

ЕКОНОМІКА ПІДПРИЄМСТВА

УДК 658.03
JEL M12 M41

КОНЦЕПЦІЯ МАРЖИНАЛЬНОГО ПРИБУТКУ ЯК ІНСТРУМЕНТУ ІНФОРМАЦІЙНОЇ ПІДТРИМКИ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ ТА СТИМУЛЮВАННЯ ПЕРСОНАЛУ ПІДПРИЄМСТВ ГОТЕЛЬНОГО БІЗНЕСУ

Шулла Роман Степанович

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку та аудиту
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»
ORCID: 0000-0003-3188-9757
roman.schulla@uzhnu.edu.ua

Колісник Галина Миколаївна

доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри обліку та аудиту
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»
ORCID: 0000-0003-1417-6608
halyna.kolisnyk@uzhnu.edu.ua

Попик Мар'яна Михайлівна

кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри
туристичної інфраструктури та готельно-ресторанного господарства
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»
ORCID: 0000-0003-1693-7896
mariana.popyk@uzhnu.edu.ua

У статті досліджується можливість впровадження на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу концепції маржинального прибутку в якості інструменту інформаційно-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень, оцінки діяльності та стимулювання керівного персоналу підприємств сфери готельно-ресторанного бізнесу. Проаналізовано структуру технологічного процесу виробництва послуг розміщення на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу. Обґрунтовано, що структура матеріального трансформаційного процесу готелю має визначальний вплив на його організаційну побудову. Виявлено, що найбільш доцільною калькуляційною одиницею для послуги розміщення є показник «ліжко-днів», диференційований в розрізі окремих позицій номерного фонду готелю. Обґрунтовано, що з точки зору стимулювання ефективної роботи менеджменту нижчих ієрархічних рівнів дивізійна організаційна структура і сформовані на її основі центри прибутку/інвестицій дивізійного рівня мають беззаперечну перевагу над функціональною організаційною структурою, оскільки менеджер дивізіону отримує повноваження впливати на весь комплекс монетарних показників (функціональні витрати та доходи), які формують інтегральний результат діяльності у формі прибутку. Доведено, що формування змінної складової оплати праці менеджменту центрів відповідальності 2-го ієрархічного рівня на основі показника дивізійного маржинального прибутку за мінусом контрольованих постійних та дискреційних витрат дозволяє оптимальним чином ув'язати ефективність їх роботи з рівнем їх монетарної винагороди. Висвітлено недоліки концепції валового та операційного прибутку в якості критеріїв прийняття управлінських рішень, інструментів оцінки діяльності та стимулювання управлінського персоналу, які полягають у наявності в структурі розрахунку зазначених показників не релевантних та неконтрольованих статей витрат.

Ключові слова: оцінка діяльності та стимулювання управлінського персоналу, маржинальний прибуток, постійні та дискреційні витрати, центр прибутку, система цілей, дивізійна організаційна структура.

DOI: <https://doi.org/10.32782/bsnau.2022.1.2>

Постановка проблеми. В сучасному світі все більшу роль поряд із пояснювальною функцією відіграє прагматична функція науки, коли результатом наукової діяльності є не тільки описання і пояснення досліджуваних явищ та процесів, але і формулювання універсальних тверджень, які характеризуються своєю придатністю в якості інструменту для активного впливу на об'єкт пізнання.

Не оминув зазначений тренд і економічну науку, від якої все в більшій мірі вимагається формулювання системи знань, необхідних для активного впливу на економічні процеси і явища.

Початковим етапом процесу пізнання та передумовою для формулювання наукових тверджень пояснювального або прагматичного характеру є адекватне описання

об'єкта пізнання. В якості інструменту такого описання в науковій діяльності в цілому та економічній науці зокрема позитивно себе зарекомендував системний підхід, в рамках якого досліджуване явище або процес розглядається як певна сукупність взаємопов'язаних елементів. Відповідно до системного підходу підприємство може бути визначене як соціально-технічна система, яка характеризується такими основними ознаками як відкритість, продуктивність та цілеспрямованість.

Для підприємства як економічної системи характерними на сьогоднішній день є такі тенденції як постійне ускладнення зовнішнього середовища, зростання його динаміки та рівня невизначеності. В цій ситуації з метою покращення адаптивної здатності підприємств необхідністю стало нарощення рівня складності організаційної структури підприємства (зростання кількості організаційних одиниць як елементів системи) та спеціалізація діяльності організаційних одиниць (закріплення за окремим продуктивним елементом системи вузького обсягу завдань). Але водночас із цим значно ускладнився процес координації діяльності організаційних одиниць, що вимагає застосування принципу децентралізації в підсистемі управління, коли частина повноважень та відповідальності передається з вищих на нижчі рівні управління. В умовах децентралізації виникає проблема орієнтації діяльності менеджерів різних ієрархічних рівнів, напрямів бізнесу та функціональних сфер на досягнення спільної цілі – виживання підприємства в довгостроковій перспективі та досягнення необхідного рівня прибутковості в оперативному періоді. Важливу роль в цьому контексті відіграє інформаційна система підприємства, ядром якої є підсистема обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблема застосування облікової системи в якості інструментів інформаційного-аналітичного забезпечення управління, оцінки діяльності та стимулювання персоналу досліджувалася в наукових працях багатьох вітчизняних та зарубіжних науковців.

Так, у вітчизняній науці зазначена проблема досліджувалась в працях таких вчених як Ф. Бутинець, С. Голов, Л. Нападівська та ін. [1; 2; 3]. Характерним для праць більшості зазначених авторів є високий рівень абстрактності при формулюванні наукових тверджень без прив'язки запропонованих обліково-аналітичних інструментів управління персоналом до практики діяльності підприємств конкретної галузі.

У зарубіжній літературі проблема інструментального використання облікової системи для цілей управління досліджується в працях авторів таких як Ч. Хорнгрен, К. Друрі, А. Вагенхофер, Р. Еверт та ін. [4; 5; 6]. Особливої уваги заслуговує колективна праця австрійських науковців А. Вагенхофера та Р. Еверта, де автори проаналізували альтернативні концепції організації системи внутрішнього обліку для цілей інформаційного забезпечення менеджменту та управління персоналом [6].

Але, незважаючи на значний доробок зарубіжних та вітчизняних науковців в питаннях вибору і застосування оптимальних облікових інструментів для інформаційно-аналітичного забезпечення прийняття управлінських

рішень, оцінки діяльності та стимулювання персоналу, наявність наукових праць з даної проблеми, які б враховували специфіку і особливості діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу, на сьогоднішній день у фаховій літературі є обмаль, що і спонукало авторів до більш глибокого дослідження даної проблеми.

Формування цілей статті. З однієї сторони облікова система підприємства демонструє менеджменту майбутній економічний ефект від прийнятих управлінських рішень (прогнозна функція обліку), інформує про економічні наслідки реалізованих управлінських рішень (описова функція обліку) та виявляє відхилення між бажаним та фактичним станом економічної системи (контрольно-аналітична функція обліку). Але все в більшій мірі в останній період спостерігається зростаюча роль стимулюючої функції обліку, коли інформація з облікової системи використовується для оцінки ефективності діяльності та стимулювання менеджерів, здійснюючи таким чином вплив на їх організаційну поведінку. В цих умовах виникає проблема вибору такої форми організації облікової системи, яка б найбільш якісно могла виконувати зазначені облікові функції. Тому основна **мета даної статті** полягає у дослідженні можливості організації облікової системи, яка б була здатною виконувати зазначені вище функції інформаційно-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень, оцінки діяльності та стимулювання управлінського персоналу з врахуванням особливостей діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу.

В статті використовувалися такі загальнонаукові **методи дослідження** як синтез, аналіз, індукція, дедукція, порівняння. Серед спеціальних методів можна виокремити метод системного аналізу, який використовувався для характеристики матеріального трансформаційного процесу та системи управління дивізіону на підприємствах готельного бізнесу, економіко-математичні методи, які були використані при визначенні показників прибутку та рентабельності капіталу з метою оцінки діяльності дивізіонального менеджменту.

Результати дослідження. Діяльність підприємства в ринковому середовищі повинна завжди орієнтуватися на досягнення певних цілей. Загальноприйнятим у фаховій літературі є виокремлення стратегічних та оперативних цілей діяльності підприємства [7].

Стратегічною цілю підприємства в конкурентному ринковому середовищі є формування його економічного потенціалу, який дозволить підприємству в довгостроковій перспективі генерувати необхідний рівень прибутку. Ціль «економічний потенціал» не піддається квантифікації, оскільки вона виражає якісний аспект діяльності підприємства: його сильні сторони та переваги, його здатність краще у порівнянні із конкурентами використати наявні ринкові можливості та відвернути зовнішні загрози.

Натомість оперативна ціль у формі «фінансового результату» піддається квантифікації і таким чином об'єктивному обрахунку, що є основною передумовою для її застосування в якості об'єктивних індикаторів ефективності роботи управлінського персоналу. Окрім прибутку в оперативному управлінні в якості рестриктив-

ного параметру підприємства використовують таку ціль як «ліквідність», яка виражає здатність підприємства за рахунок наявних грошових ресурсів погасити на певну дату свої зобов'язання перед контрагентами.

На відміну від грошових ресурсів фінансові результати підприємства у формі прибутку/збитку не є емпіричним феноменом оточуючого нас світу, а представляють собою абстрактне (ідеальне) поняття, за допомогою якого моделюються, тобто, відображаються в абстрактній формі реальні явища процеси на підприємстві.

Фінансові результати підприємства в рамках його операційної (основної) діяльності формуються на основі порівняння операційних доходів та операційних витрат. Операційні доходи підприємства виражають позитивний елемент результуючого показника «фінансових результатів». При цьому не слід змішувати поняття доходів від реалізації продукції (послуг) і грошових надходжень від реалізації продукції (послуг), оскільки перше поняття виражає вартість реалізованої продукції (послуг), тобто – факт передачі права власності на об'єкт купівлі-продажу (продукцію, товари, роботи, послуги) між контрагентами, а не факт притоку коштів.

В свою чергу, витрати підприємства виражають негативний елемент результуючого показника «фінансових результатів». При цьому не слід змішувати поняття витрат (собівартості) виробленої продукції (послуг) і грошових видатків, оскільки перше поняття виражає вартість спожитих ресурсів в рамках матеріального трансформаційного процесу, тобто – факт втрати первинних властивостей ресурсами в процесі їх використання в господарському процесі підприємства, а не факт відтоку коштів при погашенні зобов'язань перед контрагентами.

Ще однією перевагою показника «фінансові результати» є його придатність до багаторівневої декомпозиції на окремі складові елементи. Такий підхід дозволяє застосовувати на підприємстві в процесі управління персоналом такого інструменту як «система цілей» [7]. В наглядній формі система цілей підприємства представлена на рис. 1:

Ієрархічна побудова є характерною ознакою як організаційної системи, так і системи цілей підприємства. Система цілей у формі таких вартісних показників як витрати, доходи та фінансові результати при її викорис-

танні в якості інструменту оцінки діяльності та стимулювання менеджменту різних ієрархічних рівнів дозволяє направити весь матеріальний трансформаційний процес підприємства на досягнення спільної цілі – оптимізації фінансових результатів.

Основною індивідуальною ціллю будь якого найманого менеджера або працівника підприємства в ринковому середовищі є максимізація рівня власних доходів. В цих умовах використання в якості інструментів стимулювання персоналу систем оплати праці, які передбачають винагороду менеджера або працівників нижчих ієрархічних рівнів відповідно їх вкладу у результати діяльності підприємства (прибуток), створює передумови для узгодження індивідуальних цілей працівника із основною ціллю підприємства. Таким чином оптимізація індивідуальних доходів автоматично має позитивний вплив і на оптимізацію результатів діяльності підприємства в цілому.

Інформація про витрати, доходи та фінансові результати, яка використовується менеджментом на всіх стадіях управлінського циклу, генерується в обліковій системі підприємства, що в наглядній формі відображено на рис. 2:

Для цілей даної статті особливу цікавість представляють управлінські процеси 4, 10 та 11, які виконуються кожним менеджером в рамках управлінського циклу (рис. 2).

Менеджмент окремого ієрархічного рівня в організаційній структурі підприємства має специфічні потреби в інформаційному забезпеченні, які повинна задовольняти облікова система. При цьому індивідуальність інформаційних потреб кожного окремого менеджера зумовлюється, насамперед, внаслідок відповідного розподілу повноважень та відповідальності при застосуванні того чи іншого типу організаційної структури та специфіки організації діяльності окремого підприємства.

Необхідно зазначити, що при впровадженні того або чи іншого типу організаційної структури підприємства (функціональної, дивізійної, матричної) повинна враховуватися, насамперед, структура матеріального трансформаційного процесу підприємства, а, особливо, важливим фактором є ступінь гетерогенності виробничо-збутової програми. Оскільки на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу виробничо-збутова програма є достатньо гетерогенною, то це створює передумови

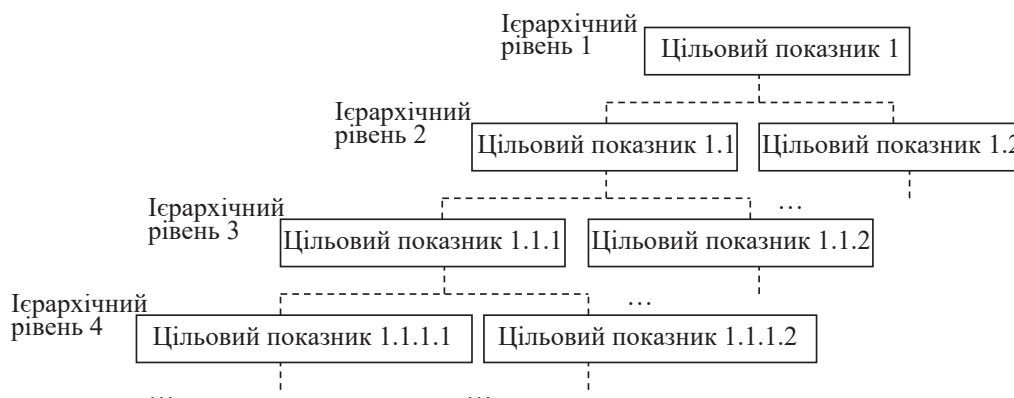


Рисунок 1 – Ієрархія системи цілей підприємства

Джерело: розроблено авторами на основі [7]



Рисунок 2 – Роль облікової інформації в рамках управлінського циклу

Джерело: авторська розробка

до ефективного застосування найбільш перспективної на сьогодні, на наш погляд, організаційної структури дивізіонального типу, коли менеджер дивізіону отримує повноваження для прийняття автономних управлінських рішень, які стосуються матеріального трансформаційного процесу за його напрямком діяльності (готельний бізнес, ресторанний бізнес, виробництво і збут SPA-послуг), але водночас і несе повну відповідальність за фінансові результати дивізіону.

Структура матеріального трансформаційного процесу та системи управління підприємств готельно-ресторанного бізнесу (організованої за дивізіональним принципом з орієнтацією на готельні, ресторанні послуги та послуги сфери SPA) в інтегральній формі наводиться на рис. 3:

Процес виробництва і збуту послуг розміщення на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу виражає основну матеріальну ціль даного типу організацій, тому на рисунку наводиться в детальній формі тільки структура, саме, готельних бізнес-процесів, а ресторанна діяльність та діяльність з виробництва та збуту комплементарних послуг наводиться у формі «чорного ящика» і не буде в подальшому піддаватися детальному аналізу.

Як видно із рисунку структура матеріального трансформаційного процесу та структурна побудова управлінських процесів на 2-му рівні в системі менеджменту характеризуються певною ізоморфністю (подібністю, симетричністю): об'єктом управління окремого дивізіонального менеджера є відповідний напрямок діяльності

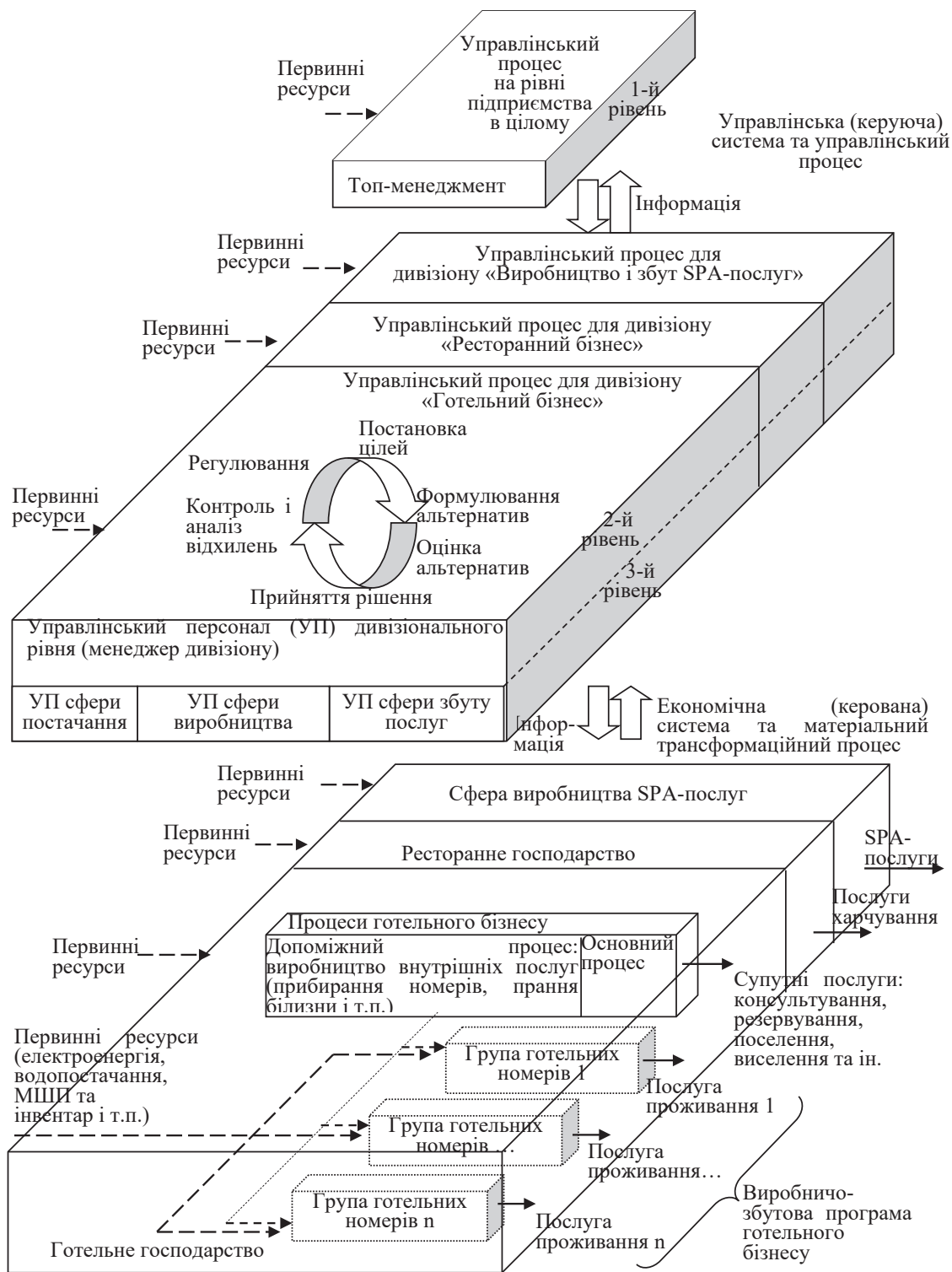


Рисунок 3 – Економічна система та система управління підприємств готельно-ресторанного бізнесу

Джерело: авторська розробка

як елемент матеріального трансформаційного процесу. При цьому виокремлення дивізіонів здійснюється в розрізі видів діяльності, тобто з орієнтацією на окремі види послуг: розміщення, харчування, комплементарні послуги [8].

Оскільки дивізіональний менеджер приймає управлінські рішення щодо всіх бізнес-функцій операцій-

ного ланцюжка «постачання – виробництво – збут», то він несе відповідальність і за всі монетарні наслідки, які виникають як похідна величина від рішень щодо матеріального трансформаційного процесу в рамках дивізіону: за всі доходи, операційні витрати та операційний прибуток дивізіону.

Натомість при функціональній організаційній структурі на другому ієрархічному рівні управлінська система передбачає спеціалізацію роботи менеджменту за функціями (без спеціалізації за напрямками бізнесу), і таким чином операційний цикл як об'єкт управлінського впливу штучно розщеплюється на функціональні блоки «постачання ресурсів», «виробництво послуг» та «збут послуг», що унеможлиблює організацію другого рівня управління у формі центрів прибутку. Тому концепція центрів відповідальності у формі «центру прибутку» є іманентною тільки для дивізійної організаційної структури. В цьому випадку виникає проблема вибору адекватного результуючого показника як монетарного критерію, який би слугував цільовим індикатором ефективності роботи дивізійних менеджерів та який би міг бути одночасно використаний і як інструмент оцінки діяльності та стимулювання управлінського персоналу при впровадженні відповідних систем оплати праці.

В якості таких монетарних критеріїв можуть використовуватися результуючі вартісні показники, які формуються при різних формах організації системи обліку витрат, доходів та фінансових результатів.

В рамках концепції абсорпшен-костингу, яка є базовим інструментом при формуванні фінансових результатів для цілей фінансової звітності, обчислюються два ключові результуючі показники: валовий та операційний прибуток [9]. Приклад традиційної системи «абсорпшен-костингу» з формуванням проміжного показника валового прибутку та кінцевого показника операційного прибутку наводиться в таблиці 1:

Як видно з даних таблиці 1, кінцевим результатом діяльності дивізіону є показник операційного прибутку, але він відображається тільки в цілому для дивізіону. Натомість проміжний результативний показник «валовий

прибуток» диференціюється в розрізі окремих об'єктів калькулювання, якими в готельному бізнесі виступають окремі види послуг розміщення.

Послуги розміщення підлягають диференціюванню в зв'язку з гетерогенністю структури номерного фонду готелю (відмінність в розмірно-якісних параметрах окремих номерів), що проявляється і в суттєвих відмінностях собівартості та реалізаційної вартості послуги проживання в розрізі номерів: наприклад, витрати по зносу МШП, готельного інвентарю та інші прямі витрати для номеру класу «Люкс» та номеру класу «Стандарт» можуть різнитися в декілька разів, що не може бути проігноровано обліковою системою підприємства при калькуванні собівартості послуг розміщення.

Необхідно зазначити, що до групи прямих витрат в готельному бізнесі відносяться тільки ті витрати, виникнення яких прямо пов'язане із виробництвом та збутом окремого виду послуги «розміщення» та виникнення яких емпірично відслідковується до конкретного об'єкту калькулювання. Прикладом таких витрат, як вже зазначалося, є витрати по зносу МШП та готельного інвентарю для послуг розміщення окремої групи номерів (як об'єктів калькулювання). Також до прямих витрат можна віднести вартість спожитих зовнішніх (або внутрішніх) послуг з прибирання номеру та подібних до них послуг, але тільки при умові, що таке споживання емпірично фіксується по відношенню до окремого об'єкту калькулювання. Всі інші види операційних витрат в готельному бізнесі відносяться до непрямих (загальновиробничих), оскільки для більшості таких витрат не виконується або умова прямого зв'язку з об'єктом калькулювання, або умова можливості (доцільності) емпіричного вимірювання по відношенню до об'єктів калькулювання: так, витрати комунальних послуг в значній своїй частині

Таблиця 1 – Формування повної виробничої собівартості готельних послуг в системі «абсорпшен-костингу» та використання в якості цільового критерію управлінських рішень показника валового прибутку

Показники по дивізіону «Готельний бізнес» в системі «абсорпшен-костингу» та використання в якості цільового критерію управлінських рішень показника валового прибутку	Збутова програма для послуги «Проживання» в розрізі окремих позицій номерного фонду		
	Група номерів 1	Група номерів	Група номерів n
Обсяг реалізованих послуг проживання, ліжко-днів/період	X	X	X
Реалізаційна ціна послуги проживання, грн/ліжко-день	X	X	X
Дохід від реалізації послуг проживання, грн/період	X	X	X
Прямі виробничі витрати, грн/період	X	X	X
Розподілені загальновиробничі витрати, грн/період	X	X	X
Повна виробнича собівартість послуг проживання, грн/період	X	X	X
Валовий прибуток в сфері виробництва готельних послуг, грн/період	X	X	X
Адміністративні витрати, грн/період	X		
Збутові витрати, грн/період	X		
Інші операційні витрати, грн/період	X		
Операційний прибуток до оподаткування, грн/період	X		
Податок на прибуток (в % від операційного прибутку), грн/період	X		
Операційний прибуток після оподаткування, грн/період	X		

Джерело: авторська розробка

є витратами, прямо зумовленими фактом проживання відвідувача в окремому номері, але ці витрати недоцільно емпірично фіксувати до окремого об'єкту калькулювання (реалізованої послуги «розміщення» для окремого номеру), оскільки сам процес вимірювання був би для готелю надзвичайно дорогавартісним.

Модель прийняття управлінських рішень, оцінки діяльності та стимулювання управлінського персоналу при застосуванні інформаційної системи «абсорпшен-костингу» та показника валового прибутку в якості цільового критерію представлена на рис. 4:

Як видно з рисунку 4, в системі «абсорпшен-костингу» для окремої послуги розміщення як об'єкту калькулювання формується показник валового прибутку: валовий прибуток для окремого типу номерів показує їх внесок у формування сукупного валового прибутку дивізіону «Готельний бізнес». При аналізі фінансових результатів в розрізі позицій виробничо-збутової програми показник валового прибутку як індикатор прибутковості характеризується суттєвими недоліками, оскільки в методиці

обчислення такого показника апіорі закладається логічна помилка: непрямі (спільні) постійні витрати, які в готельному бізнесі становлять лівову частку повної виробничої собівартості послуги розміщення, насправді, залежать не від обсягу діяльності або ж наявності калькуляційного об'єкту у виробничо-збутовій програмі, а від стратегічних управлінських рішень щодо формування потужностей функціональних сфер дивізіону, втілених в наявних об'єктах основних засобів, задіяному персоналі, довгострокових договорах обслуговування і т.п.

Ще більший «інформаційний дефект» система «абсорпшен-костингу» демонструє при розрахунку валового прибутку на одиницю калькуляційного об'єкту (в грн./ліжко-день): таким чином при збільшенні на 1 ліжко-день обсягу реалізації послуги розміщення припускається, що це призведе до зростання сукупного фінансового результату дивізіону, саме, на суму валового прибутку, розрахованого на одиницю калькуляційного об'єкту. Насправді, включені до собівартості одиниці калькуляційного об'єкту постійні виробничі витрати

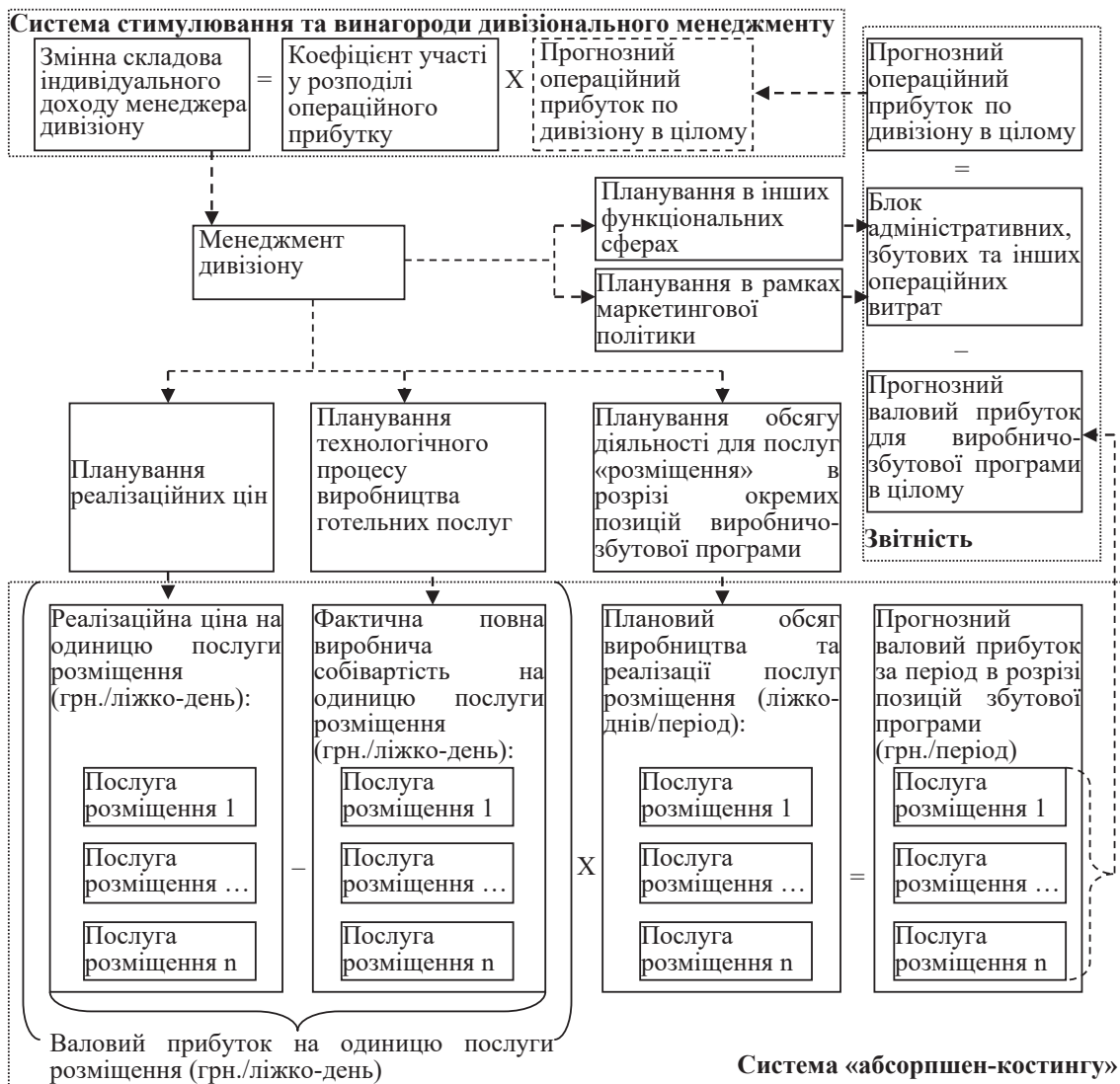


Рисунок 4 – Функціонування системи управління дивізіону на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу при застосуванні системи «абсорпшен-костингу»

Джерело авторська розробка

ніяким чином не залежать від одиниці калькуляційного об'єкту, а при варіюванні обсягів діяльності змінюватимуться тільки маржинальні (змінні) виробничі витрати.

Ще більшим «інформаційним дефектом» характеризується система «абсорпшен-костингу», коли в розрізі окремих позицій виробничо-збутової програми обчислюється результуючий показник у формі «операційного прибутку/збитку» (табл. 2):

Як видно з даних таблиці 2, розподілу між окремими видами послуг розміщення підлягають не тільки непрямі (спільні) виробничі витрати, але і непрямі витрати решти функціональних сфер дивізіону. Таким чином ще більша сума розподілених постійних витрат (сфери постачання, сфери виробництва послуг, сфери збуту послуг, адміністративної сфери) викривляють реальну собівартість калькуляційного об'єкту, що призводить до ще більшої прогнозованої похибки системи «абсорпшен-костингу» при прийнятті управлінських рішень, наприклад, щодо ціноутворення (нижня межа реалізаційної ціни послуги розміщення, оптимальна цінова політика на основі наявної цінової функції), форсування продажу найбільш рентабельних послуг розміщення, елімінування послуги розміщення із виробничо-збутової програми при її збитковості (наприклад, переобладнання збиткового номеру класу «Люкс» у прибутковий номер класу «Стандарт») та ін.

«Інформаційний дефект» системи «абсорпшен-костингу» і розрахованих в її рамках результуючих показників проявляється не стільки в ролі «інструменту оцінки ефективності роботи менеджменту», скільки в ролі «інструменту оцінки управлінських альтернатив». При наявності системи стимулювання і оплати праці управлінського персоналу, в рамках якої формування змінної складової доходів менеджменту відбувається на основі його участі у розподілі прибутку, менеджмент

дивізіону, намагаючись максимізувати власний рівень доходів, розглядатиме будь-яку управлінську альтернативу через призму її впливу на результуючий показник у формі валового або ж операційного прибутку. Але в якості інструменту оцінки управлінських альтернатив система «абсорпшен-костингу» некоректно прогнозує економічні наслідки управлінських рішень і таким чином автоматично «вводить в оману» менеджмент дивізіону, оскільки визначений на одиницю калькуляційного об'єкту показник валового або ж операційного прибутку апріорі непридатний для коректного прогнозування на його основі фінансових результатів. Таким чином використання неадекватної облікової системи автоматично направлятиме весь господарський процес підприємства в неоптимальне русло, не дозволяючи підприємству досягати кращих фінансових результатів.

Окрім того, на стадії бюджетного контролю в системі «абсорпшен-костингу» неможливо коректно обчислити еталонне значення функціональних витрат при різних значеннях обсягів діяльності, що повністю нівелює придатність такої інформаційної системи в якості інструменту впливу на персонал на стадії контролю і оцінки його діяльності.

Всі зазначені недоліки як на стадії прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень, так і на стадії оцінки діяльності та стимулювання персоналу елімінуються при використанні в якості інструменту системи простого та ускладненого «директ-костингу», що представляє собою одну із форм організації систематичної та проблемної складової системи управлінського обліку (табл. 3).

Ключовим критерієм класифікації витрат в системі «директ-костингу» є «поведінка витрат в залежності від чинників, які їх зумовлюють», а не критерій «спо-

Таблиця 2 – Формування повної операційної собівартості готельних послуг в системі «абсорпшен-костингу» та використання в якості цільового критерію управлінських рішень показника операційного прибутку

Показники по дивізіону «Готельний бізнес» в системі «абсорпшен-костингу» та використання в якості цільового критерію управлінських рішень показника валового прибутку	Збутова програма для послуги «Проживання» в розрізі окремих позицій номерного фонду		
	Група номерів 1	Група номерів	Група номерів n
Обсяг реалізованих послуг проживання, ліжко-днів/період	X	X	X
Реалізаційна ціна послуги проживання, грн/ліжко-день	X	X	X
Дохід від реалізації послуг проживання, грн/період	X	X	X
Прямі виробничі витрати, грн/період	X	X	X
Розподілені загальнозвиробничі витрати, грн/період	X	X	X
Повна виробнича собівартість послуг проживання, грн/період	X	X	X
Валовий прибуток в сфері виробництва готельних послуг, грн/період	X	X	X
Адміністративні витрати, грн/період	X	X	X
Збутові витрати, грн/період	X	X	X
Інші операційні витрати, грн/період	X	X	X
Операційний прибуток до оподаткування, грн/період	X	X	X
Податок на прибуток (в % від операційного прибутку), грн/період	X	X	X
Операційний прибуток після оподаткування, грн/період	X	X	X

Джерело: авторська розробка

Таблиця 3 – Формування маржинальної собівартості готельних послуг в системі «ускладненого директ-костингу» та використання в якості цільового критерію управлінських рішень показника маржинального прибутку

Показники по дивізіону «Готельний бізнес» в системі «директ-костингу» та використання в якості цільового критерію управлінських рішень показника маржинального прибутку	Збутова програма для послуги «Проживання» в розрізі окремих позицій номерного фонду		
	Група номерів 1	Група номерів	Група номерів n
Обсяг реалізованих послуг проживання, ліжко-днів/період	X	X	X
Реалізаційна ціна послуги проживання, грн/ліжко-день	X	X	X
Дохід від реалізації послуг проживання, грн/період	X	X	X
Первинні змінні витрати (вартість спожитих номерним фондом ресурсів, придбаних безпосередньо на ринку), грн/період	X	X	X
Вторинні змінні витрати (вартість спожитих номерним фондом внутрішніх послуг), грн/період	X	X	X
Маржинальна собівартість реалізованих послуг проживання, грн/період	X	X	X
Маржинальна прибуток для послуг проживання, грн/період	X	X	X
Прямі постійні витрати по відношенню до окремої позиції збутової програми, грн/період	X	X	X
Маржинальний прибуток 1 для послуг проживання, грн/період	X	X	X
Непрямі (спільні) постійні витрати в сфері виробництва готельних послуг, грн/період	X		
Валовий прибуток в сфері виробництва готельних послуг, грн/період	X		
Постійні збутові та адміністративні витрати, грн/період	X		
Маркетингові (дискреційні) витрати, грн/період	X		
Операційний прибуток до оподаткування, грн/період	X		
Податок на прибуток (в % від операційного прибутку), грн/період	X		
Операційний прибуток після оподаткування, грн/період	X		

Джерело: авторська розробка

соби фіксації історичних витрат». Таким чином в системі «ускладненого директ-костингу» можна виокремити наступні чинники витрат: обсяг діяльності в розрізі окремих позицій виробничо-збутової програми (чинник змінних витрат), факт наявності певної послуги розміщення у виробничо-збутовій програмі (чинник прямих постійних витрат) та сформовані потужності дивізіону (чинник непрямих постійних витрат).

Коректне моделювання причинно-наслідкових зв'язків в системі «директ-костингу» робить її придатною як для цілей бюджетного контролю та оцінки діяльності управлінського персоналу, так і для цілей оцінки управлінських альтернатив при прийнятті оперативних та стратегічних рішень.

Для цілей бюджетного контролю, оцінки діяльності і стимулювання управлінського персоналу дивізіону в якості інструменту можна використати показник маржинального прибутку за мінусом контрольованих постійних та дискреційних витрат, тобто витрат, що піддаються впливу дивізіонального менеджменту (формула 1, авторська розробка):

$$\Phi P = \sum_{j=1}^n [(c_j - m_{св_j}) \cdot O_j - ППВ_j] - КПВ - КДВ \text{ або } РІК = \Phi P / ІК \quad (1)$$

де ΦP – фінансовий результат дивізіону для оцінки діяльності менеджменту, грн/період;

c_j – реалізаційна нетто-ціна (ціна мінус ПДВ) j-тої послуги розміщення, грн./ліжко-день;

$m_{св_j}$ – маржинальна собівартість j-тої послуги розміщення, грн./ліжко-день;

O_j – обсяг реалізації j-тої послуги розміщення, ліжко-днів/період;

$ППВ_j$ – прямі постійні витрати j-тої послуги розміщення, грн./період;

$КПВ$ – контрольовані постійні витрати дивізіону «готельний бізнес», грн./період;

$КДВ$ – контрольовані дискреційні витрати дивізіону «готельний бізнес», грн./період;

$ІК$ – середньорічна вартість інвестованого капіталу в активи дивізіону, яка контролюється дивізіональним менеджментом, грн./період;

$РІК$ – рентабельність інвестованого капіталу.

До контрольованих постійних витрат дивізіону «готельний бізнес» відносяться постійні витрати в тому випадку, якщо дивізіональний менеджер впливає на функціональні потужності, які є чинником зазначених витрат. Так, наприклад, якщо в компетенції менеджера готельного дивізіону знаходяться управлінські рішення щодо оснащення інвентарем окремого типу номерів, то постійні витрати по зносу такого інвентарю відносяться до групи контрольованих прямих постійних. Якщо ж дивізіональний менеджер має повноваження приймати рішення щодо оснащення приміщення готелю інвентарем загальноновиробничого призначення (на площа загального користування), то витрати по зносу такого

інвентарю відносяться до групи контрольованих постійних витрат на рівні дивізіону (непрямі постійні витрати).

До контрольованих дискреційних витрат дивізіону «готельний бізнес» відносяться дискреційні витрати в тому випадку, якщо дивізіональний менеджер впливає на рівень зазначених витрат. Наприклад, якщо готельний дивізіон має повноваження самостійно проводити власну маркетингову політику, то маркетингові витрати в рамках такої автономної політики є контрольованими дискреційними витратами на рівні дивізіону.

Застосування певного коефіцієнту участі у розподілі прибутку (формула 1) для менеджменту дивізіону дозволяє використовувати такий підхід в якості стимулюючого інструменту впливу на персонал. При цьому запропонований підхід може бути успішно застосований також і для решти дивізіонів підприємства готельно-ресторанного бізнесу.

Таким чином використання концепції «директ-костингу» дозволяє значно підвищити ефективність управління персоналом підприємств готельно-ресторанного бізнесу на стадії контролю і оцінки його діяльності за рахунок узгодження індивідуальних цілей персоналу із загальною ціллю підприємства.

Висновки. В умовах децентралізації управління, що є характерним для багатьох підприємств готельно-ресторанного бізнесу, виникає проблема орієнтації діяльності менеджерів різних ієрархічних рівнів, напрямів бізнесу та функціональних сфер на досягнення спільної цілі – виживання підприємства в довгостроковій перспективі та досягнення необхідного рівня прибутковості в оперативному періоді. Важливу роль в цьому контексті відіграє інформаційна система підприємства, ядром якої є підсистема обліку.

Найманий управлінський персонал основною ціллю своєї участі в діяльності підприємства має максимізацію власного доходу. В цій ситуації доцільним є впровадження в практику готельного бізнесу такого інструменту як система цілей, що дозволяє ув'язати індивідуальні цілі менеджерів різних ієрархічних рівнів із загальною ціллю підприємства – оптимізацією прибутку в оперативному періоді та виживання підприємства в довгостроковій перспективі.

Застосування в якості критерію для оцінки діяльності і стимулювання управлінського персоналу результатуючих показників, сформованих в рамках системи «абсорпшен-костингу», не дозволяє підприємствам досягати оптимальних фінансових результатів, оскільки зазначена облікова система характеризується значними «інформаційними дефектами», що проявляються, насамперед, при використанні управлінським персоналом показників валового або ж операційного прибутку для оцінки економічного ефекту для обраних управлінських альтернатив (варіантів рішень).

Зазначені недоліки елімінуються при використанні концепції маржинального прибутку в якості критеріїв оцінки діяльності і стимулювання управлінського персоналу, а також в процесі інформаційного забезпечення менеджменту при прийнятті управлінських рішень на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу.

Використання показника маржинального прибутку за мінусом контрольованих постійних та дискреційних витрат в якості інструменту оцінки діяльності та стимулювання управлінського персоналу дозволяє підприємству оптимальним чином направляти весь господарський процес на досягнення оперативних та стратегічних цілей.

Список використаної літератури:

1. Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М., Чижевська Л.В. Бухгалтерський управлінський облік : підручник для студентів спеціальності 7.050106 «облік і аудит» вищих навчальних закладів. Житомир : ПП «Рута», 2002. 480 с.
2. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник. Київ : Лібра, 2003. 704 с.
3. Нападівська Л. В. Управлінський облік : підруч. для студ. вищ. навч. закл. Київ : Книга, 2004. 544 с.
4. Хорнгрен Ч. Т. Управленческий учет. Санкт-Петербург : Питер, 2012. 373 с.
5. Друрі К. Управлінський і виробничий облік. Москва : ЮНІТІ, 2002. 1071 с.
6. Ewert R., Wagenhofer A. *Interne Unternehmensrechnung*. Wiesbaden : Springer Gabler, 2014. 744 p.
7. Reichmann T. *Controlling mit Kennzahlen und Management-Tools*. München : Vahlen, 2006. 941 p.
8. Hänsler K. H. *Management in der Hotellerie und Gastronomie: Betriebswirtschaftliche Grundlagen*. Berlin : De Gruyter Oldenbourg, 2016. 557 p.
9. П(С)БО № 16 «Витрати», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 14.06.00 № 131.

References:

1. Butynets, F.F., Davydiuk, T.V., Maliuha, N.M. & Chyzhevska, L.V. (2002). *Bukhhalterskyi upravlinskyi oblik* [Management accounting]. Zhytomyr: Ruta. (in Ukrainian)
2. Holov, S.F. (2003). *Upravlinskyi oblik* [Management accounting]. Kyiv: Libra. (in Ukrainian)
3. Napadovska, L.V. (2004). *Upravlinskyi oblik* [Management accounting]. Kyiv: Knyha. (in Ukrainian)
4. Horngren, Ch.T. (2012). *Upravlencheskiy uchet* [Management accounting]. Sankt-Peterburg: Piter. (in Russian)
5. Druri K. (2002). *Upravlinskyi i vyrobnychi oblik* [Management and production accounting]. Moscow: UNITI. (in Russian)
6. Ewert, R. & Wagenhofer, A. (2014). *Interne Unternehmensrechnung*. Wiesbaden: Springer Gabler.
7. Reichmann, T. (2006). *Controlling mit Kennzahlen und Management-Tools*. München: Vahlen.
8. Hänsler, K.H. (2016). *Management in der Hotellerie und Gastronomie: Betriebswirtschaftliche Grundlagen*. Berlin: De Gruyter Oldenbourg.
9. Polozhennia (standarty) bukhhalterskoho obliku № 16 «Vytraty», zatverdzheno nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 14.06.00 № 131 [Accounting regulations (standards) № 16 «Expenses» approved by the order of the Ministry of Finance of Ukraine dated of 14.06.00 № 131]. (in Ukrainian)

Roman Shulla, PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Audit, Uzhhorod National University (Uzhhorod. Ukraine)

Halyna Kolisnyk, Doctor of Economics, Professor, Head of the Department of Accounting and Audit, Uzhhorod National University (Uzhhorod. Ukraine)

Mariana Popyk, PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Tourism Infrastructure and Hotel and Restaurant Business, Uzhhorod National University (Uzhhorod. Ukraine)

THE CONCEPT OF PROFIT MARGIN AS A TOOL OF INFORMATION SUPPORT FOR MANAGEMENT DECISIONS AND STIMULATION OF PERSONNEL OF ENTERPRISES OF HOTEL BUSINESS

The article explores the possibility of introducing the concept of profit margin at the enterprises of the hotel and restaurant business as a tool for information and analytical support for making managerial decisions, evaluating activities and stimulating the management personnel of enterprises in the sphere of hotel and restaurant business. The structure of the technological process of production of accommodation services at the enterprises of hotel and restaurant business is analyzed. It is substantiated that the structure of the material transformation process of the hotel has a decisive influence on its organizational structure. It has been established that the most appropriate calculation unit for the accommodation service is the "bed-days" indicator, differentiated in the context of individual positions of the hotel room stock. It is substantiated that from the point of view of stimulating the effective work of the management of the lower hierarchical levels, the divisional organizational structure and divisional-level profit/investment centers formed on its basis have an undeniable advantage over the functional organizational structure, since the division manager receives the authority to influence the entire range of monetary indicators (functional expenses and income), which form the integral result of activity in the form of profit. It is proved that the formation of a variable component of remuneration for the management of responsibility centers of the 2nd hierarchical level based on the indicator of divisional profit margin minus controlled fixed and discretionary costs makes it possible to optimally link the efficiency of their work with the level of their monetary remuneration. There are highlighted the shortcomings of the concept of gross and operating profit as criteria for making managerial decisions, tools for evaluating activities and stimulating managerial personnel, which consist in the presence in the calculation structure of these indicators of irrelevant and uncontrolled items of expenditure.

Key words: evaluation of activities and incentives for management personnel, profit margin, fixed and discretionary expenses, profit center, system of goals, divisional organizational structure.

Дата надходження до редакції: 22.06.2022 р.