

УДК 658.03

DOI: <https://doi.org/10.32840/2522-4263/2021-2-23>**Шулла Р.С.**

*кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку та аудиту
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3188-9757>*

Попик М.М.

*кандидат економічних наук,
доцент кафедри туристичної інфраструктури та
готельно-ресторанного господарства
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1693-7896>*

Shulla Roman

*Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor at the Department of Accounting and Audit,
Uzhhorod National University*

Popyk Mariana

*Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor at the Department of Tourism Infrastructure
and Hotel and Restaurant Industry
Uzhhorod National University*

ВИКОРИСТАННЯ СИСТЕМИ ДИРЕКТ-КОСТИНГУ В АНАЛІЗІ ПРИБУТКОВОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ГОТЕЛЬНО-РЕСТОРАННОГО БІЗНЕСУ

USING THE SYSTEM OF DIRECT COSTING IN THE ANALYSIS OF THE PROFITABILITY OF THE ENTERPRISES OF THE HOTEL AND RESTAURANT BUSINESS

АНОТАЦІЯ

В статті досліджується проблема інформаційно-аналітичної підтримки менеджменту з метою підвищення прибутковості діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу на основі застосування такого інструменту управлінського обліку як система простого та ускладненого «директ-костингу». Запропоновано підхід до аналізу прибутковості підприємств готельно-ресторанного бізнесу в розрізі таких об'єктів як окремі «напрями діяльності». В порівнянні із традиційним підходом, який базується на застосуванні показника повної собівартості та валового прибутку, запропоновані альтернативні підходи дозволяють менеджменту приймати більш виважені та ефективні рішення як оперативного (система «простого директ-костингу»), так і стратегічного характеру (система «ускладненого директ-костингу»).

Ключові слова: готельно-ресторанний бізнес, змінні та постійні витрати, ускладнений та простий директ-костинг, маржинальний прибуток.

АННОТАЦИЯ

В статье исследуется проблема информационно-аналитической поддержки менеджмента с целью повышения прибыльности деятельности предприятий гостинично-ресторанного бизнеса на основе применения такого инструмента управленческого учета как система простого и развитого «директ-костинга». Предложено подход к анализу прибыльности предприятий гостинично-ресторанного бизнеса в разрезе таких объектов как отдельные «направления деятельности». По сравнению с традиционным подходом, который базируется на применении показателя полной себестоимости и валовой прибыли, предложенные альтернативные подходы позволяют менеджменту принимать более взвешенные и эффективные решения как оперативного (система «простого директ-костинга»), так и стратегического характера (система «развитого директ-костинга»).

Ключевые слова: гостинично-ресторанный бизнес, переменные и постоянные расходы, развитый и простой директ-костинг, маржинальная прибыль.

ANNOTATION

The article examines the problem of information and analytical management support in order to increase the profitability of the hotel and restaurant business through the use of such a tool of management accounting as a system of simple and complex «direct costing». The structure of services provided by hotel and restaurant enterprises is analyzed. For the purposes of profitability analysis, the classification of services into such groups as hotel services, restaurant services and complementary services is proposed. An approach to the analysis of profitability of enterprises of hotel and restaurant business in terms of such objects as individual "areas of activity" (hotel management, restaurant business, provision of complementary services) is proposed. In terms of areas of activity, a comparative analysis of different approaches to the formation of financial results of the hotel and restaurant business was conducted. It was revealed that for the purposes of management, the application of the approach based on the indicator of the total cost and determining with its help the indicator of gross profit for certain areas of activity of the enterprises of the hotel and restaurant business is characterized by significant disadvantages associated primarily with the fictitious distribution of indirect (joint) fixed costs. It was revealed that for the purposes of operational management, it is more efficient to use the indicator of variable costs and the indicator of profit margin formed on its basis in the analysis of profitability. In addition, for the enterprises of the hotel and restaurant business, an alternative tool for information and analytical support of management in the form of complicated direct costing is proposed, which is based on the systematic distribution of costs for the constant and variable components and differentiated approach to the hierarchical decomposition of the fixed cost

unit. Compared to the traditional approach, which is based on the use of the total cost and gross profit indicator, the proposed alternative approaches allow management to make more balanced and effective decisions, both operative (system of "simple direct costing") and strategic (system of complex direct costing).

Key words: hotel and restaurant business, basic services, complementary services, variable and fixed costs, complex and simple direct costing, profit margin.

Постановка проблеми. На сьогоднішній день підприємства готельно-ресторанного бізнесу є одним із найбільш важливих секторів індустрії туризму. Свідченням цього є економічний внесок підприємств сфери гостинності в сукупні результати діяльності індустрії туризму: за оцінками німецьких вчених підприємства готельно-ресторанного бізнесу генерують близько 40% доданої вартості індустрії туризму [1]. Очевидно, що від ефективності підприємств готельно-ресторанного бізнесу залежить якість функціонування всього туристичного комплексу та ринку туристичних послуг.

В ринковому середовищі основним інтегральним показником, який виражає економічну ефективність діяльності підприємства, є прибуток (збиток). При цьому прибуток підприємства в рамках операційної діяльності формується на основі агрегування фінансових результатів за окремими напрямками діяльності та позиціями його виробничо-збутової програми (видами продукції, послуг).

Ефективні управлінські рішення щодо економічної політики підприємств готельно-ресторанного бізнесу неможливо приймати без релевантної інформації, яка б відображала прибутковість окремих напрямів діяльності або окремих видів надаваних послуг. При цьому основним постачальником релевантної інформації є на підприємстві система управлінського обліку. Від вибору форми організації (системи) управлінського обліку залежить якість інформаційно-аналітичного забезпечення менеджменту підприємств готельно-ресторанного бізнесу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблема аналізу фінансових результатів і прийняття управлінських рішень, орієнтованих на підвищення прибутковості діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу, досліджувалася в працях багатьох зарубіжних науковців. Зокрема, німецькі вчені К. Хенсслер (K. Hnssler) та М. Гардіні (M. Gardini) досліджують проблему прибутковості діяльності підприємств індустрії гостинності через призму концепції маркетингу [2; 3].

Висвітлення проблеми інформаційно-аналітичної підтримки менеджменту підприємств готельно-ресторанного бізнесу на основі застосування концепції управлінського обліку висвітлюється в роботі російського науковця Г. Кубаткіної [4]. Проблема організації системи управлінського обліку за принципами «простого та ускладненого директ-костингу» та її використання для обґрунтування оперативних та стратегічних управлінських рішень дослід-

жують в своїх працях німецькі вчені К. Аге (K. Agthe) та В. Кільгер (W. Kilger), а також австрійський вчений Г. Зайхт (G. Seicht) [5; 6; 7].

Серед вітчизняних науковців проблему аналізу та управління фінансовими результатами на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу в своїх працях висвітлюють Т. Басюк, Т. Керанчук, О. Домбик, Н. Єршова та ін. [8, 9, 10].

Але, незважаючи на значний доробок зарубіжних та вітчизняних вчених в питаннях аналізу та управління фінансовими результатами на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу, нині ще залишається значний перелік невирішених проблемних питань. Зокрема, не повністю висвітленою залишається проблема ідентифікації релевантних витрат, які на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу повинні братись до уваги при формуванні показників прибутку з метою ухвалення на цій основі ефективних управлінських рішень. При застосуванні в рамках аналізу прибутковості діяльності підприємств індустрії гостинності недостатньо висвітленим залишається питання ієрархічного структурування блоку постійних витрат, що суттєво знижує ступінь інформативності такого аналізу.

Метою статті є розробка сучасних підходів щодо удосконалення системи інформаційно-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами підприємств готельно-ресторанного бізнесу на основі застосування концепцій простого та ускладненого «директ-костингу», що передбачає відповідне визначення сум покриття, а також структурування блоку постійних витрат, дискреційних витрат та сум покриття в розрізі різноманітних ієрархічних об'єктів калькулювання.

Виклад основного матеріалу дослідження. Фінансовий результат діяльності підприємства формується внаслідок виконання різноманітних бізнес-функцій (постачання, виробництво, збут, НДДКР та ін.) в рамках так званого «матеріального трансформаційного процесу», при цьому «матеріальним» результатом зазначеного процесу є створені економічні блага у вигляді готової продукції, наданих послуг або виконаних робіт.

В ринковому середовищі «матеріальний» результат діяльності підприємства виражає місію його присутності та функціонування на ринку [11]. В сфері матеріального виробництва такий результат діяльності характеризується терміном «виробнича програма». У сфері торгівлі та надання послуг термін «виробнича програма», на нашу думку, недоцільно використовувати, оскільки в основному (технологічному) процесі зазначених підприємств відсутня виробнича функція, яка характеризується трансформацією вхідних матеріальних ресурсів в готову продукцію, а натомість доцільним було б використання терміну «збутова програма», оскільки послуги є об'єктом купівлі-продажу і збутова

функція притаманна господарському процесу будь-якого підприємства, в тому числі підприємствам готельно-ресторанного бізнесу.

Для підприємств готельно-ресторанного бізнесу надавані послуги являють собою основне джерело генерування доходів та, відповідно, є важливими об'єктами, щодо яких приймаються управлінські рішення. Збутова програма підприємств готельно-ресторанного бізнесу включає різноманітні види послуг, структура яких зображена на рисунку 1:

Дослідження ринку готельно-ресторанних послуг, проведені німецькими вченими, свідчать про те, що визначальний вплив на рівень задоволеності туристів здійснюють не окремі види наданих послуг, а комплекс послуг в цілому, тому у науковій літературі нині інтенсивно досліджується, саме, напрямок маркетингу не окремих видів послуг, а комплексу послуг готельно-ресторанного бізнесу в цілому [1; 2; 3]. Мистецтво управління на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу полягає, насамперед, в тому, щоб запропонувати ринку такий комплекс послуг з відповідним рівнем якості, який в найбільшій мірі буде користуватися попитом з боку туристів і забезпечить підприємству таким чином досягнення необхідного рівня прибутку [3; 12].

Як видно з рисунку 1 комплекс послуг підприємств готельно-ресторанного бізнесу включає основні послуги, комплементарні послуги та послуги допоміжного характеру.

Основні послуги – це ті види послуг, які характеризують місію діяльності підприємства на

ринку. В сфері готельно-ресторанного бізнесу до них відносяться послуги розміщення та харчування [1; 2; 3].

Комплементарні послуги мають доповнючий характер по відношенню до основних послуг. До них належать, насамперед, послуги оздоровчо-лікувального та розважального характеру [1]. Але в умовах комбінування різних напрямів діяльності, що нині є характерним для багатьох підприємств готельно-ресторанного бізнесу, стає досить важко провести межу між основними та комплементарними видами послуг. Так, наприклад, на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу Закарпатської області досить часто послуги розміщення, харчування та послуги оздоровчо-лікувального характеру (термальні басейни, лікувальні грязі тощо) комбінуються в рамках діяльності окремого підприємства, при цьому з точки зору просування комплексного продукту на ринку складовий компонент «оздоровчо-лікувальні послуги» відіграє ключову роль [12].

Допоміжні послуги по своїй суті не є об'єктом ринкових транзакцій, не призначені для безпосереднього задоволення потреб відвідувачів, споживаються в рамках господарського процесу підприємств готельно-ресторанного бізнесу (внутрішні послуги) та формують передумови для надання основних або комплементарних послуг [1; 2; 3]. До цієї групи відносяться, насамперед, послуги з підтримання на необхідному експлуатаційному рівні стану номерного фонду готелю (прибирання номерів, прання білизни) та ресторанного комплексу (миття посуду,



Рис. 1. Характеристика основних, комплементарних та допоміжних видів послуг підприємств готельно-ресторанного бізнесу

Джерело: авторська розробка

прання скатертей, салфеток, кухонного текстилю та спецодягу), поточний та капітальний ремонт основних засобів (будівель, споруд, устаткування та ін.), а також послуги ресторанного господарства з приготування страв. Послуга «приготування страв» не може бути віднесена до основної і має, на нашу думку, допоміжний характер, оскільки приготовані страви не є безпосередньо об'єктом купівлі-продажу, а потребують ще додаткової сервісної послуги «обслуговування відвідувача ресторану».

Якщо матеріальний результат трансформаційного процесу підприємства, який виражається у вигляді створених економічних благ, має специфічний характер в розрізі секторів, галузей економіки та окремих підприємств, то економічний результат діяльності, який виражається у формі різноманітних цільових показників, має універсальний характер незалежно від секторальної та галузевої приналежності підприємства. При цьому цілі виражають бажаний стан соціально-економічної системи в майбутньому [13].

Д. Хан (D. Hahn) в системі цілей підприємства виокремлює такі складові елементи як матеріальні цілі, монетарні цілі та соціальні цілі [11].

Матеріальні цілі підприємства виражають матеріальний результат господарського процесу підприємства: його виробничо-збутову програму як сукупність видів продукції (послуг), які підприємство виробляє та реалізує на ринку. Соціальні цілі виражають бажаний рівень соціального забезпечення персоналу підприємства, рівень екологічних стандартів діяльності підприємства та ін. Вартісні цілі характеризують бажаний економічний результат діяльності підприємства, який може виражатись за допомогою різноманітних показників (фінансовий результат в зовнішній звітності або фінансовий

результат у внутрішній звітності підприємства, вартість капіталу, показники ліквідності та ін.) [11].

Домінуючу роль в системі вартісних цілей підприємства на сьогоднішній день займає прибуток. При цьому у фаховій літературі виокремлюються різноманітні концепції прибутку, кожна з яких має свою специфічну сферу застосування [14]. Але перш ніж висвітлити альтернативні концепції прибутку, скористаємося системним підходом для характеристики показників витрат та доходів як складових елементів при формуванні прибутку на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу.

На рисунку 2 характеризується господарський процес підприємства готельно-ресторанного бізнесу з однієї сторони та вартісна модель цього ж процесу з іншої сторони.

Як видно з рисунку 2, між реальним процесом та його вартісною моделлю існує структурна ідентичність: модель відображає певний (вартісний) аспект реального процесу. В реальному господарському процесі відбувається трансформація ресурсів в окремих операціях, що призводить до виникнення операційних витрат, тобто – витрат окремих бізнес-функцій:

- вартість ресурсів, спожитих в рамках бізнес-функції постачання, призводить до виникнення «витрат постачання»;
- вартість ресурсів, спожитих в рамках процесу надання допоміжних послуг, призводить до виникнення «витрат допоміжного господарства»;
- вартість ресурсів, спожитих в рамках процесу надання основних та комплементарних послуг, призводить до виникнення «витрат готельно-ресторанного господарства» та «витрат з надання послуг комплементарного характеру»;
- вартість створених для кінцевого споживача послуг – призводить до виникнення доходів підприємства готельно-ресторанного бізнесу.

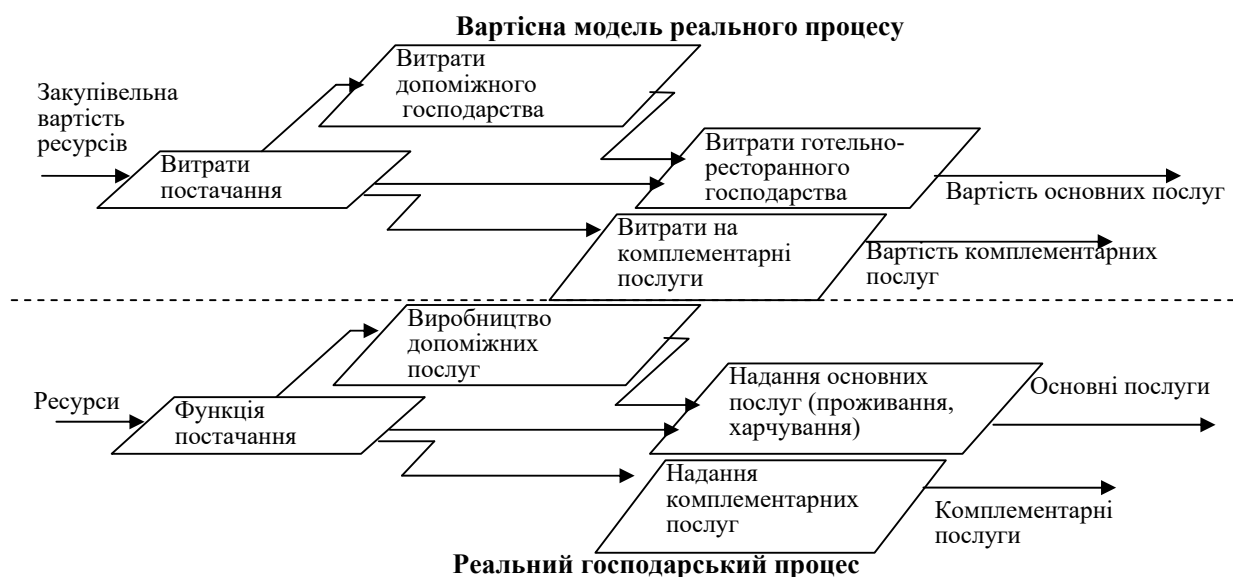


Рис. 2. Господарський процес в сфері готельно-ресторанного бізнесу та його вартісна модель

Джерело: авторська розробка

Різниця між вартістю створених кінцевих послуг та сукупними первинними витратами формує фінансовий результат підприємства готельно-ресторанного бізнесу: прибуток або ж збиток. При цьому в кінці-кінців всі бізнес-процеси підприємства готельно-ресторанного бізнесу повинні бути направлені на досягнення оптимального значення результуючого показника (прибутку).

Серед концепцій прибутку, які висвітлюються у фаховій літературі, виокремлюють концепцію прибутку у фінансовому обліку та концепцію прибутку для цілей внутрішньо корпоративного управління [14; 15].

Для цілей фінансового обліку прибуток розраховується за законодавчо регламентованими правилами і слугує для груп інтересантів (зовнішні користувачі) в якості об'єктивного індикатору ефективності діяльності підприємства за звітний період. На сьогоднішній день на багатьох підприємствах готельно-ресторанного бізнесу зазначена вище концепція прибутку (прибуток у фінансовому обліку) одночасно використовується і для цілей внутрішньо корпоративного управління.

Друга концепція не спирається на законодавчі норми, а при формуванні прибутку виходить виключно із принципів релевантності інформації та її придатності для цілей управління [11; 14].

Проаналізуємо інформативність наведених вище концепцій прибутку як економічних критеріїв при прийнятті управлінських рішень оперативного та стратегічного характеру на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу.

Прибутковість як ознака економічної ефективності діяльності підприємства виражає певний інтегральний феномен, який формується на основі багатьох різноманітних компонент. Практичне втілення ознака прибутковості отримує через показник фінансових результатів підприємства. При цьому прибутковість діяльності підприємства залежить:

- від ефективності протікання фінансового та матеріального трансформаційного процесу;
- від ефективності системи управління, яка поряд із екзогенними факторами здійснює основний вплив на ефективність протікання фінансового та матеріального трансформаційного процесів.

Джерелом прибутку для підприємства є його ринки збуту, на яких в рамках окремих

транзакцій відбувається процес обміну між покупцем та продавцем. При цьому прибуток підприємства піддається аналізу в розрізі таких вимірів: в розрізі напрямів діяльності (готельний, ресторанный бізнес, надання комплексних послуг); в розрізі груп покупців; в розрізі окремих видів послуг, що реалізуються.

Із наведених вище вимірів, на нашу думку, головну роль відіграє вимір напрямів діяльності, оскільки саме на окремі напрями діяльності як джерела грошового притоку коштів підприємство орієнтує свою стратегію розвитку та живання в довгостроковій перспективі.

Збільшення прибутковості підприємство може досягати на основі різноманітних способів. Якщо збутову програму підприємства прийняти хоча б на певному проміжку часу як константний параметр, то в цих умовах покращення прибутковості діяльності підприємства готельно-ресторанного бізнесу може досягатися такими способами: нарощення обсягу виручки від реалізації послуг; покращення показника рентабельності при незмінному рівні виручки; комбінація зазначених вище способів.

Проаналізуємо інформативність альтернативних концепцій формування фінансового результату для цілей внутрішньо корпоративного управління на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу, а саме: концепції валового прибутку та маржинального прибутку.

В таблиці 1 наводиться підхід до аналізу фінансових результатів діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу згідно концепції валового прибутку (законодавчо регламентований підхід).

З точки зору застосування маркетингової стратегії недоцільним та неможливим є виокремлення серед напрямків діяльності якогось одного в якості основного, оскільки напрямки діяльності є взаємодоповнюючими один одного і тільки в сукупності становлять споживчу цінність для клієнтів.

Показник доходу від реалізації послуг не може слугувати в якості критерію для оцінки економічної ефективності окремих напрямів діяльності, оскільки для отримання доходу підприємство несе ще й певні витрати. Витрати, які прямо пов'язані з певним видом доходу, можуть бути ідентифіковані як прямі і відображаються у звітності за статтею «Собівартість реалізованих послуг» [16]. В свою чергу різниця

Таблиця 1

Аналіз фінансових результатів підприємства готельно-ресторанного бізнесу в розрізі напрямів діяльності згідно концепції валового прибутку (система калькулювання повної виробничої собівартості)

Показники, тис грн/рік	Готельний бізнес	Ресторанный бізнес	Надання послуг комплексного характеру	Всього
Чистий дохід від надання послуг	X	X	X	X
Собівартість реалізованих послуг	X	X	X	X
Валовий прибуток/збиток	X	X	X	X

між чистим доходом та собівартістю реалізованих послуг складає валовий прибуток/збиток підприємства.

Собівартість послуг включає до свого складу всі витрати, пов'язані з їх створенням. При цьому збутові та адміністративні витрати до собівартості не включаються, а відображаються в складі витрат звітного періоду на дату виникнення [16].

Згідно з Національним положенням бухгалтерського обліку до складу собівартості продукції підприємства мають право включати витрати сфери постачання та виробничої сфери [16]. При цьому витрати виробничої сфери необхідно розподіляти на прямі та загальновиробничі. Прямі виробничі витрати відразу потрапляють до собівартості продукції (послуг), а загальновиробничі витрати проходять через процедуру «розподілу», коли змінні та розподілені постійні загальновиробничі витрати капіталізуються в залишках готової продукції, а нерозподілені постійні загальновиробничі витрати потрапляють до витрат періоду у момент їх виникнення [16].

Специфіка готельно-ресторанного бізнесу полягає в тому, що, на відміну від сфери матеріального виробництва, на підприємствах сфери гостинності в зв'язку з нематеріальним характером результату трансформаційного процесу (результатом є послуги) в активі балансу відсутня стаття «Залишки готової продукції» та «Незавершене виробництво».

Відповідно, розподіл загальновиробничих витрат на розподілені та нерозподілені в таких умовах стає апріорі недоцільним, оскільки в

цій ситуації відсутній об'єкт для капіталізації так званих «витрат на продукцію».

Тому основною проблемою при визначенні собівартості послуг залишається розподіл непрямих (спільних) витрат між напрямками діяльності «готельний бізнес», «ресторанний бізнес», «надання комплементарних послуг». При цьому характеристика поняття непрямі витрати наводиться в схематичній формі на рисунку 3.

Як видно з рисунку 3, будь-який універсальний ресурс, який спільно використовується в господарському процесі в різних напрямках діяльності, у вартісній моделі (наприклад, системі бюджетування та обліку витрат) призводить до виникнення так званих «спільних витрат» або «непрямих витрат» по відношенню до таких об'єктів калькулювання як «напрямок діяльності». Прикладом таких витрат може бути амортизація основних засобів, коли в одній будівлі розташовані готель, ресторан та приміщення для надання послуг комплементарного характеру. В цьому випадку такі амортизаційні витрати являють собою спільні витрати для всіх 3-х зазначених напрямів діяльності. Ресурси, використання яких призводить до виникнення непрямих витрат, за своїм функціональним призначенням є універсальними (придатними для використання в різних цілях).

І навпаки, якщо певний ресурс використовується окремо тільки в рамках одного напрямку діяльності, то використання такого ресурсу призводить до виникнення прямих витрат, а за своїм функціональним призначенням такий ресурс є специфічним (придатними для використання тільки для одної цілі). Прикладом та-

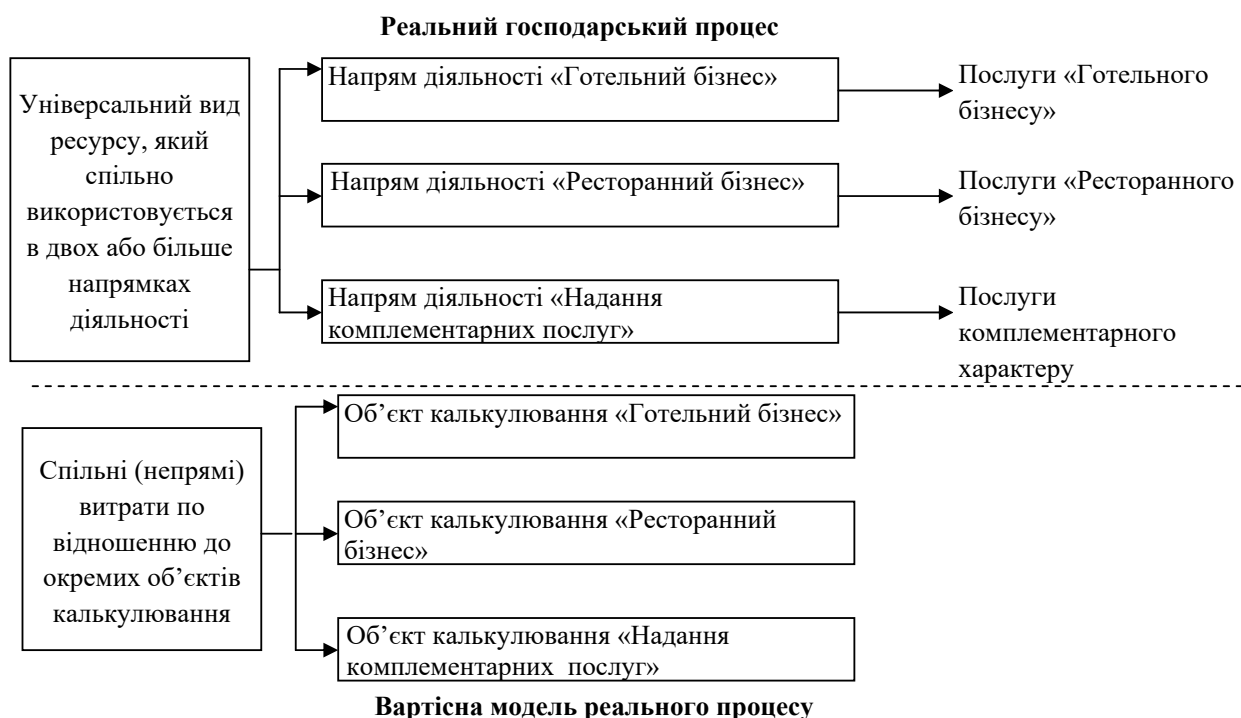


Рис. 3. Характеристика поняття «непрямі витрати» в сфері готельно-ресторанного бізнесу

Джерело: авторська розробка

кого ресурсу може бути людська праця персоналу, який задіяний окремо в кожному напрямку діяльності.

Можливою є також ситуація, коли споживання певного ресурсу емпірично не відслідковується (не вимірюється) по відношенню до окремих об'єктів калькулювання (напрямів діяльності), оскільки таке вимірювання є достатньо вартісним. В цьому випадку такі витрати у фаховій літературі деякими вченими позначаються терміном «несправжні непрямі витрати», оскільки по своїй суті вони є прямими і тільки в зв'язку із свідомою відмовою від їх прямого вимірювання їх відносять до непрямих [6]. Прикладом таких витрат є витрати електроенергії, коли їх вимірювання для різних напрямів діяльності здійснюється спільно за допомогою одного лічильника.

Непрямі витрати до собівартості об'єктів калькулювання включаються на основі певної бази розподілу. Прикладом такої бази розподілу можуть бути: прямі витрати в розрізі напрямів діяльності; площа приміщень, які використовують в різних напрямках діяльності; прямі витрати на оплату праці персоналу, задіяного в окремих напрямках діяльності та ін.

Підхід до формування показників прибутковості на основі методичних прийомів, які регламентуються Національними положеннями бухгалтерського, має, на нашу думку, суттєвий недолік: одностороння орієнтація на інформаційне забезпечення, насамперед, зовнішніх користувачів без достатнього рівня уваги проблемам інформаційного забезпечення внутрішньо-корпоративного управління.

Зазначений недолік проявляється, насамперед, в питаннях формування показників собівартості, коли до собівартості послуг включаються такі статті витрат, які є нерелевантними для управлінських рішень щодо обсягу діяльності в рамках окремого напрямку діяльності.

Альтернативною концепцією для аналізу фінансових результатів підприємств готельно-ресторанного бізнесу в розрізі окремих напрямів діяльності є концепція «маржинального прибутку», яка базується на відповідній організації системи управлінського обліку підприємства за принципами «директ-костингу» [15].

Для аналізу прибутковості діяльності підприємства на основі принципів «директ-костин-

гу», необхідною є відповідна організація системи управлінського обліку із поділом витрат на постійну та змінну складову.

В таблиці 2 наводиться методичний підхід до аналізу фінансових результатів підприємства готельно-ресторанного бізнесу в розрізі окремих напрямів діяльності, який базується на застосуванні системи простого «директ-костингу».

Як видно із даних таблиці 2 на відміну від концепції калькулювання повної виробничої собівартості при простому директ-костингу показник валового прибутку не визначається окремо для кожного об'єкту калькулювання (напрямку діяльності), а формується в агрегованому форматі тільки для збутової програми в цілому.

Перевагою системи «директ-костингу» в порівнянні із альтернативною концепцією повної собівартості є те, що в рамках аналізу формується додатковий проміжний результативний показник «маржинального прибутку», який є ключовим критерієм при прийнятті різноманітних управлінських рішень.

Небезпекою показника повної собівартості та сформованого на його основі показника валового прибутку є те, що базуючись на таких даних менеджмент може схилитися до прийняття хибного управлінського рішення про доцільність скорочення обсягів діяльності «збиткових» на перший погляд сегментів бізнесу.

Недоліком показника повної собівартості (виробничої або операційної) є те, що при його обчисленні відбувається фіктивний розподіл і включення до собівартості послуг постійних витрат.

Постійні витрати не залежать від ступені використання потужностей, тобто, обсягу діяльності підприємства. Постійні витрати формуються на підприємстві внаслідок відповідних управлінських рішень щодо нарощення або зниження актуального рівня виробничих потужностей підприємства або його функціональних підрозділів [6; 7].

Зазначений недолік показника повної собівартості призводить і до відповідних недоліків похідних показників, які формуються на його основі. Зокрема, таким показником є показник рентабельності продажу, який показує ту частку чистого доходу від реалізації послуг, яка залишається підприємству як прибуток. При фіктивному розподілі постійних витрат показник рен-

Таблиця 2

Аналіз фінансових результатів підприємства готельно-ресторанного бізнесу в розрізі напрямів діяльності згідно концепції маржинального прибутку (система «простого директ-костингу»)

Показники, тис грн/рік	Готельний бізнес	Ресторанний бізнес	Надання комплементарних послуг
Чистий дохід від надання послуг	X	X	X
Маржинальна собівартість реалізованих послуг	X	X	X
Маржинальний прибуток від реалізації послуг	X	X	X
Постійні витрати	X		
Валовий прибуток/збиток	X		

табельності продажу втрачає свою об'єктивність, оскільки розрахована на основі валового або операційного прибутку рентабельність продажу залежить в цьому випадку від ступені завантаженості потужностей підприємства.

Отже, недоліком показника повної собівартості та сформованого на його основі показника прибутку є те, що він містить в своєму складі позиції витрат, які в умовах коливання обсягу діяльності є константними (постійні витрати). А отже, інформацію про повну собівартість не можна вважати релевантною для управлінських рішень щодо варіювання обсягу діяльності, оскільки для частини витрат, що містяться у виробничій собівартості (постійних витрат), затратоутворюючим фактором виступає не обсяг діяльності, а обсяг сформованих потужностей [6]. Такі статті постійних витрат як, наприклад, амортизація устаткування, будівель та споруд, витрати на оплату праці управлінського персоналу та інші суттєво не зменшаються при скороченні обсягів діяльності як в короткостроковій, так і в середньостроковій перспективі.

Перевагою організації системи управлінського обліку на основі принципів директ-костингу є те, що в обліковій моделі на системній основі формується інформація про маржинальну собівартість та маржинальний прибуток окремих об'єктів калькулювання, яка є релевантною при прийнятті управлінських рішень щодо обсягів діяльності підприємства [15].

В таблиці 2 згідно концепції «директ-костингу» постійні витрати розглядалися єдиним блоком без диференціації в розрізі напрямів бізнесу.

Як вже зазначалося, постійні та дискреційні витрати виникають як наслідок управлінських рішень, направлених, відповідно, на формування потужностей та економічного потенціалу функціональних підрозділів або підприємства в цілому. Якщо зазначені функціональні потужності та заходи з формування економічного потенціалу пов'язані виключно із окремим напрямом діяльності, то і відповідні постійні та дискреційні витрати є прямими (прямо пов'язаними) з таким напрямом діяльності [5; 6; 7]. Тому такі прямі постійні витрати повинні покриватися за рахунок маржинального прибутку, який генерується в рамках окремо-

го напрямку діяльності. А непрямі (спільні) постійні витрати повинні покриватися за рахунок маржинального прибутку, який генерується підприємством в цілому.

Отже, блок постійних витрат піддається декомпонуванню на складові елементи, які мають різну ступінь близькості по відношенню до окремих напрямів діяльності.

В таблиці 3 наводиться підхід до аналізу прибутковості окремих напрямів діяльності підприємства готельно-ресторанного бізнесу згідно концепції «ускладненого директ-костингу».

Ієрархічне декомпонування блоку постійних витрат як напрямом з удосконалення системи «простого директ-костингу» вперше було запропоновано німецьким вченим К. Ате (K. Agthe) [5]. Удосконалений варіант організації системи обліку витрат в німецькомовних країнах отримав назву «багаторівневого обліку сум покриття (постійних витрат)» (нім. mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung або mehrstufige Fixkostendeckungsrechnung), але у вітчизняній науці зазначена система позначається частіше термінами «ускладнений директ-костинг» або «розвинутий директ-костинг» [5; 6; 7; 15].

На відміну від простого директ-костингу в ускладненому варіанті директ-костингу рівень аналітичності інформації є вищим, оскільки проміжний фінансовий результат у формі показника «маржинального прибутку 1» дозволяє локалізувати ті напрями діяльності, які в довгостроковій перспективі є збитковими для підприємства.

Необхідно зауважити, що запропонований аналітичний інструмент доцільно застосовувати, насамперед, для цілей стратегічного аналізу бізнес-діяльності. При цьому наведені в таблиці 3 показники повинні мати не фактичний, а плановий (прогнозний) характер, оскільки управлінське рішення завжди стосується майбутнього. На стадії ретроспективного аналізу зазначені показники виконують тільки сигнальну функцію, що є відправною точкою для подальших прогнозних розрахунків з метою прийняття відповідних управлінських рішень.

Висновки. За часткою створеної доданої вартості підприємства готельно-ресторанного бізнесу відіграють ключову роль в індустрії туризму. Сегментацію бізнесу для цілей аналізу фінансо-

Таблиця 3

Аналіз фінансових результатів підприємства готельно-ресторанного бізнесу в розрізі напрямів діяльності згідно концепції «ускладненого директ-костингу»

Показники, тис.грн./рік	Готельний бізнес	Ресторанний бізнес	Надання комплементарних послуг
Чистий дохід від надання послуг	X	X	X
Маржинальна собівартість реалізованих послуг	X	X	X
Маржинальний прибуток від реалізації послуг	X	X	X
Прямі постійні витрати	X	X	X
Маржинальний прибуток 1 від реалізації послуг	X	X	X
Непрямі (спільні) постійні витрати		X	
Валовий прибуток/збиток		X	

вих результатів на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу доцільно проводити в розрізі таких напрямів діяльності як «готельний бізнес», «ресторанний бізнес» та «надання комплексних послуг».

Управління на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу є орієнтованим на досягнення відповідної системи цілей, серед яких основною є вартісна ціль у формі фінансових результатів. Джерелом прибутку для підприємств готельно-ресторанного бізнесу є різноманітні послуги, які виробляються в рамках окремих напрямів діяльності. Тому ефективна економічна політика менеджменту підприємств готельно-ресторанного бізнесу полягає у формуванні такої програми дій, яка може забезпечити підприємству оптимальний рівень прибутку.

Цільовий критерій прибутку дозволяє ранжувати окремі напрями діяльності та окремі послуги і на цій основі проводити селективну економічну політику, яка передбачає стимулювання найбільш прибуткових напрямів діяльності та найбільш прибуткових видів послуг. На сьогоднішній день у науковій літературі розглядаються різноманітні концепції прибутку, які відрізняються між собою, насамперед, через відмінність у формуванні витратної складової фінансових результатів.

Використання в якості цільового критерію управлінських рішень таких показників як операційний або валовий прибуток є, на нашу думку, достатньо небезпечним, оскільки в механізмі формування зазначених показників закладається фіктивний взаємозв'язок між об'єктом калькулювання та його вартісною характеристикою (витратами, прибутком), що неминуче призводить до неточного прогнозування наслідків як оперативних, так і стратегічних управлінських рішень.

Альтернативним цільовим критерієм при прийнятті управлінських рішень є показник маржинального прибутку, який формується на системній основі при організації управлінського обліку на підприємстві на основі принципів «директ-костингу». При цьому сформований в рамках системи «простого директ-костингу» показник маржинального прибутку є придатним критерієм при прийнятті оперативних рішень, а для цілей стратегічного управління на підприємствах індустрії гостинності доцільним є використання системи «ускладненого директ-костингу», яка при аналізі фінансових результатів передбачає декомпонування блоку постійних витрат на окремі складові елементи. Такий підхід до аналізу прибутковості окремих напрямів діяльності в порівнянні із альтернативною концепцією валового прибутку дозволяє більш коректно прогнозувати наслідки управлінських рішень в рамках стратегічної економічної політики, оскільки постійні витрати, декомпоновані в розрізі окремих напрямів діяльності, дозволяють визначити для кожного окремого напрямку бізнесу результативний по-

казник у формі суми маржинального прибутку після покриття прямих постійних витрат.

Подальшими напрямками дослідження проблеми аналізу прибутковості підприємств готельно-ресторанного бізнесу може бути більш глибока класифікація блоку постійних витрат за критерієм «часу (періоду) їх зменшення», що дозволить суттєво підвищити інформативність аналізу для цілей прийняття стратегічних управлінських рішень.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Freyer W. Tourismus: Einführung in die Fremdenverkehrsökonomie. Berlin/Boston : De Gruyter – De Gruyter Oldenbourg, 2015. 539 p.
2. Hänssler K. Management in der Hotellerie und Gastronomie: Betriebswirtschaftliche Grundlagen. Berlin: De Gruyter Oldenbourg, 2016. 413 p.
3. Gardiny M. Marketing-Management in der Hotellerie. Berlin : De Gruyter Oldenbourg, 2015. 654 p.
4. Кубаткина Г.А. Совершенствование управленческого учета в гостиничном бизнесе : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук: 08.00.12. Оренбург, 2012.
5. Agthe K. Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing. *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*. 1959. № 7. P. 404–418.
6. Kilger W. Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung. *Wiesbaden : Springer Gabler*. 2012. № 6. 740 p.
7. Seicht G. Die stufenweise Grenzkostenrechnung, Ein Beitrag zur Weiterentwicklung der Deckungsbeitragsrechnung. *ZfB*. 1963. № 12. P. 693–709.
8. Басюк Т.П., Керанчук Т.Л. Економіка готельно-ресторанного бізнесу : навчальний посібник. Київ : НУХТ, 2018. 360 с.
9. Домбик О.М. Облік і внутрішній контроль в управлінні діяльністю підприємств готельно-ресторанного бізнесу автореферат : автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня к.е.н. за спеціальністю 08.00.09. URL: http://www.lute.lviv.ua/fileadmin/www.lac.lviv.ua/data/pidrozdily/Aspirantura/Rady/Spec_vchena_rada/Dysertacii/2016/Dombik_O_M_Avtoreferat.pdf (дата звернення: 10.03.21).
10. Єршова Н. Ю., Сиром'ятникова О.В., Ткаченко М.О. Особливості аналізу доходів підприємств готельно-ресторанного бізнесу. *Інфраструктура ринку*. Вип. 26. 2018. С. 130–135.
11. Hahn D. PuK, Controllingkonzepte: Planung und Kontrolle, Planungs- und Kontrollsysteme, Planungs- und Kontrollrechnung. Wiesbaden : Gabler, 1996. 258 p.
12. Попик М.М. Якість як визначальний фактор забезпечення конкурентоспроможності підприємств готельно-ресторанного господарства. *Інфраструктура ринку*. Вип. 28. 2019. С. 156–160.
13. Heienen E. Industriebetriebslehre: Entscheidungen im Industriebetrieb. Wiesbaden : Gabler, 1990. 548 p.
14. Heinen E. Einführung in die Betriebswirtschaftslehre. Wiesbaden : Gabler, 1985. 670 p.
15. Шулла Р.С., Повідайчик М.М. Концептуальні підходи до організації системи управлінського обліку «директ-костинг»: зарубіжний досвід та можливість його адаптації у вітчизняній теорії та практиці. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка*. 2013. Вип. 4. С. 247–254.
16. П(С)БО №16 «Витрати» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 14.06.00. № 131.

REFERENCES:

1. Freyer W. (2015) *Tourismus: Einführung in die Fremdenverkehrsökonomie*. Berlin/Boston: De Gruyter – De Gruyter Oldenbourg.
2. Hänsler K. (2016) *Management in der Hotellerie und Gastronomie: Betriebswirtschaftliche Grundlagen*. Berlin: De Gruyter Oldenbourg.
3. Gardini M. (2015) *Marketing-Management in der Hotellerie*. Berlin: De Gruyter Oldenbourg.
4. Kubatkina G. (2012) Perfection of the administrative account in hotel business: the dissertation author's abstract on scientific degree competition of the candidate of economic sciences in specialty 08.00.12. (in Russian)
5. Agthe K. (1959) Fixkostendeckung im System des Direct Costing. *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, no. 7, pp. 404–418.
6. Kilger W. (2012) *Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung*. Wiesbaden: Springer Gabler.
7. Seicht G. (1963) Die stufenweise Grenzkostenrechnung. Ein Beitrag zur Weiterentwicklung der Deckungsbeitragsrechnung, *ZfB*, no. 12, pp. 693–709.
8. Basyuk T., Keranchuk T. (2018) *Economy of the hotel and restaurant business*. Kyiv: National University of Food Technologies.
9. Domyk O. Accounting and internal control in the management of hotel and restaurant business abstracts: dissertation abstract for the degree of Ph.D. in Economics in the specialty 08.00.09. Available at: http://www.lute.lviv.ua/fileadmin/www.lac.lviv.ua/data/pidrozdzily/Aspirantura/Rady/Spec_vchena_rada/Dysertacii/2016_05/Dombik_O_M_Avtoreferat.pdf (accessed 10 March 2021).
10. Ershova N., Syromyatnikova O., Tkachenko M. (2018) Features of the analysis of incomes of the enterprises of hotel and restaurant business. *Electronic scientific-practical journal «Market Infrastructure»*, no. 26, pp. 130–135. (in Ukrainian)
11. Hahn D. (1996) *PuK, Controllingkonzepte: Planung und Kontrolle, Planungs- und Kontrollsysteme, Planungs- und Kontrollrechnung*. Wiesbaden: Gabler.
12. Popyk, M. (2019). Quality as a determining factor in ensuring the competitiveness of hotel and restaurant enterprises. *Electronic scientific-practical journal «Market Infrastructure»*, no. 28, pp. 156–160. (in Ukrainian)
13. Heienen E. (1990) *Industriebetriebslehre: Entscheidungen im Industriebetrieb*. Wiesbaden: Gabler.
14. Heinen E. (1985) *Einführung in die Betriebswirtschaftslehre*. Wiesbaden: Gabler.
15. Shulla R., Povidaychik M. (2013) Conceptual approaches to the organization of the management accounting system «direct costing»: foreign experience and the possibility of its adaptation in domestic theory and practice. *Scientific Bulletin of Uzhhorod University. Series: Economics*, no. 4, pp. 247–254. (in Ukrainian)
16. The national regulation (standard) of accounting № 16 "Expenses" approved by the order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 14.06.00 № 13. (in Ukrainian)