

**ДЕРЖАВНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ
ДЕРЖКОМСТАТУ УКРАЇНИ**

ПОПОВИЧ ВІТА ІВАНІВНА

УДК: 657.471: 640.41

**РОЗРОБКА МОДЕЛІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ
НА ПІДПРИЄМСТВАХ ГОТЕЛЬНОГО БІЗНЕСУ**

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

АВТОРЕФЕРАТ

**дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук**

Київ – 2009

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Тернопільському національному економічному університеті Міністерства освіти і науки України

Науковий керівник – доктор економічних наук, професор
Пушкар Михайло Семенович,
Тернопільський національний економічний
університет,
завідувач кафедри обліку і контролінгу в
промисловості

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Бутинець Франц Францович,
Житомирський державний технологічний
університет,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку і
контролю

кандидат економічних наук, професор
Балченко Зінаїда Артемівна,
Київський університет туризму, економіки і
права,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку і
аудиту

Захист дисертації відбудеться “24” березня 2009 р. о 16-00 на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.870.01 у Державній академії статистики, обліку та аудиту Держкомстату України за адресою: 04107, м. Київ, вул. Підгірна, 1, ауд. 23.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Державної академії статистики, обліку та аудиту Держкомстату України за адресою: 04107, м. Київ, вул. Підгірна, 1, ауд. 36.

Автореферат розісланий “20” лютого 2009 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради



О.А.Зоріна

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Система управління підприємством може ефективно функціонувати лише за умови належного інформаційного забезпечення. Облік є основною частиною інформаційної системи підприємства, забезпечуючи більшість всього обсягу інформації фінансового характеру.

Організація та розвиток управлінського обліку, а також проблеми обліку й аналізу витрат і калькулювання собівартості продукції, знайшли висвітлення у працях українських науковців – Ф.Ф. Бутинця, А. М.Герасимовича, С. Ф. Голова, З. В. Гуцайлюка, В.І. Єфіменка, Є. В. Мниха, В.С. Леня, А. В. Озеран, Л. В. Нападовської, М. С. Пушкаря, В. В.Сопка, М. Г. Чумаченка, та інших, а також зарубіжних вчених – К. Друрі, Т. Скоуна, Дж. Фостера, Ч. Хорнгрена, А. Яругової, Р. Ентоні, Дж. Ріса, Дж. Шима, Дж. Сігела, Я. В. Соколова, В. Ф. Палія, А. Д. Шеремета, С.А. Стукова, В. Б. Івашкевича, Т. П. Карпової та багатьох інших.

Проте питання управлінського обліку й аналізу витрат у готелях вимагають додаткового дослідження, оскільки напрацювання названих вчених стосуються, в основному, виробничих підприємств, а готельний бізнес відноситься до соціальної сфери і відзначається специфікою господарської діяльності. За період з 1970 р. і до наших днів питання обліку на підприємствах готельного бізнесу розглядали С. Я. Король, З. А. Балченко та інші автори.

Нормативно-правовими актами з фінансового обліку не передбачено жодних винятків у методиці обліку для підприємств, які здійснюють свою діяльність у готельній сфері, тому для відображення господарських операцій, пов'язаних з цим видом діяльності, підприємствам слід керуватися єдиними методологічними основами обліку з урахуванням специфіки готелів.

Варіанти системи управлінського обліку, які описані у працях багатьох зарубіжних економістів не можуть повною мірою задовольнити вимоги оперативного менеджменту, оскільки не враховують специфіки функціонування управлінського обліку у вітчизняних обліково-інформаційних системах. Крім того, вітчизняні концепції управління, що орієнтовані на споживачів інформації, ставлять дещо інші завдання і пріоритети перед управлінським обліком. Ці пріоритети детально розроблялися українською і російською бухгалтерськими школами у 70-90-х роках ХХ століття. Автор пропонує впроваджувати на українських підприємствах модель обліку, яка б враховувала основні досягнення зарубіжних методик з використанням позитивного досвіду вітчизняних вчених. Враховуючи те, що концепція управлінського обліку є найменш розробленою у сфері послуг в цілому і готельному бізнесі зокрема, автор зосереджує увагу на дослідженні саме цієї підсистеми.

Дослідження автора свідчать про те, що готельний бізнес являє собою сферу людської діяльності, яка переживатиме бурхливий розвиток у найближчі роки, оскільки є основою туристичної галузі. Розвиток внутрішнього та міжнародного

туризму значною мірою пов'язаний з рівнем матеріально-технічної бази туристичних підприємств, розгалуженістю та різноманітністю їх мережі, якістю та обсягом послуг, пропонованих готельним господарством. Готельні господарства виконують одну з основних функцій у сфері обслуговування туристів – забезпечують їх житлом і побутовими послугами під час подорожі, відпочинку та інших цілей (ділові поїздки, паломництво, екстремальні види спорту, спелеологія, пізнавальний туризм тощо).

Необхідною умовою для ефективної діяльності готелю є раціональна організація обліку, який відіграє роль джерела інформації про господарську і фінансову діяльність і, зокрема, управлінського обліку, що дає інформацію для прийняття управлінських рішень в реальному масштабі часу.

Актуальність наведених вище проблем та необхідність формування системи обліку витрат в готелях обумовили вибір теми дисертаційної роботи, мету, завдання і основні напрями дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Тернопільського національного економічного університету і належить до бюджетних тем „Методологічні аспекти удосконалення системи бухгалтерського обліку в Україні” (№ державної реєстрації 0101U003410) та „Формування інтелектуальної системи обліку для ринкового середовища” (№ державної реєстрації 0106U000524). Внесок автора полягає у теоретичному обґрунтуванні основних рис системи управлінського обліку та розробці пропозицій щодо її впровадження на підприємствах готельного бізнесу України.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційного дослідження є розробка теоретико-методологічних основ управлінського обліку та маржинального аналізу на підприємствах готельного бізнесу.

Відповідно до визначеної мети дослідження в дисертації передбачено вирішення таких завдань:

- теоретично дослідити концептуальну основу та еволюцію управлінського обліку в системі управління;
- визначити критерії класифікації витрат та особливості їх застосування в обліку підприємств готельного бізнесу;
- розробити модель управлінського обліку та визначити його роль в управлінні готелями;
- розробити методику збору і обробки даних про витрати, доходи і фінансові результати для відображення їх в обліку в розрізі центрів витрат;
- запропонувати методи контролю та управління витратами готелю на основі бюджетного планування;
- визначити теоретичні основи та розробити методику аналізу витрат, доходів та фінансових результатів і застосування її на підприємствах готельного бізнесу;
- вдосконалити методику аналізу взаємозв'язку „витрати - обсяг - прибуток”

для прийняття управлінських рішень і визначити шляхи її застосування в готельній діяльності.

Об'єктом дослідження є господарська діяльність готельних підприємств України, підвищення її ефективності на основі отримання, аналізу та використання інформаційних ресурсів обліково-аналітичної системи.

Предметом дослідження обрано теоретико-методологічні та організаційно-практичні аспекти формування управлінського обліку та аналізу витрат, доходів та фінансових результатів у готелях.

Методи дослідження. У процесі дослідження автором застосовувалися такі методи:

- індукції та дедукції – для визначення загальних тенденцій розвитку управлінського обліку;
- теоретичного узагальнення і порівняння – для розкриття сутності та змісту витрат як економічної категорії;
- причинно-наслідкового зв'язку та абстрактно-логічний – для удосконалення класифікації витрат, встановлення взаємозв'язку методів обліку витрат та калькулювання;
- спостереження – для визначення стану обліку на підприємствах готельного бізнесу.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в розробці моделі управлінського обліку та методики аналізу операційної діяльності готельних послуг. Наукові результати, що одержані автором і виносяться на захист, полягають у наступному:

вперше:

- розроблено модель управлінського обліку для підприємств готельного бізнесу, яка дозволяє здійснити оперативне управління підприємством в реальному часі на основі формування інформації про господарську діяльність;
- запропоновано схему взаємозв'язку операційного та фінансового бюджетів готельних господарств, яка дає можливість здійснити сегментацію діяльності та забезпечити ефективне управління доходами і витратами центрів витрат та сфер відповідальності. Реалізація вказаних пропозицій разом із застосуванням методики маржинального аналізу, адаптованого до специфіки діяльності готелів, дозволить нейтралізувати появу негативних відхилень від запланованих показників бюджетів і забезпечити ефективність окремих сегментів операційної діяльності;

удосконалено:

- класифікацію витрат і доходів операційної діяльності готелю на основі ієрархічної системи класифікаційних критеріїв з метою задоволення завдань управління;
- метод обліку витрат на виробництво та реалізацію послуг за центрами витрат, адаптований до умов готельного бізнесу, що дозволить підвищити ефективність управлінських рішень;

отримали подальший розвиток:

- теоретичні та практичні аспекти становлення управлінського обліку в умовах реформування обліку в цілому, зокрема досліджено взаємозв'язок управлінського обліку з теорією управління, зміни факторів зовнішнього та внутрішнього середовища, маржинальний дохід, що дає можливість прогнозувати розвиток підприємства у майбутньому;

- методика розрахунку виробничої та маржинальної собівартості готельних послуг на основі використання запропонованих автором форм аналітичних відомостей із зазначенням термінів їх подання та відповідальних осіб, що забезпечують розрахунок собівартості готельних послуг за центрами витрат, статтями калькуляції та видами номерів;

- методика обліку прямих витрат за калькуляційними одиницями на основі системи коефіцієнтів якості послуг, що дозволяє здійснити розрахунок собівартості готельних послуг за центрами витрат, сферами відповідальності, статтями калькуляції та елементами витрат і забезпечує функціонування одного із принципів пропонованої моделі обліку - враховувати не тільки кількісну, а й якісну сторону досліджуваних об'єктів.

Практичне значення одержаних результатів полягає у спрямуванні зусиль економічних служб на вдосконалення організації і методики управлінського обліку та аналізу витрат готельної сфери, калькулювання собівартості готельних послуг за використанням сучасних інформаційних технологій в управлінні підприємствами. Впровадження розроблених рекомендацій сприятиме зниженню рівня витрат у результаті посилення контролю за ними у центрах витрат, розрахунку фінансових результатів та оптимізації цінової політики. Застосування запропонованих форм і методів організації обліку дозволить підняти на якісно вищий рівень процес отримання, обробки та використання економічної інформації для обґрунтування управлінських рішень, що сприятиме підвищенню ефективності діяльності готелю.

Результати дослідження та пропозиції автора, викладені у дисертаційній роботі, пройшли апробацію та прийняті до впровадження у ВАТ „Готельний комплекс „Братислава” (м. Київ) (довідка № 01-136 від 14 квітня 2006 р.), на ДП „СТАР” (довідка № 5308/01-2 від 12 липня 2006 р.), ПП „Крок” (довідка № 16 від 29 березня 2006 р.), у Мукачівському дочірньому підприємстві „Лікувальний спортивно-оздоровчий комплекс „Латориця” (довідка №61 від 20 вересня 2006 р.), у навчальний процес у Мукачівському технологічному інституті [дисципліни „Управлінський облік”, „Контролінг” та „Облік у галузях економіки” (довідка № 1037 від 22 червня 2006 р.)].

Особистий внесок здобувача Одержані наукові результати дослідження є особистими розробками автора. Їх використання у практичній діяльності готелів дасть змогу удосконалити методику управлінського обліку та аналізу діяльності готелю. Опубліковані наукові праці з питань дисертаційного дослідження містять ідеї і положення, які є результатом особистих здобутків дисертанта.

Апробація результатів дисертаційного дослідження. Основні положення дисертації доповідалися й обговорювалися на таких конференціях та засіданнях круглого столу:

- Міжнародній міжвузівській науково-практичній конференції “Удосконалення системи обліку, аналізу та аудиту як складової інформатизації суспільства” (21 – 22 жовтня 2004 р., смт. Воловець);
- I Всеукраїнській науково-практичній конференції "Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю" (20 – 22 листопада 2002 р., м. Черкаси);
- Республіканській науково-практичній конференції “Роль національних стандартів обліку в інтеграційному процесі України у світовий економічний простір” (24 – 25 жовтня 2002 р., м. Мукачево);
- Міжнародній науково-практичній конференції “Удосконалення інформаційного середовища прийняття рішень в обліку, аналізі та аудиті” (15 – 16 вересня 2005р., м. Мукачево);
- Міжнародній науково-практичній конференції "Проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу, контролю і аудиту у сфері надання послуг" (24 – 25 січня 2006 р., м. Тернопіль);
- Міжнародній науково-практичній конференції "Відтворення господарського комплексу регіону: методологія, механізми, інструментарій" (22 – 23 лютого 2007 р., м. Чернівці);
- XII Міжнародній науково-практичній конференції "XXI століття: Наука. Технології. Освіта" (31 травня – 1 червня 2007р., м. Мукачево).

Публікації. За темою дисертаційного дослідження опубліковано 17 наукових праць, загальний обсяг яких 6,7 друк. аркуша, в тому числі 6 у фахових виданнях.

Обсяг і структура дисертації. Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Основний зміст викладено на 180 сторінках друкованого тексту. Робота містить 25 рисунків на 23 стор., 25 таблиць на 23 стор. та 16 додатків – на 56 стор. Список використаних джерел містить 224 джерела на 19 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У дисертаційній роботі викладено теоретичне узагальнення та нове вирішення проблеми організації управлінського обліку на підприємствах готельного бізнесу України.

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертації, сформульовано мету, завдання, предмет, об’єкт і методи дослідження, розкрито наукову новизну, теоретичну і практичну цінність роботи.

У **першому розділі** “**Теоретичні засади управлінського обліку на підприємствах готельного бізнесу**” розкрито особливості готельного бізнесу як галузі економіки, а також його вплив на моделі управлінського та фінансового обліку; проведено дослідження еволюції управлінського обліку як науки, його

сутність, а також спільні і особливі риси порівняно з фінансовим обліком; досліджено класифікацію витрат, пов'язаних з готельним бізнесом за різними класифікаційними ознаками.

У роботі отримало подальший розвиток дослідження концепцій управлінського обліку, розглянуто основні етапи його розвитку. Виникнення управлінського обліку пов'язане зі становленням правових і економічних відносин усередині підприємства. Вважаємо, що за точку відліку слід прийняти XVII століття, оскільки саме тоді почали розглядати бухгалтерський облік як одну із функцій управління. Управлінський облік, як наука характеризує динаміку і розвиток господарської діяльності, генерує інформацію необхідну для менеджерів щодо ефективного використання ресурсів і здійснення господарських процесів підприємств.

Еволюція концепцій управлінського обліку у світовій економічній системі характеризується зміною кількох етапів, які тісно пов'язані з еволюцією теорії управління.

Пропозиції автора щодо ґрунтовного вивчення управлінського обліку зводяться до таких рекомендацій: дослідження з еволюції управлінського обліку проводити на основі системного підходу, тобто етапи його становлення слід розглядати у взаємозв'язку з генезисом управлінської теорії, змінами структури зовнішнього і внутрішнього середовища, в якому функціонує підприємство, а також технології обробки інформації. Такі підходи ставили перед вченими на різних стадіях розвитку управлінського обліку нові вимоги і завдання, сприяючи тим самим появі нових об'єктів обліку і нетрадиційні методи отримання інформації. Проведене дослідження дозволить не лише виявити основні тенденції в розвитку управлінського обліку в минулому, а й прогнозувати його модифікацію в майбутньому.

Сучасна концептуальна основа управлінського обліку включає чотири групи концепцій:

- концепції, пов'язані з функцією;
- концепції, пов'язані з використанням результатів;
- концепції, пов'язані з процесом і технологією;
- концепції, пов'язані з потенціалом функції.

Всі ці концепції взаємопов'язані й у сукупності становлять концептуальну основу управлінського обліку.

Запропоновану автором концептуальну основу можна буде використати для розробки та оцінювання системи управлінського обліку не лише в готелях, але і на будь-якому підприємстві.

Сутність управлінського обліку, як це впливає з дослідження, полягає у тому, щоб впровадити на підприємствах систему обліку витрат і доходів, їх нормування, планування, контроль і аналіз, формування інформації для прийняття оперативних управлінських рішень і досягнення стратегічних цілей підприємства у господарській та фінансовій діяльності.

Організація управління роботою готелю, як системи, базується на розумінні певних чинників: цілей управління, завдань, функцій системи управління, етапів прийняття та впровадження управлінських рішень та інформаційного забезпечення процесу виконання визначених завдань.

Однією з умов ефективного управління підприємством є наявність повної, достовірної й оперативної інформації про витрати, які формують собівартість продукції (робіт, послуг). Достовірно визначений показник собівартості забезпечує правильне формування основного фінансового результату діяльності підприємства – прибутку (збитку) від реалізації продукції (робіт, послуг).

Повна собівартість послуг виражає в грошовій формі всі витрати підприємства, пов'язані з наданням і реалізацією його послуг, тобто показує, скільки коштують для споживачів послуги, які надає готельне підприємство. Собівартість послуг проживання залежить від виду готелю та категорії номерів, у яких поселяють клієнтів.

Готелям властиві спільні характеристики, які розкривають природу індустрії і, відповідно, формують організаційну структуру підприємств, визначають політику управління ними. Основним з них, звичайно, є вид та якість “продукту”, що виробляється та реалізується підприємствами галузі.

Дослідження поняття ”готель” та „готельна діяльність” дозволяє виділити такі критерії, щодо ранжування їх на групи:

- 1) характер основної діяльності;
- 2) асортимент додаткових послуг;
- 3) обмеженість терміну споживання послуг.

Таке групування є важливим, оскільки пов'язане із специфікою організації управлінського обліку, який враховує категорію готелю, та ефективність послуг, що вимагає даних щодо якості послуг та їх економічної оцінки.

У змісті управлінського обліку витрати відіграють провідну роль, оскільки вони концентрують увагу менеджменту на пошуку шляхів їх зниження. Особливо важливого значення набуває економічно виважена з управлінської точки зору класифікація витрат у процесі калькулювання собівартості продукції. Управління витратами в сучасних умовах вимагає нових підходів до вибору ознак класифікації витрат, які дозволяють організувати систему контролю за ними. Автором проаналізовані критерії класифікації витрат діяльності і рекомендовані для системи їх обліку та калькулювання собівартості продукції в готельному бізнесі до яких відносять:

- вид господарської діяльності підприємства;
- організаційна структура управління;
- галузь або підгалузь, кожна з яких має бути відокремленою в системі обліку на підприємстві;
- види послуг, що надаються підприємством;
- методи оцінки об'єктів обліку та визначення трансфертних цін;

- система організації внутрішньогосподарських відносин;
- методи формування собівартості послуг.

У другому розділі "Модель управлінського обліку на підприємствах готельного бізнесу" розроблено і запропоновано модель управлінського обліку на підприємствах готельного бізнесу, а також досліджено питання бюджетування витрат, доходів і результатів діяльності готелів.

До числа актуальних, але недостатньо розроблених питань застосування моделей у бухгалтерському обліку, відносять: класифікацію моделей, що застосовують в обліку; сферу застосування окремих видів моделей; зміст окремих видів моделей і принципи їх побудови і застосування. Під моделюванням, на нашу думку, слід розуміти метод відтворення реальних явищ, процесів, відношень реальної дійсності, що дає загальне уявлення про майбутній стан облікового процесу та динаміку розвитку у формі логічних узагальнень або математичних рівнянь і графіків. На основі вивченого зарубіжного та вітчизняного досвіду формування моделей управлінського обліку на підприємствах різних галузей економіки, пропонуємо таку модель обліку витрат готельного підприємства (рис. 1).

Наведена модель вимагає конкретизації пріоритетів у функціонуванні управлінського обліку в готельному бізнесі. На нашу думку слід сконцентруватись на таких напрямках:

- розподіл повноважень і визначення основних сфер відповідальності;
- визначення сфери відповідальності, на яку покладено ведення управлінського обліку витрат;
- визначення основних шляхів взаємодії фінансового та управлінського обліку;
- виділення центру відповідальності: центр розробки, оформлення й обробки управлінської та фінансової документації у системі внутрішньо-організаційного документообороту;
- виділення основних методів обліку витрат і калькулювання собівартості готельних послуг
- визначення стратегії і тактики розвитку готелю.

Реалізація зазначених напрямів повинна включати такі етапи формування методики управлінського обліку:

- 1) створення облікової політики підприємства в частині управлінського обліку;
- 2) визначення сфер відповідальності;
- 3) розробка первинної документації та внутрішньої звітності;
- 4) розробка методичних рекомендацій щодо групування витрат за статтями й економічними елементами.
- 5) розробка кошторисів (бюджетів);
- 6) вибір методу обліку витрат і калькулювання собівартості за основними видами наданих готельних послуг;

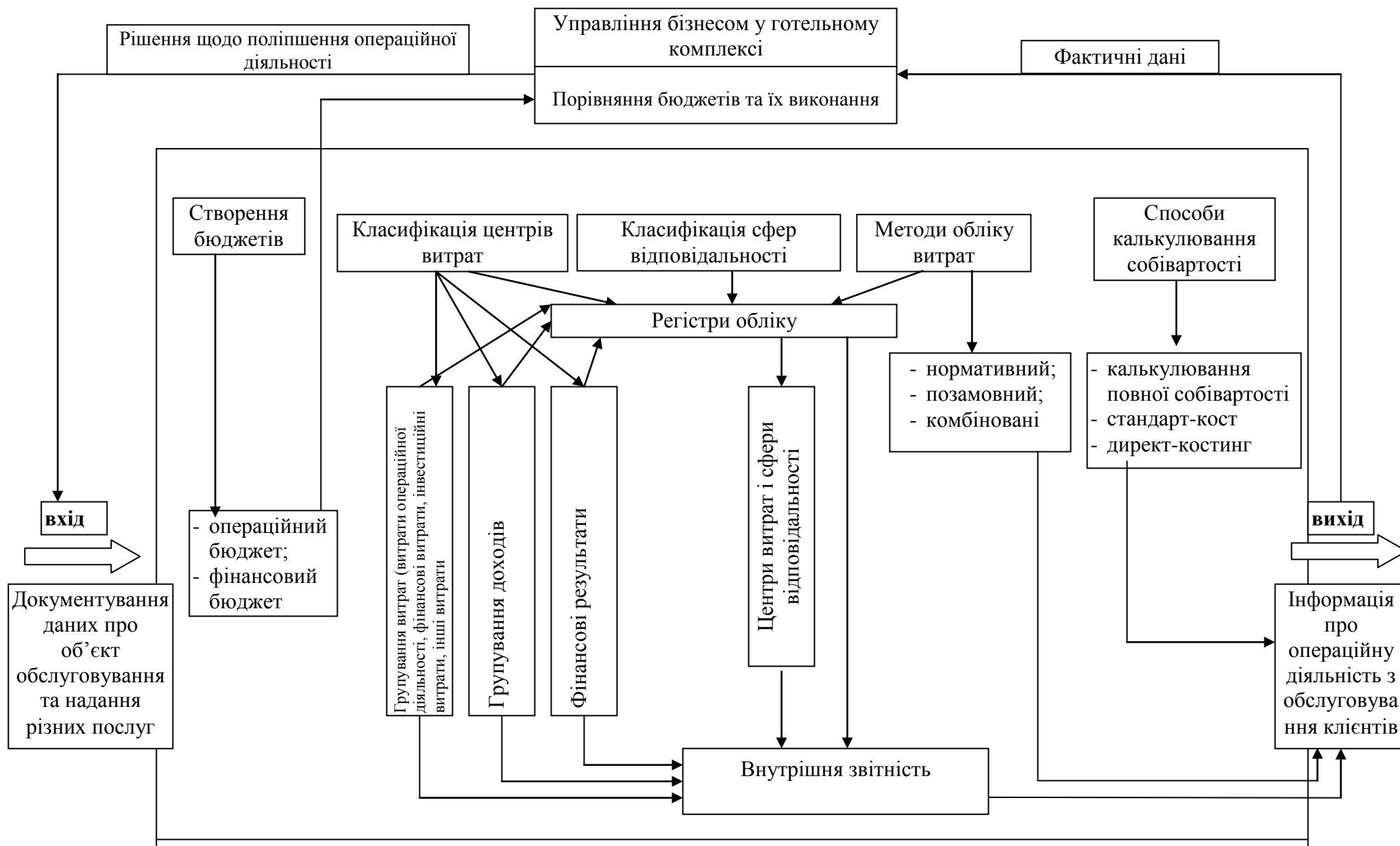


Рис. 1. Модель управлінського обліку на підприємствах готельного бізнесу

При визначенні сфер відповідальності пропонуємо виділяти такі напрями, в розрізі яких складають бюджети:

- 1) формування готельних послуг;
- 2) просування та реалізація готельних послуг;
- 3) обслуговування клієнтів і номерного фонду.
- 4) адміністративно-управлінський персонал;

Метою управлінського обліку є не стільки визначення фактичних (минулих) витрат, скільки прогнозування діяльності підприємства і його підрозділів на бюджетний період. Тому планування, як процес складання кошторисів і бюджетів та контроль за витратами, є невід'ємною частиною управлінського обліку. Процес підготовки кошторисів (бюджетів) називається бюджетуванням.

Бюджетування є системою, яка є складовою управлінського обліку і пов'язана з підготовкою (розробкою) програм діяльності підприємства на перспективу, що передбачає складання довгострокових планів і короткострокових бюджетів.

Процес бюджетування повинен виділяти управлінський та обліковий аспект. При цьому завданням управлінського аспекту є концентрація уваги на процесах планування для досягнення цілей на основі розробки перспективних прогнозів. Обліковий аспект бюджетування являє собою інструмент доведення до виконавців мети управління та відображати кількісний план дій у грошовій оцінці.

Узагальнюючи теоретичні дослідження, пов'язані з визначенням кількості та змісту етапів розробки бюджету, вважаємо за доцільне виділити такі принципові елементи:

- 1) аналіз ситуації, що передує плановому періоду; уточнення політики складання кошторису на перспективу;
- 2) первісна підготовка бюджету;
- 3) обговорення варіанту бюджету з керівником;
- 4) координація бюджету з іншими бюджетами;
- 5) коригування й остаточне прийняття бюджету;
- 6) визначення термінів внесення змін до бюджетів у зв'язку зі зміною норм та відхилень від норм (зворотній зв'язок).

Взаємозв'язок операційних і фінансового бюджетів проявляється в структурі генерального бюджету (загального кошторису) Ця схема демонструє послідовність розробки кошторису, зокрема, фінансовий бюджет створюється лише після проведення функціонального бюджетування. Схема відображає, неможливість складення прогнозованого Звіту про прибутки і збитки та прогнозованого балансу, на які можна орієнтувати управлінську діяльність, якщо буде відсутній хоча б один із функціональних бюджетів (рис. 3).

Калькулювання собівартості послуг є складовою системи управління витратами готельного підприємства і основою для визначення цін реалізації послуг та оцінки ефективності виробництва, роботи структурних підрозділів та апарату управління підприємством.

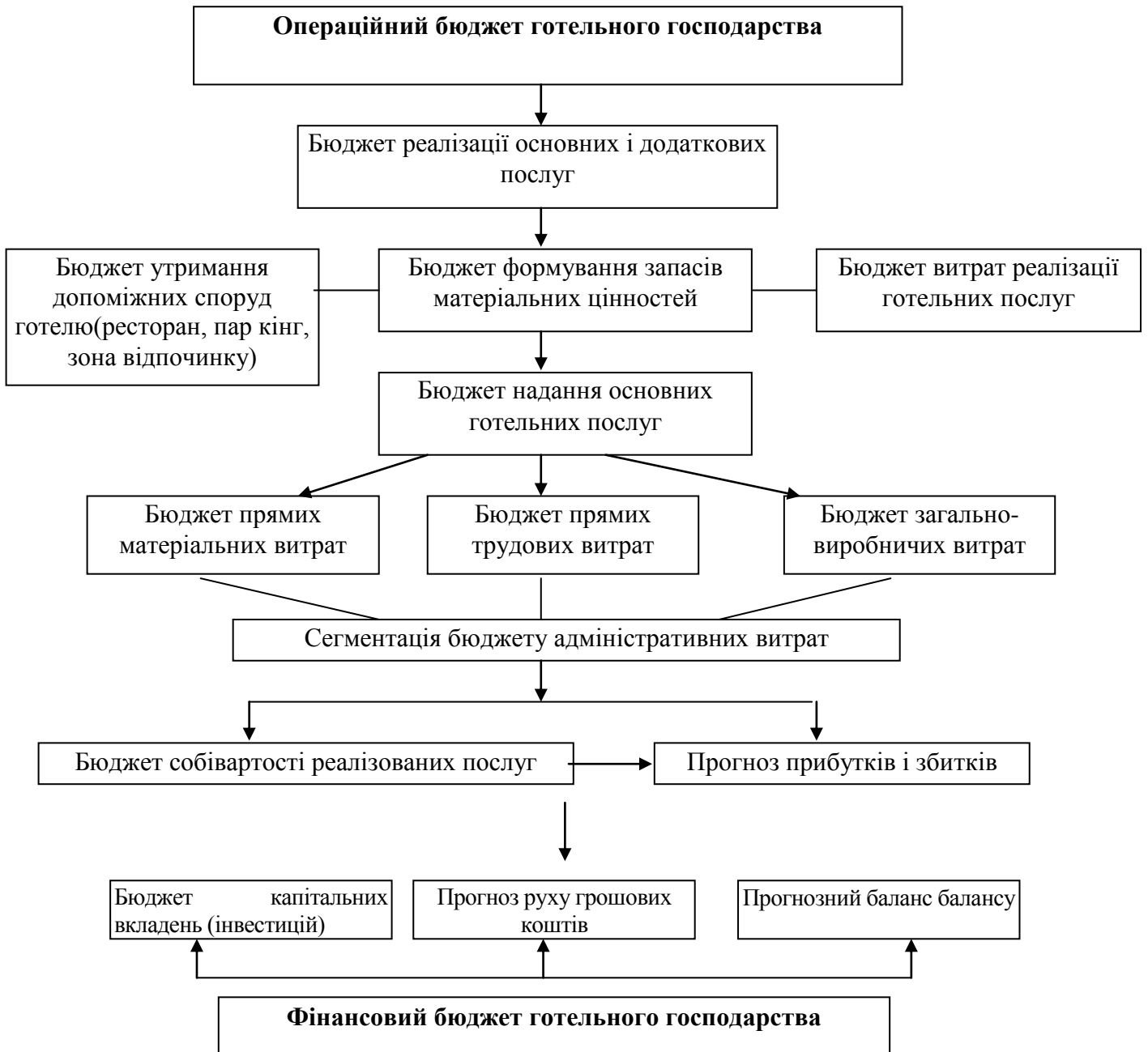


Рис. 3. Схема взаємозв'язку операційного і фінансового бюджетів підприємств готельного бізнесу

Дослідження автора дозволяють зробити висновок про те, що в готелях доцільним є такий перелік витрат, які включають до собівартості послуг розміщення (таблиця 1).

Отримання повної суми витрат за період не є самоціллю. Важливо представити здійснені витрати у розгорнутому (структурованому) вигляді, що дозволяє визначити коливання певних видів витрат, їх вплив на собівартість готельної послуги та результати діяльності підприємства.

Перелік витрат, що включаються до собівартості послуг проживання у готелі

№ п/п	Назва статті витрат
1.	Прямі експлуатаційні витрати:
•	заробітна плата обслуговуючого персоналу;
•	відрахування на соціальні заходи (із прямої заробітної плати)
•	амортизація номерного фонду
•	Поточний ремонт номерного фонду
•	Витрати на утримання приміщень номерного фонду, в т.ч.:
	- опалення приміщень номерного фонду
	- витрати на водопостачання і каналізацію
	- витрати на електроенергію
	- витрати на прання і прасування білизни
•	Інші матеріальні витрати (в т.ч. на придбання предметів індивідуального користування клієнтів)
•	Витрати на утримання телефонів, радіо, годинників, телевізорів, Інтернет
2.	Загальні експлуатаційні витрати, в т.ч.:
	Витрати на утримання загальних приміщень готелю та прилеглої території
	Амортизаційні відрахування
	Витрати на протипожежні заходи
	Знос малоцінного інвентарю
	Витрати на охорону праці та техніку безпеки
	Витрати на підвищення професійної кваліфікації кадрів готелю
	Інші загальні експлуатаційні витрати
3.	Адміністративні витрати, витрати на збут та інші загальногосподарські витрати:
	Витрати на оплату праці працівників апарату управління
	Відрахування на соціальні заходи
	Витрати на маркетинг, в т.ч. на рекламу
	Представницькі витрати по збуту послуг
	Витрати на відрядження
	Витрати на утримання адміністративних приміщень
	Витрати на підготовку управлінських кадрів тощо
4.	Усього витрат (повна собівартість)

У третьому розділі “Використання інформації управлінського обліку в аналізі витрат на підприємствах готельного бізнесу” запропоновано методику маржинального аналізу для готелів з використанням взаємозв’язку „витрати - обсяг продажу - прибуток”, адаптовану до умов діяльності підприємств готельного

бізнесу.

Успішна діяльність підприємств характеризується результатами його фінансово-господарської діяльності, а саме – прибутком, який є функцією трьох основних факторів – витрат виробництва, доходів та обсягу виробництва. У ринкових умовах основну увагу при аналізі концентрують на витратах виробництва, які безпосередньо залежать від менеджменту підприємства.

Маржинальний аналіз складається з таких основних етапів:

1. Збирання та обробка інформації, потрібної для проведення аналізу.
2. Визначення величини змінної та постійної складової витрат на виробництво.
3. Розрахунок величини економічних показників.
4. Порівняння рівня обчислених показників при різних варіантах рішень.

Завдання маржинального аналізу можна об'єднати у дві групи, які складатимуть два напрями аналізу:

1. Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу продажу і прибутку від готельних послуг.

2. Аналіз варіантів короткострокових управлінських рішень.

У межах кожного з напрямів маржинального аналізу необхідно визначити об'єкти та показники аналізу. В аналізі взаємозв'язку витрат, обсягу продажу і прибутку об'єктами (показниками) аналізу виділяють:

- точку беззбитковості;
- величину прибутку при різних значеннях обсягу продажу, рівня витрат, ціни продажу;
- критичний рівень постійних витрат при заданому рівні маржинального доходу;
- критичну ціну реалізації при заданому обсязі продажу, рівні змінних та постійних витрат.

В аналізі варіантів короткострокових управлінських рішень основним об'єктом (показником) аналізу є величина маржинального доходу (або прибутку) при різних варіантах рішень.

Автором на прикладі готелю ВАТ „Готельний комплекс „Братислава” проведено аналіз наступних варіантів управлінських рішень:

- рішення щодо прийняття додаткового замовлення;
- рішення щодо розширення або скорочення сегмента діяльності (збиткових видів номерів);
- рішення про власне виробництво або закупівлю.

Аналіз прибутковості сегмента ґрунтується на обчисленні змінних витрат по сегменту, визначенні прямих та загальних постійних витрат сегмента, співставленні маржинального доходу по сегменту до та після його реорганізації.

Якщо припустити, що асортимент послуг готелю ВАТ „Готельний комплекс „Братислава” включає реалізацію послуг з проживання у таких номерах: двомісний покращений, напівлюкс та номери люкс. Дані по цих номерах наведено в табл. 2.

Виробничий звіт підприємства

Показник	двомісний покращений	одномісний напівлюкс	номери люкс	Всього
Обсяг реалізації, ліжко-діб	18 040	22 300	10 210	50 550
Ціна ліжко-добы, грн.	580	1200	1420	-
Виручка, грн.	10 463 200	26 760 000	14 498 200	55 329 400
Змінні витрати, грн.:				
- на ліжко-добу	461,77	433,07	535,51	-
- на обсяг	8 330 330	9 657 461	5 467 557	23 455 348
Загальні постійні витрати				1 392 000

Загальні постійні витрати розподілятимуться пропорційно змінним витратам. Аналіз прибутковості на основі калькулювання повної собівартості приведено в таблиці 3.

Аналіз прибутковості номерів на основі повної собівартості

Показник	двомісний покращений	Одномісний напівлюкс	номери-люкс	Всього
Обсяг реалізації, ліжко-діб	18 040	22 300	10 210	50 550
Виручка, грн.	10 463 200	26 760 000	14 498 200	51 721 400
Змінні витрати на обсяг, грн.	10 134 872	11 888 130	6 488 455	28 511 457
Загальні постійні витрати, грн.	494 810	580 408	316 782	1 392 000
Прибуток, грн.	-166 482	14 291 462	7 692 963	21 817 943
Маржинальний дохід, грн.	328 328	14 871 870	8 009 745	23 209 943

Розрахунок прибутку по виробках на основі калькулювання повної собівартості показав збитковість двомісних покращених номерів. Якщо їх реорганізувати, то слід очікувати зменшення прибутку на 166 482 грн.

З розрахунку маржинального доходу видно, що при знятті з реалізації двомісних покращених номерів загальний прибуток зменшиться на 328 328 грн., за рахунок втрати маржинального доходу, який забезпечують двомісні покращені номери (табл. 4).

Зміна загального прибутку

Показник	До зняття двомісних покращених номерів	Після зняття двомісних покращених номерів
Загальний маржинальний дохід, грн.	23 209 943	23 209 943 – 328 328 = 22 881 615
Загальні постійні витрати, грн.	1 392 000	1 392 000
Прибуток, грн.	21 817 943	21 489 615

Таким чином, реалізація двомісних покращених номерів створює маржинальний дохід в розмірі 328 328 грн. і такою ж мірою – загальний прибуток підприємства. При знятті з реалізації послуг з позитивним маржинальним доходом, сумарний фінансовий результат підприємства має погіршитися. Отже, при прийнятті рішення про скорочення (розширення) сегмента необхідно спиратися на дані обліку змінних і постійних витрат виробництва, бо система обліку повної собівартості надає хибну інформацію.

Аналіз “витрати – обсяг – прибуток” – це системне дослідження взаємозв’язку витрат, обсягу діяльності та прибутку, що ґрунтується на поділі витрат на змінні та постійні, метою якого є визначення точки беззбитковості та величини прибутку при різних значеннях обсягу продажу, рівня витрат, ціни продажу. Елементами аналізу “витрати-обсяг-прибуток” є рівень беззбитковості та аналіз чутливості прибутку до зміни витрат, ціни та (або) обсягу реалізації.

ВИСНОВКИ

У дисертації наведене теоретичне узагальнення і практичне вирішення проблеми управлінського обліку та маржинального аналізу витрат у готелях. Проблема полягає в розробці і впровадженні моделі обліку й аналізу витрат на виробництво, яка забезпечує одержання інформації, необхідної і для складання фінансової звітності, і для оцінки варіантів поточних управлінських рішень.

Проведене дослідження обліку і аналізу витрат щодо надання послуг на прикладі підприємств готельного бізнесу дозволяє зробити такі висновки:

1. Застосування методу історичної діалектики дозволяє згрупувати в єдину цілісну систему взаємообумовленості розвитку управлінських та облікових теорій, організаційних форм підприємницької діяльності, технічних та технологічних аспектів, що дає можливість виділення спільних рис такого взаємозв’язку, класифікації чинників, які спонукали еволюційність розвитку управлінського обліку. В кінцевому випадку це дозволяє будувати моделі управлінського обліку майбутнього.

2. Ефективна взаємодія управлінського та фінансового обліку, як елементів єдиної інформаційної системи готелю, досягається на основі комплексного використання первинної інформації, єдності норм і нормативів, а також єдності нормативно-довідкової інформації.

3. Для прийняття ефективних управлінських рішень на основі інформації управлінського обліку найбільшого значення набуває проведення групвань за елементами і статтями витрат, за місцями виникнення витрат та сферами відповідальності, за характером витрат. Для обрахування собівартості послуг готельного господарства необхідно використовувати специфічну номенклатуру статей витрат і спеціальні реєстри їх обліку.

4. Визначено, що модель управлінського обліку в готелях залежить від внутрішніх і зовнішніх чинників. До зовнішніх чинників відносять регіон

розташування готелю, платоспроможність населення, а до внутрішніх – категорія готелю, кваліфікація і чисельність персоналу та перелік послуг, які він пропонує. Трансформація внутрішніх чинників у завдання управлінського обліку дозволить конкретизувати елементи такої моделі у вигляді схеми розподілу та визначення сфер відповідальності, розробки системи бюджетування доходів, витрат та процесів, розробки первинної документації, створення облікової політики підприємств, вибору методів групування витрат та калькулювання собівартості послуг за основними видами їх надання.

5. Доведена ефективність підходу щодо впровадження концепції бюджетування витрат і доходів за різними сегментами діяльності готелю, реалізація якої в поєднанні з методикою маржинального аналізу дозволить проводити більш гнучку політику управління економічними складовими фінансових результатів. Визначено, що головну увагу слід приділяти розробці бюджетів як у розрізі видів діяльності, так і окремих елементів доходів та витрат, зокрема, бюджету реалізації, бюджету надання основних готельних послуг, бюджету утримання допоміжних споруд, бюджету прямих трудових та матеріальних витрат і загальновиробничих витрат.

6. Вибір методу обліку витрат і калькулювання собівартості послуг повинен залежати від завдань, які стоять перед системою управління підприємством. Дослідження засвідчили, що в готельному господарстві найбільш ефективним є застосування елементів нормативного методу обліку витрат у поєднанні із «директ-костингом», що дозволяє проводити ефективну політику ціноутворення, а також виявляти резерви збільшення маржинального доходу. Проте на підприємствах малого бізнесу виправданим є застосування простого методу калькулювання в комбінації з елементами нормативного, за елементами витрат.

7. Однією з найбільш важливих складових моделі управлінського обліку є система внутрішньогосподарської звітності. Виходячи з цього, автором розроблені форми, пов'язані із реалізацією як стратегічних завдань такої моделі (річні та місячні бюджети всіх рівнів, прогноз грошових потоків), так і оперативних (табелі використання номерного фонду, відомості зведеного обліку виробничих витрат за різними напрямками). Розробка системи внутрішньогосподарської звітності із зазначенням термінів складання та відповідальних осіб дозволить посилити контрольну функцію управлінського обліку як у виявленні фактичних відхилень від складених бюджетів, так і негативних тенденцій у появі таких відхилень в майбутньому.

8. Аналіз витрат на виробництво на основі їх поділу на змінні та постійні (маржинальний аналіз) є важливою складовою процесу управління підприємством в ринковій економіці. Він надає можливість визначати величину прибутку підприємства при змінах рівня витрат на виробництво, обсягу та ціни продажу, оцінювати варіанти короткострокових управлінських рішень і обирати той, який забезпечить найбільшу прибутковість. Отже, маржинальний аналіз витрат є

способом прогнозування наслідків короткострокових управлінських рішень і тому він має бути впроваджений в практику роботи підприємств.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

У наукових фахових виданнях:

1. Попович (Бисага) В.І. Окремі особливості обліку у туристичному бізнесі // Вісник Технологічного університету Поділля № 4 '2002. - Хмельницький, 2002. – с. 305 – 307.
2. Попович (Бисага) В.І. Управлінський облік як особлива галузь економічних знань // Наукові записки: Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. Випуск 11. – Тернопіль, 2002. – с.82-86.
3. Попович В.І. Особливості класифікації витрат у туристичній діяльності // Вісник Технологічного університету Поділля № 4, 2005 р. – Хмельницький. – с.18-22
4. Попович В.І. Організаційні аспекти діяльності готелів // Економіка: проблеми теорії та практики. збірник наукових праць. Випуск 207: В 5 т. Том IV. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2005. – с. 973 – 978.
5. Попович В.І. Бюджетування в системі управлінського обліку // Наукові записки: Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу ТНЕУ. Випуск 16. – Тернопіль, 2006. – С. 338 – 342.
6. Попович В.І. Особливості калькулювання витрат на виробництво послуг готелів за системою “директ-костинг” // Наука Молода: Збірник наукових праць Ради молодих вчених. – Тернопіль: 2007. - № 6. – С. 166 – 169.

Публікації в інших виданнях:

1. Попович (Бисага) В.І. Облік процесу виробництва і калькулювання собівартості // Формування економічних відносин в умовах становлення ринку: Збірник наукових праць ТАНГ: Випуск 5/ Науковий редактор – д.е.н., проф. Фаріон І.Д. – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – с. 175 – 181.
2. Попович В.І. Використання інформації контролінгу для прийняття управлінських рішень // Проблеми економіки України: Збірник наукових праць: Випуск 10. /Відповідальний за випуск проф. М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2005. – С. 123 – 126.
3. Організація обліку за національними стандартами: коментарі та приклади / Посібник для студентів / За ред. проф. Ластовецького В.О. – Ужгород: ПоліПрінт, 2007. – 260 с.
4. Попович В.І., Реслер М.В., Головачко В.М. Економічна сутність операційних витрат виробництва // Науковий вісник Мукачівського технологічного інституту. – Мукачево: 2007. - № 3 . – с. 194 – 197.

Тези конференцій:

1. Попович В.І. Особливості аналізу діяльності туристичного підприємства // Удосконалення системи обліку, аналізу та аудиту як складової інформатизації суспільства: Збірник матеріалів міжнародної міжвузівської науково-практичної конференції 21-22 жовтня 2004 р., смт. Воловець. – Тернопіль - Мукачево, 2004. – с. 278 – 284.
2. Попович (Бисага) В.І. Поняття та види бюджетування в управлінському обліку // Тези доповідей на республіканській науково-практичній конференції “Роль національних стандартів обліку в інтеграційному процесі України у світовий економічний простір” 24 – 25 жовтня 2002р.. – Мукачево: МТІ, 2002. – с. 26 – 30.
3. Попович (Бисага) В.І. Порядок розподілу виробничих накладних витрат на туристичних підприємствах // Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю: Матеріали І-ої Всеукраїнської науково-практичної конференції 20 – 22 листопада 2002р., м. Черкаси. – Черкаси: ЧДТУ, 2002. – с. 12 – 13.
4. Попович В.І. Особливості формування постійних та змінних витрат по організації турпродукту // Удосконалення інформаційного середовища прийняття рішень в обліку, аналізі та аудиті: Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції 15-16 вересня 2005р., м. Мукачево, 2005. – с. 71 – 73.
5. Попович В.І. Особливості формування вартості проживання у готелях // Економіка і ринок: облік, аналіз і контроль. Науковий журнал ТДЕУ: Випуск 12/ За ред.. д.е.н., проф.. І.Д.Фаріона / Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції "Проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу, контролю та аудиту у сфері надання послуг", 15 – 16 грудня 2005 р. – Тернопіль: економічна думка, 2005. – с. 139 – 141.
6. Попович В.І. Аналіз взаємозв'язку “Витрати - об'єм -прибуток” // "XXI століття: Наука. Технології. Освіта": Збірник тез доповідей XII міжнародної науково-практичної конференції. – Мукачево, 2007. – С. 241 – 243.
7. Попович В.І. Проблеми формування обліково-аналітичного середовища управління діяльністю готелю // Відтворення господарського комплексу регіону: методологія, механізми, інструментарій: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. – Т. 1. – Чернівці: Книги – XXI, 2007. – С. 333 - 341

АНОТАЦІЯ

Попович В.І. Розробка моделі управлінського обліку на підприємствах готельного бізнесу. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – Київ, 2009.

Дисертаційна робота присвячена проблемам організації та методики управлінського обліку на підприємствах готельного бізнесу. Досліджено

концептуальну основу управлінського обліку, його еволюцію та зв'язок з еволюцією теорії управління. Визначено сутність, мету, завдання, принципи та об'єкти управлінського обліку. Розглянуто економічну сутність та класифікаційні ознаки витрат у готелях.

Розроблена модель управлінського обліку для підприємств готельного бізнесу, а також бюджети готелю з врахуванням специфіки їх діяльності та витрат. Запропоновано галузеву номенклатуру елементів витрат та статей калькулювання, критерії визначення витрат, які включають до собівартості готельних послуг, а також метод калькулювання собівартості з використанням якісних коефіцієнтів.

Запропонована методика маржинального аналізу витрат за системою "витрати – обсяг – прибуток", яка адаптована до умов діяльності підприємств готельного бізнесу. Розроблена методика маржинального аналізу для прийняття управлінських рішень.

Основні результати наукових розробок знайшли впровадження в готелях різних регіонів України.

Ключові слова: готель, готельні послуги, номерний фонд, управлінський облік, витрати, доходи, фінансові результати, калькулювання, якісні показники, маржинальний аналіз, управлінські рішення.

АННОТАЦІЯ

Попович В.И. Разработка модели управленческого учета на предприятиях гостиничного бизнеса. - Рукопись.

Диссертация на соискание научной степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). - Государственная академия статистики, учета и аудита Госкомстата Украины. – Киев, 2009.

Диссертационная работа посвящена проблемам организации и методики управленческого учета на предприятиях гостиничного бизнеса. Исследована концептуальная основа управленческого учета, его эволюция в сравнении с эволюцией теории управления. Определена суть, цель, задача, принципы и объекты управленческого учета, а также экономическая сущность и классификационные признаки затрат в отелях.

Разработана модель управленческого учета для предприятий гостиничного бизнеса, а также бюджеты отеля с учетом специфики их деятельности и затрат. Предложена отраслевая номенклатура элементов затрат и статей калькулирования, критерии определения затрат, включаемых в себестоимость гостиничных услуг, а также калькулирование себестоимости с использованием качественных коэффициентов.

Предложена методика маржинального анализа затрат на основании системы "затраты – объем – прибыль", адаптирована к условиям деятельности предприятий

гостиничного бизнеса. Разработана методика маржинального анализа для принятия управленческих решений.

В пределах каждого из направлений маржинального анализа необходимо определить объекты и показатели анализа. В анализе взаимосвязи затрат, объема продажи и прибыли объектами (показателями) анализа выделяют:

- точку безубыточности;
- величину прибыли при разных значениях объема продажи, уровня затрат, цены продажи;
- критический уровень постоянных затрат при заданном уровне маржинального дохода;
- критическую цену реализации при заданном объеме продажи, уровне переменных и постоянных затрат.

В анализе вариантов краткосрочных управленческих решений основным объектом анализа выступает величина маржинального дохода (или прибыли) при разных вариантах решений. Маржинальный анализ состоит из таких основных этапов:

1. Сбор и обработка информации, нужной для проведения анализа.
2. Определение величины переменной и постоянной составляющей затрат на производство.
3. Расчет величины экономических показателей.
4. Сравнение уровня рассчитанных показателей при разных вариантах решений.

Анализ “затраты – объем - прибыль” – это системное исследование взаимосвязи затрат, объема деятельности и прибыли, которое основывается на делении затрат на переменные и постоянные, целью которого являются определения точки безубыточности и величины прибыли при разных значениях объема продажи, уровня затрат, цены продажи. Элементами анализа “затраты-объем-прибыль” является уровень безубыточности и анализ чувствительности прибыли к изменению затрат, цены и (или) объема реализации.

Основные результаты научных разработок используются в практической деятельности отелей разных регионов Украины.

Ключевые слова: отель, гостиничные услуги, номерной фонд, управленческий учет, затраты, доходы, финансовые результаты, калькулирование, качественные показатели, маржинальный анализ, управленческие решения.

ANNOTATION

V. Popovich. The working out of the managerial accounting model of the hotel business enterprises. - Manuscript.

The dissertation for the Candidate of Economic Science Degree in speciality 08.00.09 – Accounting, analysis and auditing. – State academy of statistic, accounting and auditing State committee of statistics of Ukraine. - Kiev, 2008.

The thesis is devoted to the research of organization and methods of managerial accounting of the hotel business enterprises. The conceptual basis of the managerial

accounting, its evolution in comparison with evolution of the theory of management is investigated. The essence, purpose, a problem, the principles and objects of the managerial accounting is determined. The economic essence and classification attributes of expenses in hotels is defined. The model of the managerial accounting for the enterprises of hotel business is offered.

Budgets of a hotel in view of specificity of their activity and expenses are developed. The branch nomenclature of elements of expenses and calculation bills, criteria of definition of expenses which are included to the cost price of hotel services, and also cost price calculation with use of qualitative factors are proposed. The methods of marginal the analysis of expenses by the system "expenses - volume - profit", adapted to the conditions of activity of the hotel business enterprises.

The basic results of scientific research have found introduction in the hotels of different regions of Ukraine.

Key words: hotel, hotel services, numbered fund, the managerial accounting, expenses, incomes, financial results, calculation, quality indicators, marginal analysis, administrative decisions.