**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**

**Київський національний торговельно-економічний університет**

**КАРПЕНКО ДАР’Я ВІКТОРІВНА**

**УДК** **657.44 : 640.432**

**Облік В УПРАВЛІННІ ДОХОДАМИ ПІДПРИЄМСТВ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА**

**08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит**

**(за видами економічної діяльності)**

**АВТОРЕФЕРАТ**

**дисертації на здобуття наукового ступеня**

**кандидата економічних наук**

**Київ – 2014**

**Дисертацією є рукопис.**

Роботу виконано на кафедрі бухгалтерського обліку Київського національного торговельно-економічного університету Міністерства освіти і науки України

|  |  |
| --- | --- |
| **Науковий керівник** | доктор економічних наук, професор  **Нападовська Любов Василівна,**  Київський національний торговельно-економічний університет,  завідувач кафедри бухгалтерського обліку |
| **Офіційні опоненти:** | доктор економічних наук, професор  **Голов Сергій Федорович**,  Приватний вищий навчальний заклад  «Міжнародний інститут менеджменту (МІМ-Київ)»,  професор кафедри менеджменту та економіки  кандидат економічних наук, доцент  **Бачинський Василь Іванович,**  Львівська комерційна академія,  завідувач кафедри бухгалтерського обліку |

Захист відбудеться «22» травня 2014 р. об 11.00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.055.01 Київського національного торговельно-економічного університету за адресою: 02156, м. Київ, вул. Кіото, 21, ауд. Д 221.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Київського національного торговельно-економічного університету за адресою: 02156, м. Київ, вул. Кіото, 21, ауд. Д 221.

Автореферат розісланий «22» квітня 2014 р.

Вчений секретар

спеціалізованої вченої ради Н.С. Барабаш

**ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ**

**Актуальність теми**. Підприємства ресторанного господарства є важливим сектором економіки України, реалізація продукції та послуг яких задовольняє життєво необхідні потреби населення у здоровому харчуванні, організації дозвілля, сприяє покращенню добробуту, культурного рівня громадян та забезпечує наповнення державного бюджету. За даними Державної служби статистики України, за останні 10 років товарооборот підприємств ресторанного господарства збільшився в 2,5 раза, інвестиції в основний капітал зросли на 16,5%, чисельність працівників − на 21,9% при одночасному зменшенні кількості об’єктів господарювання на 30,8%, скороченні частки прибуткових підприємств на 20,7% та зниженні їх рентабельності. Виникла ситуація, за якої збільшення обсягів реалізації супроводжується зростанням кількості збиткових підприємств, що свідчить про недосконалість механізмів управління їх діяльністю.

За цих умов особливого значення набуває ефективне управління доходом як важливим об’єктом бухгалтерського обліку, що безпосередньо впливає на прибутковість, конкурентоспроможність, економічну стабільність підприємств ресторанного господарства та потребує адекватного інформаційного забезпечення. Наявність суперечностей окремих положень НП(С)БО та їх невідповідність міжнародним стандартам фінансової звітності, відсутність нормативних актів, які враховують галузеві особливості діяльності підприємств ресторанного господарства, свідчить про недосконалість інформаційної бази для прийняття управлінських рішень. Тому існує потреба у розробленні цілісної системи обліково-аналітичного забезпечення управління доходами підприємств ресторанного господарства, яка дозволила б приймати оптимальні рішення з урахуванням впливу зовнішніх чинників та спрямовувала б на отримання майбутніх економічних вигод.

Окремі теоретичні, методичні та практичні аспекти обліку доходів знайшли відображення у працях провідних вітчизняних вчених-економістів: В.І.Бачинського, М.М. Бенька, М.Т. Білухи, М.І. Бондаря, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, В.А. Дерія, В.П. Завгороднього, З.В. Задорожнього, О.В. Карпенко, Г.Г. Кірейцева, В.М. Костюченко, М.В. Кужельного, Є.В. Мниха, В.Б. Моссаковського, Л.В. Нападовської, О.А. Петрик, М.С. Пушкаря, В.С. Рудницького, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, М.Г. Чумаченка, В.Г. Швеця, Н.М. Шмиголь та ін.

Зазначені проблеми досліджували також зарубіжні вчені: П. С. Безруких, М. А. Вахрушина, К. Друрі, Р. Ентоні, Т.П. Карпова, Б. Нідлз, О.Є. Ніколаєва, В.Ф. Палій, Б. Райан, Я.В. Соколов, Дж. Фостер, Ч. Хорнгрен, А.Д. Шеремет, Т.В. Шишкова та ін.

Особливості галузевої специфіки обліку доходів у ресторанному господарстві досліджено у працях А.В. Алексєєвої, О.О. Кваші, Л.М. Котенко, Т.О. Коноваліхіної, А.С Крутової, В.І. Оспіщева, Г.Т.  П’ятницької, Л.Н. Солошенко, О.В. Чумак, Л.М. Янчевої та ін.

Незважаючи на вагомість наукових розробок вітчизняних та зарубіжних вчених, невирішеними залишається низка науково-практичних питань щодо: змістовного наповнення поняття «дохід»; класифікації доходів для потреб фінансового та управлінського обліку; оцінки та визнання доходів; неузгодженості нормативно-правового регулювання обліку доходів; гармонізації національної та міжнародної практики обліку доходів; організації та методики обліку доходів від впровадження системи лояльності клієнтів; впровадження системи управлінського обліку доходів на підприємствах ресторанного господарства тощо.

Актуальність викладених аспектів щодо обліку доходів підприємств ресторанного господарства та пошуку напрямів його удосконалення зумовили вибір теми дисертаційної роботи, завдання та цільову спрямованість дослідження.

Основною гіпотезою наукового дослідження є припущення, що удосконалення системи організаційних і методичних аспектів обліку доходів підприємств ресторанного господарства дозволить отримати повну, достовірну та своєчасну інформацію для прийняття оптимальних управлінських рішень на різних рівнях управління.

**Зв’язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційну роботу виконано відповідно до планів науково-дослідних робіт Київського національного торговельно-економічного університету за темами: «Управлінський облік у галузях національної економіки» (номер державної реєстрації 0112U000634), автором удосконалено концептуальні підходи до формування системи управлінського обліку доходів; розроблено науково-методичні засади обліку доходів підприємств ресторанного господарства; «Концепція формування та розвитку управлінської звітності з використанням інформаційних технологій» (номер державної реєстрації 0113U000511), автором розроблено принципи підготовки внутрішньої звітності для забезпечення інформаційної підтримки прийняття тактичних та стратегічних рішень, форми внутрішньої звітності для управління доходами підприємств ресторанного господарства та ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі» за темами: «Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки» (номер державної реєстрації 0110U002214), автором обґрунтовано напрями удосконалення документального оформлення та аналітичного обліку доходів; «Організаційно-методичні аспекти удосконалення управлінського обліку суб’єктів господарювання» (номер державної реєстрації 0109U006955), автором обґрунтовано напрями удосконалення класифікації доходів за цільовим призначенням, розроблено та апробовано систему нових показників для оцінки діяльності керівників центрів відповідальності за доходи.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертаційного дослідження є поглиблення теоретичних і методичних положень та розробка практичних рекомендацій з удосконалення фінансового й управлінського обліку доходів підприємств ресторанного господарства.

Для досягнення поставленої мети в процесі дослідження визначено такі завдання:

* узагальнити підходи до тлумачення економічної сутності поняття «дохід», що містяться у наукових фахових джерелах і нормативних актах, та сформулювати пропозиції щодо удосконалення його змісту як об’єкта обліку;
* удосконалити класифікацію доходів для забезпечення підвищення ефективності формування та використання інформації (за сегментами діяльності) на різних рівнях управління підприємством;
* критично оцінити вітчизняну нормативно-правову базу обліку доходів щодо її відповідності положенням міжнародних стандартів, галузевій специфіці ресторанного бізнесу та розробити рекомендації для її узгодження з метою оптимізації процесу формування фактичних показників у фінансовій звітності;
* виявити тенденції розвитку підприємств ресторанного господарства України та фактори їх впливу на організацію та методику обліку доходів;
* удосконалити організаційно-методичні підходи до фінансового обліку доходів на підприємствах ресторанного господарства відповідно до потреб системи управління та сучасних форматів розвитку галузі;
* дати критичну оцінку інформаційним технологіям, що використовуються в обліку доходів на підприємствах ресторанного господарства;
* удосконалити основні підходи до організації управлінського обліку доходів підприємств ресторанного господарства з метою його раціональної побудови;
* удосконалити методичні підходи до управлінського обліку доходів з метою покращення інформаційного забезпечення процесу прийняття тактичних та стратегічних рішень;
* розробити пропозиції для застосування в практичній діяльності форм внутрішньої звітності, підготовлених за принципом цільового спрямування, для більш повного задоволення потреб управління доходами.

*Об’єктом дослідження* є процес обліку доходів підприємств ресторанного господарства.

*Предметом дослідження* є сукупність теоретико-методичних та практичних аспектів обліку доходів у системі управління підприємств ресторанного господарства.

*Методи дослідження.* Під час виконання дисертаційної роботи використано такі методичні прийоми та способи дослідження: порівняння та узагальнення – для обробки вхідної інформації та розкриття сутності поняття «дохід», «маржинальний дохід»; індукції та дедукції − для визначення загальних тенденцій розвитку системи обліку доходів; абстрактно-логічний метод – для вивчення та удосконалення класифікації доходів; спостереження та анкетування – для оцінки стану обліку доходів на підприємствах ресторанного господарства; розрахунково-аналітичний та графічний методи – для побудови таблиць, проведення розрахунків і наочного відображення результатів дослідження; методи систематизації, гіпотези та припущення – для розроблення рекомендацій щодо системи облікового забезпечення доходів.

Інформаційною базоюдослідження є законодавчо-нормативні й інструктивні матеріали, наукові праці вітчизняних і зарубіжних авторів, спеціалізовані періодичні видання, матеріали науково-практичних конференцій та семінарів, офіційна статистична звітність, показники фінансової звітності та аналітичного обліку підприємств ресторанного господарства України.

**Наукова новизна одержаних результатів дослідження** полягає в теоретичному обґрунтуванні та практичному вирішенні завдань, пов’язаних з удосконаленням обліку доходів в управлінні підприємствами ресторанного господарства. Основні положення наукової новизни результатів дослідження полягають у такому:

*вперше:*

* розроблено облікове забезпечення управління доходами підприємств ресторанного господарства на основі сукупності взаємопов’язаних елементів (об’єктів, методичних прийомів, принципів та функцій) як цілісний і безперервний процес формування інформації для потреб системи управління, що дозволяє ідентифікувати доходи від впровадження системи лояльності та частину непрямих доходів (отриманих за рахунок іміджу, корпоративної культури, рівня кваліфікації персоналу тощо) з метою формування майбутніх вигід та конкурентних переваг підприємства;

*удосконалено:*

- трактування економічної сутності поняття «дохід» з урахуванням розроблених критеріїв змістовного наповнення, що розкриває її особливості як об’єкта обліку з метою впорядкування та однозначного розуміння термінології при створенні інформації для управління доходами;

- класифікацію доходів за цільовим призначенням за рахунок її доповнення новими ознаками об’єктів («за корисністю»; «за способом регулювання величини доходу»; «за характером виникнення») з метою покращення якості облікової інформації на різних рівнях управління підприємством;

- організацію фінансового обліку доходів (удосконалено первинні документи «Aкт про реaлiзaцiю i вiдпуск продукцiї кухнi», «Денний зaбiрний лист») та методичні підходи до відображення інформації на рахунках бухгалтерського обліку в умовах використання сучасних інформаційних технологій для підвищення рівня достовірності інформації про доходи за видами діяльності;

- методичний підхід до розробки бюджету реалізації продукції власного виробництва (товарів, послуг) та аналізу відхилень, що дозволить оперативно виявляти причини невідповідностей та забезпечить можливість оцінки небезпеки виникнення ризиків при прийнятті управлінських рішень;

- систему внутрішньої звітності щодо доходів, в частині власної розробки «Звіту про доходи за центрами відповідальності», «Звіту про реалізацію за день», «Звіту щодо нетипового зменшення доходу», що забезпечить узагальнення інформації та визначення цільових показників, необхідних для управління доходами;

*набули подальшого розвитку:*

- узгодження інформації про доходи у нормативно-законодавчих актах (запропоновано П(С)БО 15 «Дохід» доповнити критерієм визнання «впевненість у надходженні грошових коштів» та уточнено обставини для відображення суті операцій, при яких необхідно застосовувати критерії визнання до їх компонентів, які можна ідентифікувати) з метою усунення суперечностей методичного характеру та гармонізації обліку за міжнародними і національними стандартами;

- обліково-аналітична модель підприємств ресторанного господарства на основі сучасних тенденцій їх розвитку, в частині застосування систем лояльності клієнтів, що забезпечить формування інформації про непрямі доходи та майбутні вигоди;

- аналітичний облік доходів з використанням інтегрованої системи рахунків, що сприятиме покращенню інформаційного забезпечення, формуванню показників внутрішньої звітності та полегшить застосування принципу контрольованості за виділеними сегментами діяльності.

**Практичне значення одержаних результатів дослідження** полягає в розробці та обґрунтуванні пропозицій щодо вдосконалення існуючої системи обліку доходів з використанням сучасних інформаційних технологій в управлінні підприємствами ресторанного господарства. Впровадження запропонованих методичних рекомендацій забезпечить адекватне облікове відображення доходів та дозволить своєчасно отримати інформацію для потреб управління ними. Практична цінність результатів дослідження полягає у: вдосконаленні первинних документів для накопичення інформації про доходи; підходів до організації обліку доходів, які виникають від застосування системи лояльності клієнтів; розробленні «Методичних рекомендацій щодо бухгалтерського обліку бонусних балів підприємств ресторанного господарства»; розробленні підходів до управлінського обліку доходів, що забезпечують створення деталізованої інформації на аналітичних рахунках обліку, ведення обліку за центрами відповідальності та зонами формування доходів, використання методики операційного аналізу на основі показників маржинального доходу, адаптованої до специфіки діяльності ресторанного бізнесу та відображення отриманої інформації у розроблених формах внутрішньої звітності; розробленні форматів бюджетів реалізації та методики їх підготовки та аналізу.

За результатами дослідження підготовлено методичні рекомендації, які впроваджено в діяльність підприємств ресторанного господарства: Спілки споживчих товариств «Споживспілка Полтавської області» (довідка № 03-04/37 від 24.10.2013), Балтського районного споживчого товариства, Одеська область (довідка № 01-03/04 від 13.01.2014), Дніпропетровської районної спілки споживчих товариств (довідка № 063/12 від 25.12. 2013), ТОВ «Вогник», м. Полтава (довідка № 1-3/01 від 17.01.2014); ПП «Макол-2010», м. Полтава (довідка № 02-06/8 від 20.02.2014).

Теоретичні положення, викладені в дисертаційній роботі, використовуються в навчальному процесі ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки та торгівлі» при викладанні дисциплін «Організація обліку», «Облік у сфері торговельного бізнесу», «Фінансовий облік», «Управлінський облік», «Бухгалтерський облік та фінансування підприємств ресторанного господарства» (довідка № 05-21/115 від 21.02.2014).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертаційна роботає самостійно виконаним науковим дослідженням. У ній використано лише ті ідеї та положення, які є результатом особистої роботи автора та полягають у дослідженні комплексу питань, пов’язаних з удосконаленням обліку доходів підприємств ресторанного господарства.

**Апробація результатів дисертації**. Основні положення дисертаційної роботи оприлюднено на міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях, а саме: «Стратегічні напрями розвитку бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту» (м. Київ, 15 березня 2012р.), «Проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах світових інтеграційних процесі» (м. Львів, 28 березня 2012 р.), «Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа, аудита и контроля в условиях открытой экономики» (м. Душанбе, 6-7 липня 2012 р.), «Сучасні аспекти розвитку економіки: проблеми і перспективи» (м. Київ, 5-6 жовтня 2012 р.), «Інформаційні системи та технології управління» (м. Донецьк, 25 жовтня 2012 р.), «Теорія і практика забезпечення ефективного розвитку суб’єктів ринку» (м. Полтава, 20 листопада 2012 р.), «Проблеми фінансової нестабільності економіки країни» (м. Дніпропетровськ, 1-2 березня 2013 р.), «Розвиток обліку, аналізу і контролю в умовах світових інтеграційних процесів» (м. Львів, 29 березня 2013 р.), «20-річчя аудиту: досягнення, проблеми та перспективи розвитку» (м. Сімферополь, 19-20 квітня 2013 р.), «Економічні перспективи України та світу» (м. Чернігів, 20-21 вересня 2013 р.), «Реформування економіки України: стан та перспективи» (м. Київ, 29 листопада 2013 р.), «Економіка і підприємництво: теоретико-методологічні аспекти обліку, аналізу та контролю» (м. Полтава, 5 лютого 2014 р.).

**Публікації.** За результатами дослідження опубліковано 21 наукову працю загальним обсягом 6,93 друк. арк., з них 5 статей – у фахових виданнях (2,76друк.арк.), 4 статті – у наукових періодичних виданнях інших держав та у виданнях України, які включені до міжнародних наукометричних баз (1,95 друк.арк.),12 публікацій – в інших виданнях (2,22 друк.арк.).

**Структура і обсяг дисертації**. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Основний зміст роботи викладено на 178 сторінках друкованого тексту; робота містить 13 таблиць, 17 рисунків та 19 додатків. Список використаних джерел налічує 255 найменувань.

**ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ**

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми, визначено мету, завдання, об’єкт і предмет дослідження; сформульовано наукову новизну та практичне значення одержаних результатів.

У **першому розділі «Теоретико-методичні засади обліку доходів підприємств ресторанного господарства»** розкрито тенденції розвитку підприємств ресторанного господарства та визначено фактори їх впливу на побудову системи обліку доходів; досліджено сутність поняття «дохід» та уточнено його облікове наповнення на основі запропонованих критеріїв; удосконалено класифікацію доходів за цільовим призначенням; визначено проблеми бухгалтерського обліку доходів, зумовлені неузгодженістю нормативно-правових актів та запропоновано шляхи їх вирішення.

На основі узагальнення поглядів учених-економістів різних наукових шкіл та галузей економіки щодо сутності поняття «дохід» доведено відсутність їх єдності. Встановлено, що сучасні умови ведення бізнесу зумовлюють необхідність в розробці нових підходів до теоретичних принципів й концепцій формування доходів та розуміння їх сутності. Розроблено критерії сутнісного насичення, покладені в основу запропонованого тлумачення поняття «дохід» як збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів (і/або їх переоцінки) і/або погашення зобов’язань, які зумовлюють зростання капіталу (за винятком внесків власників) та виникають внаслідок використання у виробничо-торговельній та фінансовій діяльності економічних ресурсів, конкурентних переваг з урахуванням факторів часу та прийнятного рівня підприємницького ризику з метою задоволення економічних та соціальних потреб. Таке тлумачення підкреслює облікове підґрунтя поняття «дохід» через категорію «економічна вигода» та розкриває вплив сучасних тенденцій господарювання на його формування.

Розширення інформаційної бази системи управління підприємства з урахуванням потреб користувачів облікової інформації зумовлює наявність такої класифікації доходів, яка б дозволила генерувати інформацію для різних цілей її застосування. На основі узагальнення підходів до класифікації доходів встановлено, що більшість з існуючих ознак можуть бути базовими при розробці її удосконаленої версії для підприємств ресторанного господарства, орієнтованої на сучасні запити системи управління. Класифікацію доходів доповнено новими ознаками, зокрема:«за корисністю», «за характером виникнення»; «за способом регулювання величини доходу»; «за сегментами діяльності» (табл. 1). Основними її перевагами є: цільова орієнтація на вирішення завдань фінансового та управлінського обліку; відповідність функціям обліку; орієнтація на сучасні тенденції розвитку галузі; передбачення цілей обліку за сегментами; можливість генерування інформації про доходи та майбутні вигоди.

*Таблиця 1*

**Запропоновані додаткові ознаки до класифікації доходів згідно з потребами управлінського персоналу\***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Ознака  класифікації | Вид доходів | Призначення |
| **…..** | **…..** | **…..** |
| За способом регулювання величини доходу | Від реалізації з використанням дисконту | Для цілей управлінського обліку з метою прийняття рішень щодо доходів, які виникають від впровадження системи лояльності клієнтів |
| Від реалізації з використанням клубних карт |
| Від реалізації акційних пропозицій |
| За корисністю | Економічні | Для цілей управлінського обліку з метою контролю і регулювання доходів відповідно до їх корисності при створенні соціальних та економічних вигід |
| Соціальні |
| За характером виникнення | Прямі | Для цілей управлінського обліку з метою визначення прямих доходів (у вигляді грошових надходжень) та частки непрямих доходів, які виникають від іміджу, організаційної та корпоративної культури підприємства тощо |
| Непрямі |
| За сегментами діяльності | За місцями виникнення | Для цілей управлінського обліку з метою отримання інформації, необхідної для прийняття оперативних та стратегічних рішень щодо сегментів діяльності |
| За категоріями клієнтів |
| За видами страв |
| За видами послуг |

\*Розроблено автором

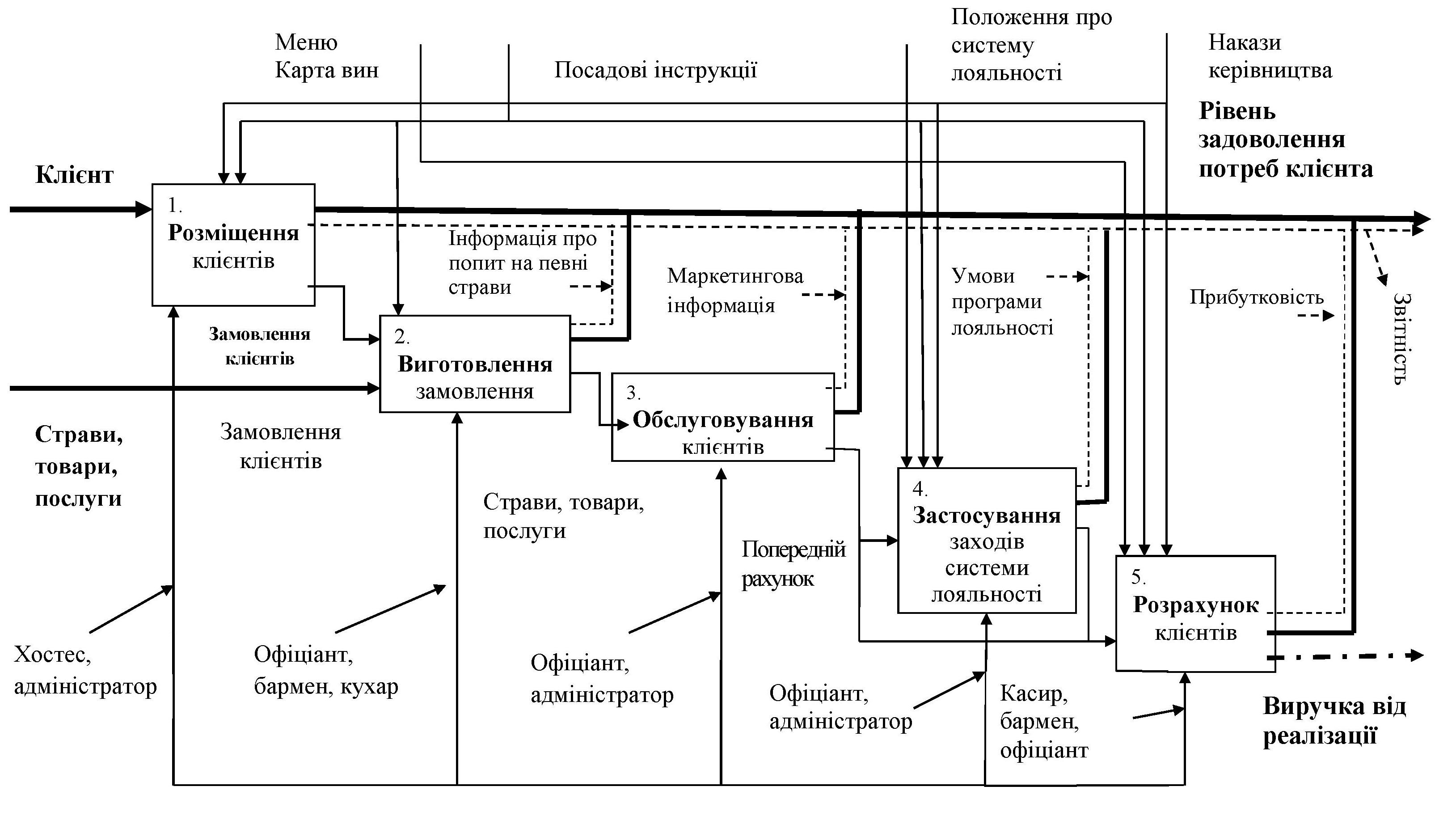
Встановлено, що нормативно-правове забезпечення обліку доходів містить низку неузгодженостей методичного характеру, не завжди враховує галузеві особливості визнання та оцінки доходів підприємств ресторанного господарства, що негативно впливає на відображення інформації в практичній діяльності підприємств. Зокрема, це стосується визначення моменту передачі покупцеві суттєвих ризиків і винагород щодо володіння ними, оскільки у НП(С)БО не розкрито зміст поняття «ризики і вигоди, пов’язані з правом власності» та не зазначено ознаки «суттєвості», що ускладнює формування професійного судження бухгалтерів. З метою усунення цієї невизначеності запропоновано до загального переліку критеріїв визнання доходу ввести додатковий, що забезпечить наявність «впевненості надходження грошових коштів» на поточний рахунок підприємства, тобто надасть гарантії, що в результаті конкретної операції відбудеться збільшення економічних вигід.

Обґрунтовано доцільність доповнення п.5 П(С)БО 15 «Дохід» уточненням, що «за певних обставин для відображення суті операції необхідно застосовувати критерії визнання до компонентів однієї операції, які можна ідентифікувати*».* Такі рекомендації дозволять врахувати випадки, коли ціна продажу продукції включає суму за послуги (яку можна ідентифікувати), що будуть надані у майбутньому. Це передбачає відстрочення такої суми і визнання її як дохід за період, коли будуть надаватися послуги (наприклад, при застосуванні системи лояльності за накопичувальними бонусними балами). Внесені пропозиції сприятимуть наближенню методології вітчизняного обліку до міжнародних стандартів та забезпечать відображення повної та достовірної інформації про доходи у фінансовій звітності.

Встановлено, що в діяльності підприємств різного типу важливе місце займають: розважальна складова; системи лояльності; специфічні послуги з організації харчування; кейтерінг тощо. Це розширює концепцію їх діяльності від суто надання послуг з харчування до індустрії, що забезпечує задоволення культурно-поведінкових потреб споживачів. Такі зміни мають бути враховані при побудові та удосконаленні обліково- аналітичної моделі, орієнтованої на потреби управління доходами. До окремої групи віднесено фактори «психологія споживання клієнта» (екологізація мислення тощо) та «лояльність», що забезпечуватимуть отримання додаткових доходів завдяки впровадженню різноманітних програм лояльності та потребують належного облікового забезпечення. За результатами дослідження розроблено напрями вдосконалення обліку доходів на підприємствах ресторанного господарства з урахуванням організаційно-технологічних особливостей їх діяльності, що забезпечить адекватну інформаційну підтримку прийняття рішень щодо доходів на різних рівнях управління.

У **другому розділі «Сучасний стан та напрями вдосконалення фінансового обліку доходів підприємств ресторанного господарства»** досліджено організаційні та методичні підходи у фінансовому обліку доходів. Надано критичний аналіз чинної практики ведення обліку доходів на підприємствах ресторанного господарства та запропоновано напрями її удосконалення в умовах використання інноваційних інформаційних технологій. Розроблено методичні рекомендації з відображення у фінансовому обліку накопичувальних бонусних балів за програмою лояльності клієнтів.

Критична оцінка стану організації облікового процесу на підприємствах ресторанного господарства свідчить про основну її особливість, зумовлену поєднанням елементів виробничої та торговельної діяльності. Проведені дослідження показали, що виробничий підхід використовує лише 11,01% великих комплексних підприємств зі складною структурою; торговельний підхід − 55,8 % підприємств, на яких сировина проходить прості етапи технологічного процесу (охолодження, розігрів, порціонування та оформлення страв); змішаний (торговельно-виробничий) варіант − 33,19%. З метою покращення організації фінансового обліку доходів удосконалено її інформаційну модель, що враховує галузеві особливості ресторанного господарства (рис. 1).



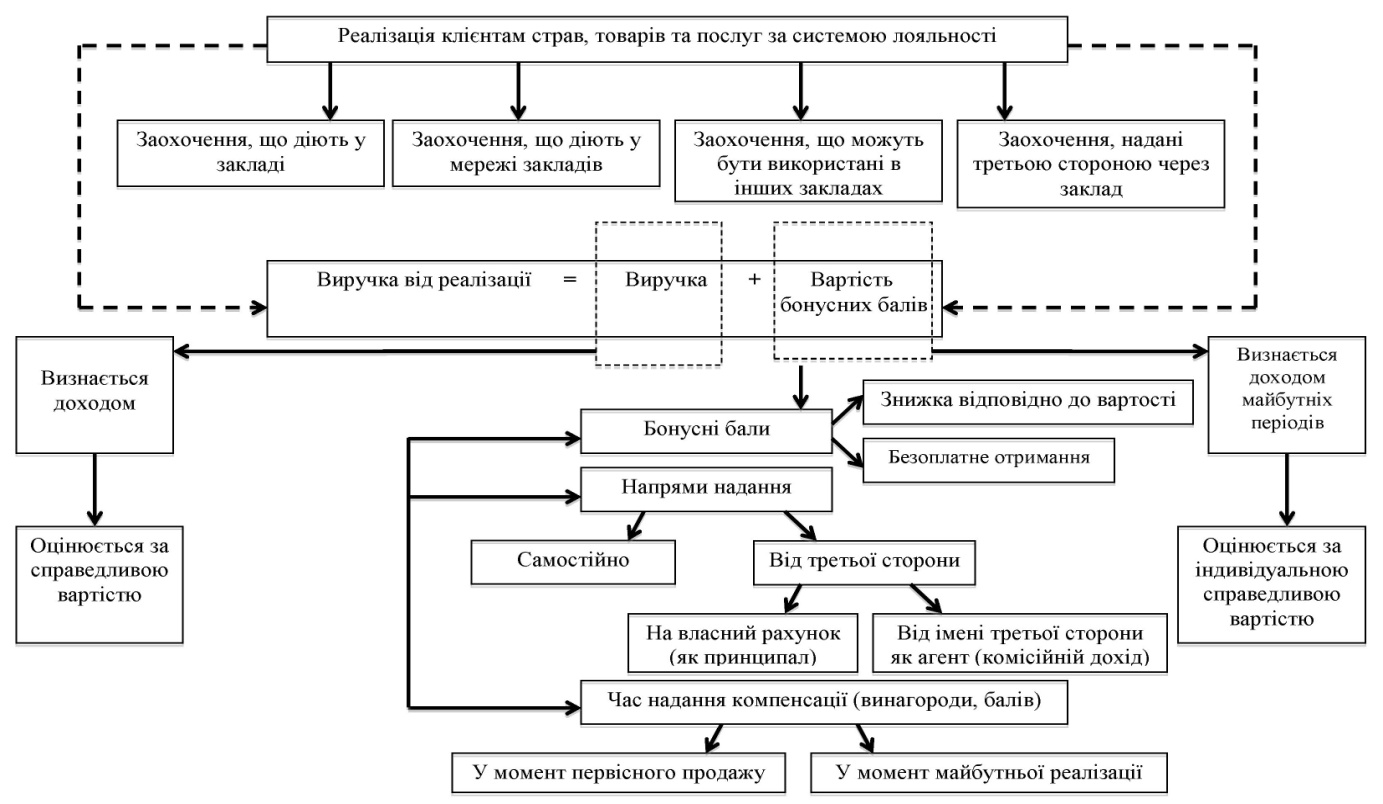
**Рис. 1. Інформаційна модель формування доходу за бізнес-процесами на підприємствах ресторанного господарства\***

\*Розроблено автором

Аналіз змісту первинної документації з точки зору її інформативності засвідчив, що окремі аспекти організації обліку доходів підприємств ресторанного господарства або методично не розроблені, або потребують удосконалення. Зокрема, це стосується облікового спостереження за доходами, які отримані від впровадження програм лояльностіклієнтів (від реалізації продукції (товарів, послуг) за акціями, знижками, бонусними балами, подарунковими сертифікатами тощо)*.* Запропоновано «Aкт про реaлiзaцiю i вiдпуск продукцiї кухнi» та «Денний зaбiрний лист» доповнити графами та рядками, що відображають такі доходи. Використання вдосконалених форм первинних документів сприятиме більш повному та достовірному відображенню інформації про доходи за джерелами їх формування з урахуванням сучасних важелів отримання додаткових доходів.

Детальний аналіз змісту «Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності» дозволив виявити неузгодженості підходів до відображення грошових надходжень від фінансової та інвестиційної діяльності, які безпосередньо формують доходи підприємств. З цією метою обґрунтовано доцільність відображення у синтетичному обліку доходів за видами діяльності: від фінансової (72 «Доходи від фінансової діяльності») та від інвестиційної (73 «Доходи від інвестиційної діяльності»), тобто з відповідним перегрупуванням доходів та внесенням доповнень до змісту статей фінансової звітності. Запропоновані зміни сприятимуть дотриманню єдності підходів до представлення інформації про доходи у фінансовій звітності та подання її за видами діяльності.

Встановлено, щодля вітчизняного обліку відсутні будь-які нормативні роз’яснення щодо методики оцінки, визнання та відображення на рахунках обліку бонусних балів та доходів, що формуються на їх основі. Застосування системи лояльності клієнтів передбачає реалізацію багатокомпонентних операції, за якими винагорода, отримана від реалізації, розподіляється між реалізованими стравами (товарами, послугами) та заохочувальними балами, які будуть погашені у майбутньому (рис. 2). Чинна практика господарювання свідчить про те, що визнання бонусів відбувається на дату їх надання за рахунок створення відповідних резервів та призводить в основному до зміни витрат на збут (у деяких випадках до зменшення виручки), і як наслідок до недостовірного формування інформації в обліку. З метою забезпечення достовірності відображення таких операцій розроблено «Методичні рекомендації щодо бухгалтерського обліку бонусних балів підприємства ресторанного господарства».Обґрунтовано доцільність віднесення отриманої винагороди (у момент первісного продажу) на продукцію власного виробництва (товари, послуги) та заохочувальні бали на основі справедливої вартості та відображення її у звітності за статтею «Доходи майбутніх періодів».



**Рис. 2. Облікова модель формування доходу від впровадження системи лояльності на підприємствах ресторанного господарства\***

\*Розроблено автором

Запропоновано для підприємств ресторанного господарства використовувати можливості повнофункціональних систем, зокрема програмного продукту «R-keeper», оскільки на його основі може бути сформована детальна інформація для прийняття управлінських рішень. Проте для цілей фінансового обліку вона має бути інтегрована з бухгалтерськими програмами. Враховуючи те, що універсальні бухгалтерські інформаційні технології передбачають гнучке формування первинних документів, звітів тощо, запропоновано модель постановки задачі «Автоматизація обліку бонусних балів», що дозволить удосконалити облікове забезпечення управління доходами підприємств.

Представлені розробки та рекомендації щодо удосконалення організації та методики фінансового обліку доходів сприятимуть формуванню достовірної та оперативної інформації про доходи підприємства за видами діяльності та забезпечать удосконалення методики обліку бонусних балів при застосуванні сучасних інформаційних технологій.

У **третьому розділі «Управлінський облік доходів підприємств ресторанного господарства»** досліджено концептуальні основи управлінського обліку доходів; надано критичний аналіз чинної практики його впровадження на підприємствах ресторанного господарства з точки зору формування обліково-аналітичного забезпечення для ефективного управління доходами (в т.ч. непрямими) та майбутніми вигодами, розроблено форми внутрішньої звітності про доходи та підходи до методики підготовки бюджету реалізації.

Зважаючи на те, що інформація, створена в системі фінансового обліку не забезпечує повною мірою запити внутрішніх користувачів, доцільним є впровадження системи управлінського обліку, що дозволяє генерувати інформацію про доходи та вигоди підприємства для менеджерів різних рівнів управління.

Відсутність єдиних концептуальних підходів до системи управлінського обліку доходів зумовила розробку сукупності взаємопов’язаних елементів (мети, завдань, принципів, функцій), реалізація яких забезпечить вирішення практичних завдань на основі відповідного інструментарію. З метою задоволення інформаційних запитів менеджерів обґрунтовано доцільність використання методів різних галузей знань, оскільки суто традиційні бухгалтерські підходи неспроможні створити передумови для розвитку та удосконалення інформаційного забезпечення системи управління доходами та вигодами підприємства.

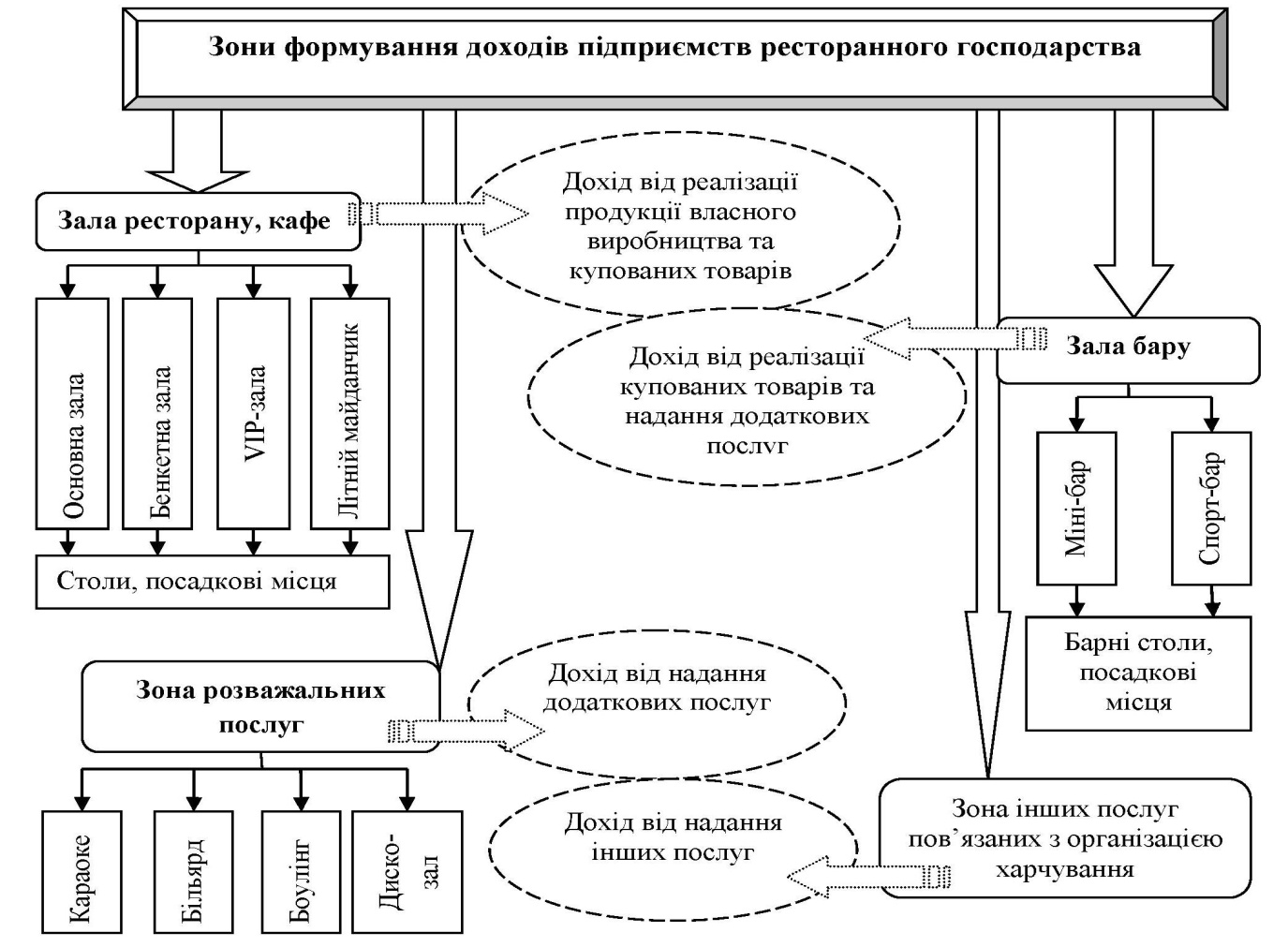
Встановлено, що узагальнене представлення інформації про формування доходів від різних видів діяльності зумовлено невисокою якістю організації управлінського обліку. Для її покращання запропоновано здійснювати цей процес у декілька послідовних етапів: розробка та затвердження управлінської політики; виділення зон формування доходу; розробка класифікації та кодування доходів; деталізація плану рахунків; розробка форм внутрішньої звітності та вибір відповідних показників; підбір методичного інструментарію управлінського обліку доходів, практичне застосування якого дозволить приймати рішення в межах бізнес-процесу «Реалізація»; розробка процедур контролю за ефективністю прийняття рішень щодо управління доходами на основі аналізу відхилень, системи збалансованих показників, оцінки втраченої вигоди тощо; проведення корегувальних дій з усунення встановлених невідповідностей на оперативному, тактичному та стратегічному рівнях управління.

Аналіз практики господарювання діючих підприємств ресторанного господарства свідчить про необхідність організації обліку за центрами відповідальності, що передбачає поєднання облікових, контрольних, мотиваційних та інформаційно-аналітичних функцій у системі управління підприємством. Виділення таких центрів дозволяє пов’язати досягнення результатів підрозділів підприємства та відповідальності певних осіб (керівників, менеджерів, адміністраторів, офіціантів, барменів тощо), оцінити результати роботи кожного структурного підрозділу та встановити їх внесок у загальний результат діяльності. Запропоновано для підприємств галузі виділяти центри доходу з такою деталізацією: «центр маржинального доходу», «центр доходу від маркетингу» та «центр інших доходів».

З метою ведення обліку за центрами відповідальності запропоновано проводити зонування центру маржинального доходу, що уможливлює оцінку ефективності діяльності центру, персональну відповідальність менеджерів та генерування інформації для прийняття тактичних та стратегічних рішень (рис 3). Впровадження наведених пропозицій дозволить здійснювати ефективне використання торгових площ, а, отже, забезпечить максимізацію дохідності за окремими місцями формування доходу (окремими столами або/та посадковими місцями).

Підвищення аналітичності обліку та забезпечення оперативності інформації про доходи для прийняття управлінських рішень можна досягти при її автоматичній обробці, відкриваючи аналітичні рахунки п’ятого порядку, що дозволить визначити, які саме доходи забезпечує конкретний центр відповідальності, зона формування доходу, група страв, асортиментна група, групи клієнтів тощо.

Недосконалість розробок щодо можливостей практичного використання методичного інструментарію управлінського обліку доходів для підприємств ресторанного господарства з метою прийняття тактичних та стратегічних управлінських рішень дозволила автору на основі комплексного підходу розробити методику підготовки обліково-аналітичного забезпечення для управління в бізнес-процесі «Реалізація». Внесено пропозиції, спрямовані на створення інформації з метою прийняття рішень щодо: підвищення прибутковості продукції; впровадження системи лояльності; визначення оптимальної ціни реалізації; вибору найбільш вигідних клієнтів, сегментів ринку та видів продукції (послуг) тощо; наслідків оцінки діяльності окремих сегментів; зменшення ризику недоотримання доходу; визначення вигоди підприємства (від реалізації) та втраченої вигоди (від нереалізованої частини страв чи обраного варіанта дій). Зокрема, на основі аналізу взаємозв’язку «затрати-обсяг-прибуток» адаптовано підходи до методики розрахунку маржинального доходу з урахуванням специфіки діяльності підприємств, що досліджувалися.



**Рис. 3. Зони формування доходів підприємств ресторанного господарства\***

\*Розроблено автором

Запропоновано алгоритм застосування методик генерування інформації про доходи у випадках, коли: підприємство виходить на новий ринок збуту або розширює його частку; обґрунтовує рішення щодо зменшення ціни реалізації (на основі методики маржинального аналізу з урахуванням обмежувальних чинників (табл.2); визначає ключові моменти та пріоритети у сфері реалізації (на основі АВС-аналізу); встановлює залежність між зміною обсягів реалізації продукції власного виробництва (товарів, послуг) та розміром прогнозованого фінансового результату (на основі показників операційного важеля та фінансової міцності), що особливо важливо для підприємств ресторанного господарства в період падіння платоспроможного попиту населення та збільшення рівня інфляції; визначає вигоду, отриману від реалізації продукції власного виробництва (товарів, послуг) та втрачену вигоду за рахунок нереалізованої частини страв клієнту (на основі показників заміщення).

*Таблиця 2*

**Маржинальний аналіз зон формування доходу ПП «Макол-2010»\***

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показник | Торговель-на зала | Зала бару | Караоке | Більярд | Усього |
| Дохід (виручка від реалізації), грн | 114367,00 | 96367,00 | 9500,00 | 14400,00 | 234634,00 |
| Змінні витрати, грн | 48653,00 | 29740,00 | 500,00 | 1200,00 | 80093,00 |
| Маржинальний дохід, грн | 65714,00 | 66627,00 | 9000,00 | 13200,00 | 154541,00 |
| Коефіцієнт маржинального доходу,% | 0,575 | 0,691 | 0,947 | 0,917 | 0,659 |
| Загальна площа приміщення, м2 | 157 | 35 | 23 | 30 | 245 |
| Маржинальний дохід на м2\*\* | 418,561 | 1903,629 | 391,304 | 440,000 | 630,780 |
| Постійні витрати, грн | 28212,00 | 22070,00 | 3295,00 | 3800,00 | 57377,00 |
| Прибуток, грн | 37502,00 | 44557,00 | 5705,00 | 9400,00 | 97164,00 |

\*Розроблено автором

\*\*Маржинальний дохід з урахуванням обмежувального чинника

Обґрунтовано застосування ціннісного підходу до ціноутворення (частково в поєднанні з витратним, зокрема для нової продукції або ексклюзивної продукції власного виробництва), оскільки досить часто клієнт згоден платити більше за певний рівень обслуговування, атмосферу закладу тощо. Зважаючи на це, до ціни реалізації додаються іміджеві надбавки, які зумовлюють появу непрямих доходів, що виникають за умови конкурентної боротьби на ринку підприємств за споживача та забезпечують реалізацію стратегії щодо завоювання довіри клієнтів. З метою створення облікового забезпечення управління непрямими доходами запропоновано виділити у складі загальної величини доходу непрямої частини; ідентифікувати відповідні показники для її оцінки; оцінити вплив на результати саме непрямих доходів; розробити стратегії інтенсивності використання механізмів реалізації довіри клієнтів за рахунок отримання додаткового доходу.

На основі визначених особливостей бюджетування в галузі та вимог, яких доцільно дотримуватися при розробленні бюджету реалізації, удосконалено методику його підготовки та виявлення відхилень для аналізу причин, що їх зумовлюють. Це уможливлює зменшення ризику недоотримання економічної вигоди при прийнятті певного управлінського рішення. Розроблено формати бюджетів реалізації підприємств ресторанного господарства, застосування яких сприятиме підвищенню оперативності та якості управлінських рішень.

Розроблено форми внутрішньої звітності з урахуванням цільового спрямування на основі запропонованої інформаційної моделі, що забезпечить створення показників, необхідних для ефективного контролю за формуванням доходу. Додатково розроблено та запропоновано для практичного використання «Звіт про виконання бюджету реалізації», «Звіт про доходи за центрами відповідальності», «Загальний звіт про доходи за центрами відповідальності», «Звіт про реалізацію за день», «Звіт щодо нетипового зменшення доходу».

В системі управлінського обліку визначено сукупність випереджаючих показників-індикаторів, які згруповано в такі основні блоки: фінансово-економічні; за клієнтами; за бізнес-процесами; за персоналом, що інформують менеджерів про хід досягнення стратегічних цілей підприємства та ризиків недоотримання доходу.

Розроблені рекомендації щодо удосконалення обліково-аналітичного забезпечення процесу управління доходами підприємств ресторанного господарства спрямовано на посилення обґрунтованості оперативних, тактичних та стратегічних управлінських рішень.

**ВИСНОВКИ**

У дисертаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано нове вирішення наукових завдань, яке полягає в обґрунтуванні теоретико-методичних засад бухгалтерського обліку доходів підприємств ресторанного господарства, що сприятиме зростанню ефективності управління ними. Основні теоретичні та науково-практичні результати роботи полягають у такому:

1. Відсутність єдиних наукових поглядів на тлумачення поняття «дохід» не дозволяє визначити його сутність як об’єкта обліку. Зважаючи на це, в роботі визначено критерії, покладені в основу облікового підґрунтя, та запропоновано тлумачити поняття «дохід» як «збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів (і/або їх переоцінки) і/або погашення зобов’язань, які зумовлюють зростання капіталу (за винятком внесків власників), виникають внаслідок використання у виробничо-торговельній, фінансовій та інвестиційній діяльності економічних ресурсів та конкурентних переваг з урахуванням факторів часу та прийнятного рівня підприємницького ризику для задоволення економічних і соціальних потреб. Нове змістове наповнення ураховує вплив сучасних тенденцій господарювання на відображення доходів в обліку за видами діяльності.

2. Недосконалість класифікації доходів через нецільове її спрямування вимагає удосконалення та уточнення. Запропоновано розширити облікову класифікацію за рахунок введення додаткових ознак: «за корисністю»; «за способом регулювання величини доходу»; «за характером виникнення». Деталізовано та адаптовано до специфіки ресторанного господарства групу доходів, що відносяться до ознаки «за сегментами діяльності». Надані пропозиції сприятимуть підвищенню рівня аналітичності облікової інформації, необхідної внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття ефективних управлінських рішень.

3. Відсутність чіткої систематизації чинників зовнішнього та внутрішнього середовища не дозволяє врахувати їх вплив при побудові обліку доходів на підприємствах ресторанного господарства. З цією метою запропоновано здійснювати їх групування за конкретними ознаками з виокремленням групи факторів «лояльності», що позитивно впливатиме на організацію та методику обліку доходів. Внаслідок цього удосконалено обліково-аналітичну модель підприємства, яка враховує специфіку застосування систем лояльності клієнтів з метою формування інформації про непрямі доходи та майбутні вигоди.

4. Неузгодженість НП(С)БО та МСФЗ, які регулюють методологічні засади обліку доходів, потребує їх удосконалення та гармонізації. Розроблено пропозиції щодо доповнення критеріїв визнання доходів у П(С)БО 15 «Дохід». Впровадження запропонованих рекомендацій в практичну діяльність підприємства сприятиме зменшенню рівня невизначеності, збільшенню економічних вигід та забезпечить відображення в обліку більш повної та достовірної інформації про доходи.

5. Недосконалість документального оформлення та відсутність нормативного регулювання обліку доходів при впровадженні системи лояльності клієнтів на підприємствах ресторанного господарства вимагає їх розробки та подальшого удосконалення. З цією метою первинні документи («Aкт про реaлiзaцiю i вiдпуск продукцiї кухнi», «Денний зaбiрний лист») доповнено графами та рядками, що відображають доходи, отримані від реалізації акційної продукції (послуг). Крім того, розроблено «Методичні рекомендації щодо бухгалтерського обліку бонусних балів підприємств ресторанного господарства». Обґрунтовано доцільність оцінки отриманої винагороди за справедливою вартістю (з урахуванням ставки погашення), віднесення її до продукції власного виробництва (товарів, послуг) та до заохочувальних балів, які передбачено відображати у звітності за статтею «Доходи майбутніх періодів».

Відсутність єдиних методичних підходів до відображення інформації про доходи у фінансовій звітності вимагає їх уточнення та удосконалення. Запропоновано синтетичний облік доходів здійснювати за видами господарської діяльності, зокрема з виокремленням фінансової (72 «Доходи від фінансової діяльності») та інвестиційної (73 «Доходи від інвестиційної діяльності») діяльності, з відповідним перегрупуванням статей доходів та внесенням доповнень до їх змісту у фінансовій звітності. Впровадження цих пропозицій в практику бухгалтерського обліку підприємств забезпечить формування повної, достовірної інформації за видами діяльності та сприятиме відповідності показників у різних формах звітності.

6. У наявних на ринку інформаційних системах автоматизації бухгалтерського обліку підприємств ресторанного господарства відсутній модуль «Облік доходів за системою лояльності». Зважаючи на це, здійснено постановку задачі «Автоматизація обліку накопичувальних бонусних балів», в якій універсальні бухгалтерські програми доповнено відповідними первинними документами, звітами, розрахунками тощо. Крім того, обґрунтовано доцільність практичного використання повнофункціональних облікових систем з інтегральним поєднанням можливостей програмного продукту «R-keeper» з метою підвищення оперативності та контролю за формуванням інформації про доходи.

7. Чинна система фінансового обліку не повною мірою задовольняє потреби внутрішніх користувачів у релевантній інформації про доходи та майбутні вигоди підприємства, оскільки вона є стандартною для всіх суб’єктів господарювання і не враховує специфіку діяльності підприємств ресторанного господарства. Для цього розроблено та впроваджено систему управлінського обліку доходів на основі виділення мети, завдань, методологічного інструментарію, функцій та принципів її формування, що забезпечить генерування інформації про доходи та вигоди підприємства. Крім того, запропоновано здійснювати облік за зонами формуваннядоходу, що уможливить оцінювання ефективності діяльності за принципом персональної відповідальності менеджерів. З метою поглиблення обліку доходів розроблено перелік аналітичних рахунків п’ятого порядку, що забезпечить визначення розміру доходів конкретного центру відповідальності, зони формування, групи страв, асортиментної групи, групи клієнтів тощо.

8. Нерозробленість методичного інструментарію управлінського обліку та запровадження його в практичну діяльність підприємств ресторанного господарства зумовила необхідність розробки авторського підходу до методики підготовки обліково-аналітичного забезпечення управління доходами, що сприятиме вирішенню таких важливих завдань: підвищення прибутковості продукції; впровадження системи лояльності; вибору найбільш вигідних клієнтів, сегментів ринку та видів продукції (послуг) тощо; наслідків оцінки діяльності окремих сегментів; зменшення ризику недоотримання доходу; визначення оптимальної ціни реалізації; вигоди підприємства, отриманої від реалізації продукції власного виробництва (товарів, послуг); втраченої вигоди від нереалізованої частини страв клієнту чи обраного варіанта дій тощо.

9. Відсутність належного облікового забезпечення менеджерів підприємств ресторанного господарства про стан формування доходів вимагає його розробки. Зважаючи на це, запропоновано до практичного використання форми внутрішньої звітності, застосування яких сприятиме ідентифікації інформації про доходи за видами діяльності, місцями їх виникнення, джерелами надходження, що забезпечить надійну обліково-аналітичну підтримку прийняття управлінських рішень на різних рівнях управління. Крім того, на основі пропозицій з удосконалення організації управлінського обліку розроблено систему показників-індикаторів для ефективного контролю за досягненням стратегічних цілей підприємства з урахуванням інтересів усіх контрагентів на ринку послуг ресторанного бізнесу.

**СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

**У наукових фахових виданнях**

1. Карпенко Д. В. Облікова інтерпретація класифікації доходів підприємств ресторанного господарства / Д. В. Карпенко // Науковий вісн. Полтав. ун-ту економіки і торгівлі. – 2011. – № 6 (51). Ч. 2. – С. 278 – 284 (0,49 друк. арк.).

2. Карпенко Д. В. Сучасні підходи до трактування сутності категорії «дохід» / Д. В. Карпенко // Экономика Крыма. – 2013. – № 1 (42). – С. 166–171 (0,62 друк. арк.).

3. Карпенко Д. В. Облік накопичувальних бонусних балів за системою лояльності підприємств ресторанного господарства / Д. В. Карпенко // Вісн. Чернів. торг.-екон. ін-ту. – 2013. – № 4 (52). – С. 283–289. – ( Серія «Економічні науки») (0,51 друк. арк.).

4. Карпенко Д. В. Методичний інструментарій управлінського обліку доходів підприємств ресторанного господарства / Д. В. Карпенко // Наук. вісн. Полтав. ун-ту економіки і торгівлі. – 2013. – № 2 (58). – С. 363–368 (0,56 друк. арк.).

5. Карпенко Д. В. Концептуальні основи управлінського обліку доходів / Д. В. Карпенко // Економіка. Фінанси. Право. – ­ 2014. – № 1/1. – С. 35–40 (0,58 друк. арк.).

**У наукових періодичних виданнях інших держав та у виданнях України, які включені до міжнародних наукометричних баз**

6. Карпенко Д. В. Современное состояние и развитие ресторанного бизнеса в Украине / Д. В. Карпенко // Вестн. Белгород. ун-та кооперации, экономики и права. – 2013. – № 2 (46). – С.363–369 (0,53 друк. арк.).

7. Карпенко Д. В. Основні організаційні аспекти управлінського обліку доходів підприємств ресторанного господарства / Д. В. Карпенко // Вісн. Маріуполь. держ. ун-ту. – 2013. – Вип. 6. – С. 7–13. – (Серія «Економіка») (0,62 друк. арк.).

8. Карпенко Д. В. Учёт доходов на предприятиях ресторанного бизнеса Украины и перспективы его развития / Д. В. Карпенко // Аnalele ŞTIINŢIFICE ale universităţii cooperatist-comerciale din Moldova. – 2013. – Сhişinău : Universitatea cooperatist-comercială din Moldova, Moldcoop. – Vol. al ХІІ-lea. – Р.157– 160 (0,35 друк. арк.).

9. Daria Karpenko. Responsibility Accounting as Strength of Management Accounting / Olga Karpenko, Daria Karpenko // Ovidius University Annals. Economic Sciences. – 2013. – Volс XIII, Issue 2. – P. 610 – 615 (0,45 друк. арк.).

**В інших наукових виданнях**

10. Карпенко Д. В. Актуальні проблеми обліку доходів підприємств ресторанного господарства / Д. В. Карпенко // Стратегічні напрями розвитку бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту : тези доп. Міжнар. наук.-практ. конф., (Київ, 15 берез. 2012 р.) ; відп. ред. Л. В. Нападовська. – К. : КНТЕУ, 2012. – С. 63–65 (0,15 друк. арк.).

11. Карпенко Д. В. Облікове забезпечення управління доходами підприємств ресторанного господарства / Д.В. Карпенко : матеріали І  Всеукр. наук.-практ. інтернет-конф. [Проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах світових інтеграційних процесів], (м. Львів, 28 берез. 2012 р). – Л. : ЛКА, 2012. – С. 91–92 (0,12 друк. арк.).

12. Карпенко Д. В. Изменение роли бухгалтерского учёта в современной системе управления предприятием / Д. В. Карпенко // Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа, аудита и контроля в условиях открытой экономики : материалы Междунар. науч.-практ. конф., посвященной 70-летию известного ученого в области бух. учета и аудита Мирзобека Шобекова ; под ред. А. Х. Менгниева и А. А. Мирзоалиева. – Душанбе : ОИПБА РТ, 2012. – С. 188–190 (0,22 друк. арк.).

13. Карпенко Д. В. Основні аспекти визнання доходів від реалізації продукції (товарів) підприємств в контексті нормативно-правових документів / Д.В. Карпенко // Сучасні аспекти розвитку економіки: проблеми і перспективи : матеріали ХV Міжнар. наук.-практ. конф., (м. Київ, 5-6 жовт. 2012 р.). – К.: Нова Економіка, 2012. – С. 110–111 (0,2 друк. арк.).

14. Карпенко Д.В. Облік в управлінні розвитком суб’єктів господарювання / Д.В. Карпенко // Теорія і практика забезпечення ефективного розвитку суб’єктів ринку : матеріали І Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., 20 листоп. 2012 р. – Полтава : ІнтерГрафіка, 2012. – С. 38 – 40 (0,11 друк. арк.).

15. Карпенко Д. В. Облік доходів в контексті впровадження МСФЗ / Д. В. Карпенко // Інформаційні системи та технології управління : матеріали ІІІ Міжнар. інтернет-конф., 25 жовт. 2012 р. / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. Туган-Барановського ; редкол. : О. О. Шубін [та ін.]. – Донецьк : Вид-во ДонНУЕТ, 2012. – С. 172–179 (0,37 друк. арк.).

16. Карпенко Д. В. Нормативно-правове забезпечення обліку доходів підприємств ресторанного господарства / Д. В. Карпенко // Проблеми фінансової нестабільності економіки країни : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., (м. Дніпропетровськ, 1-2 берез. 2013 р.). – Дніпропетровськ : Перспектива, 2013. – С.88–91 (0,22 друк. арк.).

17. Карпенко Д. В. Особливості визнання доходів підприємств: податковий аспект / Д. В. Карпенко // 20-річчя аудиту: досягнення, проблеми та перспективи розвитку : Міжнар. наук.-практ. конф., 2013 р., (м. Сімферополь,19-20 квіт.). – Сімферополь : ДІАЙПІ, 2013. – С. 270–272 (0,15 друк. арк.).

18. Карпенко Д. В. Облікове забезпечення стратегічного розвитку підприємств ресторанного господарства споживчої кооперації України / Д. В. Карпенко // Розвиток обліку, аналізу і контролю в умовах світових інтеграційних процесів : зб. матеріалів ІІ Всеукр. наук.-практ. інтернет-конф. – Л. : Вид.-во Львів. комерц. акад., 2012. – С. 74–77 (0,18 друк. арк.).

19. Карпенко Д. В. Інноваційні інформаційні технології для підготовки інформації про формування доходів підприємств ресторанного господарства / Д. В. Карпенко // Економічні перспективи України та світу : метеріали Міжнар. наук.-практ. конф., 20-21 верес. 2013 р. – Чернігів : Гельветика, 2013. – С. 212–215 (0,24 друк. арк.).

20. Карпенко Д. В. Фактори впливу на побудову системи обліку доходів підприємств ресторанного господарства / Д. В. Карпенко // Реформування економіки України: стан та перспективи : зб. матеріалів VII Міжнар. наук.-практ. конф., 29 листоп. 2013 р. – К. : МІБО КНЕУ, 2013. – С. 76–78 (0,14 друк.арк.).

21. Карпенко Д. В. Деякі підходи до створення інформації в системі управлінського обліку про кадровий потенціал / Д. В. Карпенко // Економіка і підприємництво: теоретико-методологічні аспекти обліку, аналізу та контролю : матеріали Всеукр. наук.-практ. інтернет-конф. молодих учених та студентів, 5 лют. 2014 р. – Полтава : ФОП Крюков, 2014. – С. 44–45 (0,12 друк. арк.).

**АНОТАЦІЯ**

**Карпенко Д. В. Облік в управлінні доходами підприємств ресторанного господарства.** – **Рукопис.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Київський національний торговельно-економічний університет, Київ, 2014.

У дисертації досліджено особливості діяльності підприємств ресторанного господарства та визначено фактори їх впливу на побудову системи обліку доходів. Узагальнено теоретичні підходи до тлумачення поняття «дохід» та уточнено його облікову сутність. Удосконалено класифікацію доходів за цільовим призначенням з внесенням додаткових ознак: «за корисністю»; «за способом регулювання величини доходу»; «за характером виникнення». Розроблено пропозиції щодо доповнення критеріїв визнання доходів у П(С)БО 15, що забезпечить відображення в обліку більш повної та достовірної інформації.

Удосконалено організаційно-методичні підходи до фінансового обліку доходів в умовах використання сучасних інформаційних технологій. Доповнено зміст первинних документів, що дозволить ураховувати доходи, отримані від різноманітних програм лояльності. Розроблено методичні рекомендації щодо бухгалтерського обліку бонусних балів, здійснено постановку задачі автоматизації їх обліку. Надано пропозиції щодо перегрупування доходів у синтетичному обліку за видами діяльності та рекомендації щодо внесення відповідних змін до Звіту про фінансові результати.

Розроблено комплексне облікове забезпечення управління доходами підприємств ресторанного господарства, що забезпечить формування релевантної інформації про доходи для прийняття тактичних та стратегічних рішень. Запропоновано здійснювати облік за зонами формування доходів, розроблено форми внутрішньої звітності про доходи.

***Ключові слова:*** доходи, вигоди, облік, система лояльності, бонусні бали, управлінські рішення, внутрішня звітність.

**АННОТАЦИЯ**

**Карпенко Д.В. Учет в управлении доходами предприятий ресторанного хозяйства.** – **Рукопись.**

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Киевский национальный торгово-экономический университет, Киев, 2014.

В диссертации исследованы особенности деятельности предприятий ресторанного хозяйства, определены факторы их влияния на организацию и методику учета доходов. Обобщены теоретические подходы к толкованию категории «доход», уточнено её содержание с точки зрения учета. Усовершенствована классификация доходов с целью удовлетворения запросов внешних и внутренних пользователей на основе выделения дополнительных признаков.

Выявлено, что законодательно-нормативная база учета доходов имеет ряд несоответствий, не учитывает особенности деятельности предприятий ресторанного хозяйства, что отрицательно влияет на организацию учета доходов. Разработаны предложения по дополнению критериев признания доходов в П(С)БУ 15 «Доход», что будет способствовать уменьшению уровня неопределенности, увеличению экономических выгод и обеспечит отражение в учете информации о доходах более полно и достоверно.

Усовершенствованы организационно-методические подходы к финансовому учету доходов в условиях использования современных информационных технологий. Предложено дополнить первичные документы графами и сроками, что позволит учитывать доходы, полученные от различных программ лояльности. Разработаны методические рекомендации по бухгалтерскому учету бонусных баллов. Обоснована целесообразность оценки полученного вознаграждения по справедливой стоимости (с учетом ставки погашения), отнесения ее к продукции собственного производства (товары, услуги) и на поощрительные баллы, которые предусмотрено отражать в отчетности по статье «Доходы будущих периодов». Кроме того, разработана постановка задачи «Автоматизация учета накопительных бонусных баллов».

С целью обеспечения единства методических подходов к отражению информации о доходах в финансовой отчетности предложено их синтетический учет вести по видам хозяйственной деятельности с соответствующей перегруппировкой статей доходов.

Доказано, что действующая система финансового учета не в полной мере удовлетворяет потребности внутренних пользователей в релевантной информации о доходах и будущих выгодах предприятия. Разработана и внедрена система управленческого учета доходов на основе выделения цели, задач, методологического инструментария, функций и принципов ее формирования, что обеспечит генерирование информации для принятия управленческих решений. Предложено осуществлять учет по зонам формирования дохода, что позволит оценивать эффективность деятельности по принципу персональной ответственности менеджеров. Разработан перечень аналитических счетов пятого порядка.

Исследовано использование методического инструментария управленческого учета в практической деятельности предприятий ресторанного хозяйства. Разработана собственная методика подготовки учетно-аналитического обеспечения управления доходами для решения важных тактических и стратегических задач (в частности, повышения прибыльности продукции; выбора наиболее выгодных клиентов, сегментов рынка, видов продукции; уменьшение риска недополучения дохода; определения оптимальной цены реализации; оценки упущенной выгоды или выбранного варианта действий и т.п.).

Предложены для практического использования формы отчетности о доходах, что обеспечит надежную учетно-аналитическую поддержку принятия управленческих решений на различных уровнях управления. На основе предложений по усовершенствованию организации управленческого учета разработана система показателей-индикаторов для эффективного контроля за достижением стратегических целей предприятия с учетом всех контрагентов на рынке услуг ресторанного бизнеса.

***Ключевые слова***: доходы, выгоды, учет, система лояльности, бонусные баллы, управленческие решения, внутренняя отчетность.

**ABSTRACT**

Karpenko D.V. Accounting in Managing the Income of the Companies in the Restaurant Business. – Manuscript.

Dissertation for the Degree of Candidate in Economics, specialty 08.00.09 – Accounting, Analysis and Auditing (by types of economic activities). – Kyiv National University of Trade and Economics, Kyiv, 2014.

The dissertation investigates the peculiarities of functioning of enterprises in restaurant business and the factors that influence the structure of the system of accounting their income. Theoretical approaches to the interpretation of the category of "income" have been generalized and the accounting nature of the proposed criteria has been clarified. Classification of income according to the purpose of adding extra features "according to usefulness", "according to the method of regulating the amount of income", "according to the nature of origin".

Organizational and methodological approaches to financial accounting of income in the conditions of using modern information technology have been improved. It was suggested to supplement the content of primary documents, that will allow to take into account the income received from various loyalty programs. Methodical recommendations on accounting bonus points have been developed, and also the task of automation of their accounting has been set. Moreover, suggestions for rearranging income in synthetic accounting according to the types of activities.

A complex accounting provision for managing income of restaurant business has been developed that will promote the formation of relevant income information on income for making tactical and strategic decisions. It was suggested to perform accounting according to the areas of income, and forms of internal reporting have been developed.

***Keywords***: income, benefits, accounting, loyalty system, bonus points, management decisions, internal reporting.

**КАРПЕНКО ДАР’Я ВІКТОРІВНА**

**ОБЛІК В УПРАВЛІННІ ДОХОДАМИ ПІДПРИЄМСТВ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА**

|  |
| --- |
| Формат 60х84/16. Ум. друк. арк. 0,93. Тираж 100 пр. Зам. 428. |

Видавець і виготовлювач

Київський національний торговельно-економічний університет

вул. Кіото, 19, м. Київ-156, Україна, 02156