УНІФІКАЦІЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР: МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ТА ВІТЧИЗНЯНА ПРАКТИКА

УДК 657.1:658.012/14

З. Л. Бандура, Л. В. Семенюк
Львівський національний університет імені Івана Франка

РОЛЬ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ В СТРАТЕГІЧНОМУ УПРАВЛІННІ РОЗВИТКОМ ЗАКЛАДІВ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА

© Бандура З. Л., Семенюк Л. В., 2014

Розкрито роль обліково-аналітичної інформації у стратегічному управлінні підприємством, запропоновано визначення обліково-аналітичної системи, визначено взаємозв'язок стратегії та обліково-аналітичної системи, розглянуто приклад побудови матриці стратегії для закладів ресторанного господарства, що є вихідною умовою формування успішного обліково-аналітичного забезпечення, виявлено проблеми, що стосуються взаємозв'язку стратегії та обліково-аналітичного забезпечення у закладах ресторанного господарства мережевого типу.

Ключові слова: підприємство, ресторанне господарство, стратегія, управління, ефективність, інформація, обліково-аналітична система, показники, індикатори

Z. L. Bandura, L.V. Semeniuk
Lviv National University named after Ivan Franko

ROLE OF ACCOUNTING AND ANALYTICAL INFORMATION IN STRATEGIC MANAGEMENT DEVELOPMENT INSTITUTIONS RESTAURANT MANAGEMENT

© Bandura Z. L. , Semeniuk L. V., 2014

Revealed the role of accounting-analytical information in strategic management; proposed the definition of accounting-analytical system; defined correlation of strategy and accounting-analysis system; considered an example of constructing the matrix strategies for restaurant institutions, which is the initial condition for the formation of a successful accounting- analytical support; identified a number of problems that occur in the relationship strategy and accounting-analytical support in restaurant network institutions. The article is accounting and analytical system examined through a set of elements of accounting, analysis, audit and control, characterized by a certain interaction, forming a single unit, providing the administrative apparatus of information for decision-making aimed at implementing the strategy.

Considered the role of accounting-analytical information in different types of strategies in company; defined the key directions of time orientation for accounting-analytical framework workers in the election of various types of strategies; proposed to develop the accounting-analysis system based on the balanced side, which aims to provide flexibility and speed of accounting and analytical processes.

Formulated rationale for building the knowledge base and accounting and analytical data for the purposes of labor potential by changing the development strategy proposed by the author based on the balanced side.

Key words: enterprise, restaurant management, strategy, management, efficiency, information and analytical accounting system, performance indicators

Постановка проблеми. Для сучасного етапу розвитку економіки України характерні процеси зміцнення ринкових відносин, використання новітніх технологій, нових підходів як у сфері інформаційного забезпечення, так і у сфері менеджменту. Стратегічне управління покликане забезпечити рух бізнесу у бажаному напрямку, стійкість до викликів ринку та зменшення впливу низки зовнішніх невизначеностей на розвиток підприємства. У цьому контексті важливого значення набуває обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління, як один із ключових елементів, що надає інформацію для прийняття рішень управлінському апарату підприємства.

Аналіз діяльності підприємств показав, що відсутність науково обґрунтованої моделі обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємств не дає змоги ефективно управляти доходами, витратами, інвестиціями підприємств, що спричиняє сповільнення темпів руху в напрямі формування та реалізації основних етапів стратегії. Зокрема, такі наукові дослідження відсутні у сфері вивчення закладів ресторанного господарства мережевого типу в Україні, що ускладнює можливість ведення повномасштабного економічно ефективного бізнесу в цій сфері. Наукове обґрунтування ролі обліку та аналізу в стратегічному розвитку, основане на вибраній стратегії підприємства, є одним із найважливіших завдань, реалізація якого дасть змогу підвищити ефективність бізнесу, а отже, стимулюватиме зростання економіки країни.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Поняття обліково-аналітичної інформації та її ролі у системі управління підприємством досліджувало багато вчених та фахівців, зокрема С.Ф. Голов [3], Ф.Ф. Бутинець [1], О.Д. Гудзинський [4], З.В. Гуцайлюк [5], В.І. Ричаківська [8], С.М. Галузіна [2] та інші. Проте роль обліково-аналітичної інформації переважно досліджується на рівні його операційної діяльності. Сьогодні ж обліково-аналітична інформація повинна розглядатися не лише на операційному рівні, але й на рівні стратегічного управління та розвитку підприємства.

Метою статті є обґрунтування ролі обліково-аналітичної інформації на підприємствах та у закладах ресторанного господарства, зокрема, в контексті стратегічного розвитку; визначення взаємозв'язку стратегії підприємства та обліково-аналітичної системи, виявлення проблем, що стосуються взаємозв'язку стратегії та обліково-аналітичного забезпечення у закладах ресторанного господарства мережевого типу.

Виклад основного матеріалу. Обліково-аналітична інформація, що формується в обліковій системі, повинна забезпечувати внутрішніх та зовнішніх користувачів усім масивом необхідної інформації, уможливлювати як детальне вивчення факту господарського життя підприємства, так і комплексну оцінку його розвитку. В. Ричківська зазначає, що обліково-аналітичну інформацію становить інформація, зосереджена у підсистемах фінансового, управлінського та податкового обліку [8].

О.Д. Гудзинський визначає, що обліково-аналітична система – це інтегрована система прийомів обліково-аналітичного забезпечення менеджменту шляхом здійснення специфічних внутрішньосистемних та загальносистемних функцій [4].

На думку С.М. Галузіної [2], аналітична складова поняття обліково-аналітичної інформації поєднує в собі два основних значення. З одного боку, сукупність аналітичних облікових показників, завдяки веденню аналітичного бухгалтерського обліку, з іншого – сукупність показників, отриманих у результаті дії управлінських функцій аналізу та синтезу. Т.Г. Камінська під поняттям «обліково-аналітичне забезпечення» розуміє систему збору, обробки, узагальнення, подання та аналізу фінансової інформації, забезпечення її кількості та якості для ведення господарської діяльності, зокрема і її управління [6]. Сполучною ланкою між аналітичною і обліковою системою є інформація, яка є основою обліково-аналітичного забезпечення і виконує спрямовувальну роль у цьому процесі.

Обліково-аналітична система – це система, що базується на даних бухгалтерського обліку, зокрема оперативних даних, і використовує для економічного аналізу статистичну, виробничу, довідкову та інші види інформації. Тому обліково-аналітична система являє собою збір, опрацювання та оцінку всіх видів інформації, що використовується для прийняття управлінських рішень на макро- і мікрорівнях [10].

Враховуючи різні трактування та обґрунтовуючи необхідність стійкого нерозривного зв'язку обліково-аналітичної системи зі стратегією підприємства, пропонуємо таке визначення: обліково-аналітична система – це сукупність елементів обліку, аналізу, аудиту та контролю, що характеризуються певною взаємодією та в сукупності формують єдине ціле, що забезпечує управлінський апарат інформацією для прийняття рішень, спрямованих на реалізацію стратегії.

Роль обліково-аналітичної системи у стратегічному розвитку підприємства можна охарактеризувати так: надання необхідної обліково-аналітичної інформації управлінському апарату для прийняття рішення в межах стратегії розвитку підприємства із витрачанням мінімальних зусиль на її підготовку та забезпечення високої гнучкості обліково-аналітичних процесів у випадку зміни довгострокової стратегії.

Для того, щоб визначити роль обліково-аналітичної інформації у стратегії розвитку підприємства, доцільно розглянути основні види стратегій діяльності підприємств. Вчені виділяють різні види стратегій, проте ключові напрями залишаються незмінними, це: або розвиток наявного продукту/послуги, або вихід на нові ринки, або розвиток нових продуктів, стрімке розширення бізнесу, або його повне чи часткове скорочення.

У табл. 1 наведено перелік основних стратегій компаній, визначено їх ключові особливості та роль обліково-аналітичного забезпечення у реалізації різних видів стратегії підприємств

Таблиця 1

Роль обліково-аналітичного забезпечення у різних видах стратегій підприємства

Види стратегій	Роль обліково-аналітичного забезпечення
Корпоративні стратегії	
Стратегії концентрованого росту:	
1. Стратегія посилення позиції 2. Стратегія розвитку ринку 3. Стратегія розвитку продукту	Час працівників обліково-аналітичних структур в основному спрямовується на: – облік продукту/послуги (найзручніші розрізи, групи, швидке отримання інформації про продажі, собівартість, маржу, операційні витрати, пов'язані із продуктом); – аналіз продукту/послуги (аналіз продажів, маржинальності, насичення ринку продуктом, прогнози щодо ефективності нового продукту/послуги).
Стратегії інтегрованого росту:	
1.Стратегія зворотної вертикальної інтеграції 2.Стратегія вертикальної інтеграції, що прямує вперед	Час працівників обліково-аналітичних структур в основному спрямовується на: – введення аналітики стосовно постачальників, структур посередників у частині розподілу і продажу; – контроль дебіторської та кредиторської заборгованості; – укладання договорів на вигідніших умовах; – контроль якості послуг посередників; – аналіз впливу зміни ціни постачальника на маржинальність продукту/послуги; – розрахунки економічної доцільності відкриття власних посередницьких структур
Стратегії диверсифікованого росту:	
1. Стратегія центрованої диверсифікованості 2. Стратегія горизонтальної диверсифікованості	Час працівників обліково-аналітичних структур в основному спрямовується на: – облік продукту/послуги (найзручніші розрізи, групи, швидке отримання інформації про продажі, собівартість, маржу, операційні витрати, пов'язані із продуктом); – аналіз доцільності вкладення інвестицій у нові потужності; – ефективність введення нового продукту/послуги
3. Стратегія конгломеративної диверсифікованості	– аналіз впливу використання частини потужностей на виробництво іншого продукту/послуги на вже наявний продукт; – аналіз продукту/послуги (аналіз продажів, маржинальності, насичення ринку продуктом, прогнози щодо ефективності нового продукту/послуги)

Продовження табл. 1

Види стратегій	Роль обліково-аналітичного забезпечення
Стратегії скорочення:	
1. Стратегія ліквідації	Час працівників обліково-аналітичних структур в основному спрямовується на: – облік, детальний аналіз витрат у різних розрізах, оптимізацію витрат; – жорстку систему бюджетування; – аналіз економічної ефективності діяльності підрозділів – розрахунки доходів від продажу частини або всього бізнесу – аналіз можливості вивільнення потужностей підприємства, що використовуються не повністю, з метою їх продажу – пошук факторів максимізації прибутку за рахунок скорочення підрозділів, процесів, продуктів
2. Стратегія збору врожаю	
3. Стратегія скорочення	
4. Стратегія скорочення витрат	
Конкурентні стратегії	
1. Стратегія лідерства за витратами	Час працівників обліково-аналітичних структур в основному спрямовується на: – облік, детальний аналіз витрат у різних розрізах, оптимізацію витрат; – аналіз впливу зменшення змінних витрат на якість продукції, продажі; – аналіз впливу зменшення постійних витрат на якість продукції, продажі; – аналіз варіантів здешевлення виробництва та продажу продукції на кожному етапі ланцюжка
2. Стратегія широкої диференціації	
3. Стратегія оптимальних витрат	
4. Стратегія ринкової ніші	
5. Стратегія упередження	

* Сформували автори: в частині видів стратегій на основі джерел [7 та 9], щодо ролі обліково-аналітичного забезпечення – власна розробка

Вибір підприємством стратегії діяльності залежить від великої кількості зовнішніх та внутрішніх факторів, умов. Ключовими елементами вибору стратегії є: продукт (товар/послуга), ринок, галузь, місце компанії на ринку та у галузі, технологія. Проте під час побудови системи обліково-аналітичного забезпечення завжди треба враховувати ризик швидкої зміни стратегії, що спричинить необхідність зміни спрямованості обліку та аналізу.

Задля забезпечення гнучкості обліково-аналітичної системи пропонуємо здійснювати її розроблення на основі системи збалансованих сторін (рис. 1). Суть системи збалансованих сторін у частині обліково-аналітичної інформації полягає в побудові на підприємстві системи, що враховуватиме усі можливі варіанти стратегії, але ключовим буде розвиток тих її елементів, що відповідають вибраній стратегії.

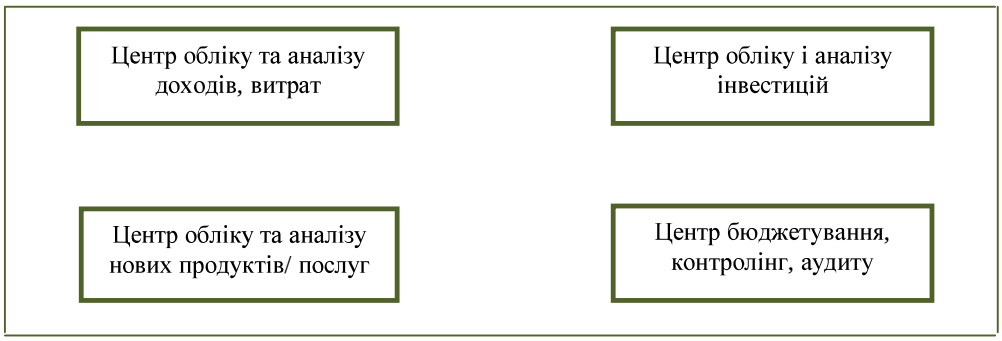


Рис. 1. Система збалансованих сторін обліково-аналітичної інформації

Кожен із наведених центрів повинен бути розвинений та системно сформований на підприємстві, і лише стратегія розвитку, яку вибрала компанія, визначатиме пріоритети щодо діяльності підрозділів, перерозподілу людей, навантаження, вкладання інвестицій у автоматизацію процесів центру. Отже, зміна стратегії підприємства не спричинить неспроможності обліково-

аналітичної системи виконувати свою роль та надавати необхідну управлінському апарату інформацію в максимально короткий час.

Розглянемо приклад побудови матриці стратегії компанії, що управляє мережею закладів ресторанного господарства, та перерозподіл пріоритетів компанії щодо обліково-аналітичного забезпечення.

Для побудови матриці стратегії керівництво компанії повинно оцінити можливості ринку, конкурентні можливості продуктів, фінансові результати попередніх років, зовнішні та внутрішні ризики, що можуть виникнути у кілька найближчих років, та інші фактори, що можуть вплинути на діяльність підприємства, його напрямів у коротко- та довгостроковій перспективах. Ураховуючи перелічені вище чинники, керівництво компанії повинно вибрати можливі напрями стратегічного розвитку на визначений період (найчастіше 3–5 років). Кожному напряму присвоюється значення за шкалою важливості – від 0 % до 100 % (рис. 2). На основі отриманих результатів можна побудувати фігуру, що візуалізуватиме стратегію руху компанії на вибраний період. Ця комплексна стратегія повинна стати основою для побудови моделей роботи усіх підрозділів компанії, зокрема і побудови обліково-аналітичної моделі підприємства. Матриця стратегії – це основа визначення подальших пріоритетів в частині бухгалтерського, управлінського та стратегічного обліку, операційної та інвестиційної спрямованості функції аналізу підприємства.

Зважаючи на особливості діяльності мереж закладів ресторанного господарства, одними із основних стратегічних напрямів компаній є: збільшення кількості закладів ресторанного господарства; введення нового продукту, що за методом ABC-аналізу потрапить у групу ключових продуктів; розроблення нового формату закладу ресторанного господарства; підвищення прибутковості закладів, що діють; збереження рівня прибутковості закладів; зниження рівня збитків неприбуткових об’єктів; закриття збиткових об’єктів; популяризація бренда; інші.

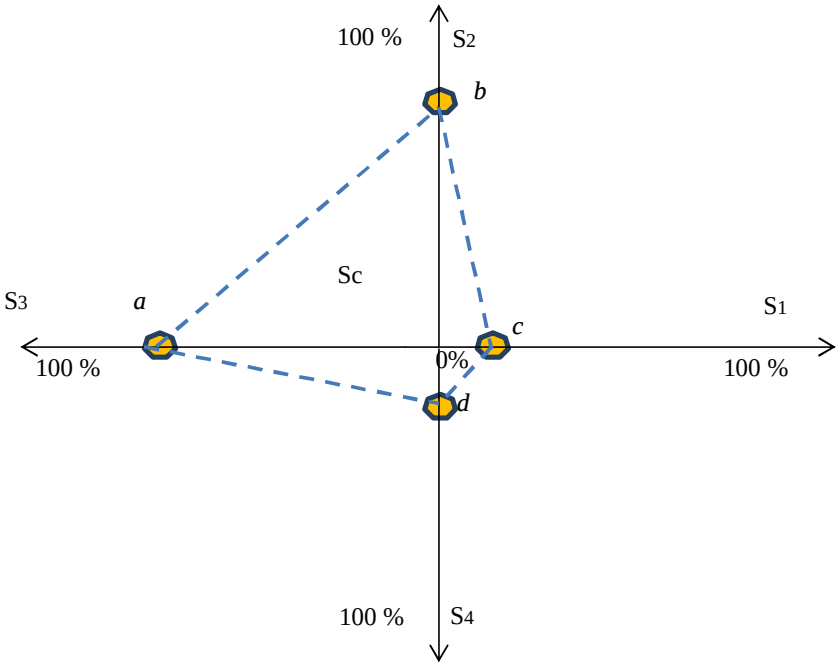


Рис. 2. Матриця довгострокової стратегії підприємства:S= {1, 2, 3…, n} – множина можливих напрямів стратегічного розвитку підприємства за період часу t; X = {a, b, c, d, …k} – множина точок, що відображає рівень вагомості кожного із напрямів стратегічного розвитку підприємства; Sc – фігура, що будується на основі елементів множини X і візуалізує стратегію руху компанії за період часу t

На нашу думку, незалежно від того, яку стратегію вибере компанія на наступний період, під час розроблення матриці стратегій необхідно розглядати всі можливі та відомі на момент формування стратегії напрями. Тоді у випадку коригування стратегії буде чітко видно, які напрями втратили пріоритетність, а які стали важливішими для бізнесу.

Визначивши напрями, необхідно заповнити таблицю вимірників напрямів стратегії (табл. 2).

Таблиця 2

Приклад таблиці вимірників напрямів стратегії для мереж закладів ресторанного господарства трасового формату

Напрям стратегії	Показник	Стратегічна зміна показника до поточ. року	Вагомість, %
Збільшення кількості закладів	Кількість торг. точок	15	30
Введення нового продукту, що за методом АВС-налізу потрапить у групу ключових продуктів	Кількість продуктів	1	10
Розроблення нового формату закладу	Кількість нових форматів	0	0
Підвищення прибутковості торг. точок	Середньомісячний розмір прибутку на 1 торг. точку, що пройшла термін розкручування, грн.	30 000	30
Збереження рівня прибутковості торг. точок	Середньомісячний розмір прибутку на 1 торг. точку, що пройшла термін розкручування, грн.	0	0
Зниження рівня збитків неприбуткових об'єктів	Середньомісячний розмір збитку на 1 торг. точку, що пройшла термін розкручування, грн.	15000	20
Закриття збиткових об'єктів	Кількість закритих торг. точок	0	0
Популяризація бренда	Збільшення маркетингових витрат на 1 грн. доходу, %	2	10

Таблиця вимірників стратегії стане основою для побудови матриці стратегічного розвитку підприємства. Зазвичай матриця стратегії формується із трьох–п'яти напрямів, на яких підприємство планує зосередити основну увагу в довгостроковій перспективі. Важливо, щоб ці напрями були взаємодоповнювальними та не суперечили один одному.

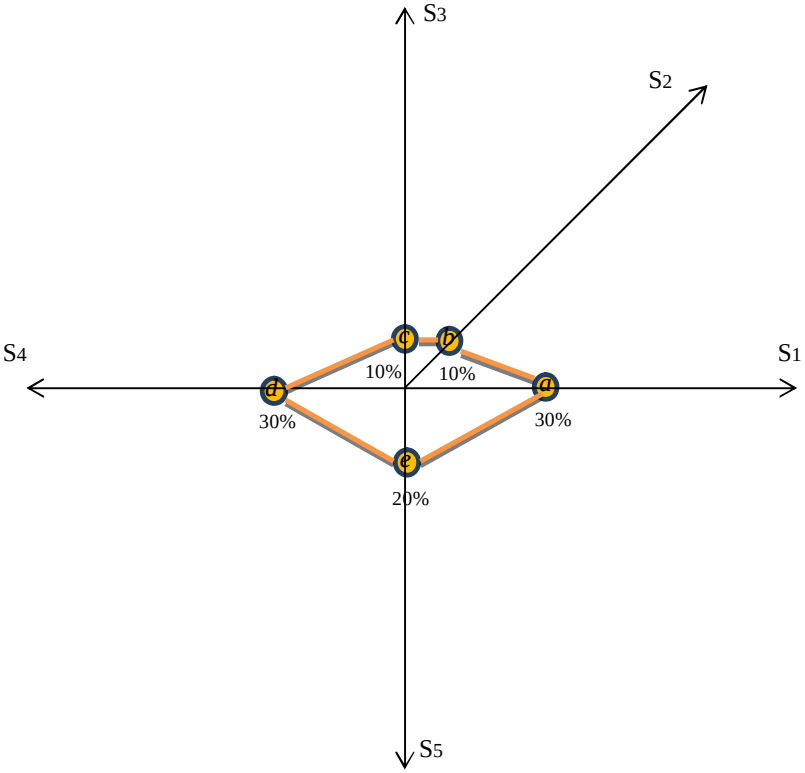
На рис. 3 подано вигляд матриці стратегії для підприємства, що управляє мережею закладів ресторанного господарства.

Після побудови матриці стратегії розвитку підприємства її потрібно надати всім керівникам підрозділів для побудови моделей роботи підрозділів відповідно до вибраної стратегії.

Управляти часом працівників обліково-аналітичних підрозділів у разі зміни стратегії розвитку підприємства можливо, лише побудувавши комплекс обліково-аналітичного забезпечення на основі запропонованої системи збалансованих сторін. Отже, незалежно від того, яку стратегію вибере компанія, обліково-аналітичний апарат буде гнучким до цих змін.

Аналізуючи діяльність мереж закладів ресторанного господарства, а також наукові дослідження у цій сфері, ми виявили проблеми, що стосуються взаємозв'язку стратегії та обліково-аналітичного забезпечення:

- відсутність науково обґрунтованого взаємозв'язку між стратегією, обліком, аналізом та контролем;
- облікова політика розглядається як сукупність методів, принципів та процедур бухгалтерського та управлінського обліку, не враховуючи стратегічний облік;
- відсутнє наукове обґрунтування поняття «аналітична політика підприємства»;
- відсутність принципів побудови обліково-аналітичної моделі управління доходами підприємства як одного із головних елементів реалізації стратегії;
- відсутність принципів побудови обліково-аналітичної моделі управління витратами підприємства відповідно до стратегії;
- відсутність моделі, що дасть змогу визначити найоптимальніше розміщення закладу ресторанного господарства мережі на автошляхах України.



S1	Збільшення кількості закладів	a	30 %
S2	Введення нового продукту, що за методом АВС-аналізу потрапить у групу ключових продуктів	b	10 %
S3	Підняття прибутковості діючих торгових точок	c	10 %
S4	Зниження рівня збитків неприбуткових об'єктів	d	30 %
S5	Популяризація бренда	e	20 %

Рис. 3. Приклад матриці стратегії для мереж закладів ресторанного господарства

Сукупність цих проблем дає підстави стверджувати, що сьогодні роль обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства потребує глибоких наукових досліджень. Без побудови обліково-аналітичної моделі управління доходами та витратами для мереж закладів ресторанного господарства реалізація стратегії значно ускладнюється. Через непристосованість функцій обліку, аналізу та контролю до змін у діяльності компанії та на ринку доводиться витрачати тривалий час на адаптацію, а отже, збільшення постійних та часто змінних витрат, що спричиняє зростання цін на продукцію.

Однією із ключових проблем для мереж закладів ресторанного господарства, що розташовані на автошляхах України, в контексті стратегічного розвитку, є визначення оптимального місця розташування закладу мережі. Принципи розміщення закладів на автошляхах докорінно відрізняються від принципів розміщення їх у містах. Відповідно, побудова такої моделі, яка дасть змогу вибирати найоптимальніше місце розміщення, враховуючи напрями потоків туристів, переміщення в робочих цілях, завантаженість дороги, відстань до іншого закладу харчування, а також фактора логістики та деякі інші важливі для розміщення фактори, є однією із найважливіших потреб сучасного ринку, що дасть змогу компаніям максимізувати прибутки, розвинути мережу закладів мережі, а споживачам – отримати якісний рівень сервісу в дорозі.

Висновки. На основі проведеного дослідження можна зробити висновок, що сутність та роль обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку закладів ресторанного господарства

практично не досліджують науковці та практики. Обліково-аналітичне забезпечення відповідає за безперебійну роботу управлінського апарату, визначає сильні та слабкі сторони його діяльності, виявляє порушення, зловживання та недопрацювання. Правильно організована обліково-аналітична модель управління доходами та витратами дає змогу управляти бізнесом та вести його у напрямі стратегії розвитку.

1. Бутинець Ф.Ф. Проблеми науки бухгалтерського обліку: реалії : [монографія] / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2005. – 324 с. 2. Галузина С.М. Аспекты повышения роли учетно-аналитической информации в системе управления организацией: [монография] / С.М. Галузина. – СПб.: Знание, 2006. – 392 с. 3. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: [монографія] / С.Ф. Голов. – К. : Центр. учб. літ-ри, 2007. – 522 с. 4. Гудзинський О.Д. Теоретичні аспекти формування обліково-аналітичного механізму менеджменту / Гудзинський О.Д., Кірейцев Г.Г., Пахомова Т.М. // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 3. – С. 89–93. 5. Гуцайлюк З.В. Некоторые вопросы реформирования системы бухгалтерского учета: концепция и реализация / З.В. Гуцайлюк // Бух. учет и адит. – 2007. – № 10. – С. 11–17. 6. Камінська Т.Г. Обліково-аналітичний процес: його зміст, стадії // Науковий вісник НАУ. – 2002. – Вип. 50. – С. 313–318. 7. Моргулець О. Б. Менеджмент у сфері послуг : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закладів / О. Б. Моргулець. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 384 с. 8. Ричаківська В.І. Система обліку: зміни, продиктовані часом / В.І. Ричаківська // Вісник НБУ. – 2001. № 4. – С. 7–9. 9. Рульєв В.А. Менеджмент: навч. посіб. / В.А. Рульєв, С.О. Гуткевич. – К.: Центр учбов. л-ри, 2011. – 312 с. 10. Юзва Р.П. Обліково-аналітична система – інформаційне забезпечення управління підприємством / Р.П. Юзва [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://magazine.faaf.org.ua/content/view/651