

УДК 658

Вітренко О. В.*elena-vitrenko@ukr.net, ORCID ID: 0000-0002-4959-2487**Researcher ID: CAI-9908-2022**к.е.н., доц., професор кафедри туристичного та готельно-ресторанного бізнесу, Дніпровський гуманітарний університет, м. Дніпро***Романко О. В.***22oleg90@gmail.com, ORCID ID: 0000-0001-8438-5961**Researcher ID: H-6575-2018**викладач кафедри туристичного та готельно-ресторанного бізнесу, Дніпровський гуманітарний університет, м. Дніпро*

ЗАСТОСУВАННЯ ПРОЦЕСНО-ОРІЄНТОВАНОГО БЮДЖЕТУВАННЯ В УПРАВЛІННІ ДІЯЛЬНІСТЮ ГОТЕЛЬНО-РЕСТОРАННИХ КОМПЛЕКСІВ

Анотація. Організація послуг гостинності й громадського харчування є ключовим фактором забезпечення якості життя населення. Статтю присвячено перевірці гіпотези щодо доцільності застосування процесно-орієнтованого бюджетування в управлінні діяльністю готельно-ресторанних господарств. Неповнота і недостатність інформації при застосуванні бюджетної системи стає ключовим фактором неефективності системи менеджменту і прорахунків у прийнятті рішень менеджерами. У роботі бюджетування розглядається як елемент методу управлінського обліку. Вказано, що в управлінні діяльністю готельно-ресторанних комплексів на сьогодні особлива увага надається розподілу ресурсів, а не видам діяльності, в процесі яких створюється нова вартість. У зв'язку з цим, виникає ряд істотних складнощів, пов'язаних з прив'язкою ресурсів бюджетів до структурних підрозділів, що утруднює координацію ланок управління підприємства. Застосування процесно-орієнтованого бюджетування в рамках підходу до бюджетування як методу управління діяльністю концентрує увагу на видах діяльності та їх зв'язках з досягненням стратегічної мети. Разом з тим важливого значення набуває метод калькуляції витрат, що використовується виходячи з особливостей сфери послуг готельно-ресторанних комплексів, заснований на виявленні варіацій процесів, викликаних специфічними вимогами або умовами (особливостями) окремих продуктів і послуг. Запропоновано варіанти стратегії запровадження функціонально-вартісного аналізу, реалізація якого є умовою переходу до процесно-орієнтованого бюджетування. Розглянуто принципи планування бюджетів за процесами. Авторами запропоновано використання методу процесно-орієнтованого бюджетування в управлінні підприємствами готельно-ресторанної сфери. Запровадження методики дозволить удосконалити політику корпоративного управління бізнесом в галузі гостинності. Визначені подальші перспективи дослідження у напрямі організації управління та ціноутворення на основі калькуляції.

Ключові слова: бюджетування, витрати, доходи, готельно-ресторанний комплекс, управління.

Vitrenko Olena*elena-vitrenko@ukr.net, ORCID ID: 0000-0002-4959-2487**Researcher ID: CAI-9908-2022**Ph.D., Associate Professor,**Professor at the Department of Tourism and Hotel and Restaurant Business,**Dnipro University for the Humanities, Dnipro*

Romanko Oleg

22oleg90@gmail.com, ORCID ID: 0000-0001-8438-5961

Researcher ID: H-6575-2018

Lecturer at the Department of Tourism and Hotel and Restaurant Business,
Dnipro University for the Humanities, Dnipro

APPLICATION OF PROCESS-ORIENTED BUDGETING IN THE MANAGEMENT OF HOTEL AND RESTAURANT COMPLEX ACTIVITIES

Abstract. *The organization of hospitality and catering services is a key factor in ensuring the quality of life. The article is devoted to testing the hypothesis about the feasibility of using process-oriented budgeting in the management of hotels and restaurants. Incomplete and insufficient information in the application of the budget system becomes a key factor in the inefficiency of the management system and miscalculations in decision-making by managers. In the work of budgeting is considered as an element of the method of management accounting. It is indicated that in the management of hotel and restaurant complexes today special attention is paid to the distribution of resources, rather than activities that create new value. In this regard, there are a number of significant difficulties associated with the binding of budget resources to structural units, which makes it difficult to coordinate the management of the enterprise. The use of process-oriented budgeting in the approach to budgeting as a method of activity management focuses on activities and their relationship with the achievement of strategic goals. However, the method of costing is important, based on the characteristics of the services of hotel and restaurant complexes, based on the detection of variations in processes caused by specific requirements or conditions (features) of individual products and services. Variants of the strategy of introduction of the functional-cost analysis which realization is a condition of transition to process-oriented budgeting are offered. The principles of planning budgets by processes are considered. The authors propose the use of the method of process-oriented budgeting in the management of hotel and restaurant enterprises. The introduction of the methodology will improve the policy of corporate business management in the field of hospitality. Further prospects of research in the direction of organization of management and pricing on the basis of calculation are defined. Key words: budgeting, costs, revenues, hotel and restaurant complex, management.*

JEL Classification: M11

DOI: <https://doi.org/10.36477/tourismhospcee-5-3>

Постановка проблеми. Відомо, що індустрія гостинності давно стала важливим інструментом не тільки оживлення, але й розвитку економіки. Готельно-ресторанне господарство є одним з найважливіших елементів індустрії гостинності. Організація послуг гостинності й громадського харчування є ключовим фактором забезпечення якості життя населення. Стикаючись з наслідками глобальних світових криз, пов'язаних з пандемією та війною, усвідомлення важливості раціонального розподілу ресурсів та ризиків забезпечення харчових ресурсів для організації обслуговування населення в умовах кризового стану потребує системного підходу до управління діяльністю підприємств ресторанного господарства.

Підприємства ресторації та туризму відносяться до індустрії гостинності і чи не най-

більше залежать від рівня розвитку економіки та, як показала світова пандемічна криза, точно найбільше серед інших галузей економіки стикаються із ризиками і загрозами сучасного світу. Саме тому дослідження інноваційних методів управління та удосконалення корпоративної політики підприємств сфери гостинності, ресторації та туризму має розглядатися з позицій державної політики, направленої на підтримку, захист і розвиток суб'єктів господарювання цієї сфери діяльності. Значною мірою результативність державної політики проявляється у можливостях фінансової підтримки підприємств галузі та розвитку інфраструктури. Необхідність поступального розвитку в аспекті сталого розвитку економічних відносин та посилення виробничих, у тому числі внутрішньовиробничих, зв'язків

орієнтує підприємства готельно-ресторанної сфери на постійне забезпечення результативності своєї діяльності за рахунок підвищення координації зусиль і загальної керованості результативності їх структурних підрозділів. Результативність, як ступінь досягнення мети будь-якого господарюючого суб'єкта діяльності, є одним з найперших показників управлінського аналізу з використанням різних методів та інструментів комплексної оцінки його діяльності.

Процес забезпечення результативності будь-якої організації вимагає постійної уваги та ефективних дій з боку менеджменту. На сьогодні система сталого розвитку економічних відносин постала перед спричиненими COVID-19 і військовою агресією РФ новими загрозами. Бізнес-структури змушені знаходити нові інструменти вирішення нагальних проблем з метою уникнення соціально-економічних загроз і зменшення ризиків втрати капіталу. Для цього керівництво підприємств вимушене постійно здійснювати пошук і впровадження ефективних інструментів управління діяльністю з метою підвищення її результативності й динамічності розвитку підприємства, а також зниження ризиків впливу несприятливих чинників зовнішнього середовища. У зв'язку з цим, стають актуальними питання використання інструментів управлінського обліку та бюджетування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Проблема розвитку інноваційних методів в управлінні сучасними виробничими системами доволі глибоко представлена в науковій літературі. До сьогодні залишається однією з найбільш ґрунтовних праць з калькулювання собівартості до тепер вважається дослідження В. Ф. Палія [1]. З огляду на ситуацію з пандемією вважаємо наукові розробки С. Грея (Grey S., 1988) та Г. Хофстеде (Hofstede G., 1980) такими, що зазнали актуалізації, потребують уважного переосмислення й розвитку [2; 3].

Постановка завдання. Мета дослідження зосереджена на перевірці гіпотези застосування процесно-орієнтованого бюджетування в управлінні сучасним підприємством готельного та ресторанного бізнесу.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Бюджетування не можна назвати абсолютно новим інструментом арсеналу керівників підприємств. Воно давно і активно застосовується різними організаціями як техно-

логія фінансового планування. У той же час не багато підприємств розглядають бюджетування як реальний інструмент управління результативністю діяльності і реалізації стратегії [2; 5].

Традиційний підхід до бюджетування, що використовується на багатьох підприємствах, будується на основі бухгалтерського фінансового обліку і фактично підміняється останнім – розрізнятися можуть тільки способи подачі інформації. Такий підхід не є цілком коректний, оскільки ухвалення управлінських рішень передбачає розгляд проблеми, об'єкту або дії з різних точок зору. Неповнота і недостатність інформації при такій бюджетній системі не дозволяє менеджменту підприємств забезпечувати ухвалення раціональних оперативних управлінських рішень і здійснення необхідних коригуючих дій.

Досягнення цієї мети забезпечується уведенням бюджетування до складу елементів методу управлінського обліку, в якому бухгалтерські дані аналізуються з принципово інших позицій, що створює необхідну базу для ухвалення швидких і коректних рішень. Іншою важливою проблемою, яка виникає при традиційному бюджетуванні, є те, що особлива увага надається розподілу ресурсів, а не видам діяльності, в процесі яких створюється нова вартість. У зв'язку з цим, виникає ряд істотних складнощів, пов'язаних з прив'язкою ресурсів бюджетів до структурних підрозділів, що утруднює координацію ланок управління підприємства. Актуальним напрямом у вирішенні приведених проблем може стати застосування процесно-орієнтованого бюджетування. Механізм впливу факторів в системі управління за процесно-орієнтованим бюджетуванням наведено на рисунку 1.

Основна ідея полягає в тому, що в рамках цього підходу до бюджетування концентрується увага на видах діяльності та їх зв'язках з досягненням стратегічної мети. Разом з процесно-орієнтованим бюджетуванням метод калькуляції витрат, що використовується виходячи з особливостей виробництва продукції і послуг, заснований на виявленні варіацій процесів, викликаних специфічними вимогами або умовами (особливостями) окремих продуктів і послуг.

Знання таких «особливостей» допомагає зрозуміти і мінімізувати варіації, внаслідок чого витрати стануть більш передбаченими



Рис. 1. Складові елементи та фактори впливу на механізм бюджетування

Джерело: авторська розробка Вітренко О. В.

і керованими. Процесно-орієнтований підхід базується на комбінації двох стратегій: управління ефективністю бізнесу і управління витратами. Перша стратегія передбачає запровадження збалансованої системи індикаторів оцінки (BSC, Balanced Scorecard). При створенні BSC, перш за все, визначається стратегічна мета, заснована на вивченні запитів кінцевих споживачів. На етапі формування мети закладається модель досягнення результатів, відбиваних у кількісних і якісних показниках (індикаторах ведення бізнесу). Друга стратегія ґрунтується на поетапному запровадженні функціонально-вартісного аналізу (ABC, Activity-Based Costing), процесно-орієнтованого управління (ABM, Activity-Based Management), після чого здійснюється перехід до процесно-орієнтованого бюджетування Activity-Based Budgeting (ABB).

Процесно-орієнтовані бюджети, що є важливим інструментом бюджетування Activity-Based Budgeting (ABB), відображають специфіку процесів діяльності і є більш зрозумілими, ніж ресурсно-орієнтовані бюджети [3; 4; 5].

Постановка процесно-орієнтованого бюджетування передбачає наявність чітко сформульованих принципів планування, які необхідно довести до кожного керівника, який відповідає за розробку мети бізнес-одиниці або структурного підрозділу (відділу, департаменту і т. д.).

Принципи планування повинні орієнтуватися на розвиток якісних показників процесів, що створюють споживчу вартість продукції, і одночасно, на мінімізацію впливу факторів, які не генерують їх. Керівникам різного рівня також делегуються відповідні повноваження удосконалювати мету, процеси і роботи [7].

В. М. Тупкало, досліджуючи теоретичні й методичні засади бізнес-інжинірингу процесно-орієнтованої системи управління підприємствами, акцентує увагу на формуванні принципів планування систем управління на основі теорії організаційних систем. Дослідник вказує на системоутворюючий взаємозв'язок функцій і процесів діяльності: «Фактично діяльність будь-якого підприємства, яка приносить додану вартість, не здійснюється ізольованими елементами функціональної ієрархії, а пронизує підприємство у вигляді сукупності процесів» [10, с. 11].

Новаківський І. І. вказує, що розвиток методів реінжинірингу є наслідком системного зв'язку між функціями і процесами в управлінні підприємствами [11, с. 25].

Виходячи з цього, доходимо висновку щодо недоцільності розгляду окремих підходів до визначення методики оцінювання ефективності управління підприємствами поза системним їх розглядом як пари: процес – функція. Такий підхід лише підтверджує логіку запропонованої нами вище моделі інформаційного забезпечення сис-

теми управління підприємств і функціональну роль обліково-аналітичної підсистеми в управлінні. Важливо підкреслити як пов'язані, але й водночас як самостійні обидва підходи до бюджетування: структурно-функціональний і процесно-орієнтований. Цей зв'язок пояснюється через матеріальність результативної ознаки – оцінка ефективності функції здійснюється через оцінку створеної цінності в окремому процесі. Відтак, вважаємо доречним на етапі оцінки ефективності інформаційного забезпечення системи управління підприємством ресторанного бізнесу використовувати поняття «процесно-функціональний підхід».

Процесно-функціональний підхід до бюджетування передбачає виконання ланцюжка послідовних кроків:

- виявлення потреб клієнтів, закладення задоволення цих потреб у стратегічній меті;
- опис процесів діяльності, визначення їх мети;
- інтеграція мети процесів і стратегічної мети для забезпечення їх сумісності;
- доведення уточненої мети до рівня робіт;
- визначення ресурсів, необхідних для виконання робіт;
- побудова бюджетів за процесами і за їх бюджетною структурою [5].

Моделювання бюджету за процесами забезпечує швидке отримання різнобічної інформації, а саме це і є необхідним для ефективного управління підприємством.

Реалізація процесно-орієнтованого бюджетування на практиці дозволяє:

- визначити собівартість кожного процесу на підприємстві з необхідним рівнем деталізації;
- сформулювати структуру витрат за кожним з процесів;
- точніше розрахувати собівартість через розподіл витрат по процесах;
- конкретизувати роботу з управління вартістю;
- використовувати додаткове вимірювання для додання бюджетній структурі більшої гнучкості;
- оцінити діяльність підприємства під різними точками зору;
- здійснити планування «на нульовій основі» (zero-based budget) діючого підприємства на основі реінжинірингу бізнес-процесів;
- визначити ефективність кожного процесу;

- зрозуміти, через що виникають витрати;
- виявити вузькі місця і неефективні процеси;
- підвищити контроль поточної діяльності підприємства;
- посилити координацію діяльності структурних підрозділів щодо досягнення мети підприємства [5–8].

Виходячи з цього, потенційні можливості процесно-орієнтованого бюджетування дозволяють розглядати даний підхід як комплексний управлінський інструмент, який має характер двосторонньої дії. З одного боку, він направлений на управління вартістю підприємства, з другого – на реалізацію стратегії і мети підприємства. Якщо такий інструмент управління забезпечує успішну реалізацію стратегії підприємства, то створює або збільшує його вартість. Водночас, інформаційне забезпечення управління бізнес-процесами неможливе без ефективної системи обліку. Управлінський облік, організований на основі контролінгу, стає інформаційним фундаментом прийняття рішень в управлінні витратами та доходами, а отже, в управлінні фінансовими результатами діяльності підприємства.

Економічна безпека підприємства забезпечується сукупністю зовнішніх та внутрішніх факторів, тому гнучкість в управлінні фінансовим результатом повинна забезпечуватися моделюванням як дієвим інструментом управління витратами і доходами діяльності, формування ціни послуг готельно-ресторанного господарства на основі калькулювання цільової собівартості послуги як продукту.

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямі. Визначено, що діяльність соціально-економічних систем знаходиться у прямій залежності від внутрішніх факторів та зумовлюється зовнішнім станом соціально-економічної системи. Саме тому цільове управління витратами і результатами діяльності підприємств готельно-ресторанної інфраструктури стає інструментом стратегічного контролінгу, забезпечує планування виробництва нових послуг, організацію контролю витрат, калькулювання цільової собівартості у відповідності до умов ринку, що представляє сукупність управлінських впливів на рівень конкурентоздатності підприємства як детермінованої системи в умовах невизначеності.

Перспективи подальших досліджень вбачаються у загальній систематизації підходів

до управління результативністю діяльності підприємств готельно-ресторанної галузі як детермінованих систем, діяльність яких здійснюється в умовах стохастичних впливів. Вважаючи висунуту гіпотезу про доцільність застосування процесно-орієнтованого бюджетування перевіреною, у подальших розробках необхідно сформулювати концепти методології і методики обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції на основі різних методів і систем калькулювання і на цій основі розробити модель ціноутворення щодо послуг підприємств готельно-ресторанної інфраструктури.

ЛІТЕРАТУРА

1. Палий В. Ф. Основы калькулирования себестоимости продукции. Москва. 1979. 349 с.
2. Gray S. Theory of Cultural Influence on the development of Accounting Systems Internationally. Abacus. 1988. P. 1–15.
3. Hofstede G. Cultures Consequences: International Differences in Work. Beverly Hills. 1980.
4. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: учебное пособие. Москва : Аудит. 2004. 265 с.
5. Колтыров С. А. Управление затратами. СПб. 2004. 160 с.
6. Мишин Ю.А. Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности. Москва. 2002. 176 с.
7. Пашигорева Г.И., Савченко О.С. Системы управленческого учета и анализа. СПб.: Питер. 2003. 237 с.
8. Мерзликina Г. С., Волков С.В. Концепция формирования и управления целевой себестоимостью (target costing). *Управленческий учет*. 2008. № 8. С. 34–39.
9. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку. Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318.
10. Тупкало В.М. Концептуальні основи інноваційного інжинірингу процесно-орієнтованих підприємств Київ : ДУТ. 2016.

11. Новаківський І. І. Система управління підприємством в умовах становлення інформаційного суспільства: монографія. Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2016. 316 с.

REFERENCES

1. Paliy V. F. (1979) *Osnovi kalkulyrovaniya sebestoymosty produktsyy* [Basics of product costing]. Moscow. 349 p.
2. Gray S. (1988) *Theory of Cultural Influence on the development of Accounting Systems Internationally*. Abacus. P. 1–15.
3. Hofstede G. (1980) *Cultures Consequences: International Differences in Work*. Beverly Hills.
4. Drury K. (2001) *Vvedeniye v upravlencheskiy y proyvodstvennyi uchet: uchebnoye posobyey* [Introduction to management and production accounting: a textbook]. Moscow: Audit. 265 p.
5. Kolyarov S. A (2004) *Upravleniye zatratamy* [Cost management]. SPb. 160 p.
6. Mishin Yu. A. (2002) *Upravlencheskiy uchet: upravleniye zatratamy y rezultatamy proyvodstvennoi deiatelnosti* [Management accounting: management of costs and results of production activities]. Moscow. 176 p.
7. Pashigoreva G. I, Savchenko O. S. (2003) *Systemi upravlencheskoho ucheta y analiza* [Management accounting and analysis systems]. SPb.: Peter. 237 p.
8. Merzlikina G. S., Volkov S. V. (2008) *Kontseptsiya formirovaniya y upravleniya tselevoi sebestoymosti (target costing)* [The concept of formation and management of target costing (target costing)]. *Management accounting*. Vol. 8. P. 34–39.
9. *Pro zatverdzhennia Polozhennia (standartu) bukhhalterskoho obliku*. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 31 hrudnia 1999 roku № 318.
10. Tukkalo V. M. (2016) *Kontseptualni osnovy innovatsiinoho inzhynirynhu protsesno-orientovanykh pidpriemstv* [Conceptual bases of innovative engineering of process-oriented enterprises]. Kyiv: DUT.
11. Novakivsky I. I. (2016) *Systema upravlinnia pidpriemstvom v umovakh stanovlennia informat-siinoho suspilstva: monohrafiya* [Enterprise management system in the conditions of formation of information society: monograph]. Lviv: Vydavnytstvo Lvivskoi politekhniki, 316 p.