

АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ МАРКЕТИНГУ ТА МЕНЕДЖМЕНТУ

УДК[657:658.15] : 005.337 : 640.43

Д.В. Карпенко

ОСНОВНІ ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА

Досліджено основні підходи до організації управлінського обліку; виокремлено етапи організації управлінського обліку доходів для підприємств ресторанного господарства; запропоновано використовувати методику ведення обліку за центрами відповідальності з використанням елементів зонування підприємства; розроблено систему аналітичних рахунків для обліку доходів з деталізацією 5-го порядку

Ключові слова: *управлінський облік; доходи; центри відповідальності; зонування; зони доходності; класифікація; аналітичні рахунки; управлінські рішення;*

Діяльність підприємств ресторанного господарства в умовах конкуренції зумовлює необхідність забезпечення керівників релевантною інформацією, що дозволяє приймати відповідні управлінські рішення, контролювати та регулювати роботу загалом чи за окремими структурними підрозділами. Між тим, впровадження системи управлінського обліку як основного генератора формування управлінської інформації, потребує практичного вирішення низки організаційних завдань, пов'язаних з: розробкою ознак класифікації доходів підприємства відповідно до потреб управління; розробкою системи аналітичних рахунків для відображення інформації про доходи; визначенням ієрархії показників, що дозволяють групувати доходи за їх структурою, джерелами формування, центрами виникнення тощо; виділенням центрів доходу та зон доходності підприємства; розподілом відповідальності між менеджерами центру доходу тощо.

Окремі теоретичні та методологічні питання управлінського обліку знайшли своє відображення у працях зарубіжних та вітчизняних вчених-економістів, зокрема: О.С. Бородкіна, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, М.А. Вахрушиної, С.Ф. Голова, К. Друрі, В.А. Дерія, В.І. Єфіменка, З.В. Задорожного, В.Б. Івашкевича, О.В. Карпенко, Л.В. Нападовської, Б. Нідлза, В.Ф. Палія, М.С. Пушкara, В.В. Сопка, Ч. Хорнгрена, Дж. Фостера, М.Г. Чумаченка, А.Д. Шеремета, А. Яругової тощо. Проте недостатньо розкритими залишаються питання організації управлінського обліку доходів, його концептуальних засад, оскільки більшість наукових доробків розкривають загальні питання управлінського обліку, або ж обмежуються лише управлінським обліком витрат, залишаючи доходи поза увагою.

Основною метою управлінського обліку доходів є своєчасне забезпечення інформацією про доходи та вигоди підприємства менеджерів різних рівнів управління для: планування, контролю (через бюджетування та аналіз відхилень), підготовки, прийняття та оцінки управлінських рішень (через оцінку альтернатив); визначення політики бізнесу на тривалу перспективу тощо. Досягнення поставленої мети можливе через виконання конкретних завдань за допомогою використання методичного інструментарію з різних галузей економіки. Для досягнення позитивних результатів впровадження системи управлінського обліку доходів на підприємствах ресторанного господарства пропонуємо здійснювати цей процес в декілька послідовних етапів, що

дозволить врахувати всі запити конкретних користувачів інформації; загальні вимоги системи управління підприємством; внутрішні та зовнішні особливості діяльності підприємств галузі та на основі створеної інформації приймати рішення на оперативному, тактичному та стратегічному рівнях управління.

На початковому етапі впровадження управлінського обліку вирішуються всі організаційні питання, що мають своє відображення в обліковій політиці підприємства у загальній чи спеціальній частині, яка стосується безпосередньо управлінського обліку. Її розробкою мають займатися висококваліфіковані фахівці, що володіють не лише знаннями у сфері обліку, але й фінансового та стратегічного менеджменту, економіки, теорії прийняття рішень, мають системне економічне мислення тощо. Важливим питанням є визначення конкретної служби (особи), відповідальної за безпосереднє здійснення процедур управлінського обліку в цілому та його доходів, зокрема. Варіанти організації управлінського обліку є індивідуальним для кожного підприємства ресторанного господарства в залежності від його тактичних та стратегічних цілей, масштабів діяльності, кадрового потенціалу тощо. Зазвичай служба, що займається управлінським обліком має бути забезпечена умовами для використання сучасних ІТ- технологій (з метою використовувати сучасні технології збору та обробки «розпорошених» даних, генерувати з них інформацію оперативну та деталізовану, передавати її за призначенням) та висококваліфікованим кадровим складом (з метою застосовування відповідного методичного інструментарію). Практика господарювання засвідчує, що на більшості досліджуваних підприємств ресторанного господарства відсутня відокремлена служба управлінського обліку, що зумовлено наявністю в ресторанному бізнесі значної частки малих підприємств, недостатньо високим рівнем професійної підготовки спеціалістів у сфері економічної роботи. Між тим, її відсутність на обстежених підприємствах (системи споживчої кооперації, у приватних закладах малого бізнесу України) не означає, що управлінський облік не ведеться взагалі, оскільки окремі його функції виконує керівник, головний бухгалтер чи інші працівники. При побудові системи управлінського обліку необхідно опиратися на принцип ефективності облікової системи («витрати- вигоди»), за яким витрати на його ведення не повинні перевищувати ефект від його впровадження. Вважаємо за доцільне для великих підприємств (мережових підприємствах ресторанного господарства) розвивати управлінський облік в рамках окремо створеної служби – управлінської бухгалтерії (бюро, відділу тощо), що дозволить генерувати та обробляти інформацію для прийняття рішень на різних рівнях управління; полегшить процес контролю та регулювання за її створенням та забезпечить зворотній зв'язок між іншими підрозділами підприємства або ж при наявності значної мережевої структури закріплювати повноваження та відповідальність в залежності від об'єкта обліку.

Створення моделі організації підсистеми управлінського обліку доходів підприємств ресторанного господарства залежить від короткострокових та довгострокових цілей підприємства, його стратегії, інформаційних запитів внутрішніх користувачів тощо. Тому при організації управлінського обліку доходів необхідно враховувати вплив чинників внутрішнього та зовнішнього характеру. При цьому система управлінського обліку має залишатися гнучкою та здатною до адаптації постійних змін бізнес-середовища.

Аналіз практики господарювання підприємств ресторанного господарства показав, що існують слабкі місця саме в організації управлінського обліку, оскільки практично відсутня деталізація показників доходності, невисоким є рівень відповідальності керівників і працівників структурних підрозділів за результати діяльності, не завжди реалізована функція мотивації за досягнуті показники-індикатори. Тому ринкове середовище господарювання, націлене на забезпечення

конкуренентоздатності кожного суб'єкту, викликає об'єктивну необхідність організації обліку за центрами відповідальності. Саме він передбачає поєднання облікових, контрольних, мотиваційних та інформаційно-аналітичних функцій в системі управління підприємством. Виділення таких центрів залежить від організаційної та виробничої структури підприємства (формату його діяльності), що дозволяє пов'язати роботу підрозділів підприємства та відповідальності певних осіб (керівників, менеджерів, адміністраторів, офіціантів, барменів тощо), оцінити результати роботи кожного структурного підрозділу та встановити їх внесок в загальну роботу підприємства. Особливої уваги потребують групування та розподіл видів облікових робіт за підрозділами підприємства, визначення їх повноважень та встановлення відповідальності на різних рівнях управління.

Поняття «центр відповідальності» вперше було запропоновано А. Хіггінсом в 50-х роках ХХ ст. та набуло значного поширення у бізнес-середовищі різних країн світу. В його основу покладено розуміння того, що кожен структурну одиницю підприємства обтяжують тільки ті доходи або витрати, за які вона може відповідати і які контролює [1, с. 420], тобто використовуються як економічні, так і психологічні важелі впливу, що стимулюють роботу працівників. Система організації обліку за центрами відповідальності розкривається та рекомендується до впровадження багатьма вченими-економістами [1,2,3,4,5,7]. Так, переважна більшість науковців [4,5,7] під центром відповідальності розуміють сферу (сегмент) діяльності, в межах якої встановлену персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він контролює (витрати, доходи, інвестиції).

Аналіз літературних джерел [1-7] показав, що побудова облікової системи за центрами відповідальності вимагає виконання наступних завдань: визначення центрів відповідальності (їх типів; ієрархії підпорядкованості; сфери впливу керівника структурного підрозділу); складання бюджету для кожного центру відповідальності; регулярне складання внутрішньої звітності про виконання бюджету; аналіз причин відхилень та оцінки діяльності центру. При цьому думки вчених різняться щодо складу та класифікації центрів відповідальності. Так, найтипівішим є виділення центрів відповідальності за двома ознаками [3, с.56]:

- за *обсягом повноважень і обов'язків* відповідних менеджерів на: центри витрат; центри доходів (продажу); центри прибутку та центри інвестицій;

- за *функціями*, що виконує кожен центр, на: основні і обслуговуючі центри.

Основою для побудови обліку за центрами відповідальності мережевих підприємств є фінансова структура підприємства, яка тісно взаємопов'язана з організаційною, оскільки вона легко адаптується до вже існуючої або ж вимагає розробки нової. При цьому встановлюють горизонтальні та вертикальні зв'язки між підрозділами, що надає можливість визначати напрями руху інформації і документів. У деяких випадках доцільним є виділення центрів відповідальності всередині підрозділів, або навпаки – об'єднувати декілька підрозділів в один центр відповідальності. Нами виокремлено найтипівіші центри відповідальності для підприємств ресторанного господарства та запропоновано до центру доходів підприємств ресторанного господарства відносити:

- центр доходів (підрозділи, керівники яких в рамках виділеного бюджету витрат відповідає за максимізацію доходів (виручки) від реалізації та інших доходів):

• центр доходів від маркетингу, керівник якого впливає на всі види доходів, що забезпечують просування підприємства на відповідному ринку, а також реалізацію продукції власного виробництва та послуг (один такий центр для середніх та великих підприємств або його відсутність у малих підприємствах);

- центр маржинальних доходів з реалізації продукції та послуг, (включає всі точки реалізації, де здійснюється безпосередньо реалізація клієнтам страв, товарів та послуг (один або декілька, розділені за місцями реалізації));

- центр інших операційних доходів, включає всі інші види доходу, що не пов'язані з реалізацією продукції власного виробництва, товарів та послуг;

Управління доходами на основі організації обліку за центрами відповідальності передбачає чітке виділення місць формування маржинального доходу, що забезпечує здійснення оцінки ефективності діяльності центру з відповідним визначенням персональної відповідальності менеджерів. Для підприємств ресторанного господарства найчастіше відповідальними особами за доходи виступають: безпосередньо керівник підприємства, адміністратор, офіціанти, бармени та інші менеджери, пов'язані з реалізацією (менеджер зі збуту тощо). Для підприємств ресторанного господарства споживчої кооперації відповідальними за доходи є голова правління районної спілки споживчих товариств, або директор комбінату ресторанного господарства.

Ефективність діяльності центру відповідальності визначається за найкращими результатами виконання поставленої задачі (визначеними параметрами) перед сегментом діяльності за умови мінімальних затрат ресурсів. З метою її визначення доцільним є використання маржинального підходу, що дозволяє визначити внесок кожного центру відповідальності (зони - зал ресторану, кафе, більярд, боулінг, караоке тощо) у покриття сукупних постійних витрат та забезпечення прибутку підприємства загалом.

Впровадження управлінського обліку на основі виділення центрів відповідальності стає більш дієвим при поєднанні цієї методики із методом зонування діяльності в рамках виділених центрів. Основною метою якого є:

- забезпечення взаємозв'язку структури підприємства за бізнес-процесами та завдань підрозділів з системою управлінського обліку шляхом деталізації об'єктів обліку;

- створення максимально зручних умов для клієнтів підприємств ресторанного господарства.

Зонування передбачає поділ підприємства на зони виробництва та зони реалізації з метою впорядкування управлінського обліку та руху в середині підприємства продуктів (товарів) і грошових коштів відповідно; здійснювати найефективніше використання торгових площ підприємства, що забезпечує максимізацію доходності зон виробництва та реалізації за рахунок чіткого розподілу відповідальності між менеджерами та структурування виробництва та залів [8, с. 142]. Крім того використання цієї методики дозволяє приймати оперативні та тактичні рішення, здійснювати облік та аналіз діяльності об'єктів обліку навіть до оцінки доходності окремого столика або посадкового місця клієнта. Нами проведено зонування центру маржинального доходу від реалізації на прикладі Ресторанно-розважального комплексу «Подіум». Оскільки це підприємство надає своїм клієнтам різноманітні види послуг, пов'язані не лише з організацією харчування, то було виокремлено чотири основні зони, що деталізовані до найнижчого рівня та забезпечують формування відповідного виду доходу (рис. 1).

Практика впровадження зонування у ресторанно-розважальному комплексі «Подіум» дозволила виділити найбільш низько доходні столики та окремі посадкові місця (за рахунок неправильного освітлення чи незручного розташування столиків тощо). Це дозволило керівництву прийняти оперативні управлінські рішення щодо зміни облаштування обідньої зали ресторану, що призвело до підвищення доходності підприємства в цілому без залучення додаткових затрат.

Таким чином, зонування підприємства ресторанного господарства передбачає виділення зони виробництва – в її межах здійснюється облік руху продуктів та товарів та зони реалізації - в її межах здійснюється облік руху грошових коштів. З метою ведення управлінського обліку за кожною зоною (місцем) формування доходу закріплюються відповідні об'єкти обліку.

Доцільність використання зонування підприємства у закладах ресторанного господарства різних за обсягом діяльності (великих, середніх, малих) підтверджують проведені дослідження, оскільки сучасні автоматизовані системи управління дозволяють створювати широкую інформаційну базу з метою оцінки діяльності керівників центрів відповідальності та для планування, бюджетування, аналізу та оптимізації діяльності підприємства в цілому.

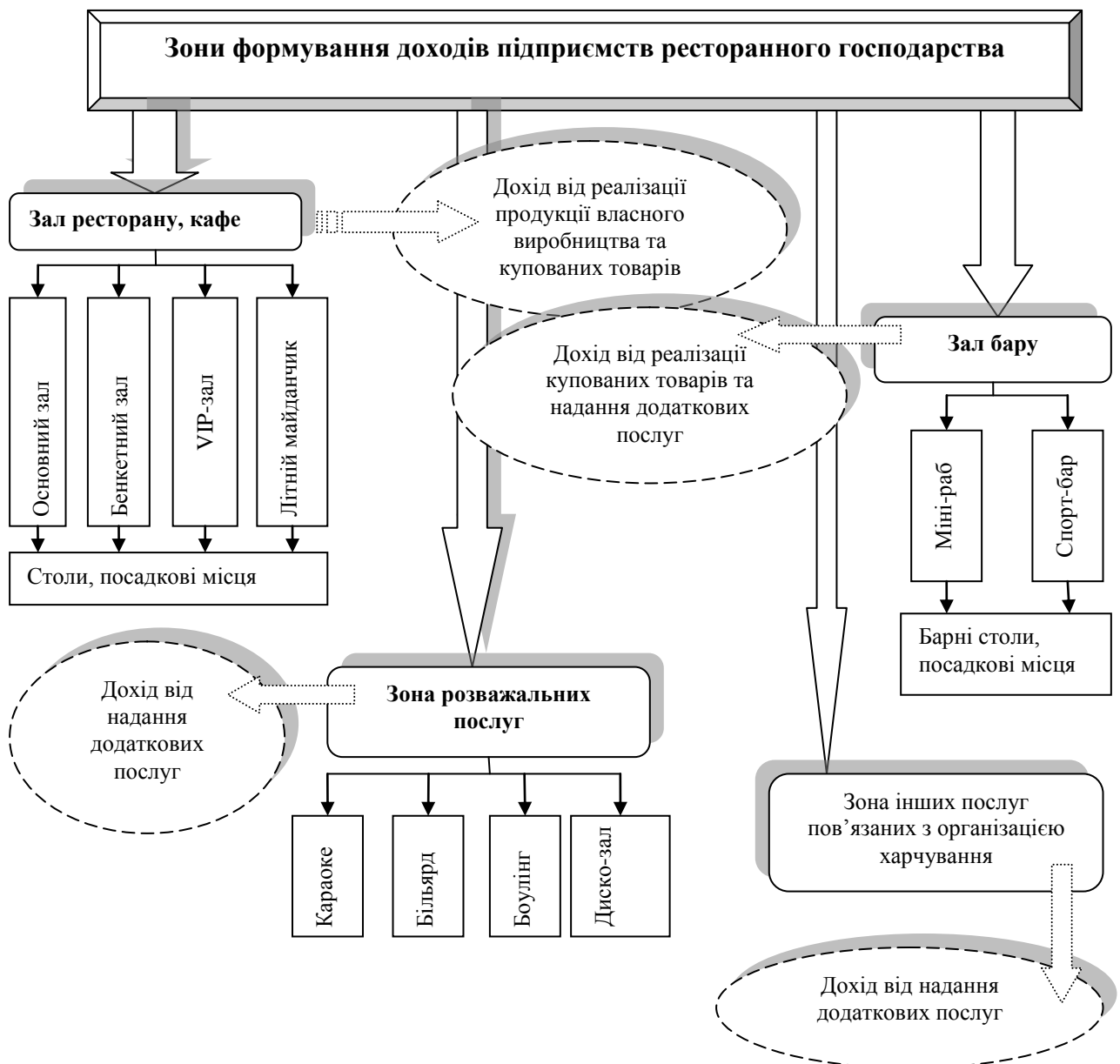


Рис. 1. Зони формування доходів ресторанно-розважального комплексу «Подіум»(м. Полтава).

Наступні етапи впровадження системи управлінського обліку доходів передбачають розробку ознак класифікації доходів; робочого плану рахунків управлінського обліку та кодифікацію доходів з урахуванням специфіки діяльності підприємств ресторанного господарства. Пропонуємо класифікувати доходи відповідно до цілей управління за наступними ознаками: «за формою отримання»; «за ступенем узгодження»; «за регулярністю отримання»; «за охопленням плану»; «за впливом інфляційного процесу»; «за періодом виникнення»; «за ступенем керованості»; «за суттєвістю»; «за способом регулювання величини доходу»; «за сегментами діяльності»; «за можливістю здійснення впливу»; «за можливістю вибору»; «за важливістю для прийняття рішень»; «за корисністю»; «за характером виникнення»; «за правом визнання» тощо [6].

Аналіз економічної літератури показав [1-5], що в залежності від обраного варіанту взаємозв'язку даних управлінського обліку із даними фінансового обліку в системі рахунків виділяють два основні підходи: одноколовий або інтегрований принцип та двоколовий принцип. Пропонуємо, для підприємств ресторанного господарства використовувати інтегровану систему рахунків фінансового та управлінського обліку з двох причин. По перше, за умов використання сучасних інформаційних технологій можна досягти необхідної деталізації рахунків, що дозволить забезпечити інформаційні потреби внутрішніх користувачів усіх рівнів управління та конфіденційність інформації (обмеження прав доступу). По-друге, значна частина підприємств ресторанного господарства є середніми та малими, а отже кількість облікових операцій буде зменшена та чисельність облікових працівників буде незначною. Тому перевагами застосування інтегрованої системи обліку є зниження трудомісткості ведення облікових робіт (за умови автоматизації - одноразове введення даних), підвищення достовірності аналітичних даних управлінського обліку (оскільки більшість з них підтверджується фінансовим обліком, як синтетичним), усунення проблеми зіставності інформації, що надходить з різних облікових служб. При розробці робочого плану аналітичних рахунків підприємств ресторанного господарства, фрагменти якого доцільним є використання аналітичних рахунків з поглибленням до п'ятого порядку: 1-й - за центрами відповідальності; 2-й - за зонами формування доходу; 3-й - за групами страв; 4-й - за асортиментними групами; 5-й - за категоріями клієнтів.

Така організація рахунків управлінського обліку дозволяє сформувати інформацію про доходи, що відповідає основним запитам менеджерів підприємства та дозволяє визначити: які саме зони реалізації, страви, послуги, клієнти приносять найбільшу виручку від реалізації; в яких центрах відповідальності формуються конкретні види доходу; які саме страви (послуги) користуються найбільшим попитом та забезпечує створення інформації необхідної для прийняття управлінських рішень в бізнес-процесі «Реалізація».

Отже, в основу ефективного впровадження системи управлінського обліку покладено вирішення питань щодо його організації, оскільки на основі її раціональної реалізації забезпечується створення інформації про доходи підприємства необхідної для прийняття оперативних, тактичних та стратегічних управлінських рішень. При цьому доцільним є побудова системи обліку за центрами відповідальності з використання елементів зонування підприємств ресторанного господарства.

Список використаної літератури

1. Аткінсон Ентони А., Банкер Раджив Д., Каплан Роберт С., Янг Марк. Управленческий учет, 3-е издание: пер. с англ. -М.: Издательский дом «Вильямс», 2005. - 878 с.

2. Голов С.Ф. Управлінський облік: Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
3. Ивашкевич В. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат/ В. Ивашкевич// Бухгалтерский учет. – 2000. - №5. – С. 56-60
4. Карпова Т.П. Основы управленческого учета: Учеб. пособие. – М.: Инфра-М, 1997. – 392 с.
5. Карпенко О.В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання: монографія/ О.В. Карпенко. – Полтава:РВЦ ПУСКУ, 2005. – 341 с.
6. Карпенко Д.В. Облікова інтерпретація класифікації доходів підприємств ресторанного господарства/ Д.В. Карпенко// Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі -№ 6 (51), ч.2. – 2011. – С. 278-284
7. Нападівська Л.В. Управлінський облік: підруч. Для вузів/ Л.В. Нападівська. – 2-ге вид., доопрац. Та допов. – К.: Київ. Нац. торг.-екон. Ун-т, 2010. – 648 с.
8. Сырый В.К. Ресторанный бизнес: управляем профессионально и эффективно. Полное практическое руководство. – М.:Эксмо, 2008. – 352 с.

D. Karpenko

MAIN ORGANIZATIONAL ASPECTS OF MANAGEMENT ACCOUNTING INCOME RESTURANTS ENTERPRISES

The activity of restaurant industry enterprises in competitive conditions predetermines necessity in providing managers with relevant information that allows you to take appropriate management decisions, monitor and regulate the work in general or for specific structural divisions. To achieve the positive results of the implementation of system of management income accounting in restaurant industry enterprises it is offered initially to solve all the organizational issues that are reflected in the enterprise's accounting policy in general or special part, which relates directly to management accounting, including management income accounting. It is expedient to include also the issue of establishing the management accounting services, the implementation of accounting based on the allocation of responsibility centers, development of features of incomes classification, working chart of accounts of management accounting and income codification considering specific activity of restaurant industry enterprises, division of responsibility between managers of profit center etc. In its development highly qualified professionals who possess not only knowledge in the field of accounting, but also financial and strategic management, economics, decision-making, with systematic economic thinking etc. are engaged.

It is offered to conduct the organization of management accounting by responsibility centers, highlighting the following centers of income: center of income from marketing, center of the marginal revenue from realization, center of other operating income. The appropriateness of using the marginal approach to determine the contribution of each responsibility center (zones - hall of the restaurant, cafe, billiards, bowling, karaoke etc.) to covering total fixed costs and ensuring profit of enterprise in general is grounded. The approaches to zoning restaurant industry enterprise aiming at arranging management accounting and movement of products (goods) and cash respectively inside of an enterprise, to carry out the most effective use of retail space of an enterprise, that ensure maximizing the yield of zones of production and sales by clear division of responsibility between managers and structuring of production and halls are worked out. The system of analytical accounts that will allow to generate detailed information about the income of the company is offered.