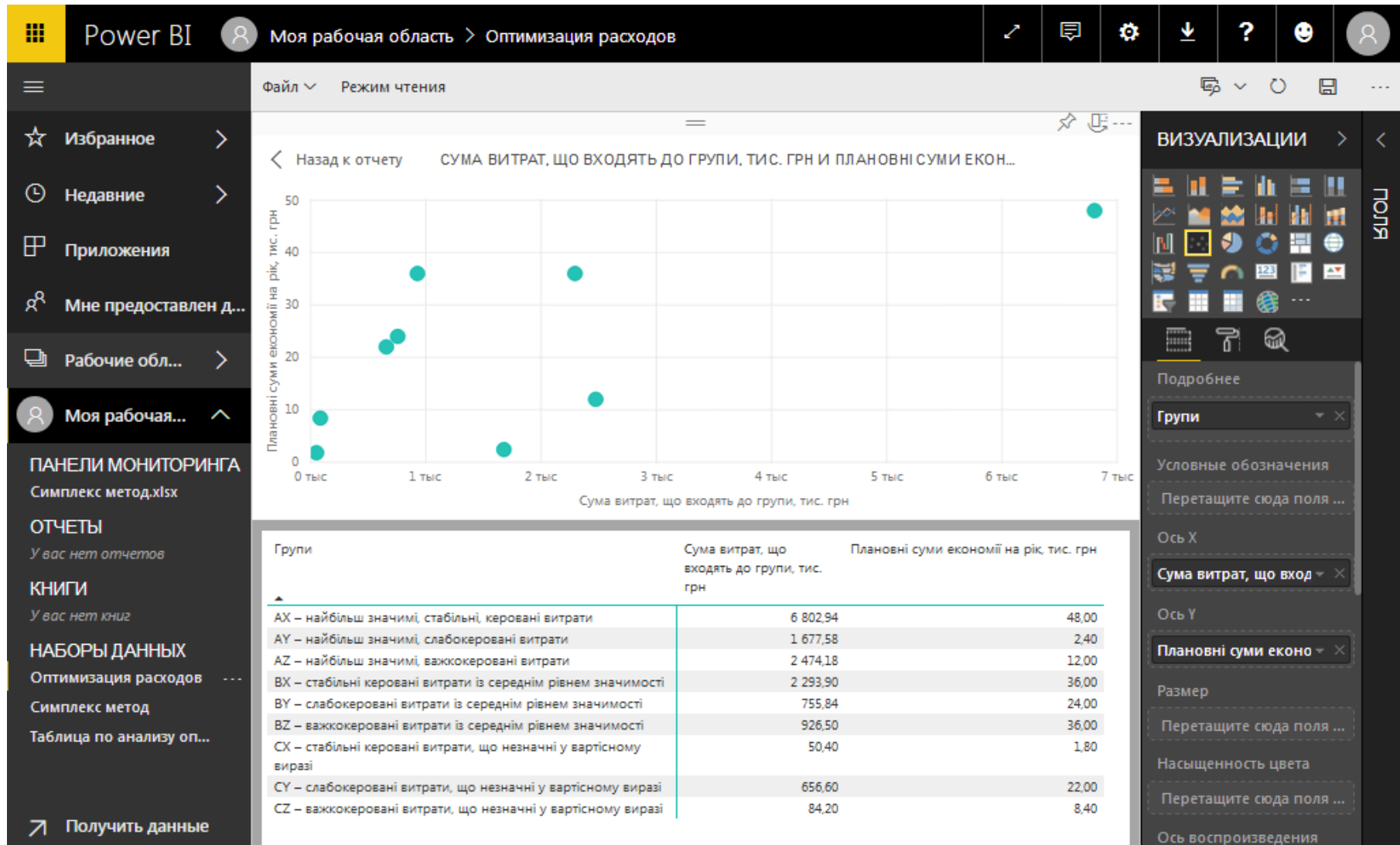


Рис. АГ.2. Візуалізація результатів інтегрованого ABC- та XYZ-аналізу за допомогою сервісу MicrosoftPowerBI(точкова діаграма)

## Додаток АД

### Список публікацій здобувача

#### 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), IndexCopernicus (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 РИНЦ (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 РИНЦ (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 РИНЦ (Росія), IndexCopernicus (Польща), Ulrich'sPeriodicalsDirectory (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 РИНЦ (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 IndexCopernicus (Польща), РИНЦ (Росія), Directory of Open Access Journals (Швеція), ResearchBib (Японія), ОАІ (Росія) та ін.). (0,46 друк. арк.).

**Праці апробаційного характеру:**

19. VolkovskaI. V. Theroleofmanagementaccountingintheenterprisemanagementsystem. *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. VolkovskaI. V. Thenecessityofthemanagementaccountingfeaturesreflectioninthecompanyaccountingp olicy. *Wykształcenieinaukabezgranic: materialsXMiedzynarodowejnaukowi-*

praktycznej konferencji, Перемишль, 07-15 грудня 2014 р. Przemysl: Naukaistudia, 2014. Vol. 5. Economicznauki. 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 Baltictothe BlackSea: the NationalModelsofEconomicSystems*: materialsofInternationalScientific-Practicalconference, Ріга, 25 березня 2016 р. Riga: BaltijaPublishing, 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. UnitedKingdom: UnitedKingdom, 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.

## АКТИ ВПРОВАДЖЕННЯ

№2017/02-27/1 від 27 лютого 2017 року

### ДОВІДКА

про використання результатів та окремих пропозицій  
Волковської Яни Віталіївни, поданих в дисертації на  
здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук  
на тему:

«Організація управлінського обліку витрат операційної  
діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу»

Представлені в дисертаційній роботі пропозиції щодо організації управлінського обліку витрат операційної діяльності та їх оптимізації були надані на підставі проведеного аналізу та узагальнення досвіду підприємств готельно-ресторанного комплексу. Результати дослідження характеризуються повнотою вивчення проблеми, вдосконаленням обліково-аналітичного забезпечення підприємства та мають практичну цінність.

Практичні та методичні рекомендації, викладені в дисертаційній роботі, вивчено нами та використовуються при управлінні витратами. З врахуванням особливості діяльності галузі цінними виявились пропозиції щодо вибору підходу до обліку витрат та оптимізації витрат операційної діяльності. Особливий інтерес викликала розроблена збалансована система показників, що включає в себе різні аспекти діяльності та одночасно вказує на необхідну управлінську звітність. Позитивно слід відзначити представлену послідовність дій при організації управлінського обліку, а також розроблені форми управлінської звітності з можливістю консолідації даних декількох суб'єктів господарювання, що входять до складу комплексу. Надані в дисертаційній роботі рекомендації нами вивчено та використовуються у роботі.

Довідку видано без фінансових зобов'язань перед автором.

Заступник Директора  
ТОВ «ЧЕРДАК НА КАРАЗІНА»



Алексєенко Світлана Ігорівна

№2017/02/1 від 27 лютого 2017 року

### ДОВІДКА

про використання результатів та окремих пропозицій  
Волковської Яни Віталіївни, поданих в дисертації на  
здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук  
на тему:

«Організація управлінського обліку витрат операційної  
діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу»

Нами було розглянуто основні положення дисертаційної роботи, що присвячена побудові управлінського обліку витрат операційної діяльності на підприємствах готельно-ресторанного комплексу. Проблема, яка розглянута у науковому дослідженні Волковської Я. В., є досить актуальною і доречною в сучасних умовах управління бізнес-процесами.

Представлені в роботі рекомендації, спрямовані на організацію управлінського обліку витрат операційної діяльності нами оцінено позитивно і використовуються у діяльності.

Особливу увагу заслуговують пропозиції щодо:

- вибору підходу до обліку витрат;
- класифікації витрат операційної діяльності з врахуванням включення до комплексу декількох суб'єктів господарювання;
- побудови збалансованої системи показників та її зв'язку із управлінською звітністю, а також формування управлінської звітності;
- оптимізації витрат операційної діяльності з використанням кваліметричного методу і симплекс-методу.
- Практичні, та методичні рекомендації, надані в дисертаційній роботі Волковської Я. В., нами вивчено та використовуються у діяльності.

Довідку видано без фінансових зобов'язань перед автором.

Фізична особа-підприємець

Шиян Наталія Олександрівна



Публічне акціонерне товариство "Готель "МИР"  
 Hotel "MIR", 27-a, Lenina Ave., Kharkiv 61072, Ukraine  
 "Готель "МИР" пр. Леніна 27-а, м. Харків 61072, Україна  
 Tel.: (057) 720-55-32, 720-55-43, 340-23-30; Fax: (057) 340-22-17  
 E-mail: hotel-mir@mail.ru; www.mir.kharkov.ua

№ 27

"15" серпня 2017 р.

### ДОВІДКА

про використання результатів та окремих пропозицій  
 Волковської Яни Віталіївни, поданих в дисертації на  
 здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук  
 на тему: «Управлінський облік витрат операційної діяльності  
 підприємств готельно-ресторанного комплексу»

Результати, отримані при виконанні дисертаційної роботи Волковської Яни Віталіївни стосовно теоретико-методологічних положень і практичних рекомендацій організації управлінського обліку витрат операційної діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу, використовуються в діяльності ПАТ «Готель «Мир», а саме:

- використано рекомендації щодо оптимізації витрат операційної діяльності, що дало змогу покращити управління витратами, зокрема скоротити витрати за рахунок виявлення недоцільних;
- введено у практику розроблені План рахунків для цілей управлінського обліку, а також форми управлінської звітності, які дозволяють акумулювати інформацію як окремо за підрозділами, так і в цілому за готельно-ресторанним комплексом;
- застосовано методичний підхід до організації управлінського обліку, що дозволило вибрати підхід до обліку витрат та розширити інформаційну базу для потреб управління підприємством.

Президент ПАТ «Готель «Мир»



Бельченко Юрій Михайлович



№2017/07-23/1 від 23 липня 2017 року

**ДОВІДКА**

про використання результатів та окремих пропозицій  
Волковської Яни Віталіївни, поданих в дисертації на  
здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук  
на тему:

«Організація управлінського обліку витрат операційної  
діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу»

Практичні рекомендації дисертаційного дослідження Волковської Я. В. з  
питань організації управлінського обліку витрат операційної діяльності  
підприємств готельно-ресторанного комплексу прийняті до розгляду і  
впровадження у практичну діяльність.

За підсумками проведеного дослідження було впроваджено у  
господарську діяльність наступні розробки:

- Робочий План рахунків для цілей управлінського обліку;
- форми управлінської звітності та Графік документообігу;
- методичні рекомендації з оптимізації витрат операційної діяльності

Впровадження пропозицій Волковської Я. В. свідчать про їх реальність та  
ефективність в сучасних умовах господарювання.

Довідка видана без фінансових обов'язків перед автором.

Фізична особа-підприємець



Гонтовий Андрій Вікторович

№2017/07/1 від 23 липня 2017 року

### ДОВІДКА

Ця довідка є підтвердженням тому, що практичні рекомендації з питань побудови управлінського обліку витрат операційної діяльності на підприємствах готельно-ресторанного комплексу, які запропоновані Волковською Я. В., використовуються нами при веденні господарської діяльності. Результати проведеного дослідження мають практичну цінність.

Особливої уваги заслуговують наступні рекомендації:

- додавання нових класифікаційних ознак до класифікації витрат операційної діяльності та їх врахування при побудові робочого Плану рахунків для цілей управлінського обліку;
- формування управлінської звітності з встановленням Графіку документообігу;
- оптимізації витрат операційної діяльності з використанням симплекс-методу та XYZ-аналізу.

Пропозиції, викладені в дисертаційній роботі, нами розглянуто та використовуються у роботі.

Довідку видано без фінансових зобов'язань перед автором.

Фізична особа-підприємець



Довгий Катерина Олегівна

№ 22 від 01 серпня 2017 року

### ДОВІДКА

про використання результатів та окремих пропозицій  
Волковської Яни Віталіївни, поданих в дисертації на  
здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук

Результати, отримані Волковською Я. В., під час виконання дисертаційної роботи стосовно теоретико-методологічних положень та практичних рекомендацій щодо організації управлінського обліку на підприємствах готельно-ресторанного комплексу, були апробовані та використовуються у діяльності ТОВ «АЙТІ-ЛАНС», а саме:

- запропонований автором робочий План рахунків для цілей управлінського обліку використовується в структурі програмної продукції ТОВ «АЙТІ-ЛАНС»;
- розроблені автором форми управлінської звітності впроваджуються в інформаційні системи споживачів програмної продукції ТОВ «АЙТІ-ЛАНС».

Використання ключових показників ефективності, запропонованих Волковською Я. В., що враховують можливості системи управлінського обліку, допомогло вдосконалити процес управління готельно-ресторанними комплексами.

Довідка видана без фінансових обов'язків підприємства перед автором.

Директор  
ТОВ «АЙТІ-ЛАНС»



Пишний Олександр Сергійович

№ 109 від 11 серпня 2017 року

### ДОВІДКА

про використання результатів та окремих пропозицій  
Волковської Яни Віталіївни, поданих в дисертації на  
здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук  
на тему:

«Організація управлінського обліку витрат операційної  
діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу»

На підставі проведеного аналізу та узагальнення досвіду господарювання підприємств готельно-ресторанного комплексу в дисертаційній роботі представлені пропозиції щодо: вибору підходу до обліку витрат; визначення витрат операційної діяльності з їх поділом на основні та додаткові витрати; формування управлінської звітності та підвищення ефективності діяльності підприємства за рахунок впровадженої збалансованої системи показників. Автором було докладно вивчено умови діяльності ТОВ «ФОРС С», зроблено обґрунтовані висновки щодо організації управлінського обліку й розроблено послідовність дій при реалізації цього підходу.

Практичні та методичні рекомендації, викладені в дисертаційній роботі, вивчено нами та використовуються у роботі. За активною участю автора та з використанням підходу поданого в дисертації, розроблено пропозиції щодо вибору напрямків здійснення науково-дослідних робіт. При плануванні господарчої діяльності ТОВ «ФОРС С» використовуються рекомендації Волковської Я. В., щодо розробки плану оптимізації витрат підприємства. Практичний інтерес викликають пропозиції дисертанта стосовно консолідації управлінської звітності декількох суб'єктів господарювання, що є складовими одного закладу. Рекомендації, викладені в дисертаційній роботі, вивчено нами та використовуються у роботі.

Довідка видана без фінансових обов'язків підприємства перед автором.

Директор ТОВ «ФОРС С»



Бабич Є.М.

вул. Братська, 6,  
м. Київ, 04070, Україна  
тел. +38 (044) 223-99-39



6, Bratska str.,  
Kyiv, 04070, Ukraine  
tel. +38 (044) 223-99-39

вул. Серпова, 4  
м. Харків, 61166, Україна  
тел. +38 (057) 702-45-08  
факс +38 (057) 702-40-60

4, Serpova str.,  
Kharkiv, 61166, Ukraine  
tel. +38 (057) 702-45-08  
fax +38 (057) 702-40-60

e-mail: galar.audit@gmail.com

№ 7 від 14 серпня 2017 року

### ДОВІДКА

про використання результатів та окремих пропозицій  
**Волковської Яни Віталіївни**, поданих в дисертації на здобуття  
наукового ступеня кандидата економічних наук  
на тему:  
**«Організація управлінського обліку витрат операційної  
діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу»**

На підставі дослідження об'єктів різних готельно-ресторанних комплексів в дисертаційній роботі надано рекомендації щодо обліку витрат операційної діяльності з їх поділом на основні та додаткові, проведення аналізу на підставі збалансованої системи показників, розроблено робочий План рахунків та форми управлінської звітності. Дисертантом було представлено послідовність дій при організації управлінського обліку із зазначенням особливостей впровадження кожного етапу та виконавців.

Викладені в дисертаційній роботі практичні та методичні рекомендації нами вивчено, найбільш значимі з практичної точки зору апробовано в системі управлінського обліку клієнтів, а саме:

надані дисертантом рекомендації щодо перевірки стану управлінського обліку на підприємстві використовуються нами перед організацією управлінського обліку у клієнтів;

запропонований здобувачем робочий План рахунків для цілей управлінського обліку використовується у клієнтів відповідної галузі;

розроблені автором форми управлінської звітності, а також пропозиції щодо зведення даних одразу декількох суб'єктів господарювання, що є складовими одного закладу використовуються при веденні управлінського обліку клієнтів.

Практичний інтерес викликають запропоновані автором стосовно вибору підходу до обліку витрат. Використання розроблених підходів та рекомендацій дало змогу вдосконалити процес управління діяльністю готельно-ресторанного комплексу.

Довідка видана без фінансових обов'язків підприємства перед автором.

Директор  
ТОВ «Галар-аудит»



Клімов Андрій Віталійович



УКРАЇНА

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**  
**ІМЕНІ СЕМЕНА КУЗНЕЦЯ**

61166, м. Харків, пр. Науки, 9-А, тел. (057) 702-03-04, факс: (057) 702-07-17  
 E-mail: post@hneu.edu.ua, http://www.hneu.edu.ua

№ 14/86-37-218 від 18.10.17

На № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_

**ДОВІДКА**

про впровадження у навчальний процес результатів дисертаційної роботи на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук Волковської Яни Віталіївни на тему: «Організація управлінського обліку витрат операційної діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу»

Основні положення дисертації Я.В. Волковської щодо удосконалення організації управлінського обліку витрат операційної діяльності впроваджено в навчальний процес та використані для поглиблення теоретично-методичного забезпечення дисциплін, що викладаються кафедрою бухгалтерського обліку Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця, а саме:

рекомендації щодо вибору підходу до обліку витрат на підприємстві використано в рамках теми №5 «Способи й методи обліку витрат. Системи калькулювання та управління витратами» навчальної дисципліни «Управлінський облік» (освітній ступінь «бакалавр»);

пропозиції щодо організації управлінського обліку витрат операційної діяльності в рамках теми №3 «Основи організації управлінського обліку та узагальнення даних для складання звітності й забезпечення контрольно-аналітичного процесу» навчальної дисципліни «Організація бухгалтерського обліку» (освітній ступінь «магістр»).

Заступник керівника (проректор з науково-педагогічної роботи) ХНЕУ ім. С. Кузнеця к.е.н., професор



М. В. Афансьєв

Зав. кафедрою бухгалтерського обліку д.е.н., професор

А. А. Пилипенко

172722

