

# МЕТОДИЧНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА

Д. В. КАРПЕНКО, аспірантка

(Київський національний торговельно-економічний університет)

**Анотація.** Розглянуто підходи до сукупності методичного інструментарію управлінського обліку; запропоновано для управлінського обліку доходів використовувати методи різних галузей економіки на основі принципу методологічного плюралізму; згруповано конкретні завдання управлінського обліку доходів та методи, що дозволяють досягти їх вирішення для підприємств ресторанного господарства.

**Ключові слова:** управлінський облік, доходи, методичний інструментарій, методичний плюралізм, маржинальний аналіз, управлінські рішення.

Сучасні умови ведення бізнесу висувають нові вимоги до інформаційного забезпечення процесу підготовки, прийняття та контролю виконання управлінських рішень, що генерується системою бухгалтерського обліку. Особливо актуальними є питання, пов'язані з необхідністю розробки нових і вдосконаленням уже існуючих механізмів управління доходом і створення для них спеціального інформаційного забезпечення, що потребує застосування новітніх підходів до його формування та адаптації облікових систем відповідно до цих перетворень. Тому виникає потреба у дослідженні методичного інструментарію, використання якого дозволяє створити інформаційну модель не лише поточної, а й майбутньої діяльності, забезпечити координацію, взаємодію та узгодженість окремих елементів управління з метою досягнення стратегічних цілей бізнесу.

Окремі аспекти щодо методичного інструментарію управлінського обліку відображені у працях зарубіжних і вітчизняних учених-економістів, а саме: 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, Ю. О. Ночовної, В. Ф. Палія, М. С. Пушкаря, Г. О. Соболя, В. В. Сопка, Ч. Хорнгрена,

Дж. Фостера, М. Г. Чумаченка, А. Д. Шеремета, А. Яругової та ін. Проте недостатньо розкритими залишаються питання комплексного дослідження методичних підходів до управлінського обліку доходів на основі принципу методологічного плюралізму.

Метою статті є дослідження наявного методичного інструментарію, необхідного для реалізації функцій управлінського обліку доходів на основі використання методів різних галузей знань.

Сучасний розвиток науки і практики свідчить про те, що управлінська ланка не може існувати без інформаційного продукту, який створюють бухгалтери, використовуючи для цього спеціальні методики. При цьому працівники обліково-аналітичних структур підприємства створюють інформацію як про існуючий стан підприємства (рух активів, капіталу та зобов'язань, тобто про його «буття») – в системі фінансового обліку, так і інформацію для прийняття управлінських рішень, здебільшого орієнтовану на прогностичні стани, у які має перейти підприємство – в системі управлінського обліку. Це дозволяє вважати облік елементом системи інформаційної підтримки управління, інструментом збору, обробки та передачі та інтерпретації інформації про діяльність господарюючого суб'єкта з погляду

витрат і вигод (доходу). Тому для успішного функціонування системи управління необхідні відповідні прийоми та способи генерування інформації, оскільки саме на їх основі відбувається вирішення завдань і досягнення цілей підприємства. Крім того, практика господарювання підприємств ресторанного господарства свідчить про те, що розв'язання економічних проблем на основі функціонування незалежних традиційних систем обліку та методів не дозволяють досягти позитивних результатів. Таке явище проф. Л. В. Нападовська пояснює існуванням взаємодії та взаємовпливу між різноманітними системами, що забезпечують розвиток будь-якого підприємства; наявністю міжсистемних оболонки, що забезпечують створення додаткового потенціалу для створення нових концептуальних систем дослідження та виявлення ефективних інструментів його реалізації [5, с. 24].

За останнє десятиріччя спостерігається розширення набору методичного інструментарію, що використовується у системі обліку підприємств ресторанного господарства. Дослідження показали, що це пояснюється розумінням теоретиків і практиків того, що, з одного боку, методичний апарат має стимулювати зростання доходів і вигід; а з іншого – наявністю кардинальних змін у розвитку галузі, які необхідно враховувати. Тому нагальним завданням наукового пошуку стає підбір оптимальної та ефективної сукупності методів для створення інформації, потрібної для розробки, прийняття, реалізації управлінських рішень щодо доходів, створюваної на підприємстві в системі обліку. Проведені дослідження дозволяють стверджувати, що сукупність методичного інструментарію, котрий нині використовується в системі бухгалтерського обліку, пройшла різні етапи становлення, має цільове призначення та якісно забезпечує інформацією зовнішніх користувачів. У масштабах України методичні підходи розроблені згідно з сучасною концепцією розвитку бухгалтерського обліку та закріплені у чинних регламентах. Проте з переходом до нової парадигми обліку, описаної у працях вчених-економістів [1–7], система обліку повинна відображати багатогранні аспекти формування доходу. Поступово

змінюються традиційні уявлення науковців і практиків про доцільність і можливість застосування тих але тих прийомів і методів створення інформації про доходи. Чіткіше окреслилося співвідношення між внутрішньою та зовнішньою звітністю про доходи, внаслідок чого виділилися переваги використання внутрішньої звітності для потреб менеджерів різних рівнів управління. Стало очевидним, що для управління доходами класичних способів бухгалтерського обліку вже недостатньо. Для інформаційного забезпечення підсистем управління, що знаходяться на перетині інтеграційних зв'язків між бізнес-процесами, облік повинен створювати інформацію з метою вивчення впливу на доходи (вигоди) кожного з них; здійснення управління за центрами відповідальності, зі зворотним зв'язком, за стадіями життєвого циклу, формування ланцюжка цінностей; досягнення стратегічних цілей з урахуванням фактору часу тощо.

Підходи до організації та методики управлінського обліку у кожного конкретного підприємства є індивідуальними [1–7]. Аналіз інформаційних джерел показав, що більшість наукових досліджень з цього питання уніфіковані і не розкривають можливостей застосування з урахуванням особливостей обліку на підприємствах конкретних галузей. Тому їх результати є досить абстрактними та не завжди придатними для практичного впровадження у певних галузях господарювання, зокрема ресторанному господарстві. Отже, методичний інструментарій управлінського обліку буде мати цінність лише за умови його адаптації до особливостей конкретної галузі економіки, що забезпечить реальне практичне впровадження управлінського обліку.

На основі аналізу наукових досліджень учених-попередників [1–7] вважаємо, що доцільно методичний інструментарій розглядати як сукупність прийомів і способів створення у системі обліку корисної для управління інформації. Виходячи із цього тлумачення, метод управлінського обліку включає різноманітні прийоми та способи, якими традиційно користуються в бухгалтерському обліку, під час проведення економічної роботи, вивчення будь-якого об'єкта дослідження (в тому чис-

лі доходів), нормування, планування, широко використовуючи математичний апарат тощо. Наприклад, професор Л. В. Нападівська методом управлінського обліку розуміє як сукупність традиційних методів планування і контролю, обліку, аналізу, нормування, прийняття управлінських рішень, що, на думку автор, сприяють дослідженню «поведінки» витрат і доходів із метою управління ними. Все це дозволяє стверджувати, що метод управлінського обліку акумулює в собі методи інших (різних) наук, що є цілком правильним, враховуючи його призначення в реалізації багатограничних завдань управління доходами.

Методологія управлінського обліку, як і інших прикладних дисциплін, базується на певній сукупності загальнонаукових і специфічних (прикладних) методичних прийомів. До загальноекономічних способів дослідження зазвичай відносять такі, як: спостереження, аналіз, синтез, індукцію, дедукцію тощо. На їх основі здійснюється систематичний збір інформації про доходи в ракурсах джерел їх формування, місць виникнення (зон), сегментів діяльності тощо; порівняння тенденцій і закономірностей рівня доходності, показників продажу та рентабельності, цінової та асортиментної політики; аналіз окремих складових; визначення найбільш доходних сегментів діяльності. Специфічні ж методи значно ширші, оскільки вони орієнтовані на зміст управлінського обліку, до них досить часто відносять лінійне програмування, імітаційне моделювання (аналітичні, детерміновані та стохастичні моделі), кореляційно-регресійний аналіз, багатоступінчастий (сегментний) і системний аналіз, криві економічного розвитку, бюджетування, аналіз на основі маржинального підходу тощо. Так, Ф. Ф. Бутинець до методів управлінського обліку відносить такі як елементи методу фінансового бухгалтерського обліку, індексний метод, прийоми економічного аналізу, математичні методи, використання комп'ютерної техніки [1, с. 19].

Деякий інший підхід до групування методичного інструментарію відображено в наукових працях М. С. Пушкаря [7], О. В. Карпенко [3], які виокремлюють три укрупнені групи: загальнометодологічні методи, загально-науко-

ві методи бухгалтерського обліку, специфічні методи управлінського обліку. Г. О. Соболев їх конкретизує і додає методи на основі маржинального підходу, економетричний аналіз, методи економічної кібернетики, теорії оптимальних процесів, матричний аналіз, трансформаційний аналіз [4], з чим не можна не погодитися.

Проведені дослідження показали, що з метою виконання завдань організаційного характеру достатнім є використання загальнонаукових методів дослідження. Більш ґрунтовно необхідно вивчити можливості специфічних методів, що дозволяють генерувати управлінську інформацію та приймати на її основі відповідні рішення. Практика господарювання на підприємствах ресторанного господарства свідчить про те, що чинна система обліку не забезпечує достатньою інформацією потреби управління, а система управлінського обліку розвинута не в повній мірі, переважно в межах вирішення питань калькулювання та ціноутворення.

Використання маржинального аналізу в підготовці внутрішньої звітності та здійсненні на його основі аналізу доходу посідає особливе місце серед методів, що використовуються в системі управлінського обліку підприємств ресторанного господарства. Маржинальний дохід створює умови для обґрунтування оперативних і стратегічних управлінських рішень за наявності альтернатив, що є актуальним для сучасного стану ведення бізнесу. При цьому базовим інструментом є використання моделі «витрати – обсяг – прибуток», що дозволяє встановити залежність між доходом від реалізації, витратами та прибутком, з одного боку, та обсягом діяльності – з іншого. Отже, проводиться аналіз беззбитковості діяльності, що дозволяє вирішити питання щодо встановлення найвигіднішого співвідношення між змінними затратами на виготовлену страву, постійними затратами, обсягом та ціною реалізації з метою досягнення максимального прибутку; ціни, яка забезпечить певний рівень доходності; найнижчого рівня підприємницького ризику; залежності між обсягом реалізації і величиною фінансового результату; збалансування рентабельності та ліквідності; при-

йняття рішень щодо доцільності виготовлення напівфабрикатів на власних потужностях чи їх придбання у постачальника тощо. Тому оптимізація співвідношення «затрати – обсяг – прибуток» є однією з базових для прогнозування величини доходу, що покриває відшкодування поточних затрат та забезпечує досягнення розвитку та подальшого зростання діяльності підприємств ресторанного господарства.

З метою комплексної оцінки господарських явищ, бізнес-процесів та створення інформації, корисної для ефективного управління доходами, використовуються й інші методи управлінського обліку, які дозволяють менеджерам приймати рішення різних рівнів управління щодо:

- підвищення прибутковості окремої страви (послуги) чи групи страв; ціни її реалізації; надання знижок покупцям і впровадження системи лояльності; оптимізації асортименту в умовах економічної нестабільності (на основі визначення коефіцієнта маржинального доходу, точки беззбитковості, операційного важеля, запасу фінансової міцності, маржинального доходу тощо);
- вибору найвигідніших категорій клієнтів, сегментів ринку та видів продукції; прийняття додаткових замовлень, оптимізація основних умов виконання замовлень (на основі ABC-аналізу, сегментарного аналізу та за умови наявності необхідної інформації для складання калькуляції або бюджету тощо);
- вибору системи оплати праці в процесі реалізації (на основі системи збалансованих показників тощо);
- оцінки діяльності окремих сегментів (на основі маржинального, сегментного, порівняльного аналізу тощо).

Практика потребує обґрунтування дій щодо кількісної оцінки варіантів управлінських рішень (умов) і вибору оптимального із них, що можливо реалізувати за допомогою використання економіко-математичних методів, зокрема, методів виконання лінійних програм, теорії ігор, теорії розкладу, сітьових графіків тощо, в поєднанні з використанням прийомів економічної кібернетики (імітації, моделювання, ділових ігор) та теорії оптимальних процесів. З метою визначення та оцінки факторів,

що впливають на величину доходів, проведення ретроспективної оцінки результатів діяльності, виявлення можливих важелів впливу на результативні показники діяльності підприємств ресторанного господарства доцільним є використання сукупності прийомів факторного та компонентного аналізу, кореляційно-регресійного, дисперсійного аналізу, методів економетрії, математичного програмування тощо. Проте варто враховувати, що результати їх застосування можуть мати суто теоретичні характеристики, оскільки проведення необхідних розрахунків досить складний процес збору інформаційних даних, багатомірність моделей і високий рівень зовнішнього ризику.

Важливою групою методів є ті, що забезпечують досягнення завдань планування та контролю доходів. Переважна більшість досліджуваних підприємств ресторанного бізнесу (65 %) використовує в своїй діяльності такий інструмент управління доходами як бюджетування, що передбачає складання бюджетів різних рівнів і дозволяє створити дієву систему контролю. В широкому розумінні бюджет є строковим планом діяльності структурного підрозділу або підприємства в цілому, що гармонійно поєднує в собі функції контролю, планування та інтерпретації обліково-економічної інформації. За допомогою бюджетування досягається максимально можливий рівень ефективності діяльності, зокрема оптимізація величини доходів. Розробка бюджетів передбачає їх групування за певними характеристиками, переважно здійснюється їх поділ на операційні та фінансові, довгострокові і поточні, загальні та бюджети сегментів [3, 6, 7]. Технологія підготовки бюджетів є завершеною стадією планування і передбачає розробку операційних і фінансових бюджетів. На основі розробленого бюджету реалізації проводиться багаторівневий аналіз відхилень з метою виявлення їх причин і винуватців з метою проведення коригувальних дій.

У ході виконання завдань щодо здійснення оцінки та контролю окремих сегментів діяльності, керівників центрів відповідальності; конкурентоспроможності підприємства, ефективності внутрішніх бізнес-процесів, фінансових рішень (забезпечення мотивації



за результатами досягнення показників доходності тощо); визначення та аналізу зон доходності, крім вищезазначених методів, доцільно використовувати систему збалансованих показників, що є ефективним інструментом вираження стратегії діяльності підприємств ресторанного господарства у вигляді системи числових фінансових і нефінансових показників. Така система є індивідуальною для кожного підприємства і повинна включати в себе взаємозалежні показники, що розкривають специфіку різних напрямів його діяльності. Важливою умовою досягнення ефективності від її упровадження є відображення системи за всіма рівнями управління (стратегічний, оперативний, тактичний). За рахунок цього досягається можливість проектування та відстеження причинно-наслідкових зв'язків як по вертикалі, так і по горизонталі, що дозволяє спроектувати власну оптимальну модель бізнесу для конкретного підприємства ресторанного господарства. Цей інструмент моніторингу дозволяє оперативно реагувати на зміни показників у межах системи, а також впливати на їх відхилення від цільових значень або ж, навпаки, адаптувати набір показників до змін зовнішнього середовища. При цьому важливим є отримання можливості визначати фактори та критерії мотивації співробітників, що дозволяє розробити адекватне положення про оплату праці та стимулювати співробітників тощо.

Володіння різноманітними методами забезпечує досягнення цілей управлінського обліку через формування відповідних показників-індикаторів діяльності, що потребує їх формального відображення у вигляді певних внутрішніх документів спеціальних форматів – внутрішньої звітності. Система внутрішньої звітності на підприємствах ресторанного господарства повинна забезпечувати задоволення інформаційних запитів менеджерів щодо доходів у різних ракурсах і аспектах з метою створення якісного інформаційного забезпечення управління доходами. Тому вона призначена для підготовки та прийняття внутрішніх рішень, повинна дозволити розглядати облікову інформацію в динаміці, порівнянні з плановими показниками, розкривати її структуру;

враховувати результати минулої, теперішньої і майбутньої діяльності, забезпечувати можливість аналізу відповідно до конкретної ситуації, мати конфіденційний характер, розроблятися з урахуванням потреб менеджерів відповідного рівня, бути доступною в режимі реального часу або з мінімальною часовою затримкою [4, с. 8]. Отже, розробка ефективної системи внутрішньої звітності потребує наявності відповідного масиву якісної облікової інформації; узгодження форм та змісту звітності; застосування функціонального методу накопичення та узагальнення інформації; наявності персоналу відповідної кваліфікації та комп'ютеризованої системи обробки даних. Формування інформації про доходи підприємства ресторанного господарства можливо не лише у вигляді таблиць, що поширені у чинній практиці, а й за допомогою графічних методів, що забезпечує наочне представлення результатів дослідження як на проміжних, так і на заключних етапах економічної роботи. Остаточне ж рішення щодо вибору альтернатив під час упровадження конкретних дій щодо управління доходами приймає менеджер (група менеджерів) підприємства, ґрунтуючись на прийомах евристики тощо.

Необхідно зазначити, що наведений перелік не є остаточним, оскільки окреслені завдання є взаємопов'язаними між собою та мають варіативність реалізації на основі невичерпаного переліку прийомів і способів різних галузей знань.

Отже, концепція управлінського обліку доходів формується на основі певних принципів, що забезпечує генерування інформації про доходи з метою оперативних, тактичних, стратегічних рішень управління доходом, що досягається за рахунок використання комплексу методичних прийомів (математичної статистики, економічного, логічного, системного та структурного аналізу, інформаційного й економіко-математичного моделювання, економетрії, балансової ув'язки фінансово-економічних показників, графічного зображення, економічного контролю й ін.). Тому доцільно використовувати методи різних галузей знань, оскільки традиційні підходи не спроможні створити передумови для розвитку адекват-

них технологій підготовки інформації відповідно до мінливих потреб менеджерів.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік / Бутинець Ф. Ф., Чижевська Т. А., Герасимчук Н. В. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 448 с.
2. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник / Голов С. Ф. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
3. Карпенко О. В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання : монографія / О. В. Карпенко. – Полтава : РВВ ПУСКУ, 2005. – 341 с.
4. Карпенко О. В. Практичні підходи до підготовки внутрішньої звітності / О. В. Карпенко, Г. О. Соболь. – Вісник Маріупольського державного університету. Серія: Економіка. – 2012. – № 3. – С. 7–10.
5. Нападовська Л. В. Управлінський облік : підруч. для вузів / Л. В. Нападовська. – 2-ге вид., доопр. і допов. – К. : Київ. Нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 648 с.
6. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : монографія / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 224 с.
7. Пушкар М. С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація : монографія / М. С. Пушкар, М. Г. Чумаченко. – Тернопіль : Карт-бланш, 2011. – 336 с.

**Д. В. Карпенко, аспірантка (Київський національний торговель-економічний університет). Методический инструментарий управленческого учета доходов предприятий ресторанного бизнеса.**

**Аннотация.** Рассмотрены подходы к совокупности методического инструментария управленческого учета; предложено для управленческого учета доходов использовать методы различных отраслей экономики на основе принципа методологического плюрализма; сгруппированы конкретные задачи управленческого учета доходов и методы, позволяющие достичь их решения для предприятий ресторанного хозяйства.

**Ключевые слова:** управленческий учет, доходы, методический инструментарий, методический плюрализм, маржинальный анализ, управленческие решения.

**D. V. Karpenko, aspyrant (Kyiv National University of Trade and Economics). Methodological tools of management accounting income of the enterprise restaurants.**

**Summary.** Methodological tools of management accounting approaches are researched in the article. The author proposes to use methods from different branches of economic on the basis of methodological pluralism for management income accounting. To achieve goals in restaurant business, specific objectives and methods of management income accounting are grouped by the researcher.

**Keywords:** management accounting, revenues, methodological tools, methodological pluralism, marginal analysis, management decisions.