

Секція 1. ОБЛІК І ФІНАНСИ

УДК 657.1

ФОРМУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ НА ПРИКЛАДІ ПІДПРИЄМСТВ ГОТЕЛЬНО-РЕСТОРАННОГО КОМПЛЕКСУ

Я.В. Волковська

Визначено суть управлінської звітності. Зазначено основні етапи побудови системи управлінської звітності. Розроблено форми інформаційної картки та зведеною відомості про необхідність в інформації для прийняття рішень та запропоновано порядок їх використання на прикладі підприємств готельно-ресторанного комплексу. Визначено вимоги та принципи складання управлінської звітності.

***Ключові слова:** управлінська звітність, підприємства готельно-ресторанного комплексу, інформаційна потреба, інформаційна картка.*

ФОРМИРОВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЁТНОСТИ НА ПРИМЕРЕ ПРЕДПРИЯТИЙ ГОСТИНИЧНО-РЕСТОРАННОГО КОМПЛЕКСА

Я.В. Волковская

Определена суть управленческой отчётности. Отмечены основные этапы построения системы управленческой отчётности. Разработаны формы информационной карточки и сводной ведомости о необходимости в информации для принятия решений и определено, как и когда их использовать на примере предприятий гостинично-ресторанного комплекса. Отмечены требования и принципы составления управленческой отчётности.

***Ключевые слова:** управленческая отчётность, предприятия гостинично-ресторанного комплекса, информационная потребность, информационная карточка.*

FORMATION OF MANAGEMENT REPORTING ON THE EXAMPLE OF ENTERPRISES OF HOTEL AND RESTAURANT COMPLEX

I. Volkovska

It is necessary to determine what management expects from the management accounting system before the management accounting organization. Then, based on

this information, the composition and content of the forms of management statement are formed. However, the process of forming management statement is not sufficiently studied. This determines the relevance of this study. The purpose of the article is to determine the essence of management statement and the formation of information needs for its compilation on the example of enterprises of hotel-restaurant complex. So, in the work the essence of management statement is determined with the opinions of different scientists. The main stages of organization of the management statement system is also highlighted. It is noted that the final form of management statement depends on the requests of management and the specifics of the enterprise. The author has developed an information card, which it is expedient to fill in before the organization of management accounting. Also it is commented how to fill out the document. An important point is that the accounting department not only processes the results, but also estimates the possible costs on obtaining information. In addition, the author proposes a summary sheet for data aggregation across all centers of responsibility. This document helps to correlate the amount of information needs, the possible results and costs of its obtaining. It is also described how to fill out the document. It is noticed that such documents can be used not only at the enterprises of the hotel-restaurant complex. Also, it is outlined the main requirements for management statement and clarified that these requirements overlap with the principles, therefore, the main principles of forming and compiling of management statement at the enterprise are presented. It is noted that after determining of the information needs, it is necessary to identify the indicators that can be included in the Balanced Scorecard. A conclusion is made about necessary of considering of the enterprise specifics when management statement is developing.

Keywords: *management statement, enterprises of the hotel-restaurant complex, information needs, information card.*

Постановка проблеми у загальному вигляді. 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 вимоги до управлінського обліку, до управлінської звітності законодавчо не встановлені, тому кожне підприємство самостійно розробляє положення про управлінський облік «під себе». 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. Це підтверджує актуальність цього дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Особливостями формування управлінської звітності на підприємствах України

займалися такі видатні вчені, як Л.В. Нападівська, М.М. Матюха, О.В. Карпенко, І.А. Слободняк, С.А. Кузнецова, С.Я. Король, Н.Т. Кулікова та ін. Проте в дослідженнях не приділено достатньої уваги до безпосереднього процесу розробки управлінської звітності на українських підприємствах, що підвищує актуальність цього дослідження.

Мета статті – визначення сутності управлінської звітності та формування інформаційних потреб для керівництва за допомогою управлінської звітності на прикладі підприємств готельно-ресторанного комплексу. Завданнями дослідження є: встановлення сутності управлінської звітності; виділення етапів побудови системи управлінської звітності; розробка інформаційної картки на прикладі підприємств готельно-ресторанного комплексу та формування рекомендацій для її заповнення та зведення за підрозділами; систематизація вимог та принципів складання управлінської звітності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Як зазначає М.М. Матюха, управлінська звітність – це система збирання інформації в грошових та натуральних вимірниках про факти господарської діяльності, які використовують для потреб управління. В управлінській звітності порівняно 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 [1, с. 34]. С.Я. Король підкреслює, що управлінська звітність за своєю суттю є не лише джерелом інформації, але й засобом формалізації вимог внутрішніх користувачів до облікової інформації; вона виконує організаційну роль під час вибору методики обліку й узагальнення даних [2, с. 329]. Тобто управлінська звітність акумулює та групує дані в різних вимірниках щодо господарських операцій для потреб керівництва, при цьому це доцільно здійснювати за різними проектами, підрозділами, особливо для готельно-ресторанних комплексів, які включають асортимент послуг, що супроводжується наявністю різних підрозділів.

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:

- установлення потреб користувачів інформації;
- визначення принципів підготовки та вимог до звітності;
- виділення користувачів інформації;

- формування системи показників, аналіз яких надасть необхідну інформацію;
- формулювання рекомендацій із розрахунку та розшифрування значень;
- розподіл показників за центрами відповідальності/підрозділами;
- розробка форм звітності за центрами відповідальності;
- регламентація управлінської звітності;
- забезпечення автоматизованого складання управлінської звітності.

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 [3, с. 41]. Як зазначають О.В. Карпенко та М.О. Любимов, близько 80% практиків стверджували, що визначення інформаційних потреб користувачів із метою визначення змісту і форм управлінської звітності є завданням складним, однією з причин чого є той факт, що бухгалтери і працівники інших підрозділів спілкуються різними мовами, використовуючи різні назви для однакових об'єктів, тому необхідно, по-перше, урахувати професійну думку користувача звіту, по-друге, відділ, який є відповідальним за формування управлінської звітності, має сам запропонувати свій варіант звіту, виходячи з вимог посадової інструкції [4, с. 16].

Отже, необхідно визначитися, які завдання має виконувати система управлінської звітності, тобто які інформаційні потреби задовольняти. Для цього Л.В. Нападовська пропонує складати інформаційні картки, що містять необхідну для використання інформацію за різними структурними підрозділами [5, с. 584]. Проте внаслідок того, що такі картки мають довільну форму, автор пропонує такий варіант для підприємств готельно-ресторанного комплексу (рис. 1). Інформаційну картку доцільно заповнити перед організацією управлінського обліку для розуміння інформаційних потреб. Якщо суб'єкт господарювання має у своєму складі структурні одиниці, які належать до декількох суб'єктів господарювання, то картка заповнюється саме за підрозділами з переліком у верхньому правому кутку всіх суб'єктів господарювання, яких стосується ця діяльність певного підрозділу. У графі 1 зазначається назва проекту, для ведення/контролю якого потрібна додаткова інформація, також тут може зазначатися якась програма чи акція, наприклад програма із залучення нових клієнтів. У графі 3 заповнюється вид діяльності чи операція, для якої необхіден збір інформації, що зазначається в графі 2. У графі 4 фіксується періодичність, із якою треба отримувати ту чи іншу інформацію, а в графі 5 – які результати можна отримати завдяки цій інформації (у кількісному, натуральному чи іншому виразі, наприклад, для контролю того чи іншого процесу).

ІНФОРМАЦІЙНА КАРТКА

Підрозділ: готель
Відповідальний – А.А. Іванов

Відомість щодо потреби в інформації
для прийняття рішень

Проект	Необхідна інформація	Вид діяльності	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	Перед організацією управлінського обліку чи його ділянки	Покращення якості наданих послуг і вражень від наданих послуг, як наслідок – збільшення кількості клієнтів

12.08.2017

підпис

адміністратор
В.О. Петров

Рис. 1. Приклад інформаційної картки (за умовними даними)

Картку заповнюють усі керівники підрозділів та їх помічники один раз після прийняття рішення про організацію управлінського обліку. Потім усі картки передаються до бухгалтерії, де оцінюються витрати на отримання тієї чи іншої інформації. Зведена відомість подається до керівництва, яке і приймає рішення про отримання тієї чи іншої інформації, адже це додаткові витрати. Приклад зведеного звіту можна побачити на рис. 2. Надалі якщо хтось вирішить, що потрібна додаткова інформація, то знову заповнює інформаційну картку, яка обробляється відділом з управлінського обліку. Це забезпечить гнучкість системи управлінського обліку та її ефективність. Так, у графі 1 зазначається підрозділ, у якому необхідна та інша інформація, у графі 2–5 переноситься інформація з попереднього документа (інформаційна картка, рис. 1) за всіма підрозділами, у графу 6 бухгалтерія заносить приблизні витрати на отримання інформації, у графі 7 керівництво погоджує рішення на отримання інформації. Слід зазначити, що крім згоди чи незгоди можливим є варіант «на опрацювання». Тобто може виникнути ситуація, коли керівництво розуміє, що ця інформація необхідна, проте витрати є занадто великими та можливо, є інші варіанти отримання інформації, більш дешеві, на які керівництво дасть згоду. На підставі даних зведеної відомості формується перелік завдань управлінського обліку та відповідно до інформаційних потреб керівництва для розробки управлінської звітності, що буде відповідати на питання, що виникли.

Слід зазначити, що інформаційну картку та зведену відомість можна використовувати не тільки на підприємствах готельно-ресторанного комплексу, але і в інших галузях, де також наявні випадки, коли об'єкт фактично один, але складається з різних суб'єктів господарювання з юридичною точки зору.

М.М. Матюха також зауважує, що з метою єдиної методології та координації організаційно-аналітичних робіт із формування управлінської звітності необхідно запровадити окремий відділ із формування цього виду звітності або додатково розширити функціональні обов'язки працівників бухгалтерії, економічної служби [6, с. 359].

вимоги до управлінської звітності. Так, М.М. Матюха [1, с. 35], Н.В. Васюк [3, с. 43], О.С. Дворніченко [7, с. 68–69] та Н.С. Хаймьонова [8, с. 1045] виділяють такі вимоги до управлінської внутрішньої звітності підприємства:

- корисність – інформація формується відповідно до потреб конкретних користувачів;

- вимірність – інформація має вимірюватися на основі кількісних або якісних засобів вимірювання;

- 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, наведена в управлінській звітності, має бути зрозумілою для користувачів;

- оперативність – звіти необхідно формувати саме тоді, коли вони потрібні для прийняття конкретних управлінських рішень;

- точність – інформація має бути достовірною, дані – точними (якщо окремо не зазначено, що саме ці показники мають приблизне значення, що прописано у рекомендаціях до заповнення управлінської звітності та розрахунків показників);

- об'єктивність – інформація має відображати реальний стан того чи іншого об'єкта, а не чинить точку зору;

- доцільність – витрати складання звітів мають окупатися;

- повнота і стислість – інформація, з одного боку, має бути повною, з іншого, не містити зайвого;

- конфіденційність – звітність призначена лише для внутрішніх користувачів.

Усі ці вимоги переплітаються з принципами, адже принципи є основними вихідними положеннями, правилами, якими керуються під час здійснення діяльності. Відмінністю є те, що вимоги обов'язково слід виконувати, а принципи – бажано, тому що їх невиконання призведе до викривлення даних. Різні вчені виділяють різноманітні принципи формування і складання управлінської звітності, проте, на думку автора, найбільш удає групує принципи І.А. Слободняк [9, с. 18], що наведено в таблиці. Слід зазначити, що ці принципи характерні і в цілому для організації і ведення управлінського обліку.

**Принципи формування та складання управлінської звітності
на підприємстві**

№ з/п	Принципи, що визначають теоретичну основу управлінської звітності	Принципи, що визначають склад і структуру управлінської звітності	Принципи, що визначають порядок складання управлінської звітності
1	Системності	Корисності	Достовірності
2	Науковості	Достатності	Незалежності
3	Рівності	Закінченості	Послідовності
4	Кількісного оцінювання	Стислості	Принцип превалювання економічної сутності над формою
5	Обліку вартості грошей у часі	Якісної суттєвості	Документальності
6	Обачності	Наступності та порівнянності даних	Інтегрованої інформаційної бази
7	Перевірки якості	Індивідуальності	Оперативності
8	–	Раціональності	Конфіденційності
9	–	Зрозумілості, наочності й аналітичності	Професійного судження
10	–	Автоматизації	–
11	–	Технологічності	–
12	–	Гнучкості, але однакової структури	–
13	–	Адресності	–

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

Н.Т. Кулікова вважає, що до формування управлінської звітності доцільно застосовувати системний підхід, який орієнтує на розгляд об'єкта як системи, вимагає розкриття його цілісності, виявлення різноманітних типів зв'язків у ньому та зведення їх у єдину модель. Цей принцип зумовлює те, що кожна форма управлінської звітності є системою показників, кожен показник якої окремо дає лише одностороннє уявлення про досліджувані об'єкти господарської діяльності, у той час як сукупність елементів розкриває всю складність внутрішніх і зовнішніх зв'язків досліджуваного об'єкта, при цьому заперечується існування єдиного показника, який найкращим чином ілюструє результати фінансово-господарської діяльності. Необхідним є дослідження та оцінювання всієї системи показників – елементів системи управлінської звітності [10, с. 195].

Далі на підставі узгоджених інформаційних потреб формується система показників, яка буде закладатися в основу збалансованої системи показників. Слід зазначити, що доцільно одразу закріплювати показники за центрами відповідальності / підрозділами для розуміння, хто буде збирати та надавати дані для управлінської звітності. Крім того, також є логічним одразу встановлювати паралель між показниками та стратегічними цілями для спрощення побудови збалансованої системи показників.

Висновки. Таким чином, можна зробити висновок, що особливістю управлінської звітності є те, що законодавством не встановлено певних форм і її складові залежать насамперед від потреб керівництва в тій чи іншій інформації. Тому запропоновані інформаційна картка та зведена відомість щодо потреби в інформації допомагають виділити таку інформацію за проектами та підрозділами, зіставити можливі результати та витрати від отримання інформації, що дозволяє надалі з урахуванням вимог і принципів побудови розробити форми управлінської звітності.

Напрямами подальших досліджень є розроблення управлінської звітності для підприємств готельно-ресторанного комплексу.

Список джерел інформації / References

1. Матюха М. М. Особливості формування управлінської звітності для торгівельних підприємств / М. М. Матюха // Науковий вісник НАСОА. – 2012. – № 2. – С. 34–41.

Matyuxa, M.M. (2012), “The features of management reporting formation for trade enterprises” [“Osobly'vosti formuvannya upravlins'koyi zvitnosti dlya torgivel'ny'x pidpr'yemstv”], *NASOA Scientific Bulletin*, No. 2, pp. 34-41.

2. Король С. Я. Управлінська звітність: сутність і алгоритм формування / С. Я. Король. БІЗНЕСІНФОРМ. – 2014. – № 7. – С. 325–331.

Korol', S.Ya. (2014), “Management reporting: essence and algorithm of formation” [“Upravlins'ka zvitnist': sutnist' i alqory'tm formuvannya”], *BUSINESSINFORM*, No. 7, pp. 325-331.

3. Васюк Н. В. Методологія організації управлінського обліку на підприємстві / Н. В. Васюк // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2013. – Вип. 1. – С. 40–45.

Vasyuk, N.V. (2013), “Methodology of organization management accounting at the enterprise” [“Metodologiya organizatsiyi upravlins'kogo obliku na pidpry'emstvi”], *Bulletin of socio-economic research*, No. 1, pp. 40-45.

4. Карпенко О. В. Проблеми розробки методичної бази системи управлінської звітності / О. В. Карпенко, М. О. Любимов // Науковий вісник Одеського національного економічного університету. – 2012. – № 1. – С. 12–21.

Karpenko, O.V., Lyubymov, M.O. (2012), “Problems of development of the methodical basis of the system of managerial reporting” [“Problemy` rozrobky` metody`chnoyi bazy` sy`stemy` upravlins`koyi zvitnosti”], *Scientific bulletin of Odessa national university of economics*, No. 1, pp. 12-21.

5. Нападівська Л. В. Управлінський облік : підручник для вузів / Л. В. Нападівська. – 2-ге вид., доопрац. та допов. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 648 с.

Napadovs'ka, L.V. (2010), *Management accounting: book for high schools. 2nd ed., form., finishing works and papers.* [Upravlins'kyj oblik: pidruchn. dlya vuziv. 2-ge vy'd., doopracz. ta dopov.], Kyiv national university of trade and economics, Kyiv, 648 p.

6. Матюха М. М. Організаційні підходи формування управлінської звітності / М. М. Матюха. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». – 2012. – Вип. 9. – Ч. 2. – С. 354–362.

Matyuxa, M.M. (2012), “Organizational approaches to the formation of management reporting” [“Organizacijni pidxody` formuvannya upravlins`koyi zvitnosti”], *Economic sciences*, No. 9, Part 2, pp. 354-362.

7. Дворніченко О. С. Управлінська звітність у процесі обліково-аналітичного забезпечення управління за збалансованою системою показників / О. С. Дворніченко. Формування ринкових відносин в Україні. – 2012. – № 11. – С. 67–71.

Dvornichenko, O.S. (2012), “Management reporting in the process of accounting and analytical management by the Balanced Scorecard” [“Upravlins`ka zvitnist` u procesi oblikovo-anality`chnogo zabezpechennya upravlinnya za zbalansovanoyu sy`stemoju pokazny`kiv”], *Formation of market relations in Ukraine*, No. 11, pp. 67-71.

8. Хаймьонова Н. С. Внутрішня звітність у системі управлінського обліку витрат підприємства / Н. С. Хаймьонова // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – Вип. 5. – С. 1044–1047.

Hajm'onova, N.S. (2015), “Internal reporting in management accounting system of costs at the enterprise” [“Vnutrishnya zvitnist` u sy`stemi upravlins`kogo obliku vy`trat pidpry'emstva”], *Global and national problems of economics*, No. 5, pp. 1044-1047.

9. Слободняк И. А. Формирование бухгалтерской управленческой отчётности коммерческой организации : автореф. дис. на соискание учён. степени д-ра экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учёт, статистика». – Иркутск, 2012. – 38 с.

Slobodnyak, I.A. (2012), *Formation of accounting management reporting of a commercial organization: Author's thesis [Formirovanie buhgalterskoy upravlencheskoy otchYotnosti kommercheskoy organizatsii : avtoref. dis. na soiskanie uchYon. stepeni dokt. ekon. nauk: 08.00.12 "Buhgalterskiy uchYot, statistika"]*, Irkutsk, 38 p.

10. Кулікова Н. Т. Системний підхід до побудови управлінської звітності / Н. Т. Кулікова // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка». – 2014. – Вип. 2. – С. 194–196.

Kulikova, N.T. (2014), "System approach to building management reporting" ["Systemnyj pidxid do pobudovy upravlins'koyi zvitnosti"], *Scientific bulletin of Uzhorod university*, No. 2, pp. 194-196.

Волковська Яна Віталіївна, асп., кафедра бухгалтерського обліку, Харківський національний економічний університет ім. С. Кузнеця. Адреса: просп. Науки, 9а, м. Харків, Україна, 61166. Тел.: 0503059989; e-mail: volkovska_yana@ukr.net.

Волковская Яна Витальевна, асп., кафедра бухгалтерского учёта, Харьковский национальный экономический университет им. С. Кузнеця. Адрес: просп. Науки, 9а, г. Харьков, Украина, 61166. Тел.: 0503059989; e-mail: volkovska_yana@ukr.net.

Volkovska Iana, post-graduate student, The Department of Accounting, Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics. Address: Nauky avenue, 9a, Kharkiv, Ukraine, 61166. Tel.: 0503059989; e-mail: volkovska_yana@ukr.net.

Рекомендовано до публікації д-ром екон. наук, проф. А.А. Пилипенко, канд. екон. наук, доц. І.Г. Волошан, д-ром екон. наук, проф. А.С. Крутовою.

Отримано 30.09.2017. ХДУХТ, Харків.

DOI: 10.5281/zenodo.1108809

УДК 657.1:006.032

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ: МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД

А.В. Янчев, Л.О. Кирильєва, Д.Д. Шеховцова, М.В. Кириленко

Досліджено суть поняття «облікова політика» в умовах глобалізації та інтернаціоналізації бухгалтерського обліку. Визначено характерні складові облікової політики підприємств Угорщини як держави-партнера України.

© Янчев А.В., Кирильєва Л.О., Шеховцова Д.Д., Кириленко М.В., 2017