

УДК 657.471:640.41

**Шулла Р. С.***roman.schulla@uzhnu.edu.ua, ORCID ID: 0000-0003-3188-9757**к.е.н., доц., доцент кафедри обліку та аудиту,**ДВНЗ «Ужгородський національний університет», м. Ужгород***Поник М. М.***mariana.poryk@uzhnu.edu.ua, ORCID ID: 0000-0003-1693-7896**к.е.н., доц., доцент кафедри туристичної інфраструктури та готельно-ресторанного господарства,**ДВНЗ «Ужгородський національний університет», м. Ужгород*

## **АНАЛІТИЧНІ МОЖЛИВОСТІ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ «ДИРЕКТ-КОСТИНГ» ПРИ ПРИЙНЯТТІ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ В СФЕРІ ГОТЕЛЬНОГО БІЗНЕСУ**

**Анотація.** В статті досліджується проблема інформаційно-аналітичного забезпечення оперативних та стратегічних управлінських рішень на основі системи управлінського обліку «директ-костинг». Обґрунтовано, що використання на багатьох вітчизняних підприємствах сфери готельного бізнесу для цілей управління обліково-аналітичної інформації, яка формується в рамках законодавчо регульованої системи фінансового обліку, може призводити до прийняття хибних управлінських рішень, оскільки низка ключових економічних показників, які формуються в системі фінансового обліку за принципом концепції «абсорпшен-костингу», зокрема показників повної виробничої собівартості та фінансових результатів (валового, операційного, чистого прибутку), не відповідає критерію релевантності. Обґрунтовано, що в сфері послуг в зв'язку з відсутністю капіталізації витрат в залишках товаро-матеріальних цінностей виникають передумови для організації інтегрованої системи фінансового та управлінського обліку, тобто виникає можливість в єдиній системі поєднати принципи «абсорпшен-костингу» та «директ-костингу», оскільки не виникає протаманний для сфери матеріального виробництва «ефект тимчасових різниць» між результатом у фінансовому та управлінському обліку. Доведено, що необхідність застосування системи «директ-костингу» на підприємствах готельного бізнесу витікає з того, що законодавчо регламентована система обліку та калькулювання повних витрат («абсорпшен-костинг») за рахунок фіктивного включення постійних витрат до собівартості калькуляційних об'єктів робить таку собівартість нерелевантною при прийнятті як оперативних, так і стратегічних управлінських рішень. Доведено, що в рамках аналізу виробничо-збутової програми для цілей оцінки прибутковості послуг розміщення необхідно керуватися не показником валового прибутку, сформованого відповідно до вимог національних П(С)БО, а показником маржинального прибутку та маржинального прибутку I (після покриття прямих постійних витрат), що в свою чергу дозволяє коректно прогнозувати коротко-, середньо- та довгострокові економічні наслідки щодо вилучення послуги розміщення з ринку. Обґрунтовано переваги застосування показників системи «директ-костингу» при формуванні оптимальної цінової політики на підприємствах готельного бізнесу, яка при фіксованих виробничій потужності та константності постійних витрат дозволяє за рахунок вибору оптимальної ціни оптимізувати маржинальний прибуток підприємства.

**Ключові слова:** директ-костинг, абсорпшен-костинг, аналітичне забезпечення, управлінський облік, управлінські рішення, постійні та змінні витрати.

**Shulla Roman***roman.schulla@uzhnu.edu.ua, ORCID ID: 0000-0003-3188-9757**Ph.D., Associate Professor, Associate Professor at the Department of Accounting and Audit, Uzhhorod National University, Uzhhorod*

**Ропук Mariana**

mariana.popyk@uzhnu.edu.ua, ORCID ID: 0000-0003-1693-7896

Ph.D., Associate Professor, Associate Professor at the Department of Tourism Infrastructure and Hotel and Restaurant Business, Uzhhorod National University, Uzhhorod

## ANALYTICAL CAPABILITIES OF THE «DIRECT-COSTING» MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTEM WHEN MAKING MANAGEMENT DECISIONS IN THE FIELD OF HOTEL BUSINESS

**Abstract.** *The article examines the problem of information and analytical support for operational and strategic management decisions based on the "direct costing" management accounting system. It is substantiated that the use of accounting and analytical information, which is formed within the framework of the legally regulated financial accounting system, at many domestic enterprises in the field of hotel business, can lead to the adoption of erroneous management decisions, since a number of key economic indicators that are formed in the financial accounting system according to by the principle of the concept of «absorption costing», in particular, indicators of full production cost and financial results (gross, operating, net profit), does not meet the criterion of relevance. It is substantiated that in the service sector, in connection with the lack of capitalization of costs in the balance of goods and material values, there are prerequisites for the organization of an integrated system of financial and management accounting, that is, there is an opportunity to combine the principles of «absorption costing» and «direct costing» in a single system, because the «effect of temporary differences» inherent in the field of material production does not arise between the result in financial and management accounting. It has been proven that the necessity of using the «direct costing» system at hotel business enterprises stems from the fact that the legally regulated system of accounting and calculating full costs ("absorption costing") due to the fictitious inclusion of fixed costs in the cost of costing objects makes such a cost irrelevant when making both operational and strategic management decisions. It is proved that in the framework of the analysis of the production and sales program, for the purposes of evaluating the profitability of accommodation services, it is necessary to be guided not by the indicator of gross profit, formed in accordance with the requirements of national standard, but by the indicator of marginal profit and marginal profit 1 (after covering direct fixed costs), which, in turn, allows you to correctly predict the short-, medium- and long-term economic consequences of withdrawing the hosting service from the market. The advantages of using the indicators of the «direct costing» system in the formation of the optimal price policy at the hotel business enterprises, which, with fixed production capacity and constancy of fixed costs, allow optimizing the marginal profit of the enterprise due to the selection of the optimal price, are substantiated.*

**Key words:** direct costing, absorption costing, analytical support, management accounting, management decisions, fixed and variable costs.

**JEL Classification:** M41

**DOI:** <https://doi.org/10.32782/tourismhospcee-7-7>

**Постановка проблеми.** Ефективне управління господарською діяльністю підприємства в сучасних умовах є неможливим без наявності відповідної системи інформаційно-аналітичного забезпечення менеджменту, яка б в своїй внутрішній побудові орієнтувалася не на уніфіковані вимоги законодавства, а на специфічні інформаційні потреби системи менеджменту конкретного підприємства. Таким чином, при оцінці якості обліково-аналітичної інформації для цілей управління на

перший план виходить критерій «релевантності», який характеризує придатність інформації для оцінки альтернативних варіантів управлінських рішень.

На сьогоднішній день на багатьох вітчизняних підприємствах сфери готельного бізнесу менеджмент використовує для цілей управління обліково-аналітичну інформацію, яка формується в рамках законодавчо регульованої системи фінансового обліку. При цьому нерідко на основі такої облікової системи під-

приємства намагаються задовольнити одночасно інформаційні потреби як зовнішніх користувачів, так і внутрішні інформаційні потреби менеджменту. Але низка ключових економічних показників, які формуються в системі фінансового обліку за принципом концепції «абсорпшен-костингу», зокрема показників повної виробничої собівартості та фінансових результатів (валового, операційного, чистого прибутку), не відповідає критерію релевантності, що таїть в собі небезпеку прийняття на основі такої інформації хибних управлінських рішень.

Натомість західна наука та практика свідчать про доцільність експлуатації на підприємствах паралельно двох облікових систем: фінансового обліку, який би забезпечував відповідно до вимог законодавства інформаційні потреби зовнішніх користувачів, та управлінського обліку, головним завданням якого б мало бути інформаційно-аналітичне забезпечення менеджменту підприємства [10-18]. При цьому найбільш перспективним варіантом організації системи управлінського обліку, яка дозволяє генерувати релевантну інформацію для прийняття стратегічних та оперативних управлінських рішень, а також забезпечує ефективний контроль витрат та прибутку, є організація системи управлінського обліку за принципами «директ-костингу» [2; 6; 7; 8; 10-18].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Обліково-аналітичне забезпечення системи управління за допомогою концепції «директ-костингу» досліджується в наукових працях таких вітчизняних вчених як Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Нападівська Л.В. та ін. [1; 2; 6]. При цьому в своїх працях зазначені вчені висвітлюють аналітичні можливості директ-костингу без зв'язку з діяльністю підприємств сфери готельного бізнесу.

Вітчизняна авторка Маначинська Ю.А. в своїх наукових працях розглядає систему обліку витрат на підприємствах готельного бізнесу, більше, з точки зору організаційних підходів, а не аналітичного застосування облікової інформації для підтримки менеджменту при прийнятті управлінських рішень [5].

Натомість на особливу увагу в контексті досліджуваної в даній статті проблеми заслуговує наукове дослідження Попович В.І., в якому авторка висвітлює як організаційні моменти при впровадженні на підприємствах готельного бізнесу системи «директ-костингу», так і проблеми аналітичного застосування облікової інформації для підтримки менеджменту при прийнятті управлінських рішень [8]. Але недостатньо висвітленою в праці Попович В.І. залишається проблема так званих «прямих постійних витрат», які виокремлюються в системі «ускладненого директ-костингу» і є релевантними при прийнятті управлінських рішень щодо вилучення із виробничо-збутової програми готелю збиткових послуг розміщення [8]. Також недостатньо висвітленою в праці Попович В.І. залишається проблема розподілу витрат на постійну та змінну складові (калькуляційні статті витрат наводяться без сепарування на групи змінних, постійних та змішаних витрат), проблема застосування кількісної бази (наприклад, ліжко-дні) для розподілу непрямих витрат між окремими послугами розміщення (постійні витрати розподіляються на основі вартісної бази розподілу), питання обґрунтування необхідної умови «вільних потужностей» та «короткостроковості періоду» при прийнятті рішення щодо додаткового замовлення [8]. Не висвітленою в праці Попович В.І. залишилася проблема аналітичної підтримки управлінських рішень щодо оптимального ціноутворення при наявності інформації про цінову функцію послуги розміщення [8].

На пострадянському просторі до фундаментальних праць з організації системи управлінського обліку «директ-костинг» та її аналітичного застосування для цілей управління належать монографія Ніколаєвої С.А. та дисертація Єфремової О.В. [7; 4]. Але в працях обидвох вчених концепція «директ-костингу» також висвітлюється без врахування специфіки якої-небудь галузі економіки.

В західній обліковій науці проблема організації та аналітичного застосування системи «директ-костингу» висвітлюється у працях таких вчених як Друрі К., Хорнгрен Ч.Т., Еwert Р. (R. Ewert), В. Кільгер (W. Kilger), Д. Хан (D. Hahn), Х. Мюллер (H. Müller), Т. Райхманн (T. Reichmann), П. Рібель (P. Riebel), О. Шмаленбах (E. Schmalenbach), Х.-У. Кюппер (H.-U. Küpper), Г. Зайхт (G. Seicht) та ін. [3; 9; 10-18]. У працях всіх зазначених авторів висвітлюється концепція «директ-костингу» та її аналітичне застосування для цілей управління, але без врахування специфіки діяльності підприємств сфери готельного бізнесу.

Тому зазначені вище проблеми, які не знайшли свого відображення у науковій літературі або залишилися недостатньо висвітленими, яскраво демонструють необхідність подальших досліджень питань щодо організації та аналітичного застосування системи «директ-костингу» на підприємствах готельного бізнесу.

Постановка завдання. Основною ціллю статті є розробка науково-практичних рекомендацій щодо застосування системи управлінського обліку «директ-костинг» в якості аналітичного інструменту підтримки менеджменту підприємств готельного бізнесу при прийнятті ключових стратегічних та оперативних рішень, які стосуються виробничо-збутової програми та сфери ціноутворення.

Для досягнення поставленої цілі в рамках статті авторами застосовувалися такі методи як індукції, дедукції, класифікації, порівняння, моделювання та ін.

Виклад основного матеріалу. Протікання економічних процесів підприємства в тій чи іншій формі відбувається з однієї сторони під впливом неконтрольованих факторів зовнішнього середовища, а з іншої сторони – є результатом управлінських рішень менеджменту та їх виконання підлеглим персоналом нижчих ієрархічних рівнів в організаційній структурі підприємства. Визначальний вплив на господарський процес підприємства здійснює менеджмент різних ієрархічних рівнів управління, завданням якого є ухвалення ефективних управлінських рішень та мотивація підлеглого персоналу до їх оптимального виконання, що, при заданих рамкових умовах зовнішнього середовища, мало б забезпечити підприємству досягнення оптимального економічного результату. При цьому поняття «економічний результат» в ретроспективному аспекті виражає фактичний наслідок діяльності підприємства за звітний період, а в проспективному аспекті – цільовий результат.

В рамках оперативного менеджменту економічний результат, зазвичай, вимірюється за допомогою показника прибутку. При цьому інструментом для вимірювання фінансових результатів діяльності підприємства є облікова система, організована тим або іншим способом відповідно до вимог законодавства або інформаційних потреб менеджменту.

Необхідно також зазначити, що в рамках стратегічного управління економічний результат у формі «економічного потенціалу

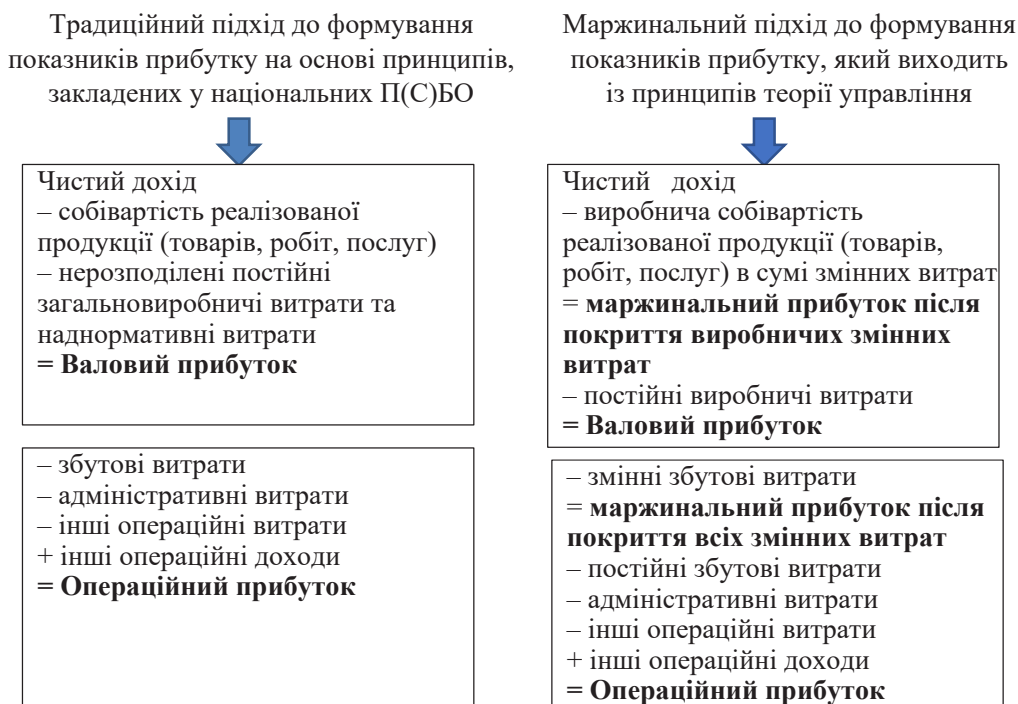
підприємства» важче піддається квантифікації, оскільки останній виражає конкурентні переваги підприємства і може бути описаний, переважно, на основі якісної, а не кількісної інформації [2; 3; 9; 11].

Абстрактне поняття «прибуток» не є достатньо операціональним, тобто придатним для практичного вимірювання реальних економічних наслідків діяльності підприємства. Для цього необхідним є визначення конкретних структурних елементів (показників), які лежать в основі формування показника прибутку. Тому в економічній літературі замість абстрактного поняття «прибуток» використовують більш операціональні поняття такі як чистий прибуток, операційний прибуток, валовий прибуток, маржинальний прибуток та ін., для яких характерним є наявність детальної структури і взаємозв'язку показників, що лежать в основі їх формування [1].

Необхідно зазначити, що показник маржинального прибутку не в повній мірі вписується в логічний ряд наведених вище різновидів прибутку. Маржинальний прибуток, скоріше, представляє собою специфічний показник, який формується в рамках маржинального підходу. Маржинальний підхід, в свою чергу, представляє собою спосіб або принцип групування інформації, на основі якого можуть бути обчислені результуючі показники у вигляді маржинального, валового, операційного та чистого прибутку (рис.1):

Як бачимо з рисунку 1, в рамках традиційного та маржинального підходу при поетапному формуванні результуючих показників можуть бути обчислені ідентичні показники валового та операційного прибутку, але в рамках маржинального підходу додатково формуються проміжні результуючі показники у вигляді маржинального прибутку після покриття виробничих змінних витрат та маржинального прибутку після покриття всіх змінних витрат (виробничих та збутових), якщо на підприємстві в збутовій сфері також виникають змінні витрати. При цьому в рамках системи ускладненого «директ-костингу» можливою є ще більша деталізація показників маржинального прибутку за рахунок ієрархічно орієнтованого розщеплення блоку постійних витрат.

Очевидним є також те, що основна відмінність між наведеними підходами полягає у різному групуванні операційних витрат: в основі традиційного підходу основним кри-



**Рис. 1. Порівняльний аналіз традиційного та маржинального підходу до формування показників прибутку**

*Джерело: авторська розробка*

терієм групування витрат є «функціональний критерій», а при маржинальному підході – «критерій поведінки витрат залежно від обсягу діяльності».

Для більшості вітчизняних підприємств загалом, та підприємств сфери готельно-ресторанного бізнесу зокрема характерним є на сьогоднішній день використання в цілях управління системи економічних показників фінансового обліку, які формуються в рамках традиційного підходу відповідно до принципів, закладених в національних П(С)БО. Хоча необхідно зазначити, що саме в сфері послуг складаються оптимальні умови для застосування маржинального підходу, оскільки на відміну від сфери матеріального виробництва, для якого характерним є наявність залишків незавершеного виробництва та готової продукції в активі балансу, в сфері послуг собівартість послуг не підлягає капіталізації в активі балансу і таким чином унеможливується виникнення так званих «тимчасових різниць» між фінансовим результатом від реалізації послуг, сформованим в рамках традиційного підходу, тобто в рамках фінансового обліку, та фінансовим результатом від реалізації послуг, сформованим в рамках маржинального підходу, тобто в рамках управлінського обліку

(якщо не брати до уваги відмінності для обох облікових підсистем в оцінці методів амортизації активів, відмінності у застосуванні різних вартостей активів при оцінці їх вибуття або споживання в господарському процесі, відмінності, пов'язані з наявністю в поточному управлінському обліку калькуляційних статей витрат у вигляді процентів на власний капітал та ін.).

Необхідно зазначити, що в рамках інфляційної економіки ретроспективна інформація фінансового обліку щодо доходів, витрат та фінансових результатів для різноманітних калькуляційних об'єктів (окрема послуга розміщення, послуга клінінгу, послуга прання білизни, послуга ремонту готельного інвентаря, група послуг розміщення, збутова програма в цілому, звітний період та ін.) характеризується значними недоліками при використанні в якості інструменту інформаційного забезпечення управлінських рішень:

– ретроспективна інформація фінансового обліку про доходи та витрати базується на фактичних реалізаційних цінах продукції та фактичних закупівельних цінах ресурсів, але оскільки управлінські рішення щодо різноманітних калькуляційних об'єктів стосуються майбутнього, то і цінові компоненти показни-

ків доходів і витрат мають мати прогнозний (плановий, нормативний) характер;

– фактичні витрати у фінансовому обліку можуть містити в своєму складі непродуктивні перевитрати ресурсів і екстраполяція таких витрат на майбутній період може призвести до прийняття хибних управлінських рішень, що зумовлює необхідність використання для цілей управління показників нормативних (планових) витрат;

– наявність інформації тільки про фактичні витрати, доходи та фінансові результати унеможлиблює якісний контроль зазначених показників, оскільки відсутній ефективний еталон для порівняння фактичних витрат.

Тому важливим для сфери готельного бізнесу є застосування адекватної системи обліково-аналітичного забезпечення управління, яка б в своїй організації базувалася не на вимогах законодавства, коли пріоритетними критеріями при формуванні інформації для зовнішніх користувачів є критерії об'єктивності, неупередженості та достовірності облікової інформації, а на принципі релевантності інформації для цілей управління.

В західній теорії та практиці облікова система в інституціональному та інструментальному вимірі традиційно поділяється на дві підсистеми: підсистему фінансового обліку та підсистему управлінського обліку (контролінгу) [10–13]. Такий поділ обумовлюється дивергентністю інформаційних потреб зовнішніх та внутрішніх користувачів інформації.

Так, наприклад, в німецькій системі вищої освіти поряд з кафедрами фінансового обліку і аудиту (нім. *externes Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung*) існують кафедри управлінського обліку і контролінгу (*internes Rechnungswesen und Controlling*). На німецьких підприємствах поряд із відділом фінансової бухгалтерії (нім. *Finanzbuchhaltung*), завданням якого є формування інформації для зовнішніх користувачів, зазвичай, існує відділ управлінського (виробничого) обліку (нім. *Kostenrechnung*), до завдання якого входить формування інформації про витрати, доходи та фінансові результати для цілей управління, та відділ контролінгу (нім. *Controlling*), основним завданням якого є аналітична підтримка менеджменту при прийнятті оперативних та стратегічних рішень, а також контролі і аналізі відхилень планових та фактичних показників діяльності [14]. При цьому в рамках фінансового та управлінського обліку окремо

використовується власний (специфічний) обліково-аналітичний інструментарій (методичний апарат) трансформації вихідних даних у інформацію цільового призначення, направлений на задоволення інформаційних потреб зовнішніх (стейкхолдери) та внутрішніх користувачів (менеджмент) відповідно.

На рисунку 2 представлено авторський підхід до структурування облікової системи підприємства, який базується на детальному аналізі та узагальненні зарубіжної та вітчизняної фахової літератури [1; 2; 6; 7; 10–18]:

Отже, як видно з рисунку 2, облікова система підприємства інтерпретується в широкому контексті з включенням до її складу поряд із обліковою функцією також функцій аналізу, контролю та бюджетування, що є характерним для більшості західних облікових шкіл [3; 9; 10–18]. При цьому облікова система поділяється на підсистему інформаційно-аналітичного забезпечення зовнішніх користувачів (блок 1, блок 2 та частково блок 7) та підсистему інформаційно-аналітичного забезпечення внутрішніх користувачів (блок 3, 4, 5, 6, 7 та блок 8), що обумовлено специфічними інформаційними потребами зовнішніх та внутрішніх користувачів. Як бачимо з рисунку 2, менеджмент підприємства як внутрішній користувач отримує інформацію із обох підсистем (фінансового та управлінського обліку), а зовнішні користувачі (портфельні акціонери, фіскальні, статистичні органи, фінансово-кредитні установи, контрагенти та ін.) мають державою гарантований доступ тільки до інформації з фінансового обліку: отримують інформацію з фінансової та податкової звітності, а також інформацію, сформовану на основі власних (зовнішніх) аналітичних розрахунків, які базуються на даних фінансової звітності або податкової звітності (фіскальні органи). Отже значний блок облікової інформації для зовнішніх користувачів є закритим і представляє собою економічну інформацію конфіденційного характеру, що є для підприємства стратегічним економічним ресурсом, оскільки на основі такої інформації створюються передумови для прийняття ефективних управлінських рішень в конкурентній боротьбі на ринку готельних послуг.

Проблемною є ситуація на тих підприємствах, які як для цілей інформування зовнішніх, так і внутрішніх користувачів використовують тільки систему фінансового обліку,

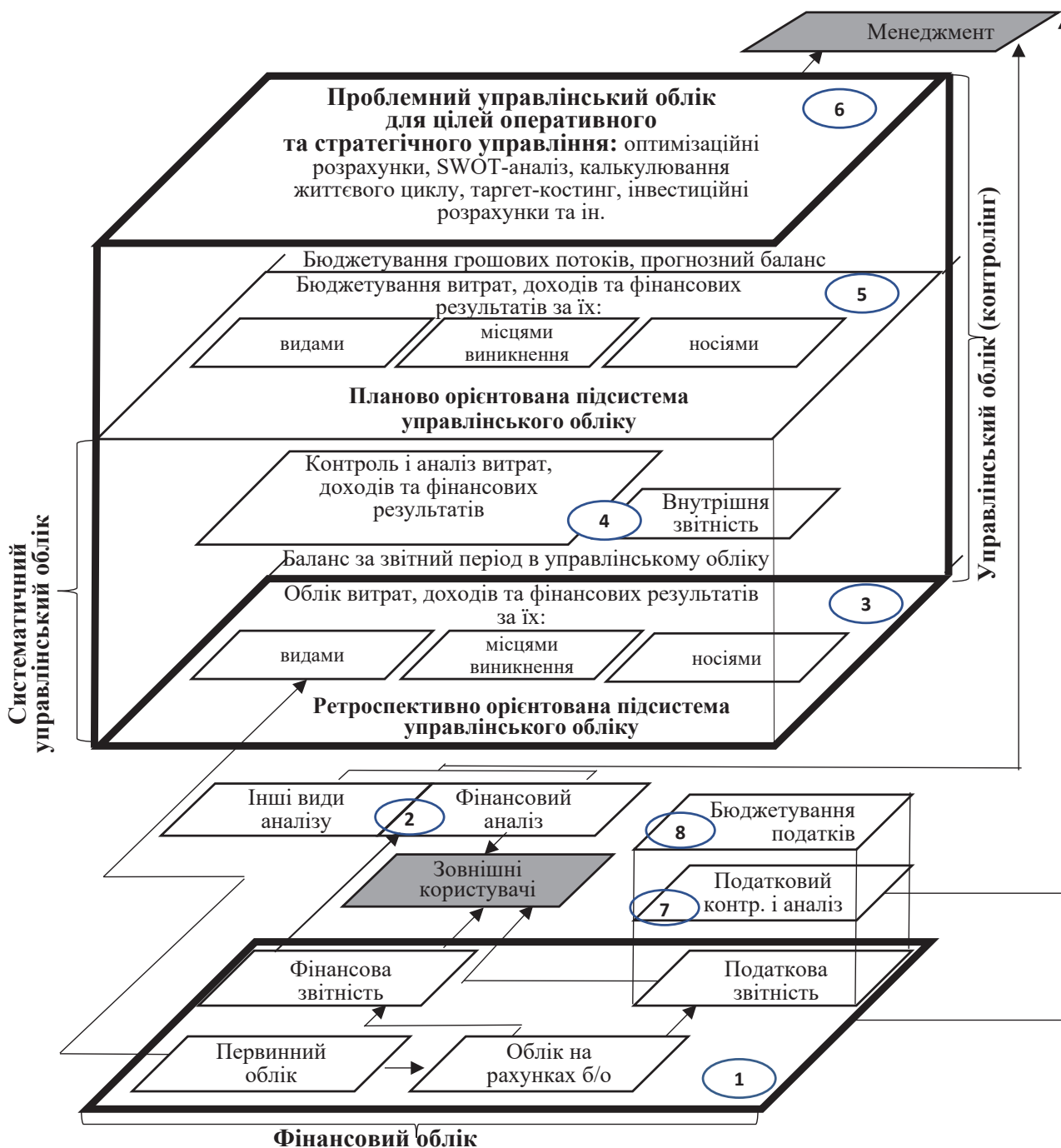


Рис. 2. Характеристика структури облікової системи підприємства

Джерело: авторська розробка

тобто систему, яка організована відповідно до вимог законодавства, оскільки така система, як вже зазначалося вище, генерує інформацію нерелевантного характеру. Релевантна інформація генерується, насамперед, в системі управлінського обліку, а саме в підсистемі бюджетування (блок 5) та проблемному управлінському обліку (блок 6). Хоча необхідно зазначити, що управлінський облік як і фінансовий облік містить також ретроспек-

тивно орієнтовану підсистему реєстрації і обробки емпіричної інформації щодо витрат, доходів та фінансових результатів, яка використовує специфічні методи групування і обробки інформації, а також виконує допоміжну функцію на етапі контролю економності протікання господарського процесу та функцію верифікації бюджетних показників. При відсутності системи нормування та бюджетування витрат ретроспективна компо-

Повнота обліку та калькулювання витрат			
Функціональна наповненість системи	<b>Класифікаційний критерій 2</b>	Відсутність поділу витрат на постійні і змінні в місцях їх виникнення та включення повних витрат до собівартості носіїв витрат	Підхід, який передбачає диференційоване групування постійних та змінних витрат в місцях їх виникнення та включення змінних витрат до собівартості носіїв витрат
	<b>Класифікаційний критерій 1</b>		
	Інформаційна обробка даних тільки щодо фактичних витрат	<b>Система обліку повних фактичних витрат</b> («ретроспективний абсорпшен-костинг» та «ретроспективний АВ-костинг»)	<b>Система обліку змінних фактичних витрат</b> («ретроспективний директ-костинг» в простому або ускладненому варіанті)
	Інформаційна обробка даних щодо планових (нормативних) витрат, фактичних витрат та відповідний контроль і аналіз відхилень	<b>Система планування, обліку, контролю та аналізу повних витрат</b> («класичний стандарт-костинг» та «стандартний АВ-костинг»)	<b>Система планування, обліку, контролю та аналізу змінних витрат</b> («стандартний директ-костинг» в простому або ускладненому варіанті)

**Рис. 3. Двовимірний підхід до класифікації альтернативних форм організації систематичного управлінського обліку (систем управлінського обліку)**

Джерело: авторська розробка

нента системи управлінського обліку також може бути використана в якості генератору обліково-аналітичної інформації для прийняття управлінських рішень, але в цьому випадку фактичні облікові дані в умовах високого рівня інфляції необхідно адаптувати до актуального рівня цін на ресурси.

Зазначимо також, що систематичний управлінський облік може бути організований в альтернативних формах, які наводяться на рисунку 3.

Найбільш перспективною формою організації систематичного управлінського обліку (системою управлінського обліку), яка в практиці діяльності зарубіжних підприємств довела свою ефективність, є система «директ-костингу» в поєднанні і «стандарт-костингом» (так званий «стандартний директ-костинг»), тобто система планування, обліку, контролю та аналізу інформації щодо витрат, доходів та фінансових результатів, яка як в систематичному, так і в проблемному обліку характеризується розподілом витрат на дискреційну, постійну та змінну складові.

Оскільки ціллю статті є висвітлення аналітичних можливостей директ-костингу при прийнятті управлінських рішень на підприємствах готельного бізнесу, то питання організації зазначеної облікової системи будуть розглядатися тільки частково. Тому в подальшому на прикладі управлінських рішень в сфері готельного бізнесу проведемо порівняльний аналіз інформативності традицій-

ної (передбаченої законодавством) облікової системи з формування показників повної виробничої собівартості/ валового прибутку (в подальшому – система «абсорпшен-костингу») та системи «директ-костингу».

Управлінські рішення щодо господарського процесу підприємства можуть мати оперативний або стратегічний характер. Відмінність між двома групами рішень полягає у ступені та тривалості впливу на господарський процес [10; 12]. Стратегічні управлінські рішення формують рамкові умови, в яких приймаються оперативні управлінські рішення. До стратегічних управлінських рішень належать, наприклад, рішення щодо вибору організаційно-правової форми підприємства, місця дислокації підприємства, формування технологічної інфраструктури виробничого процесу, впровадження продуктивних інновацій, селекція і вилучення збиткових продуктів (послуг) із виробничо-збутової програми, закриття збиткових сегментів бізнесу та ін. Як бачимо, такі рішення фіксують рамкові умови функціонування підприємства на достатньо тривалій період, є складними з точки зору можливості прогнозування економічних наслідків, оскільки пов'язані з значною невизначеністю слабо контрольованих факторів внутрішнього та зовнішнього середовища. Натомість оперативні управлінські рішення мають обмежений вплив на результати діяльності підприємства, приймаються в умовах кращої прогнозованості значень слабо контр-



ольованих факторів зовнішнього та внутрішнього середовища, стосуються короткострокового періоду (до 1 року). До таких рішень відносяться, наприклад, управлінські рішення щодо планування поточної виробничо-збутової програми, щодо форсування (стимулювання) продажу найбільш прибуткових продуктів (послуг), щодо додаткового (специфічного) замовлення, щодо формування оптимальної ціни на продукти (послуги) при наявності інформації щодо цінової функції та ін.

Розглянемо на прикладі структури господарського процесу та виробничо-збутової програми одного з підприємств сфери готельно-ресторанного бізнесу Закарпатської області інформативність системи управлінського обліку «директ-костинг» при прийнятті деяких стратегічних та оперативних управлінських рішень. При цьому з міркувань конфіденційності інформації управлінського обліку, яка представляє надзвичайно важливий і стратегічний з точки зору конкурентної боротьби ресурс, справжня назва підприємства не розкривається, а реальні значення економічних показників подаються у видозміненому форматі.

Досліджуване підприємство ТОВ «П» в рамках господарського процесу комбінує такі напрями діяльності як готельний бізнес, ресторанний бізнес та бізнес з надання комплементарних послуг (SPA-послуг), що наводиться в наглядній формі на рисунку 4.

Зважаючи на обмеженість обсягів статті в подальшому основну увагу сконцентруємо на готельній компоненті господарського процесу, яка представляє ядро бізнес-моделі ТОВ «П» (на ТОВ «П» виробництво ресторанних послуг та послуг сфери SPA-послуг здійснюються сепаратно в окремих будівлях, що дозволяє чітко розмежувати прямі постійні витрати з амортизації основних засобів, пов'язаних з окремими напрямками бізнес-діяльності; також для цілей дослідження були розмежовані і сепаратно розглядаються доходи зазначених 3-х напрямків діяльності).

Як бачимо з рисунку 4, ТОВ «П» виробляє не тільки послуги для зовнішнього ринку, але і внутрішні послуги, які споживаються структурними підрозділами підприємства в рамках технологічного процесу виробництва «ринкових послуг», що вимагає відповідне калькулювання виробничої собівартості



**Рис. 4. Характеристика технологічного процесу в сфері готельно-ресторанного бізнесу ТОВ «П»**

Джерело: сформовано на основі внутрішньої інформації досліджуваного підприємства

таких внутрішніх послуг перед тим, як вони включатимуться до собівартості послуг розміщення. В сфері готельного бізнесу до таких послуг належать клінінгові послуги, послуги прання постільної білизни, рушників, послуги ремонтного господарства (ремонт готельних номерів та готельного інвентаря та ін.), внутрішнє виробництво послуг з теплозабезпечення готелю та ін.

До номерного фонду ТОВ «П» входять 208 готельних номерів, які розміщені в головному корпусі. Структура номерного фонду, яка по суті представляє виробничо-збутову програму готельного компоненту бізнесу ТОВ «П», наводиться в таблиці 1:

Таблиця 1  
Структура номерного фонду (виробничо-збутової програми сфери готельного бізнесу) ТОВ «П»

Окремі типи готельних номерів (види послуг розміщення)	Кількість номерів
Стандарт (мансардний) 2-місний	40
Стандарт 2-місний	60
Півлюкс 2-місний	40
Люкс 2-місний	48
Сімейний Люкс 3-місний	20
<b>Всього</b>	<b>208</b>

Джерело: сформовано на основі внутрішньої інформації досліджуваного підприємства

Виокремлення окремих номерів відбувається на основі розмірно-якісних критеріїв: місткості номерів та їх класу. Відповідно до сформованих груп номерів відбувається і диференційоване ціноутворення в розрізі окремої групи номерів.

Дохід від реалізації послуги розміщення, згенерований окремим типом номерів, формується як добуток обсягу діяльності номеру (вираженого в номер-днях) та середньозваженої ціни за номер за календарний період. Термін «номер-дні» у вітчизняній літературі вживається нечасто, хоча в англосаксонському (анг. room nights) та німецькомовному (нім. Zimmer-Tage) науковому просторі даний термін лежить в основі науки про готельний бізнес [8]. Окрім терміну «номер-день» у вітчизняній та зарубіжній фаховій літературі часто використовується також термін «ліжко-день» або «місце-день» (анг. bed night, нім. Bett-Tage). Методика обчислення показників обсягу діяльності для окремого типу номерів, виражених за допомогою вимірників в

«номер-днях» та «ліжко-днях», наводиться у формулі 1 та 2:

$$ОД_1 = \sum_i^n КД_i \quad (1)$$

$$ОД_2 = \sum_i^n КД_i \cdot МН_i \quad (2)$$

де:  $ОД_1$  – обсяг діяльності для окремого типу номерів, виражений в номер-днях;  $ОД_2$  – обсяг діяльності для окремого типу номерів, виражений в ліжко-днях;  $КД_i$  – кількість днів експлуатації  $i$ -го номеру (що входить до окремої однорідної групи номерів) за звітний період;  $МН_i$  – технологічна місткість  $i$ -го номеру (що входить до окремої однорідної групи номерів).

Необхідно зазначити, що по готелю в цілому доцільно визначати обсяг діяльності на основі більш інформативного показника ліжко-днів, бо у іншому випадку (використання показника номер-днів) можливою є ситуація, коли обсяг діяльності готелю, виражений в номер-днях, буде знижатися, а водночас обсяг діяльності, виражений в ліжко-днях, буде зростати за рахунок структурних змін в завантаженості номерного фонду на користь більш містких номерів.

Окрім ролі фактору доходу обсяг діяльності відіграє також роль ключового фактору такої групи витрат готельного бізнесу як змінні (маржинальні) витрати, тобто витрати, які змінюються з прямою (лінійною) залежністю відносно до коливань обсягу діяльності готелю. Ставка змінних витрат на одиницю обсягу діяльності (тобто, маржинальна собівартість одиниці послуги розміщення) для окремого типу номерів має специфічне (відмінне від інших типів номерів) значення, оскільки різні типи номерів мають як різну місткість, так і різний клас, що обумовлює специфічне ресурсне забезпечення номеру під час його експлуатації і відповідну індивідуальність ставки змінних витрат (нараховані виробничим методом амортизаційні витрати по активованих інвестиційних видатках у стартовий або капітальний ремонт номеру та по деяких позиціях готельного інвентаря, маржинальна собівартість спожитих внутрішніх послуг з клінінгу номерного фонду та прання білизни/рушників, змінні витрати по споживанню водних ресурсів, електроенергії, теплової енергії та інші види маржинальних витрат для 2-місного номеру «Стандарт» та 3-місного номеру «Сімейний Люкс»,

очевидно, будуть мати різне значення в розрахунку на 1 номер-день). Також і релевантні статті прямих постійних витрат для окремих типів номерів мають, зазвичай, специфічне (відмінне від інших типів номерів) значення (нараховані не виробничим методом амортизаційні витрати по активованих інвестиційних видатках у стартовий або капітальний ремонт номеру та по деяких позиціях готельного інвентаря, очевидно, будуть мати різне значення для 2-місного номеру «Стандарт» та тримісного номеру «Сімейний Люкс»).

Виходячи з вище зазначеного проведемо аналіз виробничо-збутової програми ТОВ «П» з метою виявлення збиткових видів послуг розміщення та подальшого скорочення їх обсягу виробництва (або повного вилучення із виробничо-збутової програми). Для цього необхідно мати інформацію про прибутковість окремих послуг розміщення, яка на прикладі ТОВ «П» наводиться в таблиці 2:

В таблиці 2 наводиться інформація про виробничу собівартість послуг розміщення та їх прибутковість, яка сформована за принципами «абсорпшен-костингу» та «директ-костингу».

Більшість менеджерів вітчизняних підприємств сфери готельного бізнесу в якості інформаційного інструменту при аналізі прибутковості виробничо-збутової програми спираються на законодавчо регламентовану систему «абсорпшен-костингу», яку змушені застосовувати облікові служби підприємств з метою формування фінансової та податкової звітності, але в рамках якої обчислюються небезпечні для цілей управління показники повної виробничої собівартості та валового прибутку/збитку послуги розміщення. При цьому часто обчислення показника повної виробничої собівартості та валового прибутку здійснюється в розрахунку на 1 номер-день або 1 ліжко-день без диференціації в розрізі окремих позицій виробничо-збутової програми, що призводить до усереднення собівартості і суттєво знижує якість обліково-аналітичного забезпечення менеджменту при проведенні диференційованої маркетингової політики щодо окремих видів послуг розміщення.

Так, згідно даних таблиці 2, система «абсорпшен-костингу» за звітний квартал сигналізує про збитковість послуги розміщення в номері типу «Стандарт (мансардний) 2-місний», для якої валовий збиток склав -29 120 грн/квартал. При відсутності можливості скорочення собівартості або під-

вищення реалізаційної ціни на послугу (в зв'язку з високою ціновою конкуренцією на ринку) і збереженні актуального статус-кво менеджер на основі такої інформації може бути схильний до прийняття стратегічного управлінського рішення про доцільність вилучення такої послуги із виробничо-збутової програми, що означає реструктуризацію даного типу номерів і їх перебудову у номери іншого (на погляд менеджменту) – більш прибуткового типу.

Натомість, система «ускладненого директ-костингу» згідно даних таблиці 2 за показником маржинального прибутку та маржинального прибутку 1 (після покриття прямих постійних витрат) сигналізує про прибутковість всіх видів послуг. Для групування інформації за принципами «директ-костингу» на ТОВ «П» було проведено розмежування постійних та змінних витрат в розрізі статей калькулювання виробничої собівартості, що наводиться нижче в таблиці 3.

Як бачимо з даних таблиці 3, навіть в прямих статтях калькуляції собівартості послуги розміщення міститься значна частка постійних витрат (52,10%), що може суттєво викривляти значення показників прибутковості та рентабельності продажу окремих видів послуги розміщення.

Якщо на підприємстві відсутня системна інформація про постійні, змінні витрати та маржинальну собівартість послуги розміщення і менеджмент, спираючись на законодавчо регламентовану систему «абсорпшен-костингу», все ж таки прийме управлінське рішення про зупинення виробництва і продажу збиткової на його погляд послуги розміщення, то економічний ефект такого рішення наводиться в таблиці 4.

Як бачимо з даних таблиці 4, наслідком управлінського рішення про зупинення виробництва і продажу на перший погляд збиткової за показником валового прибутку послуги розміщення у номерах типу «Стандарт (мансардний) 2-місний» буде не покращення квартального фінансового результату на 29 120 грн/квартал, а його суттєве погіршення на 1 333 690 грн./квартал на протязі короткострокового періоду (до 1 року), та 1 016 090 грн/квартал в середньостроковому та довгостроковому періоді, що призведе до переміщення підприємства із зони прибуткової діяльності (валовий прибуток по виробничій програмі до моменту вилучення послуги

Таблиця 2

**Порівняльний аналіз інформативності системи «абсорпшен-костинг»  
та «директ-костинг» при оцінці прибутковості окремих позицій  
виробничо-збутової програми ТОВ «П»**

Показники за звітний період (квартал), грн	Види послуг розміщення (ПР) у виробничо-збутовій програмі					Всього по виробничо-збутовій програмі
	ПР типу «Стандарт (мансардний) 2-місний»	ПР типу «Стандарт 2-місний»	ПР типу «Півлюкс 2-місний»	ПР типу «Люкс 2-місний»	ПР типу «Сімейний Люкс 3-місний»	
<i>Нормальна потужність: 10 900 ліжко-днів/період; база для розподілу непрямих (загально-виробничих витрат) – показник ліжко-днів</i>						
Кількість номерів, що знаходяться в експлуатаційному стані, од.	40	60	40	48	20	208
Обсяг діяльності, номер-днів/ період	1095	1916	1186	1205	426	5828
Обсяг діяльності, ліжко-днів/ період	2190	3833	2373	2409	1278	12082
<b>Система «абсорпшен-костингу» (інформація, сформована відповідно до принципів національних П(С)БО)</b>						
Прямі виробничі витрати	325650	723806	514413	615578	319946	2499392
Розподілені постійні та змінні загально-виробничі витрати (непрямі виробничі витрати)	1236470	2163822	1339509	1360117	721274	6821192
<b>Всього виробнича собівартість послуг</b>	<b>1562120</b>	<b>2887629</b>	<b>1853922</b>	<b>1975694</b>	<b>1041220</b>	<b>9320584</b>
Нерозподілені загально-виробничі постійні витрати	0					
Дохід від реалізації послуг	1533000	3066000	2135250	2409000	1064583	10207833
<b>Валовий прибуток/збиток</b>	<b>-29120</b>	<b>178371</b>	<b>281328</b>	<b>433306</b>	<b>23363</b>	<b>887249</b>
Реалізаційна ціна одиниці послуги розміщення (грн/номер-день)	1400,00	1600,00	1800,00	2000,00	2500,00	-
Повна виробнича собівартість одиниці послуги розміщення (грн/номер-день)	1426,59	1506,92	1562,84	1640,26	2445,13	-
Валовий прибуток одиниці послуги розміщення (грн/номер-день)	-26,59	93,08	237,16	359,74	54,87	-
<b>Система «ускладненого директ-костингу»</b>						
Сума прямих маржинальних витрат	147460	369836	258603	292694	128602	1197194
Сума розподілених маржинальних витрат	251850	440738	272838	277035	146913	1389373
<b>Всього маржинальна собівартість послуг розміщення</b>	<b>399310</b>	<b>810574</b>	<b>531440</b>	<b>569729</b>	<b>275514</b>	<b>2586566</b>
Дохід від реалізації послуг	1533000	3066000	2135250	2409000	1064583	10207833
<b>Маржинальний прибуток від реалізації послуг розміщення</b>	<b>1133690</b>	<b>2255426</b>	<b>1603810</b>	<b>1839272</b>	<b>789069</b>	<b>7621267</b>
Всього прямих постійних витрат	117600	216000	170400	236160	156000	896160
<b>Маржинальний прибуток 1 після покриття прямих постійних витрат</b>	<b>1016090</b>	<b>2039426</b>	<b>1433410</b>	<b>1603112</b>	<b>633069</b>	<b>6725107</b>
Всього непрямих (спільних) постійних виробничих витрат	5837858					
<b>Валовий прибуток</b>	<b>887249</b>					
Реалізаційна ціна одиниці послуги розміщення (грн/номер-день)	1400,00	1600,00	1800,00	2000,00	2500,00	-
Маржинальна виробнича собівартість одиниці послуги розміщення (грн/номер-день)	364,67	423,00	448,00	473,00	647,00	-
Маржинальний прибуток одиниці послуги розміщення (грн/номер-день)	1035,33	1177,00	1352,00	1527,00	1853,00	-

Джерело: сформовано на основі внутрішньої інформації досліджуваного підприємства та даних, наведених в таблиці № 3 нижче по тексту

Таблиця 3

**Перелік прямих/ непрямих виробничих витрат ТОВ «П» та характеристика їх поведінки по відношенню до обсягу діяльності**

Показники за звітний період (квартал), грн	Всього витрат	В т.ч.	
		Змінні витрати	Постійні витрати
Повна виробнича собівартість спожитих внутрішніх клінінгових послуг, пов'язаних з прибиранням номеру	1 059 565	786 423	273 142
Повна виробнича собівартість спожитих внутрішніх послуг прання постільної білизни (рушників)	483 260	362 445	120 815
Повна виробнича собівартість спожитих внутрішніх послуг по інспектуванню та поточному ремонту приміщення номеру/ номерного інвентаря	60 408	48 326	12 082
Прямолінійна амортизація інвентаря, розміщеного в готельному номері	451 200	-	451 200
Прямолінійна амортизація інвестиційних витрат у стартовий ремонт та інвестиційних витрат у капітальний ремонт номеру	370 800	-	370 800
Інші прямі виробничі витрати	74 160	-	74 160
<b>Всього прямих виробничих витрат</b>	<b>2 499 392</b>	<b>1 197 194</b>	<b>1 302 198</b>
Структура прямих виробничих витрат в розрізі постійної та змінної складової, в %	100,00	47,90	52,10
Повна виробнича собівартість спожитих внутрішніх клінінгових послуг, пов'язаних з прибиранням площ загального користування	529 782	-	529 782
Повна виробнича собівартість спожитих внутрішніх послуг по інспектуванню та поточному ремонту приміщень готелю та інвентаря, що не відносяться до номерного фонду	302 038	-	302 038
Витрати МШП (планомірний знос постільної білизни, рушників, освітлювальних засобів для номерного фонду, витрати ванних приналежностей та ін.)	181 223	181 223	-
Витрати електроенергії, води, теплової енергії	1 508 150	1 208 150	300 000
Амортизація будівлі готелю	2 000 000	-	2 000 000
Заробітна плата виробничого персоналу (рецепція, служба резервування номерів та ін.) та нарахування ЄСВ на неї	2 000 000	-	2 000 000
Інші непрямі виробничі витрати	300 000	-	300 000
<b>Всього непрямих виробничих витрат (розподілені постійні та змінні загальновиробничі витрати)</b>	<b>6 821 192</b>	<b>1 389 373</b>	<b>5 431 820</b>
Структура непрямих виробничих витрат (загальновиробничих витрат) в розрізі постійної та змінної складової, в %	100,00	20,37	79,63
<b>Всього повна виробнича собівартість послуг розміщення</b>	<b>9 320 584</b>	<b>2 586 566</b>	<b>6 734 018</b>
Структура повної виробничої собівартості послуги розміщення в розрізі постійної та змінної складової, в %	100,00	27,75	72,25

Джерело: сформовано на основі внутрішньої інформації досліджуваного підприємства

Таблиця 4

**Порівняльний аналіз очікуваного та реального економічного ефекту внаслідок управлінського рішення щодо вилучення послуги розміщення (у номерах типу «Стандарт (мансардний) 2-місний») із виробничо-збутової програми ТОВ «П»**

Показники	Облікова система, на яку спирається менеджмент при оцінці економічного ефекту управлінського рішення	Сума
Очікуване менеджментом покращення фінансового результату (валового прибутку) у плановому періоді внаслідок вилучення збиткової послуги розміщення із виробничо-збутової програми, грн за квартал	абсорпшен-костинг	29 120
Реальний економічний нетто-ефект по показнику валового прибутку в короткостроковому періоді (до 1 року) внаслідок вилучення послуги розміщення із виробничо-збутової програми, грн за квартал	простий директ-костинг	-1 133 690
Реальний економічний нетто-ефект по показнику валового прибутку в середньостроковому періоді (після скорочення релевантних прямих постійних витрат) внаслідок вилучення послуги розміщення із виробничо-збутової програми	ускладнений директ-костинг	-1 016 090

Джерело: сформовано на основі даних таблиці 2

складає +887 249 грн/квартал) у зону збиткової діяльності (валовий збиток по виробничій програмі після моменту вилучення послуги складатиме -446 441 грн/квартал в короткостроковому періоді та -128 841 грн/квартал в середньо- та довгостроковому періоді).

Такі наслідки управлінського рішення зумовлюються тим, що в короткостроковій перспективі вилучення із виробничо-збутової програми на перший погляд збиткової послуги розміщення призведе до повної втрати згенерованої нею суми маржинального прибутку, а в середньостроковій та довгостроковій перспективі – суми маржинального прибутку 1, за рахунок яких покривалися б постійні витрати підприємства.

Також небезпечним є застосування інформації системи «абсорпшен-костингу» і при прийнятті управлінських рішень щодо додаткових замовлень за спеціальною ціною. Так, в сфері готельного бізнесу поширеною є співпраця готелів з туроператорами, які наперед (нерідко за декілька місяців до заїзду туристів) резервують значний обсяг потужності готелю, але, зазвичай, вимагають при цьому спеціальну ціну (із знижкою за обсяг замовлення та раннє бронювання із значним часовим лагом до моменту розміщення туристів в готелі).

Якщо припустити ситуацію, коли туроператор запропонує ТОВ «П» зарезервувати потужності номерів типу «Стандарт 2-місний» на рівні 800 номер-днів протягом наступного

кварталу (наприклад, при перманентному заїзді груп туристів протягом наступного кварталу) і ці потужності в іншому випадку простоювали б, але вимагатиме при цьому для себе спеціальну (нижчу, ніж стандартна) ціну на рівні 1500 грн/номер-день, то виникає питання оцінки вигідності такого додаткового замовлення за спеціальною ціною.

На перший погляд, порівняння спеціальної ціни (1500 грн/номер-день) та повної виробничої собівартості послуги розміщення (1506,92 грн/номер-день), сформованої в системі «абсорпшен-костингу» (таб. 2), спонукатиме менеджмент готелю до відхилення такої пропозиції. Але насправді така пропозиція туроператора є для готелю надзвичайно вигідною, що демонструють обчислення, наведені в таблиці 5 нижче.

Як бачимо з даних таблиці 5, використання в якості інформаційного інструменту законодавчо регламентованої системи «абсорпшен-костингу» призведе до прийняття хибного управлінського рішення і втрати (недоотримання) підприємством маржинального прибутку на рівні 941 600 грн./квартал, натомість інформація системи «директ-костингу» дозволяє точно прогнозувати наслідки управлінського рішення, що, в підсумку, призводить до прийняття правильних управлінських рішень і покращення фінансових результатів підприємства.

Важливою є інформація системи «директ-костингу» щодо маржинальної собівартості та маржинального прибутку для послуги розмі-

Таблиця 5

**Порівняльний аналіз економічного ефекту внаслідок управлінського рішення щодо додаткового замовлення за спеціальною ціною (для номерів типу «Стандарт 2-місний») на ТОВ «П», прийнятого на основі інформації системи «абсорпшен-костингу» та «директ-костингу»**

Характеристика управлінського рішення	Облікова система, на яку спирається менеджмент при оцінці економічного ефекту управлінського рішення	Сума покращення фінансових результатів підприємства внаслідок прийнятого управлінського рішення, грн/квартал
Відхилити додаткове замовлення, оскільки запропонована туроператором реалізаційна ціна не покриває повної виробничої собівартості послуги розміщення	абсорпшен-костинг	0
Прийняти додаткове замовлення, оскільки запропонована туроператором реалізаційна ціна (1500 грн/номер-день) значно перебиває маржинальну собівартість (423 грн/номер-день) послуги розміщення	простий директ-костинг	941 600

*Джерело: сформовано на основі даних таблиці 2*

шення при формуванні так званих «оптимальних» реалізаційних цін. Оптимальна реалізаційна ціна може бути обчислена в тому випадку, якщо підприємству відома функціональна залежність між ціною послуги розміщення та обсягом її реалізації (цінова функція). Звичайно, на практиці достатньо важко отримати таку маркетингову інформацію щодо окремої послуги розміщення, оскільки на обсяг продажу окрім ціни впливають також безліч інших факторів зовнішнього середовища (динаміка платоспроможності потенційних покупців, реакція конкурентів, економічні очікування в економіці та ін.) та маркетингова політика самого підприємства (насамперед, комунікаційна політика та політика дистрибуції). Але якщо припустити наявність інформації про цінову функцію, то методика визначення оптимальної реалізаційної ціни послуги розміщення в рамках системи «абсорпшен-костингу» та «директ-костингу» наводиться в таблиці 6 нижче.

Як бачимо з даних таблиці 6, в системі «абсорпшен-костингу» менеджмент має в наявності тільки актуальну інформацію про повну виробничу собівартість одиниці послуги розміщення на рівні 1 506,92 грн/номер-день при обсягу діяльності на рівні 1916 номер-днів/квартал. Якщо таку інформацію використовувати для обчислення прогнозного фінансового результату у формі валового прибутку

для альтернативних комбінацій «Обсяг-ціна», то найкращим фінансовий результат виявився для комбінації №10, за якої оптимальна ціна послуги розміщення складає 1800 грн/номер-день (що є на 200 грн вище актуальної ціни), а оптимальне значення валового прибутку – 344 666 грн/квартал. Насправді ж, валовий прибуток після такого рішення погіршиться на 635 780 грн/квартал (що складає величину втрати маржинального прибутку: 2 255 132 грн/квартал – 1 619 352 грн/квартал). Така недосконалість системи «абсорпшен-костингу» при прогнозуванні реальних економічних наслідків цінових рішень пов'язана з тим, що сформований в рамках зазначеної системи показник повної виробничої собівартості не має константного значення: повна виробнича собівартість одиниці послуги розміщення при зростанні обсягів діяльності зменшується, а при падінні обсягів діяльності – зростає. Використання актуального показника повної виробничої собівартості одиниці послуги розміщення в обчисленнях фінансових результатів для альтернативних комбінацій «Обсяг-ціна» і призводить до хибного прогнозу.

Коректне прогнозування економічних наслідків цінових рішень можна здійснювати тільки на основі інформації системи «директ-костингу», оскільки постійні витрати при різних альтернативних комбінаціях «Обсяг-

Таблиця 6

**Порівняльний аналіз методики визначення оптимальної реалізаційної ціни послуги розміщення (для номерів типу «Стандарт 2-місний») на ТОВ «П», яка базується на основі інформації системи «абсорпшен-костингу» та «директ-костингу»**

Альтернативні комбінації «Обсяг продажу послуги -реалізаційна ціна послуги»	Обсяг продажу, номер-днів/квартал	Реалізаційна ціна послуги розміщення, грн/номер-день	Повна виробнича собівартість послуги розміщення, грн/номер-день	Маржинальна виробнича собівартість послуги розміщення, грн/номер-день	Очікуваний валовий прибуток, обчислений в системі «абсорпшен-костингу», грн/квартал	Маржинальний прибуток, обчислений в системі «директ-костингу», грн/квартал
1	2	3	4	5	6	7
Комбінація № 1	2616	1350	1 506,92	423,00	-410 493	2 425 032
Комбінація № 2	2496	1400	1 506,92	423,00	-266 863	2 438 592
Комбінація № 3	2366	1450	1 506,92	423,00	-134 664	2 429 882
Комбінація № 4	2226	1500	1 506,92	423,00	-15 396	2 397 402
Комбінація № 5	2076	1550	1 506,92	423,00	89 442	2 339 652
Комбінація № 6	1916	1600	1 506,92	423,00	178 348	2 255 132
Комбінація № 7	1746	1650	1 506,92	423,00	249 824	2 142 342
Комбінація № 8	1566	1700	1 506,92	423,00	302 369	1 999 782
Комбінація № 9	1376	1750	1 506,92	423,00	334 483	1 825 952
Комбінація № 10	1176	1800	1 506,92	423,00	344 666	1 619 352
Комбінація № 11	966	1850	1 506,92	423,00	331 419	1 378 482

Джерело: сформовано на основі даних таблиці 2

ціна» залишатимуться константними, а змінюватися буде тільки маржинальний прибуток для послуги розміщення. Для альтернативних комбінацій «Обсяг-ціна» найкращим фінансовий результат у формі маржинального прибутку виявився для комбінації № 2, за якої оптимальна ціна послуги розміщення складає 1400 грн/номер-день (що є на 200 грн нижче актуальної ціни), а оптимальне значення маржинального прибутку – 2 438 592 грн/квартал (що є на 183 460 грн/квартал кращим від актуального рівня маржинального прибутку).

Як бачимо на прикладі наведених вище управлінських рішень, законодавчо регламентована система «абсорпшен-костингу» генерує економічну інформацію, небезпечну для використання як при прийнятті оперативних, так і стратегічних управлінських рішень, оскільки сформований в рамках зазначеної системи показник повної виробничої собівартості характеризується важливим структурним дефектом: фіктивним розподілом постійних витрат між окремими видами послуг розміщення та фіктивним включенням таких витрат в собівартість одиниці послуги розміщення. Фіктивність розподілу постій-

них витрат полягає в тому, що такі витрати залежать не від обсягу діяльності, а від рівня сформованої операційної потужності.

Натомість система «директ-костингу» дозволяє коректно моделювати причинно-наслідкові взаємозв'язки між такими витратоутворюючими факторами як «обсяг діяльності» та «сформовані операційні потужності» з однієї сторони, та групами змінних і постійних витрат з іншої сторони. Це в свою чергу дозволяє не тільки формувати релевантну собівартість, але і створює передумови для бюджетування і контролю виробничих витрат в місцях їх виникнення на основі такого інструменту як гнучкі бюджети.

Для отримання достовірної і точної інформації про маржинальну собівартість та маржинальний прибуток підприємствам готельного бізнесу недостатньо облікового інструментарію, який пропонується в національних П(С)БО, а в цій ситуації не обійтися без впровадження повноцінної системи управлінського обліку (як це практикується в більшості розвинутих країн), яка при формуванні релевантної інформації про маржинальну собівартість послуг розміщення передбачає дотримання наступних правил (таблиця 7):



Таблиця 7

**Правила організації системи обліку витрат та фінансових результатів  
за принципами «директ-костингу»**

№ п/п	Правила при організації системи управлінського обліку «директ-костингу»
1	З метою накопичення інформації про виробничу собівартість послуг розміщення в обліковій системі необхідно виділяти окремі аналітичні позиції першого ієрархічного рівня до рахунку 23 «Незавершене виробництво», які б представляли такі калькуляційні об'єкти як «Окрема послуга розміщення» (диференційована відповідно до структури номерного фонду готелю) та «Окрема внутрішня послуга» (диференційована відповідно до структури внутрішніх послуг готелю: наприклад, послуги клінінгу, прання білизни, ремонту приміщень та інвентарю номерного фонду готелю, що прямо споживаються окремим типом номерів).
2	У випадку, якщо на підприємстві споживання внутрішніх послуг фіксується прямо до окремих видів послуг розміщення, то до маржинальної собівартості послуги розміщення необхідно включати також і собівартість внутрішніх послуг, але тільки в їх маржинальній складовій.
3	З метою диференційованого накопичення інформації про прямі постійні витрати та маржинальну собівартість в обліковій системі необхідно виділяти окремі аналітичні позиції другого ієрархічного рівня до рахунку 23 «Незавершене виробництво», які б представляли такі калькуляційні об'єкти як «Маржинальна виробнича собівартість окремої послуги розміщення/внутрішньої послуги» та «Прямі постійні виробничі витрати окремої послуги розміщення».
4	Для накопичення інформації про непрямі виробничі, збутові, адміністративні та інші операційні витрати з метою їх подальшого контролю та/або коректного включення до собівартості послуг розміщення/внутрішніх послуг в обліковій системі необхідно виділяти окремі аналітичні позиції 1-го ієрархічного рівня до рахунків витрат (91, 92, 93, 94), які представляли б окремі місця виникнення непрямих витрат.
5	З метою диференційованого накопичення інформації про непрямі виробничі витрати в їх постійній та змінній складовій в обліковій системі необхідно виділяти окремі аналітичні позиції 2-го ієрархічного рівня до рахунку 91, які представляли б такі калькуляційні об'єкти як «Непрямі постійні виробничі витрати» та «Непрямі змінні виробничі витрати».
6	З метою включення до собівартості послуг розміщення/внутрішніх послуг (рахунок 23) непрямих маржинальних виробничих витрат для кожного місця виникнення виробничих витрат необхідно обрати певний показник, який би виконував одночасно як функцію вимірника обсягу діяльності, так і функцію бази розподілу непрямих маржинальних виробничих витрат між калькуляційними об'єктами.
7	З метою диференційованого накопичення інформації про непрямі збутові витрати в їх постійній/дискреційній та змінній складовій (наприклад, зарплатні бонуси від обсягу виручки) в обліковій системі необхідно виділяти окремі аналітичні позиції 2-го ієрархічного рівня до рахунку 93, які представляли б такі калькуляційні об'єкти як «Непрямі постійні/дискреційні збутові витрати» та «Непрямі змінні збутові витрати».
8	З метою включення до маржинальної собівартості послуг розміщення (в звіті про фінансові результати, а не по рах.23) непрямих маржинальних збутових витрат для місця виникнення збутових витрат необхідно обрати певний показник, який би виконував одночасно як функцію вимірника обсягу діяльності, так і функцію бази розподілу непрямих маржинальних збутових витрат між калькуляційними об'єктами.
9	Всі непрямі витрати, накопичені за рахунками 91 та 93, необхідно включати до собівартості калькуляційних об'єктів (послуги розміщення або внутрішньої послуги) тільки в їх маржинальній складовій.
10	Перерозподіл витрат по внутрішнім послугам між окремими місцями виникнення повинен здійснюватися тільки щодо маржинальної собівартості послуг.

Джерело: сформовано авторами

Національні П(С)БО хоча і регламентують розподіл витрат на постійну та змінну складові, але в підсумку передбачають обчислення показника повної виробничої собівартості. При цьому зазначена в П(С)БО 16 методика розподілу витрат, на наш погляд, є достатньо спрощеною і не в повній мірі придатною для коректного визначення маржинальної собівартості: як бачимо з даних таблиці 7, для правильного розподілу витрат на постійну та змінну складову необхідно використовувати не одну (як це зазначено в стандарті), а, інколи, і десятки баз розподілу загальновиробничих витрат (в залежності від кількості місць їх виникнення). Окрім того калькулювання повної виробничої собівартості внутрішніх послуг (як це регламентує Стандарт) з подальшим включенням таких витрат до собівартості послуги розміщення зводить нанівець всі зусилля по коректному визначенню маржинальної собівартості послуги розміщення.

Виходом із ситуації є впровадження на підприємствах готельного бізнесу системи управлінського обліку за зразком, наприклад, німецькомовних країн, при організації якої необхідно виходити з критеріїв релевантності інформації, а не законодавчих вимог до облікової системи. При цьому організована за принципами директ-костингу система управлінського обліку в найбільшій мірі дозволяє реалізувати свій потенціал тоді, коли поряд із обліковою функцією зазначена система задіюється на підприємстві і при бюджетуванні витрат та фінансових результатів, а також їх подальшому контролі і виявленні відповідних відхилень.

**Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямі.** Актуальною проблемою для багатьох вітчизняних підприємств сфери готельного бізнесу залишається недостатнє використання інформаційно-аналітичного потенціалу, який містить в собі система управлінського обліку «директ-костинг». При цьому основними факторами такого статус-кво, на нашу думку, з однієї сторони є намагання менеджменту підприємств готельного бізнесу одночасно задовольнити як інформаційні потреби зовнішніх користувачів, так і власні інформаційні потреби за допомогою законодавчо регламентованої системи обліку та калькулювання повних витрат («абсорпшен-костинг»), а з іншої сторони недостатня фахова підготовленість облікових служб в питаннях організації системи обліку

витрат, доходів та фінансових результатів за принципами «директ-костингу».

В сфері матеріального виробництва, для якої характерною є необхідність капіталізації виробничих витрат в залишках незавершеного виробництва, напівфабрикатів та готової продукції, при застосуванні альтернативних концепцій організації системи обліку витрат та калькулювання собівартості за принципами «абсорпшен-костингу» та «директ-костингу» можуть виникати так звані «тимчасові різниці» у фінансових результатах (ефект капіталізації постійних витрат в активі балансу), що ускладнює застосування так званої «інтегрованої системи управлінського та фінансового обліку». Натомість в сфері послуг в зв'язку з відсутністю такої капіталізації витрат виникають передумови для організації інтегрованої системи фінансового та управлінського обліку, тобто виникає можливість в єдиній системі поєднати принципи «абсорпшен-костингу» та «директ-костингу».

Необхідність застосування системи «директ-костингу» на підприємствах готельного бізнесу витікає з того, що законодавчо регламентована система обліку та калькулювання повних витрат («абсорпшен-костинг») за рахунок фіктивного включення постійних витрат до собівартості калькуляційних об'єктів робить таку собівартість нерелевантною при прийнятті як оперативних, так і стратегічних управлінських рішень.

Виокремлення в розрізі окремих позицій виробничо-збутової програми готельного бізнесу так званих «прямих постійних витрат» за принципами концепції «ускладненого директ-костингу» дозволяє підвищити рівень аналітичності облікової інформації за рахунок додаткового обчислення показника маржинального прибутку 1 (після покриття прямих постійних витрат), що в свою чергу підвищує інформативність системи «директ-костингу» в якості інформаційно-аналітичного інструменту при прийнятті управлінських рішень щодо вилучення потенційно збиткових послуг розміщення із збутової програми готелю.

В зв'язку з обмеженістю обсягів статті не знайшли відображення в проведеному дослідженні проблеми організації системи «директ-костингу» на підприємствах готельного бізнесу, проблеми застосування «директ-костингу» в якості інструменту бюджетування, контролю і подальшого аналізу відхилень фактичних витрат та фінансових результатів від плано-

вих, проблеми можливості поєднання в рамках єдиної інтегрованої облікової системи концепції «директ-костингу» та «АВ-костингу» та ін., що вимагатиме глибоких досліджень в майбутніх наукових працях авторів.

### ЛІТЕРАТУРА

1. Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М., Чижевська Л.В. Бухгалтерський управлінський облік. Житомир : ПП «Рута», 2002. 480 с.
2. Голов С.Ф. Управлінський облік. Київ : Лібра, 2003. 704 с.
3. Друрі К. Управлінський і виробничий облік. Москва : ЮНІТІ, 2002. 1071 с.
4. Николаева С.А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости. Москва : «Аналитика-пресс», 1997. 144 с.
5. Маначинська Ю.А. Облік витрат на виробництво готельного продукту. *Вісник соціально-економічних досліджень. Збірник наукових праць*. 2010. Вип. 38. С. 313–320.
6. Нападівська Л.В. Управлінський облік : підруч. для студ. вищ. навч. закл. Київ : Книга, 2004. 544 с.
7. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг»: Теория и практика. Москва : «Финансы и статистика», 1993. 128 с.
8. Попович В.І. Розробка моделі управлінського обліку на підприємствах готельного бізнесу : автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук : спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Київ, 2009.
9. Хорнгрен Ч. Т. Управленческий учет. Санкт-Петербург : Питер, 2012. 373 с.
10. Ewert R., Wagenhofer A. *Interne Unternehmensrechnung*. Wiesbaden: Springer Gabler, 2014. 744 s.
11. Hahn D., Hungenberg H. *PuK: Controllingkonzepte. Planung und Kontrolle, Planungs- und Kontrollsysteme, Planungs- und Kontrollrechnung*. 6. Aufl. Wiesbaden : Gabler, 2005. 1229 S.
12. Kilger W. *Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung*, 13., verb. Aufl. Wiesbaden : Gabler, 2012. 740 s.
13. Müller, H. *Prozeßkonforme Grenzplankostenrechnung: Stand, Nutzenwendungen, Tendenzen*. Wiesbaden : Gabler, 1993. 378 s.
14. Reichmann Th. *Controlling mit Kennzahlen und Management-Tools*. Reichmann Th. München : Vahlen, 2006. 941 s.
15. Riebel P. *Die Kuppelproduktion: Betriebs- und Marktprobleme* / P. Riebel. Westdeutscher Verlag. Köln, 1955. 243 s.
16. Schmalenbach E. *Kostenrechnung und Preispolitik*. 8., erw. u. verb. Aufl. Köln; Opladen : Westdt. Verl., 1963. 530 s.

17. Schweitzer M., Küpper H.-U. *Systeme der Kosten und Erlösrechnung*. München : Verlag Franz Vahlen, 2015. 907 s.

18. Seicht G. *Moderne Kosten und Leistungsrechnung. Grundlagen und praktische Gestaltung*. 11 Aufl. Wien : Hardcover Linde Verlag, 2001. 719 s.

### REFERENCES

1. Butynets, F. F., Davydiuk, T. V., Maliuha, N. M. & Chyzhevskaya, 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. Druri K. (2002). *Upravlinskyi i vyrobnychy oblik* [Management and production accounting]. Moscow: UNITI. (in Russian)
4. Nikolaeva, S. A. (1977). *Printsipy formirovaniya i kal'kulirovaniya sebestoimosti* [Principles of formation and cost calculation]. Moscow: Analytics-press. (in Russian)
5. Manachynska Yu. A. (2010), "Oblik vytrat na vyrobnytstvo hotel'noho produktu", *Visnyk sotsial'no-ekonomichnykh doslidzhen'. Zbirnyk naukovykh prats*, vol. 38, pp. 313–320. (in Ukrainian)
6. Napadovska, L. V. (2004), *Upravlinskyi oblik* [Management accounting]. Kyiv: Knyha (in Ukrainian)
7. Nikolaeva S. A. (1993), *Osobennosti ucheta zatrat v usloviyakh rynka: sistema «direkt-kosting»: Teoriya i praktika* [Features of cost accounting in market conditions: direct costing system: Theory and practice], Moscow: Finance and statistics. (in Russian)
8. Popovych V. I. (2009), *Rozrobka modeli upravlins'koho obliku na pidpryyemstvakh hotel'noho biznesu. Avtoreferat dysertatsiyi na zdobuttya naukovooho stupenya kandydata ekonomichnykh nauk. Spetsial'nist' 08.00.09 – bukhalters'ky oblik, analiz ta audyt (za vydamy ekonomichnoyi diyal'nosti)* [Development of a management accounting model at hotel business enterprises. Abstract of the dissertation for obtaining the scientific degree of Candidate of Economic Sciences. Specialty 08.00.09 – accounting, analysis and audit (by types of economic activity)]. (in Ukrainian)
9. Horngren, Ch. T. (2012), *Upravlencheskiy uchet* [Management accounting]. Sankt Peterburg: Piter. (in Russian)
10. Ewert, R. & Wagenhofer, A. (2014), *Interne Unternehmensrechnung*. Wiesbaden: Springer Gabler. (in German)
11. Hahn, D. & Hungenberg, H. (2005), *PuK: Controllingkonzepte. Planung und Kontrolle, Planungs- und Kontrollsysteme, Planungs- und Kontrollrechnung*. 6. Aufl. Wiesbaden: Gabler. (in German)
12. Kilger, W. (2012), *Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung*. 13., verb. Aufl. Wiesbaden: Gabler. (in German)

13. Müller, H. (1993), Prozeßkonforme Grenzplankostenrechnung: Stand, Nutzenwendungen, Tendenzen. Wiesbaden: Gabler. (in German)

14. Reichmann, T. (2006), Controlling mit Kennzahlen und Management-Tools. München: Vahlen. (in German)

15. Riebel, P. (1955), Die Kuppelproduktion: Betriebs – und Marktprobleme / P. Riebel. Westdeutscher Verlag. Köln. (in German)

16. Schmalenbach, E. (1963), Kostenrechnung und Preispolitik. 8., erw. u. verb. Aufl. Köln; Opladen: Westdt. Verl. (in German)

17. Schweitzer, M. & Küpper, H.-U. (2015), Systeme der Kosten und Erlösrechnung. München: Verlag Franz Vahlen. (in German)

18. Seicht, G. (2001), Moderne Kosten und Leistungsrechnung. Grundlagen und praktische Gestaltung. 11 Aufl. Wien: Hardcover Linde Verlag. (in German)

*Стаття надійшла до редакції  
23 листопада 2022 р.*