

ТАДЖИКСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ КОММЕРЦИИ



На правах рукописи

УДК: 657.26+004+339(575.3)
ББК: 65.052+65.053+65.9(2тадж)
К - 23

КАРИМЗОДА МАДИНА ИСОКИДИН

**РАЗВИТИЕ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ
УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ КЕЙТЕРИНГОВЫХ УСЛУГ
РЕСТОРАННЫХ ХОЗЯЙСТВ**

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание ученой степени
кандидата экономических наук по специальности 5.2.18
- Бухгалтерский учет и аудит

Научный руководитель:

к.э.н., доцент Мирзоалиев А.А.

ДУШАНБЕ - 2026

Введение	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ И ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ В РЕСТОРАННОМ БИЗНЕСЕ	14
1.1. Роль и место предприятий ресторанного хозяйства в современной системе индустрии гостеприимства	14
1.2. Характеристика и оценка состояния деятельности предприятий гостинично - ресторанного комплекса	31
1.3. Формирование организационно-методического инструментария управления затратами и их классификация в учетной системе ресторанного предприятия	49
Выводы по первой главе	78
ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА УЧЕТА ЗАТРАТ ПРЕДПРИЯТИЙ РЕСТОРАННОГО ХОЗЯЙСТВА	81
2.1. Организационные аспекты управления затратами предприятий ресторанного хозяйства	81
2.2. Научные подходы к формированию учетной политики в части расходов предприятий ресторанного хозяйства	98
2.3. Развитие методики учета операционных расходов предприятий ресторанного хозяйства	115
Выводы по второй главе	149
ГЛАВА 3. ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ АУДИТА ЗАТРАТ В ПРЕДПРИЯТИЯХ РЕСТОРАННОГО ХОЗЯЙСТВА	152
3.1. Современная концепция организации аудита затрат предприятий ресторанного хозяйства	152
3.2. Совершенствование методики аудита расходов предприятий ресторанного хозяйства	170
Выводы по третьей главе	194
Выводы и предложения	197
Список использованной литературы	203
Приложения	230

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. В современных условиях хозяйствования благосостояние населения страны напрямую зависит от развития отраслей национальной экономики, в частности оказывающих услуги. К такой сфере деятельности относится и ресторанное хозяйство с функциями кейтеринга.

Основатель мира и национального единства – Лидер нации, Президент Республики Таджикистан, уважаемый Эмомали Рахмон в своем очередном послании Маджлиси Оли Республики Таджикистан отметил, что: «необходимо эффективно и качественно реализовать инвестиционные проекты отрасли, продолжить строительство туристической инфраструктуры, соответствующей мировым стандартам, повысить международный статус страны, сформировать комплексный национальный бренд туристических возможностей и его презентацию на мировой арене, а также обеспечить уделение особого внимания кадровому потенциалу отрасли» [102]. Развитие туризма, как и ключевых отраслей экономики, без соответствующей инфраструктуры гостинично-ресторанных хозяйств сопряжена множествами проблем.

В контексте углубления трансформационных процессов в экономике Таджикистана базовой задачей для руководителей предприятий ресторанного хозяйства является эффективное управление их деятельностью с целью обеспечения прибыли, формирование которой напрямую зависит от уровня затрат. Современные субъекты хозяйствования отрасли исследования для удержания своих позиций в конкурентной среде пытаются найти оптимальное соотношение расходов и доходов, уменьшить затраты при сохранении качества приготовленных блюд и надлежащего сервиса услуг, в частности, кейтеринговых, активно внедряемых рестораторами в деятельность бизнес-структур. Однако наличие инфляционных процессов, неопределенность и изменчивость внешней среды значительно усложняют динамичное развитие предприятий ресторанного хозяйства с функциями

кейтеринга. Преодолеть экономические преграды возможно при использовании современных методов управления затратами на основе структурированной, релевантной учетно-аналитической информации, генератором которой является система управленческого учета и аудита.

Одним из важных показателей финансово-хозяйственной деятельности предприятия есть затраты. Оптимизация затрат обеспечивает соблюдение режима экономии, рост производительности труда, сокращение непроизводительных затрат, что позволяет повысить рентабельность.

Дальнейшее развитие гостинично-ресторанного бизнеса требует изменений в размере и структуре затрат, что приводит к необходимости налаживания системы формирования учетно-аналитического обеспечения управления затратами путем совершенствования управленческого учета.

Предприятия гостинично-ресторанного комплекса ориентированы на потребителя, ведь результаты их деятельности зависят, в первую очередь, от впечатления потребителей по качеству предоставления услуг. Поэтому на разных уровнях управления возникает потребность в информации об изменениях во внутренней и внешней средах с учетом стратегических целей комплекса. Источником такой информации является бухгалтерский учет, который должен учитывать все происходящие изменения в индустрии гостеприимства и в сфере услуг в целом. С другой стороны, бухгалтерский учет призван обеспечивать достоверную и своевременную информацию управленцев разного уровня в соответствии с их запросами для понимания текущего состояния деятельности и более рационального использования ресурсов. Кроме того, широкий ассортимент дополнительных услуг, предоставляемых подразделениями гостинично-ресторанного комплекса, которые могут выступать разными субъектами хозяйствования, обуславливает необходимость консолидации учетных данных.

Учитывая, что определение основных направлений повышения качества обслуживания клиентов и снижение стоимости продукции невозможно без усовершенствования систем бухгалтерского учета и

контроля за затратами, то особого внимания требуют именно вопросы совершенствования методики бухгалтерского учета и контроля затрат производства и обращения на предприятиях ресторанного хозяйства.

Степень разработанности научной проблемы. Вопросы теории и организации бухгалтерского учета затрат освещены в трудах известных зарубежных и отечественных исследователей К. Друри [39], Я.В. Соколова [135], М.Л. Пятова [110], М.И. Кутера [67:68], М.А. Вахрушиной [25], О.Д. Кавериной [52], С.Ф. Низомова [92;93;94;95], М.В. Калемуллоева [53], М. Шобекова [159;160], К.Х. Хушвахтзода [11; 153], С.И. Садыкова [123-126], А.А. Мирзоалиева [75-79] и других. Большое значение и научно-практическую роль играют исследования проблем бухгалтерского отражения и контроля деятельности предприятий ресторанного хозяйства, которым посвятили труды: П.А. Безруких [16], Ю.А. Бабаев [10], Е.М. Баканкова [12], О.Д. Воропаева [27], И.А. Гречин [34], О.С. Громова [36], Т.Ю. Дружиловская [40-42], Л.Н. Котенко [63], Е.А. Панова [104]. В.В. Патрова [105], С.Х. Рахимова [114-119], С.И. Садыкова [124], С.А. Сергеева [128] и др.

Рост значения развития ресторанного хозяйства для общества в целом и конкретного индивида, а также параллельное пренебрежение возможностями системы бухгалтерского учета в системе управления деятельностью хозяйствующих субъектов обуславливает необходимость пересмотра концептуальных основ бухгалтерского учета для обеспечения дальнейшего развития ресторанной отрасли Таджикистана.

Вместе с тем по отношению к гостинично-ресторанным комплексам требуют доработки вопроса детализации этапов организации бухгалтерского учета с определением задач, результатов и исполнителей, пути оптимизации затрат, а также процесс консолидации данных управленческого и финансового учета в случае, когда гостинично-ресторанный комплекс включает в себя несколько субъектов хозяйствования. Недостаточность методических разработок и системного исследования по вопросам

организации бухгалтерского учета с учетом специфики предприятий гостинично-ресторанного комплекса, присущим им нестандартных проблем и ситуаций, свидетельствуют об актуальности и практической значимости выбранной темы и обуславливает логику поставленных задач.

Несовершенство бухгалтерского учета и контроля деятельности предприятий ресторанного хозяйства препятствует формированию достоверной информации для определения себестоимости блюд, а, следовательно, и развития отрасли в целом, что приводит к актуальности темы исследования, постановке целей и задач.

Связь работы с научными программами, планами, темами. Диссертация выполнена в соответствии с «Национальной стратегией развития Республики Таджикистан на период до 2030 года», Постановлением Правительства Республики Таджикистан «О дополнительных мерах по регулированию бухгалтерского учета и финансовой отчетности» (от 3 апреля 2012 г., № 154), Постановлением Правительства Республики Таджикистан «О дополнительных мерах по внедрению Международных стандартов финансовой отчетности в Республике Таджикистан» (от 3 мая 2010 г., № 231).

Также, диссертация выполнена в соответствии с планом научно-исследовательских работ Таджикского государственного университета коммерции по теме "Развитие методологии бухгалтерского учета и аудита в условиях становления социально ориентированной рыночной экономики Таджикистана". Автором разработана методика бухгалтерского учета и контроля понесенных издержек производства и обращения на предприятиях ресторанного хозяйства.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ИССЛЕДОВАНИЯ

Целью исследования является разработка теоретических, организационно методических и практических положений бухгалтерского учета и контроля издержек производства и обращения на предприятиях ресторанного хозяйства.

Задачи исследования. Для достижения поставленных целей в работе определены для решения следующие задачи:

– раскрыть и устранить проблему неконвенциональности категорийно-понятийного аппарата по бухгалтерскому учету и контролю в ресторанном хозяйстве;

– осуществить классификацию заведений ресторанного хозяйства с функцией кейтеринга для построения методики бухгалтерского учета затрат;

– проанализировать наличие незавершенного производства на предприятиях ресторанного хозяйства и необходимость его контроля и отражения в бухгалтерском учете;

– выяснить состав издержек производства и издержек обращения на предприятиях ресторанного хозяйства для повышения информативности данных бухгалтерского учета;

– определить состав транспортно-заготовительных и логистических затрат для разработки методики отражения таких расходов в системе бухгалтерского учета;

– уточнить классификацию запасов предприятий ресторанного хозяйства с целью усовершенствования методики их учетного отражения и распределения транспортно-заготовительных расходов;

– выделить особенности осуществления внутреннего аудита издержек производства и обращения для усовершенствования методики внутреннего аудита затрат предприятий ресторанного хозяйства.

Объектом исследования является система бухгалтерского учета и контроля издержек производства и обращения на предприятиях ресторанного хозяйства.

Предметом диссертационного исследования являются теоретико-методические и организационно-практические положения бухгалтерского учета и контроля издержек производства и обращения на предприятиях ресторанного хозяйства.

Гипотеза исследования проявляется в совершенствовании методики бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля ресторанных предприятий, содействующей внедрению новейших методов учета и контроля, применяемых в зарубежной практике, и соответствующей их адаптации к практической деятельности отечественных предприятий. Это дает возможность организовать упорядоченные взаимоотношения в меняющейся бизнес-среде и в результате принятия эффективных управленческих решений, реализовать стратегические процессы развития предприятий общественного питания.

Теоретические основы диссертации составляют работы отечественных и зарубежных учёных по исследованию вопросов развития сферы обслуживания и решения проблем общественного питания.

Методологические основы диссертации основываются на использовании общенаучных методов и приемов, индукции и дедукции, системно-структурного подхода, сравнительного и факторного анализа, а также эмпирических методов синтеза, анализа и т.д. Для решения проблем развития розничной торговли были применены методы наблюдения и экспертных оценок, а также методы индикативного планирования, графического оформления и обработки информации.

Методологической основой исследования общефилософские и общенаучные методы познания явлений и процессов в системе бухгалтерского учета. внедрение гносеологического способа позволило уточнить и углубить содержание понятий и категорий в сфере бухгалтерского учета деятельности компаний ресторанного хозяйства. Критический анализ обеспечил становление проблематики бухгалтерского учета и контроля деятельности предприятий ресторанного хозяйства. Анализ, синтез, индукция, дедукция, абстрагирование, идеализация и обобщение как общелогические методы научного познания применены для развития положений теории и методологии бухгалтерского учета деятельности ресторанного хозяйства. Сравнительно-правовой метод использован для

исследования законодательства в сфере регулирования деятельности субъектов хозяйствования ресторанного хозяйства и развития его бухгалтерского учета.

Источник информации. Информационной основой исследования являются данные Министерства финансов Республики Таджикистан, Министерства экономического развития и торговли Республики Таджикистан, сетей ресторанно-гостиничный хозяйств, функционирующих на территории Республики Таджикистана, также были использованы нормативно-правовые и аналитические материалы Республики Таджикистан.

База исследования. Диссертационное исследование подготовлено на кафедре бухгалтерского учета и аудита Таджикского государственного университета коммерции за период с 2018 по 2025 года.

Научная новизна полученных результатов заключается в теоретическом обосновании и решении комплекса организационно-методических вопросов бухгалтерского учета и контроля затрат производства и обращения в ресторанном хозяйстве. Наиболее весомыми результатами, характеризующими научную новизну и личный вклад автора, являются:

1. В работе получили научное подтверждение теоретико-методологические принципы, касающиеся роли, значения и влияния ресторанных предприятий, предлагающих кейтеринговые услуги, в рамках рыночной системы. Также определены перспективные векторы развития индустрии общественного питания в контексте текущих экономических преобразований;

2. Разработаны методические подходы к учетному отражению издержек производства и обращения на предприятиях ресторанного хозяйства, основанный на использовании разработанной классификации заведений отрасли, которая исследуется, в части выделения предприятий по сложности производственного процесса, и предусматривает учет особенностей деятельности таких предприятий при отражении в

бухгалтерском учете понесенных затрат, что обеспечивает эффективное управление деятельностью заведений ресторанного хозяйства;

3. Представлена методика бухгалтерского учета затрат на оказание кейтеринговых услуг с установлением ключевых элементов учетной политики для предприятий ресторанного хозяйства с функцией кейтеринга с целью управления предприятием, содействующей правильному распределению транспортно-заготовительных расходов и способствующей точному определению себестоимости реализуемой продукции.

4. Определена технология внутреннего аудита издержек производства и издержек обращения на предприятиях ресторанного хозяйства, которая заключается в установлении источников контроля, приемов документального и фактического контроля и типовых ошибок, что позволит повысить оперативности и эффективности контроля;

Основные положения, вносимые на защиту:

1. Изучены теоретико-методические основы функционирования, роли и значения предприятий ресторанного хозяйства с функцией кейтеринга в системе рыночных отношений, уточнены основные проблемы и препятствия к прозрачной финансовой отчетности и транспарентности деятельности субъектов ресторанного хозяйства, намечены пути совершенствования управления затратами кейтеринговых услуг ресторанных хозяйств.

2. На основе оценке современного состояния организации и ведения бухгалтерского учета на предприятиях ресторанного хозяйства определены ключевые проблемы объективного и достоверного учета затрат, представлена методика учета транспортно-заготовительных расходов и затрат на оказание кейтеринговых услуг на основе требований МСФО с адаптацией к особенностям деятельности субъектов ресторанного хозяйства.

3. Предложена авторское положение учетной политики, учитывающие специфические особенности деятельности предприятий ресторанного хозяйства, представлена методика счетного отражения движения затрат на

оказание кейтеринговых услуг с документальным обеспечением операционной деятельности предприятий общественного питания.

4. Обоснована методика и технология осуществления внутреннего аудита операционных затрат и затрат на оказание кейтеринговых услуг с установлением источников контроля, приемов документального и фактического внутреннего аудита и типовых ошибок, нацеленных на повышение оперативности и эффективности контроля.

Теоретическая значимость результатов исследования заключается в уточнении теоретико-методических положений, разработке научно-обоснованного подхода к совершенствованию и развития кейтеринговых услуг предприятий общественного питания на потребительском рынке Республики Таджикистан. Обоснованы и разработаны перспективные направления повышения эффективности управления затратами с помощью учетно-контрольных процедур кейтеринговых услуг общественного питания на потребительском рынке в условиях цифровизации и реализации Национальной стратегии развития Республики Таджикистан на период до 2030 года.

Практическое значение полученных результатов состоит в разработке рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета и контролю издержек производства и обращения на предприятиях ресторанного хозяйства. В практическую деятельность предприятий и учебный процесс вуза внедрены следующие основные прикладные разработки:

- методические рекомендации по отражению затрат, связанных с определением уровня качества продукции, в системе учета, основанные на отражении этих затрат в составе себестоимости готовой продукции в соответствии с этапами хозяйственной деятельности предприятий общественного питания, по совершенствованию учетной политики и документального контроля кейтеринговой деятельности предприятий общественного питания (ООО «Шер-88», справка № 2 от 20.12.2024);

- научные и научно-практические результаты исследования используются в учебном процессе в ходе преподавания курсов «Бухгалтерский учет в общественном питании», «Финансовый учет», «Управленческий учет», «Контроль и ревизия», «Аудит», «Информационные системы и технологии в учете» (Таджикский государственный университет коммерции, справка №448 от 16.08.2025 г.).

Достоверность результатов исследования подтверждается официальными данными, профессиональными расчётами, достаточным объёмом материалов исследования, статистической обработкой результатов исследования соответствующими публикациями. Выводы и рекомендации основаны на научном анализе результатов теоретических и эмпирических исследований.

Соответствие диссертации паспорту научной специальности. Область научной деятельности соответствует требованиям номенклатурному паспорту специальностей ВАК РТ по специальности 5.2.18. – Бухгалтерский учет и аудит: пункт 1.1. Основные парадигмы, понятия, принципы, постулаты и правила бухгалтерского учета; 1.3. Методологические основы и целевые задачи бухгалтерского учета; 1.7. Бухгалтерский учет (финансовый, управленческий, налоговый и т.п.) в организациях различной организационно-правовой формы, направлений и сферы деятельности; 1.13. Организация бухгалтерского учета (финансового, управленческого, налогового, корпоративного и т.п.) по сегментам, бизнес-потокам и составным структурам; 1.16. Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг); 3.2. Теоретико-методологические основы, целевые задачи аудита и контроля; 3.9. Развитие комплексной методологии аудита и методов контроля.

Личный вклад диссертанта. Все научные результаты, содержащиеся в диссертации, получены автором лично. Из научных работ, опубликованных в соавторстве, в работе использованы идеи и предложения, являющиеся результатом индивидуального труда соискателя. Вклад автора в трудах,

опубликованных в соавторстве, приведен в перечне основных публикаций по теме диссертации.

Апробация результатов диссертации. Основные результаты исследования, изложенные в диссертации, докладывались, обсуждались и получили положительную оценку на пяти международных, республиканских и научно-практических конференциях, что отражено в публикациях [7-21].

Публикации по теме диссертации. По результатам исследования опубликовано 21 научных статей, в том числе 6 научных статей в рецензируемых журналах ВАК при Президенте Республики Таджикистан общим объемом 2,21 п.л., 11 тезисов докладов общим объемом 3,20 п.л. (лично автору принадлежит 1,85 печатных листов), 4 статей – в других изданиях (в том числе, автору 1,15 печатных листов). Публикации в полной мере отражают главные результаты диссертации.

Структура и размер диссертационной работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, приложения, списка использованных источников. Основное содержание изложено на 235 страницах печатного текста. Диссертация содержит 20 таблиц и 33 рисунка, 1 приложения. Список использованных источников насчитывает 175 наименований.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ И ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ В РЕСТОРАННОМ БИЗНЕСЕ

1.1. Роль и место предприятий ресторанного хозяйства в современной системе индустрии гостеприимства

Одним из конституционных прав человека и гражданина страны есть право на отдых и досуг, реализовать которое возможно в современных условиях в соответствии интересов и возможностей. Ведущую роль в этом играет индустрия гостеприимства, выполняет важные социально-экономические функции, вносит свой вклад в формирование валового дохода государства и предлагает своим потребителям широкий спектр услуг по организации отдыха. Успешность деятельности данной отрасли зависит от многих факторов, начиная с формулирования общей философии ведения хозяйства и заканчивая контролем ее воплощения в жизнь.

Индустрия гостеприимства - одна из перспективных и динамично растущих систем сектора национальной экономики, где наблюдается активное функционирование уже экономически сформированных субъектов хозяйствования, а также активное продвижение на рынке услуг новых предприятий отрасли. Последние удерживают свои позиции благодаря прогрессивным технологиям обслуживания, эффективным механизмам управления хозяйственной деятельностью на основе качественного уровня информатизации и тому подобное. Внедрение инновационных информационных и организационно-управленческих технологий в моделирование инфраструктуры предприятий индустрии гостеприимства требует усиления процессов глобализации и экономической интеграции. Политическая направленность власти на признание Таджикистана как полноценного экономического партнера в рамках международного рынка стала движущей силой в раскрытии потенциала предприятий индустрии гостеприимства. Вместе с тем нестабильная экономическая ситуация в стране и за ее пределами, обусловлена общей мировой глобализацией, вызвала ряд

острых проблем, с которыми столкнулась современная отечественная индустрия гостеприимства. Исследования причинно- следственных связей позволяет утверждать о напряженности положения индустрии гостеприимства (рис. 1.1).

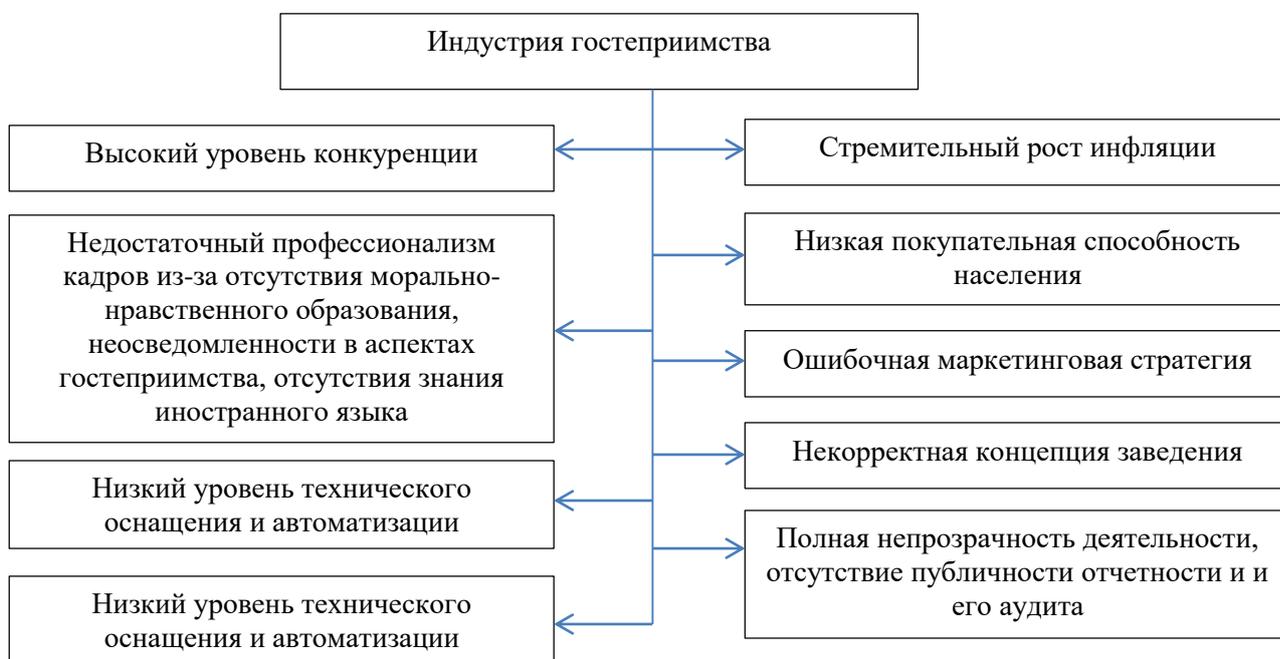


Рисунок 1.1. Причинно-следственная связь проблем индустрии гостеприимства.

Источник: Составлено автором на основе анализа научной литературы[22;24].

Приведенный рисунок демонстрирует, что проблема процесса глобализации, кроме собственного непосредственного влияния на систему индустрии гостеприимства, постепенно предопределяет производные факторы своего действия, которые будут носить характер субъективизма, а именно – ошибочный выбор маркетинговой стратегии хозяйства, которая ведет к некорректной концепции заведения, что в свою очередь влечет сразу несколько важных проблем хозяйства: ослабление конкурентных преимуществ предприятия, недостаточная профессиональность кадров для такого специфического вида деятельности, как индустрия гостеприимства, а также несостоятельность субъекту ведения хозяйства, несмотря на стремительное развитие материально-технической базы, адекватно отвечать потребностям рынка. В условиях кризисных явлений для сбалансирования

вопросам глобализации и избегания дальнейших проблем целесообразно обосновывать основные аспекты функционирования предприятия системы индустрии гостеприимства и анализировать их уже на этапе инициативы создания хозяйства.

Сейчас индустрия гостеприимства находится под влиянием факторов (экстернальных и интернальных), которые непосредственно или косвенно формируют сферу хозяйственной деятельности структурных единиц. Так, экстернальные факторы находятся под влиянием окружающей среды и прямо не связаны с деятельностью предприятий индустрии гостеприимства, тем не менее косвенно имеют значительное влияние на функционирование хозяйственных единиц отрасли исследования. Интернальные факторы, в свою очередь, являются непосредственными составляющими системы влияния на основные принципы формирования и работы субъектов индустрии гостеприимства. Влияние экстернальных и интернальных факторов на развитие деятельности индустрии гостеприимства приведено на рисунке 1.2.

Однако, учет определенных факторов влияния, собственная привлекательность, современный инструментарий управления, национальная культура будут способствовать обеспечению конкурентоспособности предприятий, что даст возможность стать интересными для отечественных и зарубежных гостей.

Согласно Национальной стратегии развития Республики Таджикистана на 2021-2030 годы в зависимости от реализуемого сценария планируется сохранение устойчивых темпов ежегодного роста экономики на уровне 7-8% до 2030 года [88, с. 12], то есть ожидается положительный финансовый результат в целом по всем видам экономической деятельности в отличие от настоящего. Предприятия гостиничного и ресторанного хозяйства являются основой туристической отрасли и несут огромный экономический и социальный потенциал, а их эффективное развитие является стратегически важным направлением для национальной экономики. Таким образом,

уместно проанализировать состояние гостинично-ресторанного бизнеса в настоящее время для выявления особенностей деятельности и установления причин текущей ситуации.

Гостинично-ресторанные комплексы являются распространенным видом бизнеса и необходимой составляющей экономики, в частности, индустрии гостеприимства. Однако, какие предприятия относятся к этим комплексам, их экономическая сущность до сих пор не определена, также недостаточно понятно, как между собой связаны гостинично-ресторанные комплексы, гостинично-ресторанный бизнес и гостинично-ресторанная хозяйство, что требует дальнейших исследований. Считаем целесообразным выделить следующие понятия, содержание которых необходимо включить уже в вышеуказанные дефиниции: гостиницу, ресторан, комплекс, бизнес, хозяйство и проанализировать основные подходы к их определению.

Оценка современного состояния и специфики деятельности предприятий индустрии гостеприимства требует определения сущности понятия «индустрия гостеприимства» и его экономического наполнения. Так, проведенный анализ научной и публицистической литературы по направлению исследования свидетельствует про широкий диапазон определений понятия «индустрия гостеприимства» в Таджикистане и за его пределами. В международной практике предприятия индустрии гостеприимства имеют высокий доход и стремительные темпы развития отрасли, поэтому в научных кругах исследованию дефиниции «индустрия гостеприимства» уделяют особое внимание с целью дальнейшей организации прибыльной деятельности предприятий данной отрасли.

Прежде всего, следует установить, что представляют собой отели и рестораны. Надо отметить, что эти заведения имеют много разновидностей, и, считаем, что когда речь идет об гостинично-ресторанном комплексе, бизнесе или хозяйстве, то подразумеваются не только отели и рестораны, но и другие виды заведений гостиничного и ресторанного хозяйства.

Важно отметить неограниченность деятельности гостиниц ежедневной заправкой кроватей, уборкой комнат и санузлов, что свидетельствует о предоставлении дополнительных услуг.



Рисунок 1.2. Влияние экстерналичных и интерналичных факторов на развитие деятельности индустрии гостеприимства

Источник: Составлено автором на основе анализа научной литературы[30].

Анализ показывает, что не все средства размещения за основную деятельность имеют услуги размещения, кроме того, считаем, что индивидуальные средства размещения не входят в гостинично-ресторанные комплексы, так как не имеют целью расширенный спектр услуг, имеют ограниченное количество мест, предоставление которых возможно без

оплаты. Таким образом, в гостинично-ресторанный комплекс могут входить отели, гостиницы квартирного типа, мотели, дорожные отели, клубы с проживанием, гостиницы в приспособленных транспортных средствах. Например, в известный гостинично-ресторанный комплекс Хайят Редженси(г. Душанбе) входят отель и мотель. Считаем, что при определении гостинично-ресторанных комплексов, бизнеса или хозяйства следует учитывать специфику всей группы гостиниц, а именно предоставление гостиничных услуг, не ограниченных ежедневной заправкой кроватей, уборкой комнат и санузлов.

Каждое из представленных на рисунке 1.3. заведение ресторанного хозяйства может быть частью гостинично-ресторанного комплекса. Так, в гостинично-ресторанном комплексе Premier Palace Hotel в наличии ресторан, кафе, бар, «Таджикистан» включает в себя ресторан, паб, бар, Хилтон – ресторан, бар, кафе [69, с.194]. Это подтверждает мнение, что при установлении сущности гостинично-ресторанного хозяйства необходимо учитывать особенности именно заведений ресторанного хозяйства, а не только ресторанов.

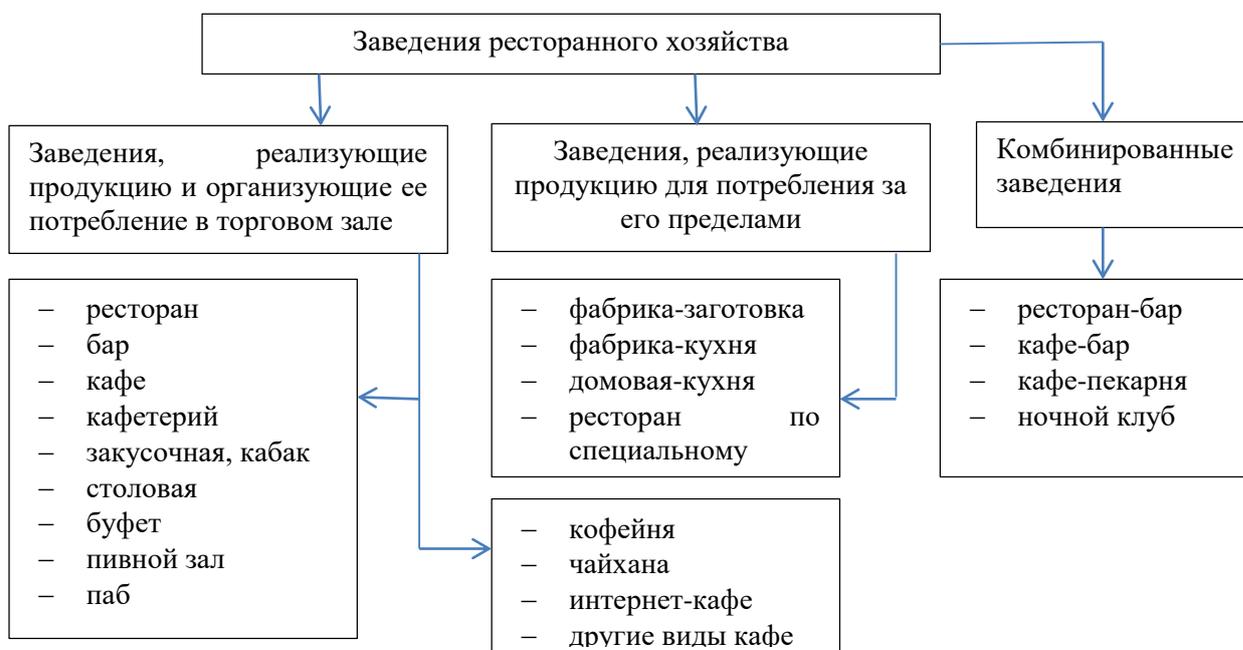


Рис. 1.3. Классификация заведений ресторанного хозяйства

Источник: Составлено автором на основе анализа научной литературы[151].

В дальнейшем целесообразно определить, что такое комплекс, бизнес и хозяйство. В целом комплекс (англ. – complex) – это совокупность чего-то, составляющего одно целое. Основываясь на терминологическом анализе дефиниций, можно предложить следующее определение понятия «гостинично-ресторанный комплекс»: коллективные средства размещения, включающие в себя отели и заведения ресторанного хозяйства, предоставляющие гостиничные услуги по временному проживанию и организации питания с обязательным обслуживанием и возможной организацией досуга в зависимости от категории гостиниц, выступающих его дополнительными услугами.

Также важно исследование понятия «бизнес». Обычно под бизнесом понимается та или иная деятельность. Основываясь на подходах, по поводу определения дефиниции «бизнес», можно констатировать, что под этим понятием необходимо понимать не само предприятие, а предпринимательство, то есть деятельность. Поэтому можно предложить следующее определение понятия гостинично-ресторанный бизнес: это экономическая деятельность предприятий гостинично-ресторанного комплекса в условиях рыночной системы хозяйствования, направленная на удовлетворение потребностей общества во временном размещении и питании с целью получения прибыли.

Понятие «хозяйство» достаточно распространено и используется в разных сферах, однако также необходимо понимать, когда такое использование уместно, а когда – противоречит содержанию. Поэтому с помощью контент-анализа выделены следующие признаки, наиболее часто встречающиеся в определениях и подходах в целом относительно понятия «хозяйство», приведенного в рис. 1.3. [146, с. 247-257].

Можно увидеть, что большинство исследователей отождествляют понятия «хозяйство» и «экономика», «производство», а также сущностью хозяйства является совокупность производственных действий с целью

удовлетворения потребностей, кроме того, хозяйства включают в себя совокупность предприятий и филиалов рынков. Следует отметить, что организация хозяйственной деятельности и управления порядком и расходами больше касается уже процесса ведения хозяйства, однако не раскрывает сущность самого понятия «хозяйство». Также совокупность производственных отношений является безусловной характеристикой хозяйства, однако, считаем, не является ключевым признаком, так как совокупность производственных действий и так приводит к возникновению производственных отношений, т.е. они уже являются следствием другого признака. Соответственно, гостинично-ресторанные комплексы, занимаются временным размещением и организацией питания с обслуживанием и возможной организацией досуга, с целью удовлетворения определенных потребностей населения. То есть, можно утверждать, что предприятия гостинично-ресторанного комплекса занимаются гостинично-ресторанным бизнесом, а их совокупность составляет гостинично-ресторанное хозяйство и именно в этом разница между этими понятиями.

Экономическая сущность деятельности предприятий гостинично-ресторанного комплекса заключается в том, что она, с одной стороны, носит нематериальный характер (гостиничные услуги), и результатом деятельности таких предприятий не готовая продукция, а предоставление совокупности особого вида услуг, при этом эти услуги невозможно предоставить без наличия определенной материально-технической базы и опытного персонала, создающих впечатление у потребителей от оказанной услуги, и, следовательно, способствуют увеличению или уменьшению спроса, поэтому они являются основой реализации предлагаемых услуг. Кроме того, ресторанные услуги носят материальный характер, и результатом выступает приготовленное блюдо (готовая продукция) и напиток (готовая продукция или товар).

Е.С. Курбонов и Х.А. Шарипов к основным (комплексообразующим) услугам гостиничного предприятия относит размещение (предоставление

номеров и услуг, связанных с этим) и питание (как сочетание производства, торговли и обслуживания) [69, с. 195]. Однако следует отметить, что обслуживание становится как частью услуг питания, так и дополнительных услуг. На основании выделения основных и дополнительных услуг сформирована организационная структура предприятий гостинично-ресторанного комплекса (на примере гостинично-ресторанного комплекса «Таджикистан»), представленная на рис. 1.4.

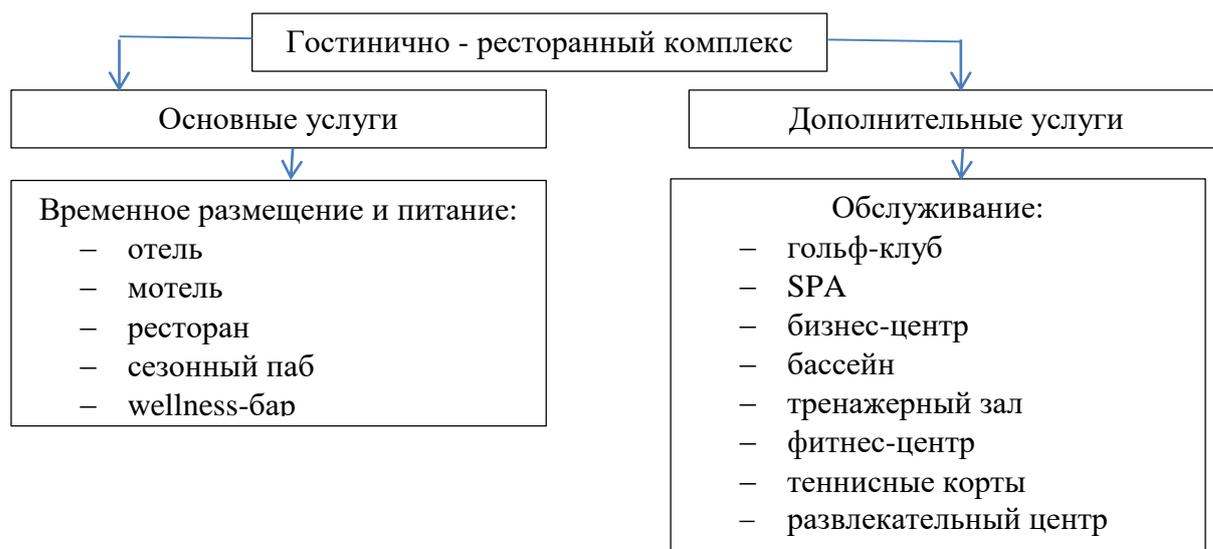


Рис. 1.4. Организационная структура предприятий гостинично-ресторанного комплекса

Источник: Составлено автором на основе анализа научной литературы[36;45].

Таким образом, в состав гостинично-ресторанного комплекса могут входить различные объекты индустрии гостеприимства: как гостиницы и отели для временного размещения, так и, например, кемпинги с апартаментами, как рестораны, пабы, бары для организации питания, так и кафе, столовые, буфеты и т.д. Для выполнения дополнительных услуг в структуре гостинично-ресторанного комплекса могут быть в наличии такие объекты, как концертный зал, библиотека, оздоровительное заведение и все такое. Следовательно, гостинично-ресторанные комплексы могут выполнять как общую функцию по временному размещению и питанию, так и быть культурным, развлекательным и спортивным центром.

Ф. Котлер, Д. Боуэм, Дж. Мейкенз консолидируют в систему индустрии гостеприимства гостинично-ресторанный и туристский бизнес, подчеркивая, что «...в США индустрия гостеприимства является вторым по важности работодателем, что обеспечивает рабочими местами до 10 миллионов людей, а также ежегодное предоставление товаров и услуг по стране достигает 400 млрд. долл.» [64, с. 1]. Согласно Толковому словарю Мериам-Вебстера «гостеприимством» считается «...сфера деятельности по приему и развлечению гостей в соответствии с принципами обслуживания на принципах щедрости, доброты и радушия» [38, с. 24].

По мнению американского, профессора Джона Г. Уокера индустрия гостеприимства состоит из «...туризма, услуг гостиничного и ресторанного хозяйства, общественного питания, путешествий, отдыха и досуга, организации конференций, встреч, совещаний, выставок» [38, с.30]. Согласно с мнением китайских ученых Б. Чан и М. Маккензи, которые считают индустрию гостеприимства «...сферу, что объединяет действия для удовлетворения потребностей потребителей (клиентов, покупателей) преимущественно в области питания – предоставление еды и напитков, а также размещение потребителей, находящихся за пределами дома» [171, с. 11].

Заслуживает внимания определение, данное Сунил Кумаром в статье «Исследование кейтеринга и индустрии гостеприимства». Он считает за индустрию гостеприимства такие " ... сферы деятельности, которые делятся на коммерческий сектор, то есть хозяйственную деятельность, для которой предоставление услуг питания и размещения является главным источником дохода, и сектор кейтеринга, который поставляет еду и напитки в рамках других организаций, для которых гостеприимство не является главной целью» [174, с. 12]. Ученый утверждает, что в коммерческий сектор входят: гостиницы, рестораны, бары и другие развлекательные организации, некоторые из них действуют на национальном уровне. Сектор кейтеринга действует на принципах контрактов с больницами, школами, колледжами,

местами воспитательного характера. Более традиционное определение термина "индустрия гостеприимства" для научного сообщества предоставляют малазийские ученые во главе с Лим Таун Сиан, которые отмечают, что «индустрия гостеприимства - это сфера, включающая в себя деятельность субъекта хозяйствования или комбинацию таких предприятий по предоставлению услуг по еде, напиткам и жилью гостям во время их пребывания в пункте назначения [170, с. 17].

В то же время существует мнение российских ученых, которые проводят анализ категории «индустрия гостеприимства». В частности, К. М. Валединская предоставляет развернутое определение индустрии гостеприимства и считает ее такой сферой деятельности, что «...предоставляет услуги средств размещения, предприятий питания, турагентских и туроператорских услуг» [24, с. 17-18].

Кроме того, автор также настаивает о принадлежности к этой дефиниции дополнительных услуг: «услуги...объектов познавательного, культурного, религиозного, лечебно-оздоровительного, спортивного и развлекательного назначения, услуги по предоставлению туристических перевозок, образовательные услуги, деятельность государственных и частных институтов по организации услуг в сфере структурирования, исследования и развития услуг гостеприимства и туризма, а также сопутствующие товары и услуги» [24, с. 19]. Не совсем корректным, на наш взгляд, является определение "индустрии гостеприимства" Е. А. Поповым, который делает в определении исследованного срока акцент на туризме и раскрывает экономическое содержание индустрии «как сферу межотраслевого комплекса по производству товаров и услуг для туризма, экономической системы, которая состоит из отраслей и организаций, функции которых заключаются в удовлетворении спроса на различные виды отдыха и развлечений туристов» [109, с. 91]. Почти такого мнения придерживаются Д. И. Елканова, Д. А. Осипова, В. В. Романова и Е. В. Сорокина и утверждают, что «индустрия гостеприимства – это комплексная

сфера деятельности работников, удовлетворяющая все потребности и пожелания туристов» [45, с. 2]. Однако, указанная группа ученых выделяет структурированную систему индустрии гостеприимства, которая состоит из предприятий общественного питания, оказание транспортных и культурно-развлекательных услуг. При этом специалисты в исследовании дефиниции «индустрия гостеприимства» делают упор на ее маркетинговой природе, то есть первоочередным является понятие «гостеприимство» как инструмент предоставления потребителю наиболее качественной услуги. Ученые А. И. Мартиенко и О. В. Дышкантюк настаивают, что «индустрия гостеприимства является сферой, которая включает в себя гостиничное и ресторанное хозяйство, досуг и развлечения, организацию конференций и является одной из главных в комплексе туристского обслуживания» [82, С. 74].

Проведенный анализ толкования категории "индустрия гостеприимства" в международных научных кругах свидетельствует о существовании и функционировании ассоциированной системы предприятий размещения (с широким спектром услуг), общественного питания, транспортного и культурно-развлекательного секторов.

В современной отечественной научной литературе недостаточно внимания уделяется терминологическому фонду корректной названия определения сферы деятельности, связанной с предоставлением услуг размещения и питания. Чаще можно встретить понятия «Гостиничное хозяйство и туризм» или «гостинично - ресторанное хозяйство». Современность требует применения термина «индустрия гостеприимства» вместо «гостиничное хозяйство и туризм», который использовался на постсоветском пространстве. Он раскрывает всю природу этой деятельности, ведь индустрия гостеприимства ассоциируется у потребителей с дружелюбием, щедростью, вниманием по отношению к гостям. Также термин «индустрия гостеприимства» положительно позиционирует данный сектор деятельности, тем самым привлекая к себе дополнительные инвестиции в развитие отечественного рынка.

В рамках современного отечественного хозяйствования термин «индустрия гостеприимства» постепенно начинает использоваться. Официально термин «гостеприимство» было введено в 1982 г. на конференции национальных ассоциаций гостиниц и ресторанов (ХОТ–РЭК) Европейского экономического содружества (ЕЭС) Следует отметить круг специалистов, которые впервые строят национальную экономическую школу теории индустрии гостеприимства, осуществляя весомый вклад в исследование этой категории. Активным представителем является С.Х. Рахимов, согласно исследованиям которой, индустрия гостеприимства является «...фундаментальным понятием человеческой цивилизации, что обеспечивается такими видами экономической деятельности, как гостиничное и ресторанное хозяйство»[114, с. 230].

С точки зрения системного подхода к определению «индустрия гостеприимства» подходит С.Х. Рахимов и утверждает, что «индустрия гостеприимства — это сложная система соответствующих элементов, которые находятся между собой в устойчивых взаимоотношениях и взаимосвязях и обеспечивают ей эффективное функционирование и развитие» [117, с. 3]. Такого же подхода придерживается Р.Р. Гареев, по определению которой, «гостеприимство-это система мероприятий и порядок их осуществление с целью удовлетворения самых разнообразных бытовых, хозяйственных и культурных запросов гостей туристских предприятий, их предусмотрительного обслуживания предоставлением ряда услуг» [300, С. 89].

Л.З. Абдокова понимает под «гостеприимством» комплексную услугу, характеризующуюся потребительскими свойствами и обуславливающую необходимость создания положительного имиджа предприятия [1, с.22]. Ученые А. И. Мартиенко и А. В. Дишкантюк в своем исследовании сущности гостеприимства как экономической категории делают вывод, что гостеприимство – это «деятельность, которая снабжена необходимыми материальными, финансовыми, трудовыми, информационно-

коммуникационными, природными ресурсами и предпринимательскими способностями тех, кто организует и осуществляет услуги гостеприимства» [82, с. 74].

Предлагаем, на основе проведенных исследований, определять индустрию гостеприимства – как систему организационных структур (совокупность гостиниц, мотелей, хостелов, транспортных предприятий, различных типов ресторанного хозяйства, объектов познавательного, делового, оздоровительного, спортивного и иного назначения), экономическая деятельность которых связана с предоставлением качественных услуг субъектам временного пребывания и создания положительного имиджа своего предприятия.

Индустрия гостеприимства-комплексная интегрированная система, составляющими которой являются взаимосвязанные элементы, которые, сохраняя свои присущие качества, обеспечивают ей эффективное функционирование и динамичное развитие. Разнообразие предприятий индустрии гостеприимства и анализ их деятельности по предоставлению услуг позволил построить организационную структуру предприятий индустрии гостеприимства по своему функциональному назначению, где каждый из сегментов отрасли одновременно является автономной и полноправной единицей сферы коммерческой деятельности на экономическом рынке страны (рис. 1.5.).

Одним из сегментов индустрии гостеприимства, выполняющей важные социально-экономические функции и стремящейся к совершенству, считаем ресторанное хозяйство, развитие которого является индикатором благосостояния населения страны. Согласно прогнозам экспертов ресторанное дело будет расти на 10-11% ежегодно. Поддерживаем мнение Палия Н.С., что предприятие ресторанного хозяйства это «самостоятельный, обособленный хозяйствующий субъект, который на протяжении длительного времени осуществляет специфические функции с производства пищи, ее

реализации и организации потребления с целью получения соответствующей прибыли (дохода)» [103, с. 20].

Однако, отметим, что современные предприятия ресторанного хозяйства, в частности, рестораны, это заведения нового формата, где основными функциями является не только производство блюд и обслуживания посетителей, но и предоставление разнообразных услуг гостеприимства (организация обслуживания по системе кейтеринг, услуги «согк free» (сбор с гостей, пришедших со своими напитками), демонстрация фильмов, спектаклей, возможность посещения заведения с домашними животными, подарки от заведения и тому подобное).



Рисунок 1.5 – Организационная структура предприятий индустрии гостеприимства по функциональному назначению

Источник: Составлено автором на основе анализа научной литературы [22;24;36;45].

Согласно результатам исследования литературных источников, считаем, что гостиничная услуга – это действия (операции) предприятия по размещению потребителя путем предоставления номера (места) для временного проживания в отеле, а также другая деятельность, связанная с размещением и временным проживанием. Гостиничная услуга состоит из основных и дополнительных услуг, предоставляемых потребителю в соответствии с категорией гостиницы [161, с. 235]. Проведенное исследование индустрии гостеприимства и литературных источников позволило обобщить присущие ее деятельности характерные черты:

- значительное количество гостиниц присваивает себе звезды без прохождения необходимой процедуры сертификации, что значительно усложняет процесс систематизации информационной базы данных по гостиничному хозяйству, что создает проблемы в соблюдении необходимых требований в отеле с «самосертификацией»;

- существование национальной и международной сертификации гостиниц, что создает дисбаланс в количестве дополнительных услуг, уровне сервиса, состоянии материально-технической базы гостиниц с одинаковой категорией;

- низкий процент гостиниц, входящих в мировые гостиничные сети. В настоящее время на рынке гостиничных услуг Таджикистана представлены Хилтон Душанбе Хотел, Хаят Редженси, Душанбе Серена Хотел, Азия Гранд Хотел, Тадж Палас Хотел;

- необоснованно завышенные цены на гостиничные услуги из-за низкого уровня конкуренции в этой рыночной нише и недостаточности качественного сервиса;

- определенное количество гостиниц остались по наследству от Советского Союза, поэтому они не отвечают элементарным нормам санитарии, жилищным условиям, а персонал работает по советским стандартам обслуживания;

- большинство гостиниц страны принадлежат бизнесменам, для которых гостиничное хозяйство является непрофильным бизнесом, и у них нет опыта в эффективном управлении гостиничными комплексами;

- отечественные гостиницы недостаточно используют Интернет-каналы сбыта, особенно GDS или другие системы бронирования онлайн [75, с. 270];

- потребитель, как правило, присутствует в производственном процессе, то есть имеет место более тесный контакт или взаимодействие с потребителем;

- отель – это «дом вне дома», поэтому он работает 24 часа в сутки и 365 дней в году;

- размещение гостиницы определяется прежде всего местонахождением потенциального потребителя;

- услуги гостеприимства носят обычно комплексный характер и включают: размещение, питание, транспортное и экскурсионное обслуживание;

- органическая связь с другими секторами туристической отрасли;

- социально направленный характер деятельности, лишь частично регулируемый рынком;

- сезонный характер многих гостинично-туристических заведений [116, с. 168].

Таким образом, можно заключить, что такие понятия, как гостинично-ресторанный комплекс, гостинично-ресторанный бизнес и гостинично-ресторанное хозяйство имеют свои отличия, что должно учитываться при разработке организационно-методических основ системы их управленческого учета. Так, гостинично-ресторанный комплекс является частью гостинично-ресторанного хозяйства, а гостинично-ресторанный бизнес означает непосредственно деятельность. Кроме того, особенностью деятельности предприятий гостинично-ресторанного комплекса является предоставление набора различных видов услуг, обладающих большей частью нематериального характера (лишь готовой продукции ресторана можно

придать материальный характер), что усложняет процесс управления деятельностью предприятия. Также, важно исследование тенденций развития гостинично-ресторанного хозяйства как составляющей индустрии гостеприимства.

1.2. Характеристика и оценка состояния деятельности предприятий гостинично - ресторанного комплекса

В современных условиях туристическая отрасль является неотъемлемой частью индустрии гостеприимства. Процессы глобализации оказывают значительное влияние на развитие этой сферы деятельности. Однако это невозможно без одновременного развития гостинично-ресторанного бизнеса как части индустрии гостеприимства. Следует отметить, что в Таджикистане индустрия гостеприимства развита недостаточно по сравнению с международным опытом, где эта сфера деятельности приносит значительный доход, кроме того есть страны, которые получают основной доход как раз за счет развитого туристического бизнеса. Частично ситуация улучшилась в рамках реализации государственной стратегии по развитию туризма до пандемии, когда гостинично-ресторанный рынок существенно оживился. Однако после пандемии ситуация усугубилась, поэтому необходимо исследовать, как изменились доходы и расходы предприятий индустрии гостеприимства и выявить причины таких изменений.

В современных условиях заведения ресторанного хозяйства ведут активную конкурентную борьбу за каждого реального или потенциального клиента. Сравнительно небольшие капитальные затраты на создание ресторана привлекают все большее количество инвесторов, поэтому усиливается борьба за выживание и, при наличии возможности, расширение бизнеса. По последним оценкам общее количество заведений в стране находится в пределах 1200 единиц, из них около 700 находятся в столице.

Активно развиваются и приобретают популярность в нашей стране рестораны национальной кухни, доля которых составляет: таджикской кухни – 36,8%, европейской – 21%; русской, кавказской, уйгурской и др. – по 7,9%.

Одним из критериев роста рынка предоставления услуг питания является увеличение ресторанов на 200 – 300 человек, которые, как правило, достаточно уязвимы к кризисным тенденциям. В 2022 году в столице Таджикистана было открыто менее десяти ресторанов. Основной тенденцией последних лет является открытие заведений в среднем и нижнем ценовом сегментах, что соответствует ожиданиям ресторанной аудитории, а сегмент элитных ресторанов сейчас наименее динамичен в отрасли, что объясняется насыщением рынка. Кроме того, в ресторанном бизнесе наблюдается тенденция смещения акцента известных рестораторов из сегмента элитных на сегмент демократических ресторанов.

Еще в конце XX века анализ экономических и продовольственных данных последних 50 лет индустрии питания показывал существенные изменения в структуре глобального рациона из-за доступности дешевых растительных масел и жиров. В то время как экономическое развитие привело к улучшению продовольственной безопасности и улучшение здоровья, все более заметными становились неблагоприятные последствия перехода на новые варианты питания. Состоялся глобальный переход от здорового рациона с содержанием сложных углеводов и клетчатки к рациону с высоким содержанием обработанных продуктов, насыщенных жирами и рафинированными сахарами. Влияние питания на здоровье является сложным и часто включает взаимодействие между разными питательными веществами и разнообразными компонентами пищи, что смещает фокус от изучения отдельных питательных веществ к диете и рациону питания.

Вегетарианское направление, как иное проявление тенденции к здоровому образу жизни, также интенсивно развиваться. Чаще всего происходит не открытие специализированных вегетарианских ресторанов,

поскольку это пока еще достаточно рискованно, а путем создания отдельных разделов меню.

В настоящее время сегмент ресторанного бизнеса, связанный со стационарными услугами, испытывает все большее давления со стороны выездного обслуживания и с каждым годом в Таджикистане растет спрос на кейтеринг-услуги при организации банкетов и праздничных событий. Выездное ресторанное обслуживание мероприятий (событийный кейтеринг, или event catering, от англ. event – «событие», «мероприятие» и cater – «поставлять провизией», «поставлять», «обслуживать») появилось из-за необходимости организовывать ресторанное обслуживание там, где нет стационарного ресторана или даже минимально оборудованной кухни.

Кейтеринг уже стал значительным сектором сферы обслуживания в мире, а в последнее десятилетие демонстрирует наиболее динамичное развитие. Все большее количество клиентов отказываются от посещения ресторанов и выбирающих услуги кейтеринга при организации как стационарного, так и выездного обслуживания, при этом потребители в первую очередь обращают внимание на опыт и уровень организации предварительных мер. В системе услуг, предоставляющей кейтеринг, важны все три составляющие: сервис, продукт и логистика. Само сочетание этих трех составляющих позволяет кейтеринговым компаниям уверенно увеличивать количество проведенных мероприятий и привлекать новых клиентов.

Анализ мировых тенденций в индустрии гостеприимства показывает, что данная сфера деятельности имеет высокий доход и значительные темпы развития. Ресторанная индустрия генерирует выручку от продаж более 350 млрд. долларов США в год. Индустрия гостеприимства является третьей по объемам розничного товарооборота США, уступая только продаже автомобилей и продовольственным магазинам. Эту сферу деятельности считают самым крупным национальным работодателем с 11 миллионами сотрудников [163,с. 207].

Гостиничные комплексы в структуре индустрии гостеприимства выполняют ключевые функции, поскольку формируют и предлагают посетителям комплект услуг, в оказании которых принимают участие различные сектора и элементы индустрии гостеприимства. Поэтому правомерным становится выделение гостиничного хозяйства как самой важной составляющей индустрии гостеприимства и самостоятельное его рассмотрение, в значительной степени приравнивая ко всей индустрии гостеприимства [154, с. 195].

При этом следует отметить, что гостиничное дело охватывает не только гостиницы, но и деятельность мотелей, коттеджей, туристических баз и т.п., однако название не менялось, потому что именно с гостиницы все начиналось, и теперь гостиничная деятельность расширена. Такое явление объясняется значительным развитием туристической деятельности, желанием и возможностью потребителей получать новые услуги, кроме основных: проживание и питание. Увеличение конкуренции на рынке и платежеспособности туристов приводит к возникновению разнообразия дополнительных услуг, таких как организация мероприятий, деловых встреч, спортивные, косметические, медицинские, коммунально-бытовые и другие услуги, также, есть дополнительные услуги в сфере питания, например, мастер-классы от шефа, кулинарные школы, кейтеринг и все такое.

Вместе с предприятиями гостиничного хозяйства работают другие, предоставляющие услуги по временному проживанию, но они для них не являются основными. К таким предприятиям относятся санатории, пансионаты, дома отдыха и т.д., однако они дополняют отрасль гостеприимства и увеличивают туристическую привлекательность.

В больших городах и в маленьких городках Таджикистана развита система гостиниц и других заведений отдыха, которым, как и во многих странах, присваивается определенное количество звезд в зависимости от уровня комфорта и обслуживания. Однако количество гостиниц в Таджикистане на душу населения считается недостаточным, а большинство

существующих гостиниц требует реконструкции и обновления фондов, и им не присвоена ни одна звезда. Даже такие центральные отели столицы, как «Душанбе», «Вахш» и «Таджикистан», выгодно расположенные в центре столицы и где любят останавливаться иностранцы, учитывая выгодное размещение, нуждаются в определенном улучшении [86, с. 87].

В Таджикистане начали появляться и распространяться комфортабельные частные мини-гостиницы, содержащие 10-30 номеров. Как правило, они имеют все удобства и меньшую цену по сравнению с гостиницами г. Душанбе, предлагают домашнее питание (или оборудованную кухню) и расположены за пределами центральной части города. Достаточно много таких мини-гостиниц в небольших городках, в курортных зонах ГБАО, на побережье Кайракумского водохранилища и Нурекского ГЭС. Также высокую конкуренцию отелям делают частные усадьбы и набирающие все большую популярность апартаменты – от студий до 3-4 комнатных квартир, полностью оснащенных всем нужным для туристов. Многие путешественники, находясь в г. Душанбе, предпочитают такой тип размещения, так как квартиры могут находиться в разных участках города, в результате чего можно выбрать с точки зрения передвижения, их стоимость ниже, чем стоимость гостиничного номера (даже в апартаментах в центре города), при этом путешественник попадает в домашнюю атмосферу, находясь в командировке, что многим более привычно и приятнее [70, с. 119].

Следует отметить, что одной из тенденций развития гостинично-ресторанного бизнеса в зарубежных странах является увеличение популярности мотелей, кемпингов, молодежных баз. Это объясняется тем, что часть клиентов не интересуется роскошью, и они ориентированы на упрощенный пакет услуг и минимизацию затрат, в частности, это касается молодежи, которая в целом любит и согласна путешествовать при минимальных затратах. Однако такие формы гостиничного хозяйства почти не развиты в Таджикистане.

По данным Агентства по статистике при Президенте РТ в 2022 году, количество субъектов хозяйствования, занимающихся временным размещением и организацией питания (деятельность гостиниц и ресторанов), составляло 436 субъектов предпринимательства, это 2,96% от общего учета зарегистрированных субъектов, из них 700 – юридические лица, 366 – физические лица предприниматели. При этом объем реализуемой продукции (товаров, услуг) составил 29069,3 тыс. смн., что составляет 0,5% от общего объема реализуемой продукции (товаров, услуг) всех зарегистрированных субъектов хозяйствования, где 62,78% реализовано юридическими лицами, а 37,22% – физическими лицами-предпринимателями соответственно. То есть субъекты, занимающиеся временным размещением и организацией питания, в среднем получают доход в сумме 497450 смн. в год[9, с. 240].

Следует отметить, что в 2022 году наблюдается уменьшение предприятий гостинично-ресторанного бизнеса до 436 единиц(в 2018году было 479), это можно объяснить, во-первых, экономико-политическим положением и в результате уменьшением туристической привлекательности в Таджикистане, во-вторых, тем, что пандемия коронавируса негативно отразилось на развитие туризма, много гостинично-ресторанные комплексы построены, однако туристический бизнес не работает на таком уровне, чтобы обеспечивать клиентами эту сферу на том же уровне, как это было в 2018 году.

Как можно увидеть, большую часть хозяйствующих субъектов, занимающихся временным размещением и организацией питания, составляют физические лица-предприниматели. Это можно объяснить следующим образом:

1. Упрощение ведения бухгалтерского учета и уменьшение количества отчетности. Да, даже если юридическое лицо находится на упрощенной системе налогообложения, все равно нужно подавать ежеквартально финансовую, статистическую и налоговую отчетность (если предприятие относится к микропредпринимательству, то финансовый отчет субъекта

малого предприятия можно подавать 1 раз в год до 1 апреля года, следующего за отчетным) [21, с.84]. Физическое лицо-предприниматель не обязано вести бухгалтерский учет, для этого есть книга учета доходов или книга учета доходов и расходов в зависимости от выбранной системы налогообложения, необходимо лишь иметь документы, подтверждающие хозяйственные операции, кроме того нет необходимости сдавать финансовую, статистическую отчетность. Как можно увидеть, большую часть хозяйствующих субъектов, занимающихся временным размещением и организацией питания, составляют физические лица-предприниматели. Это можно объяснить следующим образом:

2. На практике для деятельности одного отеля или ресторана может быть зарегистрировано несколько субъектов хозяйствования. Так, например, в одном ресторане обычно как минимум зарегистрировано два физических лица-предпринимателя или одно физическое лицо-предприниматель и одно юридическое лицо. Одно физическое лицо-предприниматель выполняет по документам все нелегализованные операции и находится на упрощенной системе налогообложения, другое физическое лицо-предприниматель, чаще – юридическое лицо – легализованные операции, такие как операции с подакцизными товарами и другие (например, продажа алкогольных напитков), и находится в общей системе налогообложения. Следовательно, если по статистическим данным зарегистрировано в 2024 году 436 субъектов хозяйствования, занимающихся временным размещением и организацией питания, это не означает, что каждый субъект – это отдельный комплекс. На самом деле, отдельных комплексов в несколько раз меньше, потому что на каждый комплекс зарегистрировано несколько субъектов хозяйствования с разными организационно-правовыми формами деятельности и системами налогообложения.

3. Как отмечалось ранее, популярными в Таджикистане становятся мини-гостиницы, а также сдача в аренду квартиры ежедневно. Такая деятельность не требует много операций и сертификаций, обычно один

человек, кроме основного места жительства, имеет в своей собственности квартиру или дом, которые сдаются в аренду ежедневно для дополнительного дохода, который считается временным размещением. В таком случае человеку не нужно большого количества наемных работников, по желанию можно всю работу выполнять самому, поэтому нет смысла регистрироваться как юридическое лицо, что гораздо сложнее, дороже и требует больше времени.

Следует отметить, что существуют разные по размеру предприятия: крупные, средние, малые, а также встречающиеся микропредприятия и среди предприятий, занимающихся деятельностью гостиниц и ресторанов. Так, в течение исследования проведено группирование предприятий по видам экономической деятельности, что представлено на таблице 1.1. и по размеру, которые занимаются временным размещением и организацией питания, приведенным на таблице 1.1.

Таблица 1.1. Количество предприятий по видам экономической деятельности

Количество /годы	2020	2021	2022	2023	2024
Всего предприятий занимающиеся временным размещением и организацией питания	683	715	842	987	992
в т.ч.					
крупные	26	24	24	22	25
средние	54	33	33	31	32
малые	312	336	254	324	326
микропредприятия	145	168	302	333	334
индивидуальные предприниматели	146	153	229	277	275

Источник: Составлено автором на основе: [136, с. 35]

Как можно увидеть на таблице 1.1. наблюдается уменьшение количества крупных предприятий с 2020 по 2023 год включительно на 15,4%, в 2024 году – увеличение количества предприятий на 3,32% по сравнению с 2023г., в 2024 году – увеличение общего количества предприятий на 45,24%, Это можно объяснить тем, что после пандемийного периода, когда многие предприятия прекращали свою деятельность во время пандемии и резкого

снижения численности туристов, значительно увеличилось количества предприятий в связи с нормализацией ситуаций в экономике и роста благосостояния населения. В 2024 году ситуация улучшается еще за счет развития рынка информационных технологий. Увеличение, как отмечалось ранее, объясняется тем, что, во-первых, спрос на гостинично-ресторанные услуги возрос, во-вторых, политико-экономическим положением в стране, так как эта отрасль экономики особенно чувствительна к туристической привлекательности, которая напрямую зависит от политики и экономики.

В результате анализа данных по таблице 1.1., наблюдается уменьшение количества крупных предприятий, при их и без того незначительном присутствии на отечественном рынке. Это объясняется тем, что наша экономика не приспособлена к крупным предприятиям, то есть чем больше предприятие, тем больше налоговой нагрузки и времени на отчетность и учет, поэтому гораздо выгоднее регистрировать несколько юридических лиц и разбивать обороты на них.

Так, например, предприятия подлежат обязательной регистрации плательщиком НДС при годовых оборотах более 1 млн. сомони, согласно п. 181.1 ст. 181 Раздела V Налогового кодекса страны, однако в результате специфики деятельности налогового кредита для покрытия обязательств почти не будет, ведь значительную часть расходов будут составлять расходы на оплату труда и социальные отчисления, кроме того, дешевле обычно приобретать товары и услуги у неплательщика НДС, однако, при регистрации плательщиком НДС предприятие для покрытия своих обязательств будет вынуждено работать также только с плательщиками НДС. Кроме того, при регистрации плательщиком НДС придется повышать стоимость услуг, что будет негативно отражаться на спросе. Поэтому на практике может быть и больше крупных предприятий, однако по документации они оформлены как несколько средних или малых.

При исследовании количества средних предприятий необходимо констатировать, что в целом идет уменьшение их количества. Это

объясняется тем, что до пандемии открывалось больше заведений такого типа, однако уже после начала пандемии выручка значительно уменьшилась, предприятия стали убыточными и не было в будущем мер, способствующих притоку туристов, поэтому часть предприятий прекратила свою деятельность, часть предприятий до пандемии относились к малым, в 2020 году в результате увеличения гостей страны выручка была значительно больше, предприятия стали относиться к средним, затем такого потока туристов не было, и предприятия стали относиться снова к малым.

Также в ходе исследования были проанализированы объемы реализуемой продукции (товаров, услуг) предприятиями по их размерам, в т.ч. предприятиями, занятыми временным размещением и организацией питания.

Как можно увидеть из табл. 1.2 до 2020 года наблюдается увеличение объемов реализации на 24,86%, в 2022-2023 годах – уменьшение на 3,75%, в том числе объемы реализации гостиниц и ресторанов увеличиваются к 2020 году на 44,03%, а в 2022 – уменьшаются на 18,29%. Это также связано с началом пандемии и значительного снижения внутреннего и международного туризма. Однако за период 2023-2024 гг. видим увеличение объемов реализации в целом по всем видам деятельности на 54,18% и в частности в гостинично-ресторанном бизнесе на 68,90%, несмотря на уменьшение количества предприятий, что объясняется увеличением индекса потребительских цен на товары и услуги на 24,42% в 2024 году. Следует отметить, что несмотря на важность наличия предприятий, занимающихся временным размещением и организацией питания, эта сфера деятельности достаточно убыточна, что представлено в табл.№1.2.

Согласно приведенным данным, в период 2020-2024 годы операционная деятельность предприятий в целом по Таджикистане была прибыльной только в 2020 году, а в последующие годы - убыточной, однако в течение всего исследуемого периода операционная деятельность гостиниц и ресторанов была убыточной, даже в период завершения пандемии убытки

только уменьшились, но прибыль не появилась. Одной из причин является постоянный рост операционных расходов, где рост операционных расходов выше роста результатов от операционной деятельности, что представлено на таблице 1.2.

Таблица 1.2. - Рентабельность операционной деятельности гостиниц и ресторанов в Таджикистане в 2019-2024 годах (в тыс. сомони)

Показатели	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Результат от операционной деятельности всех предприятий	186600	146404	108626	-126955	42155	315184
в т.ч. гостиниц и ресторанов	-10,7	-193	-519,8	-5464,6	-4694	-219,4
расходы операционной деятельности всех предприятий	3167959	2938537	2790647	3290275	4149202	4258442
в т.ч. гостиниц и ресторанов	15340	18282	18326	20561	27198	26903
Удельный вес операционных расходов гостиниц и ресторанов	0,48%	0,62%	0,66%	0,62%	0,66%	0,63%
рентабельность операционной деятельности предприятий, %	5,9	5	3,9	-3,9	1	7,4
в т.ч. гостиниц и ресторанов, %	-0,1	-1,1	-2,8	-26,6	-17,3	-0,8

Источник: Составлено автором на основе: [136, с. 35]

Согласно приведенной динамике, увеличение затрат не приводит к желаемому эффекту, а приводит к увеличению не прибыльности, как в идеале, когда одновременно с расходами большими темпами растут и доходы, а убыточности, что является негативной тенденцией. Исключением является период 2023-2024 годов, что можно объяснить тем, что предприятия, во-первых, начали «отходить» после финансового кризиса, во-вторых, в этот период осуществлялось много инвестиций в результате завершения пандемии и оздоровления экономики страны. Таким образом, при анализе количества хозяйствующих субъектов, занимающихся временным размещением и организацией питания в Таджикистане, установлено уменьшение их количества на 33,07% и снижение доходности в

2,6 раза в течение 2020-2024 годов. Также выявлено увеличение темпа роста расходов операционной деятельности по результату от операционной деятельности на 116,72%, что привело к убыточности гостинично-ресторанного бизнеса.

Несмотря на завершении пандемии и привлечение значительного количества инвестиций гостинично-ресторанный бизнес в целом остается убыточным, что связано с постоянным увеличением расходов. В Таджикистане в последнее время наблюдалась нестабильная экономическая ситуация, связанная с сильной зависимостью от доходов мигрантов, однако даже когда в целом операционная деятельность предприятий была прибыльной, гостиниц и ресторанов – все равно убыточной. Это означает, что необходимо пересматривать сам организационный процесс и структуру расходов, в частности, ведь все расходы должны давать прежде всего экономический эффект. Отдельной проблемой становится категоризация гостиниц. Вследствие того, что не всем гостиницам присвоена категория, а в Хатлонской области – это большая часть гостиниц и других мест временного размещения, возникает вопрос о качестве услуг. То есть надо установить контроль соблюдения законодательства страны, особенно в части соответствия качества услуг тем позициям, которые непосредственно предлагаются гостиницами, ведь это влияет не только на результативность самой гостиницы, но и на туристическую привлекательность региона, страны.

Кроме того, в гостиничном бизнесе в Таджикистане еще одна проблема – качество обслуживания и его соответствие категории качества и уровня обслуживания. Так, согласно статье 19 Закона РТ «О туризме» объектам туристической инфраструктуры присваиваются категории качества и уровня обслуживания. Целью присвоения категории является повышение уровня туристического обслуживания, содействие потребителям в выборе туристических услуг, обеспечение равных возможностей субъектам туристической деятельности на рынке туристических услуг, обеспечение

защиты прав и законных интересов, жизни, здоровья и имущества граждан, повышение уровня экологической безопасности ».

Таким образом, можно сделать вывод, что есть отличия в развитии гостинично-ресторанного бизнеса, поэтому целесообразно проанализировать региональные особенности деятельности по временному размещению и организации питания или объекты таким образом, что к каждому кластеру будут входить единицы, различия между которыми меньше, чем по сравнению с единицами других кластеров, то есть на основании определенных признаков осуществляется разбивка регионов.

Разработчикам национальной стратегии развития известно, что объединение предприятий в кластеры позволяет повысить уровень инновационности и конкурентоспособности на рынке. Повышая роль регионов, они способствуют привлечению иностранных инвестиций, обучению широкого круга предпринимателей и быстрому росту малого и среднего предпринимательства, повышению гибкости и мобильности предприятий. То есть образование кластеров как некоторой бизнес-единицы повышает доверие к субъектам хозяйствования по этому кластеру, становится проще договориться с поставщиками, появляется сотрудничество, когда на первом месте уже не получение максимальной прибыли любой ценой, а удовлетворение потребностей потребителей. одновременно повышает качество предоставляемых услуг, что, в свою очередь, приводит к укреплению позиций этого кластера на рынке. Повышение конкурентоспособности – это увеличение спроса, а, следовательно, и объемов реализации. Таким образом, кластеризация становится способом налаживания связей, что в настоящее время необходимо для ведения бизнеса.

Это означает, что, несмотря на возможности регионов, внедрение инноваций в различных направлениях на предприятиях гостинично-ресторанного хозяйства возникает потребность в исследовании расходов с целью выявления нецелесообразных, в частности затрат операционной деятельности, непосредственно касающихся гостиничной и ресторанной

деятельности, поэтому важным становится изучение природы возникновения и состав расходов операционной деятельности.

Одним из современных направлений деятельности предприятий ресторанного хозяйства выступает существенно новый вид экономической деятельности, который характеризуется поставками готовых блюд – кейтеринг (catering – в переводе с англ. «общественное питание»). В условиях рынка кейтеринг способен удовлетворить потребности населения, а субъекту хозяйствования – позволить увеличить розничный товарооборот в условиях уменьшения постоянных затрат.

В зарубежных странах дефиниция «кейтеринг» изучается экономистами в течение 50 лет и активно используется в практической деятельности предприятий по предоставлению услуг питания и потребления напитков. В отечественной научной литературе понятие «кейтеринг» не имеет однозначного толкования. Поэтому на основе изучения зарубежного и отечественного терминологического фонда понятие «кейтеринг» сделано обобщение мнений относительно определения его сущности (таблица 1.3).

Проведенные исследования позволяют сделать вывод, что кейтеринг – это экономичный вид деятельности (самостоятельный или как услуга предприятия ресторанного хозяйства), который обеспечивает поставки блюд, напитков, предоставления услуг по организации досуга в рамках выездного обслуживания в предоставленном предприятием или выбранном заказчиком месте. Итак, предлагаем считать предприятиями ресторанного хозяйства с функциями кейтеринга хозяйственными субъектами, осуществляющие деятельность по оказанию услуг организации, проведению и обслуживанию торжественных и деловых мероприятий для физических и юридических лиц, а кейтеринговую услугу – хозяйственной сделкой, операцией, которая является результатом осуществления деятельности предприятиями ресторанного хозяйства для удовлетворения потребностей потребителя.

Отметим, что современный отечественный рынок кейтеринга преимущественно сконцентрирован в крупных городах страны – Душанбе и

Худжанд. В остальных регионах страны кейтеринговые услуги еще находятся на стадии формирования, к примеру, в Пенджикентском районе на базе туристических комплексов «Артуч» и «Хафт кул», в Истаравшанском районе – турбаза Шахристан. Кейтеринг в сфере ресторанного хозяйства осуществляют: рестораны в гостиницах, рестораны, кафе, пиццерии, суши-бары, частные предприниматели.

Главными потребителями, которые по разным причинам активно пользуются кейтеринговыми услугами (экономия времени на приготовление пищи, качество продуктов, сбалансированность питания, скорость доставки, внутренняя политика фирмы и др.), есть корпоративные клиенты, доля которых по данным проведенного анкетирования руководителей предприятий ресторанного хозяйства с функциями кейтеринга составляет до 65 % объема всех потребляемых услуг. Клиенты, пользующиеся кейтеринговыми услугами в частном порядке насчитывают до 25 %. Соотношение корпоративных и частных заказов кейтеринговых услуг Согдийской области изображены на рисунке 1.6.

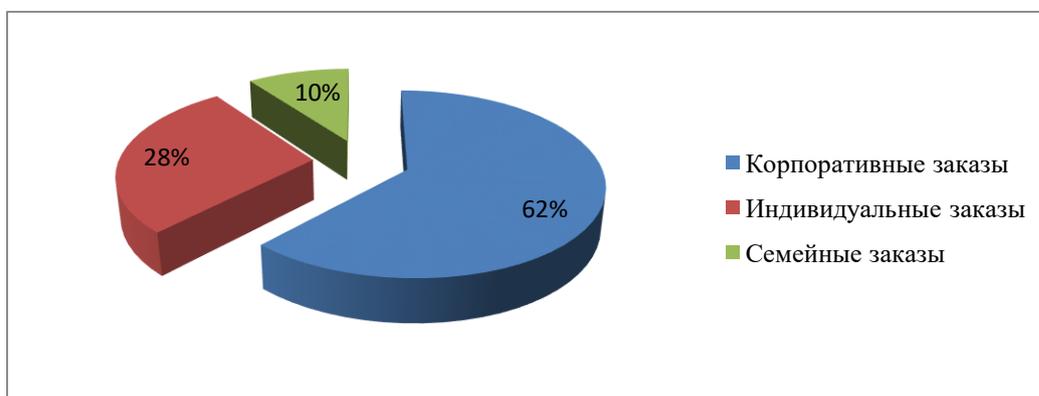


Рисунок 1.6 – Соотношение корпоративных и частных заказов кейтеринговых услуг в Согдийской области

Источник: Составлено автором на основе анализа периодических изданий.

Проведенные исследования свидетельствуют, что 80 % предприятий ресторанного хозяйства Согдийской области, деятельность которых связана с обеспечением блюдами и напитками, имеют все возможности для внедрения

в свою практическую деятельность широкоформатный ассортимент кейтеринговых услуг.

В современной индустрии кейтеринга выделяют пять основных категорий кейтеринга: кейтеринг в помещении; кейтеринг вне помещения, индивидуальный кейтеринг; разъездной кейтеринг; розничная продажа. Проведенные исследования свидетельствуют о разнообразии видов кейтеринговых услуг, вместе с тем к общепринятым сегодня в Таджикистане относят услуги, приведенные на рисунке 1.7.

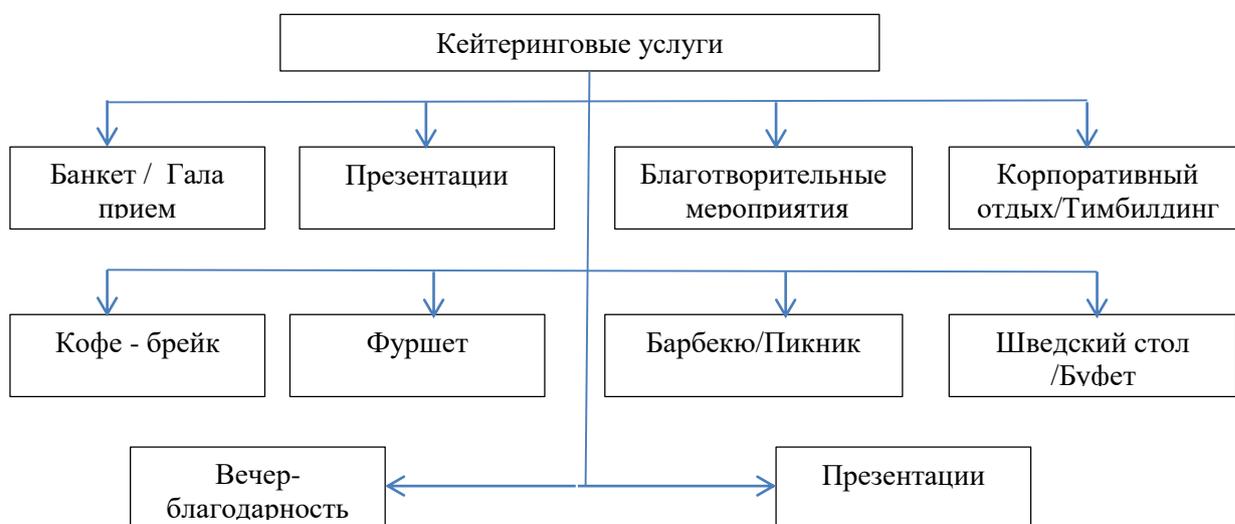


Рисунок 1.7.– Общепринятые виды кейтеринговых услуг.

Источник: Составлено автором на основе анализа научной литературы[55].

Перечень кейтеринговых услуг (кейтерингового обслуживания) и их классификация широко представлены в литературных источниках. Классической является классификация видов кейтерингового обслуживания, определенные учеными по следующим признакам: контингент заказчиков; место проведения мероприятия; полнота цикла или характер оказываемых услуг (виды мероприятий и ассортимент кейтеринговых услуг приведены в таблице 1.3.)[85, с. 80].

Таблица 1.3. - Виды мероприятий и ассортимент кейтеринговых услуг

Название	Характеристика услуг
Корпоративные праздники, юбилеи фирм	<ul style="list-style-type: none"> - фуршетное меню - установка мирового и звукового оборудования - организация шоу программы — приглашение музыкальной группы, артистов, ведущего - оформление помещения - организация обслуживания - спецэффекты
Фуршеты после семинаров, выставок, презентаций	<ul style="list-style-type: none"> - фуршетное меню - оформление столов - организация обслуживания
Частные праздники	<ul style="list-style-type: none"> - банкетное меню — приглашение ведущего вечера — установка светового и звукового оборудования - организация развлекательной программы - оформление помещения - организация обслуживания - спецэффекты
Свадьба	<ul style="list-style-type: none"> - специальное свадебное банкетное меню — соответствующее оформление помещения - организация обслуживания - разработка индивидуального сценария - услуги ведущего вечера и артистов — установка светового и звукового оборудования для дискотеки — специальные эффекты и сюрпризы и т.п.

Источник: Составлено автором на основе анализа научной литературы[85].

А. А. Нестеренко и И. С. Коробкина предоставляют распространенную классификацию кейтеринга и выделяют следующие дополнительные классификационные признаки следующие: по ценовому сегменту, по полноте предоставленных услуг, по виду предприятий, по месту приготовления блюд, по видам мероприятий, по типу предоставленных услуг) [97,с 254]. С целью организации учета в предприятиях ресторанного хозяйства Е.М. Баканкова предлагает вместе с классическими видами кейтеринга применять кейтеринг по статусному уровню[12, с. 101]. Л. Х. Мухаметзянова относит к видам кейтеринга: приготовление пищи в помещении или вне помещения (выездное ресторанное обслуживание); контракт на поставку (доставка в офис); социальный кейтеринг; розничная продажа готовой кулинарной продукции; VIP-кейтеринг; кейтеринг напитков и коктейлей (выездной бар) [85,с. 82]. Е. В. Кибко отмечает, что современные классификации кейтеринговых услуг

представляют интерес с точки зрения логистики, однако, как недостаток, является отсутствие такого параметра, как время или периодичность спроса [55, с. 606]. По нашему мнению, рассмотренные виды и перечень услуг являются структурированными, что позволит бухгалтеру четко определить статьи затрат по каждому виду кейтеринговой услуги, в разрезе которых следует организовать учет с целью предоставления информации управленческому персоналу для принятия решений. Для целей учета предлагаем собственную классификацию кейтеринговых услуг, которая позволит сосредоточить внимание специалистов по учету на конкретных объектах для калькулирования себестоимости услуг и согласования цены на услуги с заказчиками и клиентами предприятий ресторанного хозяйства (приложение А).

Обобщая выше сказанное, перспективным направлением экономической деятельности субъектов индустрии гостеприимства в сегменте ресторанного хозяйства, которые предоставляют кейтеринговые услуги, является совершенствование уровня технического и технологического оснащения, внедрение результатов прогресса, усиления такой функции системы управления как анализ цен на ресурсы, а также создания качественной учетно-информационной системы с целью эффективного управления затратами и определение оптимальной себестоимости предоставленных услуг с целью принятия взвешенных управленческих решений.

Таким образом, сегодня с целью сохранения конкурентных преимуществ предприятиям, осуществляющим деятельность по обеспечению блюдами и напитками, необходимо искать новые формы реализации продукции собственного производства, покупаемых товаров и услуг для увеличения прибыли, которые проводятся как в рамках предприятия, так и на расстоянии.

1.3. Формирование организационно-методического инструментария управления затратами и их классификация в учетной системе ресторанного предприятия

Национальная экономика Таджикистана находится на стадии поиска новых путей развития и формирования рыночных отношений. Международное признание и поддержка страны требуют кардинальных изменений по организации бизнеса в ресторанном хозяйстве, а каждый аспект системы управления должен быть заново переосмыслен и введен в действие. Это касается и системы бухгалтерского учета, где одним из главных и решающих управленческих объектов, который дает конкурентные преимущества субъектам хозяйствования, являются затраты предприятия. Материальные, трудовые и финансовые ресурсы, которые вовлечены и используются в деятельности предприятий ресторанного хозяйства остаются всегда в поле теоретического исследования, ведь результативность хозяйственных процессов во многом зависит от их экономически обоснованного потребления с учетом отраслевой специфики и современных условий хозяйствования.

Затраты являются объектом тщательного изучения ученых во все времена, однако развитие современной парадигмы бухгалтерского учета, направленной на достижение стратегических целей, глубокое понимание взаимосвязей и реализации механизма анти действия активно существующей на данный момент «информационной асимметрии» требует системного организационного подхода к изучению сущности расходов.

Проведенные исследования свидетельствуют, что трактовка категории «расходы» значительно модифицируется в процессе научного познания, впрочем, не получило однозначного определения из-за отсутствия единого подхода к толкованию в основных законодательных и нормативно – правовых документах и трудах известных ученых и молодых ученых,

занимающихся проблемами изучение организационно – методологических основ учета затрат в системе управления деятельностью предприятий.

Так Закон Республики Таджикистан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» является документом, непосредственно регулирующим основы правового и организационного ведения бухгалтерского учета на предприятиях, но в терминологии, представленной в статье 1 Закона, определение расходов не представлено. Однако в ней четко раскрывается экономическая сущность составляющих понятия «расходы» таких как «активы» и «обязательства».

Согласно Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Республике Таджикистан, утвержденное Министерством финансов от 08.02.2003 года № 9, понятие «расходы» раскрывается в качестве уменьшение экономических выгод в виде выбытия активов или увеличения обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала (за исключением уменьшения капитала за счет его изъятия или распределения собственниками) [106]. Очевидно, что дефиниция "расходы" соединила в своей структуре зависимость от двух категорий, а именно от активов и обязательств.

Концептуальная основа составления и представления финансовых отчетов дает определение категории «издержки» как «уменьшение экономических выгод в течение учетного периода в виде выбытия или амортизации активов или в виде возникновения обязательств, результатом чего является уменьшение собственного капитала, за исключением уменьшения, связанного с выплатами участникам»[56]. Соглашаемся с тем, что приведенное определение включает экономическую категорию «амортизация», которая усиливает и уточняет экономическое содержание расходов.

Сущность расходов непосредственно раскрывается Положением по бухгалтерскому учету «ПБУ 7/2001» введенное Приказом Министерства финансов № 50 от 23.10.2001 «Расходы предприятий», согласно которому

«расходы – это уменьшение активов, или увеличение обязательств, что приводит к уменьшению собственного капитала предприятия (за исключением уменьшения капитала вследствие его изъятия или распределения собственниками), при условии, что эти расходы могут быть достоверно оценены» [112]. Определение понятия «затраты» в стандарте является базовым и употребляется большинством ученых учетного направления в своих научно-методических работах. В МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» затраты рассматриваются в тесной связи с процентами по заимствованным средствам и раскрывается сущность затрат как «уплата денежных средств, передача других активов или принятия обязательств с начислением процентов» [149, с. 189].

Исследование генезиса затрат достаточно сложный процесс, ведь единственная экономическая мысль относительно сущности данной категории почти отсутствует. Научные школы, как Таджикистана, так и зарубежья пытаются прийти к единодушному ответу и реализовать полученные достижения по раскрытию содержательного наполнения понятия «расходы» для дальнейшего внедрения новых методик учета в управленческие информационные системы предприятия. Анализ литературных источников свидетельствует, что трактовка категории «расходы» объединена в две большие группы: с точки зрения экономической теории и с точки зрения бухгалтерского учета (Табл. 1.4.).

Таблица 1.4. - Экономическая и учетная интерпретация категории «расходы»

Источники	Определение термина «расходы»
Носова С. С., Талахадзе А. А. Экономика: Энциклопедический словарь. М.: Гелиос: АРВ, 2003. 512 с.	Затраты связаны с основной деятельностью производственного предприятия, расходы более широкое понятие и связано с изменением структуры капитала (уменьшением средств предприятия, увеличением его обязательств)
Ковалев В. В. Проблема понятийной неопределенности в прикладной экономике // Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика. 2012. № 1. С. 3-19.	Расходы предприятия — это денежное выражение использования факторов производства для производства и реализации продукции

Продолжение Таблицы 1.4.	
Ковалев В. В. Финансовый менеджмент: теория и практика. М.: Проспект, 2016. : 1104 с. с. 495-498	Затраты - это текущие траты, издержки - более широкий термин в связи с включением также неявных трат («негативных последствий, стоимостная оценка которых может отсутствовать вообще или быть исключительно субъективной»), расходы же относятся ко всем стадиям кругооборота капитала, то есть этот термин наиболее широкий.
Скляренко В. К. В чем разница между затратами, расходами и издержками? URL: http://www.elitarium.ru/zatraty-rashody-izderzhki-aktivy-proizvodstvo-buhgalterskij-upravlencheskij-uchet/ (дата обращения 20.05.2022).	Затраты - это текущие траты на основную деятельность предприятия, Расходы - это отражаемые в отчете о финансовых результатах траты ресурсов (документально подтвержденные и за определенный период времени)
Райзберг, Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовской, Е. Б. Стародубцева. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 480 с. С. 56, 66	Издержки – это выраженные в денежной форме затраты, обусловленные расходом разных видов экономических ресурсов (сырья, материалов, труда, основных средств, услуг, финансовых ресурсов) в процессе производства и обращения продукции, товаров. Расходы это перемещение средств в процессе хозяйственной деятельности, приводящее к уменьшению средств организации или увеличению его долговых обязательств.
Бланк И. А. Словарь-справочник финансового менеджера / И. А. Бланк. – К.: “Ника – Центр”, 1998. – 480 с. С. 19.	Расходы выражены в денежной форме издержки трудовых, материальных, нематериальных и финансовых ресурсов на осуществление операционной деятельности предприятия.
Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий: Учебник / Г.В. Савицкая. – М.: ИНФРА-М, 2020. – 654 с. С. 122.	Расходы – это стоимость использованных ресурсов, которые полностью израсходованы или «потрачены» в течение определенного периода для получения дохода
Интерпретация, предоставленная учеными по бухгалтерскому учету и контролю	
Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2007. 592 с. с. 197-198	Расходы отражаются в отчете о финансовом результате (то есть они уже принесли доходы и поучаствовали в формировании прибыли), затраты это обмен одних активов на другие, следовательно, они относятся к капитализированным средствам, а издержки - это информация о затратах, понесенных на какую-либо конкретную цель.
Пятов, М. Л. Расходы, которые всегда сомнительны / М. Л. Пятов // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 5. – С. 5-8. – С. 6.	Расходы — это то, что снижает способности оплачивать имеющиеся долги и уменьшает объем ценностей (имущества), которые останутся у владельца фирмы, когда она прекратит свое существование.

Продолжение Таблицы 1.4.	
Безруких, П. А. Бухгалтерский учет: Учебник / Под ред. П.С. Безруких. – 4-е изд. Издво: Бухгалтерский учет. – 2002. – 719с. С. 17.	Затраты – это расходы предприятия в целом, а расходы – это понятие, отражающее затраты на производство продукции, реализацию товара или оказание какой-либо услуги
Шеремет, А.Д. Методика финансового анализа / А.Д. Шеремет, Р.С. Сайфулин. – М.: ИНФРА-М, 2017. – 176с. С. 26.	Расходы являются понижением экономической выгоды, связанной с сокращением активов или повышением обязательств, которые можно подвергнуть фиксации в бухгалтерском учёте
Попова, А. В. Сущность и виды расходов организации / А. В. Попова, Т. Б. Кувалдина // Экономика и общество: современные исследования и инновационное развитие : Материалы всероссийской научно-практической конференции, Омск, 06–07 декабря 2022 года. – Омск: Омский государственный университет путей сообщения, 2022. – С. 436-441. – С. 438.	Под расходами стоит понимать не только себестоимость производимой продукции или покупную стоимость реализуемого товара, но и иные затраты, которые сопровождают организации при осуществлении прочей деятельности.
Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. 496 с. С. 254.	Расходы, как мы знаем, это то, что уменьшает актив или увеличивает пассив баланса (вследствие изменения оценки, или потоков ценностей, или гудвилла). Затраты — это та часть расходов, которые станут таковыми в следующие отчетные периоды.
Шобеков М. Ҳисобгирии молиявӣ. Китоби дарсӣ / М. Шобеков, М.У. Бобоев, Т.Т. Чонбеков. – Душанбе: ЧДММ «Дақиқӣ», 2014. – 400 с. С. 259.	Расходы – это уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов или возникновения обязательств в следствии перемещения или производства продукции, оказания услуг или осуществления другой деятельности.

Источник: Составлено автором на основе анализа научной литературы.

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Республике Таджикистан, утвержденное Министерством финансов от 08.02.2003 года № 9, операционная деятельность – это основная деятельность предприятия, а также другие виды деятельности, не являющиеся инвестиционной или финансовой деятельностью [106]. В то же время согласно ПБУ 7/2001 расходами отчетного периода признаются либо уменьшение активов, либо увеличение обязательства, что приводит к уменьшению собственного капитала

предприятия (за исключением уменьшения капитала вследствие его изъятия или распределения собственниками), при условии, что эти расходы могут быть достоверно оценены [112].

Однако точного определения понятия «операционные затраты» в положениях не приведено, поэтому целесообразно установление сущности затрат операционной деятельности, представленное в табл. 1.5.

Таблица 1.5. - Морфологический анализ определений понятия «операционные затраты»

Ключевое слово	Цель в рамках определения	Конкретизация определения	Источник
Основная составляющая	расходы предприятия, включающие производственную себестоимость реализованной продукции, административные расходы, расходы на сбыт, прочие операционные расходы	отсутствует	Ковалев В. В. Финансовый менеджмент: теория и практика. М.: Проспект, 2016.: 1104 с. с. 495-498
Стоимость	операций	осуществление элементарных производственных функций	Словарь терминов по управленческому учёту URL: http://management_accounting.academic.ru/341 .
	осуществление коммерческой деятельности	отсутствует	
Затраты	и платежи за определенный период времени	проведение финансовых и хозяйственных операций	Энциклопедический словарь экономики и права.URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/dic_economic_law/9774
	повседневные	ведение бизнеса, производство продуктов и услуг	Операционные затраты. URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/ruwiki/1076475/
	на содержание, специализированных организаций	проведение мер общегосударственного характера	Большой бухгалтерский словарь / ред. А.Н. Азрилияна. Москва: Институт новой экономики, 1999. 574 с. с. 350
	объединений, предприятий, непосредственно связанных с расширением производства и не включающихся в себестоимость продукции	отсутствует	Большой бухгалтерский словарь / ред. А.Н. Азрилияна. Москва: Институт новой экономики, 1999. 574 с. с. 350

Продолжение таблицы 1.5			
	понесены в ведении бизнеса, таких как продажи и администрации, в отличие от производства	отсутствует	Operating costs. URL: http://www.investorwords.com/3458/operating_costs.html .
	понесенные изо дня в день в течение осуществления нормальной обычной деятельности предприятия	отсутствует	Operating costs. URL: http://www.investinganswers.com/financial-dictionary/financial-statement-analysis/operating-expense-2792 .
	некапитальные, понесенные предприятием в нормальных операциях, таких как зарплата или арендная плата	отсутствует	Business Encyclopedia. Operating expenses. URL: https://www.business-case-analysis.com/operating-expenses.html .
	включают денежные затраты на производство товара, его продажу, управление компанией, выплату процентов по привлеченным вкладам и кредитам, уплату налогов, административные и другие расходы	отсутствует	Словарь экономических терминов. URL: http://economylit.online/obshchie-raboty_719/rashodyi-operatsionnyie-32477.html
	связанные с заключением действиях осуществлением, включающими затраты на поиски выбор партнеров, оформление, подписание сделок, контроль за их выполнением	отсутствует	Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь URL: https://tochka.com/info/glossary
уменьшение экономических выгод	от осуществления операций по производству и реализации продукции (товаров, работ, услуг) и других операций (кроме финансовых и инвестиционных)	уменьшение собственного капитала	Шобеков М. Ҳисобгири молиявӣ. Китоби дарсӣ / М. Шобеков, М.У.Бобоев, Т.Т. Ҷонбеков. – Душанбе: ҶДММ «Дакиқӣ», 2014. – 400 с. С. 259.
себестоимость товаров (работ, услуг)	состоит из затрат, прямо связанных	производство товаров	Налоговый кодекс Республики Таджикистан. URL: https://andoz.tj/Legislation/TaxCode

Источник: Составлено автором на основе анализа научной литературы.

Определение издержек операционной деятельности вытекает из самого определения издержек, их особенностью является то, что они появляются в процессе воплощения основной деятельности компании. Также есть различие

в отечественных и зарубежных источниках по отношению к себестоимости к операционным расходам, однако считаем, что все же себестоимость продукции (товаров, работ, услуг) возникает при основной деятельности, которая относится к операционной деятельности, поэтому и себестоимость – это операционные расходы. Отождествление затрат и стоимости нецелесообразно, так как стоимость может включать не только затраты операционной деятельности, но и другие виды, а также риски или возможные затраты. Кроме того, денежные расходы и платежи являются расходами, однако фактически не понесенными расходами операционной деятельности. Также можно увидеть связь расходов с заключением сделок и их совершением, включающих затраты на поиск и выбор партнеров, оформление, подписание сделок, контроль за их выполнением, однако это транзакционные расходы, такое сходство можно объяснить тем, что большинство транзакционных расходов отражают как раз в составе расходов операционной деятельности. То есть большинство определений раскрывают сущность затрат операционной деятельности неполно, с акцентированием на тот или иной процесс без учета специфики деятельности того или иного предприятия. Поэтому можно заключить, что операционные расходы гостинично-ресторанного комплекса – это основная составляющая расходов (кроме финансовых и инвестиционных), приводящих к уменьшению экономических выгод, и понесенных при оказании основных услуг по временному проживанию и организации питания с обязательным ассортиментом дополнительных услуг в зависимости от категории гостиниц с целью получения дохода.

В зависимости от того, как будет организован учет расходов на предприятии, будет зависеть именно значение затрат, влияющее на прибыльность и конкурентоспособность этого предприятия, однако для того, чтобы организовать или улучшить тот или иной участок учета, необходимо понять, как принято учитывать расходы на настоящее время.

Для определения себестоимости гостиничных услуг следует использовать методические рекомендации по ее формированию в родственных отраслях, в которых определен состав и классификацию расходов, для гостинично-ресторанного бизнеса это «Положение по калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях и организациях Республики Таджикистан, введенный Постановлением Правительства Республики Таджикистан №210 от 12 мая 1999 года» [107]. Однако для установления структуры расходов необходимо выделить особенности деятельности предприятий гостинично-ресторанного комплекса с точки зрения влияния на характер и структуру расходов, ведь в Таджикистане министерствам и ведомствам закреплено право урегулирования вопроса классификации расходов путем утверждения соответствующего инструктивного обеспечения для его использования на предприятиях с учетом особенностей. учета калькулирования себестоимости продукции (работ и услуг) в разных отраслях экономики в соответствии с отраслевыми стандартами. Для гостиниц и ресторанов характерны следующие особенности, учитывающие при учете расходов, обобщенных нами при исследовании:

- обычно расходы классифицируются одновременно по статьям калькуляции и частично по экономическим элементам;
- существует группа расходов, имеющих сезонный характер или возникающих редко вследствие неравномерности потребления гостиничных услуг и продукции ресторана [146];
- расходы возникают в момент предоставления услуги;
- потребность учесть расходы по месту возникновения;
- наличие широкого спектра предоставляемых услуг (основных и дополнительных);
- сочетание процессов производства и предоставления услуг;
- отсутствие незавершенного производства в отелях вследствие невозможности накопления или хранения гостиничных услуг [146];

- большинство расходов носят условно-постоянный характер, то есть прямо не зависят от фактического объема предоставления услуг;
- в структуре расходов гостиниц достаточно велик удельный вес амортизационных отчислений [129, с. 208];
- практически невозможно достоверно оценить расходы, возникающие от предоставления той или иной услуги и необходимые для ее завершения;
- предоставляемые услуги как материальный, так и нематериальный характер;
- свойственный как последовательный характер, так и одновременность предоставления услуг, следовательно, возникающие расходы могут одновременно относиться к нескольким услугам [141, с. 428];
- при распределении затрат на ресурсообеспечение целесообразно использовать различные базы распределения, так как обычно не все помещения в отелях оборудованы приборами, которые позволяют с достаточной точностью определить количество потребленной воды, электроэнергии и т.п. в помещениях, используемых для различных нужд (общего назначения, административные, для обеспечения сбыта);
- процесс обслуживания ограничен во времени;
- в отелях и ресторанах может быть установлен круглосуточный режим работы;
- специализация гостинично-ресторанного комплекса;
- категория гостиницы.

Не считая того, нужно учесть и особенности ресторанной деятельности. Главной отличительной чертой питания как отрасли выступает функция организации потребления. Эта функция характеризует ее специфичность, которая не свойственна ни одной отрасли материального производства и является составной частью единой системы деятельности предприятий. Подсистема организации потребления приводит к созданию в общей системе предприятия определенных подразделений в системе обслуживания, включающих основных и вспомогательных работников, основное и вспомогательное оборудование и основные и вспомогательные помещения [83, с.415]. Также в отличие от производственных предприятий, на

предприятиях ресторанного хозяйства отсутствуют такие элементы производственного процесса, как незавершенное производство и наличие готовой продукции на складе [133, с.256].



Рис. 1.8. Факторы, влияющие на организацию учета расходов, на предприятиях гостинично-ресторанного комплекса

Источник: Составлено автором на основе анализа научной литературы[34].

Поэтому если для ресторанного бизнеса специфично сочетание производственной и торговой деятельности, как было отмечено ранее, то в отелях идет речь о сочетании производственной, торговой деятельности и деятельности по предоставлению большого спектра услуг: от предоставления жилья на ограниченное время.

Однако особенности деятельности того или иного предприятия – это лишь один из многих факторов, влияющих на организацию учета затрат. В работе выделены факторы, которые могут стать причиной изменений учета расходов на предприятиях гостинично-ресторанного комплекса, что представлено на рис. 1.8.

Согласно рис. 1.8., выделяют внутренние и внешние факторы. Может возникнуть ситуация, когда не хватает средств на нужное программное обеспечение или наоборот есть возможность приобрести/разработать программный продукт, который поможет, с одной стороны, упростить учет затрат, с другой, увеличить объем полезной информации, поэтому организуют учет исходя из того, что налицо, ведь методы учета вручную использовать трудно и некстати, а соответствующего программного обеспечения может и не быть. От специализации работ, особенностей технологий приготовления блюд также зависит и количество подразделений, и какие подходы к учету затрат целесообразно приводить в учетной политике.

Организационная структура управления показывает, сколько подразделений и кадров налицо на предприятии, что влияет, с одной стороны, на распределение расходов между подразделениями, с другой стороны, на кадровые ресурсы, на которые также влияет и степень централизации управления. Также следует учитывать, что учет расходов отличный на предприятиях в зависимости от формы собственности. Кроме того, в зависимости от выбранной системы налогообложения зависит и необходимость ведения учета тех или иных расходов, ведь на упрощенной системе налогообложения такого требования нет для физических лиц-предпринимателей, поэтому если это не приводит к уменьшению налоговых обязательств и не противоречит законодательству, то директора обычно экономят на качественном учете расходов и ведут лишь отдельные участки, и это не всегда системно. Информация об особенностях учета расходов должна отражаться в приказе об организации бухгалтерского учета и учетной

политике предприятия, поэтому если уже отмечены какие-либо особенности ведения учета, то они должны выполняться. Также возможна ситуация, когда маркетинговый отдел требует определенной информации о тех или иных расходах, поэтому их учет организуют таким образом, чтобы не только зафиксировать фактические расходы, но и сформировать суммы по тем расходам, значение которых хотят знать менеджеры и маркетологи.

Что касается кадровых ресурсов, то здесь влияние однозначно: в зависимости от квалификации, количества и качества рабочих мест напрямую зависит организация как учета затрат, так и любого участка. Внешние факторы делятся, прежде всего, на национальные и международные. Национальные факторы формируются в пределах страны, международные, соответственно, за пределами страны (например, принятие нового международного стандарта по учету расходов). Так, политическая нестабильность приводит к экономической нестабильности, которые вместе становятся причиной теневой экономики, что в свою очередь становится фактором искажения бухгалтерских данных и построения такой системы учета, которая фиксировала бы «нужные» расходы и скрывала «ненужные». Принятие законов, стандартов больше всего влияет на учет расходов, ведь учет ведется, прежде всего, исходя из норм законодательства.

Следует отметить, что от социального уровня потребителей зависит спрос, который влияет на доход предприятия, а значит, и на его расходы, поэтому считаем уместным косвенное влияние этого фактора подчеркнуть. Развитие информационных технологий позволяет упростить учет затрат, поэтому от качества программного обеспечения зависит качество ведения учета затрат. При этом возможны открытия именно в отрасли, в которой предприятие работает, что не может не влиять в дальнейшем на его расходы, а значит и учет.

От отношений с поставщиками зависит пакет предоставляемых документов, а в зависимости от оформления документов определяются основания для признания расходов. Если индустрия гостеприимства начнет

процветать, улучшатся условия для ведения гостинично-ресторанного бизнеса, что приведет к увеличению ежегодных расходов и возникновению новых, которые необходимо будет отражать в учете. Для становления информации более понятной инвесторам как нынешних, так и потенциальных, могут применять те или иные подходы к учету затрат. Однако следует не забывать об ограниченности ресурсов (материальных, трудовых и т.п.), что необходимо учитывать и наиболее рационально распределять имеющиеся ресурсы, что также может повлиять на избрание того или иного подхода к учету затрат. Таким образом, можно заключить, что для организации учета затрат является важным установление особенностей деятельности того или иного предприятия, однако на учет затрат в целом влияет много факторов как во внутренней среде, так и из внешней, которые необходимо учитывать.

Ограниченность ресурсов нами отнесена как к внутренним, так и к внешним факторам. Это объясняется тем, что, с одной стороны, на предприятии может быть недостаточно, например, персонала для осуществления деятельности, с другой стороны, может быть ограниченность экономических ресурсов за пределами предприятия, например, дефицит информации, что приводит к проблеме информационной асимметрии или недостаточность тех или иных природных ресурсов на макроуровне. Следует отметить, что ограниченность ресурсов во внешней среде приводит к ограниченности ресурсов непосредственно на предприятии.

От социального уровня потребителей зависит успех гостинично-ресторанного бизнеса, потому что спрос на услуги формирует именно желание клиентов принять те или иные услуги, однако не необходимость, поэтому при падении социального уровня будут снижаться и доходы предприятий гостинично-ресторанного комплекса.

Индустрия гостеприимства напрямую зависит от географического положения, природных ресурсов, климата, поэтому эффективность деятельности предприятий гостинично-ресторанного комплекса зависит от

природных факторов, ведь если ухудшение условий пребывания в городе, то туристическая привлекательность уменьшается, а значит и количество гостей. Следует добавить, что ограниченность ресурсов как внешний фактор, социальный уровень потребителей и природные факторы влияют прямо на деятельность предприятий гостинично-ресторанного комплекса, а на учет расходов – опосредованно, так как от влияния этих факторов возникают те или иные хозяйственные операции, которые уже прямо влияют на учет издержек. От социального уровня потребителей зависит успех гостинично-ресторанного бизнеса, потому что спрос на услуги формирует именно желание клиентов принять те или иные услуги, однако не необходимость, поэтому при падении социального уровня будут снижаться и доходы предприятий гостинично-ресторанного комплекса.

В результате влияния вышеупомянутых факторов с целью повышения эффективности деятельности возникает необходимость повышения уровня качества и культуры обслуживания, а также конкурентоспособности на рынке, поэтому гостинично-ресторанные комплексы стали предлагать не только высокий уровень комфорта в виде временного расположения и организации питания, но и широкий спектр дополнительных услуг, который постоянно расширяется. К этому перечню можно отнести обеспечение питанием и напитками (специальные заказы), парковки, услуги прачечной, бассейнов и тренажерных залов, мест для отдыха и развлечений, а также конференц-залов и мест для проведения совещаний [27, с.188]. В зависимости от вида и категории гостиницы перечень дополнительных услуг значительно отличается.

Гостиницы категории "5 звезд" должны предоставлять все дополнительные услуги самостоятельно через широкую сеть собственных подразделений (ресторан, кафе, бар, спортивный зал, косметический салон, магазины, бассейн, бюро разных видов услуг и т.п.). Следовательно, можно выделить такие дополнительные услуги, предоставляемые гостинично-

ресторанными комплексами (рис. 1.9). Следует отметить, что приведенные примеры услуг не окончательны, то есть их перечень неисчерпаем.

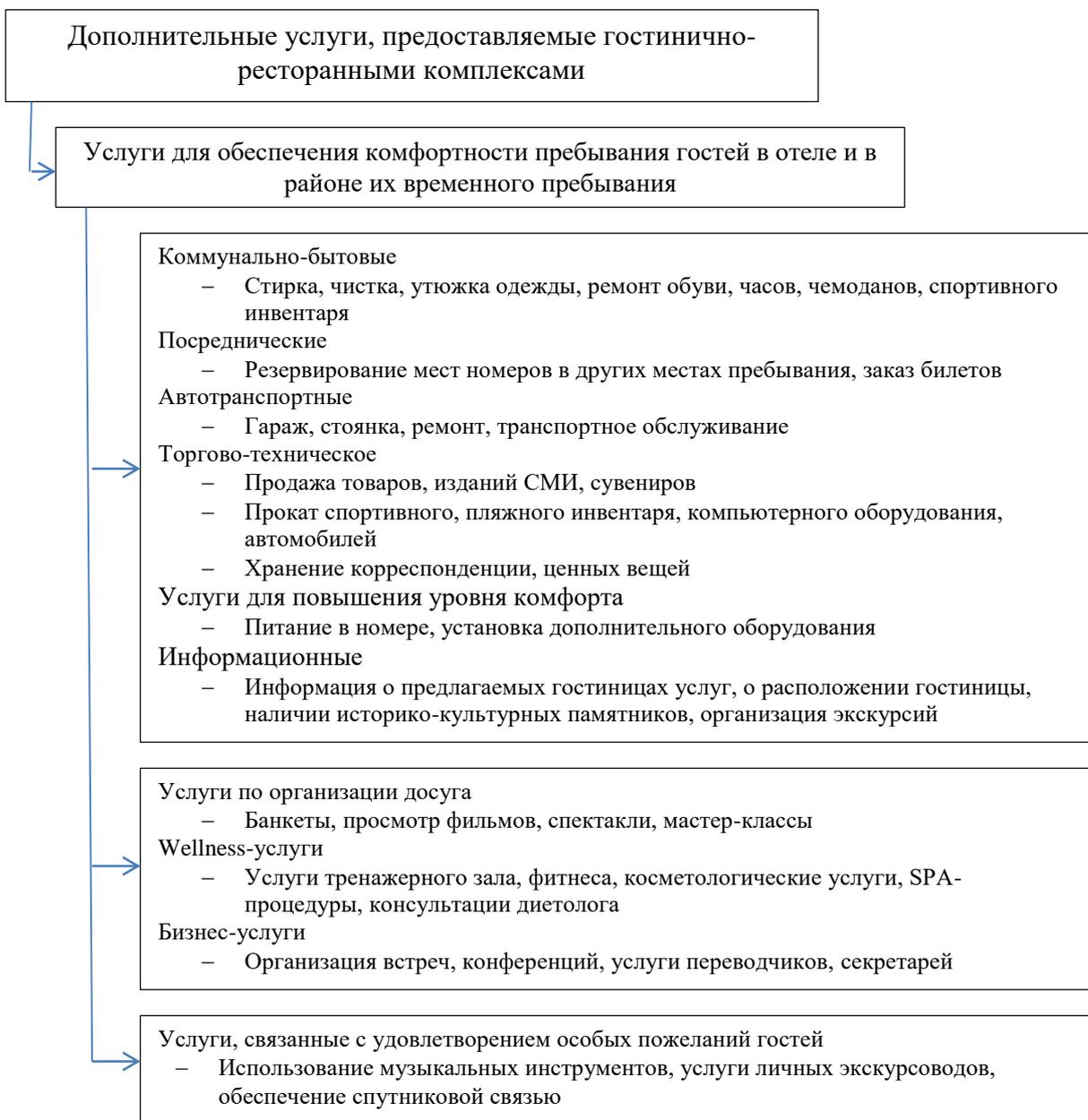


Рис. 1.9. Перечень дополнительных услуг, оказываемых предприятиями гостинично-ресторанного комплекса

Источник: Составлено автором на основе анализа научной литературы [27].

В соответствии с дополнительными услугами возникают и дополнительные расходы, связанные с предоставлением таких услуг. Такие расходы носят разный характер, и потому не все будут относиться к себестоимости реализуемых услуг. При этом следует не забывать о принципе соотношения доходов и расходов, что необходимо учитывать при отнесении

позиции к тем или иным расходам. Поэтому нужно сначала установить, какие услуги являются основными, а какие дополнительными, и что включают в себя. Тогда стоимость основных услуг будет отражаться в составе себестоимости реализуемых услуг, а стоимость дополнительных услуг – как прочие расходы операционной деятельности. Следовательно, в зависимости от того, как рассматривать дополнительные услуги и к каким видам деятельности их относить будут возникать те или иные доходы и, соответственно, расходы от их предоставления.

Таким образом, можно заключить, что каждая оказанная услуга не только имеет свою специфику, но и отражаться в учете будет в зависимости от того, как прописано в учредительных документах. Это означает, что в таком случае достаточно трудно юридически оформить все тонкости, однако неверное оформление или рассмотрение тех или иных услуг будет означать неправомерное получение дохода от таких услуг или может возникнуть риск того, что при проверке налоговые органы откажут во включении расходов от предоставления услуг в состав налоговых расходов.

Экономический подход к определению затрат исходит из их экономической природы (как затраты на простое воспроизводство используемых ресурсов), а не из характера и источников возмещения. Расходы, как общеэкономическая категория, характеризуют использованием ресурсов и сил природы при ведении хозяйственной деятельности. Признание расходов с позиции экономической теории сопровождается фактом выбытия средств или расходования ресурсов независимо от даты возникновения обязательств. Рассматривая сущность экономической категории «расходы» Т. Ю. Дружиловская, отмечает употребление этого термина при использовании только тех ресурсов, которые при определении прибыли субъекта хозяйствования за отчетный период ставятся в соответствие доходам [40, с 42]. На общественно-экономическом значении категории «расходы» настаивают ученые Грибанов А.А., и Кудинова М.В. и рассматривают расходы в тесной связи с прибылью. Они акцентируют

внимание на отражении затрат «в изготавливаемой предприятием общественно-полезной продукции, которой требует рынок. То есть, потребляя ресурсы – материальные, трудовые, энергетические и тому подобное, предприятие имеет возможность получать экономический эффект в виде прибыли» [35, С. 84].

Материальной концепции в определении затрат придерживаются отдельные экономисты, видя в них «...стоимостное выражение абсолютной величины применен-потребляемых ресурсов, необходимых для осуществления производственно-хозяйственной деятельности предприятия и достижения им поставленной цели; это понятие, которое характерно для деятельности любого предприятия или организации, юридического или физического лица» [26, с.109]. Определение расходов хозяйственной деятельности субъектов по мнению Г. С. Клычовой и, Р. Р. Хайруллина обосновываются совокупностью затрат живого и овеществленного труда на производство продукции [65, с.34]. И. О. Бланк понимает под расходами потребление трудовых, материальных и финансовых ресурсов, то есть они рассматривают расходование еще и финансовых ресурсов [15, с.20]. Характер рассматриваемых расходов «... в денежном выражении объема ресурсов за определенный период, использованных на реализацию товаров, и трансформируется в торговые расходы и себестоимость услуг» [51, с. 313] рассматривает А.Р. Измаилова. Исследователи акцентируют внимание, что исследуемая категория прямо влияет на цель предприятия – прибыль.

Понимание экономической сущности затрат имеет важное значение для эффективного управления ими. Поэтому соглашаемся с научным мнением Т. А. Литвинюк и К. С. Носко, которые для управления расходами, предлагают различать понятия «расходы», «издержки», «затраты» и «себестоимость». В отношении расходов они отмечают, что «расходы относятся к операционной деятельности предприятия, его денежных потоков, поскольку возникают в процессе его текущей операционной деятельности и требуют для своей оплаты денежных средств» [72, с. 308].

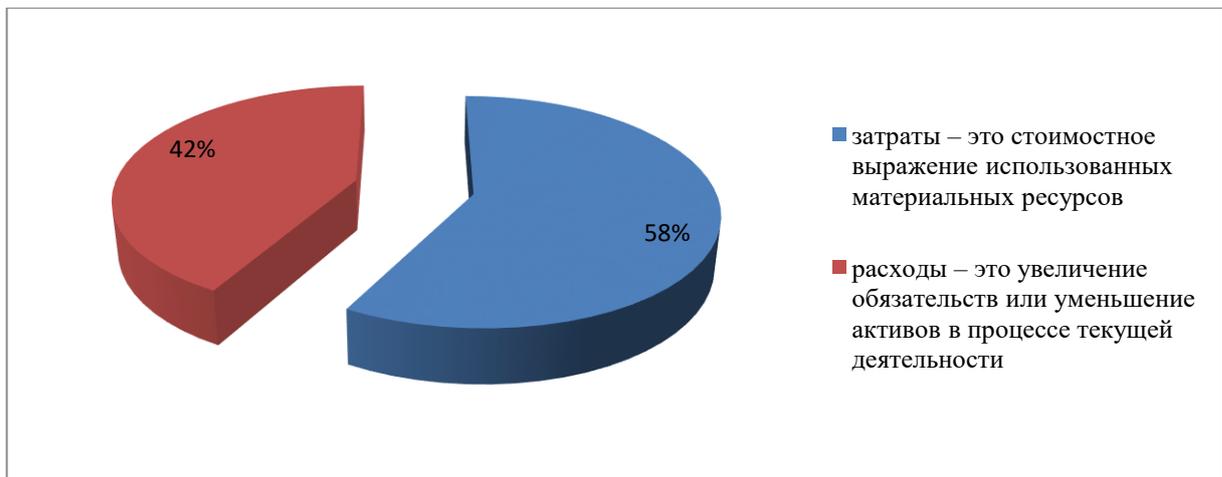


Рисунок 1.10. Диаграмма научной мысли относительно трактовки категории «затраты»

Источник: Составлено автором на основе анализа научной литературы

Кроме того, рассматривая различные точки зрения на определение учеными сущности категории «издержек», можно выделить определенные сложившиеся группировки по направлениям, а именно: собственно экономический характер, то есть издержки – это олицетворение стоимости; сугубо материалистическое направление, а именно – издержки в качестве денежного выражения; а также направление действия – издержки как процесс (рис. 1.11.).

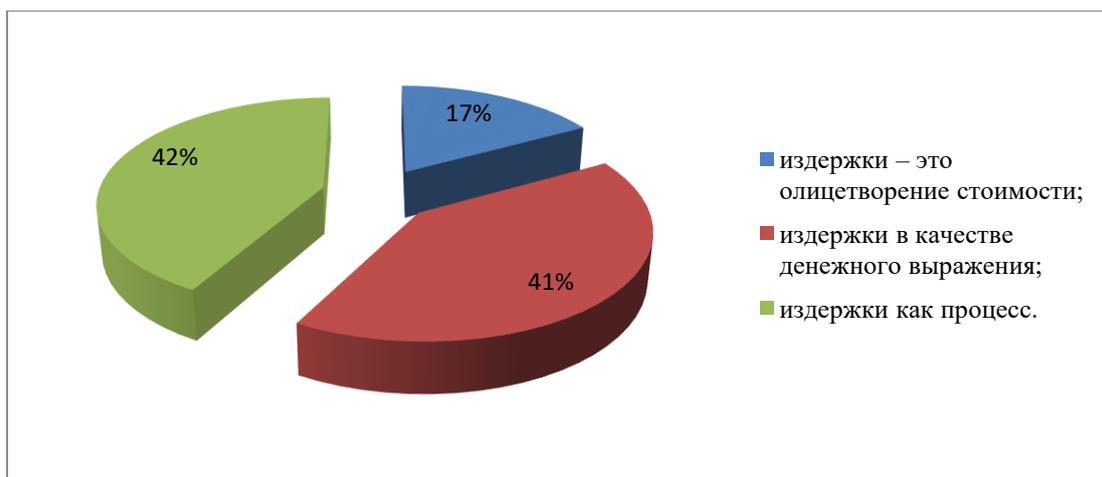


Рисунок 1.11. Группировка определения затрат с разных точек зрения ученых

Источник: Составлено автором на основе анализа научной литературы

Анализ экономической и учетной интерпретации расходов, позволил выявить основу их понимания, в рамках которого на основе

декомпозиционного метода выделены ключевые понятия: активы, обязательства, экономическая выгода, амортизация, потребление, процесс, капитал, ресурсы, доход. Это позволяет утверждать, что понимание затрат неоднозначно, а все приведенные ключевые понятия взаимосвязаны и дополняют друг друга. Это дает возможность нам сформулировать понятие расхода, которое консолидирует и обобщает экономические и учетные аспекты категории [61, с. 44]. Согласно нашей научной позиции, расходы – это уменьшение (или амортизация) активов в процессе их потребления с целью получения дохода или увеличения обязательств, что приводит к уменьшению экономической выгоды в отчетном периоде.

В рамках предмета исследования считаем необходимым проанализировать экономическую сущность категории «затраты» как объекта бухгалтерского учета и определить ее характерные особенности, учитывая специфику деятельности предприятий ресторанного хозяйства. Так, для таких субъектов хозяйственной деятельности Ю. А. Бабаев и А. М. Петров предлагают трактовать расходы как «...денежная форма потраченных за определенный период задействованных факторов производства, необходимых для осуществления предприятием своей производственной и сбытовой деятельности» [10, с.222]. Ученые настаивают на интегрированном понятии, которое включает в себя издержки производства, издержки обращения (реализации), а также расходы по организации потребления, при этом отмечают, что к затратам производства относится более половины всех расходов – до 55%. Соглашаемся с авторами относительно некорректного определения термина «издержки производства» для предприятий ресторанного хозяйства, поскольку они не составляют себестоимость готовой продукции, а являются затратами, которые связаны с процессом ее изготовления. Для нужд учета ресторанного хозяйства Е.А. Панова определяет: «затраты - это денежная форма потраченных за определенный период ресурсов, необходимых для осуществления предприятием процессов

производства и реализации собственной продукции и покупных товаров, а также организации их потребления» [104, с. 108].

О. С. Громова и Е. В. Конвисарова трактуют издержки производства в качестве «материальных затрат на изготовление продукции собственного производства», а термин «издержки обращения» в свою очередь раскрыт через признание в этом контексте «расхода материальных, денежных и трудовых ресурсов, связанных с процессом обращения (приобретение, реализация) готовой продукции и товаров, выраженных в денежной единице» [36, с. 394].

Специфика деятельности предприятий ресторанного хозяйства, их миссия, хозяйственные процессы и полученный конечный продукт позволяет выделить характерные особенности затрат, которые повлияют в дальнейшем на их определение и классификацию. Спектр функций, выполняемых на исследуемых предприятиях, значительно шире, чем в других субъектах бизнеса. Это приводит к возникновению затрат на обслуживание процесса собственного производства продукции, на реализацию продукции собственного производства и покупательских товаров, на организацию питания потребителей. Характерным для предприятий ресторанного хозяйства является значительный объем транспортных расходов (транспортно-заготовительные расходы, транспортные расходы на доставку продукции клиентам, транспортные расходы на торжественных праздниках). К специфическим особенностям также следует отнести признание и формирование затрат на кейтеринговое обслуживание (расходы на культурно-развлекательные услуги, оказание сервисных услуг). Кроме того, в процессе деятельности предприятий ресторанного хозяйства, выполняющих функции кейтеринга, возникают расходы на краткосрочную аренду помещения и оборудования. Особенности расходов операционной деятельности предприятий ресторанного хозяйства с функциями кейтеринга представлены на рисунке 1.12.

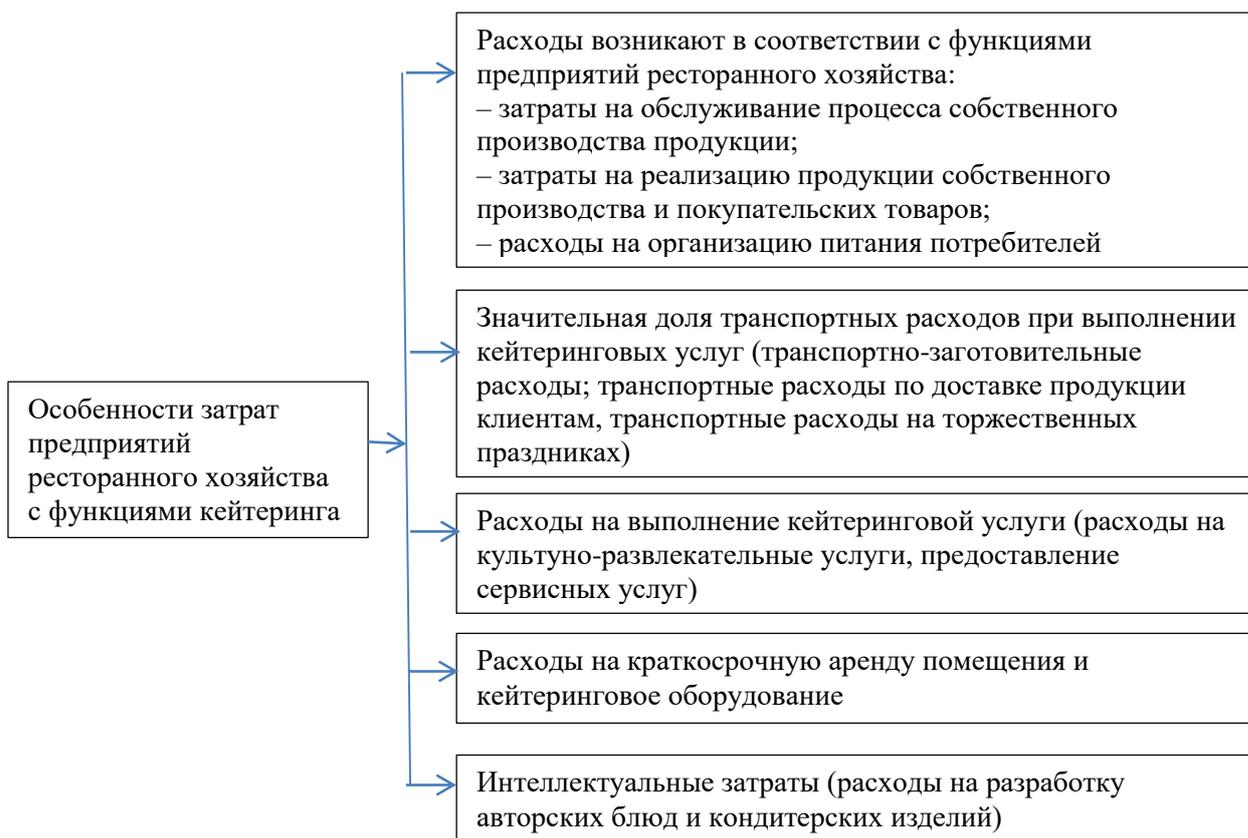


Рисунок 1.12. Особенности расходов операционной деятельности предприятий ресторанного хозяйства с функциями кейтеринга (определено автором)

Источник: Составлено автором на основе анализа научной литературы [10:105]

Считаем, с точки зрения организации бухгалтерского учета, расходы предприятий ресторанного хозяйства – «использованы материальные ресурсы и амортизация необоротных активов в процессах торгово-производственной деятельности в денежном измерении, либо увеличение обязательств в отчетном периоде с целью получения дохода».

Рациональная организация учета затрат служит генератором расширения информационной базы для принятия управленческих решений, поэтому требует детализации и повышения аналитичности информации и с целью реализации функций управления предприятием. Это обеспечит систематизацию затрат по определенным классификационным признакам с учетом специфики деятельности предприятий ресторанного хозяйства. «Классификация затрат - это распределение и одновременное объединение

различных затрат, однородных по определенным признакам. Классифицировать - значит отнести расходы к одному виду» [81, с.148].

Сегодня существуют разнообразные классификации затрат в разрезе аналитических признаков, которые широко представлены в научной литературе. Традиционно в классификации расходов удовлетворяют потребности финансового учета, выделяя следующие признаки:

- «по экономическим элементам (материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные мероприятия, амортизация, прочие операционные расходы); по степени однородности (простые (одноэлементные), комплексные); по калькуляционным статьям;

- по отношению к технологическому процессу (основные, накладные); по способу включения в себестоимость продукции (прямые и косвенные); по охвату планирование (плановые, внеплановые)» [60, с. 80].

Несмотря на все имеющиеся достижения ученые, для практических целей управления не существует единой согласованно-интегрированной системы классификации расходов. Поэтому специалисты по бухгалтерскому учету предприятий ресторанного хозяйства должны использовать приобретенный научный опыт для нахождения такой классификации расходов, удовлетворяет информационные потребности для организации управленческого учета затрат и составления отчетности, контроля и принятия эффективных решений.

Сегодня для целей управленческого учета базовой является классификация затрат по направлениям учета (оценка запасов и определение финансовых результатов, принятие управленческих решений, контроль выполнения), которая была предложена К. Друри [39]. Данная классификация адаптирована современными учеными Таджикистана, которые занимаются проблематикой организации управленческого учета в принятии решений и изменяется (совершенствуется) в зависимости от целей и потребностей управления в меняющейся экономической среде. В процессе управления затратами также применяют классификацию затрат, которая

нашла свое отражение в монографиях ведущих ученых-экономистов С.Ф. Низомова [90], К.Х. Хушвахтзода [50], М.В. Калемуллоева [53], где каждый из авторов пытается усилить аналитичность расходов с помощью дополнительных классификационных признаков с учетом потребностей и функций системы управления предприятием различных отраслей экономики страны. Однако, применительно к ресторанному хозяйству отдельных научных исследований среди трудов отечественных ученых не наблюдается.

Проведенные исследования позволили обобщить подходы представителей научного круга к классификации затрат для целей управленческого учета (в таблице 1.6.) и определить долю мнений авторов в отношении отдельных видов расходов (в процентах), встречающиеся в литературных источниках (рис. 1.13.).

Таблица 1.6. - Обобщение мнений ученых относительно классификации затрат для целей управленческого учета

Виды расходов / Авторы	Низомо в С.Ф.	Барфиев К.Х.	Рахимов С.Х.	Друри К.	Хорнгрен Ч.	Вахрушина М. А.
Релевантные/ Нерелевантные	+	-	-	+	+	+
Постоянные/ Переменные	+	+	+	+	+	+
Маржинальные/ Средние	-	-	-	+	+	+
Действительные/ Возможные		-	-	+	+	+
Контролируемые/ Неконтролируемые	+	+	+	+	+	+
Пропорциональные /прогрессивные /Дегрессивные	-	-	-	+	+	+
Плановые /Неплановые	+	+	+	-	-	-
Дискреционные	-	-	-	+	+	+
Продуктивные (эффективные) /Непродуктивные (неэффективные)	+	+	-	+	+	+
По месту возникновения	+	+	-	+	+	+
Производственные /Непроизводственные	+	+	+	+	+	+
Регулируемые /Нерегулируемые	+	-	-	+	+	+

Источник: Составлено автором на основе анализа научной литературы

Большинство ученых склоняются к выделению в классификациях таких видов затрат, как «постоянные/переменные» (85%), «контролируемые/неконтролируемые» (85%), «релевантные/ нерелевантные» (80 %), отмечая характер их зависимости от объемов производства продукции и принятие решения ответственными лицами управленческого звена предприятия. Для информационной поддержки управленческих решений 65% и 50% исследователей, соответственно, выделяют группы затрат «маржинальные/средние» (зависят от загрузки мощностей) и «истинные/ возможные» (характерным признаком для которых является реальность).

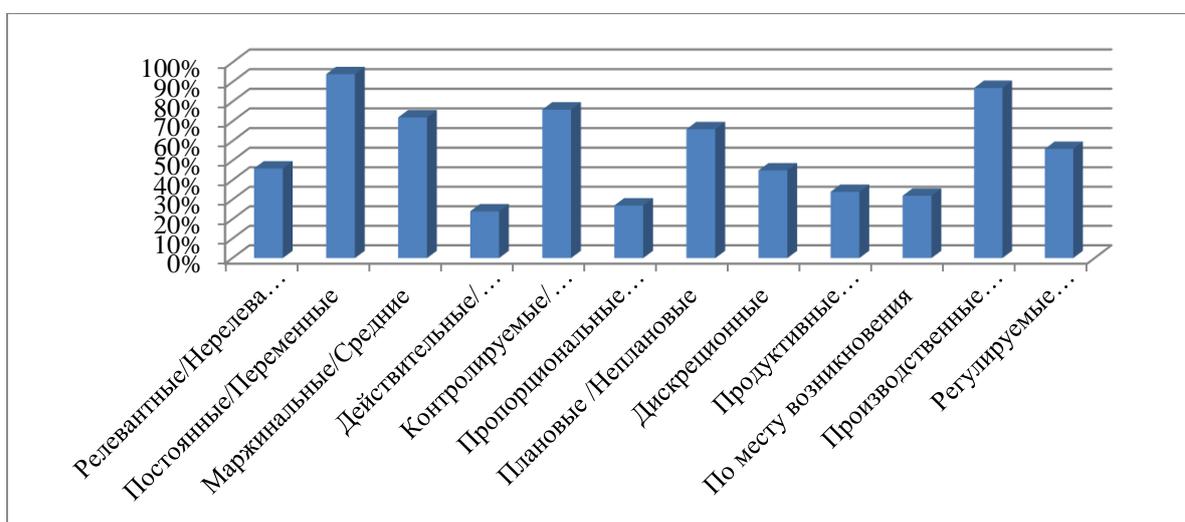


Рисунок 1.13. Обобщение подходов ученых по видам затрат для целей управления

Источник: Составлено автором на основе анализа научной литературы.

Проведенные исследования литературных источников свидетельствуют, что 50 % авторов выделяют продуктивные (предусмотрены технологией и организацией производства) и непроизводительные расходы (возникающие в результате определенных недостатков организации производства, нарушения технологии и тому подобное). Встречаются в предложенных учеными классификациях затрат, но составляют менее 50%, такие виды затрат как " пропорциональные / прогрессивные / дегрессионные "(20%), «плановые /неплановые» (25%)» дискреционные «(15%),» по месту возникновения " (30%), «производственные / непроизводственные» (20%), «регулируемые /нерегулируемые» (35%).

Рассматриваемые аналитические признаки затрат и их виды являются полезными и влиятельными на принятие решений руководителями. Однако организация управленческого учета в предприятиях ресторанного хозяйства, прежде всего, предусматривает выполнение своих функций как подсистемы комплекса управления. Поэтому, на наш взгляд, является более рациональным рассматривать классификацию расходов с целью выполнения следующих функций управленческого учета:

- обеспечение пользователей всех уровней управления информацией, необходимой для текущего планирования, контроля и принятия оперативных управленческих решений;

- формирование информации, которая является средством внутренней коммуникационной связи между уровнями управления и различными структурными подразделениями предприятия;

- оперативный контроль и оценка результатов деятельности внутренних подразделений и предприятия в достижении цели;

- перспективное планирование и координация развития предприятия в будущем на основе анализа фактических результатов деятельности.

Особое влияние на классификацию затрат предприятий ресторанного хозяйства имеет специфика их деятельности, организационная структура и целевое назначение. По этому поводу предлагаем классификацию затрат с учетом указанных функций и специфики деятельности предприятий ресторанного хозяйства, которая будет положена в основу организации управленческого учета затрат предприятий ресторанного хозяйства (рис. 1.14.).

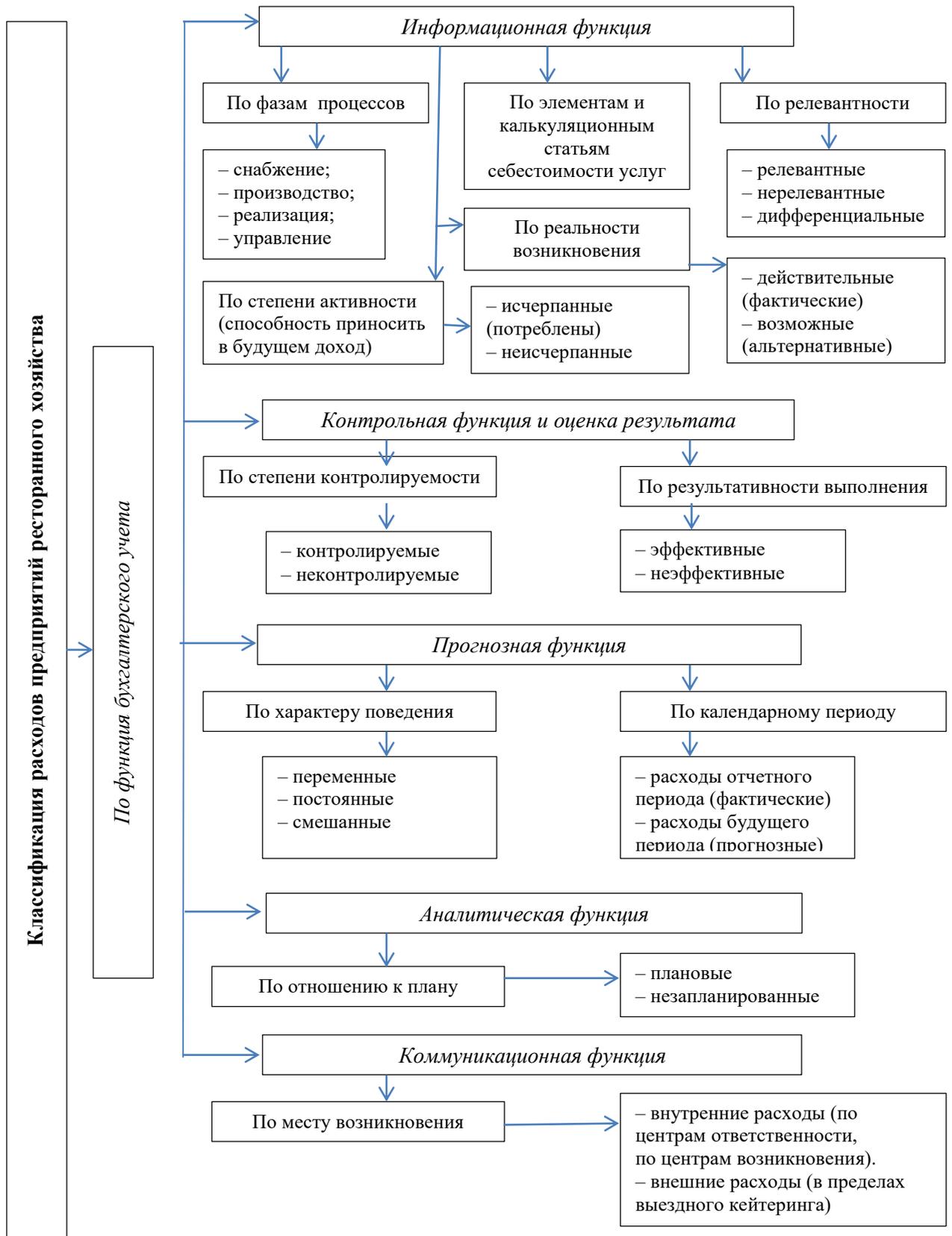


Рисунок 1.14. – Классификация затрат предприятий ресторанного хозяйства с позиции реализации функций управленческого учета

Источник: Составлено автором на основе анализа научной литературы.

Как видим, информационная функция является первоочередной и непосредственно влияет на реализацию других функций учета. Выполняя информационную функцию, целесообразно классифицировать затраты, во-первых, за фазами процессов: затраты снабжения, обслуживания производства, организации потребления продукции, организации кейтеринговых услуг, затраты процесса доставки продукции и тому подобное. Во-вторых, важно разделять расходы по элементам и калькуляционным статьям себестоимости услуг. С помощью такой детализации управленческий персонал получит информацию о расходах в разрезе аналитических признаков и их аккумуляции по видам услуг предприятий ресторанного хозяйства. В-третьих, расходы следует классифицировать по степени релевантности, то есть способность расходов варьироваться в результате принятия определенного управленческого решения. По данному критерию можно выделить такие виды затрат, как релевантные, нерелевантные и дифференциальные. В-четвертых, для определения способности приносить в будущем доход расходы следует классифицировать на исчерпанные (потребленные) и неисчерпаемые. В-пятых, по реальности возникновения необходимо разделять расходы на действительные (реальные) и возможные (альтернативные), которые позволят обосновать и принять оптимальное решение из нескольких альтернатив. В-шестых, расходы в составе информационной функции целесообразно также рассматривать со стороны стоимостного сегмента. Этот аналитический признак позволит сосредоточить внимание на тех видах расходов операционной деятельности предприятий ресторанного хозяйства, которые находятся под влиянием фактора цен. В основном - это материальные затраты. Сегодня в предприятиях ресторанного хозяйства с функциями кейтеринга в расходы в высоком стоимостном сегменте следует относить стоимость израсходованных горюче-смазочных материалов, запчастей, услуги с газоснабжение, отопление, электроснабжение и тому подобное; в среднем – стоимость израсходованных сырья и покупных

товаров в процессе производства блюд и кейтеринговых услуг, арендную плату; в низком – стоимость используемых малоценных и быстроизнашивающихся предметов, расходы на командировки и тому подобное.

Расходы - объект управленческого учета, который требует от руководителей постоянного контроля за их возникновением, а также осуществлять оценку расходов по полученным результатам. Для реализации контрольной функции управленческого учета следует выделять расходы по степени контролируемости-контролируемые и неконтролируемые расходы, а по результативности выполнения – эффективные и неэффективные, что позволит избежать лишних расходов и потерь в процессе выполнения задач хозяйственной деятельности по каждому из ее процессов.

Управленческий учет предполагает построение краткосрочных и долгосрочных планов, прогнозов, бюджетов предприятия через реализацию прогнозной функции. Это требует систематизации расходов по характеру поведения и по календарному периоду, которую целесообразно использовать и для реализации аналитической функции учета. Кроме того, в процессе реализации уже указанной аналитической функции необходимо выделять запланированные и незапланированные расходы с целью определения обстоятельств и виновников относительно последних видов расходов.

Осуществить информационную связь между управленческими уровнями предприятия (или за его пределами, с другими хозяйствующими объектами), а также между функциями управленческого учета позволит коммуникационная функция, при осуществлении которой можно использовать все выше перечисленные аналитические признаки затрат. На наш взгляд, для выполнения этой функции следует разделять расходы по критерию "место возникновения" на внутренние и внешние расходы (например, в соответствии с местом организации кейтеринговой услуги) для принятия соответствующего экономического решения по осуществлению услуги.

Таким образом, предложенная классификация затрат в соответствии с функциями управленческого учета (информационной, контрольной, прогнозной, аналитической, коммуникационной) позволяет разработать организационные модели учета и аудита затрат, благодаря которым участники процесса управления деятельностью предприятий ресторанного хозяйства будут получать расширенную и целево-ориентированную информацию для принятия управленческих решений.

Выводы по первой главе

Исследования основных теоретических положений по управленческому учету расходов операционной деятельности на предприятиях гостинично-ресторанного комплекса как части гостинично-ресторанного хозяйства, что, в свою очередь, является составной частью индустрии гостеприимства, позволяют сделать следующие выводы:

1. Проведен контент-анализ понятия «гостинично-ресторанное хозяйство», а также критический анализ понятий «гостинично-ресторанное хозяйство», «гостинично-ресторанное хозяйство», благодаря чему установлено, что гостинично-ресторанные комплексы состоят из нескольких объектов, что могут выступать самостоятельными субъектами хозяйствования, осуществляющими деятельность по предоставлению услуг по временному проживанию и питанию, а также обслуживание (гостинично-ресторанное хозяйство) и являются составной частью гостинично-ресторанного хозяйства, входящего в индустрию гостеприимства. Сформулировано определение «гостинично-ресторанное хозяйство» как коллективные средства размещения, которые включают в себя гостиницы и заведения ресторанного хозяйства, предоставляющие гостиничные услуги по временному проживанию и организации питания с обязательным обслуживанием и дополнительные услуги по организации досуга в зависимости от категории отеля. Особенности деятельности предприятий гостинично-ресторанного комплекса.

2. В ходе исследования установлено, что в мире индустрия гостеприимства имеет высокий доход и стремительные темпы развития, появляются и развиваются дополнительные услуги, кроме проживания и питания, мотели и кемпинги, молодежные базы. Сравнительно количество субъектов хозяйствования, занимающихся размещением и организацией питания 2019-2024 гг. Определены причины соответствующего состава хозяйствующих субъектов, занимающихся временным размещением и организацией питания. Проанализирована динамика изменений в количестве предприятий, занимающихся временным размещением и организацией питания, по сравнению со всеми предприятиями страны. Кроме того, были определены особенности категоризации гостиниц и других объектов, предназначенных для предоставленных услуг по временному размещению (проживанию), и установлено, что не всем гостиницам присвоена категория, которая не может не отмечаться в качестве услуг.

Также проанализирована рентабельность операционной деятельности гостиниц и ресторанов в Таджикистане, в частности, динамика затрат и результатов операционной деятельности гостиниц и ресторанов. Сделаны выводы по убыточности гостинично-ресторанного бизнеса в результате постоянного увеличения расходов и необходимости установления контроля соблюдения законодательства страны.

3. С помощью морфологического анализа определены сущность затрат операционной деятельности и выделены основные виды затрат, которые возникают при оказании основных и дополнительных услуг. Уточнено, что расходы операционной деятельности гостинично-ресторанных комплексов – это основная составляющая расходов (кроме финансовых и инвестиционных), приводящих к уменьшению экономических выгод, и понесенных при оказании основных услуг по временному проживанию и организации питания с обязательным ассортиментом дополнительных услуг в зависимости от категории гостиницы с целью получения дохода. Выделены факторы, влияющие на учет затрат, а также состав затрат операционной

деятельности, возникающих при предоставлении основных и дополнительных затрат.

4. В результате проведенного анализа установлены внутренние и внешние факторы, влияющие на изменения порядка ведения учета расходов на предприятиях гостинично-ресторанного комплекса.

5. Систематизированы основные классификационные признаки затрат ресторанно-гостиничного хозяйства с объединением по разным аспектам, которые выделены разными учеными с предложением собственных. Сделано вывод, что затраты гостиничных хозяйств становятся следствием друг друга или взаимосвязаны, они необходимы для организации адекватной системы бухгалтерского учета на предприятии, специфику деятельности которого следует учитывать.

Основные результаты исследований, представленные в разделе 1, опубликованы в научных работах автора [2; 3; 4; 6; 7; 9;].

ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА УЧЕТА ЗАТРАТ ПРЕДПРИЯТИЙ РЕСТОРАННОГО ХОЗЯЙСТВА

2.1. Организационные аспекты управления затратами предприятий ресторанного хозяйства

Современная экономическая ситуация характеризуется динамическими изменениями во внешней среде, интеграционными процессами, ускорением темпов научно-технического прогресса, что существенно влияет на функционирование системы управления, которая является основой эффективной деятельности предприятий индустрии гостеприимства. «Управление-это процесс координации деятельности для достижения целей предприятия» [147, с.18]. А хорошо организованное управление является необходимой составляющей успешной работы в условиях жесткой деловой конкуренции.

Необходимым условием деятельности каждого предприятия являются расходы, а признание и их размер существенно влияют на финансовый результат. Поэтому результативность объектов хозяйствования во многом зависит от экономически грамотного использования всех видов ресурсов, что обуславливает необходимость применения системы управления затратами с учетом отраслевой специфики предприятий ресторанного хозяйства.

Процессы управления расходами органически связаны с информацией, различной по характеру и экономическому назначению. Современная учетная система является генератором информации о всех процессах хозяйственной деятельности, а данные оперативного учета о затратах всегда были и остаются основой для контроля, анализа, планирования, а также разработки и реализации управленческих решений. Это связано с тем, что одна из главных функций бухгалтерского учета является информационная, сущность которой заключается в предоставлении необходимой и достоверной информации пользователям. Руководители управленческого звена должны быть обеспечены своевременной информацией, необходимой

для управления затратами и получения желаемых результатов в условиях роста динамичности и непредсказуемости рыночной среды. Все это требует создания качественной информационной инфраструктуры в предприятиях ресторанного хозяйства для управления затратами.

Проведенный анализ литературных источников показал, что современная методология управления затратами сформировалась под влиянием разработок ученых-экономистов различных научных школ и течений и свидетельствует о том, что существует довольно разная трактовка понятия «управление затратами», однако в каждом определении авторы придерживаются системного или процессного подхода. В общем виде понятие «управление затратами» рассматривают как процесс целенаправленного влияния на формирование затрат, их поведение на основе реализации функций управления.

Процесс управления расходами предусматривает взаимосвязь затрат и высокий экономический результат предприятия. Это подтверждают Ибрагимова Г.М. и Акчурина А.М., отмечающие, что «... управление затратами – это динамичный процесс, включающий управленческие действия, цель которых заключается в достижении высокого экономического результата деятельности предприятия» [49, с.5-7]. То есть, целью управления расходами является получение прибыли при нормальных условиях хозяйствования и в условиях неопределенности путем выполнения следующих задач: формирование учетно-информационной базы; проведение анализа структуры затрат и определение ее влияния на результаты деятельности предприятия; планирование суммы и уровня затрат; бюджетирование; прогнозирование суммы расходов; организации контроля за процессом возникновения затрат; органическое сочетание оптимизации затрат с высоким качеством продукции или предоставляемой услуги; принятие решений в системе управления.

Согласно основам менеджмента ресторанного хозяйства система управления состоит из подсистем и элементов, которые взаимодействуют в

процессе управления. «Подсистема - это совокупность взаимосвязанных и взаимодействующих элементов, реализующих определенную группу функций» [80, с.47]. Подсистему управления затратами сложно выделить от других подсистем управления предприятием (управление производственными, информационными, трудовыми ресурсами), она является одним из весомых механизмов без фиксации огромного количества связей между ними.

Система управления затратами имеет функциональный и организационный аспект, а ее базовыми компонентами являются управляющая (субъект) и управляемая (объект) подсистемы. Ключевыми структурными элементами управляющей подсистемы предприятий являются работники различного управленческого уровня (директора, менеджеры, бухгалтеры, заведующие производством, ответственные лица за выполнение кейтеринговых услуг предприятий ресторанного хозяйства). Основными функциями управляющей подсистемы являются классические функции управления (планирование, организация, мотивация, контроль), которые могут быть распространены за счет конкретных функций, таких как учет и аудит, анализ, бюджетирование, прогнозирование, координация и тому подобное. А задачами обозначенной подсистемы по определению А. Мирзоалиева и Р. Мухамадрахими являются «...разработка методов менеджмента, благодаря которым она будет влиять на работников (исполнителей), обеспечивая их мотивацию труда, управляя и координируя деятельность» [76, с.135]. Движущей силой управляющей системы управления затратами могут служить методы управления (директ-костинг, стандарт-кост, таргет-костинг, ABC-costing, абзорпшен-костинг, кайзер-костинг, теория ограничений, CVP-анализ, метод EVA т. д), технические средства управления, поведенческие аспекты (внедрение кодекса этического поведения, предоставлении полномочий принимать решения, стимулирование за полученные результаты).

Объектом управления (управляемая система) выступают процессы, операции, явления, возникающие во время хозяйственной деятельности предприятия, которые рассматриваются с учетом расходования ресурсов, то есть осуществления затрат, а предметом управления являются сами затраты. К основным задачам управления затратами можно отнести: идентификацию затрат по их видам, местам возникновения и носителям; определение поведения затрат; расчет абсолютного размера затрат, определение их структуры и динамики в целом по предприятию и по отдельным его структурным подразделениям; формирование себестоимости услуг кейтеринга; формирование и определение суммы затрат по процессам деятельности (приобретение, производство продукции (услуги), реализация, организация потребления); оптимизацию затрат, в частности, транспортных расходов предприятий ресторанного хозяйства с функциями кейтеринга; поиск резервов снижения издержек предприятия при условии сохранения качества произведенной продукции или оказанной услуги; бюджетирование.

Таким образом, определены базовые компоненты подсистем управления затратами, между которыми существует прямая и обратная связь в рамках функционирования системы управления, позволят на выходе получить качественный информационный ресурс. Все это повлияло на построение функциональной модели управления затратами для предприятий ресторанного хозяйства (рис. 2.1.), которое поможет сосредоточить внимание на функциях, методах воздействия на управляемую подсистему с целью принятия управленческих решений по оптимизации затрат на основе углубленного учетно-информационного обеспечения.

Для эффективного управления затратами предприятия применяют разнообразные базовые концепции управления затратами: «...расходообразующих факторов, добавленной стоимости, цепочки ценностей, альтернативных издержек, транзакционных издержек, концепции ABC, стратегического позиционирования и стратегического управления, концепции жизненного цикла продукции, целевой себестоимости (target-

costing), кайзер-костинг, бенчмаркинг затрат, управление конкурентоспособными затратами, концепция экологических затрат (энвайроментал костинг), концепция затрат, связанная с качеством, а также стандарт-кост и директ-костинг» [32, с.41].

Независимо от выбранной концепции управления расходами информационным инструментарием является учетная система предприятия, в которой осуществляются: накопление данных (наблюдение, измерение, оценка и документирование), преобразование данных (вычисление, калькулирование, инвентаризация), создание исходной информации (отчетность, анализ, планирование) целью обеспечения адресного использования данных принятия решений. Полностью согласны с М.И. Кутер, что «информационный процесс – это приведение в действие информационного обеспечения» [67, с.16].

Информация рассматривается как неотъемлемый элемент системы управления, который должен эффективно использоваться для достижения конкретных целей и решения задач, стоящих перед предприятием. Информация " ... должна быть доходчива и понятна ее пользователям при условии, что они обладают достаточными знаниями и заинтересованы в восприятии этой информации» [67, с.17]. Информация о расходах в учете должна соответствовать и другим качественным характеристикам. Считаем, что она должна быть проранжирована таким образом: 1) оперативность; 2) достоверность; 3) точность; 4) понятность; 5) регулярность; 6) актуальность, обуславливаемая ее «возрастом».

Передача информации различных видов (хорошего качества, необходимой достоверности) и обмен ее с целью решения конкретной проблемы достигается за счет коммуникационного процесса, который тесно связан с процессом учетно-информационного обеспечения управления расходами предприятий ресторанного хозяйства.



Рисунок 2.1. Функциональная модель управления затратами предприятий ресторанного хозяйства

Источник: Разработано автором на основе анализа научной литературы.

Внутренней основой организационной системы является база знаний, объединение элементов которой осуществляется с помощью информационных потоков. Как утверждают исследователи, «обследование информационных потоков должно установить цели, задачи управления, их виды решений, коммуникационные взаимосвязи, источники информации, каналы ее передачи, методы получения, поиска и хранения» [33, с. 63].

Понятие формирования современной информационной парадигмы и организации учетно-информационного обеспечения активно рассматривается в научных кругах. Полученные результаты исследований свидетельствуют, что наиболее распространенным термином среди ученых является «информационное обеспечение», который является разносторонним и емким, а многоаспектность его сущности вызвало появление разнообразных толкований этого понятия. Так ученые Калашникова О.Г. и Костюкова Е.И. придерживаются мнения, что информационное обеспечение управленческой процедуры в отношении предмета процесса управления – информация, которая адекватно отражает характеристику цели и ситуации, что возникла в хозяйственной деятельности предприятия [54, с. 90]. И.С. Егорова также считает информационное обеспечение процедурой обслуживания управленческого персонала и акцентирует внимание на создании «динамической системы сбора данных, их обработки, хранения и преобразования на достоверную, своевременную, точную, актуальную информацию для эффективного ведения процесса управления и принятия соответствующих управленческих решений» [44, с.46]. Е.А. Абрамова, рассматривая вопрос определения информационного обеспечения, указывает на то, что «... это совокупность данных, получаемых в результате организации, планирования, учета, контроля и анализа затрат предприятия и служат основой их регулирования» [2, с.25]. Однако, такое высказывание

является не совсем корректным. В системе управления расходами лица, принимающие решения, используют информацию, которая является результатом преобразования данных и их адаптация к пониманию. Поддерживаем научную точку ученых, считающих что «информационное обеспечение представляет собой процесс удовлетворения информационных запросов, который состоит из непрерывной подготовки и выдачи учетно-контрольной информации потребителям в соответствии с их запросами» [140, с.145]. Трактовка "учетно-информационного обеспечения" для управления расходов, на наш взгляд, удачно определена Е. Н Эппингер, и подается как «результат синергии организационных, информационных, учетных и управленческих механизмов, направленных на удовлетворение потребностей специалистов сферы управления относительно своевременного получения полной, достоверной и релевантной информации о деятельности хозяйствующего субъекта с целью принятия адекватных управленческих решений» [165, с.143].

Все выше перечисленное позволяет утверждать, что учетно-информационное обеспечение для управления затратами является процесс удовлетворения информационных запросов, который состоит из непрерывной подготовки и предоставления информации (учетной, нормативной, плановой, контрольно-аналитической, командно-распорядительной, информации внешней среды) лицам, принимающим решения.

Основными функциями учетно-информационного обеспечения системы управления затратами:

- Информационная - определение информационных потребностей в части расходов и обеспечение информацией руководителей различных уровней управления предприятия, которые несут ответственность за достижение ключевой цели;

- Учетная – документально обоснованное отражение расходов предприятий в денежном, трудовом и натуральном измерителях для реализации функций управления.

С целью реализации определенных функций предлагаем в предприятиях ресторанного хозяйства формировать учетно-информационное обеспечение для управления расходами по следующим этапам:

- организация процесса формирования информации о затратах в предприятиях ресторанного хозяйства в соответствии с потребностями системы управления;

- определение (разработка) элементов учетно-информационного обеспечения (соответственно типу заведения);

- создание учетной и внеучетной информации и ее передача лицам, принимающим решения.

На первом этапе считаем необходимым уделять внимание организации процесса создания информационных массивов, который напрямую зависит от выбранной структуры управления предприятий ресторанного хозяйства.

Предприятия, осуществляющие свою текущую деятельность вместе с подготовкой и проведением банкетов, обслуживанием конференций используют матричную структуру управления, которая базируется на принципе двойного подчинения (рис. 2.2).

Очевидно, что организационная структура управления предприятием ресторанного хозяйства влияет и на формирование информации о расходах в разрезе функциональных подразделений. С целью распределения ответственности за формирование информации о расходах предлагаем для предприятий ресторанного хозяйства с функциями кейтеринга выделять центры ответственности (ЦО): отдел закупок (менеджер по закупкам), производственный отдел (заведующий производством), отдел сбыта (менеджер по сбыту), бухгалтерия (специалисты с учета), отдел персонала (администратор). Разрешение на получение информации внешними пользователями может предоставлять только директор предприятия.



Рисунок 2.2. Матричная структура управления предприятием ресторанного хозяйства

Источник: Разработано автором на основе анализа научной литературы[121; 151].

Подавляющая часть информации, которая используется в управлении расходами, получаемый с помощью бухгалтерского учета, и характеризуется большой полнотой охвата деятельности предприятия, аналитичностью представления данных и их целевой направленностью на максимизацию получаемой прибыли. Это подтверждают и авторы учебника «Управленческий учет», отмечая, что «... учет - это специфический инструмент и основной источник ключевой информации для достижения целей» [91, с.12]. Бухгалтер несет ответственность за достоверность и своевременность предоставляемой информации о расходах предприятия внутренним и внешним пользователям учетной информации. Именно учетная информация о затратах предприятия, которая накапливается в управленческом и финансовом учете, является основой и информационным обеспечением для их анализа в динамике, планирования, прогнозирования и принятия управленческих решений. Отдел персонала (администратор, директор) как центр ответственности за формирование информации будет

аккумулировать данные о расходах, связанных с управлением и обслуживанием предприятия ресторанного хозяйства.

Между определенными центрами ответственности должна осуществляться свободная циркуляция информации о затратах с целью решения конкретной проблемы, возникшей в процессе деятельности предприятия. Центры формирования информации выступают как генераторами информации, так и ее потребителями. Таким образом, определенные центры формирования информации о расходах, возникших на разных стадиях хозяйственного цикла, позволят распределить информационные потоки по структурным подразделениям системы управления предприятия (в частности системы управления затратами) и повысить ответственность лиц за информацию, предоставленную управленцам разного иерархического уровня.

Исследовано, что во время организации процесса формирования информации о расходах необходимо владеть информацией о потребностях пользователей. «...Информационные потребности – это осознанная необходимость получения отдельным потребителем или коллективом, группой потребителей информации, которая соответствует характеру их работы» [150, с. 241]. Итак, в современной системе управления затратами существует информационная потребность и возможность использования информации для:

- прогнозирование и планирование затрат (определяются долго - и краткосрочные тенденции изменения отдельных видов затрат, задаются их ориентиры, обеспечивающие выход на определенные значения показателей прибыли и рентабельности);

- нормирование затрат (установление норм потребления сырья на выпуск продукции собственного производства в натуральных и стоимостных оценках);

- учета затрат и калькулирования себестоимости кейтеринговых услуг (учет затрат по функциональному назначению, хозяйственным процессам,

распределение затрат между объектами калькулирования оказанных услуг и определяется себестоимость),

- анализу затрат и себестоимости услуги (проводится анализ затрат по сравнению с прошлыми годами, плановыми показателями, выявляются факторы воздействия, определяются резервы снижения себестоимости в условиях сохранения качества);

- контроля и регулирования расходов (проверка правильности отнесения прямых затрат на производство блюд, выявление размера отходов и проверка обоснованности их отражения, контроль за распределением расходов и включением их в себестоимость оказанных услуг, контроль документального оформления операций, где признают расходы).

Второй этап создания учетно-информационного обеспечения для управления расходами предусматривает определение его элементов и применение в практической деятельности хозяйственных единиц. По научному взгляду С.Ф. Низомова, элементами учетного обеспечения для управления расходами выступают: счета, модели, номенклатуры, регламенты, нормативы [90, с.23]. Перечисленные элементы являются базовыми и способствовали формированию учетно-информационного обеспечения для управления затратами предприятий ресторанного хозяйства. По нашему мнению, основой учетно-информационного обеспечения должна стать классификация затрат, что позволит организовать управленческий учет затрат, выполняя его миссию и главные функции.

Получить информацию руководству отдельных центров ответственности о расходах предприятия исследованной отрасли с учетом потребностей возможно при использовании организационных регламентов учета. В частности, приказ об учетной политике предприятия, предоставляющий информацию:

- об установленном перечне расходов операционной деятельности, в частности,

- административных и затрат на сбыт;

- состав производственных накладных расходов (с выделением переменных и расходов);
- базу распределения общепроизводственных расходов;
- перечень и состав статей калькуляции себестоимости кейтеринговой услуги.

Одним из важных элементов учетно-информационного обеспечения управления расходами является рабочий план счетов, разрабатываемый соответственно требованиям финансового и управленческого учета. В Плане счетов синтетические счета класса 55000 «Операционные расходы» и субсчета (по аналитическим признакам) должны формировать данные не только для составления Отчета о прибылях и убытках (Отчет о совокупном доходе), но служить информационной базой для формирования статей форм управленческой отчетности, необходимых для внутренних нужд предприятий ресторанного хозяйства. Полезным с точки зрения информативности пользователей функциональных подразделений будет разработан на предприятии и Рабочий альбом форм первичных документов (по видам учета) и управленческих отчетов, который позволит провести процесс унификации документов на уровне предприятия.

Процесс разработки и реализации управленческих решений по оптимизации расходов осуществляется на основе управленческой отчетности, информация которой предназначена для внутренних пользователей бухгалтерской информации и должна иметь конфиденциальный характер. Управленческие отчеты о расходах составляют в соответствии с информационными потребностями, а структура и раскрытие информации в них может меняться.

На третьем этапе процесса формирования учетно-информационного обеспечения на основе событийно-фактологических действий (входная информация) необходимо организовать процесс создания бухгалтерской учетной (данные финансового и управленческого учета) и внеучетной (внешняя информация, нормативно-законодательная база по учету)

информации. Все виды информации, которые влияют на принятие решений, должны отражаться в информационной системе предприятия и соответствовать степени достаточности.

При формировании учетно-информационного обеспечения следует реально учитывать, как внутренние возможности предприятия ресторанного хозяйства, так и весь спектр внешних условий его функционирования. Под влиянием факторов внешней среды находится внеучетная информация (формируется за пределами бухгалтерского учета, а иногда за пределами функционирующего объекта хозяйствования). Информация не может рассматриваться в отрыве от тех изменений, которые происходят в экономической системе и на рынках материальных ресурсов. Внешняя среда влияет на расходы предприятия ресторанного хозяйства через денежно-кредитную и налоговую политику государства, инфляционные процессы, что находят отражение в показателях объема и уровня издержек. К внешней информации относится информация о транспортных тарифах, тарифах на услуги, которые получает предприятие от других организаций и учреждений, конкурентные преимущества, слабые стороны и угрозы предприятий-конкурентов и тому подобное.

Для управления расходами необходима нормативно-справочная информация, которая включает действующие нормы и нормативы по потреблению сырья (материалов), нормы времени, нормы выработки, нормы расходов коммунальных услуг, нормы обслуживания и тому подобное. Целевая направленность предприятий ресторанного хозяйства предполагает необходимость планирования затрат, информация о которых обеспечит нормальную работу и качественное обслуживание заказчиков кейтеринговых услуг. К данному типу относят информацию об ассортименте продукции и комплекс услуг в плановом периоде, плановые расходы за такими группами, как себестоимость реализованных товаров и продукции собственного производства (услуги), административные расходы, расходы на сбыт, другие

операционные затраты, информацию о внутренних резервах оптимизации расходов.

Дополняет учетно-информационное обеспечение контрольно-аналитическая информация о расходах. Релевантной является информация о выявленных тенденциях изменений уровня, объема и структуры расходов, а результаты аналитических расчетов составляют информационную базу для поиска резервов снижения себестоимости кейтеринговой услуги, а в отдельных случаях – обоснование решения по изменению цены услуги в условиях нестабильности и кризисных явлений. Состояние управления расходами зависит от достоверности предоставленной информации, поэтому полезной является результативная информация процесса контроля, в частности, о законности осуществленных операций, которые привели к возникновению расходов, достоверность показателей финансовой отчетности в разрезе элементов расходов и тому подобное.

Считаем, что ядром учетно-информационного обеспечения затрат и калькулирования себестоимости кейтеринговых услуг должен выступать финансовый учет по МСФО и управленческий учет. Основной задачей финансового учета затрат является систематизация информации о затратах по экономическим элементам и видам деятельности, соответственно, при применении класса 55000 «Операционные расходы» и класса 88000 «Затраты», и, как результат, отображение итоговой информации (исходная информация) в финансовой отчетности в соответствии с МСФО (ф. 2 «Отчет о прибылях и убытках (Отчет о совокупном доходе)»).

Получить информацию о расходах с учетом аналитических признаков позволит рациональная организация управленческого (внутрихозяйственного) учета, одним из основных объектов которого являются затраты предприятия в целом и отдельных его структурных подразделений. Полностью поддерживаем мнение С.Ф. Низомова о том, что управленческий учет – это интегрированная внутрихозяйственная информационная система текущего наблюдения и контроля за отдельными

хозяйственными операциями в ходе их непосредственного осуществления, так и за всей финансово-хозяйственной деятельностью предприятия [90, с.15]. Характерной чертой управленческого учета является то, что он объединяет процесс управления с учетным процессом предприятия, а уникальность заключается в его гармоничном сочетании с планированием и контролем. Благодаря информации, что предоставляет управленческий учет, лица, которые несут ответственность за достижение конкретных целей, могут вовремя принять управленческие решения, касающиеся затрат предприятия. Улучшение информационного обеспечения управления затратами можно достичь с помощью анализа взаимосвязи и сравнение затрат и доходов с действиями конкретных лиц, ответственных за определенные расходы, а также, осуществляя контроль за расходами ресурсов в таких направлениях, как учет затрат по центрам ответственности, видам деятельности, позволяют найти значительные резервы экономии ресурсов.

Для управления расходами внутрихозяйственный учет призван обеспечивать пользователей информацией о:

- расходах на приобретение и доставку сырья и товаров;
- текущих затратах на производство, реализацию и организацию потребления продукции и товаров;
- расходов на материальное стимулирование персонала и социальное развитие коллектива;
- расходов на приобретение и обслуживание (аренду) оборудования и малоценных необоротных средств кейтеринга;
- расходов на формирование себестоимости кейтеринговых услуг в разрезе их расходы по центрам ответственности (месту возникновения).

Определенные в процессе исследования этапы формирования учетно-информационного обеспечения позволили разработать организационную модель учетно-информационного обеспечения для управления расходами предприятий ресторанного хозяйства (рис. 2.3).

Управление затратами

- учетное

Информационно -

обеспечение

1. Организация процесса формирования информации по затратам

1. Создание центров ответственности за формированием информации
2. Определение информационных потребностей в соответствии с функциями предприятий ресторанного хозяйства
3. Возможности использования информации (ведение учета, планирование, контроль, регулирование, оценка)

2. Определение элементов учетно-информационного обеспечения управления затратами

- Классификация затрат для целей управления
- План счетов для нужд финансового и управленческого учета
- Управленческие отчеты
- Вспомогательные организационные регламенты по учету расходов

3. Технология создания учетной и неучетной информации



Рисунок 2.3. Организационная модель учетно-информационного обеспечения управления затратами предприятий ресторанного хозяйства

Источник: Разработано автором на основе анализа научной литературы [33; 79].

Предложенная модель является результатом синергии организационных, информационных и учетных механизмов, направленных на принятие управленческих решений на основе релевантной информации относительно тактического и стратегического развития субъектов хозяйствования области исследования в динамичной рыночной среде.

Таким образом, эффективность управления затратами зависит от комплексности, объема, глубины и качества информационной системы, а применение научно-методического подхода к формированию учетно-информационного обеспечения на предприятиях ресторанного хозяйства позволит органично совместить расходы с высоким качеством продукции собственного производства или кейтеринговой услуги, не допустить лишних расходов (или потерь) и найти возможность к внедрению эффективных методов управления затратами, что положительно повлияет на финансовый результат в условиях социально-ориентированной экономики Республики Таджикистан.

2.2. Научные подходы к формированию учетной политики в части расходов предприятий ресторанного хозяйства

Успех в реализации выбранной концепции управления затратами руководителями предприятий ресторанного хозяйства напрямую зависит от качества информационного обеспечения, основным источником которого является управленческий учет. Однако, экономическая ситуация в стране, деятельность предприятий в условиях неопределенности приводит к стремительной динамике информационных потоков в разрезе затрат вследствие постоянных изменений цен на сырье, горюче-смазочные материалы, тарифов на коммунальные услуги, затраты на ремонт, аренду

помещения и транспорта для нужд ресторанного хозяйства. Это, в свою очередь, влияет на усложнение процесса принятия решений по оптимизации расходов и эффективности использования ресурсов в процессе изготовления продукции или оказания услуг. Соглашаемся, что «с развитием хозяйства усложняется структура организации, возникает диверсификация продуктов и услуг, увеличиваются объемы денежных потоков, становится более сложным определение доходов и расходов по отдельным направлениям хозяйства» [124, с. 427]. Вследствие этого возникает потребность в организации такой системы учета в предприятиях ресторанного хозяйства, которая бы отвечала современным требованиям руководителей в получении комплексной информации о расходах для эффективного планирования, контроля и принятия хозяйственных решений. Именно такую миссию, считаем, в предприятиях ресторанного хозяйства должен выполнять Управленческий учет, вектор которого направлен на оптимизацию, а при благоприятных условиях и минимизацию (с сохранением первичного качества продукта или услуги) расходов, потому что наращивание собственных прибылей из-за повышения цен уже не является актуальным методом ведения современного хозяйства.

Процесс внедрения управленческого учета затрат в бизнес-структуры ресторанного хозяйства должен быть четко организован. Анализ современной научной литературы по вопросам организации учета затрат для системы управления предприятий позволил выявить основные проблемы внедрения управленческого учета и возможные пути их решения (таблица 2.1).

Таблица 2.1. - Проблемы внедрения управленческого учета затрат предприятий ресторанного хозяйства и пути их решения

Проблемы организации управленческого учета	Пути решения проблемы
Недостаточный уровень разработанной методологической базы для ведения управленческого учета затрат по процессному подходу	Самостоятельная разработка методологической базы организации управленческого учета издержек. Целесообразно утверждение управленческой учетной политики относительно расходов, в которой определено: – вариант построения системы управленческого учета; – плана счетов для управленческого учета расходов; – бухгалтерские проводки для отражения расходов в управленческом учете; – первичные документы, касающиеся признания расходов, составления графика документооборота; – внутренняя управленческая отчетность.
Применение консервативных форм управления (реактивная форма управления, характеризующаяся решением возникших на данный момент вопросов), влияющая на организацию деятельности	Внедрение проактивной формы управления, характеризующейся планомерным ведением деятельности, построенным на аналитических прогнозах по возникновению критических ситуаций в будущем с вариантами их решений. Ведение стратегического управленческого учета с расширением информационной базы по прогнозированию будущих расходов.
Ориентация системы учета исключительно на производство и реализацию собственной продукции	Направление управленческого учета не только на фиксацию фактов хозяйственной деятельности и принятие краткосрочных решений, но и на формировании информации внутренней и внешней среды для определения и оценки стратегических вариантов действий
Внедрение перечня расходов, ориентирующееся на плановый объем реализации товаров и услуг	Составление гибкого перечня затрат с учетом отклонений от плана как в пределах перевыполнения, так и его невыполнения
Необходимость тратить материальные и нематериальные ресурсы на организацию управленческого учета, а именно – деньги и время.	Осознание руководством необходимости выделения материальных и нематериальных ресурсов на организацию управленческого учета как активного инструмента управления деятельностью предприятием для достижения поставленных целей и задач.
Отсутствие сложившихся коммуникационных связей между финансовым отделом и менеджерами/отделом продаж	Организация бюджетирования, планирование платежей сразу с определением порядка их воплощения. Необходимость построения четкой структуры платежей поставщикам учитывая потребности складов, кухни, зала. Составление штатного расписания.
Подбор специалистов по управленческому учету	Проведение собеседований, организация семинаров, курсов, тренингов для рабочих учетной сферы организации управленческого учета.
Организация управленческого учета затрат при использовании компьютерно-информационных технологий	Подбор персонала по информационным технологиям и совместная разработка алгоритма действия программы по оптимизации управленческого учета затрат

Источник: Разработано автором на основе анализа научной литературы

Разработки научного исследования по организации и методике управленческого учета затрат предприятий ресторанного хозяйства будут способствовать устранению определенных проблем в условиях трансформации рыночной экономики.

Современный управленческий учет является гибкой и динамичной системой, организованность которой зависят от факторов, обязательных к учету: отраслевые особенности деятельности предприятий ресторанного хозяйства, форму собственности, объемы производства, размер предприятия, его структуру и тому подобное. Поэтому, для ведения бухгалтерского учета затрат предприятий ресторанного хозяйства определены особенности их функционирования и организационно-технологические характеристики (рис. 2.4). Выявленные характерные признаки помогут в разработке организационных мероприятий по формированию системы управленческого учета затрат для информационного сервиса владельцев и руководителей всех уровней управления.

Предприятия ресторанного хозяйства могут самостоятельно определять формы и системы организации управленческого учета, поскольку он не регулируется со стороны государства. Организация управленческого учета предусматривает использование внутренних регламентов и стандартов, основным из которых выступает учетная политика. Соглашаемся с С.Ф. Низомовым и М. Шобековым, что «распространенным является формальный подход к созданию и применению учетных политик» [94, с.217].

Вместе с этим учетная политика, формирование которой осуществляется согласно принципов (системность, комплексность, научность и обоснованность, эффективность, планомерность и динамизм, профилактика, непрерывность, совместимость интересов и экономичность), является единым организационным регламентом для управленческого учета затрат предприятий ресторанного хозяйства, поскольку последний не регулируется со стороны государства.

Разработка учетной политики в отношении субъектов хозяйственной деятельности осуществляется согласно Положением по бухгалтерскому учету далее (ПБУ 1/99) «Учетная политика предприятия» введенное Приказом Министерства финансов РФ № 135 от 24.09.1999. Поскольку в данных рекомендациях подаются в основном базовые составляющие учетной политики, касающиеся только финансового учета, а управленческий учет вообще не упоминается, то в предприятиях ресторанного хозяйства в основном наблюдается направленность учетной политики на организацию финансового учета и отчетности. Считаем, что указанный подход не позволяет получить своевременную учетно-аналитическую информацию о затратах и себестоимости предоставленных кейтеринговых услуг для управления деятельностью предприятием.

Под рациональной организацией бухгалтерского учета следует понимать систему элементов и средств наиболее оптимального построения учетного процесса с целью получения достоверной, своевременной и уместной (полезной) для управления информации о деятельности предприятия и осуществления контроля за эффективностью использования производственных ресурсов [124, с. 427].

Организация учета кейтеринговых услуг законодательно нерегламентирована и требует регламентации учетной политикой. Учетная политика обусловлена необходимостью определения границ конкретизации данных учета для управленцев разных уровней. Учетной политикой создаются предпосылки для полного отображения объектов учета в учетной системе путем применения обоснованных методов, которые формируют стоимостные показатели для обеспечения соблюдения таких характеристик учета, как полнота, точность, оперативность и достоверность.

При формировании учетной политики предприятий ресторанного бизнеса, прежде всего, необходимо обратить внимание на функции, выполняемые предприятием. На практике деятельность предприятий и подразделений ресторанного бизнеса охватывает три взаимосвязанных

функции, а именно: производство, торговлю, организацию потребления. Кейтеринг дополнительно учитывает функции транспортировки и предоставления целого комплекса дополнительных услуг. При формировании учетной политики важно определить соотношение этих функций (рис. 2.4.).

В учетной политике предприятий ресторанного бизнеса, при оказании кейтеринговых услуг, считаем необходимым предусмотреть специфику:

- учета товарных запасов в бухгалтерии;
- учета товарных потерь: нормированные и ненормированные потери, взаимозачет недостач одних товаров излишками других, естественная убыль, нормы естественного убыли, товарные потери при транспортировке, хранении и реализации, учет потерь вследствие боя, излома и порчи;
- учета переоценки продуктов;
- учета тары;
- учета сырья в производстве и учета выпуска продукции;
- учета посреднических услуг;
- учета основных средств;
- учета специальной форменной одежды;
- учета одноразовой посуды, бумажных салфеток, скатертей и т.п.;
- учета транспортных расходов, учета ТЗР, на том же субсчете, что и движение сырья и товаров (прямой способ учета ТЗР) или общей суммой на отдельном субсчете 55291 «Транспортно-заготовительные расходы» (с распределением по среднему проценту в конце месяца);
- учета расходов на медицинские осмотры работников;
- оформление операций первичными документами;
- особенности формирования фактической себестоимости услуг кейтеринга. Распределение расходов между разными функциями деятельности предприятий ресторанного бизнеса;

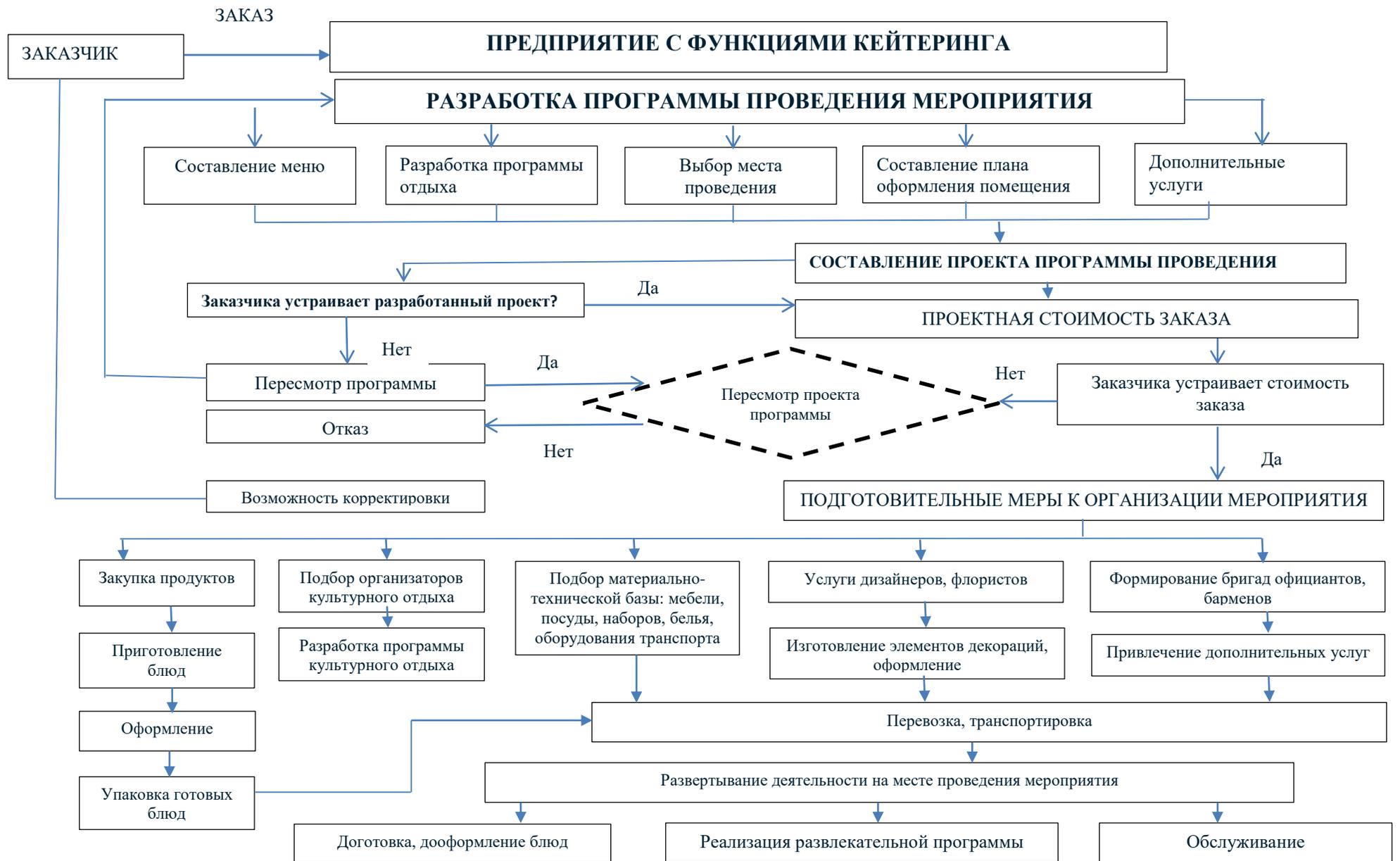


Рисунок 2.4. Специфика деятельности предприятий ресторанного хозяйства с функциями кейтеринга для организации учета расходов

Источник: Разработано автором на основе анализа научной литературы

- особенности бухгалтерского учета продукции собственного производства и покупных товаров при оказании кейтеринговых услуг;
- калькулирование продажных цен кейтеринга: формирование цены продажи на готовую продукцию, наценка, составление калькуляционного расчета, порядок составления плана-меню;
- порядок и сроки признания доходов, учет скидок и бонусов;

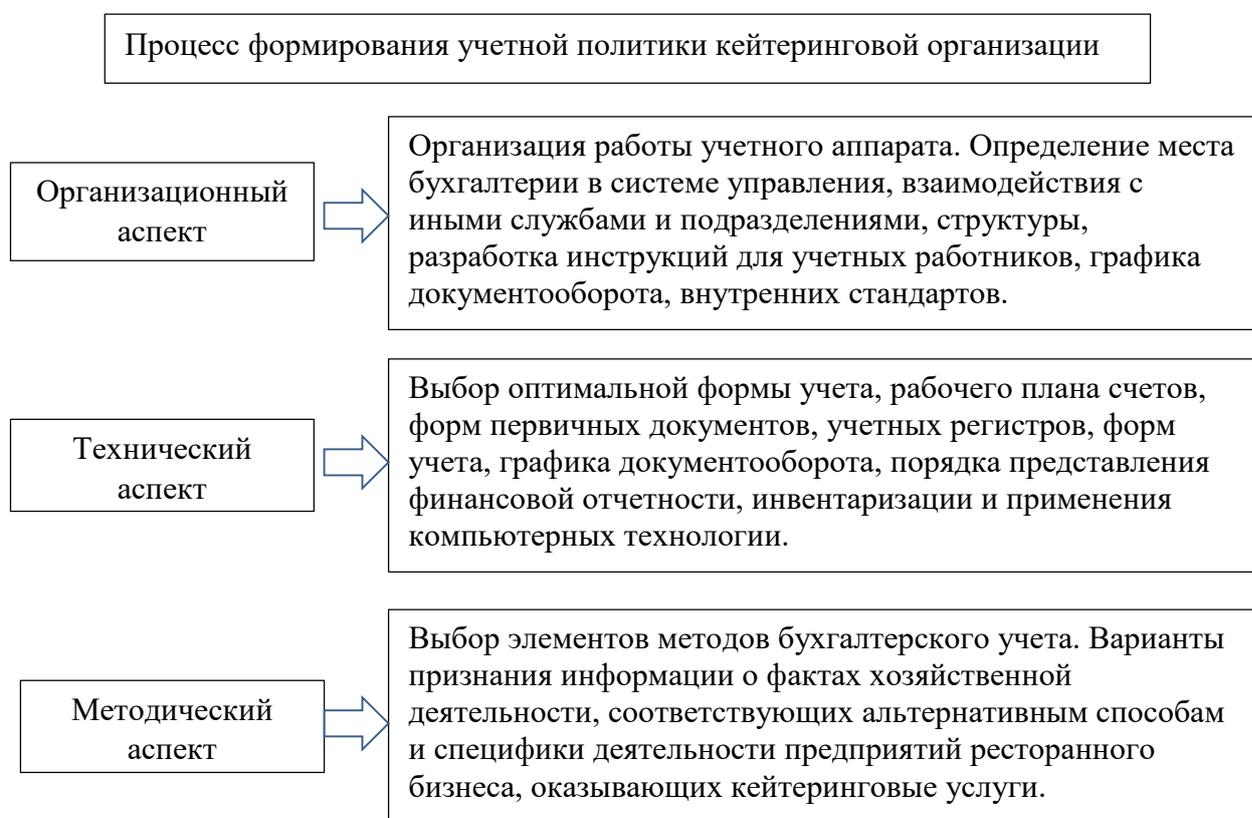


Рис. 2.5. Составляющие учетной политики кейтеринговой компании

Источник: Разработано автором на основе анализа научной литературы [77]

- особенности учета затрат: расходы на приобретение товарно-материальных ценностей, горюче-смазочных материалов, расходы на оплату выступления музыкантов и артистов, другие расходы, учитываемые при определении финансовых результатов и т.п.

Как показали проведенные нами исследования, в современных условиях хозяйствования существуют разновидности (варианты) структуры

учетной политики в соответствии с потребностями управленческого персонала предприятия:

- 1) традиционная учетная политика, направленная на реализацию функций финансового учета и отчетности с использованием общепринятых элементов;
- 2) учетная политика предприятия с дополнительным разделом, который включает элементы для организации управленческого учета;
- 3) отдельная учетная политика для финансового и управленческого учета.

Первый вариант составления учетной политики является требованием действующего законодательства, поэтому формируется на каждом предприятии ресторанного хозяйства, однако в основном носит формальный характер без описания детальных учетных процедур, что непосредственно влияет на качество получения информации. Второй вариант предусматривает единую учетную политику, которая будет учитывать организационные, методические и технические аспекты как финансового, так и управленческого учета. Сторонниками этого варианта моделирования учетной политики являются Р.К. Цветкова [155, с.222]., Т.Ю. Дружиловская [41, с.6] которые считают: «поскольку общая система учета включает подсистемы финансового, управленческого и стратегического учета, то, исходя из этого, учетная политика должна быть единой для учетного процесса предприятия и учитывать требования различных пользователей учетной информации». Они настаивают, в случае необходимости, на определении отдельных необходимых элементов для каждого объекта учетной политики с подсистем учета. Широкий круг ученых - П.М. Алиева [5, с.419], Ю.С. Лепендина [73, с.346], М.В. Галактионова [31, с.130] и др. поддерживают третий вариант, по которому организация управленческого учета осуществляется на основе автономной учетной политики. Для предприятий ресторанного хозяйства формировать учетную политику управленческого учета предлагает А.Л. Цюцьяк, указывающая на проблемы,

которые не решает учетная политика финансового учета: "вопросы, связанные с функциями управления не раскрыты, должностные инструкции рабочих учетной службы не приводятся в приложениях к учетной политике, графики передачи информации из структурных подразделений в бухгалтерскую службу предприятия ресторанного хозяйства не определены» [156, с. 57]. В пользу отдельной учетной политики выступают А.Р. Алиева и М.А. Домуллоджанова, и считают, что «в связи с тем, что к формированию информации в различных учетных системах (финансовый, налоговый, управленческий учет), регулированию информационных потоков, созданию универсальной системы учетно-аналитических показателей сегодня необходимо выработать на предприятиях системный подход, считаем необходимым разработку учетной политики для целей управленческого учета» [6, с.202]. Субъекты хозяйствования самостоятельно выбирают вариант оформления учетной политики, но считаем второй вариант наиболее оптимальным, и поэтому предлагаем для предприятия ресторанного хозяйства использовать учетную политику, которая будет включать как элементы, обязательные для организации финансового учета согласно действующего законодательства, так и элементы для организации управленческого учета. Элементы управленческого учета являются желанными в учетной политике предприятия, поскольку непосредственно повлияют на формирование релевантной информации для принятия управленческих решений в изменчивой рыночной среде, где функционируют современные предприятия ресторанного хозяйства.

В результате исследования содержания Приказов об учетной политике (в разрезе расходов) 10 предприятий ресторанного хозяйства с функциями кейтеринга г. Душанбе было обнаружено, что не все они отражают общепринятые элементы учетной политики в отношении расходов. Однако такие элементы как критерии существенности для целей учета, методы оценки реализованных товаров, порядок распределения транспортно-заготовительных затрат и методы их учета, методы начисления амортизации

необоротных активов, срок полезного использования основных средств, формы и представления финансовой отчетности раскрываются в Приказах об учетной политике в 60 % предприятий из репрезентативной выборки.

Проведенный анализ содержания и структуры учетной политики предприятий ресторанного хозяйства с функциями кейтеринга г. Душанбе в контексте выбора методик, техник и форм организации управленческого учета затрат свидетельствует о том, что этим вопросам не уделяется достаточное внимание со стороны специалистов с бухгалтерского учета, что отрицательно влияет на получение качественного информационного сопровождения для принятия решений управленческим персоналом и уменьшает эффективность деятельности субъекта хозяйствования. Для решения указанных проблем предложен дополнительный перечень элементов учетной политики для организации управленческого учета расходов (п. п. 13-26. Табл. 2.2.), которые вместе с общепринятыми элементами финансового учета (п. п. 1-12. Табл. 2.2) могут быть использованы при составлении Положения об учетной политике предприятия ресторанного хозяйства.

Таблица 2.2. - Исследование использования элементов учетной политики в разрезе затрат для организации учета в системе управления (совокупность предприятий ресторанного хозяйства с функциями кейтеринга г. Душанбе).

Элементы учетной политики	Группировка ресторанов			
	Комплексы	Рестораны с доставкой	С функциями кейтеринга	Без функций кейтеринга
А. Общепринятые элементы учетной политики				
Критерии существенности для целей учета	+	+	+	-
Порядок распределения транспортно-заготовительных расходов и их учет	+	-	-	-
Перечень и состав переменных и постоянных общепроизводственных расходов	+	-	-	-

База распределения общепроизводственных расходов	-	-	-	-
Список и состав статей калькулирования себестоимости кейтеринговой услуги	+	-	-	-
Метод калькулирования себестоимости кейтеринговой услуги*	-	-	+	-
Методы оценки реализуемых товаров и услуг	-	-	-	-
Методы начисления амортизации внеоборотных активов	+	+	+	+
Срок полезного использования основных средств	+	+	+	+
Метод списания стоимости спецодежды	+	+	+	+
Создание резервов будущих расходов на случай отказа от услуги	-	-	-	-
Формы и представление финансовой отчетности	+	-	-	-
Б. Дополнительный список элементов учетной политики для организации управленческого учета расходов (предложение автора)				
Инструктивно-методическая документация:	-	-	-	-
-инструкции				
-порядок расчета суммовых и количественных величин				
Нормативно-справочная документация:	-	-	-	-
-сборник рецептов				
-справочник статей расходов				
-справочник номенклатур объектов учета расходов				
-классификаторы расходов				
Способ организации управленческого учета	-	-	-	-
Список центров ответственности	-	-	-	-
Распределение обязанностей между лицами, отвечающими за организацию учета расходов	-	-	-	-
Рабочий план счетов в разрезе расходов для управления	-	-	-	-
График документооборота в целях обеспечения управленческого учета	-	-	-	-
Альбом унифицированных форм документов по учету затрат и калькулированию себестоимости услуги	-	-	-	-
Формы и представление внутренней отчетности	-	-	-	-
Программное обеспечение (модуль управленческого учета)	-	-	-	-
Основные средства, принятые в финансовую аренду	-	-	-	-
Список основных средств, предоставляемых потребителю кейтеринговых услуг	-	-	-	-
Состав операционных расходов	-	-	-	-
Порядок учета ремонта основных средств	-	-	-	-

Источник: Разработано автором на основе анализа учетных политик действующих предприятий

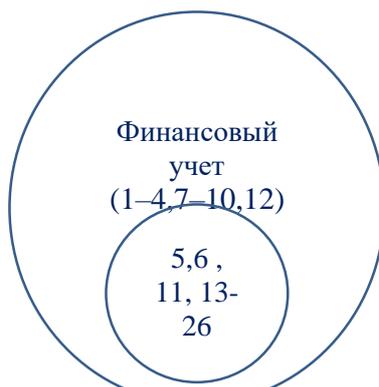
Отметим, что между элементами учетной политики финансового и управленческого учета в разрезе затрат предприятий ресторанного хозяйства

существуют разновидности их взаимодействия в зависимости от рассмотренных выше вариантов построения учетной политики (рис. 2.6.).

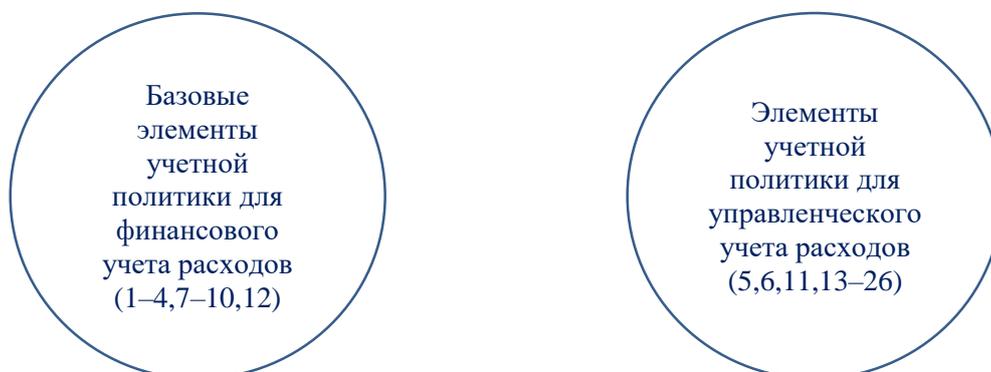
Так, целостность учетной системы предприятия предусматривает первый и второй варианты взаимодействия элементов учетной политики финансового и управленческого учета в разрезе затрат.



I вариант – отдельные элементы учетной политики используются как для финансового учета, так и для управленческого учета.



II вариант – элементы учетной политики (базовые, для финансового учета) дополняются элементами для управленческого учета



III вариант – элементы учетных политик, независимые друг от друга

Рисунок 2.6. Варианты взаимодействия элементов учетной политики финансового и управленческого учета в разрезе затрат предприятий ресторанного хозяйства

Источник: Разработано автором на основе анализа научной литературы [77]

Соглашаемся с О. В. Шмаковой, что «по целому ряду пунктов учетная политика для финансового учета и управленческого учета будет совпадать» [158, с.17]. Так, проведенные исследования свидетельствуют, что по первому варианту структура Положения об учетной политике в разрезе расходов будет включать: общепринятые элементы учетной политики (п. 1, 12. Табл. 2.2); элементы учетной политики, удовлетворяющие организационные требования финансового и управленческого учета (п. 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 18, 22); элементы учетной политики для организации управленческого учета (п. 5, 6, 11, п. п. 13-21, п. п. 23-26. Табл. 2.2). Организация управленческого учета в интегрированной системе бухгалтерского учета предусматривает выбор второго варианта формирования учетной политики, по которому базовые элементы финансового учета учетной политики (п. п. 1-4, п. п. 7-10, п. 12, Табл. 2.2) дополняются элементами для организации управленческого учета (п. 5, 6, 11, п. п. 13-26 Табл. 2.2).

Этот вариант построения учетной политики (в разрезе расходов) с управленческим аспектом удовлетворит требования ответственных лиц за организацию учетного процесса на предприятии с целью получения релевантной информации из единой базы данных, гармонично сочетающихся систем финансового и управленческого учета.

Третий вариант предусматривает составление отдельных учетных политик в соответствии целям финансового и управленческого учета. Данный вариант позволяет организовать управленческий учет по автономному принципу, используя общепринятые элементы для финансового учета (п. п. 1-4, п. п. 7-10, п. 12 Табл. 2.2). Элементы п. 5 «Перечень и состав статей калькулирования себестоимости кейтеринговой услуги» и п. 6 "Метод калькулирования себестоимости кейтеринговой услуги" считаем

целесообразным изъять из базовых элементов учетной политики предприятия и присоединить к перечню элементов учетной политики для управленческого учета (п. п. 13 – 26). На наш взгляд, это объясняется тем, что перечисленные пункты необходимы для учета затрат и калькулирования себестоимости услуги, которые являются одним из основных объектов управленческого учета. Пункт 11 «Создание резервов будущих расходов» является общепринятым элементом учетной политики, но, учитывая специфику деятельности предприятий ресторанного хозяйства в условиях неопределенности, считаем нужным резерв будущих расходов на случай отказа от услуги отражать как элемент учетной политики управленческого учета.

С целью организации управленческого учета затрат проведенные исследования позволили разработать структуру Положения об учетной политике, составляющими которой являются разделы организационного, методического и технического обеспечения учета затрат с перечисленными элементами и их возможными вариантами (Табл. 2.3.).

Таблица 2.3. - Структура Положения об учетной политике в части расходов для организации управленческого учета предприятий ресторанного хозяйства (разработка автора)

Разделы	Содержание
1. Организационное обеспечение учета затрат (возможные элементы/варианты)	1. Цели и факторы влияния на формирование учетной политики 2. Нормативное регулирование учета (ПБУ, МСФО, собственные стандарты, разработанные на предприятии); 3. Нормативно-справочная документация (классификаторы расходов, справочник статей расходов); 4. Инструктивные материалы (Инструкции, Положения (Положение о конфиденциальности информации, Положение о калькуляционной работе и т.п.); 5. Распределение обязанностей между лицами, отвечающими за организацию учета расходов (бухгалтер-аналитик, бухгалтер-контролер); 6. Способ ведения управленческого учета (автономный/интегрированный); 7. Список центров расходов и сфер ответственности; 8. Единицы измерения управленческого учета (натуральные, стоимостные, трудовые, условно-натуральные); 9. Степень вероятности управленческой информации (высокая, средняя, приближительная);

<i>Продолжение таблицы 2.3.</i>	
	<p>10. Изменения и дополнения к учетной политике (разработка новых средств ведения управленческого учета, изменения условий хозяйствования, реорганизация, изменения видов деятельности);</p> <p>11. Условия признания расходов (соответственно ПБУ 7/2001 «Расходы предприятия»).</p>
<p>II Методическое обеспечение учета затрат (возможные элементы/варианты)</p>	<p>1. Способ ведения учета на предприятии (торговый, производственный, торгово-производственный);</p> <p>2. Способ учета издержек и калькулирования себестоимости сервисы (системы «Директ-костинг», «Абзорбшен-костинг», «Стандарт-кост», другой вариант);</p> <p>3. Способ распределения транспортно-заготовительных издержек (прямой способ, способ среднего процента);</p> <p>4. Метод учета транспортно-заготовительных расходов (включение ТЗР в стоимость приобретенных товаров (сырья)/учет по отдельному счету);</p> <p>5. Методика распределения общепроизводственных расходов, база распределения общепроизводственных расходов (человеко-часы, затраты на оплату труда, другие базы, перечень переменных и постоянных общепроизводственных расходов);</p> <p>6. Способ оценки реализуемых продуктов и услуг (способ ФИФО, способ продажных цен, нормативный способ, способ средневзвешенной себестоимости, способ идентифицированной себестоимости.);</p> <p>7. Метод начисления амортизации внеоборотных активов (прямолинейный, уменьшение остаточной стоимости, ускоренного уменьшения остаточной стоимости, кумулятивный, производственный);</p> <p>8. Методика учета ремонта основных средств;</p> <p>9. Способ списания стоимости спец одежды;</p> <p>10. Создание резерва будущих расходов и платежей;</p> <p>11. Список расходов кейтеринговой сервисы (по статьям сервисы).</p>
<p>III Техническое обеспечение учета затрат (возможные элементы/варианты)</p>	<p>1. Утверждение графика документооборота (отдельным приказом, приложение к учетной политике);</p> <p>2. План счетов бухгалтерского учета (с использованием счетов класса 55000 «Операционные расходы»; с использованием счетов класса 88000 «Затраты предприятия»; с использованием счетов класса 55000 «Операционные расходы» и класса 88000 «Затраты предприятия»; использование Плана счетов бухгалтерского учета с выделением счетов управленческого учета);</p> <p>3. Формы документов по учету затрат и калькулированию себестоимости услуги.</p> <p>4. Формы управленческой отчетности (самостоятельно разработанные, формы документов, используемых в бухгалтерском учете);</p> <p>5. Форма представления управленческих отчетов (табличная, графическая, текстовая);</p> <p>6. Периодичность составления внутренней управленческой отчетности (за декаду, за месяц, за квартал, по требованию);</p> <p>7. Программные средства в соответствии с потребностями организации управленческого учета расходов (специализированное программное обеспечение – «1С:Предприятие. 8,3», «Галактика», «Парус» другое; неспециализированные программные продукты MS Word, EXCEL);</p>

Источник: Разработано автором на основе анализа научной литературы

Доказано, что предложенные элементы учетной политики могут также быть сформированы в отдельный дополнительный раздел, который внесен в Положения об учетной политике при использовании интегрированной

системы учета. Управленческая направленность предложенной структуры Положения об учетной политике в разрезе затрат предприятий ресторанного хозяйства позволит рационально построить систему управленческого учета с распределением обязанностей между исполнителями, повысить эффективность их деятельности, получить необходимую информацию для управления затратами. Положение об учетной политике должно включать приложения, к которым относят: перечень центров затрат и сфер ответственности; перечень расходов кейтеринговой услуги (по статьям услуги); перечень переменных и постоянных общепроизводственных расходов, Рабочий план счетов бухгалтерского учета с выделением счетов управленческого учета и другие необходимые информационно-организационные регламенты.

Итак, в ходе исследования установлено, что к основным положениям учетной политики кейтеринговой компании следует отнести: специфику учета товарных запасов; учета товарных потерь: нормированные и ненормированные потери, взаимозачет недостач одних товаров излишками других, естественный спад, нормы естественной убыли, товарные потери при транспортировке, хранении и реализации, учет потерь вследствие боя, излома и порчи; учета переоценки товаров; учета тары; учета сырья в производстве и учете выпуска продукции; учета посреднических услуг; учета основных средств; учета специальной форменной одежды; учета одноразовой посуды, бумажных салфеток, скатертей и т.п.; учета транспортных расходов, учета ТЗР; учета расходов на медицинские осмотры работников; оформление операций первичными документами; особенностях формирования фактической себестоимости услуг кейтеринга; распределении расходов между разными функциями деятельности предприятий ресторанного бизнеса; особенности бухгалтерского учета продукции собственного производства и покупных товаров при оказании кейтеринговых услуг; калькулирование продажных цен кейтеринга: формирование цены продажи на готовую продукцию, наценка, составление калькуляционного расчета,

порядок составления плана-меню; порядок и сроки признания доходов; учет скидок и бонусов; особенности учета затрат: расходы на приобретение товарно-материальных ценностей, горюче-смазочных материалов, расходы на оплату выступления музыкантов и артистов, другие расходы, учитываемые при определении финансовых результатов и т.п.

Определенные выше положения учетной политики способствуют рациональной организации бухгалтерского учета кейтеринга, формированию достаточного информационного обеспечения управления деятельностью кейтеринговой компанией и в дальнейшем позволят определить проблемные вопросы методики учета кейтеринга и определить направления их решения.

2.3. Развитие методики учета операционных расходов предприятий ресторанного хозяйства

Для получения детализированной информации о расходах операционной деятельности необходимо на предприятии разработать систему счетов (Рабочий план счетов), которая будет отвечать современным потребностям руководителей управленческого звена с целью обоснования решений по эффективному использованию материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Рабочий план счетов как один из организационных регламентов управленческого учета затрат предприятий ресторанного хозяйства требует такой структуры, что позволит получить информацию по различным аналитическим признакам и отвечать требованиям современных информационных технологий.

Организация управленческого учета предусматривает использование Рабочего плана счетов, структура которого строится по одноколесному (интегрированному, монистическому) и двухколесному (автономному) принципу. Сущность каждого из принципов состоит в взаимосвязи счетов финансового и управленческого учета. Так, интегрированный подход предполагает взаимосвязь между счетами финансового и управленческого

учета, а автономный – выделение двух независимых систем счетов в соответствии с целями финансового и управленческого учета.

Сторонниками двухколесного подхода к структуре плана счетов констатируют, что важным преимуществом использования двухкругового принципа построения счетов является обеспечение большей конфиденциальности в условиях конкурентной среды. Создание отдельного плана счетов для управленческого учета предлагают ряд ученых, в том числе В.И.Ткач [139], Е.В. Кузнецова [66] и др. В поддержку одноколесного подхода выступают такие отечественные ученые как С. Ф. Низомов [95], А.А. Мирзоалиев [78], Ш.Н, Бобоев [19] и др.

По нашему мнению, в предприятиях ресторанного хозяйства необходимо разрабатывать Рабочий план счетов, который удовлетворяет потребности организации как финансового, так и управленческого учета, поскольку построение отдельного плана счетов для целей последнего не является главной целью постановки учета, а только средством регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности.

Для усиления информационной поддержки принятия управленческих решений рекомендуем Рабочего плана счетов открывать счета затрат в разрезе аналитических признаков на основе разработанной в процессе исследования Классификации счетов затрат для организации управленческого учета в предприятиях ресторанного хозяйства с функциями кейтеринга (рис. 2.7.), которая обеспечит всестороннее отражение расходов по каждому процессу хозяйственной деятельности.

Необходимость систематизации счетов учета затрат по определенным нами группами объясняется тем, что в меняющихся экономических условиях для эффективного и результативного управления предприятием руководителям нужен расширенный диапазон учетно-аналитической информации о затратах, в частности, с процессами снабжения, производства и его обслуживания, реализации, управления, которые взаимосвязаны и взаимообусловлены между собой.

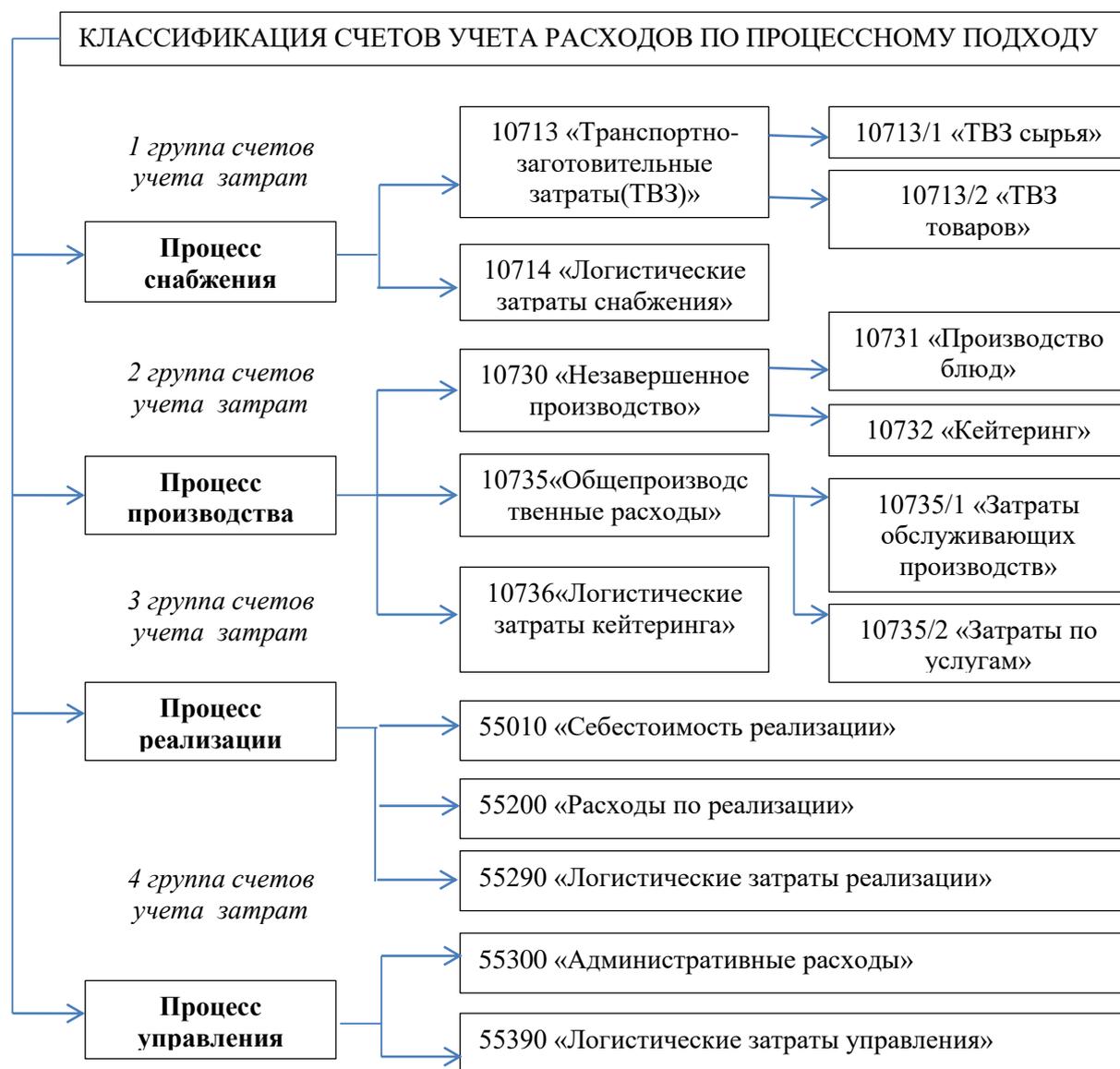


Рисунок 2.7. Классификация счетов затрат для организации управленческого учета в предприятиях ресторанного хозяйства с функциями кейтеринга.

Источник: Разработано автором на основе анализа научной литературы [19; 78;95]

Так, для учета затрат процесса снабжения предложена первая группа счетов расходов, назначение которой заключается в отражении операций по затратам на приобретение сырья и покупных товаров для целей предприятий ресторанного хозяйства (расходы на оплату труда рабочих, занятых в процессе поставки, начисления единого социального взноса; стоимость использованных горюче-смазочных материалов; расходы на содержание транспортных средств; расходы на командировки водителей, экспедиторов;

оплата тарифов за погрузочно-разгрузочные работы и транспортировку до места использования запасов, включая расходы по страхованию рисков транспортировки; расходы на организацию процесса снабжения в части поиска, выбора и оценки деятельности поставщиков, подачи и оформления заказов, расходы складирование, хранение и управление запасами и тому подобное.

К расходам процесса поставки включены транспортно-заготовительные расходы (ТЗР), которые в соответствии с принятой учетной политики можно отражать в учете с помощью субсчета 10710 «Товары на складе» (прямой способ учета ТЗР) или общей суммой на отдельном субсчете 10713 «Транспортно-заготовительные расходы» (с распределением по среднему проценту в конце месяца). Для усиления аналитичности информации о транспортно-заготовительных расходах относительно приобретенного сырья и покупаемых товаров целесообразно открывать счета по аналитическим признакам:

10713/1 «Транспортно-заготовительные расходы по сырью»;

10713/2 «Транспортно-заготовительные расходы по товарам на складе».

Среди приоритетов деятельности предприятий ресторанного хозяйства остается качество продукции, безопасность и ее доставка заказчику в установленные сроки. Эти условия указывают на необходимость внедрения логистики как фактора эффективной организации всего ресторанного хозяйства и процессов снабжения и хранения в частности [34, с. 176]. То есть, в предприятиях ресторанного хозяйства возникают логистические затраты, признание которых непосредственно влияет на эффективность функционирования предприятия. Логистические затраты сегодня выделяют по следующему функциональным сферам: расходы на поставку, расходы на поддержание производства, расходы на распределение и реализацию. Однако для учета логистических затрат в действующем Плане счетов учета отдельного счета не имеется. В ходе исследования на основе изучения

зарубежного опыта нами систематизировано и определено три подхода к учету логистических затрат:

- первый подход базируется на предложениях введение новых счетов бухгалтерского учета;

- второй подход основывается на предложениях расширения или детализации уже существующих счетов;

- третий подход основывается на предложениях учитывать логистические расходы на забалансовых счетах, группируя их по функциональному назначению [42, с. 8].

Все подходы с точки зрения организации учета логистических затрат интересны и имеют право на свое существование, однако, мы склоняемся к мнению тех ученых, которые для учета и контроля логистических затрат предлагают использовать счет 10714 «Логистические затраты» с открытием соответствующих субсчетов. В предприятиях ресторанного хозяйства рекомендуем использовать счета, которые позволят систематизировать информацию о логистические затраты по каждому из процессов операционной деятельности предприятия: 10714 «Логистические затраты снабжения», 10736 «Логистические издержки производства (кейтеринг)», 55290 «Логистические издержки реализации», 55390 «Логистические издержки управления». Предложенный организационный подход к учету логистических затрат позволит получить полноценную учетную информацию, полезную для принятия решений по их уменьшению в последующих периодах как в целом по предприятию, так и по процессам деятельности.

Отметим, что к группе счетов затрат процесса поставки внесено предложение отнести первый субсчет к счету 10714 «Логистические затраты», возможности которого достаточны для рациональной организации управленческого учета и контроля логистических затрат снабжения. Считаем, что на субсчета 10714/1 "Логистические расходы поставки" необходимо систематизировать информацию о расходах:

- на организацию процесса поставки в части поиска, выбора и оценки деятельности поставщиков, подачи и оформления заказов; расходы на складирование, хранение и управление запасами; расходы на возврат тары поставщикам;

- расходы на организацию информационно-компьютерной поддержки процесса поставки; другие логистические расходы поставки.

В группу счетов учета затрат процесса производства и его обслуживания предложено относить базовый синтетический счет 10730 «Незавершенное производство», а также рекомендован к применению счет 55190 «Общепроизводственные расходы» и отдельный субсчет 10736 «Логистические издержки производства» в предприятиях ресторанного хозяйства.

Отметим, что выделение издержек производства в предприятиях ресторанного хозяйства с функциями кейтеринга не является характерным для действующей системы учета, однако соглашаемся с С.А. Сергеевой, что «определение издержек производства и обращения реализуется в рамках управленческого учета и является полезным при разработке ценовой политики предприятия, обоснование решений по укрупнению хозяйствующего субъекта, изменения структуры сети заведений» [128, с.407]. С точки зрения формирования ассортимента (состав) продукции предприятия и получения для этого необходимой информации необходимо применять счет 10730 «Незавершенное производство» в разрезе аналитических признаков в соответствии обеденного (основной) продукции (блюда), полуфабрикатов, кондитерских и кулинарных изделий, продукции бара, кейтеринговой услуги.

Считаем, что счет 55190 «Общепроизводственные расходы», который аккумулирует в бухгалтерском учете расходы на обслуживание процесса производства, стоит использовать в предприятиях ресторанного хозяйства для учета расходов на оплату труда шеф-поваров, поваров, сушистов, пиццайолов, начисление единого социального взноса(ЕСВ), начисление

сумм за полученные коммунальные услуги, аренду производственного оборудования для кейтеринга, амортизацию необоротных активов, ремонт производственного (кейтерингового) оборудования и тому подобное. Для учета перечисленных общепроизводственных расходов предлагаем применять субсчет 55191 "Затраты обслуживания процесса производства". С целью получения информации о расходах услуг (услуги дизайнеров, аниматоров, флористов), расходы за услуги проката столового белья, спецодежды для обслуживающего персонала и прочие расходы, связанные с обслуживанием выездных мероприятий, рекомендуем использовать субсчет 55192 «Расходы по оказанным услугам», что в дальнейшем будет включено в себестоимость кейтеринговых услуг.

Обоснование необходимости отражения в управленческом учете логистических издержек за каждым процессом деятельности предприятий ресторанного хозяйства позволило предложить за процессом производства использовать субсчет 10736 «Логистические издержки производства (кейтеринга)», возможности которого заключаются в обобщении информации о затратах:

– связанные с обеспечением качественного и своевременного производства продукции в соответствии с разработанной на предприятии ресторанного хозяйства производственной программы;

- на сокращение производственного цикла;

- на управление запасами в процессе производства блюд;

– на перевозку клиентов к месту проведения мероприятия.

Изготовлена продукция собственного производства (товаров, услуг) подлежит реализации, которая осуществляется непосредственно в зале предприятия ресторанного хозяйства, через торговую сеть и путем доставки заказчику. Для получения учетно-аналитической информации о расходах за процессом реализации (третья группа счетов расходов) в практической деятельности предприятий отрасли исследования используют счета 55000 «Себестоимость реализации» и 55200 «Расходы на реализацию». Однако для

эффективного управления затратами считаем целесообразным организовать учет затрат за процессом реализации в зависимости от места их возникновения (внутренние – в пределах заведения, внешние – в рамках выездного кейтеринга). Для этого, учет расходов на реализацию продукции собственного производства (товаров) в зале предприятия предлагаем организовывать при использовании счета 55200 «Расходы на реализацию» с выделением субсчетов для усиления аналитичности информации в соответствии с информационными потребностями участников системы управления предприятий ресторанного хозяйства:

55210 – затраты на оплату труда официантов, барменов и начисления единого социального взноса,

55220 – расходы упаковочных материалов,

55230 – расходы на ремонт тары,

55240 – расходы на рекламу и исследование рынка (маркетинг),

55250 – расходы на командировки работников, занятых в процессе реализации,

55260 – другие расходы, связанные с реализацией блюд, изделий, барной продукции.

А для обобщения информации о расходах в рамках выездного кейтеринга целесообразно использовать в управленческом учете предприятий ресторанного хозяйства субсчет 55290 «Логистические издержки реализации» в разрезе следующих аналитических признаков как: расходы на оплату труда водителей, курьеров и единый социальный взнос, затраты на горюче-смазочные материалы, расходы на аренду транспортных средств, расходы на содержание транспортных средств, которые осуществляют доставку продукции заказчику. Кроме того, на этом субсчете предлагаем отражать информацию о расходах, связанных с процессом физического продвижения блюд (изделий, полуфабрикатов) к потребителю, формированием логистического управления заказами, логистического сервиса и тому подобное. Сделаны рекомендации по использованию

предложенных счетов затрат процесса реализации будут способствовать формированию достаточно развернутой аналитической информации в управленческом учете и является основой для принятия решений по оптимизации расходов в зависимости от места их возникновения.

Логическим завершением цепи процессов деятельности является процесс управления, результативность которого зависит от получения качественной и своевременной учетно-аналитической информации о расходах на содержание административно-управленческого персонала, а также расходы, связанные с организацией, координацией и управлением предприятием ресторанного хозяйства. Для организации учета расходов за процессом управления (пятая группа счетов) целесообразно использовать счет 55300 «Административные расходы» в разрезе аналитических признаков согласно требованиям управленческого звена для принятия решений, а также счет 55390 «Логистические издержки управления», который предназначен для обобщения информации о затратах: на содержание работников, задействованных в логистической деятельности, на командировки логиста, на бланки первичной документации логистики, на содержание необоротных активов, на организацию информационно-компьютерной поддержки логистической системы предприятия.

Современное состояние деятельности предприятий ресторанного хозяйства характеризуется жесткими условиями конкуренции и борьбой за потребителей, поэтому главной задачей руководителей является, прежде всего, расширение ассортимента услуг и качества их выполнения, а также организация процесса гибкого ценообразования на блюда, который по своей сути формирует продажные цены на услуги заведения ресторанного хозяйства. Помимо удовлетворения спроса потребителей в получении дифференциальных видов продукции собственного производства (услуг), управленцы должны уделять внимание и операциям по возмещению всех расходов операционной деятельности и получения прибыли, необходимой для дальнейшего развития заведения индустрии гостеприимства. То есть,

современное ведение хозяйства требует эффективного управления затратами операционной деятельности при использовании сформированной учетно-аналитической базы данных, которая в свою очередь станет информационной поддержкой для принятия хозяйственных решений. Именно на этом этапе возникает острая необходимость в активизации управленческого учета затрат на основе применения современных методик с учетом специфики деятельности предприятий ресторанного хозяйства.

Сегодня методика учета затрат в предприятиях с функциями кейтеринга не совпадает по учету в предприятиях ресторанного хозяйства, которые работают стационарно и не осуществляют услуги за пределами своего заведения. Для предприятий ресторанного хозяйства с функциями кейтеринга характерным является значительная доля расходов, связанная с доставкой готовой продукции заказчикам, а также их перевозкой до места проведения мероприятия. Следовательно, важным звеном управленческого учета должен стать учет транспортных расходов и решение вопросов по их оптимизации. С этой целью считаем необходимым вести учет логистических затрат в системе управленческого учета, который позволит получить информацию для рационализации маршрутов доставки продукции на заказ. Также спецификой учета предприятий с функциями кейтеринга является учет расчетов с подотчетными лицами в части командировочных расходов. Это связано с тем, что клиенты могут заказывать обслуживание в другом месте. Заведения кейтеринга выполняют функции и кадровых агентств, чья специализация – оказание услуг персоналом (официанты, бармены, повара), что побуждает к организации учета расходов на оплату труда. В учетные процедуры предприятий кейтеринга необходимо отнести и организацию учета аренды мебели, посуды, инвентаря, ткани, оборудования (например, барная стойка), что является нетипичным для стационарных предприятий ресторанного хозяйства. При этом следует вести учет по ценам аренды имущества за сутки и учитывать стоимость имущества в случаях его порчи или потери. В управленческом учете предприятий с функциями кейтеринга

должны найти свое отражение и методические аспекты калькулирования себестоимости услуги на заказ, поскольку данный процесс сегодня почти не применяется в области исследования. Правильный выбор метода формирования показателя себестоимости услуги является необходимым и повлияет на определение ее стоимости и финансовый результат операционной деятельности, а в дальнейшем – на получении согласия от заказчика и расширение информационной базы клиентов. Это позволяет прийти к выводу, что в предприятиях с функциями кейтеринга необходимо организовать управленческий учет и применять такую методику, что позволит объединить учет затрат приобретенных продуктов (товаров), учет расходов изготовления конкурентоспособной продукции собственного производства (услуг внутри заведения), учет издержек реализации (потребления) с учетом расходов на осуществление кейтеринговых услуг (в том числе, учета логистических затрат и калькулирования их себестоимости).

Реализация методики управленческого учета затрат предприятий ресторанного хозяйства должна осуществляться с применением классических элементов метода бухгалтерского учета (документация и инвентаризация, оценка и калькуляция, счета и двойная запись, отчетность), а также арсенала приемов и мероприятий, направленных на управление затратами: методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции; методика распределения общепроизводственных затрат; учет по центрам затрат и центрам ответственности; бюджетирование; нормирование и лимитирование расходов и другие методические приемы. То есть каждое предприятие с учетом потребностей должно разрабатывать свои внутрифирменные единые методики и стандарты ведения управленческого учета затрат в зависимости от специфики деятельности и выбранного метода учета деятельности (торговый, производственный, торгово-производственный). Так, для предприятий ресторанного хозяйства рекомендовано применять элементы метода управленческого учета, представленные таблицы 2.4.

Таблица 2.4. - Рекомендованные элементы метода управленческого учета затрат для предприятий ресторанного хозяйства

Элементы	Характеристика
1	2
<i>Элементы метода управленческого учета затрат</i>	
<i>Классические</i>	
Документация	Первичный способ наблюдения и регистрации хозяйственных операций в первичных документах
Оценка	Отражение объектов бухгалтерского учета в едином денежном измерителе с целью их обобщения.
Калькуляция	Метод вычисления себестоимости изготовленной продукции, оказанных услуг и выполненных работ
Счета и двойная запись	Способ текущего учета и контроля за наличием и движением активов и пассивов хозяйствующего субъекта и одновременным отражением хозяйственной операции по дебету одного счета и кредиту другого на одну и ту же сумму
Отчетность	Метод итогового обобщения и получения итоговых результатов деятельности предприятия за отчетный период
<i>Специфические</i>	
Методы учета затрат и калькулирования себестоимости	
1.1. Учет и калькулирование неполной себестоимости (Система «директ-костинг»)	Метод, учитывающий исключительно прямые переменные затраты, сумма изменения которых напрямую зависит от изменения объемов деятельности
1.2. Учет и калькулирование полной себестоимости (Система «Абзорпшн-костинг»)	При такой системе учета в состав себестоимости продукции включаются все затраты, связанные с производством и реализацией этой продукции
1.3. Учет нормативных затрат (Система «стандарт-костинг»)	Система управления затратами, сочетающая нормирование, планирование, анализ и контроль. Фактическая величина затрат при такой системе вычисляется заранее по установленным нормам, кроме того в процессе учета производится выявление отклонений
1.4. Учет фактических затрат и калькулирование себестоимости	По этому методу себестоимость продукции формируется на основе фактических затрат предприятия
1.5. Показанный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции(услуг)	Данный метод позволяет калькулировать себестоимость продукции на основе учета затрат по каждому индивидуальному изделию или отдельной партии изделий, объединенных одним заказом.

<i>Продолжение табл. 2.4.</i>	
1.6. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции (услуги) на основе видов деятельности (Система ABC)	По этому методу управленческого учета осуществляется группирование накладных расходов по основным видам деятельности, а затем их распределяют между видами продукции
1.7. Метод калькулирования «Таргет-костинг»	Система Target Costing, в отличие от традиционных способов ценообразования, предполагает расчет себестоимости продукции исходя из заранее установленной цены реализации. Для определения целевой себестоимости продукции (услуги) величина прибыли, которую хочет получить предприятие, вычитается из ожидаемой рыночной цены
Учет по центрам расходов и центрам ответственности	Система построения учета, согласно которой возможна более четкая организация контроля и регулирования затрат. Она позволяет сравнивать фактические результаты с запланированными, анализировать причины отклонений, устанавливать ответственных лиц и принимать управленческие решения.
Бюджетирование	Элемент метода управленческого учета, основанный на системе расчета бюджетов на стадии планирования деятельности. Бюджетирование одновременно является и средством контроля за полученными результатами.
Нормирование и лимитирование затрат	Нормирование, как элемент метода управленческого учета, предполагает расчет оптимальной нормы ресурсов на единицу продукции, с целью обеспечить эффективное использование активов фирмы с последующим лимитированием,
Метод определения цены блюда	
5.1 На основании спроса.	Метод, согласно которому при расчете цены блюда учитывается спрос, а также большая цена, зафиксированная на рынке. Себестоимость устанавливается путем вычитания из данной цены желаемой прибыли. Полученная сумма анализируется на целесообразность производства такого блюда.
5.2. На основании расходов	Метод базируется на получении конкурентной цены, установленной на рынке на такое же блюдо, себестоимости и той прибыли, которую планируется получить, одновременно с тем определяется уровень условно-постоянных и переменных затрат. Что достаточно сложно для предприятия с широким ассортиментом
5.3. Смешанный	Метод, объединяющий метод определения цены блюда на основании спроса и на основании затрат

Источник: Разработано автором на основе анализа научной литературы

Указанные элементы метода управленческого учета затрат позволят предприятиям ресторанного хозяйства создать информационную инфраструктуру с целью удовлетворения потребностей внутренних пользователей в процессе принятия решений по привлечению новых

потребителей кейтеринговых услуг, сохранение уровня качества продукции (услуг), внедрение новых технологий, переоснащение производства.

Как отмечалось выше, учет расходов предприятий ресторанного хозяйства, деятельность которых направлена на производство продукции собственного производства, торговлю и организацию досуга (предоставление кейтеринговых услуг) влияет самостоятельно выбранный бухгалтером метод ведения учета деятельности субъекта хозяйствования, а именно, торговый, производственный или торгово-производственный. Проведенный анализ сущности каждого из методов, позволил определить перечень счетов учета затрат и информацию, отображаемую на них, приведена в таблице 2.5.

Как показало практическое исследование, 60% предприятий ресторанного хозяйства с выездным обслуживанием г. Душанбе из репрезентативной выборки применяют сегодня торгово-производственный метод к учету деятельности, 35 % – торговый и лишь 5 % – производственный метод.

Таблица 2.5. - Систематизация счетов учета расходов и их информационно-содержательная нагрузка согласно методу ведения учета деятельности предприятий ресторанного хозяйства

Счет	Название счета	Торговый метод	Производственный метод	Торгово-производственный метод
10713	Транспортно-заготовительные затраты	+	+	+
10730	Незавершенное производство	-	+ Формируется фактическая себестоимость кулинарной, кондитерской продукции	+ Учитывается только движение стоимости сырья и товаров, использованных для изготовления продукции
55011	Себестоимость реализованных товаров	+	-	+ Счет предназначен как для отображения продукции собственного производства, так и покупаемых товаров.
55012	Себестоимость реализованной продукции	-	+	-
55190	Обще-производственные расходы	-	+ Расходы на обслуживание процесса производства	+
55200	Расходы по реализации	+ Расходы связаны с производством (его обслуживанием) продукции и ее реализации	+	+ Расходы связаны с производством (его обслуживания) продукции и ее реализации
55300	Административные расходы	+	+	+

Источник: Разработано автором на основе анализа научной литературы

Так, избрание торгово-производственного метода учета в кафе и ресторанах подразумевает использование счета 10730 «Незавершенное производство», где в качестве прямых затрат отражают только стоимость сырья и продуктов, списанных по актам. По этому методу данный счет в предприятиях с выездным обслуживанием не предназначен для формирования показателя себестоимости изготовленной продукции (блюда, услуги). Это дает возможность нам утверждать, что в этом случае счет 10730 «Незавершенное производство» не является калькуляционным, тем самым нарушая методологию бухгалтерского учета в части классификации счетов по структуре и экономическому назначению. Действующая методика учета затрат на производство готовой продукции в предприятиях ресторанного хозяйства по торгово-производственному методу приведена на рисунке 2.8.

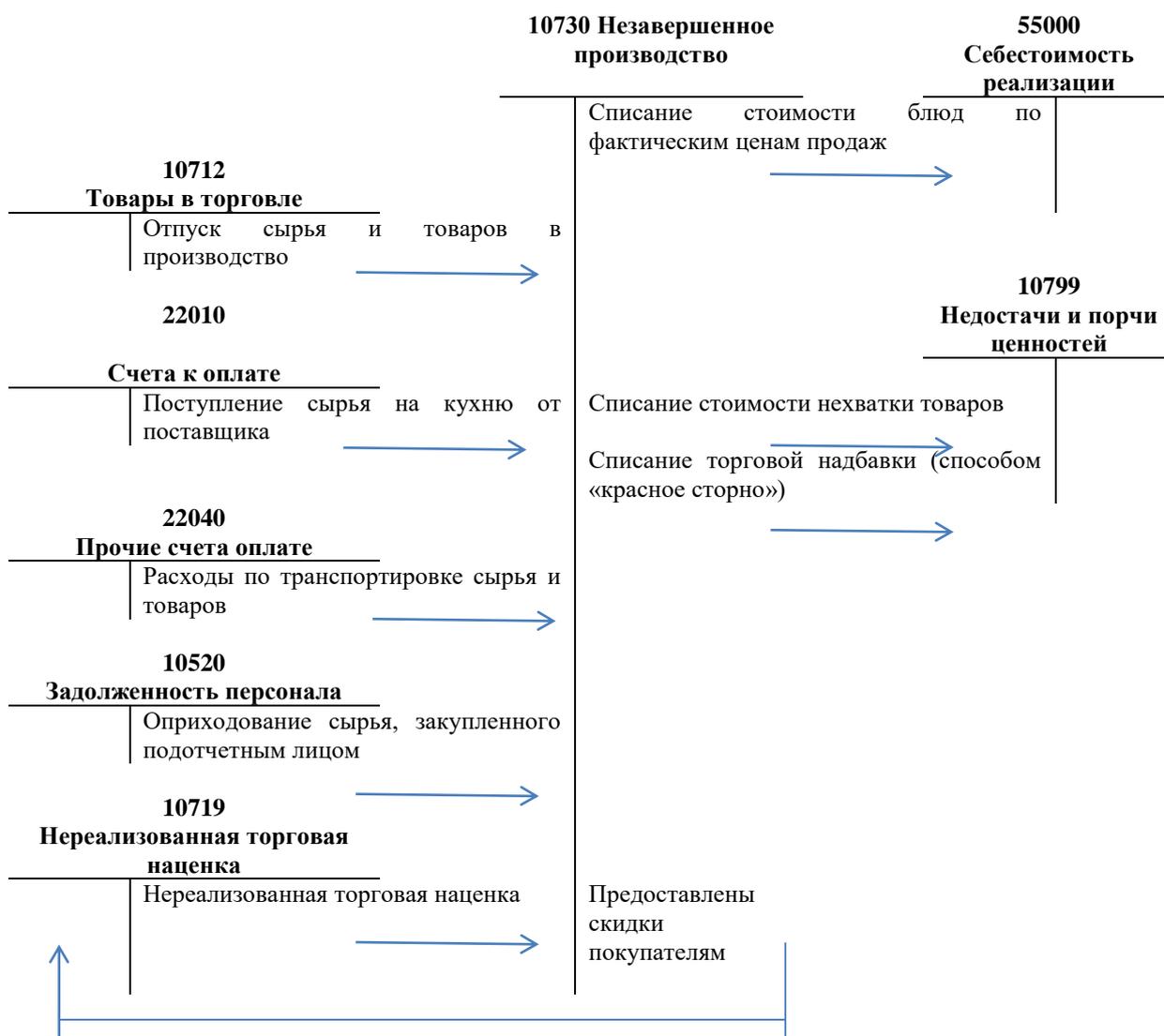


Рисунок 2.8. – Действующая методика учета затрат на производство готовой продукции в предприятиях ресторанного хозяйства

Источник: Разработано автором на основе анализа научной литературы

Для торгово-производственного метода учета характерна систематизация информации об операционные расходы, осуществляется на счетах 55010 «Себестоимость реализации товаров», 55200 «Расходы на реализацию» и 55300 «Административные расходы».

Отметим, что во время анализа действующей методики учета операционных расходов предприятий исследованной области г. Душанбе, при использовании торгово-производственного метода выявлено отсутствие использования субъектами хозяйствования счета 55190 «Общепроизводственные расходы», функциональным назначением которого является отражение затрат на обслуживание и управление производством (расходы на заработную плату поваров, технологов, заведующих производством, начисления единого социального взноса, аренда помещения, амортизация производственного оборудования, расходы на охрану труда, расходы за полученные услуги и прочее). Сегодня эти расходы учитывают на счете 55200 «Расходы на реализацию». Считаем, что это некорректно с позиции управленческого учета, потому что теряется важная релевантная учетно-аналитическая информация о затратах на обслуживание процесса производства для принятия управленческих решений.

За этим дискуссионным вопросом в научных кругах существуют разные взгляды. Так группа авторов во главе с К.Х. Хушвахтзода предлагают для учета расходов на обслуживание и управление производством применять отдельный счет операционных расходов [11, с.242]. На наш взгляд, отражение общепроизводственных расходов на отдельном счете 55291 "Общепроизводственные расходы" позволяет усилить их контроль в предприятиях ресторанного хозяйства. При этом считаем необходимым распределении общепроизводственных расходов согласно МСФО и включении их (переменных и постоянных распределенных

общепроизводственных расходы) в фактическую производственную себестоимость продукции, которую следует формировать по калькуляционному счету 10730 «Незавершенное производство» [79, с.127-128]. С позиции управленческого учета предлагаем для предприятий ресторанного хозяйства накапливать информацию об общепроизводственных расходах на одноименном синтетическом счете и списывать их в конце месяца на счет 10730 «Незавершенное производство». Это позволит управленческому персоналу получить информацию о сумме затрат на выпуск продукции собственного производства и избежать сложного процесса их распределения по видам продукции в условиях короткого однодневного цикла.

Предприятия ресторанного хозяйства (кафе, пиццерии, суши-бары), которые выбирают торговый метод учета, счет 10730 «Незавершенное производство» не используют, а учет списания продуктов и покупных товаров (учет организован по ценам продажи) на кухню заведения оформляют записью: Дебет 10712 «Товары в торговле» и Кредит 10711 «Товары на складе». Обобщение информации о себестоимости реализованных товаров и продукции собственного производства осуществляют на счета 55010 «Себестоимость реализации товаров». Учет расходов на обслуживание процесса производства на соответствующем счете не организуется, а все они находят свое отражение на счетах операционных расходов 55010 «Себестоимость реализации товаров», 55200 «Расходы на реализацию» и 55300 «Административные расходы». Соглашаемся с С.А. Додарбековым, что «Основные производственные затраты не могут быть определены как сбытовые или другие операционные» [37, с.354]. Применение данного метода, на наш взгляд, должно предусматривать применение счета 10730 «Незавершенное производство» для учета и контроля сырья, продуктов и покупных товаров на приготовление блюд.

Проведенные исследования свидетельствуют, что производственный метод (характерен для производственных субъектов хозяйствования)

использует незначительное количество исследованных предприятий, которые изготавливают продукцию собственного производства для реализации гостям заведения или на заказ (изготовление тортов, пирожных, кулинарной продукции, полуфабрикатов). По этому методу расчет фактической себестоимости изготовленной продукции осуществляется при использовании счета 10730 «Незавершенное производство», который выполняет свое основное функциональное назначение – он является калькуляционным и систематизирует информацию о расходах, связанных с выпуском продукции предприятий ресторанного хозяйства в целом. А все расходы на обслуживание и управление производством учитывают на счете 55190 «Общепроизводственные расходы», которые в конце месяца списывают и включают в себестоимость изготовленной кулинарной или кондитерской продукции согласно действующей методике учета затрат. Однако есть научная позиция отдельных исследователей, предлагающих в предприятиях ресторанного хозяйства при использовании производственного подхода не распределять общепроизводственные расходы между объектами учета в конце месяца, а списывать их на счет 55010 «Себестоимость реализации» [74]. Однако это не позволяет получить информацию о формировании фактической себестоимости изготовленной кулинарной или кондитерской продукции с целью принятия решения по оптимизации производственных затрат.

Проведенный анализ особенностей вышеперечисленных методов ведения учета деятельности субъектов хозяйствования, полученных в процессе исследования, позволяют рекомендовать к применению торгово-производственный метод в системе управленческого учета затрат, который наиболее отвечает условиям специфики деятельности предприятий ресторанного хозяйства с функциями кейтеринга. Именно ведение управленческого учета затрат при использовании предложенного метода будет способствовать созданию информационного фундамента для

руководителей предприятия с целью принятия хозяйственных решений как при осуществлении текущей, так и будущей деятельности.

Одним из основных объектов управленческого учета являются расходы в целом по предприятию, по структурным подразделениям, видам продукции, хозяйственным процессам. С целью эффективного управления деятельностью предприятий ресторанного хозяйства с функциями кейтеринга уместно сосредоточить внимание на таком объекте учета затрат, как процессы хозяйственной деятельности. Так, ученые Г. М. Дюзельбаева, Г. Б. Сарсембаева объектом управленческого учета считают процессы, происходящие во внутренней среде и внешнем окружении [43]. Такой позиции придерживается и С. Х. Рахимов, который отмечает, что «принятие эффективных управленческих решений при ведении операционной деятельности невозможно без систематической и полной информации обо всех процессах, происходящих на предприятии» [117].

Методическое отражение учета расходов в системе управления предприятий ресторанного хозяйства рекомендовано проводить по хозяйственным процессам:

1. Учет затрат процесса поставки (накопление информации о расходах, связанных с поставками сырья и покупаемых товаров, в том числе учет логистических расходов поставки));

2. Учет затрат процесса производства (систематизация учетных данных о затратах на производство продукции, учет расходов на обслуживание процесса производства и услуг, калькулирования фактической себестоимости кейтеринговой услуги, учет логистических затрат производства, принятие решений по выполнению заказа и т. п.);

3. Учет затрат процесса реализации (формирование учетно-аналитической информации о расходах, связанных с реализацией продукции собственного производства (услуг) и обслуживания клиентов (заказчиков), в том числе учет логистических затрат реализации).

4. Учет затрат процесса управления (формирование учетно-аналитической информации о расходах, связанных с содержанием административно-управленческого персонала, с организацией, управлением и координацией деятельности предприятия, а также учет логистических затрат управления).

В контексте необходимости качественного улучшения системы управления затратами субъектов ресторанного хозяйства предлагаем использовать модель методического обеспечения учета затрат предприятий ресторанного хозяйства с функциями кейтеринга, представленную на рисунке 2.9.

При использовании данной модели учета можно получить подробную информацию о расходах по необходимым для пользователей предприятия аналитическим признакам по каждому процессу деятельности.

Так, обязательной составляющей процессов деятельности исследованных предприятий с функциями кейтеринга, в частности процесса снабжения является учет и распределение транспортно-заготовительных расходов. Согласно действующей методике учета данные расходы включают в первоначальную стоимость запасов (ТЗР непосредственно влияют на формирование балансовой стоимости товаров, сырья), или отражают на отдельном субсчете 10713 «Транспортно-заготовительных расходов» (в управленческом учете предпочтение отдается именно ему).

Однако не все пользователи информации используют или имеют доступ к учетным регистрам, кроме того, в процессе анализа информации о деятельности предприятия на основе данных финансовой отчетности, руководители или лица, принимающие решения, не находят информации о сумме ТЗР. Поэтому предлагаем отражать ТЗР в бухгалтерском балансе – отдельной строкой (или в том числе, после строки «Товары»). Это позволит управленческому аппарату определить их изменение за отчетный период и принять соответствующее решение по оптимизации. Проведенные

исследования свидетельствуют, что предприятия с функциями кейтеринга несут значительные затраты на логистику.

Они являются одной из весомых статей расходов, связанных с ведением хозяйства. Это требует внедрения методического подхода к учету логистических затрат за каждым процессом в системе управления с помощью счета 10734 «Логистические затраты». В научных кругах бытует мнение, что ТЗР это логистические издержки, связанные с процессом поставки [119, с.154]. Однако, считаем, что с точки зрения ведения управленческого учета, это два отдельных объекта учета. Логистические издержки процесса поставки - это издержки, связанные с исследованием рынка закупок, заключением договоров, приемкой сырья и товаров и их складирования, то есть затраты, направленные на продвижение сырья и товаров от поставщика к покупателю. Логистические издержки процесса поставки рекомендуем идентифицировать как издержки операционной деятельности и систематизировать информацию о них на основе первичных документов по дебету счета 10734/2 «Логистические издержки поставки». В конце месяца счет закрывается путем списания суммы логистических затрат в Дебет 55090 «Прочие операционные расходы». Выделение данного вида расходов в учете будет способствовать эффективному их управлению.

Главной целью каждого предприятия ресторанного хозяйства является производство качественной продукции (услуг) в современной рыночной среде. Для этого необходимо формировать информацию, полезную для принятия управленческих решений, на основе научно-обоснованной методики управленческого учета процесса производства. Учитывая специфику деятельности исследуемых предприятий, предлагаем вести управленческий учет расходов с процессом производства и его обслуживания при использовании традиционного счета 10730 «Незавершенное производство» (с выделением субсчетов 10731 «Производство блюд (изделий)», 10732 «Кейтеринг» (по видам заказов)), поскольку учет расходов на приготовление продукции собственного производства связан с

формированием информации в отношении использованных продуктов (сырья), а также счета 10735 «Общепроизводственные расходы» (с использованием субсчетов 10735/1 «Расходы обслуживания процесса производства», 10735/2 «Расходы по предоставленным услугам»).



Рисунок 2.9. – Модель методического обеспечения учета затрат предприятий ресторанного хозяйства с функциями кейтеринга (разработка автора)

Источник: Разработано автором на основе анализа научной литературы

С позиции управленческого учета в течение месяца по дебету субсчета 10731 «Производство блюд (изделий)» рекомендуем систематически (ежедневно) отражать материальные затраты, связанные с производством продукции, а в конце месяца – расходы на обслуживание процесса производства продукции и расходы услуг (списанные с кредита счета 10735 «Общепроизводственные расходы»). Такой методический подход к учету затрат на производство и его обслуживание позволит получить релевантную информацию о себестоимости выпуска продукции за отчетный период без технически сложного процесса распределения общепроизводственных расходов.

Проведенные исследования предприятий ресторанного хозяйства с функциями кейтеринга г. Душанбе свидетельствуют о несовершенстве учета расходов на выполнение кейтеринговых услуг, что существенно сказывается на качестве информационного обеспечения управления деятельности субъекта хозяйствования.

Кейтеринговая услуга – это получение заказа от будущего потребителя на организацию и обслуживание мероприятия с доставкой продукции собственного производства, покупных товаров, а в отдельных случаях, транспортировки клиентов до места проведения. Поэтому в системе управленческого учета необходимо идентифицировать расходы, связанные с выполнением услуги, с целью формирования себестоимости и предоставление достаточной информации заказчику для его окончательного выбора предприятия ресторанного хозяйства на проведение мероприятия. Для усиления качества информационного обеспечения предлагаем применять позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости услуги, который используется в индивидуальном и мелкосерийном производстве, а также при выполнении услуг. За каждым заказом (проведение презентации, организация банкета за пределами заведения, барбекю и тому подобное) необходимо вести учет прямых и общепроизводственных расходов. В управленческом учете по процессу производства и его обслуживания для

формирования себестоимости кейтеринговой услуги предложено использовать калькуляционный счет 10732 «Кейтеринг (по видам заказов)», по дебету которого отражается информация о стоимости блюд, напитков, полуфабрикатов для проведения мероприятия, расходы на оплату труда обслуживающего персонала и начисления единого социального взноса, расходы на аренду помещения, кейтерингового оборудования для проведения мероприятия, расходы на транспортировку гостей к месту проведения мероприятия, расходы на оформление помещения, расходы на проведение фото - и видеосъемки, музыкального оформления и т. д. А по кредиту 10732 «Кейтеринг» (по видам заказов) отражается фактическая себестоимость кейтеринговой услуги. Уточнение методики учета затрат кейтеринговой услуги позволило рекомендовать для предприятий ресторанного хозяйства в формат калькуляции для определения себестоимости кейтеринговой услуги по фактическим затратам (рис. 2.10).

Стоит отметить, что весомой составляющей себестоимости кейтеринговой услуги являются транспортные расходы, связанные с предоставлением заказчику транспортных услуг (перевозка участников мероприятия к месту проведения). Поэтому в системе управленческого учета предприятий ресторанного хозяйства с функциями кейтеринга необходимо сосредоточить внимание на организации постоянного учета: использование топлива и смазочных материалов, ремонта транспортных средств (вести за плановыми проверками или на время признания данных расходов), амортизации транспортных средств (ежемесячно); расходов на оплату труда водителей (ежемесячно), аренды транспортных средств и тому подобное. Для усиления информативности и контролируемости транспортных расходов рекомендуется для предприятий ресторанного хозяйства матрицу управленческого учета транспортных расходов кейтеринговых услуг (таблица 2.6)

"Утверждаю"
 Директор ООО "Шохона"
 Сафаров Т.Н.

21 ноября 2023г.

Калькуляция себестоимости въездного банкета на 50 персон в ущелье Ромит

№	Статьи затрат	ед. изм.	Количество	Цена, сомони	Сумма, сомони
А.	Продукция собственного производства				
1	Форель жаренная	порция	20	100	2000
2	Салат "Товус"	порция	10	48	480
3	Салат "Дилрабо"	порция	12	30	360
4	Салат "Шахзода"	порция	15	64	960
5	Калапоча «Тавакали»	порция	10	42	420
6	Язык говяжий	порция	10	64	640
7	Мясо варенное	порция	10	90	900
8	Овощи	порция	14	40	560
9	Картошка запеченная	порция	20	20	400
10	Блины с черной икрой	порция	50	14	700
11	Шашлык по худжандский	порция	60	24	1440
12	Самбуса уйгурская	штук	60	8	480
13	Хлеб (лепешки)	штук	80	2	160
14	Фрукты в ассорти	кг	20	25	500
	Итого				10000
Б.	Товары				
1	Водка "Шохона"	штук	25	50	1250
2	Коньяк "Джоми Джам"	штук	5	60	300
3	Вино "Рохати чон"	штук	10	75	750
4	Шампанское	штук	5	60	300
5	Сок "Добрый"	штук	20	25	500
6	Сок "Нури зулол"	штук	20	18	360
7	Бананы	штук	50	3	150
8	Виноград	кг	10	40	400
	Итого				4010
В.	Прочие услуги				
1	Оплата услуг персонала	чел.	3	500	1500
2	Аренда коттеджа		1	5000	5000
3	Транспорт:				0
4	Мерседес Бенц Спринтер	км	80	20	1600
5	Опель Караван	км	80	10	800
6	Тойота	км	80	20	1600
	Итого				10500
Г.	Музыка и съемка				
1	Услуги фото-видео оператора	чел.	1	1000	1000
2	Музыкальное обслуживание:				
3	Ведущий	чел.	1	500	500
4	Артисты	чел.	1	3000	3000
5	Диджей	чел.	1	1000	1000
	Итого				5500
ВСЕГО, СЕБЕСТОИМОСТЬ					30010

Главный бухгалтер

Халимзода П.А.

Составил:

Курбонзода М.

Рисунок 2.10. – Формат калькуляции себестоимости кейтеринговой услуги для предприятий ресторанного хозяйства

Источник: Разработано автором

Таблица 2.6. – Матрица управленческого учета транспортных расходов кейтеринговых услуг (разработка автора)

Виды услуг /виды затрат	Транспортные затраты					Итого, сомони
	Горюче-смазочные материалы	Оплата труда водителей / курьеров	Аренда транспорта	Износ и амортизация	Ремонт	
Банкет	700	1000	800	400	400	3300
Фуршет	300	800	600	300	200	2200
Барбекю	500	700	500	400	300	2400
Итого	1500	2500	1900	1100	900	7900

Источник: Разработано автором

Преимущество предложенной матрицы заключается в том, что в управленческом учете формируется детализированная информация о транспортных расходах в разрезе их видов, за каждой кейтеринговой услугой и в целом по предприятию за отчетный период, которая станет основой для поиска резервов повышения эффективности транспортных затрат.

В современных условиях функционирования предприятий ресторанного хозяйства значительную долю в общей сумме транспортных расходов занимают затраты на топливо-смазочные материалы (ГСМ), стоимость которых постоянно растет, что требует организации систематического контроля со стороны ответственных лиц, принимающих решения на основе данных управленческого учета. Для получения информации об использовании ГСМ предложены к использованию в предприятиях отрасли исследования Ведомость учета использования ГСМ для осуществления кейтеринговых услуг (рис. 2.11.).

Данный аналитический регистр управленческого учета позволит отследить ежедневные суммы использованных ГСМ по видам и определить тенденции по их изменениям, а в дальнейшем полученная учетно-аналитическая информация по ведомости может способствовать принятию управленческого решения руководством, например, по использованию более дешевых видов ГСМ в условиях изменения технического оборудования.

Ведомость учета использования горюче-смазочных материалов						
№	Дата	Мерседес- Бенц Спринтер				
		Норма расхода топлива на 1 км	км	литры	цена	Сумма, сомони
21.	20.11.2023	0,8	62	49,6	10,6	525,76
22.	21.11.2023	0,8	122	97,6	10,5	1024,8
23.	22.11.2023	0,8	76	60,8	10,7	650,56
24.	23.11.2023	0,8	64	51,2	10,4	532,48
....					
70.	30.11.2023	0,8	52	41,6	10,7	445,12
Итого, за месяц						3178,72

Рисунок 2.11. -Рекомендуемая ведомость учета использования горюче-смазочных материалов

Источник: Разработано автором

В учетных процедурах предприятий с функциями кейтеринга необходимо отнести и учет аренды мебели, посуды, инвентаря, ткани, оборудования (например, барная стойка) и учитывать стоимость имущества в случаях его порчи или потери, что является нетипичным для предприятий ресторанного хозяйства.

Стоимости, по которой объекты необоротных активов отражаются на забалансовом счете, является стоимость, указанная в договоре аренды. В конце срока аренды необоротные активы списываются с забалансового учета. Обобщение требований к учету и представлению в отчетности операционной аренды активов при осуществлении кейтеринговой услуги представлено в таблице 2.7.

Необоротные активы, полученные на условиях операционной аренды для кейтеринговых услуг				Арендная плата	
Стоимость внеоборотных активов	Амортизация	Расходы на содержание в рабочем состоянии объектов операционной аренды	Расходы на улучшение внеоборотных активов	Начислена (уплачена после оказания услуг)	Предоплата
Отображается на счете 11060 «Арендованные внеоборотные активы»	Не начисляется	Отображаются на счете 22350 «Расходы по услугам»	На балансе в течение срока арендного соглашения независимо от согласия на возмещение	Отображаются на счете 22350 «Расходы по услугам»	Отражаются на счете 10820 «Аренда, оплаченная авансом» с постепенным

			расходов арендодателем		включением в счет 55312 «Расходы по аренде»
--	--	--	---------------------------	--	--

Таблица 2.7. -Обобщение требований к учету и представлению в отчетности операционной аренды активов при осуществлении кейтеринговой услуги

Источник: Разработано автором

Сумма арендной платы за арендованное кейтеринговое оборудование предприятия ресторанного хозяйства в учете отражается по дебету счетов 55291 «Общепроизводственные расходы» и кредит счета 22040 «Прочие счета к оплате».

Учитывая специфику деятельности предприятий ресторанного хозяйства с функциями кейтеринга, рекомендуем признание логистических затрат процесса производства (кейтеринга) отражать в течение месяца по дебету аналитических счетов 10734/1 «Логистические издержки обслуживания производства» и 10734/2 «Транспортировка заказчиков» счете, а в конце месяца списывать их на общепроизводственные расходы, соответственно, на субсчета, соответственно, 55291 «Расходы обслуживания процесса производства» и 55292 «Расходы по оказанным услугам». Такой методический подход позволит получать необходимую информацию логистам для принятия решений по оптимизации затрат на перевозки клиентов до места проведения мероприятия (транспортные услуги), а руководителям предприятия – получить полную информацию о сумме расходов на услуги по организации досуга и организации обслуживания клиентов.

Особое место в предприятиях ресторанного хозяйства с функциями кейтеринга занимает процесс реализации. По этому процессу к расходам относят себестоимость реализации, которая составляет основную часть операционных расходов предприятий ресторанного хозяйства с функциями кейтеринга. В учете ее отображения следует оформлять записью: Кредит счета 10730 «Незавершенное производство» и Дебет счета 55010

«Себестоимость реализации» (по определенным в учетной политике предприятия субсчетам).

Расходы по реализации суши, пиццы, обедов в офисы каждое предприятие ресторанного хозяйства должно постоянно планировать, вовремя учитывать и анализировать, должным образом контролировать, в противном случае значительная их часть будет непродуктивной и негативно влиять на финансовые результаты. Поэтому управленческий учет затрат процесса реализации (доставки) является обязательным для исследованных предприятий.

Для эффективной деятельности предприятий ресторанного хозяйства, занимающихся доставкой суши, важным вопросом является определение схемы организации доставки. По нашему мнению, такое определение должно делаться на основании полученных заказов на доставку в логистической системе управления предприятия по определенной схеме. Схемы перевозок подразделяются по типам, а именно: «один-к-одному», «один-ко-многим», «много-к-одному» и «много-ко-многим». Важным вопросом является выбор маршрутов доставки предприятием своей продукции к заказчику. С помощью интернет-карт возможно оптимизировать маршрут движения водителя, то есть выбрать оптимальный маршрут от заказчика к заказчику, соблюдать доставки очереди по мере получения заказов (рис. 2.12).

Рис. 2.12. – Возможные маршруты доставки продукции собственного производства заказчикам по г. Душанбе

Душанбе



Источник: Составлено автором

Для предприятий ресторанного хозяйства рекомендуется сосредоточить внимание на учет логистических затрат по доставке продукции клиенту, который позволит обеспечить более высокий уровень обслуживания клиентов, надежность поставки, оптимально короткие сроки исполнения заказов, высокую гибкость транспортного обслуживания. При использовании интегрированной информационной системы управления на предприятии бухгалтер может получить необходимую информацию о транспортных расходах в разрезе аналитических признаков (количество ежедневных доставок по заказу, средневзвешенный пробег за каждой машиной, цену на ГСМ, расходы на ГСМ и прочее). Для этого предлагаем для ООО «Шохона» в системе учета составлять Ведомость учета логистических затрат по реализации (таблица 2.8.).

Таблица 2.8. - Рекомендуемая ведомость учета логистических затрат с реализации (доставки суши) для ООО «Шохона»

№	Фамилия И.О. водителя, модель машины	Количество ежедневных доставок по заказу, шт	Средне дневной пробег (км)	Цена ГСМ (л), смн.	Расходы ГСМ на 1 км	Расходы на ГСМ, смн.	Расходы на оплату труда, смн.	Износ	Расходы на ремонт, смн.	Всего расходы, смн
1.	Курбонов М. «Opel Omega» (газ)	160	8	0,12	153,6	240	45	240	678,6	160
2	Сафаров Т. «Daewoo Matiz»	220	15	0,08	264	240	48		552	220
3	Халимов П. Скутер «Honda Lead»	140	4	0,11	61,6	240	20		321,6	140
	Всего	520			479,2	720	113	240	1552,2	520

Источник: Разработано автором

Так, сумма расходов в ведомости по определенным бухгалтером элементам расходов рассчитывается в соответствии с установленными нормативами, прописанными в учетной политике. Расходы на ГСМ рассчитываются в соответствии с установленными нормами, а именно: для машины "Opel Omega" норма расходования газа пропан составляет 8 л. на 100 км. для «Daewoo Matiz» – норма расхода бензина 15 л. на 100 км. для скутера «Honda Lead» – норма расхода бензина 4 л. на 100 км. Расходы на оплату труда водителей рассчитывают за час труда и эта сумма составляет 50,00 смн. Норма амортизации составляет для автомобилей 0,30 смн., для мотоцикла или скутера – 0,20 смн.

Методика управленческого учета затрат по процессу реализации, по нашему усмотрению, должна предусматривать использование счета 55200 «Расходы по реализации» в разрезе аналитических признаков. Практическое значение с позиции управленческого учета имеет отдельное ведение учета затрат по доставке продукции заказчикам. Для этого учет транспортных расходов за процессом реализации для предприятий, осуществляющих доставку продукции на заказ по г. Душанбе, предложено вести на субсчете

55290 «Логистические расходы по реализации». Логистические затраты по реализации и расходами периода и в конце месяца их рекомендуем списывать на счет 55200 «Расходы по реализации».

Формирование информационного сопровождения для управления деятельностью предприятием ресторанного хозяйства позволит учет затрат по процессу управления при использовании счета 55300 «Административные расходы» и 55394 «Логистические затраты управления», усиление аналитичности которых удовлетворит потребности широкого круга заинтересованных пользователей.

Все выше перечисленное позволяет прийти к выводу, что в системе управленческого учета все расходы, связанные с производством и реализацией продукции (кейтеринговой услуги), необходимо идентифицировать и отражать на рекомендованных счетах по центрам расходов и ответственности с целью принятия решений и удержания устойчивых позиций на потребительском рынке. В процессе исследования доказано, что в современных условиях хозяйствования значительное влияние на финансовый результат предприятий ресторанного хозяйства с функциями кейтеринга имеют логистические расходы. Поэтому для получения учетно-аналитической информации о логистических расходах и эффективного их управления предложена модель учета логистических затрат по процессам деятельности предприятий ресторанного хозяйства с функциями кейтеринга, приведенную на рисунке 2.13.

Предложенная методика учета логистических затрат по процессам деятельности обеспечит управленческий персонал информацией, которая даст возможность выявить тенденции изменения логистических затрат, а также дать оценку каждого из хозяйственных процессов по использованию ресурсов и возможностей, установить резервы минимизации затрат и снижения уровня затратности деятельности предприятий ресторанного хозяйства.

Рисунок 2.13. – Модель учета логистических затрат по процессам деятельности предприятий ресторанного хозяйства с функциями кейтеринга: управленческий аспект (разработка автора)



Источник: Разработано автором

Таким образом, эффективное функционирование и управление деятельностью предприятий ресторанного хозяйства в современных условиях хозяйствования возможно только при использовании надежной и оперативной базы данных о расходах операционной деятельности в разрезе аналитических признаков в соответствии с требованиями и потребностями лиц, принимающих решения на основе рекомендуемой методики управленческого учета затрат по процессам деятельности. Затраты на ведение управленческого учета, что дает значительный массив учетных данных для предприятий ресторанного хозяйства, можно уменьшить за счет организации учетного процесса расходов с использованием современных информационных систем и технологий.

Более детальный перечень аналитических признаков по рассмотренным счетам учета расходов будет раскрыт в управленческих ведомостях, разработанных для предприятий ресторанного хозяйства.

Рекомендуемая классификация счетов затрат для организации управленческого учета в предприятиях ресторанного хозяйства с функциями кейтеринга предоставит возможность получать и эффективно использовать аналитическую информацию о затратах для управления процессами деятельности на основе сформированных учетных регистров и управленческих отчетов в соответствии с потребностями пользователей.

Выводы к главе 2

При изучении особенностей деятельности предприятий гостинично-ресторанного комплекса и современного состояния управленческого учета расходов были сделаны следующие выводы:

1. Определены базовые компоненты подсистем управления затратами, между которыми существует прямая и обратная связь в рамках функционирования системы управления, позволят на выходе получить качественный информационный ресурс. Все это повлияло на построение функциональной модели управления затратами для предприятий ресторанного хозяйства, которое поможет сосредоточить внимание на функциях, методах воздействия на управляемую подсистему с целью принятия управленческих решений по оптимизации затрат на основе углубленного учетно-информационного обеспечения. Определенные в процессе исследования этапы формирования учетно-информационного обеспечения позволили разработать организационную модель учетно-информационного обеспечения для управления расходами предприятий ресторанного хозяйства

2. С целью организации управленческого учета затрат проведенные исследования позволили разработать структуру Положения об учетной политике, составляющими которой являются разделы организационного,

методического и технического обеспечения учета затрат с перечисленными элементами и их возможными вариантами. Это поможет анализировать и сравнивать информацию для установления наиболее выгодных направлений деятельности и получения данных, на основании которых могут быть приняты управленческие решения по внесению корректив в стратегию. Определенные положения учетной политики способствуют рациональной организации бухгалтерского учета кейтеринга, формированию достаточного информационного обеспечения управления деятельностью кейтеринговой компанией и в дальнейшем позволят определить проблемные вопросы методики учета кейтеринга и определить направления их решения

3. По результатам исследования рекомендованы группа счетов, позволяющие систематизировать информацию о логистических затрат по каждому из процессов операционной деятельности предприятий ресторанного хозяйства с функцией кейтеринга: 10714 «Логистические затраты снабжения», 10736 «Логистические издержки производства (кейтеринг)», 55290 «Логистические издержки реализации», 55390 «Логистические издержки управления». Предложенный организационный подход к учету логистических затрат позволит получить полноценную учетную информацию, полезную для принятия решений по их уменьшению в последующих периодах как в целом по предприятию, так и по процессам деятельности.

Также отмечено, что управленческий учет напрямую зависит от потребностей руководства, поэтому, когда они изменяются, то следует вносить изменения в существующую систему управленческого учета, то есть в зависимости от того, насколько значительны изменения, есть смысл говорить о цикличности управленческого учета.

4. Установлено, что реализация методики управленческого учета затрат предприятий ресторанного хозяйства должна осуществляться с применением классических элементов метода бухгалтерского учета (документация и инвентаризация, оценка и калькуляция, счета и двойная запись, отчетность),

а также арсенала приемов и мероприятий, направленных на управление затратами: методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции; методика распределения общепроизводственных затрат; учет по центрам затрат и центрам ответственности; бюджетирование; нормирование и лимитирование расходов и другие методические приемы.

5. В контексте необходимости качественного улучшения системы управления затратами субъектов ресторанного хозяйства предложено использование модели методического обеспечения учета затрат предприятий ресторанного хозяйства с функциями кейтеринга. Представленная модель отражает составляющие процесса управленческого учета, выступающие основанием для ведения и результатом управленческого учета, а также показывает наличие обратной связи между существующим ведением управленческого учета и управлением гостинично-ресторанным комплексом, что указывает на необходимость постоянного мониторинга и контроля как всей деятельности, в том числе и управленческого учета гостинично-ресторанного комплекса.

6. Установлено, что в системе управленческого учета все расходы, связанные с производством и реализацией продукции (кейтеринговой услуги), необходимо идентифицировать и отражать на рекомендованных счетах по центрам расходов и ответственности с целью принятия решений и удержания устойчивых позиций на потребительском рынке. В процессе исследования доказано, что в современных условиях хозяйствования значительное влияние на финансовый результат предприятий ресторанного хозяйства с функциями кейтеринга имеют логистические расходы. Поэтому для получения учетно-аналитической информации о логистических расходах и эффективного их управления предложена модель учета логистических затрат по процессам деятельности предприятий ресторанного хозяйства с функциями кейтеринга.

Основные положения, содержащиеся в главе 2, опубликованы в научных работах автора [1; 3; 4; 6; 10; 11].

ГЛАВА 3. ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ АУДИТА ЗАТРАТ В ПРЕДПРИЯТИЯХ РЕСТОРАННОГО ХОЗЯЙСТВА

3.1. Современная концепция организации аудита затрат предприятий ресторанного хозяйства

Повышение эффективности управления затратами предприятий ресторанного хозяйства с позиции соответствия современным требованиям хозяйствования в конкурентной среде возможно при условии создания надежной учетно-информационной системы для принятия обоснованных хозяйственных решений, совершенство и достоверность данных которой усиливается благодаря организованному на предприятии, целево-ориентированном внутреннему аудиту. Главная миссия внутреннего аудита в современных условиях хозяйствования состоит в защите интересов широкого круга внутренних потребителей бухгалтерской информации и определении степени доверия к данным управленческого учета и отчетности. Соглашаемся с мнением ученых, что «именно внутренний аудит даст возможность своевременно реагировать на изменения в экономической ситуации и учитывать социальные и политические факторы, что уменьшит влияние факторов, которые являются неконтролируемыми для предприятия» [92, с. 14].

Расходы предприятий ресторанного хозяйства являются многогранными и разнообразными, а их отражение в управленческом учете на многих бухгалтерских счетах в разрезе аналитических признаков и применение самостоятельно разработанных форм первичных документов, учетных регистров, внутренней отчетности требует систематического усиленного контроля со стороны специалистов внутреннего аудита, целью которого является установление достоверности данных первичных документов по определению затрат, полноты и отражения в учетных регистрах, соответствия своевременности их методики учета затрат

действующим нормативным актам [93, с.34]. Сегодня существуют разные мнения о месте и значении внутреннего аудита в управлении расходами. Но безапелляционным является утверждение научного сообщества и свидетельств специалистов бухгалтерских структурных подразделений предприятий ресторанного хозяйства г. Душанбе о повышении уровня заинтересованности владельцев и руководителей в получении профессионального заключения внутреннего аудитора относительно вероятности управленческой учетной информации в разрезе расходов. Вследствие этого действия специалистов по внутреннему аудиту в предприятиях ресторанного хозяйства должны быть направлены на:

- определение правомерности данных управленческого учета и отчетности в соответствии с нормативно-правовыми актами и внутренних организационных регламентов предприятия;

- проверку документации по расходам и потерям на предприятии; выявление признанных расходов, не подтвержденных документально;

- поиск резервов сокращения затрат по центрам ответственности; оценку эффективности принятых управленческих решений;

- подготовку разъяснений и рекомендаций, в частности, по организации управленческого учета затрат.

Выполнить перечисленные действия в предприятиях ресторанного хозяйства может субъект внутреннего аудита - аудитор по штатному расписанию или специалист службы внутреннего аудита предприятия, выполняя такие основные функции, как информационная, контрольная, аналитическая и консультационная. Но в зависимости от требований, предъявляемых к внутреннему аудиту, перечень функций может быть более расширен и включать – профилактическую, прогнозную, стимулирующую, коммуникативную, регулирующую и другие функции, которые будут обязательно прописаны в организационном внутреннем регламенте предприятия.

Однако, проведенные нами исследования свидетельствуют о том, что вместе с пониманием руководства о необходимости подтверждения данных управленческого учета затрат и отчетности, наблюдается довольно низкий уровень внедрения элементов внутреннего аудита в организационной структуре предприятий ресторанного хозяйства г. Душанбе. (Табл. 3. 1). Так, сделанная оценка состояния организации внутреннего аудита на исследованных предприятиях отрасли свидетельствует о наличии отдельной службы аудита в структуре 20% исследованных ресторанов. Должность специалиста по аудиту предусмотрена в штате всего 10% ресторанов, входящих в гостинично-ресторанный комплекс г. Душанбе. Что касается таких заведений ресторанного хозяйства, как кафе, бары, которые по объему деятельности относятся к малым и средним предприятиям (их доля составляет 67% из выборки исследованных предприятий ресторанного хозяйства), функции внутреннего аудитора выполняют бухгалтеры предприятий, что является, на наш взгляд, некорректным и отвлекающим фактором от их основных обязанностей, или вовсе внутренний аудит не проводится. Незначительная доля предприятий (3%) использовала в своей деятельности такую форму организации внутреннего аудита как аутсорсинг, что дает основание прийти к выводу о его непопулярности в предприятиях ресторанного хозяйства. Однако, отметим, что именно аутсорсинг позволяет предприятию временно привлекать высококвалифицированных специалистов для выполнения специфических задач или задач узкому кругу, характерных именно для внутреннего аудита.

Таблица 3.1. - Оценка состояния организации внутреннего аудита на предприятиях ресторанного хозяйства г. Душанбе

№	Составляющие организации внутреннего аудита на предприятии	Группировка ресторанов			
		Комплексы	Рестораны с доставкой	С функциями кейтеринга	Без функций кейтеринга
1	Наличие службы внутреннего аудита или должности внутреннего аудитора на предприятии (in-house internal audit service)	+	-	-	-
2	Наличие должности внутреннего аудитора на предприятии	+	-	-	-
3	Планируется создание службы внутреннего аудита или выделение в штате предприятия должности аудитора	+	+	-	-
4	Функции внутреннего аудита осуществляют руководители административного сектора	+	+	-	-
5	Заключение соглашения на осуществление услуг по внутреннему аудиту с независимыми организациями (outsourcing)	+	-	-	-
6	Обзорные проверки соответствия управленческого учета внутренним организационным регламентам	-	+	-	-
7	Проверка формирования расходов структурными подразделениями предприятия	+	+	+	-
8	Надзор за работой систем управления и передачи информации	+	+	+	+

Источник: Составлено автором на основе анализа научной литературы [92;93]

Таким образом, принимая во внимание потребности руководителей предприятий ресторанного хозяйства в подтверждении данных управленческого учета, в получении рекомендаций по улучшению результативности и эффективности работы предприятия в целом и отдельных структурных подразделений (в частности, в части формирования расходов) считаем целесообразным организовывать внутренний аудит затрат с целью предупреждения зон рисков и ситуаций формата «упущение экономических выгод».

Внутренний аудит затрат и его элементы органично входят в систему управления и имеют непосредственное влияние на принятие хозяйственных

решений. Следует отметить, что в условиях формирования современной организационной структуры системы управления, в частности затратами, можно наблюдать появление вектора интеграции управленческого учета и внутреннего аудита. Определены информационные связи управленческого учета и внутреннего аудита имеют непосредственное влияние на принятие решения, его обоснованность, взвешенность и правомерность. Это позволило построить информационную модель управленческого учета и внутреннего аудита в контексте принятия решений, которая демонстрирует формирование информационного обеспечения для аудита, управленческого учета и процесса принятия решения (рис. 3.1.).



Рисунок 3.1. – Информационная модель управленческого учета и внутреннего аудита в контексте принятия решений предприятий ресторанного хозяйства

Источник: Разработано автором на основе анализа научной литературы [92;93]

Так, согласно предложенной модели, управленческий учет отвечает за формирование информации и ее предоставления различным группам внутренних пользователей, в том числе аудитору или службе внутреннего аудита предприятия. В свою очередь, в системе внутреннего аудита полученная управленческая учетная информация трансформируется, обрабатывается при использовании аналитических процедур и используется в ходе аудиторских проверок. Внутренним аудитором, кроме учетно-аналитической информации, используется любая информация, нужная для формирования аудиторского заключения. Соглашаемся с мнением Г.М. Рахимова, что «аудиторской проверке может подлежать любая информация, если существует договоренность между аудитором и его клиентом и имеющиеся критерии для установления степени соответствия той информации, которая проверяется» [113, с.70].



Рисунок 3.2 – Классификация внутреннего аудита

Источник: Разработано автором на основе анализа научной литературы[92]

Отметим, система внутреннего аудита формирует результативную исходную информацию (предоставляется заказчикам аудита с последующим распределением информации в соответствии с иерархической подчиненностью), которая для управленческого учета в следующем периоде будет использоваться как входная информация. Это свидетельствует о коммуникативных связях в современной интегрированной системе между управленческим учетом и внутренним аудитом. Возможность обмена информационными потоками позволит руководителям и ответственным лицам в конкретных случаях принимать управленческие решения с учетом рекомендаций аудитора на основе полученного заключения.

Поскольку внутренний аудит организуется с учетом специфики деятельности предприятия, то возникают различные виды внутреннего аудита – аудит финансовой отчетности, операционный аудит (operational auditing), аудит на соответствие. Также проведенный анализ публикаций показал, что в условиях трансформации социально-политического контекста в системе управления все чаще используют и такие виды аудита, как управленческий аудит (management auditing), аудит результативности (performance auditing).

Теоретические исследования позволили построить классификацию внутреннего аудита по характерным признакам, приведенным на рисунке 3.2.

Определение классификационной группировки внутреннего аудита требуют уточнения экономического содержания и значимости именно того вида аудита, от которого зависит проверка достоверности данных управленческого учета затрат предприятий ресторанного хозяйства с учетом тенденций развития национального хозяйствования. Считаем, что среди представленных видов внутреннего аудита наиболее коррелируется с управленческим учетом и подходит для объекта проверки «расходы» – операционный аудит, ибо именно он «предусматривает изучение аудиторами

любой части процедур и операций субъекта хозяйствования с целью оценки их производительности и эффективности и формулировка рекомендаций по эффективному использованию ресурсов, достижению поставленных целей» [153, с.7]. Операционный аудит, как и управленческий учет является элементом системы управления деятельностью предприятия, выполняет возложенные на него функции, а оказанные аудиторские рекомендации являются полезными и необходимыми в процессе принятия решений по оптимизации расходов и минимизации последствий рисков. Отметим, что управленческий учет предоставляет расширенную учетно-аналитическую информацию руководителям структурных подразделений, в том числе и расчетные данные показателей эффективности и экономичности использования ресурсов на предприятии. Функцией же внутреннего аудитора должен стать анализ и проверка операций и фактов управленческого учета затрат с точки зрения экономичности, продуктивности, эффективности и результативности, и поэтому предлагаем использовать в предприятиях ресторанного хозяйства именно концепцию операционного аудита.

Однако, в международной и отечественной практике аудита тесно переплетаются понятия «операционный аудит (operational auditing) и «управленческий аудит» (management auditing). Это приводит к тому, что ученые в своих изданиях достаточно часто отождествляют понятия «операционный аудит» с дефиницией «управленческий аудит», тогда как по нашему мнению, следует отличать эти категории аудита, проникая в их глубинную логику через выяснение преследуемых целей, поставленных задач и места проведения проверки. Так ученые Е. С. Еременко, Е. Н. Лищук присоединяются к взглядам относительно синонимичности понятий операционного и управленческого аудита, но в то же время, трактуя «операционный (управленческий) аудит как исследование функционирования хозяйственной системы в целом, либо в разрезе отдельных ее составляющих с целью оценки способности такой системы или отдельных ее составляющих приносить планируемый (желаемый) результат»,

делают замечания, что «операционный аудит» рассматривается для проверки операционной деятельности фирмы, а «управленческий аудит» – для проверки эффективности принятых управленческих решений [46, с.55]. При рассмотрении перспектив развития операционного аудита в системе внутреннего контроля, А. М. Мусаева и Л. М. Ражбадинова указывают на распространение такой услуги аудиторских фирм как «операционный (управленческий) аудит», и этим утверждением вновь объединяет обозначенные виды аудита в одну экономическую категорию, что, на наш взгляд, является не совсем корректным. В то же время, автор публикации дает и четкое определение операционному аудиту и рассматривает данную форму контроля как «изучение аудиторами операций предприятия с целью формирования рекомендаций по экономическому использованию ресурсов, эффективного достижения целей» [84, с .40]. Отдельная группа ученых, А.В. Басова и О.А. Юсупова операционный аудит определяют, как исследование хозяйственной системы с точки зрения эффективности и одновременно приравнивают его к управленческому аудиту [14, с.8; 166, с. 114]. Г. Лапаева и С. В. Уколова считают, что управленческий и операционный аудит являются лишь разными названиями одного и того же понятия [71, с .110]. Однако, склоняется к названию «операционный аудит», поскольку управленческий аудит, по усмотрению автора, является слишком общим и может касаться любой к чему.

Классическое и фундаментальное определение термина «операционный аудит» принадлежит американским экономистам Элвину А. Аренсу и К Джеймсу Лоббеку, которые указывают на существование дефиниции «операционный аудит» и рассматривают ее как «...исследование хозяйственной системы с точки зрения ее эффективности и производительности» [8, с.336]. Авторы правомерно и однозначно констатируют доминантность термина «операционный аудит» в широком смысле этой категории. Это утверждение базируется на применении операционного аудита в государственном и негосударственном секторах

США в разрезе как финансовых, так и нефинансовых операций. В частных предприятиях США используют управленческий аудит.

Управленческий аудит проводится для определения степени выполнения поставленных целевых задач руководством предприятия или соблюдения разработанной стратегии. Соглашаемся, что «...управленческий аудит-вид операционного аудита, основной целью которого является оценка результативности административного обеспечения хозяйственной деятельности» [148, с.161]. Назначением управленческого аудита является оценка эффективности системы управления субъекта хозяйствования, выбор альтернатив, выявления возможностей улучшения организационной деятельности и подготовка рекомендаций для усиления результативности деятельности предприятия. По нашему мнению, управленческий аудит направлен преимущественно на проверку функционирования собственно системы менеджмента предприятия и не имеет прямой связи с управленческим учетом. Поэтому поддерживаем авторское видение определения "операционного аудита", предоставленное А. А. Ситновым, который указывает на то, что «операционный аудит представляет собой системный процесс проверки бизнес-операций любой хозяйственной системы (независимо от формы собственности) с целью оценки их эффективности и выработки управленческих рекомендаций» [134]. В этом же контексте П.В. Суйц отмечает направленность операционного аудита " ... на мониторинг, анализ и оценку эффективности, экономичности и результативности как отдельных хозяйственных операций (в т. ч. их доходных и расходных составляющих), так и бизнес-процесса в целом» [138, с.196]. В организации именно операционного аудита заинтересованы владельцы предприятия, потому что он является инструментом проверки хозяйственных операций, бизнес-процессов и хозяйственной системы в целом в соответствии критериям экономичности (касается ресурсов), производительности (оценка бизнес-процессов предприятия и его конечного продукта), эффективности (измеряется достижение запланированных

результатов или показателей) и результативности (всесторонняя оценка результатов деятельности). Кроме осуществления указанных оценочных процедур (именно они являются характерными для операционного аудита), предлагаем для предприятий ресторанного хозяйства в процессе организации внутреннего (операционного) аудита расходов и проводить проверку данных управленческого учета на соответствие разработанным внутренним организационным регламентам. То есть, для предприятий исследованной области во время проведения внутреннего (операционного) аудита затрат следует включать и элементы аудита на соответствие, что позволит аудитору осуществлять оценку эффективности и результативности хозяйственных процессов, на основе проверенных данных управленческого учета. А руководители получают уверенность относительно соответствия хозяйственных операций и процессов выбранной учетной политике и требованиям действующего законодательства, а также смогут оценить экономическую обоснованность управленческих решений.

Итак, проведенные исследования литературных источников позволяют предложить свое авторское определение внутреннего (операционного) аудита и рассматривать его как «процесс проверки на соответствие хозяйственных фактов, операций, процессов с расходами в управленческом учете внутренним организационным регламентам с целью оценки показателей экономичности, эффективности, результативности и формирование рекомендаций по их повышению».

Гармоничное развитие операционного аудита в предприятиях ресторанного хозяйства возможно только при решении вопросов по определению его концептуальных основ. Поэтому для более четкого понимания характерных признаков операционного аудита нами предложена Концептуальная модель внутреннего (операционного) аудита затрат, которая позволит структурировать данный вид контроля по определяющим элементам, исходя из целевых нужд операционного аудита управления, принципов, субъектов, объектов, критериев оценки полученных результатов (рис. 3.3.).

Целевая направленность операционного аудита затрат заключается в том, чтобы собрать достаточные и приемлемые доказательства для формирования мнения аудитора в отношении достоверности, объективности и законности отражения в управленческом учете и отчетности затрат, установить соблюдение предприятием действующей законодательной базы и подготовить конструктивные рекомендации относительно оптимизации расходов. Считаем, что миссией операционного аудита должна стать также проверка (экспертная оценка) адекватности принятых управленческих решений и эффективности функционирования системы управленческого учета, в частности, в разрезе расходов.

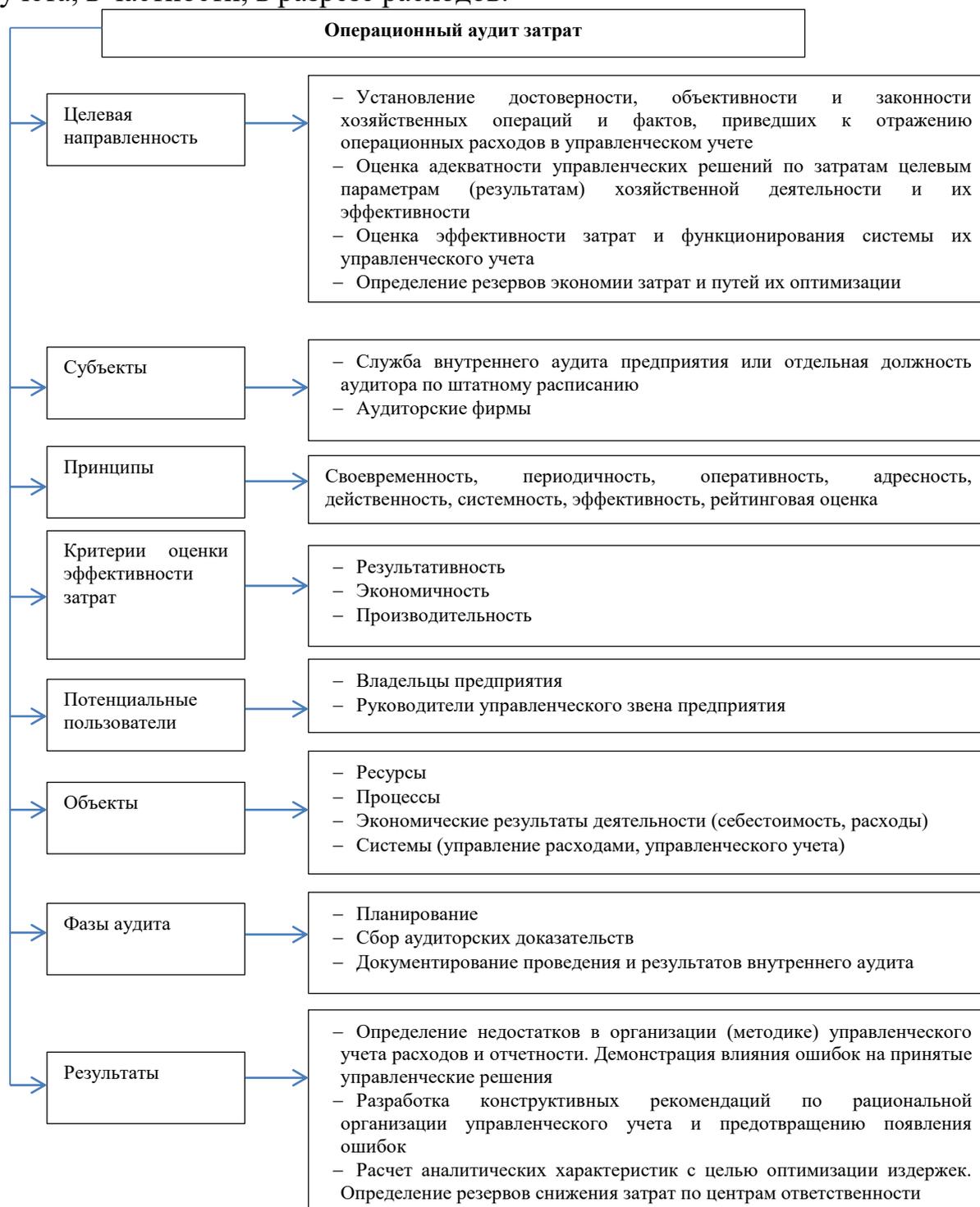


Рисунок 3.3 – Концептуальная модель внутреннего (операционного) аудита затрат для предприятий ресторанного хозяйства (разработка автора)

Источник: Разработано автором на основе анализа научной литературы [138]

Для эффективного управления деятельностью предприятий ресторанного хозяйства в условиях неопределенности сегодня мало получать только информацию от внутреннего аудитора в отношении определенных «проблемных мест» в отношении затрат и формирования себестоимости кейтеринговых услуг.

Важно понимать, что современная концепция операционного аудита ориентирована на предупреждение отклонений от нормативно-законодательной базы по учету затрат, поиск резервов снижения затрат по местам возникновения, выявления резервов экономии по отдельным статьям расходов и разработку мероприятий по их использованию в управленческой деятельности в следующем периоде, направленных на мобилизацию ресурсов предприятия и осуществление систематического контроля.

Операционный аудит проводится преимущественно внутренними аудиторами предприятия и рассматривается как форма планомерного перманентного внутривозможностного контроля за деятельностью предприятия, в том числе и за формированием затрат, согласно критериям оценки аналитических показателей, обозначенных нами выше. Однако, субъекты ресторанного хозяйства могут быть и заказчиками услуг операционного аудита в аудиторских фирмах и получать профессиональные консультации по повышению эффективности и результативности своей деятельности. И наибольший эффект ответственные лица управленческого звена смогут получать, на наш взгляд, если на предприятии будет стабильно функционировать служба внутреннего (операционного) аудита (или выделена должность внутреннего аудитора). Подтверждением этого является высказывание Т.Б. Зыковой, которая отмечает: «внутренний аудитор более детально знает структуру предприятия, специфику функционирования, может более реально оценить «человеческий фактор» [47, с.102]. В процессе

выполнения своих функциональных обязанностей специалисты по внутреннему аудиту должны придерживаться фундаментальных принципов Кодекса этики профессиональных бухгалтеров – порядочность, объективность, профессиональная компетентность и должная тщательность, конфиденциальность, профессиональное поведение [57]. Основываясь на специфических чертах операционного аудита, нами предлагается дополнить перечень принципов, которые позволят рационально и на высоком научно-методическом уровне организовать работу аудитора (таблица 3.2).

Таблица 3.2 – Принципы проведения внутреннего операционного аудита

Фундаментальные принципы аудита (соответственно КЭПБ)[57]	Предлагаемые принципы (характеризуют практическую сторону операционного аудита)
Добросовестность	Результативность. Состоит в проведении аудиторской проверки управленческого учета расходов и отчетности с целью подготовки конструктивных выводов и рекомендаций по повышению эффективности использования расходов
Объективность	Оперативность. Проведение операционного аудита заключается в оперативном анализе ситуаций с целью подготовки рекомендаций по оптимизации затрат
Профессиональная компетентность и надлежащая тщательность	Адресность. Состоит в целевой направленности аудита соответственно иерархии управленческого звена.
Конфиденциальность	Действенность. Состоит в активном влиянии аудита на результаты деятельности, своевременное выявление недостатков и определение путей их устранения.
Профессиональное поведение	Системность. Состоит в рассмотрении объектов аудита (ресурсов, процессов, экономических результатов деятельности) как системы, выявлении разнообразия связей между ними.
Технические стандарты	Периодичность. Состоит в проведении операционного аудита на регулярной основе в соответствии с указанными периодами с целью формирования аудиторского заключения
	Целесообразность. Состоит в проведении проверок (оценки) учетной информации для подготовки конструктивных замечаний и рекомендаций, влияющих на принятие управленческих решений
	Современность. Состоит в проведении операционного аудита при использовании новейших инновационных методов с целью повышения эффективности и результативности деятельности предприятия
	Эффективность. Расходы на проведение аудита должны давать многократный эффект
	Принцип рейтинговой оценки. Состоит в определении приоритетов в достижении поставленных целей, очередности осуществления мер, направленных на повышение эффективности деятельности.

Источник: Составлено автором на основе анализа научной литературы [57]

Характерным элементом предложенной Концептуальной модели операционного аудита затрат для предприятий ресторанного хозяйства является оценка эффективности расходов (в разрезе хозяйственных процессов, видов продукции, услуг кейтеринга) по критериям экономичности, результативности, производительности, которые различают по экономическому содержанию для выполнения контрольно-аналитических процедур в процессе операционного аудита. Так, с целью сокращения затрат на предприятии, аудитор определяет пути экономического использования ресурсов и поэтому сосредотачивает свое внимание на критерии экономичности затрат, признавая такой критерий, как достижение запланированных (бюджетных) расходов путем использования наименьшего (оптимального) объема ресурсов, или получения наилучших результатов при использовании запланированного объема этих ресурсов.

Изготовление продукции собственного производства предусматривает использование ресурсов и получение положительных результатов, однако не все субъекты хозяйствования ресторанного хозяйства ведут свою деятельность с одинаковой эффективностью через влияние внутренних и внешних факторов. Поэтому аудитор должен контролировать данный оценочный показатель. В практике операционного аудита под эффективностью понимают соотношение полученных результатов деятельности к ресурсам, что потрачены на их достижение.

Эффективность-способность затрат, признанных управленческим решением, достигать запланированных результатов или показателей.

В связи с тем, что эффективность – главный показатель результативности функционирования предприятия, систем, хозяйственных процессов, операций, одним из направлений операционного аудита является оценка результативности осуществления хозяйственных операций (процессов) в отношении расходов и предоставление рекомендаций по повышению эффективности и результативности использования ресурсов. «Результативность с точки зрения операционного аудита измеряется во

многих показателях, начиная от доходности и заканчивая показателем лояльности покупателей, что позволяет высшему руководству получить ценную информацию для принятия управленческих решений на перспективу» [152, с. 345]. Результативность в контексте операционного аудита расходов раскрывается через соответствие расходов заданным параметрам (бюджетным данным).

Качественному формированию заключения операционного аудита будет способствовать определение показателя производительности, который в условиях глобализации является индикатором оценки эффективности работы субъекта хозяйствования, в частности эффективности использования ресурсов. Производительность определяется путем соотношения объемов продукции собственного производства к понесенным затратам на ее производство. Объективная оценка уровня производительности позволит получить информацию об экономической отдаче ресурсов, привлеченных в процессе деятельности предприятий ресторанного хозяйства. Делать оценку производительности в процессе операционного аудита затрат целесообразно при использовании интервальной шкалы, которая будет инструментом определения диапазонов уровня производительности (низкий, средний и высокий уровень производительности). Итак, перечисленные критерии оценки расходов в операционном аудите по своему экономическому содержанию не повторяют друг друга, взаимосвязаны между собой, имеют личное значение в процессе подготовки аудиторского отчета и должны быть учтены при разработке программы проведения операционного аудита.

Потенциальными заказчиками внутреннего (операционного) аудита расходов являются собственники и руководители предприятия. Они стремятся иметь беспристрастную и объективную информацию о признании расходов по хозяйственным операциям в разрезе процессов деятельности, по видам продукции собственного производства, формировании себестоимости услуг, об имеющихся возможностях экономии затрат, выявленных потерях экономической выгоды и тому подобное. К пользователям результатов

внутреннего (операционного) аудита относят бухгалтеров, руководителей структурных подразделений предприятия, менеджеров, для которых полученная информация преимущественно является релевантной. По полученным аудиторским заключениями они узнают о определенных внутренним аудитором недостатки в организации управленческого учета и/или формировании внутренней отчетности, получают рекомендации по усилению эффективности системы управленческого учета, а проведенные аудитором дополнительные аналитические процедуры позволяют в практической деятельности предыдущего периода реализовать определенные направления экономического использования ресурсов и оптимизации затрат.

Объекты внутреннего (операционного) аудита определяются собственниками предприятия и являются многогранными. В предприятиях ресторанного хозяйства главными объектами внутреннего (операционного) аудита расходов следует считать:

- процессы закупки сырья и покупных товаров, производства продукции, реализации и обслуживания посетителей заведения и заказчиков кейтеринговых услуг;

- операции с материальными, трудовыми ресурсами, которые привели к возникновения затрат и констатации их в учете;

- экономические результаты деятельности – себестоимость выпуска продукции собственного производства (кейтеринговой услуги), административные расходы, издержки реализации;

- системы управления затратами, управленческого учета, внутреннего контроля.

Поскольку до внутреннего (операционного) аудита в предприятиях ресторанного хозяйства предложено отнести и процедуры аудита на соответствие, поэтому объектами проверки и оценки следует считать также сложившуюся на предприятии учетной политике в части управленческого учета затрат и внутреннюю управленческую отчетность, в которой отражаются операционные расходы предприятий ресторанного хозяйства.

Такое разнообразие объектов операционного аудита будет способствовать глубокому и всестороннему изучению операций с расходами, позволит наблюдать и контролировать расходы по местам их возникновения и определять наиболее эффективные и результативные процессы (операции), связанные с возникновением расходов в заведениях ресторанного хозяйства.

Определенные нами концептуальные основы операционного аудита затрат предполагают четкую организацию аудиторского процесса в предприятиях ресторанного хозяйства, который требует соответствующую этапность ее проведения: планирование, сбор доказательств, аналитические процедуры, оценку организации управленческого учета и отчетности, составление аудиторского заключения. Организация внутреннего (операционного) аудита практически не отличается от других видов аудита. Однако, заметим, что направленность операционного аудита на повышение эффективности операций (процессов) в будущем функционировании предприятия, осуществление аудитором оценки экономических показателей, характеризующих эффективность, производительность, результативность и экономичность расхода, усиливает значение аналитических процедур в аудите затрат, так как их использование будет способствовать выработке обоснованного информативного аудиторского заключения. Результаты операционного аудита передаются руководителям предприятия для принятия управленческих решений.

Предлагаемая нами концептуальная модель операционного аудита затрат позволяет определить его характерные элементы, способствует их координации в процессе выполнения задач, выдвигают руководители внутренних аудиторов, в условиях снижения эффективности и производительности хозяйственных процессов, стремительного роста расходов с одновременным уменьшением эффективности производства, выявление необоснованных потерь на предприятии или в структурных подразделениях и тому подобное.

Таким образом, в сфере ресторанного хозяйства есть все условия для демонстрации внутренним (операционным) аудитом своих методологических возможностей в процессе поиска резервов экономии операционных расходов, их оптимизации в условиях неопределенности и последовательной реализации управленческой политики субъекта хозяйствования. Результаты проведенного исследования позволяют сделать вывод, что внедрение внутреннего (операционного) аудита расходов у предприятия ресторанного хозяйства возможно в условиях определенных общих концептуальных основ, а также качественного организационно-методического обеспечения.

3.2. Совершенствование методики аудита расходов предприятий ресторанного хозяйства

В условиях трансформации рыночной экономики залогом получения достоверной информации управленческого учета, повышение эффективности производства блюд и полуфабрикатов, экономического использования ресурсов, осуществления высокого уровня кейтерингового обслуживания заказчиков, предупреждения деструктивных явлений в операционной деятельности предприятий ресторанного хозяйства является рационально построена и постоянно функционирующая система внутреннего (операционного) аудита затрат. Надлежащая организация процесса аудита на предприятии также позволит повысить качество выполнения аудиторских работ, минимизировать время и затраты на их проведение. "Организация предусматривает достижение и сохранение состояния определенной упорядоченности элементов (узлов) системы в целом, поддержание качественной ее определенности» [62, с.17]. Процесс организации внутреннего (операционного) аудита должен сопровождаться необходимыми информационными, техническими, человеческими (подбор, тестирование, воспитание кадров) ресурсами, разработанными организационными регламентами. Считаем, что под организацией внутреннего (операционного)

аудита затрат следует понимать деятельность работников специализированного структурного подразделения (или аудитора) субъекта ресторанного хозяйства, направленную на оценку эффективности, результативности, экономичности и производительности процессов, связанных с возникновением затрат.

Проводить внутренний (операционный) аудит необходимо в соответствии с международными стандартами аудита (МСА), которые содержат следующие организационные принципы: документирование, взаимодействие аудиторов, планирование, отчетность по итогам аудита, осведомленность клиента. Соблюдение этих принципов позволит организовать в предприятиях исследуемой отрасли качественную аудиторскую проверку затрат, правильно распределить функциональные обязанности специалистов и затраты времени на выполнение запланированных работ аудиторского процесса, составить содержательное и беспристрастное аудиторское заключение.

Организация внутреннего (операционного) аудита расходов определяется правовой формой, структурой и размерами предприятия, объемами товарооборота продукции собственного производства и покупаемых товаров, характером осуществления кейтеринговых услуг, выбранной концепцией системы управления расходами и тому подобное. К факторам, влияющим на организацию внутреннего (операционного) аудита, можно отнести также наличие внутрифирменных стандартов, применение информационно-коммуникационных технологий в аудите, уровень знаний и опыт внутренних аудиторов в организации управленческого учета затрат и формировании управленческих действий.

Проведенные исследования деятельности предприятий ресторанного хозяйства свидетельствуют, что вопросу внедрения и организации внутреннего (операционного) аудита расходов почти не уделяется внимания из-за недостаточного количества квалифицированных специалистов по данному направлению аудита и значительные расходы на оплату их труда.

Но руководителям следует понимать, что полученные выводы и рекомендации внутреннего (операционного) аудита расходов по повышению эффективности производства, определения путей экономии затрат по процессам и центрам ответственности в условиях неопределенности является необходимой информацией для принятия решений по оптимизации расходов и дальнейшего развития предприятия ресторанного хозяйства в конкурентной среде. Поэтому в организационно-управленческой структуре крупных предприятий ресторанного хозяйства (сети европейской, национальной, русской кухни города Душанбе) предлагаем создавать отдел внутреннего (операционного) аудита, а в малых и средних субъектах хозяйствования – выделять должность аудитора по штатному расписанию предприятия. Деятельность отдела внутреннего (операционного) аудита или аудитора должна определяться стандартами аудита «Достоверность и полнота информации», «Согласованность с политикой, планами, законами, нормативами», «Рациональность и эффективность использования ресурсов», «Сохранение активов», «Достижение целей операционной деятельности». Одной из предпосылок успешной работы исполнителей операционного аудита является соблюдение требований внутренних организационных регламентов, разработанных на предприятии. Работу отдела внутреннего (операционного) аудита необходимо регулировать в предприятиях ресторанного хозяйства Положением об отделе внутреннего (операционного) аудита, структура которого приведена на рисунке 3.4. Положение должно быть утверждено руководителем предприятия.

Соблюдение требований Положения об организации внутреннего (операционного) аудита способствует четкому распределению труда между рабочими отдела и повышению его производительности, создает нормативно-правовую основу дисциплинарного и материального воздействия на членов коллектива.

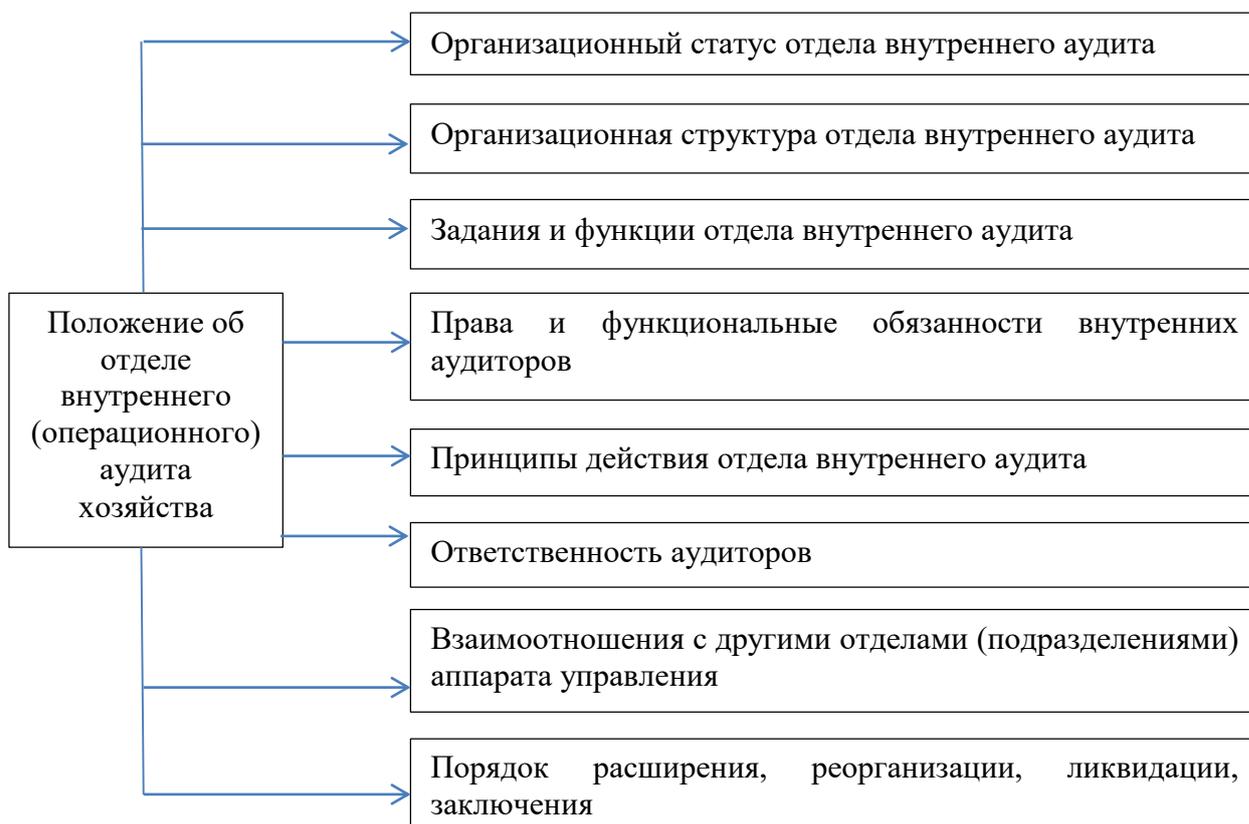


Рисунок 3.4 – Структура Положения об отделе внутреннего (операционного) аудита в предприятиях ресторанного хозяйства

Источник: Разработано автором на основе анализа научной литературы[92]

Внутренние аудиторы (или аудитор) согласно Положению являются ответственными лицами за организацию внутреннего (операционного) аудита расходов в предприятиях ресторанного хозяйства. Организация процесса внутреннего (операционного) аудита затрат должна включать три стадии (начальная, исследовательская, завершающая), каждой из которых присущи соответствующие этапы. На начальной стадии проведения внутреннего (операционного) аудита затрат осуществляется этап планирования, исследовательской – этап формирования аудиторских доказательств и этап проведения аудита затрат, на завершающей стадии – этап составления аудиторского отчета и этап предоставления информации управленческому персоналу по результатам внутреннего (операционного) аудита затрат. Перечисленные стадии и этапы проведения внутреннего (операционного) аудита затрат, а также его характерные признаки, позволили

построить и предложить к внедрению в предприятия ресторанного хозяйства модель организации внутреннего (операционного) аудита затрат, представленную на рисунке 3.5. Соблюдение определенных в модели организационных процедур предоставит возможность специалистам из внутреннего (операционного) аудита провести качественную проверку организации управленческого учета затрат на предприятии, оценить эффективность затрат по местам их возникновения, сформулировать конструктивные замечания, подготовить выводы и рекомендации по улучшению учетно-аналитического сопровождения экономических решений.

Согласно предложенной модели, для достижения максимальных результатов в соответствии с МСА на первом этапе необходимо проводить планирование внутреннего (операционного) аудита затрат. Для этого следует составлять общий план внутреннего (операционного) аудита расходов, содержание которого должен содержать перечень работ по внутреннему (операционного) аудита затрат, определение бюджета времени как на выполнение внутреннего (операционного) аудита затрат в целом, так и бюджета времени на выполнение каждого вида работ.

Соглашаемся с учеными С.Ф. Низомовым, А.А. Мирзоалиевым, М. В. Калемуллоевым и С. Х. Рахимовым, отмечающим, что «разработка плана облегчает координацию аудиторской деятельности и уменьшает вероятность отклонения хода аудита от утвержденного графика» [93, с.214]. В процессе составления плана аудита необходимо обсудить с директором заведения ресторанного хозяйства цель и основание проведения внутреннего (операционного) аудита затрат, организационные детали проверки, согласовать период и срок проведения внутреннего аудита, срок предоставления аудиторского заключения.

Для рациональной организации внутреннего (операционного) аудита затрат предложено для предприятий ресторанного хозяйства, в частности ООО «Шохона», общий план внутреннего (операционного) аудита затрат (Таблица 3.3).



Рисунок 3.5 – Модель организации внутреннего (операционного) аудита затрат в предприятиях ресторанного хозяйства (разработка автора)

Источник: Разработано автором на основе анализа научной литературы[93]

Таблица 3.3. – Общий план внутреннего (операционного) аудита затрат для предприятий ресторанного хозяйства (разработка автора для ООО «Шохона»)

Перечень работ по внутреннему (операционному) аудиту затрат	Бюджет рабочего времени, дни
Проверка наличия и содержательной нагрузки внутренних организационных регламентов по управленческому учету расходов	8 ч/ 1 раб. день
Аудит затрат по процессам хозяйственной деятельности	
Оценка законности, целесообразности и соответствия включения затрат в процесс:	
- снабжения	4 часа
- производства	4 часа
- реализации	4 часа
- управления	2 часа
Проверка правильности отражения в управленческом учете затрат по процессу:	
- снабжения	2 часа
- производства	2 часа
- реализации	2 часа
- управления	2 часа
Аудит логистических затрат по местам их возникновения	6 часов
Аудит управленческой отчетности	6 часов
Оценка эффективности затрат по критериям экономичности, производительности, результативности	8 часов
Оценка организации управленческого учета в разрезе затрат на предприятии	8 часов
Формирование рабочих документов на основе аудиторских доказательств	8 часов
Составление аудиторского заключения и представление его руководителю предприятия	8 ч/ 1 раб. день

Источник: Разработано автором

С целью получения своевременных результатов аудита на предприятиях отрасли исследования должна быть правильно составлена и утверждена программа проведения внутреннего (операционного) аудита затрат. Именно разработанный план аудита является основой для формирования программы проведения внутреннего (операционного) аудита расходов. Программа является расширением общего плана аудита, и необходимо ее составлять в виде программы процедур проверки на существенность. Программа аудита расходов - это организационный регламент, который содержит распространенный перечень запланированных

аудиторских процедур (по соответствующему номеру или коду с целью ссылки на них в рабочих документах), сроки их проведения, исполнителей. Проведенные нами исследования свидетельствуют, что в научных кругах наиболее подробно разработаны и представлены программы процедур аудита затрат для производственных предприятий, и вообще не представлены программы внутреннего (операционного) аудита затрат для предприятий ресторанного хозяйства. В этой связи нами предложена усовершенствованная программа проведения внутреннего (операционного) аудита расходов, которая позволит последовательно выполнять все процедуры аудита операционных расходов, распределять обоснованно объем работ между исполнителями по определенному бюджету времени (табл. 3.3.). Несоблюдение программы аудита нужно определять, как нарушение трудовой дисциплины рабочими отдела внутреннего (операционного) аудита на предприятии.

Таблица 3.4. - Программа внутреннего (операционного) аудита расходов по хозяйственной деятельности для предприятий ресторанного хозяйства (разработка автора)

Цель внутреннего (операционного) аудита расходов	Список аудиторских процедур	Срок	Исполнитель
2	3	4	5
Проверка наличия и содержательной нагрузки внутренних организационных регламентов по управленческому учету расходов	1.1. Проверка наличия разработанных на предприятии организационных регламентов для управленческого учета расходов 1.2. Оценка содержательной перегрузки организационных регламентов для управленческого учета издержек	1.07-2.05.23	Сафави Н.
Проверка управленческого учета расходов по процессу поставки	2.1. Проверка правильности оформления первичных документов (сведена ведомость учета расходования ГСМ за месяц, путевой лист грузового автомобиля, Отчет об использовании командировочных средств или под отчет).	3.05.23	Ризои К.
	2.2. Проверка правильности и своевременности отражения в учете и распределении транспортно-заготовительных расходов.	3.05.23	Ризои К.
	2.3. Проверка правильности и своевременности отражения в учете списания горюче-смазочных материалов.	3.05.23	Ризои К.
	2.4. Проверка соблюдения норм естественной убыли.	3.05.23	Ризои К.
	2.5. Оценка соответствия включения затрат в процесс снабжения.	3.05.23	Ризои К.

Продолжение таблицы 3.4.			
	2.6 Проверка правомерности отнесения расходов по проведению ремонта транспортных средств. Оценка выполнения графиков ремонта.	3.05.23	Ризои К.
	2.7. Проверка начисления амортизации транспортных средств	3.05.23	Ризои К.
	2.8. Проверка правильности начисления зарплаты водителям, экспедиторам и другим работникам	3.05.23	Ризои К.
	2.9. Проверка наличия договора о материальной ответственности.	3.05.23	Ризои К.
Проверка управленческого учета затрат на процесс производства	3.1 Проверка правильности составления калькуляционных карточек на отдельные блюда, барную продукцию, полуфабрикаты.	4.05.23	Ризои К.
	3.2. Оценка законности списания сырья на производство блюд кухни. Проверка правильности и своевременности отражения в управленческом учете затрат на производство блюд	4.05.23	Ризои К.
	3.3. Проверка отображения взаимозаменяемости продуктов в калькуляционных карточках согласно сборнику рецептов	4.05.23	Ризои К.
	3.4. Проверка факта неоправданных расходов, обусловленных списанием некачественных блюд	4.05.23	Ризои К.
	3.5. Проверка норм отходов овощей и плодов в зависимости от сезонов года	4.05.23	Ризои К.
	3.6. Проверка правильности списания специй и соли путем составления контрольных расчетов.	4.05.23	Ризои К.
	3.7. Проверка обоснованности списания согласно актам на порчу и нехватку продукции собственного производства	4.05.23	Ризои К.
	3.8. Проверка правильности расчетов при списании естественной убыли.	4.05.23	Ризои К.
	3.9. Проверка правильности отнесения затрат в состав общепроизводственных расходов и их учета. Проверка распределения общепроизводственных расходов по видам кейтеринговых услуг	4.05.23	Ризои К.
	3.10. Проверка правильности начисления зарплаты поваров, сушистов, пиццаолов и др., декораторов и т.д.	5.05.23	Ризои К.
	3.11. Проверка правомерности отнесения расходов по проведению ремонта производственного оборудования. Оценка выполнения графиков ремонта.	5.05.23	Ризои К.
	3.12. Проверка начисления амортизации производственного оборудования	5.05.23	Ризои К.
	3.13. Проверка правомерности включения издержек себестоимости кейтеринговых услуг	5.05.23	Ризои К.
	3.14. Проверка наличия договора материальной ответственности.	5.05.23	Ризои К.
Проверка управленческого учета затрат на процесс реализации	4.1. Проверка правильности оформления первичных документов (чеков РКО, чеков POS-терминалов, сводная ведомость учета расходования ГСМ за месяц, путевой лист транспортного средства, Отчет об использовании командировочных средств или под отчет).	6.05.23	Ризои К.
	4.2. Проверка правильности и своевременности отражения в управленческом учете затрат на реализацию блюд и кейтеринговых услуг	6.05.23	Ризои К.

Продолжение Таблицы 3.4.			
	4.3. Проверка правильности отражения в управленческом учете операций по списанию горюче-смазочных материалов.	6.05.23	Ризои К.
	4.4. Проверка соблюдения лимитов по отпуску горюче-смазочных материалов.	7.05.23	Ризои К.
	4.5. Проверка законности списания запасов на расходы по реализации блюд и покупаемых товаров.	7.05.23	Ризои К.
	4.6. Проверка правомерности отнесения затрат на проведение ремонта транспортных средств, оборудования. Оценка выполнения графиков ремонта.	7.05.23	Ризои К.
	4.7. Проверка правильности начисления амортизации транспортных средств, оборудования	7.05.23	Ризои К.
	4.8. Проверка правильности начисления зарплаты работникам сбыта и ЕСВ	8.05.23	Ризои К.
	4.9. Проверка наличия договора материальной ответственности.	8.05.23	Ризои К.
Проверка управленческого учета расходов по процессу управления деятельностью	5.1. Проверка первичной документации, подтверждающей признание административных расходов	9.05.23	Ризои К.
	5.2. Проверка правильности и своевременности отражения административных расходов в управленческом учете	9.05.23	Ризои К.
	5.3. Проверка правильности начисления заработной платы работникам административного аппарата.	9.05.23	Ризои К.
	5.4. Проверка правильности начисления амортизации главных средств	9.05.23	Ризои К.
	5.5. Проверка правомерности отнесения к издержкам стоимости ремонтных работ главных средств. Проверить возможность признания произведенных затрат ремонтом	9.05.23	Ризои К.
	5.6. Проверка законности списания запасов на административные расходы	9.05.23	Ризои К.
	5.7. Проверка наличия и правильности составления сметы на представительские расходы предприятия, а также правильность накопления и списания таких расходов	9.05.23	Ризои К.
	5.8. Проверка начисления и учета арендной платы согласно Договору	9.05.23	Ризои К.
Аудит логистических затрат	6.1 Оценка правильности признания логистических расходов в управленческом учете	10.05.23	Ризои К.
	6.2 Определение наличия соответствующих первичных документов по учету логистических затрат	10.05.23	Ризои К.
	6.3 Проверка правильности отражения логистических затрат в управленческом учете по местам их возникновения (процессам: снабжение, производство и его обслуживание, реализация блюд (покупаемых товаров) и оказание кейтеринговых услуг, управление деятельностью)	10.05.23	Ризои К.
Аудит управленческой отчетности	7.1. Проверка наличия форм управленческой отчетности согласно разработанной учетной политике предприятия	11.05.23	Ризои К.
	7.2. Оценка содержания и уровня детализации информации в управленческих отчетах	11.05.23	Ризои К.

Продолжение Таблицы 3.4.			
	7.3. Проверка периодичности составления управленческих отчетов	11.05.23	Ризои К.
	7.4. Возможность принятия эффективного управленческого решения на основе управленческих отчетов	11.05.23	Ризои К.
Оценка эффективности операционных расходов	8.1. Проведение аналитических процедур по эффективности затрат по критериям экономичности, производительности, результативности.	11.05.23	Ризои К.
	8.2. Подготовка рекомендаций с целью повышения эффективности затрат по местам локализации затрат	11.05.23	Ризои К.
Оценка организации управленческого учета	9.1. Проведение тестирования системы управленческого учета затрат 9.2. Выявление ошибок в организации управленческого учета. 9.3. Подготовка рекомендаций по рациональной организации управленческого учета расходов	11.05.23	Ризои К.

Источник: Составлено автором на основе изучения материалов аудита ООО «Таджик Аудит Сервис»

План и программа аудита расходов может пересматриваться в процессе проведения аудиторской проверки. Корректировка плана аудита осуществляется, когда возникают обстоятельства:

1. Изменение условий или получение аудиторских доказательств в результате выполнения аудиторских процедур.
2. Получение аудитором информации, отличающейся от информации, доступной при планировании аудиторских процедур.
3. Получение аудиторских доказательств, которые будут противоречить доказательствам, полученным в результате тестирования операционной эффективности контроля [92, с. 96].

Корректировки рекомендуемой Программы внутреннего (операционного) аудита расходов может проводиться в случае получения непредсказуемой информации о потерях на предприятии отрасли исследования, скрытые и избыточные расходы, а также неконтролируемые (непредвиденные) расходы.

На уровне процесса планирования аудитор проводит процедуру тестирования системы внутреннего контроля затрат и проводит оценку ее эффективности. После выполнения этой процедуры аудитор делает выводы об уровне надежности, действенности и эффективности системы внутреннего

контроля. В случае выявления высокого уровня надежности системы внутреннего контроля аудитор может позволить сократить время на проверку организации управленческого учета затрат и внутренней отчетности, а в другом случае – увеличиваются затраты времени на проведение аудита.

Исследовательская стадия организации внутреннего (операционного) аудита расходов предусматривает формирование аудиторских доказательств и проведение аудита расходов по хозяйственным процессам предприятий ресторанного хозяйства. В процессе проведения аудита необходимо определить и собрать оптимальный объем доказательств для формирования основательной аудиторской мысли. Поддерживаем мнение А.В. Ганьшина, который отмечает, что «при определении размера выборки необходимо учитывать значимость учетно-отчетной информации, что проверяется, и степень уверенности, которую установил управленческий персонал предприятия» [29, с. 178]. Во время проведения операционного аудита расходов в предприятиях ресторанного хозяйства следует сформировать прежде всего массив аудиторских доказательств на основе информации, полученной из системы управленческого учета и отчетности (внутренние доказательства). В качестве источников получения внутренних аудиторских доказательств для проведения операционного аудита расходов следует использовать:

- внутренние организационные регламенты по управленческому учету, в частности, Положения об учетной политике в разрезе затрат для организации управленческого учета;

- первичные документы (накладная на отпуск продуктов, требование-накладная, план-меню, калькуляционные карты на отдельные блюда, барную продукцию, полуфабрикаты, акты о снятии остатков продуктов и полуфабрикатов, справки о расчетах при списании естественной убыли, акты выполненных работ (услуг), путевой лист грузового автомобиля;

- Отчет об использовании средств, выданных на командировку или под отчет, журнал-ордер №5 и др.);

- сведения, в том числе управленческие (сводная ведомость учета расходования ГСМ за месяц, ведомость учета расходов на ремонт необоротных активов, ведомость общепроизводственных расходов, ведомость начисления амортизации, ведомость логистических затрат, расчетно-платежная ведомость, ведомости учета расходов за хозяйственными процессами); отчет о совокупном доходе;

- управленческая отчетность (разработанные на предприятии форматы отчетов в разрезе операционных расходов, в частности, управленческий отчет об операционных расходах для принятия решений, управленческий отчет о расходах по процессам деятельности, управленческий отчет о логистических расходах).

Внутренними доказательствами в процессе аудита затрат могут быть акты проверки других субъектов контроля, приказы, распоряжения, объяснительные записки и тому подобное, полученные результаты анализа оценочных показателей, выводы аналитиков, результаты предшествующего внутреннего аудита затрат. Перечисленные доказательства считаем релевантными, поскольку они имеют ценность для решения проблемы, возникшей на предприятии в части операционных расходов. Усиление уровня достоверности информации и выявление искажений информации о расходах позволяют документальные аудиторские доказательства, созданные третьими сторонами (или удерживаются предприятием ресторанного хозяйства). Полезной в процессе формирования аудиторских доказательств является информация внешней среды, а именно: информация об ассортименте блюд и кейтеринговых услуг конкурентов, их ценовая политика на подобные продукты или услуги, информация о поставщиках и обоснование их выбора.

Аудиторские доказательства можно получить после надлежащего сочетания тестов системы контроля и процедур проверки по содержанию. Осуществляя аудиторское исследование, необходимо убедиться, что на предприятии отсутствуют типичные ошибки и нарушения в управленческом

учете и отчетности. Для этого нами разработан Классификатор возможных нарушений в организации учета затрат операционной деятельности предприятий ресторанного хозяйства (таблица 3.5.).

Таблица 3.5. - Классификатор возможных нарушений в организации учета расходов операционной деятельности предприятий ресторанного хозяйства

Сегмент возможных нарушений в организации учета затрат	Виды возможных нарушений	Частота возникновения
1	2	3
1. В организации управленческого учета	Отсутствие учетной политики (отдельного раздела) по организации управленческого учета расходов.	часто
	Сокращенные перечни расходов по функциональному назначению, представленные в учетной политике	Очень редко
	Отсутствие сведений и форм управленческой отчетности в разрезе расходов, определенных учетной политикой предприятия	часто
	Несвоевременное получение управленческих отчетов лицами, принимающими решение.	Очень редко
	Несвоевременное утверждение суммы расходов руководителем предприятия.	редко
2. В соблюдении условий признания расходов /согласно ПБУ 7/2001 «Расходы предприятия» и принципам бухгалтерского учета	К операционным расходам отнесена предварительная (авансовая) оплата продуктов (покупаемых товаров, услуг).	Очень редко
	К операционным расходам отнесено погашение полученных ссуд.	редко
	Признание расходов в учете без наличия первичных документов	редко
	Отнесение издержек не к тому периоду, в котором они были реально понесены.	часто
3. В формировании сумм операционных расходов и себестоимости кейтеринговых услуг) согласно требованиям законодательства	Отнесение на уменьшение или увеличение операционных расходов сумм, не имеющих прямого отношения к ним.	редко
	Отнесение к себестоимости кейтеринговых услуг внепроизводственных издержек.	редко
	Неправильное распределение транспортно-заготовительных расходов и включение их в первоначальную стоимость	редко
	Неправильное начисление заработной платы работникам.	редко
	Отсутствие начисления надбавок.	редко
	Арифметические ошибки в определении общей суммы операционных издержек и себестоимости кейтеринговых услуг.	редко
4. В подлинности отражения операционных расходов деятельности в учете.	Списание на счета расходов стоимости НДС.	редко
	Наличие фактов включения в операционные расходы стоимости запасов (продуктов, сырья, МБП), но фактически не использованных.	редко
	Неправильное отображение взаимозаменяемости продуктов в калькуляционных карточках согласно сборнику рецептур.	редко
	Отсутствие контрольных расчетов списания специй и соли.	очень часто
	Неправильная установка норм расхода сырья в соответствии с разработанными технологическими картами на производство блюд.	редко

Продолжение Таблицы 3.5.	
Несоответствие списания сырья на приготовление блюд нормам.	редко
Неправильное списание недостач и потерь в пределах норм естественной убыли.	редко
Некорректные бухгалтерские записи в учете расходов в соответствии с местами их возникновения.	редко
Неправомерность отнесения расходов к расходам: на производство на общепроизводственные расходы на административные расходы на затраты реализации прочих операционных расходов.	Очень редко частота неизвестна Очень редко редко часто
Несоответствие бухгалтерских записей синтетического (аналитического) учета по счетам расходов записям в управленческих ведомостях и отчетности.	редко
Несоответствие суммы и месяца, к которым относятся расходы, по документам в управленческих ведомостях.	редко
Неправомерное отражение затрат на содержание внеоборотных активов в соответствии с их функциональным назначением.	часто
Несвоевременное отражение в управленческом учете операционных расходов.	редко
Неправильное применение норм расхода для определенных видов транспортных средств в процессе доставки блюд, обедов заказчикам кейтеринговых услуг.	часто

Источник: Разработано автором

Использование предложенного классификатора позволит аудитору при проведении внутреннего (операционного) аудита затрат сосредоточить внимание на возможных нарушениях в процессе организации управленческого учета затрат, чем снизит риск их не обнаружения, а также подтвердить достоверность данных об операционных расходах для принятия хозяйственных решений в предприятиях ресторанного хозяйства.

Одним из методов получения аудиторских доказательств являются опрос, реализация которого осуществляется путем анкетирования информированных лиц в части учета расходов операционной деятельности предприятий ресторанного хозяйства. Для получения ответов на перечень заранее сформулированных вопросов, которые имеют отношение к внутреннему аудиту затрат, а также для удобства его проведение предложено Анкету внутреннего (операционного) аудита затрат деятельности предприятий ресторанного хозяйства (таблица 3.6).

Преимуществами данной Анкеты для проведения внутреннего (операционного) аудита является получение необходимой информации в

части общих вопросов организации управленческого учета затрат на предприятии, а также в разрезе отдельных процессов хозяйственной деятельности для выявления недостатков в организации и методике управленческого учета и отчетности, определение правомерности и законности операций, приводящих к возникновению расходов в предприятиях ресторанного хозяйства

В разработанной анкете приведены оптимальное количество вопросов (33) для оценки учета затрат операционной деятельности в предприятиях ресторанного хозяйства, где каждый правильный ответ засчитывается как один балл. Если по результатам проведенного анкетирования получены:

- от 90% до 100 % правильных ответов, считать учет операционных расходов на предприятии – законным и правомерным, с учетом управленческого аспекта (степень качества учетной информации – высокая);

- если получено от 70% до 90% правильных ответов – законно, но с нарушениями, в частности в организации управленческого учета (степень качества учетной информации – средняя);

- если получено менее чем 70% правильных ответов – неправомерным, требует устранения недостатков и нарушений, корректировка в части управленческого учета (степень качества учетной информации – низкий) устранить недостатки.

Таблица 3.6. – Анкета внутреннего (операционного) аудита затрат предприятий ресторанного хозяйства (апробирована на ООО «Шохона»)

Содержание вопроса	Вариант ответа			Зачисленные баллы/% правильных ответов
	Да	Нет	Пр.	
Общие вопросы				
Разработаны ли на предприятии организационные регламенты для управленческого учета расходов?				
Разработан ли график документооборота?				
Утверждена ли руководителем периодичность составления управленческих отчетов?				
Разработаны ли формы управленческой отчетности в части расходов операционной деятельности?				

Продолжение Таблицы 3.6.				
Утверждается ли сумма расходов руководителем, главным бухгалтером?				
Осуществляется ли периодическая проверка главным бухгалтером наличия первичных документов, признающих расходы?				
Осуществляется ли проверка главным бухгалтером правильности начисления заработной платы рабочим?				
Начисляются ли премии, надбавки за работу в ночное время?				
Начисляется ли амортизация внеоборотных активов в соответствии с определенным в учетной политике методом начисления амортизации?				
Есть ли в наличии договоры о материальной ответственности?				
<i>Количество баллов за правильный ответ по общему количеству вопросов</i>	X	X	X	
Процесс поставки				
Аккумулируются ли на отдельном счете транспортно-заготовительные расходы?				
Ведется ли учет списания горюче-смазочных материалов?				
Ведется ли учет содержания, ремонта транспортных средств?				
<i>Количество баллов за правильный ответ по общему количеству вопросов</i>	X	X	X	
Процесс производства				
Осуществляется ли взаимозаменяемость продуктов в калькуляционных карточках согласно сборнику рецептур?				
Отражаются ли в учете расходы, обусловленные списанием некачественных блюд?				
Проводятся ли контрольные расчеты для списания специй и соли?				
Составляются ли акты на списание бракованной продукции?				
Осуществляются ли расчеты при списании естественной убыли?				
Предусмотрено ли учетная политика ведение учета общепроизводственных расходов на предприятии?				
Представлен ли в учетной политике перечень статей общепроизводственных расходов?				
Организован ли учет общепроизводственных расходов по аналитическим признакам в соответствии с потребностями системы управления?				
Есть ли проводки с нестандартной корреспонденцией счетов?				

Продолжение Таблицы 3.6.				
Правомерно ли отнесение расходов к составу общепроизводственных расходов?				
Не включены ли в общепроизводственные расходы, затраты не связанные с обслуживанием процесса производства?				
Включаются ли в состав общепроизводственных - расходы на охрану труда?				
Заключены ли предприятием договоры об аренде кейтерингового оборудования?				
Отражаются ли в составе общепроизводственных расходов начисления расходов, связанных с содержанием и восстановлением основных средств производственного назначения, а также затрат на содержание помещения кухни и зала				
Не включают ли сумму НДС при формировании суммы общепроизводственных расходов?				
Есть ли затраты, связанные с обслуживанием процесса производства и услуг, не нашедших своего отражения на счете 10734?				
Правильно ли распределяются общепроизводственные расходы по видам кейтеринговых услуг?				
<i>Количество баллов за правильный ответ по общему количеству вопросов</i>	X	X	X	
Процесс реализации				
Организован ли аналитический учет расходов на сбыт по центрам возникновения расходов?				
Организовано ли списание горюче-смазочных материалов?				
<i>Количество баллов за правильный ответ по общему количеству вопросов</i>	X	X	X	
Процесс управления				
Организован ли учет административных расходов?				
<i>Количество баллов за правильный ответ по общему количеству вопросов</i>	X	X	X	
<i>Количество баллов за правильный ответ по общему количеству вопросов в целом по анкете</i>	X	X	X	

Источник: Разработано автором

Отметим, что действенная технология организации внутреннего (операционного) аудита затрат должна включать исследование и анализ операций, связанных с накоплением и списанием затрат по каждому из процессов хозяйственной деятельности ресторанного хозяйства и оценка эффективности затрат по критериям экономичности, продуктивности, результативности. Во время осуществления внутреннего (операционного)

аудита затрат аудитору необходимо обладать не только глубокими профессиональными знаниями, но и знать специальные и отраслевые особенности деятельности предприятий ресторанного хозяйства, осуществляющие и кейтеринговые услуги. Считаем необходимым, с целью рациональной организации внутреннего (операционного) аудита затрат придерживаться предложенных в работе плана и программы аудита для предприятий ресторанного хозяйства.

Важным элементом аудиторской проверки расходов является изучение специфики учета затрат процесса снабжения, где основным объектом проверки выступают транспортно-заготовительные расходы (ТЗР), которые наиболее влияют на рост первоначальной стоимости сырья и покупных товаров. Именно операционный аудит этих расходов будет способствовать поиску резервов повышения эффективности процесса поставки и деятельности предприятия в целом. Проверке подлежат операции по учету и распределению ТЗР соответственно выбранному на предприятии методу, прописанному в приказе об учетной политике. Проведенные исследования предприятий ресторанного хозяйства г. Душанбе свидетельствуют о том, что в процессе приобретения сырья и товаров они используют собственный или арендованный транспорт, в отдельных случаях прибегают к услугам транспортных предприятий или доставку осуществляют поставщики. Поэтому аудитор должен сосредоточить внимание на проверке первичных документов, где отражаются ТЗР. Также в процессе операционного аудита следует выяснить причину выбора предприятием относительно конкретного поставщика (или транспортную организацию), осуществляющий доставку сырья, покупных товаров, в то время как другие субъекты хозяйствования предоставляют транспортные услуги по цене значительно ниже. При использовании собственного транспорта или арендованного подлежат проверке ТЗР в части расходов на оплату труда водителей, экспедиторов, начисления единого социального взноса расходов на содержание транспортных средств, затрат на использование горюче-смазочных

материалов. Если на предприятии отрасли исследования учет ТЗР ведется с помощью счета 55291 «Транспортно-заготовительные расходы», то аудитору следует осуществить его тщательную проверку по формированию суммы расходов и проконтролировать правильность распределения ТЗР на отпущенные сырье и покупаемые товары. Руководители предприятий, которые являются заказчиками операционного аудита, желают получить рекомендации от аудитора относительно целесообразности использования в процессе поставки собственного транспорта, содержать сегодня который очень дорого или пользоваться услугами транспортных организаций (или поставщиков). Сделанная объективная оценка признанных ТЗР в учете предприятия при организации внутреннего (операционного) аудита затрат позволит сформулировать аудиторское мнение не только относительно использования личных транспортных средств в контексте экономической выгоды, но и определить направления оптимизации и использования ресурсов в процессе поставки.

Проведение операционного аудита затрат процесса производства и его обслуживания в соответствии разработанной в научном исследовании программы аудита является одним из ключевых моментов проверки организации управленческого учета затрат с целью определения эффективности деятельности предприятия ресторанного хозяйства. За этим процессом аудитор должен проверить законность списания сырья на изготовление блюд кухни (продукции бара, осуществления кейтеринговых услуг) в соответствии с установленными нормами и утвержденными рецептур на предприятии, а также определить правильность и своевременность их отражения в управленческом учете. Осуществляя аудит процесса производства блюд кухни, необходимо оценить соблюдение требований согласно установленных норм по: взаимозаменяемости продуктов в калькуляционных карточках; списание на затраты отходов овощей и плодов в зависимости от сезонов года; списание специй и соли. Проверяются калькуляционные карточки на предмет их правильности составления и

периодичности утверждения, установленной на предприятии. В этой связи в ходе организации внутреннего (операционного) аудита затрат для определения эффективности процесса производства и деятельности предприятия в целом считаем целесообразным применять показатель «food-cost», который определяется путем отнесения прямых затрат (стоимость использованных продуктов согласно Сборнику рецептов) на изготовление блюда до цены ее реализации в меню. Аудитору foodcost можно определять как по отдельным блюдам, так и по процессу производства. В предприятиях ресторанного хозяйства foodcost является индивидуальным, однако считается процесс производства эффективным, когда этот показатель находится на уровне 20-30 %. Негативным в процессе проверки учета затрат на производство является выявление фактов неоправданных расходов, обусловленных списанием некачественных блюд кухни, а также списанием сумм на расходы, которые превышают пределы норм естественной убыли. После проведения определенных аудиторских процедур по процессу производства считаем необходимым к функциональным обязанностям внутреннего аудитора отнести и подтверждение эффективности организации технологии производства блюд (полуфабрикатов).

Следующим логичным шагом в организации внутреннего (операционного) аудита расходов является оценка формирования себестоимости кейтеринговых услуг. Для этого аудитор должен согласно первичным документам проверить: законность отнесения затрат к себестоимости каждого вида услуги; точность и обоснованность размера прямых и общепроизводственных расходов по каждому виду кейтеринговых услуг; правильность распределения общепроизводственных расходов согласно установленной на предприятии базе распределения.

Основным источником информации о расходах на услуги является калькуляция. Поэтому в процессе аудиторского исследования необходимо определить наличие форматов калькуляций на кейтеринговые услуги в системе управленческого учета, проанализировать их структуру и степень

раскрытия информации. В случае выявления калькуляций, составленных по сокращенной номенклатуре затрат (преимущественно при использовании комплексных статей затрат), аудитор должен дать рекомендации относительно их улучшения в части смысловой нагрузки путем формирования такой структуры калькуляции, которая бы удовлетворяла пользователей учетной информации в процессе принятия решений и ускорения их выполнения.

В материалах аудиторской проверки должны найти свое отражение и результаты оценки деятельности предприятия за процессом реализации блюд и обслуживания клиентов за пределами заведения. Поэтому, в целях подтверждения информации о достоверности учетно-аналитических данных о затратах реализации и определения эффективности процесса реализации в предприятиях с функциями кейтеринга, нами предложено во время проведения внутреннего (операционного) аудита затрат выполнять такие действия:

- осуществлять анализ правомерности и законности включения расходов в состав расходов реализации и их отражение в управленческом учете; определять соответствие данных о расходах по реализации в учетных регистрах и первичных документах (по суммам и датам возникновения); выполнять анализ показателей оценки эффективности затрат по доставке продукции собственного производства заказчикам кейтеринговых услуг; исследовать выполнение управленческих решений в части регулирования затрат реализации блюд и кейтеринговых услуг.

После оценки и анализа затрат процесса реализации аудиторской проверке подлежит организация учета затрат процесса управления с целью выяснения соблюдения и исполнения стратегии, определенной руководителями предприятия. На этом этапе специалистами внутреннего (операционного) аудита определяется достоверность и законность операций, приводящих к возникновению и отражения административных расходов по соответствующим статьям в управленческом учете (счет 55300

«Административные расходы» в разрезе аналитических признаков), проводится проверка основных финансовых показателей хозяйственной деятельности предприятий ресторанного хозяйства. Учитывая особенности внутреннего (операционного) аудита затрат, нами предложены направления внутреннего (операционного) аудита процесса управления (рис. 3.6.).

Организация аудита по определенным направлениям позволит аудитору подготовить рекомендации по экономическому и эффективному использованию материальных, трудовых и финансовых ресурсов для достижения желаемого финансового результата, предупреждения кризисных ситуаций, улучшения системы управления деятельностью предприятия ресторанного хозяйства.

Появление логистической системы в предприятиях ресторанного хозяйства требует перманентного контроля затрат, связанных с ее функционированием. Негативным моментом в деятельности предприятий является сокрытие логистических затрат и не признание их в управленческом учете. Поэтому предметом внутреннего (операционного) аудита должны стать логистические затраты. Считаем, что аудит логистических затрат в предприятиях отрасли исследования должен предусматривать проведение оценки правильности признания логистических затрат в управленческом учете, определения наличия соответствующих первичных документов по учету логистических издержек, проверку правильности отражения логистических затрат в управленческом учете за процессами снабжения, производства и его обслуживания, реализации блюд и предоставление кейтеринговых услуг, управление деятельностью, определение экономичности логистических затрат за каждым процессом деятельности предприятия при одновременном повышении эффективности логистической системы предприятия. Также аудитор должен проанализировать правильность и целесообразность включения маркетинговых затрат, затрат на исследования, расходов на рекламу в состав логистических издержек управления.

Основной частью логистических затрат в предприятиях ресторанного хозяйства с функциями кейтеринга являются транспортные расходы. Поэтому проверке подлежат расходы на оплату труда водителей-курьеров, курьеров, которые доставляют заказ, пользуясь общественным транспортом, начисления единого социального взноса, расходы на использование горюче-смазочных материалов, затраты на аренду транспортных средств, затраты на амортизацию и ремонт транспортных средств, расходы на рекламу и тому подобное. Таким образом, организация аудита логистических затрат предприятий ресторанного хозяйства позволит принимать грамотные управленческие решения по выбору оптимальных направлений доставки продукции собственного производства заказчикам в рамках определенного временного диапазона, поиска новых каналов реализации блюд (изделий). Проведение аудита на предприятии определит слабые места в организации управленческого учета логистических затрат и повлияет на создание условий по ресурсосбережению во всех экономических потоках (материальных, информационных, финансовых, трудовых).

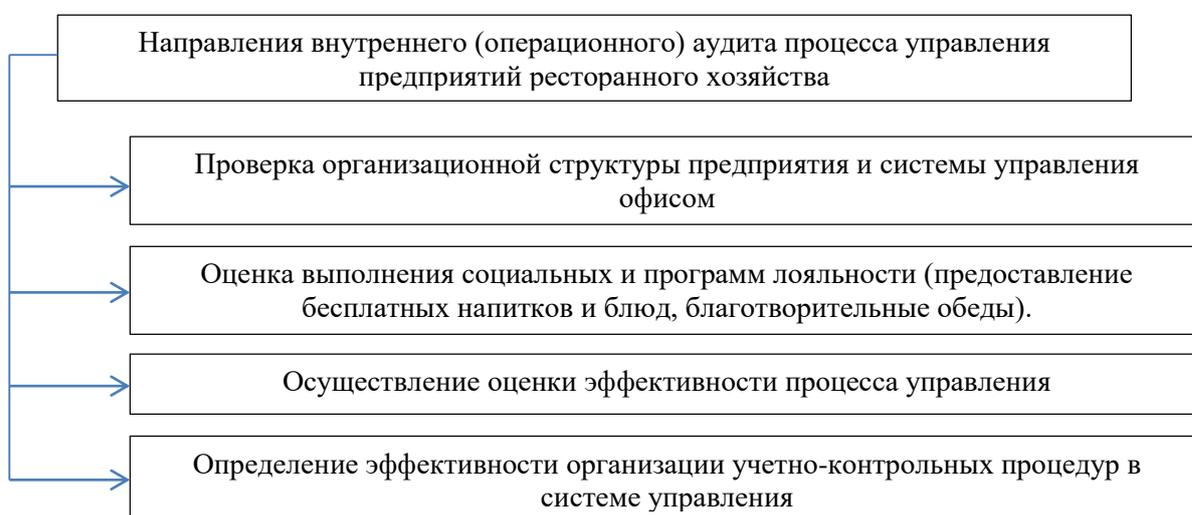


Рис. 3.6. Внутренний (операционный) аудит затрат процесса управления предприятий ресторанного хозяйства

Источник: Разработано автором

Таким образом, проведенные исследования свидетельствуют о том, что получить надежную и достоверную учетно-аналитическую информацию в

разреze операционных затрат для принятия управленческих решений в предприятиях ресторанного хозяйства возможно при использовании рекомендованной организационной модели внутреннего (операционного) аудита затрат, которая предусматривает выполнение всех стадий (этапов) процесса аудита с помощью разработанных организационных регламентов (план, программа аудита). Считаем, что именно организация внутреннего (операционного) аудита расходов по процессному подходу для субъектов хозяйствования, осуществляющих кейтеринговые услуги, является залогом подготовки аудитором конструктивных предложений по повышению эффективности деятельности предприятия как в целом, так и в разреze отдельных хозяйственных операций.

Выводы по третьей главе

1. Результаты исследования состояния и перспектив улучшения учетно-контрольных мероприятий в предприятиях ресторанного хозяйства свидетельствуют, что целевыми направлениями организации службы внутреннего аудита должны выступать:

- определение правомерности данных управленческого учета и отчетности в соответствии с нормативно-правовыми актами и внутренними организационными регламентами предприятия;

- проверку документации по расходам и потерям на предприятии; выявление признанных расходов, не подтвержденных документально;

- поиск резервов сокращения затрат по центрам ответственности; оценку эффективности принятых управленческих решений;

- подготовку разъяснений и рекомендаций, в частности, по организации управленческого учета затрат.

2. Опираясь на проведенные исследования литературных источников предложено авторское определение внутреннего (операционного) аудита как «процесс проверки на соответствие хозяйственных фактов, операций, процессов с расходами в управленческом учете внутренним

организационным регламентам с целью оценки показателей экономичности, эффективности, результативности и формирование рекомендаций по их повышению».

3. Определенные в ходе исследования концептуальные основы операционного аудита затрат предполагают четкую организацию аудиторского процесса в предприятиях ресторанного хозяйства, который требует соответствующую этапность ее проведения: планирование, сбор доказательств, аналитические процедуры, оценку организации управленческого учета и отчетности, составление аудиторского заключения.

4. Предлагаемая концептуальная модель операционного аудита затрат позволяет определить его характерные элементы, способствует их координации в процессе выполнения задач, выдвигают руководители внутренних аудиторов, в условиях снижения эффективности и производительности хозяйственных процессов, стремительного роста расходов с одновременным уменьшением эффективности производства, выявление необоснованных потерь на предприятии или в структурных подразделениях и т.д.

5. Использование предложенного классификатора возможных нарушений в организации учета расходов операционной деятельности предприятий ресторанного хозяйства позволит аудитору при проведении внутреннего (операционного) аудита затрат сосредоточить внимание на возможных нарушениях в процессе организации управленческого учета затрат, чем снизит риск их не обнаружения, а также подтвердить достоверность данных об операционных расходах для принятия хозяйственных решений в предприятиях ресторанного хозяйства.

6. В целях подтверждения информации о достоверности учетно-аналитических данных о затратах реализации и определения эффективности процесса реализации в предприятиях с функциями кейтеринга, предложено во время проведения внутреннего (операционного) аудита затрат выполнять такие действия, как осуществление анализа правомерности и законности

включения расходов в состав расходов реализации и их отражение в управленческом учете; определение соответствия данных о расходах по реализации в учетных регистрах и первичных документах (по суммам и датам возникновения); выполнение анализа показателей оценки эффективности затрат по доставке продукции собственного производства заказчикам кейтеринговых услуг; исследование выполнения управленческих решений в части регулирования затрат реализации блюд и кейтеринговых услуг.

7. Установлено и методически доказано, что организация внутреннего (операционного) аудита расходов по процессному подходу для субъектов хозяйствования, осуществляющих кейтеринговые услуги, является залогом подготовки аудитором конструктивных предложений по повышению эффективности деятельности предприятия, как в целом, так и в разрезе отдельных хозяйственных операций.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

А) Основные научные результаты исследования

Результатом научного исследования является теоретическое обобщение и новое решение научной задачи, которая заключается в обосновании теоретико-методических и разработке организационно-практических рекомендаций по совершенствованию учета и аудита расходов согласно информационным потребностям системы управления предприятий ресторанного хозяйства. Проведенное исследование позволило сформулировать следующие выводы:

1. Современные трансформационные процессы, происходящие в Таджикистане, указывают на усиление роли сектора национальной экономики – индустрии гостеприимства, в которой одним из сегментов, выполняет важные социально-экономические задачи, является ресторанное хозяйство. Проведенные исследования свидетельствуют, что в последние годы под влиянием изменений экономических условий хозяйствования розничный товароборот деятельности предприятий ресторанного хозяйства уменьшился, что обуславливает расширение владельцами прогрессивных видов деятельности, к которым относят кейтеринг. В процессе исследования дано авторское видение понятия «кейтеринг», под которым понимается выгодный способ ведения бизнеса (как независимый, так и в составе ресторанного предприятия), подразумевающий доставку еды, напитков, а также организацию развлекательных мероприятий при выездном обслуживании на территории компании или в месте, определенном клиентом. Разнообразие услуг кейтеринга обусловила построение классификации кейтеринговых услуг по типам и видам кейтеринга, что позволяет организовать бухгалтерский учет затрат по выполненным заказам и разработать формат калькуляции для определения себестоимости услуги. [1-А].

2. Опираясь на анализ литературных источников, уточнено определение экономической категории «затраты предприятий ресторанного хозяйства», сущность которого раскрывается как «использованы материальные ресурсы и амортизация необоротных активов в процессах торгово-производственной деятельности в денежном измерении, либо увеличение обязательств в отчетном периоде с целью получения дохода». Разработана классификация затрат на основе обобщение аналитических признаков, которые наиболее полно раскрывают содержание затрат с позиции реализации функций управленческого учета в кейтеринговых предприятиях. Представленная категоризация содействует формированию инструментов учетно-контрольного обеспечения управления затратами кейтеринговых субъектов [6-А; 9-А].

3. С целью создания качественной системы поддержки принятия решений по вопросам затрат, предложена структура, систематизирующая учет и информационное обеспечение эффективного управления расходами. Эта структура задает вектор организации процесса получения информации о расходах, составные части информационно-учетной базы управления затратами, а также методы создания учетных и неучетных данных для подготовки управленческих решений.

Применение данной структуры позволяет генерировать актуальную информацию, которая может быть использована при формировании аудиторских доказательств и аналитических процедур при определении эффективности затрат по процессам деятельности предприятий ресторанного хозяйства [3-А; 17-А].

4. Проведен анализ методических подходов к формированию учетной политики в части расходов, что позволило разработать структуру данного организационного регламента на основе использования предложенного дополнительного перечня элементов для организации управленческого учета затрат операционной деятельности предприятий ресторанного хозяйства.

С целью расширения диапазона информации о расходах предложена классификация счетов учета затрат по процессам хозяйственной деятельности в нужном для управления аналитическом разрезе, что позволяет формировать учетные регистры и управленческие отчеты. С целью получения информативной картины о структуре затрат и ее визуализации в доступном виде разработан комплекс управленческих отчетов. Это позволяет создать структуру технологического процесса для фиксации расходов в системе учета предприятий, занятых ресторанным бизнесом[16-А].

5. Учитывая особенности работы предприятий ресторанного хозяйства, оказывающих услуги кейтеринга, предложен метод учета расходов с целью их оптимизации. Данный подход подразумевает отражение издержек операционной деятельности на предложенных синтетических счетах с аналитикой, разделенной по процессам: закупки, изготовления продукции, продаж и административного управления. Это дает возможность создать модуль формирования учетной информации о расходах по центрам расходов в управленческой информационной системе предприятия. В соответствии с информационными потребностями управленческого персонала предприятия и заказчиков проведения мероприятия разработан формат калькуляции себестоимости кейтеринговой услуги, который позволяет объективно определить сумму расходов на выполнение заказа.

Доказана необходимость организации учета логистических затрат в предприятиях ресторанного хозяйства, осуществляющих кейтеринговые услуги. Для получения учетно-аналитической информации о логистических затратах рекомендовано использовать счет 10734 «Логистические затраты» с открытием субсчетов согласно процессов операционной деятельности и разработана Модель учета логистических затрат по процессам деятельности предприятий ресторанного хозяйства, что позволяет сформировать бухгалтерские учетные регистры и управленческие отчеты в части логистических затрат для осуществления систематического контроля за их возникновением [4-А; 7-А].

6. В процессе исследования определено тесная связь между управленческим учетом и внутренним аудитом в части расходов. Обосновано, что для предприятий ресторанного хозяйства целесообразно применять такой вид внутреннего аудита как операционный аудит затрат. С целью обобщения результатов проведенного исследования характерных признаков операционного аудита разработана Концептуальная модель внутреннего (операционного) аудита затрат, которая является основой для формирования модели организации внутреннего (операционного) аудита затрат предприятий ресторанного хозяйства [8-А;11-А].

7. По результатам исследования предложен методический подход к оценке эффективности расходов в операционном аудите предприятий ресторанного хозяйства, который позволяет предоставить в аудиторском отчете подробную характеристику экономичности, продуктивности и результативности затрат и подготовить рекомендации по оптимизации расходов. Для проведения комплексной и дифференцированной оценки эффективности расходов разработана структурная модель индикаторов внутреннего (операционного) аудита эффективности расходов предприятий ресторанного хозяйства, что позволяет рассчитать обобщающие и частные показатели эффективности затрат в разрезе процессов снабжения, производства, реализации и управления [14-А;15-А; 20-А].

Рекомендации по практическому использованию результатов исследования:

1. Отсутствие единого подхода к названию исследуемой отрасли приводит к неоднозначности и противоречивости трактовки понятий, таких как "ресторанный бизнес", "ресторанное хозяйство", "общественное питание" и вызывает проблемные вопросы в процессе правового регулирования деятельности предприятий ресторанного хозяйства. Установлено, что для обозначения такой сферы деятельности следует применять понятие «ресторанное хозяйство» - особая предпринимательская деятельность по производству и реализации собственной продукции и покупных товаров с

организацией потребления и досуга. Такое определение обеспечит формирование основных подходов к методике бухгалтерского учета [6-А].

2. Отсутствие единого подхода к составу издержек производства и обращения обуславливает возникновение разногласий в процессе отражения таких расходов в системе бухгалтерского учета. Предложены включение отдельных статей по логистическим затратам кейтеринга в состав расходов, что обоснованно увеличением их значимости в условиях интенсивного распространения кейтеринга и отдельной статьи «Транспортно-заготовительные расходы кейтеринга» и ее разграничить на две основные составляющие: транспортные расходы, включаемые в состав издержек производства и расходы на обслуживание клиентов, которых следует включать в состав издержек обращения [17-А; 20-А].

3. Отсутствие рекомендаций по составу и учетному отражению затрат на улучшение и подтверждение качества продукции приводит к усложнению, а иногда и невозможности получения информации о затратах на качество для принятия решений управленческим персоналом и дальнейшем развитии предприятия. С целью решения указанной проблемы оптимизирован структура расходов по поддержанию качества и предложен совершенно новый подход по организации учета указанных расходов, учитывая специфику деятельности кейтеринговых субъектов. Учетное иллюстрация затрат по поддержанию качества в бухгалтерском учете содействует оптимальное и рациональное управления затратами [4-А].

4. Научно доказано и практически аргументировано применение и адаптация к условиям хозяйствования отечественных субъектов кейтеринга передовой зарубежной методики учета и аудита затрат. Показатели учета транспортно-заготовительных и логистических расходов дают необходимую информацию для оперативного планирования и управления предприятием, способствуют своевременной разработке бюджета и управления затратами. Оперативные данные по составу и размещению кейтеринговых затрат

позволяют руководителям предприятий и отдельных подразделений рационально использовать материальные и трудовые ресурсы [2-А].

5. Отражение предприятиями ресторанного хозяйства доходов и расходов, связанных с организацией кейтеринга, как в рамках своего месторасположения, так и в условиях выездного обслуживания, приводит к искривлению информации о деятельности предприятия и делает невозможным получение управленческим персоналом достоверной информации. Разработана классификация затрат, отражающая особенностей организации кейтерингового обслуживания с учетом требований МСФО по составлению финансовой отчетности.

На основе предложенной классификации затрат разработана методика распределения транспортно-заготовительных расходов, предусматривающая их распределение на две группы: 10734/1 "ТЗР понесенные на приобретение сырья"; 10734/2 "ТЗР понесенные на приобретение товаров". Предлагаемый порядок отражения и списания таких расходов предприятий ресторанного хозяйства способствует точному определению себестоимости реализуемой продукции и услуг [17-А; 19-А].

6. Предлагаемая концептуальная модель операционного аудита затрат позволяет определить его характерные элементы, способствует их координации в процессе выполнения задач, выдвигают руководители внутренних аудиторов, в условиях снижения эффективности и производительности хозяйственных процессов, стремительного роста расходов с одновременным уменьшением эффективности производства, выявление необоснованных потерь на предприятии или в структурных подразделениях и т.д. [8-А; 15-А].

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ:

1. Абдокова, Л. З. Индустрия гостеприимства как приоритетная отрасль развития экономики региона [Текст] / Л. З. Абдокова // Экономика и социум. – 2016. – № 1(20). – С. 22-25.
2. Абрамова, Е. А. Управленческий учет как элемент информационного обеспечения коммерческой организации [Текст] / Е. А. Абрамова, Д. С. Любшина // Калужский экономический вестник. – 2020. – № 2. – С. 24-26.
3. Айситулина, К. Рынок кейтеринга в цифрах / К. Айситулина // Институт ресторанных технологий. – СПб., 2008. – [Электронный ресурс] Режим доступа: URL: <http://www.reste.ru/texts/2008.Restaurant%20Explorer.cat.market.htm>. (Дата обращения: 12.04.2022).
4. Амансеикова, Б. С. Понятие "логистические издержки" в управленческом учете [Текст] / Б. С. Амансеикова // Вестник КазЭУ. – 2015. – № 5(106). – С. 72-79.
5. Алиева, П. М. Влияние различных вариантов учетной политики на финансово-экономические показатели предприятия [Текст] / П. М. Алиева, Р. Л. Ингашева // Аллея науки. – 2018. – Т. 1, № 10(26). – С. 416-420.
6. Алиев, А. Р. Арзёбии унсурҳои таъсиррасони сиёсати баҳисобгирӣ ба нишондиҳандаҳои ҳисоботи молиявӣ [Матн] / А. Р. Алиев, М. А. Домуллоҷонова // Паёми Донишгоҳи давлатии тичорати Тоҷикистон. – 2023. – No. 1(45). – P. 201-206.
7. Апчёрч, А. Управленческий учет: принципы и практика: Пер. с англ [Текст]. / Под. ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. - М.: Финансы и статистика, 2002.- 952 с
8. Аренс, Э. А. Аудит [Текст]: учебное пособие [Текст] / Э. А. Аренс, Д. К. Лоббек; Пер. М. А. Терехов, Ред. Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 558 с.

9. Ашуралиев, М. И. Формирование государственной политики в индустрии туризма и гостеприимства[Текст] / М. И. Ашуралиев, Н. Ш. Исмаева // Вестник Таджикского национального университета. Серия социально-экономических и общественных наук. – 2015. – № 2/4(169). – С. 238-242.
10. Бабаев, Ю. А. Учет и контроль в общественном питании: Учебное пособие[Текст] / Ю. А. Бабаев, А. М. Петров. – Москва: Издательство «КУРС», 2015. – 695 с. – ISBN 978-5-905554-98-8.
11. Барфиев, Қ. Х. Хусусиятҳои ҳисобгирии хароҷот ба истеҳсолот ва барориши маҳсулот дар хочагии кишлоқ[Матн] / Қ. Х. Барфиев, З. Н. Файзуллоева, Н. Ҷ. Ҳасанова, М. Б. Холназаров // Вестник Бохтарского государственного университета имени Носира Хусрава. Серия гуманитарных и экономических наук. – 2019. – Но. 1-4-1(68). – Р. 241-247.
12. Баканкова, Е. М. Реализация ценностно-ориентированного подхода в управлении имиджем предприятия сферы услуг: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05 : защищена 20.11.13 : утв 11.03.14[Текст] / Баканкова Елена Михайловна; Моск. акад. предпринимательства при Правительстве Москвы. – М., 2013 – 168 с.
13. Баканкова, Е. М. Сущность и классификационные параметры кейтеринговых услуг [Текст]/ Е. М. Баканкова // Школа университетской науки: парадигма развития. – 2013. – № 1(8). – С. 100-103.
14. Басова, А. В. Операционный аудит эффективности - направление внутреннего аудита [Текст]/ А. В. Басова // Известия Иркутской государственной экономической академии (Байкальский государственный университет экономики и права. – 2012. – № 6. – С. 8.
15. Бланк, И. А. Словарь-справочник финансового менеджера[Текст] / И. А. Бланк. – К.: “Ника – Центр”, 1998. – 480 с.

16. Безруких, П. А. Бухгалтерский учет: [Текст] Учебник / Под ред. П.С. Безруких. – 4-е изд. – М.: Изд- во: Бухгалтерский учет. – 2002. – 719с.
17. Бобоев, М.У. Управленческий учет в информационной системе предприятия [Текст] / М.У. Бобоев // Экономика Таджикистана: стратегия развития. – 2009. - № 1. – С. 127-133
18. Бобоев, М.У. Международные стандарты финансовой отчетности. [Текст]: Учебное пособие – Душанбе, Ирфон, 2018. – 384с.
19. Бобоев, Ш. Н. Управленческий учет и контроль затрат в энергетическом секторе: исторический ракурс [Текст]/ Ш. Н. Бобоев // Вестник Таджикского государственного университета коммерции. – 2019. – № 4(29). – С. 47-52.
20. Бобоев, Ш.Н. Рушди низоми баҳисобгирии идоракуни ва аудити харочот дар шабакаҳои барқӣ (дар мисоли корхонаҳои таъминкунандаи барқии Ҷумҳурии Тоҷикистон): дисс. док. фалсафа (phd): 6D050800[Матн] / Ш.Н. Бобоев. – Душанбе, 2020. - 242с.
21. Бобозода, А. О. Возможности развития туризма и привлечение туристов в Республику Таджикистан: проблемы и перспектива [Текст]/ А. О. Бобозода, Л. И. Алиева // Вестник Таджикского национального университета. Серия социально-экономических и общественных наук. – 2017. – № 2/9. – С. 83-88.
22. Боголюбов, В. С. Менеджмент в туризме и гостиничном хозяйстве: учебник [Текст]/ В. С. Боголюбов. — 2-е изд., испр. и доп. — М. : Издательство Юрайт, 2019. — 293 с.
23. Большой бухгалтерский словарь [Текст]/ ред. А.Н. Азрилияна. Москва: Институт новой экономики, 1999. 574 с.
24. Валединская, Е. Н. Формирование стратегии развития индустрии гостеприимства и туризма (на примере центрального федерального округа) автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05[Текст]/ Е. Н. Валединская. – М., 2013. – 25 с.

25. Вахрушина, М. А. Бухгалтерский управленческий учет: [Текст] Учебник для Вузов. 2-е изд., доп. и пер. – М.: ОМЕГА-Л, 2003. – 528 с.
26. Власова, Н. С. Сущность, содержание и взаимосвязь понятий "затраты" "издержки", "расходы" и "себестоимость"[Текст] / Н. С. Власова, М. С. Горба // Учетно-аналитические и финансовые инструменты управления бизнес-процессами в экономике: Материалы междунар. науч. конф. молодых ученых и преподавателей вузов, Краснодар, 07–08 июня 2018 года / Составители Ю.И. Сигидов, Н.С. Власова, Г.Н. Ясенко, В.В. Башкатов. – Краснодар: Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина, 2018. – С. 104-110.
27. Воропаева, О.Д. Учет и анализ кейтеринга в сфере деятельности предприятий общественного питания [Текст]// Известия Юго-Западного государственного университета. 2012. № 6 (45). С.184-193.
28. Врублевский, Н.Д. Управленческий учет издержек производства: теория и практика: монография/ Н.Д. Врублевский. - М.: Финансы и статистика, 2002. -305с
29. Ганьшин, А. В. Совершенствование методов обоснования выборки в аудиторской проверке: специальность 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика": диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук[Текст] / Ганьшин Александр Владимирович, 2019. – 252 с.
30. Гареев, Р. Р. Современные инновационные тенденции развития индустрии гостеприимства как фактор повышения конкурентоспособности отрасли [Текст]/ Р. Р. Гареев // Экономически эффективные и экологически чистые инновационные технологии: Материалы Четвертой международной научно-практической конференции, Москва, 23 мая 2018 года. – Москва: Вест-Ост-Ферлаг, 2018. – С. 88-101.
31. Галактионова, М. В. Учетная политика. Крупный и малый бизнес. Проблема учетной политики в малом бизнесе [Текст]/ М. В.

- Галактионова // Научные исследования: от теории к практике. – 2016. – № 4-2(10). – С. 129-133.
32. Гольмакова, Н. А. Современные концепции методов управления затратами на производстве [Текст]/ Н. А. Гольмакова // Проблемы научной мысли. – 2022. – Т. 6, № 1. – С. 40-43.
33. Гончаренко, А. В. Учетно-аналитическое обеспечение управления затратами и финансовыми результатами предприятий в рамках концепции бережливого производства[Текст] / А. В. Гончаренко // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. – 2011. – № 8. – С. 61-66.
34. Гречин, И. А. Особенности учета затрат в организациях общественного питания[Текст] / И. А. Гречин // Трибуна ученого. – 2022. – № 1. – С. 174-178.
35. Грибанов, А.А., Кудинова М.В. Соотношение между категориями «затраты» и «расходы» в бухгалтерском учете[Текст]//Вестник Воронежского государственного аграрного университета. 2010. № 2. С. 81-86.
36. Громова, О. С. Особенности применения системы "директ-костинг" в общественном питании [Текст]/ О. С. Громова, Е. В. Конвисарова // Актуальные вопросы современной экономики. – 2022. – № 7. – С. 392-397..
37. Додарбеков, С. А. Чанбаҳои назариявии баҳисобгирии муҳосибии арзиши истеҳсолот дар шароити муосир [Матн]/ С. А. Додарбеков, Ш. Б. Саидов // Паёми Донишгоҳи давлатии тичорати Тоҷикистон. – 2022. – No. 2(41). – P. 351-357.
38. Джон, Р Уокер. Введение в гостеприимство: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям 1003 «Социально-культурный сервис и туризм», 10102 «Туризм» [Текст]/ Джон Р Уокер; пер. с англ. [В.Н. Егорова]. – 4-е изд., перераб и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 735 с.

39. Друри, К. Введение в производственный и управленческий учет[Текст] / Колин Друри. Пер. с англ. – М.:Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 560 с.
40. Дружиловская, Т. Ю. Характеристика "расходов" и "затрат" для бухгалтерского финансового учета[Текст] / Т. Ю. Дружиловская // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 2(344). – С. 31-45.
41. Дружиловская, Т. Ю. Содержание и структура учетной политики: проблемные аспекты[Текст] / Т. Ю. Дружиловская, Т. Н. Коршунова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2016. – № 11(395). – С. 2-8.
42. Дружиловская, Т. Ю. Проблемы учета логистических затрат[Текст] / Т. Ю. Дружиловская // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2019. – № 15(471). – С. 2-10.
43. Дюзельбаева, Г. М. Сущность бизнес-процессов как объектов производственного и управленческого учета в зерновом производстве [Текст]/ Г. М. Дюзельбаева, Г. Б. Сарсембаева // Политика, экономика и социальная сфера: проблемы взаимодействия. – 2016. – № 4. – С. 71-76.
44. Егорова, И. С. Учетно-аналитическое обеспечение управления затратами в управленческом учете и аудите / И. С. Егорова // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 9(207). – С. 45-54.
45. Елканова, Д. И. Основы индустрии гостеприимства[Текст] / Д. И. Елканова, Д. А. Осипов., В. В. Романов, Е. В. Сорокина [Электронный ресурс] Режим доступа: URL: http://tourlib.net/books_tourism/elkanova.htm.
46. Еременко, Е. С. Операционный аудит в системе управленческого аудита и консалтинга [Текст]/ Е. С. Еременко, Е. Н. Лищук // Вестник Сибирского университета потребительской кооперации. – 2014. – № 1(8). – С. 53-59.
47. Зыкова, Т. Б. Аудит персонала в системе управленческого аудита[Текст] / Т. Б. Зыкова // Инновационная парадигма устойчивого развития науки. Теория и практика: Сборник научных статей по итогам

- международной научно-практической конференции, Санкт-Петербург, 15–16 декабря 2016 года / Санкт-Петербургского Центра Системного Анализа. – Санкт-Петербург: КультИнформПресс, 2016. – С. 101-103.
48. Иванова, Ж. А. Учетная политика для целей управленческого учета[Текст] / Ж. А. Иванова // Проблемы современной экономики. – 2010. – № 4. С. 149–155.
49. Ибрагимова, Г.М.. Система управления затратами предприятия в России в современных условиях[Текст] / Г.М. Ибрагимова, А.М Акчурина// Современные проблемы науки и образования. – 2014. – № 6. С. 5-7. [Электронный ресурс] Режим доступа: URL: <https://science-education.ru/ru/article/view?id=16460> (Дата обращения: 21.11.2023).
50. Исраилов, М. И. Управление конкурентоспособностью аграрного производства Республики Таджикистан и проблемы её учетно-аналитического обеспечения[Текст] / М. И. Исраилов, К. Х. Барфиев. – Душанбе : Ирфон, 2020. – 220 с. – ISBN 978-99975-77-69-6.
51. Измаилова, А. Р. Сущность издержек обращения при анализе деятельности торговой организации [Текст]/ А. Р. Измаилова // Развитие бухгалтерского учёта, анализа и аудита в современных концепциях управления : материалы VIII межрегиональной научно-практической конференции молодых учёных и студентов, Симферополь, 17–18 мая 2019 года / Министерство науки и высшего образования РФ, Крымский федеральный университет им. В.И. Вернадского. – Симферополь: Крымский федеральный университет им. В.И. Вернадского, 2019. – С. 312-315.
52. Каверина, О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. [Текст]/монография/ - М.: Финансы и статистика, 2004. - 350с.
53. Калемуллоев, М. В. Производственный учет в системе управленческого учета : специальность 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата

- экономических наук [Текст]/ Калемуллоев Мунир Вохидович. – Москва, 1999. – 24 с.
54. Калашникова, О. Г. Информационное обеспечение управленческого учета и система внутренней управленческой отчетности снабженческо-заготовительной деятельности [Текст]/ О. Г. Калашникова, Е. И. Костюкова // Наука и Образование. – 2020. – Т. 3, № 2. – С. 90.
55. Кибко, Е. В. Кейтеринг - новый сегмент рынка общественного питания [Текст]/ Е. В. Кибко // Экономика и социум. – 2015. – № 5-1(18). – С. 604-607.
56. Концептуальные основы составления и представления финансовой отчетности. [Электронный ресурс] Режим доступа: URL: <https://www.audit-it.ru/articles/msfo/a1029271/1037026.html>. (Дата обращения: 18.07. 2023)
57. Кодекс этики профессионального бухгалтера. [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL: https://www.gov.kz/uploads/2023/12/1/85f3abb2aa54121ccfa680a694f2e31b_original.4053986.pdf (Дата обращения: 11.03. 2022).
58. Ковалев, В. В. Проблема понятийной неопределенности в прикладной экономике [Текст]/ В.В Ковалев//Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика. 2012. № 1. С. 3-19.
59. Ковалев, В. В. Финансовый менеджмент: теория и практика. [Текст] /В.В. Ковалев - М.: Проспект, 2016. - 1104 с.
60. Кокшарова, В. Л. Экономическая оценка понятия "затраты" и их Классификация в современном учете[Текст] / В. Л. Кокшарова // Проблемы и перспективы современной науки : Материалы Международной (заочной) научно-практической конференции, Кишинев, Молдавия, 11 апреля 2017 года / Под общей редакцией А.И. Вострецова. – Кишинев, Молдавия: Научно-издательский центр "Мир науки" (ИП Вострецов Александр Ильич), 2017. – С. 74-87.

61. Комарова, Г. Б. Теоретические аспекты экономических категорий "издержки", "затраты", "расходы"[Текст] / Г. Б. Комарова, У. С. Пулатова // Потребительская кооперация. – 2012. – № 2(37). – С. 41-46.
62. Колыванов, В. Ю. Введение в системологию организации управления хозяйствующим субъектом [Текст]/ В. Ю. Колыванов // Региональные проблемы преобразования экономики. – 2016. – № 2(64). – С. 10-18.
63. Котенко, Л. Н. Бухгалтерский учет в предприятиях торговли и питания [Текст] : учеб. пособие для студ. вузов / Л. Н. Котенко, Н. В. Манжос. – Харьков : Студцентр, 2003. – 640 с.
64. Котлер, Ф. Гостеприимство. Туризм [Электронный ресурс] / Ф. Котлер, Д. Боуэн, Д. Мейкенз. – Режим доступа: URL: http://tourlib.net/books_tourism/kotler_tourism_01.htm (Дата обращения: 14.06.2021).
65. Клычова, Г. С. Организационно-экономическая сущность затрат, расходов и издержек предприятия [Текст] / Г. С. Клычова, Р. Р. Хайруллин // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2016. – № 13(397). – С. 31-36.
66. Кузнецова, Е. В. Система интегрированных и дезинтегрированных планов счетов финансового и налогового учета [Текст]/ Е. В. Кузнецова // Наука и мир. – 2013. – № 1. – С. 7.
67. Кутер, М. И. Теория бухгалтерского учета [Текст] / М.И, Кутер. М.: Финансы и статистика, 2007 -592 с.
68. Кутер, М.И. Теория и принципы бухгалтерского учёта[Текст] /М.И.Кутер. - М.: Финансы и статистика, 2000. - 543 с
69. Қурбонов, Е. С. Самтҳои асосии ташкил ва идоракунии фаъолияти меҳмонхонаҳо дар Ҷумҳурии Тоҷикистон [Матн]/ Е. С. Қурбонов, Ҳ. А. Шарипов // Паёми Донишгоҳи миллии Тоҷикистон. Бахши илмҳои иҷтимоӣ-иқтисодӣ ва ҷамъиятӣ. – 2023. – №. 3. – С. 193-200. –
70. Қурбонов, Е. С. Мушкилот ва пешомадҳои рушди соҳибқорӣ дар бахши меҳмонхонаҳо дар Ҷумҳурии Тоҷикистон ва хориҷа [Матн]/ Е.

- С. Қурбонов, М. И. Қодирова // Паёми Донишгоҳи миллии Тоҷикистон. Бахши илмҳои иҷтимоӣ-иқтисодӣ ва ҷамъиятӣ. – 2022. – №. 11. – С. 114-120.
71. Лапаева, М. Г. Управленческий аспект операционного аудита [Текст] / М. Г. Лапаева, С. В. Уколова // Проблемы менеджмента и рынка (социально-экономический аспект): Сборник трудов по материалам VII Международной научной конференции, Оренбург, 01 января – 31 2002 года. – Оренбург: Оренбургский государственный университет, 2002. – С. 109-111.
72. Литвинюк, Т. А. Управление доходами и расходами коммерческой организации [Текст] / Т. А. Литвинюк, К. С. Носко // Вестник современных исследований. – 2018. – № 12.7(27). – С. 306-308.
73. Лепендина, Ю. С. Формирование учетной политики как элемента учетного процесса [Текст] / Ю. С. Лепендина, А. А. Алехина // Аллея науки. – 2018. – Т. 5, № 9(25). – С. 345-349.
74. Мелехина, Т. И. Учет затрат на производство продукции в ресторанах с вьетнамской кухней [Текст] / Т. И. Мелехина, Х. Н. Буй // Вестник университета. – 2012. – № 3. – С. 183-186.
75. Мирзоалиев, А. А. Мушкilotи менеҷменти сифати хидматрасонӣ дар тичорати меҳмонхона [Матн] / А. А. Мирзоалиев, И. Қ. Раҳмонов // Паёми Донишгоҳи давлатии тичорати Тоҷикистон. – 2019. – №. 4(29). – С. 267-271.
76. Мирзоалиев, А. А. Эффективность административного руководства и управления системой развития [Текст] / А. Мирзоалиев, Р. Мухамадрахими // Вестник Таджикского национального университета. Серия социально-экономических и общественных наук. – 2015. – № 2/4(169). – С. 134-138.
77. Мирзоалиев, А.А. Оценка состояния и перспективы совершенствования бухгалтерского учета в Республики Таджикистан [Текст] // Современные направления теории и практики экономического анализа,

- бухгалтерского учёта, финансового менеджмента: сборник материалов международной научной конференции. Новосибирск, 5–6 декабря 2017 г. под ред. Е.Н. Лищук, Е.И. Леоненко, Е.С. Ерёменко, В.А.Суровцевой, М.К.Чернякова, Л.П. Наговициной; Частное образовательное учреждение высшего образования Центросоюза РФ СибУПК. – Новосибирск: СибУПК, 2017. – Ч. 1. – 448 с. стр. 126-132.
78. Мирзоалиев, А. А. Зарурияти такмили нақшаи ҳисобҳо: мушкилот ва дурнамо[Матн] / А. А. Мирзоалиев, П. А. Ҳалимов // Паёми Донишгоҳи давлатии тичорати Тоҷикистон. – 2021. – №. 1(35). – Р. 59-67.
79. Мирзоалиев, А. А. Подходы к организации учета производства и реализации продукции в заведениях ресторанного хозяйства[Текст] / А. А. Мирзоалиев, М. И. Муродова // Вестник Таджикского государственного университета коммерции. – 2022. – № 4-1(43). – С. 120-131.
80. Мессарович, М.. Теория иерархических многоуровневых систем: пер. с англ. [Текст] / М Мессарович, Д. Макко, И. Тахара- М.: Мир, 1973. - 258 с.
81. Муртазина, Р. К. Классификация затрат в организациях общественного питания [Текст]/ Р. К. Муртазина // Вестник Российского государственного торгово-экономического университета (РГТЭУ). – 2011. – № 4(53). – С. 148-152.
82. Мартиенко, А. И. Сущность гостеприимства как экономической категории[Текст] / А. И. Мартиенко, О. В. Дышкантук // Экономика: реалии времени. – 2017. – № 2(30). – С. 72-78.
83. Москалева, Ю. А. Современные подходы к учету затрат организаций общественного питания [Текст]/ Ю. А. Москалева, О. Л. Лукашева // Прогнозирование инновационного развития национальной экономики в рамках рационального природопользования: материалы IX Международной научно-практической конференции, Пермь, 05 ноября

- 2020 года. Том Часть 2. – Пермь: Пермский государственный национальный исследовательский университет, 2020. – С. 411-419.
84. Мусаева, А. М. Операционный аудит как важнейшая составляющая системы внутреннего аудита[Текст] / А. М. Мусаева, Л. М. Ражбадинова // Актуальные проблемы и приоритетные направления развития аграрной экономической системы: аспекты, механизмы, перспективы: материалы Всероссийской научно-практической конференции с международным участием, Махачкала, 02 декабря 2020 года. – Махачкала: Б. и., 2021. – С. 38-41
85. Мухаметзянова, Л. Х. Особенности классификации кейтеринговых услуг[Текст] / Л. Х. Мухаметзянова // Вестник Самарского государственного экономического университета. – 2011. – № 9(83). – С. 79-83.
86. Набиева, А. С. Проблемы и перспективы развития индустрии туризма и гостеприимства в Таджикистане (современный аспект) [Текст]/ А. С. Набиева // Наука сегодня: теория и практика : сборник научных статей VII Международной научно-практической конференции, Уфа, 30 июня 2020 года. – Уфа: Уфимский государственный нефтяной технический университет, 2020. – С. 86-89.
87. Налоговый кодекс Республики Таджикистан. [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL: <https://andoz.tj/Legislation/TaxCode> (Дата обращения: 24.02.2024).
88. Национальная стратегия развития Республики Таджикистан на период до 2030 года. [Текст] - Душанбе , 2016г. - 104с.
89. Нидлз, Б, Андерсон, Х., Колдуэлл, Д. Принципы бухгалтерского учета [Текст] / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл. – М.: Финансы и статистика, 204. – 496 с.
90. Низомов, С. Ф. Управленческий учет и контроль в строительстве: теория, методология и практика[Текст] / С. Ф. Низомов. – Душанбе: Сохибкор, 2013. – 272 с. – ISBN 978999471015.

91. Низомов, С.Ф. Баъисобгирии идоракунӣ [Матн]: /С.Ф. Низомов, А.А. Мирзоалиев, С.Х. Рахимов; - Душанбе: «Ирфон», 2017. – 234 с.
92. Низомов, С.Ф. Аудити дохилӣ [Матн] / С. Ф. Низомов, Қ. Х. Хушвахтзода, А. А. Мирзоалиев [ва диг.]. – нашри 2, коркард ва илова. – Душанбе: Ирфон, 2021. – 190 с.
93. Низомов, С.Ф. Аудит ва ибрази эътимод[Текст] / С. Ф. Низомов, А. А. Мирзоалиев, М. В. Калемуллоев, С. Х. Раҳимов. – Душанбе: Мега-принт, 2020. – 364 с. – ISBN 978-99975-984-4-8.
94. Низомов, С. Ф. Проблемы внедрения МСФО в Таджикистане и пути их преодоления [Текст] / С. Ф. Низомов, М. Шобеков // Известия Иссык-Кульского форума бухгалтеров и аудиторов стран Центральной Азии. – 2015. – № 2-1(9). – С. 216-221.
95. Низомов, С. Ф. Структурирование управленческого учета и его элементов [Текст] / С. Ф. Низомов // Вестник университета (Российско-Таджикский (Славянский) университет). – 2011. – № 1(31). – С. 47-53
96. Носова, С. С. Экономика: Энциклопедический словарь. [Текст] / С.С. Носова, А.А. Талахадзе. М.: Гелиос: АРВ, 2003. 512 с.
97. Нестеренко, О. А. Классификация кейтеринговых услуг для организации их учета [Текст] / О. А. Нестеренко, И. С. Коробкина // Бизнес информ. – 2014. – № 4. – С. 251-256.
98. Никонова, И. Ю. Процесс формирования учетной политики в системе управленческого учета [Электронный ресурс]/ И.Ю. Никонова. Режим доступа: URL: [https://meps.econ.vsu.ru/meps/article/view File/962/701](https://meps.econ.vsu.ru/meps/article/view/File/962/701). (Дата обращения: 16. 12.2022).
99. Нугамерова, Г. Э. Кейтеринг в ресторанном бизнесе: динамика и тенденции развития [Электронный ресурс] // Студенческий научный форум : V междунар. студ. электрон. науч. конф. (15 февр. – 31 марта 2012 г.). – М., 2012. – Режим доступа: URL: <http://www.rae.ru/forum2012/184/132> (20.04.2022). (Дата обращения: 11.03.2022).

100. О бухгалтерском учете и финансовой отчетности: Закон Республики Таджикистан от 25.03.2011, №702. [Электронный ресурс] Режим доступа: URL: // <http://minfin.tj/index.php?do=static&page=bua>(дата обращения: 13.02.2022).
101. Операционные затраты. [Электронный ресурс] Режим доступа: URL::<http://dic.academic.ru/dic.nsf/ruwiki/1076475> (Дата обращения: 17.11.2023).
102. Паёми Президенти Ҷумҳурии Тоҷикистон мухтарам Эмомалӣ Раҳмон «Дар бораи самтҳои асосии сиёсати дохилӣ ва хориҷии ҷумҳурӣ» Душанбе: 2022./[Захираи электронӣ]. URL:<http://president.tj/node/29823> (Дата обращения: 12.09.2024).
103. Палий, Н. С. Экономика предприятий ресторанного хозяйства [Текст] / Н. С. Палий. – Москва-Берлин: ООО «Директ-Медиа», 2021. – 142 с.
104. Панова, Е. А. Особенности бухгалтерского учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятиях общественного питания [Текст] / Е. А. Панова // Проблемы и перспективы развития учетно-аналитического, финансового и контрольного обеспечения деятельности экономических субъектов: Материалы национальной (всероссийской) научно-практической и методической конференции, Воронеж, 22 декабря 2021 года. – Воронеж: Воронежский государственный аграрный университет им. Императора Петра I, 2021. – С. 107-110.
105. Патров, В. В. Современный бухгалтерский учет в общественном питании [Текст] / В. В. Патров, Л. В. Нуридинова; Виктор Патров, Любовь Нуридинова. – Москва: Ресторанные ведомости, 2005. – 303 с.
106. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Республике Таджикистан, утвержденное Министерством финансов от 8.02.2003 года № 9
107. Положение по калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях и организациях Республики Таджикистан,

введенный Постановлением Правительства Республики Таджикистан №210 от 12 мая 1999 года

108. Попова, А. В. Сущность и виды расходов организации[Текст] / А. В. Попова, Т. Б. Кувалдина // Экономика и общество: современные исследования и инновационное развитие: Материалы всероссийской научно-практической конференции, Омск, 06–07 декабря 2022 года. – Омск: Омский государственный университет путей сообщения, 2022. – С. 436-441.
109. Попов, Е. А. Индустрия гостеприимства: понятие, состав и факторы развития[Текст] / Е. А. Попов // Вестник Самарского государственного экономического университета. – 2013. – № 5. – С. 90–93.
110. Пятов, М. Л. Расходы, которые всегда сомнительны[Текст] / М. Л. Пятов // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 5. – С. 5-8.
111. Райзберг, Б. А. Современный экономический словарь[Текст] / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовской, Е. Б. Стародубцева. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 480 с.
112. Расходы предприятий. Положение по бухгалтерскому учету «ПБУ 7/2001» введенное Приказом Министерства финансов № 50 от 23.10.2001.
113. Рахимов, Г. М. Использование информационно-коммуникационных технологий во внутреннем аудите[Текст] / Г. М. Рахимов // Вестник Технологического университета Таджикистана. – 2019. – № 2(37). – С. 69-74.
114. Раҳимов, С. Х. Идоракунии самаранокӣ индустрияи меҳмонхонадорӣ дар самти хизматрасонӣ ба сайёҳон [Матн / С. Х. Раҳимов // Кишоварз. – 2019. – Но. 4. – С. 229-233.
115. Раҳимов, С.Х. Мавқеи низомӣ назорати дохилӣ дар идоракунии соҳаи меҳмонхонадорӣ [Матн] / С.Х. Раҳимов / Ҷавонон дар шароити ҷаҳонишавӣ илм ва таълим / Маводи Анҷумани илмӣ-амалии

- байналмиллалӣ ҷ. 2 (Панҷакент, 13-14 февралӣ 2017). – Панҷакент: ДОТ дар ш. Панҷакент, 2017. – 400 с.,
116. Раҳимов, С. Х. Нақши туризм дар рушди ҳадамоти меҳмонхонаҳо [Матн] / С. Х. Раҳимов, З. З. Ғуломова // Паёми Донишгоҳи давлатии тичорати Тоҷикистон. – 2021. – №. 3(37). – С. 165-169.
117. Раҳимов, С. Х. Управление затратами в сфере услуг гостиничного хозяйства (на материалах Республики Таджикистан) : специальность 08.00.05 "Экономика и управление народным хозяйством (по отраслям и сферам деятельности)": [Текст] Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Раҳимов Саидали Холевич. – Душанбе, 2007. – 27 с.
118. Раҳимов, С. Х. Учетная политика на предприятиях туристической отрасли для целей бухгалтерского учета [Текст] / С. Х. Раҳимов // Вестник Таджикского национального университета. Серия социально-экономических и общественных наук. – 2020. – № 8. – С. 22-28..
119. Раҳимов, С. Х. Организация бухгалтерского учета в предприятиях туристического бизнеса [Текст] / С. Х. Раҳимов // Вестник Таджикского государственного университета коммерции. – 2020. – № 1(30). – С. 152-158.
120. Рыжова, Л. И. Основные элементы разработки и внедрения учетной политики для целей управленческого учета на сельскохозяйственных предприятиях и ее роль в принятии решений по управлению организацией / [Текст] Л. И. Рыжова // Экономические науки. 2014. № 9 (118). С. 125–128.
121. Саак, А. Э. Менеджмент в индустрии гостеприимства (гостиницы и рестораны): Учебное пособие. [Текст] / А.Э. Саак, М.В, Якименко — СПб.: Питер, 2012. — 432 с.
122. Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий: Учебник [Текст] / Г.В. Савицкая. – М.: ИНФРА-М, 2020. – 654 с.

123. Садыкова, Г. И. Общественное питание как объект национального ценообразования Таджикистана[Текст] / Г. И. Садыкова // Вестник Таджикского государственного университета коммерции. – 2022. – № 1(40). – С. 217-222.
124. Садыков, С. И. Проблемы перехода к МСФО в системе потребительской кооперации Таджикистана[Текст] / С. И. Садыков // Бухгалтерский учет: достижения и научные перспективы XXI века : Материалы Международной научно-практической конференции, посвященной 80-летию кафедры бухгалтерского учета университета, Москва, 26 ноября 2015 года. – Москва: Издательство "Канцлер", 2015. – С. 426-430.
125. Садыков, С.И. Реформа бухгалтерского учета и аудита в Таджикистане: взгляд практика [Текст] //Актуальные проблемы теории и практики бухгалтерского учета, анализа и аудита./Материалы III международной научно-практической конференции (23-24 мая 2014г. г. Душанбе) – Душанбе: ОИПБА РТ, 2014г. -230с.
126. Содиков, С. И. Вопросы организации аудита и внутреннего контроля в условиях цифровизации экономики [Текст] / С. И. Содиков // Экономика, финансы, учет, анализ и аудит: стратегические приоритеты развития в условиях цифровой экономики : материалы международной научно-практической конференции посвященной 80-летию Заслуженного деятеля науки и техники Республики Таджикистан, доктора экономических наук, профессора Уракова Д.У, Душамбе, 21–23 мая 2022 года. – Душамбе: Таджикский национальный университет, 2022. – С. 228-231.
127. Санин, М. К. Управленческий учет[Текст] / М. К. Санин // Учебное пособие. – СПб : СПбГУ ИТМО, 2010. – 80 с.
128. Сергеева, С. А. Особенности учета в отрасли общественного питания (ресторан русской кухни) [Текст] / С. А. Сергеева // Флагман науки. – 2023. – № 7(7). – С. 406-411.

129. Сидорук, Ю. В. К вопросу учета затрат на производство продукции общественного питания [Текст] / Ю. В. Сидорук, С. А. Погосян, И. Н. Костюкова // Проблемы и перспективы социально-экономического развития регионов Юга России: Сборник научных трудов по материалам III Всероссийской научно-практической конференции, Майкоп, 24 ноября 2016 года / Под научной редакцией А.А. Тамова. – Майкоп: ООО "Электронные издательские технологии", 2017. – С. 206-209.
130. Складенко В. К. В чем разница между затратами, расходами и издержками? [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL: : <http://www.elitarium.ru/zatraty-rashody-izderzhki-aktivy-proizvodstvo-buhgalterskij-upravlencheskij-uchet/> (Дата обращения 20.05.2022).
131. Словарь терминов по управленческому учёту [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL: http://management_accounting.academic.ru/341 (Дата обращения: 06.09. 2022).
132. Словарь экономических терминов. [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL :http://economylit.online/obschie-raboty_719/rashodyi-operatsionnyie-32477.html (Дата обращения: 12.09.2022).
133. Семенова, Ф. З. Учет затрат и калькулирование себестоимости услуг кейтеринга[Текст] / Ф. З. Семенова, Ф. К. Узденова // Студент. Аспирант. Исследователь. – 2018. – № 10(40). – С. 251-259.
134. Ситнов, А. А. Операционный аудит и его предметная область [Электронный ресурс] / А. А. Ситнов // Аудит и финансовый анализ — 2007. — № 2. – Режим доступа: URL: [http://www.auditfin.com/fin/2007/2/Sitnov/Sitnov % 20.pdf](http://www.auditfin.com/fin/2007/2/Sitnov/Sitnov%20.pdf) (Дата обращения: 5.11.2024).
135. Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. [Текст]/ Я.В. Соколов. - М.: Финансы и статистика, 2000. 496 с.
136. Статистический ежегодник Республики Таджикистан 2024 года, 465-500 стр. Электронный ресурс. Режим доступа: URL:

<https://www.stat.tj/wp-content/uploads/2024/11/sbornik-torgovlya-i-uslug-2024.pdf> (Дата обращения: 23.09. 2024)

137. Стратегияи рушди сайёҳӣ дар Ҷумҳурии Тоҷикистон барои давраи то соли 2030, Қарори Ҳукумати Ҷумҳурии Тоҷикистон аз "1" августи соли 2018, № 372.
138. Суйц, П. В. Организация операционного аудита бизнес-процессов [Текст]/ П. В. Суйц // Ученые записки Российской Академии предпринимательства. – 2008. – № 15. – С. 191-197.
139. Ткач, В. И. Структура и характеристика виртуально-интегрированного плана счетов [Текст]/ В. И. Ткач, Г. Е. Крохичева // Финансы и кредит. – 2004. – № 25(163). – С. 36-42.
140. Татиевская, К. А. Формирование учетной политики для целей управленческого учета и ее роль в совершенствовании информационных целей обеспечения организации[Текст] / К. А. Татиевская, Ж. В. Дегальцева // Новая наука: Опыт, традиции, инновации. – 2017. – Т. 1, № 2. – С. 144-152.
141. Умаров, С. Т. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в различных отраслях экономики [Текст]/ С. Т. Умаров, Д. М. Ашимова // Научный аспект. – 2023. – Т. 4, № 5. – С. 425-431.
142. Ураков Д. У. Проблемы учёта и контроля затрат в условиях интенсификации производство[Текст]/ Д.У. Ураков. - . Душанбе: – 1988, – 158 стр.
143. Уроқов Д.У. Назарияи баҳисобгирии муъосибӣ: Дастури таълимӣ[Матн]. / Д.У. Ураков. - Душанбе: ‚Ирфон‘, –2012. –360 с.
144. Учетная политика предприятия. Положение по бухгалтерскому учету «ПБУ 1/99» введенное Приказом Министерства финансов РТ № 135 от 24.09.1999;
145. Ушанков, В. А. "Хозяйство" и "экономика": соотношение понятий[Текст] / В. А. Ушанков // Экономика XXI века / Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова,

- Экономический факультет. Научный совет «Центр общественных наук МГУ», Лаборатория философии хозяйства. Южно-Российский институт управления — филиал РАНХиГС при Президенте Российской Федерации. Академия философии хозяйства. – Москва - Ростов-на-Дону: ООО "Донской издательский дом", 2022. – С. 247-257.
146. Учёт расходов на предприятиях, предоставляющих гостиничные услуги[Электронный ресурс]. Режим доступа: [URL:http://dtkk.com.ua/show/1cid11890.html](http://dtkk.com.ua/show/1cid11890.html). (Дата обращения: 03.02.2025).
147. Файоль, А. Управление в организации [Текст] / А. Файоль, А. М. Гринь, О. В. Миндергасова. — М: МГУ, 2015. — 268с.
148. Фролова, М. В. Управленческий аудит операционной деятельности торговых компаний[Текст]/ М. В. Фролова // Учет и статистика. – 2005. – № 1(5). – С. 157-164.
149. Финансовый учет. Учебное пособие. [Текст] 9-ое изд. доп. и перераб. – Душанбе, ОИПБА РТ, 2016г. – 372с.
150. Ҳочиева, Ҳ. Таъминоти баҳисобгирӣ-тахлили чун унсури муҳими низоми идоракунии корхона [Матн]/ Ҳ. Ҳочиева // Паёми Донишгоҳи давлатии тиҷорати Тоҷикистон. – 2022. – Но. 2(41). – Р. 240-249.
151. Хубони Сорбон «Формирование и развитие рынка ресторанных услуг в условиях рыночной экономики (на материалах Республики Таджикистан)» [Текст]. Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.05 - Экономика и управление народным хозяйством. Душанбе, 2018. – 224 с.
152. Хорохордин, Д. Н. Управленческий аудит операционной деятельности торговых компаний[Текст]/ Д. Н. Хорохордин, В. В. Сыроижко // Актуальные проблемы социально-экономического развития экономических систем: Материалы V Всероссийской научно-практической конференции, Воронеж, 18–19 декабря 2014 года / Ответственный за выпуск: В.В. Сыроижко; Редколлегия: С.В. Семенов, В.В. Сыроижко, Л.П. Гусева, Н.В. Грищенко, Н.А.

- Серебрякова, О.Е. Фарберова. – Воронеж: Издательско-полиграфический центр "Научная книга", 2015. – С. 339-347.
153. Хушвахтзода, Қ. Х. Самаранокии низоми назорати дохилӣ (аудит) дар корхонаҳои комплекси агросаноатӣ [Матн] / Қ. Х. Хушвахтзода, Д. Ҷ. Хукматов // Паёми Донишгоҳи миллии Тоҷикистон. Бахши илмҳои иҷтимоӣ-иқтисодӣ ва ҷамъиятӣ. – 2020. – № 3. – Р. 5-9.
154. Цветкова, А. А. Индустрия туризма и гостеприимства в меняющемся мире [Текст] / А. А. Цветкова // Социально-гуманитарные науки и практики в XXI веке: человек и общество в меняющемся мире : Материалы семнадцатой международной весенней научной конференции, Йошкар-Ола, 14 мая 2020 года / Под общей редакцией В.П. Шалаева. – Йошкар-Ола ПГТУ: Поволжский государственный технологический университет, 2021. – С. 195-196.
155. Цветкова, Р. К. Учетная политика: варианты ведения бухгалтерского учета [Текст] / Р. К. Цветкова // Вопросы экономических наук. – 2008. – № 1(29). – С. 220-225.
156. Цюцьяк, А. Л. Сравнительная оценка способов учетного отражения производственно-торговой деятельности предприятий ресторанного хозяйства [Текст] / А. Л. Цюцьяк // Облік і фінанси. – 2014. – № 1(63). – С. 56-63.
157. Шеремет, А.Д. Методика финансового анализа [Текст] / А.Д. Шеремет, Р.С. Сайфулин. – М.: ИНФРА-М, 2017. – 176с.
158. Шмакова, О. В. Подход к составлению учетной политики организации по правилам МСФО [Текст] / О. В. Шмакова // Международный бухгалтерский учет. – 2009. – № 11(131). – С. 15-19.
159. Шобеков М. Њисобгирии молиявӣ. Китоби дарсӣ [Матн] / М. Шобеков, М.У.Бобоев, Т.Т. Ҷонбеков. – Душанбе: ҶДММ «Дақиқӣ», 2014. – 400 с.

160. Шобеков, М., Саидов, Д. Классификация издержек производства: теория, практика и новый подход [Текст] / М. Шобеков, Д. Саидов // Вестник Технологического университета Таджикистана. - 2010. - № 3. - С. 120-134
161. Шукуров, Р. А. Отличия гостиничных услуг от иных видов возмездных услуг [Текст]/ Р. А. Шукуров // Вестник Таджикского национального университета. Серия социально-экономических и общественных наук. – 2020. – № 6. – С. 231-236.
162. Шукуров, Р. А. Гостиничные услуги в системе возмездных услуг: общеродовые признаки [Текст]/ Р. А. Шукуров // Вестник Таджикского национального университета. Серия социально-экономических и общественных наук. – 2020. – № 5. – С. 224-228.
163. Чарыев, А. Этапы формирования индустрии гостеприимства в мире [Текст] / А. Чарыев, М. М. Иолин, Н. А. Борзова, Е. А. Чурсина // Туризм и рекреация: инновации и ГИС-технологии : материалы XI Международной научно-практической конференции, Астрахань, 24–25 мая 2019 года. – Астрахань: ООО "Типография "Новая Линия", 2019. – С. 207-210.
164. Энциклопедический словарь экономики и права. [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/dic_economic_law/9774. (Дата обращения: 13.11.2022).
165. Эппингер, Е. Н. Учетная политика в системе учетно-аналитического обеспечения бизнеса [Текст]/ Е. Н. Эппингер, О. Н. Тарасенко // Тенденции развития науки и образования. – 2023. – № 104-7. – С. 142-145. – DOI 10.18411/trnio-12-2024-396.
166. Юсупова, О. А. О соотношении управленческого аудита и управленческого консультирования [Текст]/ О. А. Юсупова // Вестник Омского университета. Серия: Экономика. – 2006. – № 4. – С. 113-115.

167. Business Encyclopedia. Operating expenses. [Electronic resource] /Access mode: URL: <https://www.business-case-analysis.com/operating-expenses.html>.
168. Operating costs. [Electronic resource] /Access mode: URL: http://www.investorwords.com/3458/operating_costs.html.
169. Operating costs. [Electronic resource] /Access mode: URL: <http://www.investinganswers.com/financial-dictionary/financial-statement-analysis/operating-expense-2792>.
170. Sian L. T. Fundamentals of hospitality and tourism management [Text] / L. T. Sian, H. Subramonian, Lisa Tung Wong Heng San Karen Ho Kai Hui Toney Thomas Kulampalil // Malaysia. – 2009. – 210 p.
171. Chan B. Introduction to Hospitality [Text] / B. Chan, M. Mackenzie // Hong Kong. – 2013. – 326 p.
172. Garrison R. Managerial Accounting [Text] / R. Garrison, E. Noreen, P. Brewer // New York. – 15 Edition. McGraw-Hill Higher Education. – 2014. – 800 p.
173. Kieso D. E. Intermediate accounting [Text] / D. E. Kieso, J. J. Weygandt, T. D. Warfield // Wiley. – 16th Edition. – 2016. – 1552 p.
174. Kumar S. Investigate the catering and hospitality industry [[Electronic resource] /Access mode: URL: : <http://www.slideshare.net/SunilKumar148/definition-of-hospitality>
175. Webster M. Dictionary [Electronic resource] /Access mode: URL: <http://www.merriam-webster.com/dictionary/hospitality>

СПИСОК НАУЧНЫХ ПУБЛИКАЦИЙ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

А) Статьи в рецензируемых журналах:

- [1-А]. Муродова, М.И. О государственном регулировании торговой деятельности в условиях переходной экономики [Текст] / М.И.

- Муродова, Х.Н. Факеров // Вестник Таджикского государственного университета коммерции. – 2014. - № 3(8). - С. 33-39. ISSN: 2308-054X
- [2-А]. Муродова, М.И. Организационно-методические основы калькулирования себестоимости кейтеринговых услуг в современных условиях [Текст] / М.И. Муродова // Вестник Таджикского государственного университета коммерции. – 2020. - № 4/1(33). - С. 136-141. ISSN: 2308-054X
- [3-А]. Муродова, М.И. Учетно-аналитическое обеспечение стратегического управления доходами заведений ресторанного хозяйства [Текст] / М.И. Муродова, А.Дж. Шаропов // Вестник Таджикского государственного университета коммерции. – 2020. - № 4-2(39). - С. 153-159. ISSN: 2308-054X
- [4-А]. Муродова, М.И. Подходы к организации учета производства и реализации продукции в заведениях ресторанного хозяйства [Текст] / М.И. Муродова, А.А. Мирзоалиев // Вестник Таджикского государственного университета коммерции. – 2022. - № 4/1(43). - С. 120-131. ISSN: 2308-054X
- [5-А]. Муродова, М.И. Организационные аспекты построения процесса документирования движения запасов в ресторанном бизнесе [Текст] / М.И. Муродова // Вестник Таджикского государственного университета коммерции. – 2023. - № 4/2(50). - С. 274-287. ISSN: 2308-054X
- [6-А]. Муродова, М.И. Теоретические аспекты организации бухгалтерского учета в гостинично-ресторанном бизнесе [Текст] / М.И. Муродова // Вестник Таджикского государственного университета коммерции. – 2024. - № 4/2(55). - С. 77-85. ISSN: 2308-054X

Б. Публикации в других изданиях:

- [7-А]. Муродова, М.И. План счетов бухгалтерского учета и проблемы его совершенствования [Текст] / М.И. Муродова, П.А. Халимов // Актуальные проблемы теории и практики бухгалтерского учета, анализа и аудита: материалы международной научно-практической

- конференции, (23-24 мая 2014г., г. Душанбе); под ред. д.э.н, проф. М.М. Шарипова. – Душанбе: ОИПБА РТ, 2014. - С. 93-98.
- [8-А]. Муродова, М.И. Методические аспекты организации внутреннего контроля затрат ресторанных хозяйств [Текст] / М.И. Муродова // Аудит и менеджмент. – Душанбе. – 2019. - № 3(3). - С. 36-43.
- [9-А]. Муродова, М.И. Отдельные вопросы к организации муҳосибского учета в ресторанном бизнесе [Текст] / М.И. Муродова // Аудит и менеджмент. – Душанбе. - 2019. - №2(2). - С. 56-61.
- [10-А]. Муродова, М.И. Аналитическое обеспечение учета доходов от реализации товаров торгового предприятия [Текст] / М.И. Муродова // Актуальные проблемы теории и практики бухгалтерского учета, анализа и аудита: материалы VIII Международной научно-практической конференции, (27-28 ноября 2020г., г. Душанбе); под ред. к.э.н, доцента Шобекова М. – Душанбе: ОИПБА РТ, 2020. - С. 31-34.
- [11-А]. Муродова, М.И. Некоторые проблемы учета и контроля производственных запасов в современных условиях [Текст] / М.И. Муродова // Аудит и Менеджмент. – Душанбе. - 2021. - № 1(7). - С. 64-71.
- [12-А]. Муродова, М.И. Сравнительная характеристика методики ведения учета основных средств согласно ПБУ 4/2002 и МСФО (IAS) 16 [Текст] / М.И. Муродова, П.А. Халимов // Аудит и актуальные проблемы теории и практики бухгалтерского учета, анализа и аудита: материалы XI Международной научно-практической конференции, (22-23 октября 2023г., г. Душанбе); под ред. к.э.н., доцента Мирзоалиева А.А. – Душанбе: ОИПБА РТ, 2023. - С. 102-106..
- [13-А]. Муродова, М.И. Учетно-аналитическое обеспечение управления экономической безопасностью ресторанного хозяйства [Текст] / М.И. Муродова // Актуальные проблемы теории и практики бухгалтерского учета, анализа и аудита: материалы XI Международной научно-практической конференции, (22-23 октября 2023г., г. Душанбе); под

ред. к.э.н., доцента Мирзоалиева А.А. – Душанбе: ОИПБА РТ, 2023. - С. 43-52.

- [14-А]. Муродова, М.И. Организация службы внутреннего аудита и методика его проведения [Текст] / М.И. Муродова // Аудит и Менеджмент. – Душанбе. - 2024. –№ 1(11). - С. 30-36.
- [15-А]. Муродова, М.И. Документальное оформление инвентаризации в ресторанных хозяйствах [Текст] / М.И. Муродова // Пути совершенствования бухгалтерского учета и аудита в Республике Таджикистан: материалы республиканской научно-практической конференции, (22 мая 2024г.); под общей редакцией к.э.н., доцента Мирзоалиева А.А. – Душанбе: ОИПБА РТ, 2024. - С.31-34.
- [16-А]. Муродова, М.И. Особенности формирования учетной политики предприятия согласно международным стандартам [Текст] / М.И. Муродова // Пути совершенствования бухгалтерского учета и аудита в Республике Таджикистан: материалы республиканской научно-практической конференции, (22 мая 2024г.); под общей редакцией к.э.н., доцента Мирзоалиева А.А. – Душанбе: ОИПБА РТ, 2024. - С. 17-19.
- [17-А]. Муродова, М.И. Учет затрат в ресторанно-кейтеринговом хозяйстве: методический аспект [Текст] / М.И. Муродова // Актуальные вопросы развития бухгалтерского учета, аудита, анализа, налогообложения, государственного финансового контроля: современные вызовы и вектор развития: материалы I-ой Международной научно - практической конференции, (19-20 января 2024г.); под. ред. д.э.н., проф. Хушвахтзода К.Х. – Душанбе: ТНУ, 2024. - С.165-172.
- [18-А]. Каримзода, М.И. Особенности учета запасов на предприятиях ресторанного бизнеса в условиях устойчивого развития [Текст] / М.И. Каримзода // Актуальные проблемы теории и практики бухгалтерского учета, анализа и аудита: материалы XIII Международной научно-практической конференции, (28-29 ноября 2025г., г. Душанбе); под ред. д.т.н., профессора Назарзода Х.Х., к.э.н., доцента Мирзоалиева А.А.,

к.э.н., доцента Машокирова Дж.Н., доктора PhD Раджабова О.Дж. – Душанбе: ОИПБА РТ, 2025. - С. 108-111.

[19-А]. Каримзода, М.И. Учет расходов вспомогательных производств в общественном питании [Текст] / М.И. Каримзода // Актуальные проблемы теории и практики бухгалтерского учета, анализа и аудита: материалы XIII Международной научно-практической конференции, (28-29 ноября 2025г., г. Душанбе); под ред. д.т.н., профессора Назарзода Х.Х., к.э.н., доцента Мирзоалиева А.А., к.э.н., доцента Машокирова Дж.Н., доктора PhD Раджабова О.Дж. – Душанбе: ОИПБА РТ, 2025. - С. 42-46.

[20-А]. Муродова, М.И. Информационная модель иллюстрации издержек в отчетности ресторанных хозяйств [Текст] / М.И. Муродова // Актуальные вопросы развития бухгалтерского учета, аудита, анализа, налогообложения, государственного финансового контроля: современные вызовы и вектор развития: материалы II-ой Международной научно-практической конференции, (30-31 января 2025 г.); под. ред. д.э.н., проф. Хушвахтзода Қ.Х. – Душанбе: типография ОИПБА РТ, 2025. – 565с. - С. 126-131.

[21-А]. Муродова, М.И. Учет выручки по договорам с клиентами – новые подходы к признанию в соответствии с МСФО 15 [Текст] / М.И. Муродова, С.И.Садыков // Материалы III международной научно-практической конференции на тему «Актуальные вопросы развития бухгалтерского учета, аудита, анализа, налогообложения, государственного финансового контроля: современные вызовы и вектор развития»: в 2 частях (23-24 января 2026 г.) /под. ред. д.э.н., проф. Низомова С.Ф. – Часть 1. Душанбе: ОИПБА РТ, 2026. – 321 с. - С. 206-214.

Таблица А.1. Классификация кейтеринговых услуг для организации учета расходов предприятий ресторанного хозяйства (собственная разработка автора)

№	Признаки классификации	Виды и типы кейтеринга	Характеристика
1	По видам деятельности	Кейтеринг как основной вид деятельности	Деятельность субъектов ресторанного бизнеса направлена исключительно на приготовление и доставку готовых блюд, напитков, полуфабрикатов, вспомогательных сопутствующих материалов (посуда, приборы, текстиль, столы, стулья, средства для освещения, музыкальные принадлежности), а также предоставление в лизинг обслуживающего персонала, в частности, официантов, поваров, декораторов, флористов, ведущих шоу, музыкантов, аниматоров, водителей, юристов и т.д. Услуга кейтеринга предоставляется в выбранном заказчиком месте, если это не противоречит нормам действующего законодательства. Кроме того, кейтеринговая деятельность позволяет оказывать услуги по оформлению мероприятия.
		Кейтеринг как услуга предприятия ресторанного хозяйства	Одна из услуг в разрезе основной деятельности субъектов ресторанного бизнеса, направленная на доставку готовых блюд, напитков, полуфабрикатов, вспомогательных сопутствующих материалов (посуда, приборы, текстиль, столы, стулья, средства для освещения, музыкальные принадлежности), а также предоставление в лизинг обслуживающего персонала, в том числе официантов, поваров, декораторов, флористов, ведущих шоу, музыкантов, аниматоров, водителей, юристов и т.д. Услуга кейтеринга предоставляется в выбранном заказчиком месте, если это не противоречит нормам действующего законодательства. Выделение предприятием ресторанного бизнеса кейтеринговой услуги положительно отражается на деятельности такого заведения. Уже имеющийся опыт работы, сложившийся имидж, наработанная база поставщиков и заказчиков, наличие материально-технической базы позволяют предоставлять качественный и полный сервис клиентам.
2	По покупателям и заказчикам	Кейтеринг частный	Реализация деятельности фирмы путем предоставления услуг кейтеринга по организации мер для частных клиентов.
		Корпоративный кейтеринг	Сущность кейтеринговой услуги в организации питания сотрудникам фирмы.
		Кейтеринг семейный (с услугой «бэби-ситер»)	Кейтеринг такого типа пропагандирует укрепление семейных ценностей путем организации семейных праздников, торжеств на микроуровне или проведения подобных мероприятий на макроуровне (городской

			праздник семьи и т.п.). Для создания комфортной атмосферы кейтеринговые фирмы на время проведения мероприятия предлагают услугу детского аниматора или няни.
		Кейтеринг социальный	Деятельность предприятий ресторанного бизнеса по предоставлению выездных услуг организации питания в учебных, медицинских и военных заведениях, приютах, а также исправительных учреждениях.
		Кейтеринг отельный	Деятельность предприятий индустрии гостеприимства направлена на предоставление услуг питания гостям гостиниц. Такой вид кейтеринга может быть как в комплексе основной услуги по размещению, так и отдельно для проживающих в отеле туристов.
		Кейтеринг транспортный	Организация процесса питания на железнодорожном, авиационном, автомобильном, морском транспорте.
		Кейтеринг концертно-развлекательный	Услуга организации питания коллективов артистов. Сложность такого вида кейтеринга заключается в формировании в штате кейтеринговой фирмы поваров, квалифицированных на кухнях разных стран с учетом аспектов культуры, традиций и религии. Кроме того, концертно-развлекательный кейтеринг позволяет организовать поставки напитков и еды для гостей мероприятия. Данный вид кейтеринга достаточно прибыльным из-за прямой рекламы и большого количества аудитории гостей.
		VIP-кейтеринг	Деятельность предприятий ресторанного бизнеса по организации выездного обслуживания мер элитного класса. Для предоставления кейтеринговой услуги такого типа к обслуживанию заказчиков приобщается административный персонал, а также повара и официанты высшей категории, используются продукты, предметы сервиса, материалы декора преимущественно более высокого ценового сегмента.
		Розничная торговля	Кейтеринговая фирма реализует расфасованную должным образом пищу типа бутербродов, кондитерских изделий и прохладительных напитков во время спортивных соревнований, концертов.
		Кейтеринг напитков и коктейлей (выездной бар)	Услуга выездного бара для мероприятий разного типа. Обязательным должно быть наличие бара, то есть мобильной конструкции, которую можно быстро и без труда собрать и перевезти, а также квалифицированного бармена. Выездной бар располагает всем необходимым для деятельности – посудой, инвентарем, напитками, закусками.
		Кейтеринг сладостей (Бар со сладостями или Candy Bar)	Данная услуга пользуется спросом на свадебных церемониях. Выездной декорированный стол с разнообразными сладостями и лимонадом

			приобретает популярность с каждым годом.
		Благотворительные вечера	Мероприятие, направленное на решение вопросов здравоохранения, социальных проблем, научно-исследовательских и культурно-просветительских задач.
		Выпускные баллы	Организация праздничных вечеров для выпускников учебных заведений.
3	По типам кейтеринговых услуг	Услуги флористов	Кейтеринговые фирмы в рамках своей основной деятельности могут осуществлять услуги флористического моделирования мероприятия – оформление цветами столов, помещения или другой территории проведения праздника.
		Услуги дизайнеров-декораторов	В разрезе кейтеринговой услуги выделяют наличие дизайнера в штате трудового коллектива как главного декоратора мероприятия.
		Эскорт-услуги (такси)	Среди услуг кейтеринга предусмотрена услуга эскорта, то есть обеспечение гостей транспортом на время мероприятия. В зависимости от тематики мероприятия заказчик выбирает требуемый вид транспорта.
		Услуги музыкантов, артистов, аниматоров	Полносервисный кейтеринг позволяет заказчику выбирать степень активности мероприятия путем привлечения артистов, музыкантов, аниматорских групп.
4	По видам обслуживания кейтеринга	Банкет / Гала вечер / прием	Мероприятие, характеризующееся торжеством. Устраивается в основном в честь определенного лица или события. Требуется изысканного и квалифицированного сервиса, заранее оговоренного меню и специально оформленного помещения.
		Фуршет	Мероприятие, организуемое при проведении конференций, совещаний или корпоративных праздников. Характеризуется ограниченной продолжительностью достаточно большим количеством гостей из-за отсутствия мест для сидения. Нуждается в минимальной численности обслуживающего персонала.
		Кофе-брейк	Непродолжительная мера, организуемая в перерыве научной конференции, корпоративных переговоров, совещаний, бизнес-семинаров, деловых встреч. Нуждается в минимальной численности обслуживающего персонала.
		Коктейль	Мероприятие, организованное в рамках проведения конференций, международных симпозиумов, совещаний, конгрессов, приветственных встреч, визитов иностранных делегаций, должностных лиц, частных вечеринок и т.п., в течение которого еду и напитки разносят официанты.
		Шведский стол/буфет	Форма организации питания в отелях, санаториях, круизных лайнерах. Данный вид кейтеринга удобен возможностью обслуживания одновременно значительного количества людей с привлечением минимального количества обслуживающего

			персонала. Однако из-за степени элитарности заведения, где производится такой сервис, расходы на услугу находятся в жесткой зависимости от колебаний экономики.
		Барбекю / пикник / вечеринки на открытом воздухе	Чаще такой вид кейтеринга организуется в теплый сезон из-за направленности мероприятия на отдых на природе. Заказчиками подобных мероприятий являются как частные лица, празднуя День рождения, свадьбы, девичники, так и фирмы, организуя корпоративные праздники или командующие соревнования. Однако тематические праздники, которые можно проводить на открытом воздухе зимой как Новый год, Навруз, День независимости пользуются спросом не меньше. Следует помнить о вероятном увеличении количества пищи при проведении мероприятия на открытом воздухе. Кроме того, кейтеринг может обслуживать военные учения в полевых условиях.
		Детское меню	Организация детского праздника с оговоренным специальным меню или выделение отдельных столов с детской едой в гостиницах, санаториях, ресторанах и т.д.
5	По месту проведения	Кейтеринг в зале заведения	Услуга кейтеринга осуществляется и потребляется в предоставленном и оформленном должным образом помещении кейтеринговой компанией. Такое помещение кроме зала для мероприятия должно иметь кухню с необходимой технической оснасткой, холодильные комнаты, а также соответствовать санитарным нормам.
		Кейтеринг-инсайд (в помещении заказчика)	Услуга кейтеринга осуществляется и потребляется в помещении заказчика. Приготовление блюд может происходить как заранее кейтеринговой компанией на собственных мощностях, так и в помещении заказчика, если у него есть надлежащая материально-техническая база. Кроме того, приготовление пищи в помещении заказчика может быть отдельной шоу-услугой. Как правило, уборка после мероприятия должна выполняться кейтеринговой фирмой самостоятельно.
		Кейтеринг-аудсайд (на природе)	Услуга кейтеринга на открытом воздухе должна быть регламентирована и согласована с местным самоуправлением. Для этого в штате кейтеринговой фирмы есть специализированный юрист. Или заказчик самостоятельно решает вопрос проведения мероприятия на природе и с пакетом разрешительных документов обращается в кейтеринговую компанию.
6	По функциональному назначению	Предоставление только услуг питания	Спектр услуг такой фирмы заключается исключительно в доставке пищи и напитков заказчику (классический кейтеринг).

		Предоставление услуг питания в сочетании с развлечениями, досугом	Кейтеринговая фирма предлагает не только услуги питания, но и организацию досуга с привлечением дополнительного персонала со специализированным образованием – актеров, ведущих, музыкантов, флористов, дизайнеров.
7	По периоду проведения	Кейтеринг краткосрочный (до 12 часов)	Кейтеринговая услуга является одноразовой для заказчика или действие мероприятия имеет краткосрочный срок
		Кейтеринг долгосрочный (сутки и более)	Кейтеринговая услуга - основа контракта между заказчиком и кейтеринговой фирмой (социальный кейтеринг, условиями которого является организация ежедневного питания определенного круга людей). Кроме того, срок мероприятия, организуемый кейтеринговой фирмой, может носить долгосрочный характер.
8	По степени новизны	Классический кейтеринг	Услугами кейтеринговой фирмы есть организация процесса питания заказчиков вне ресторанного заведения. В такую услугу входит приготовление еды и напитков, сервировка, комплектация, доставка и обслуживание официантом.
		Креативный кейтеринг	Комплекс услуг кейтеринговой фирмы, состоящий не только из организации питания, а также по оформлению досуга. Помимо классического приготовления и доставки еды и напитков, кейтеринговая компания обеспечит мероприятие шоу программой, музыкой, диджеем, ведущим и танцевальными группами
9	По методу обслуживания	Полносервисный кейтеринг (с официантами)	Кейтеринговая фирма для полноценного проведения мероприятия предлагает полный набор услуг, а именно: приготовление и доставка еды и напитков к месту мероприятия, сервировка столов, обслуживание официантов, уборка после мероприятия.
		Доставка готовых продуктов заказчику	В данном случае компания готовит, расфасовывает и доставляет еду и напитки к месту назначения.
10	По степени готовности блюда к употреблению	Доставка готовых блюд, расфасованных в одноразовую посуду	Услуга кейтеринга включает в себя исключительно приготовление, фасовку в одноразовую посуду, предоставление сервисных приборов и доставку пищи и напитков заказчику
		Доставка полуфабрикатов	Кейтеринговая фирма доставляет заказчику замороженные продукты или заготовки для последующего самостоятельного приготовления.
		Приготовление еды в месте заказчика	Услуга кейтеринга реализуется на территории заказчика в специализированном месте, оснащенном техническим оборудованием. Кейтеринговая фирма предоставляет поварам и продуктам для приготовления пищи и напитков.
11	По ценовому уровню	Кейтеринг низкого ценового уровня	Количество кейтеринговых фирм, осуществляющих свою деятельность, удерживаясь в низком ценовом сегменте, мало. Низкая цена вызывает недоверие у потребителя,

			мотивируя его считать, что подобная кейтеринговая услуга окажется некачественной. Однако в низком ценовом сегменте могут работать фирмы узкой специализации, например розничной торговли.
		Кейтеринг среднего ценового уровня	Наибольшее количество кейтеринговых фирм работает в данном ценовом сегменте, что обеспечивает доверие и лояльность заказчиков.
		Кейтеринг высокого ценового уровня	Предлагают кейтеринговые фирмы, осуществляющие услуги класса люкс, поэтому ценовая политика оправдана.