

УДК 657.471:640.41

DOI: <https://doi.org/10.37734/2409-6873-2024-3-6>

## ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ СТРАТЕГІЧНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВ ГОТЕЛЬНО-РЕСТОРАННОГО БІЗНЕСУ НА ОСНОВІ КОНЦЕПЦІЇ КОНТРОЛІНГУ

**Р. С. ШУЛЛА**кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри обліку та аудиту;**М. М. ПОПИК**кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри туристичної інфраструктури  
та готельно-ресторанного господарства;**В. В. ЗЕЛІЧ**кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри кафедра бізнес-адміністрування,  
маркетингу та менеджменту,  
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»

**Анотація.** Метою дослідження є розробка науково-практичних рекомендацій щодо забезпечення стратегічного менеджменту релевантною інформацією на основі концепції контролінгу. **Методика дослідження** включає загальнонаукові методи такі як індукції, дедукції, класифікації, порівняння, системний аналіз, а також специфічні методи такі як фінансове моделювання, фінансовий аналіз та ін. **Результатами дослідження** стала розробка системи інформаційно-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту релевантною інформацією на основі контролінгу, яка враховує організаційно-технологічні особливості господарської діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу. **Практична значущість проведеного дослідження** полягає у можливості застосування запропонованих методичних підходів контролінгу при стратегічному плануванні асортиментної політики підприємств готельно-ресторанного бізнесу, що дозволить підвищити ефективність управлінських рішень щодо селекції і оптимізації асортименту надаваних послуг розміщення. В статті досліджується проблема підвищення ефективності стратегічного менеджменту підприємств готельно-ресторанного бізнесу на основі концепції контролінгу. Обґрунтовано, що основними чинниками необхідності впровадження в практику бізнес-діяльності систем стратегічного менеджменту стали зростання динаміки та невизначеності зовнішнього середовища, а також посилення конкуренції на ринках. Обґрунтовано, що дієвість інструментів стратегічного управління не є достатньою, якщо на підприємстві відсутня відповідна система інформаційно-аналітичного забезпечення менеджменту релевантною інформацією. Доведено, що перспективним напрямом підвищення ефективності стратегічного менеджменту на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу є впровадження в організаційну структуру служби контролінгу, на яку б поклалися завдання інформаційно-аналітичної підтримки процесу управління. При цьому ключовим інструментом контролінгу виступає система управлінського обліку, організована відповідно до інформаційних потреб управління. В статті проведено порівняльний аналіз інформативності традиційної для вітчизняної практики системи обліку фінансових результатів відповідно до національних П(С)БО та системи обліку фінансових результатів в рамках концепції контролінгу. Виявлено, що для інформаційно-аналітичної підтримки стратегічних управлінських рішень щодо виробничої програми на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу доцільно застосовувати аналітичні показники контролінгу, які базуються на даних про маржинальну собівартість та маржинальний прибуток послуг розміщення.

**Ключові слова:** контролінг, стратегічний менеджмент, управлінські рішення, готельно-ресторанний бізнес, інформаційно-аналітичне забезпечення, маржинальний прибуток, рентабельність продажу.

**Постановка проблеми у загальному вигляді та зв'язок із найважливішими науковими чи практичними завданнями.** Стратегічний менеджмент бере початок свого розвитку з середини минулого століття, коли в практиці діяльності компаній в західних країнах з розвинутою ринковою економікою (США, Великобританія, ФРН

та ін.) в зв'язку із зростанням динаміки та невизначеності зовнішнього середовища, посиленням конкуренції виникла об'єктивна необхідність розширення горизонту планування і впровадження відповідних управлінських інструментів (стратегічного планування, контролю, мотивування) [7]. В країнах колишнього соціалістичного табору

стратегічний менеджмент почав впроваджуватися і набув свого активного поширення в практиці бізнес-діяльності тільки з початку 90-х років минулого століття з переходом від командно-адміністративної до ринкової моделі розвитку економіки.

Але практика бізнесу засвідчує, що дієвість інструментів стратегічного управління не є достатньою, якщо на підприємстві відсутня відповідна система інформаційно-аналітичного забезпечення менеджменту релевантною інформацією [2]. В зарубіжній економічній науці така система позначається різними термінами: в англосаксонському науковому просторі для цього використовується термін «управлінський облік» (англ. Management Accounting), а в німецькомовних країнах – «контролінг» (нім. Controlling) [7; 12]. Оскільки термін «облік» у вітчизняній науці традиційно використовується для позначення функціональних, інституціональних та інструментальних аспектів системи інформаційно-аналітичного забезпечення зацікавлених користувачів, насамперед, кількісною інформацією, то більш доцільним для використання у вітчизняній науці є, на нашу думку, термін «контролінг»: концепція контролінгу не обмежується генеруванням тільки кількісної інформації, а передбачає генерування також і інформації якісного характеру, яка є необхідною для системи стратегічного управління на підприємстві [2]. Не вдаючись у більш глибоку дискусію щодо відмінностей між управлінським обліком та контролінгом, сконцентруємо основну увагу в даній статті на дослідженні функціональних та інструментальних аспектів стратегічного контролінгу як інструменту підвищення ефективності стратегічного управління на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** У фаховій літературі проблеми стратегічного менеджменту та контролінгу (управлінського обліку) досліджуються у наукових працях таких зарубіжних та вітчизняних вчених як Г. Мінцберг [2], Д. Хан [7], Ф. Бутинець та ін. [2].

Проблеми обліково-аналітичного забезпечення системи менеджменту релевантною інформацією для управління витратами та прибутком досліджується в наукових працях таких вітчизняних вчених як Ю. Маначинської [4], В. Попович та ін. [5].

Проте більш глибокого більш глибокого дослідження потребує проблема інформаційно-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємств готельно-ресторанного бізнесу, базуючись на сучасних методичних підходах концепції контролінгу.

**Формування цілей статті (постановка завдання).** Основною ціллю статті є розробка

науково-практичних рекомендацій щодо забезпечення стратегічного менеджменту релевантною інформацією на основі концепції контролінгу. Для досягнення поставленої цілі в рамках статті авторами застосовувалися такі методи як індукції, дедукції, класифікації, порівняння, моделювання та ін.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Перш ніж приступити до висвітлення функцій і ролі контролінгу в стратегічному менеджменті, доцільно, на нашу думку, чітко визначити саме поняття «стратегічного менеджменту».

Як і будь-яке явище реального світу такий феномен практики бізнесу як менеджмент характеризується багатьма аспектами (вимірами). Відповідно, декомпозиція системи менеджменту на складові елементи є можливою на основі багатьох критеріїв:

- ієрархічний рівень (стратегічний, тактичний та оперативний менеджмент);
- бізнес-функції (менеджмент виробництва, менеджмент збуту/маркетинг, логістичний менеджмент, інвестиційний менеджмент та ін.);
- об'єктний критерій (продуктовий менеджмент, регіональний менеджмент) та ін. [1; 3; 7; 10; 11].

Для цілей даної статті релевантним є, насамперед, перший критерій. Відповідно до ієрархічного критерію у фаховій літературі частина науковців виділяють три ієрархічні рівні в системі менеджменту (стратегічний, тактичний та оперативний менеджмент) [1; 3]. Натомість такі відомі німецькі вчені як Д. Хан [7] та Х. Хугенберг [8] виділяють тільки два ієрархічні рівні в системі менеджменту (стратегічний та оперативний). Схиляючись до думки останніх, можна навести таку систему критеріїв, які дозволяють охарактеризувати відмінність між оперативним та стратегічним менеджментом підприємства (табл. 1).

Необхідно зазначити, що стратегічний та оперативний менеджмент не є автономними системами, а є цілісною системою, в якій стратегічні управлінські рішення створюють рамкові умови для оперативного менеджменту і реалізації поточних планів.

Діяльність менеджерів полягає, насамперед, у прийнятті управлінських рішень та забезпеченні їх виконання. При цьому в ринкових умовах господарювання ефективний менеджмент неможливий без інформаційно-аналітичного забезпечення всього управлінського циклу релевантною інформацією. Таку інформацію для системи менеджменту на зарубіжних підприємствах генерують служби контролінгу (управлінського обліку) [2; 7; 9; 11; 12].

Таблиця 1

## Порівняльна характеристика стратегічного та оперативного менеджменту

Ознака	Стратегічний менеджмент	Оперативний менеджмент
Генеральне спрямування системи менеджменту	Вживання і розвиток компанії на довгостроковий період	Оптимальне використання наявних ресурсів в оперативному періоді
Цільові установки для системи менеджменту	Досягнення необхідного рівня потенціалу прибутковості (економічний потенціал) підприємства	Досягнення необхідного рівня прибутку, ліквідності, рентабельності, продуктивності
Основна орієнтація системи менеджменту	Насамперед, на зовнішнє середовище	Насамперед, на внутрішнє середовище
Тип використовуваної інформації в системі менеджменту	Насамперед, інформація якісного характеру(щодо ринкових загроз та можливостей, сильних та слабких сторін підприємства)	Насамперед, інформація кількісного характеру(про витрати та доходи, грошові надходження та видатки, активи та капітал підприємства)
Середовище походження інформації для системи менеджменту	Насамперед, зовнішнє середовище	Насамперед, внутрішнє середовище

Джерело: розроблено авторами на основі аналізу [7]

Тлумачення контролінгу як функціонального напрямку управлінської діяльності було запозичене на пострадянському просторі та у вітчизняній науці із німецькомовного наукового простору [2; 7; 11; 12]. Натомість в англосаксонському науковому просторі цей термін використовується для позначення однієї з фаз управлінського циклу [7]. Тому в подальшому при аналізі першоджерел інформації звернемо основну увагу на німецькомовну фахову літературу в сфері контролінгу.

У німецькомовній фаховій літературі на сьогодні існує широкий спектр визначень контролінгу. Наведемо приклад основних визначень.

Німецький вчений Д. Хан визначає контролінг як інформаційне забезпечення управління, орієнтованого на досягнення економічних результатів [7]. Згідно визначення Д. Хана завдання контролінгу полягає направленні всієї сукупності управлінських рішень та дій на підприємстві на досягнення економічних результатів, базуючись на відповідній системі підготовки управлінської інформації.

В інформаційному забезпеченні основну ціль контролінгу вбачає і інший відомий німецький вчений Т. Райхманн: «Контролінг – це цілеспрямована підтримка функцій управління, яка направлена на системний збір та обробку інформації для цілей планування, координації та контролю; це впорядкована система, що спирається на облікову систему та систему фіксації первинних даних, яка покликана покращити якість прийняття рішень на всіх ієрархічних рівнях управління» [11; 12].

На відміну від зарубіжної теорії та практики в Україні та більшості країн соціалістичного табору по сьогоднішній день спостерігається жорсткий інституційний (організаційний) поділ функцій генерування ретроспективної та

планової (прогностичної) інформації: облікова служба підприємства генерує ретроспективну інформацію, а плановий відділ займається генеруванням для системи менеджменту планової та прогностичної інформації [2]. Натомість такий підхід не є характерним для зарубіжного бізнесу: на зарубіжних підприємствах відбувається тісна інтеграція функцій генерування вартісної інформації ретроспективного та планового (прогностичного) характеру в рамках служби контролінгу, що сприяє більш високій узгодженості, гнучкості та ефективності такої системи інформаційного забезпечення менеджменту [7; 9; 11; 12]. В більш наглядній формі відмінність між зарубіжною та вітчизняною формою організації системи інформаційного забезпечення наводиться на рис. 1.

Як можна побачити з рис. 1, процес управління є неможливим без постійного забезпечення управлінського циклу релевантною інформацією, яка може стосуватися майбутнього (прогностична, планова інформація) або минулого (інформація про нормативні показники для фактичного обсягу діяльності, фактичні показники та контрольна-аналітична інформація).

Як вже було зазначено вище, зміст інформації для стратегічного та оперативного управління відрізняється: для стратегічного управління поряд із кількісними (вартісними) показниками необхідною є також інформація якісного характеру, оскільки в стратегічному менеджменті ціллю діяльності підприємства виступає економічний потенціал, який може бути охарактеризований, насамперед, на основі якісної інформації про конкурентні переваги підприємства та наявні ринкові можливості.

Таким чином, місце контролінгу в системі менеджменту в наглядній формі може бути відображено так (рис. 2).



Рис. 1. Порівняльний моделей організації системи інформаційного забезпечення менеджменту в Україні та ФРН

Джерело: розроблено авторами на основі аналізу [2; 7; 9; 11; 12]

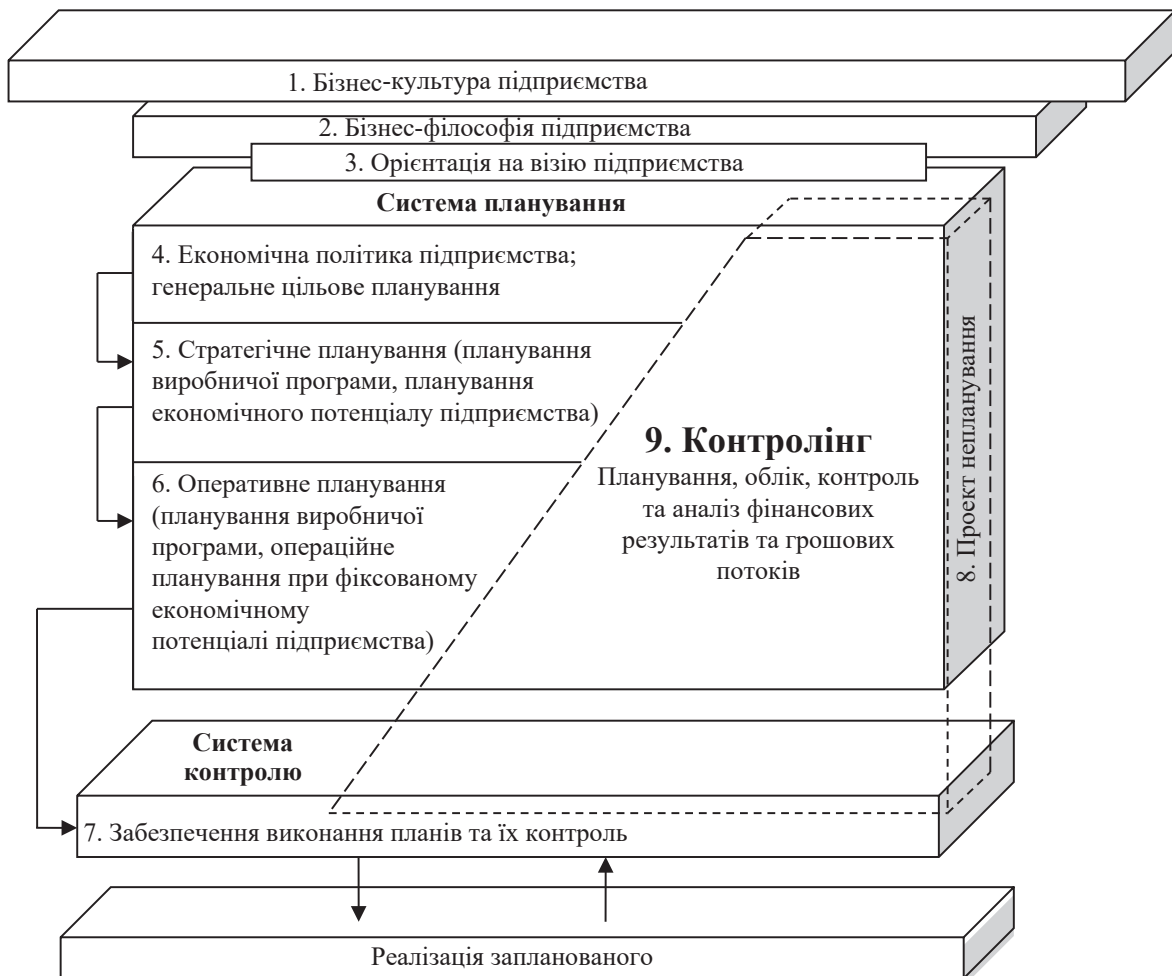


Рис. 2. Концептуальна характеристика контролінгу за Д. Ханом

Джерело: розроблено авторами з незначними змінами на основі аналізу [7]

Як видно з рис. 2, у функціональному аспекті контролінг інтерпретується як складовий елемент системи менеджменту: він пронизує такі функції управління як планування та контроль. При цьому контролінг не заміщає в повній мірі систему управління, а включає тільки частину управлінських функцій, пов'язаних із підготовкою планової (прогностичної), фактичної (ретроспективної) та контрольно-аналітичної інформації (інформація про відхилення) для системи менеджменту.

За рахунок концентрації процесів підготовки релевантної інформації в рамках функції контролінгу виникає ефект більш тісної інтеграції методичного інструментарію систем планування, обліку, контролю та аналізу. А це, в свою чергу, створює передумови для більш якісної підтримки менеджменту на базі комплексної інформаційної системи, що дозволяє досягати оптимальних стратегічних та оперативних результатів компанії.

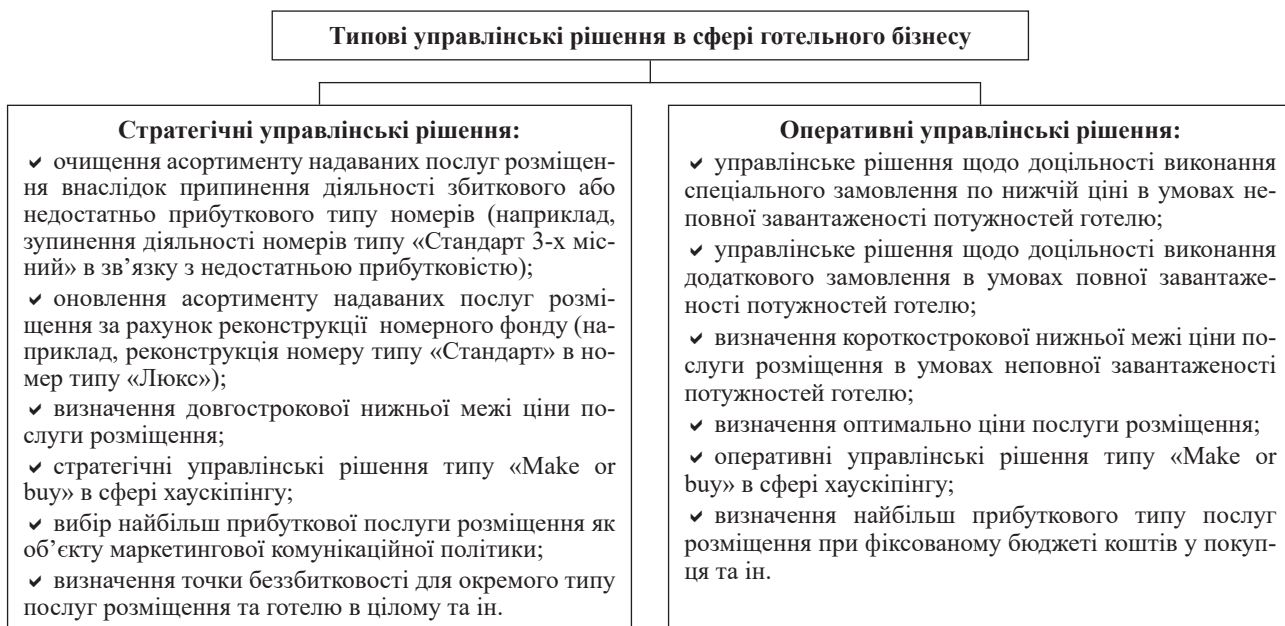
З рис. 2 чітко видно, що контролінг базується, в основному, на системі планово-контрольних розрахунків вартісних параметрів господарського процесу. На нашу думку, доцільним би було не обмежувати концепцію контролінгу інформаційним забезпеченням менеджменту лише вартісною інформацією: в планово-контрольному циклі для цілей стратегічного менеджменту може і повинна оброблятися також і інформація якісного характеру.

Отже, можна констатувати наступне: концепція контролінгу представляє собою таку форму організації системи управління, коли функції планування, обліку, контролю та аналізу закріплюються за певною організаційною одиницею, що дозволяє забезпечити новий, більш якісний рівень

функціонування системи управління в цілому. При цьому операційне планування (субстантивне планування), прийняття управлінських рішень в рамках формування планів, оцінка відхилень та прийняття коригувальних управлінських рішень залишаються прерогативою менеджменту. Натомість контролери здійснюють проєкцію операційних планів на стратегічні та оперативні цілі підприємства, здійснюють облік фактично досягнутих результатів, здійснюють порівняння якісних параметрів бізнесу (порівняння планового та фактичного рівня економічного потенціалу), проводять контрольно-аналітичні розрахунки вартісних параметрів господарського процесу (доходів, витрат, прибутку) та виявляють, таким чином, відхилення.

Як було показано на основі даних таблиці 1, основна відмінність між стратегічним та оперативним менеджментом полягає, насамперед, у тому, що стратегічне управління направлене на структурні зміни в господарському процесі, а оперативне управління орієнтоване на оптимізацію фінансових результатів в рамках заданої структури бізнесу. Найбільш наглядним порівнянням двох підсистем менеджменту є при характеристиці основних типів управлінських рішень, які приймаються менеджерами в процесі стратегічного та оперативного управління. На рисунку 3 на прикладі сфери готельного бізнесу наводиться приклад типових стратегічних та оперативних управлінських рішень, які приймаються менеджерами відповідних ієрархічних рівнів (рис. 3).

Продемонструємо на прикладі конкретного управлінського рішення в сфері готельно-ресторанного бізнесу, яким чином система контролінгу



**Рис. 3. Типові оперативні та стратегічні управлінські рішення в сфері готельного бізнесу**

Джерело: розроблено авторами

на основі релевантної інформації може підвищити якість управління і, таким чином, прибутковість готельного бізнесу на довгострокову перспективу.

Регулярним стратегічним управлінським рішенням, яке приймається на основі перманентного моніторингу прибутковості виробничої програми готелю (асортименту вироблюваних послуг розміщення), є рішення щодо селекції та вилучення з ринку недостатньо прибуткових (рентабельних) послуг розміщення. Для цього проводиться ретроспективний аналіз прибутковості послуг розміщення в розрізі типів номерів. В таблиці 2 наводиться приклад аналізу прибутковості виробничої програми одного з готелів Закарпатської області (в зв'язку з конфіденційним характером аналітичної інформації назву підприємства змінено).

На ТОВ «Г» такий аналіз проводиться регулярно з метою виявлення довгострокового тренду прибутковості окремих типів номерів, які і є генераторами прибутку в рамках готельного напрямку бізнесу. При цьому кожен окремий тип номерів можна вважати окремим унікальним продуктом, який має власний специфічний інтер'єр (від дорожого до найбільш дешевого), характери-

зується різною частотою споживання внутрішніх послуг хаускіпінгу (від щоденного прибирання до прибирання номеру раз в 3 дні). Отже, кожен окремий тип номерів характеризується специфічним ресурсним споживанням, що обумовлює різний рівень собівартості надаваних послуг розміщення і, відповідно, різну реалізаційну ціну. Таким чином, аналогічно до промислових підприємств підприємства індустрії гостинності можуть наповняти новими послугами або очищати від старих послуг власну виробничу програму.

На досліджуваному підприємстві на сьогоднішній день встановлено нормативну величину для показника рентабельності продажу на рівні 40 %, яку має забезпечувати кожен тип номерів. Звичайно, ж таку нормативну рентабельність менеджменту забезпечити непросто, оскільки рентабельність окремого типу номерів в значній мірі залежить також і від неконтрольованих факторів зовнішнього середовища: з однієї сторони від рівня конкуренції, рівня платоспроможного попиту, форсмажорних обставин воєнного часу та інших неконтрольованих факторів, які обмежують показник доходності, а з іншої сторони – від інфляційних процесів, девальваційних процесів, дефі-

Таблиця 2

## Аналіз прибутковості номерного фонду ТОВ «Г» за 2020–2023 рр. на основі показника валового прибутку

Показники, тис.грн./рік	Асортимент послуг розміщення				
	Послуга розміщення у номерах типу Стандарт (мансардний)	Послуга розміщення у номерах типу Стандарт	Послуга розміщення у номерах типу Півлюкс	Послуга розміщення у номерах типу Люкс	Послуга розміщення у номерах типу Покращений Сімейний Люкс
<b>Показники за 2023 р.</b>					
Чистий дохід від надання послуг	995,2	2048,9	702,5	1756,2	351,2
Повна виробнича собівартість реалізованих послуг	628,4	1164,7	252,7	656,9	114,2
<b>Валовий прибуток/збиток в розрізі послуг розміщення</b>	<b>366,7</b>	<b>884,2</b>	<b>449,8</b>	<b>1099,3</b>	<b>237,0</b>
<b>Рентабельність продажу за валовим прибутком, в %</b>	<b>36,9</b>	<b>43,2</b>	<b>64,0</b>	<b>62,6</b>	<b>67,5</b>
<b>Показники за 2022 р.</b>					
Чистий дохід від надання послуг	742,2	1528,1	523,9	1309,8	262,0
Повна виробнича собівартість реалізованих послуг	618,8	1144,9	249,4	648,4	113,0
<b>Валовий прибуток/збиток в розрізі послуг розміщення</b>	<b>123,4</b>	<b>383,2</b>	<b>274,5</b>	<b>661,4</b>	<b>149,0</b>
<b>Рентабельність продажу за валовим прибутком, в %</b>	<b>16,6</b>	<b>25,1</b>	<b>52,4</b>	<b>50,5</b>	<b>56,9</b>
<b>Показники за 2021 р.</b>					
Чистий дохід від надання послуг	1008,2	2075,8	711,7	1779,2	355,8
Повна виробнича собівартість реалізованих послуг	753,0	1367,0	311,5	809,8	144,4
<b>Валовий прибуток/збиток в розрізі послуг розміщення</b>	<b>255,3</b>	<b>708,8</b>	<b>400,2</b>	<b>969,4</b>	<b>211,4</b>
<b>Рентабельність продажу за валовим прибутком, в %</b>	<b>25,3</b>	<b>34,1</b>	<b>56,2</b>	<b>54,5</b>	<b>59,4</b>
<b>Показники за 2020 р.</b>					
Чистий дохід від надання послуг	623,1	1282,8	439,8	1099,6	219,9
Повна виробнича собівартість реалізованих послуг	541,9	1008,3	216,6	563,2	97,4
<b>Валовий прибуток/збиток в розрізі послуг розміщення</b>	<b>81,2</b>	<b>274,5</b>	<b>223,2</b>	<b>536,4</b>	<b>122,5</b>
<b>Рентабельність продажу за валовим прибутком, в %</b>	<b>13,0</b>	<b>21,4</b>	<b>50,7</b>	<b>48,8</b>	<b>55,7</b>

Джерело: сформовано авторами на основі даних внутрішньої звітності підприємства

циту кадрів та інших факторів, які чинять негативний тиск на собівартості послуг розміщення. Тому згідно внутрішніх інструкцій ТОВ «Г» при довгостроковому негативному тренді і негативному прогнозі розвитку показника рентабельності окремого типу номерів на середньострокову перспективу менеджер готельного напряму бізнесу зобов'язаний подати на розгляд топ-менеджменту підприємства інвестиційний проект щодо реконструкції «проблемного» типу номерів з детальним часовим графіком такої реконструкції.

Орієнтація на показник рентабельності продажу є цілком виправданою, оскільки ринок збуту для підприємства лімітований обсягом платоспроможного попиту в його абсолютному вимірі (ємність ринку). Так, наприклад, якщо ємність регіонального ринку для послуг розміщення оцінюється в 100 млн грн/рік і ТОВ «Г» контролює 5 % ринку (5 млн грн/рік чистого доходу), то контрольовану частку ринку підприємству доцільно наповнити продуктами (послугами розміщення) з найвищим рівнем показника рентабельності продажу (наприклад, із 5 млн. грн. чистого доходу від продажу при 50 %-ній рента-

бельності продажу зароблений валовий прибуток складе 2,5 млн. грн./рік, а при 25 %-ій рентабельності – тільки 1,25 млн грн/рік).

В наглядній формі стратегічні цілі діяльності підприємства на ринку представлено на рис. 4.

Як бачимо з даних таблиці 2, показник рентабельності продажу має недостатній рівень, насамперед, для послуги розміщення в номерах типу «Стандарт» (мансардний): якщо очікуваний коридор поведінки показника рентабельності не забезпечує досягнення нормативного значення, то доцільно ініціювати процес розробки інвестиційного проекту з реконструкції «проблемного» типу номерів. На основі наведеного вище показника рентабельності продажу за валовим прибутком менеджмент готелю буде схильний до ухвалення рішення щодо призупинення діяльності низькорентабельного типу номерів і їх реконструкцію.

Натомість в таблиці 3 наводиться альтернативний критерій рентабельності, який часто використовується в практиці службами контролінгу на зарубіжних підприємствах – критерій рентабельності, обчислений на основі маржинального прибутку.

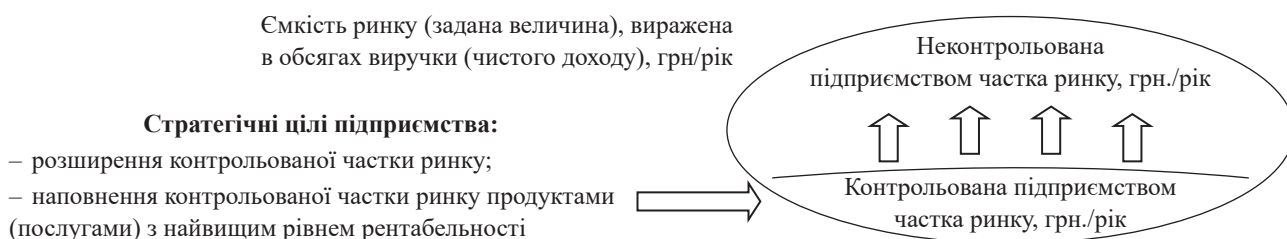


Рис. 4. Стратегічні цілі діяльності підприємства на ринку

Джерело: розроблено авторами

Таблиця 3

**Аналіз прибутковості позицій номерного фонду ТОВ «Г» за 2020–2023 рр. на основі показника маржинального прибутку**

Показники, тис.грн/рік	Асортимент послуг розміщення				
	Послуга розміщення у номерах типу Стандарт (мансардний)	Послуга розміщення у номерах типу Стандарт	Послуга розміщення у номерах типу Швлюкс	Послуга розміщення у номерах типу Люкс	Послуга розміщення у номерах типу Сімейний Люкс
1	2	3	4	5	6
<b>Показники за 2023 р.</b>					
Чистий дохід від надання послуг	995,16	2048,87	702,47	1756,17	351,23
Маржинальна виробнича собівартість реалізованих послуг	289,72	487,25	131,69	342,39	65,85
<b>Маржинальний прибуток/збиток в розрізі послуг розміщення</b>	<b>705,45</b>	<b>1561,61</b>	<b>570,78</b>	<b>1413,78</b>	<b>285,39</b>
<b>Рентабельність продажу за маржинальним прибутком, в %</b>	<b>70,89</b>	<b>76,22</b>	<b>81,25</b>	<b>80,50</b>	<b>81,25</b>
<b>Показники за 2022 р.</b>					
Чистий дохід від надання послуг	742,21	1528,08	523,91	1309,78	261,96
Маржинальна виробнича собівартість реалізованих послуг	291,38	490,05	132,44	344,36	66,22
<b>Маржинальний прибуток/збиток в розрізі послуг розміщення</b>	<b>450,83</b>	<b>1038,03</b>	<b>391,47</b>	<b>965,42</b>	<b>195,73</b>
<b>Рентабельність продажу за маржинальним прибутком, в %</b>	<b>60,74</b>	<b>67,93</b>	<b>74,72</b>	<b>73,71</b>	<b>74,72</b>

Продовження табл. 3

1	2	3	4	5	6
<b>Показники за 2021 р.</b>					
Чистий дохід від надання послуг	1008,24	2075,79	711,70	1779,25	355,85
Маржинальна виробнича собівартість реалізованих послуг	436,85	734,71	198,57	516,28	99,28
<b>Маржинальний прибуток/збиток в розрізі послуг розміщення</b>	<b>571,39</b>	<b>1341,08</b>	<b>513,13</b>	<b>1262,97</b>	<b>256,56</b>
<b>Рентабельність продажу за маржинальним прибутком, в %</b>	<b>56,67</b>	<b>64,61</b>	<b>72,10</b>	<b>70,98</b>	<b>72,10</b>
<b>Показники за 2020 р.</b>					
Чистий дохід від надання послуг	623,08	1282,82	439,82	1099,56	219,91
Маржинальна виробнича собівартість реалізованих послуг	237,04	398,66	107,75	280,14	53,87
<b>Маржинальний прибуток/збиток в розрізі послуг розміщення</b>	<b>386,04</b>	<b>884,16</b>	<b>332,08</b>	<b>819,42</b>	<b>166,04</b>
<b>Рентабельність продажу за маржинальним прибутком, в %</b>	<b>61,96</b>	<b>68,92</b>	<b>75,50</b>	<b>74,52</b>	<b>75,50</b>

Джерело: сформовано авторами на основі даних внутрішньої звітності підприємства

На основі даних таблиці 2 згідно критерію рентабельності продажу за валовим прибутком послуга розміщення в готельних номерах типу «Стандарт» (мансардний) як низькорентабельна підлягала вилученню із асортименту, але згідно альтернативного критерію рентабельності продажу за маржинальним прибутком (табл. 3) дана послуга має достатній рівень рентабельності, співставний з рештою більш прибуткових типів номерів. В цій ситуації, очевидно, у менеджменту підприємства виникає справедливе питання: котрий із альтернативних критеріїв оцінки управлінських альтернатив (виробляти або не виробляти низькорентабельну послугу розміщення) є релевантним, адже при різних критеріях буде прийнято різне управлінське рішення (рис. 5).

Проблема більшості вітчизняних підприємств, на нашу думку, полягає в тому, що по сьогоднішній день інформаційно-аналітична підтримка менеджменту підприємств відбувається на базі інформації традиційної облікової системи, в рамках якої відповідно до законодавчих вимог формується і фіксується в обліку показник валового при-

бутку. При цьому зазначений показник з метою мінімізації обсягу облікових і обчислювальних робіт підприємства використовують як при формуванні публічної фінансової звітності, так і в якості критерію для прийняття управлінських рішень. Натомість, як зауважує німецький вчений Д. Хан, в практиці діяльності німецьких компаній служби контролінгу, переважно, не спираються на систему економічних показників фінансового обліку та публічної фінансової звітності, а системно ведуть паралельний управлінський облік і обчислюють релевантні для цілей управління економічні показники [7].

«Дефектність» показника валового прибутку і обчисленого на його основі показника рентабельності продажу полягає, на нашу думку, в наступному:

- проблемним з точки зору цілей управління компонентом показника валового прибутку є виробнича собівартість продукції (послуг);
- показник рентабельності продажу за валовим прибутком залежить від ступені завантаженості потужностей номерного фонду, а тому обчислення на його основі суми валового при-

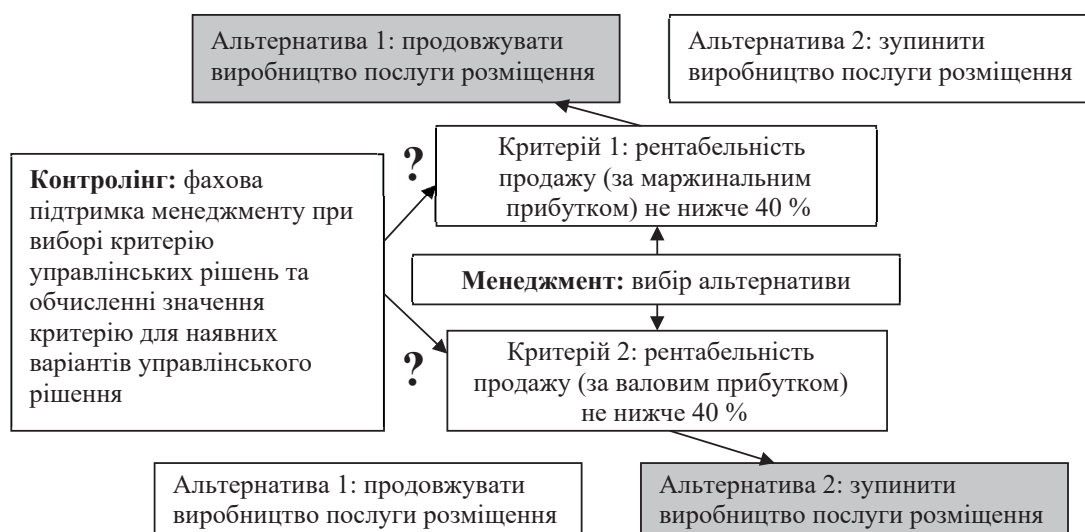


Рис. 5. Роль контролінгу у процесі вибору критеріїв управлінського рішення

Джерело: розроблено авторами



бутку для будь-якого іншого (відмінного) обсягу діяльності даватиме суттєву прогностичну похибку величини фінансового результату;

– постійні виробничі витрати, які включаються в собівартість послуги розміщення, на підприємствах індустрії гостинності є, переважно, безповоротними витратами у вигляді прямолінійної амортизації основних засобів та інших необоротних активів (наприклад, амортизація інвестиційних видатків, які були вкладені в будівництво готелю, ремонтні роботи та оснащення номерів);

– безповоротні витрати априорі є нерелевантним при прийнятті управлінських рішень.

**Висновки із зазначених проблем і перспективи подальших досліджень в поданому напрямі.** В практиці бізнес-діяльності зарубіжних країн формування інформації для цілей управління покладається на окремий адміністративний підрозділ – службу контролінгу, яка організовує і використовує систему управлінського обліку при генеруванні релевантної інформації для стратегічного та оперативного менеджменту. Організація і експлуатація спеціальної інформаційно-аналітичної системи обліку, яка відповідає вимогам і інформаційним потребам управління, дозволяє

підвищити ефективність прийнятих управлінських рішень і, таким чином, має позитивний вплив на довгострокову прибутковість підприємства. В рамках концепції контролінгу важливі стратегічні управлінські рішення щодо структурних змін в асортименті продукції (послуг) приймаються на основі показника маржинального прибутку та відповідного показника рентабельності продажу, оскільки зазначені показники не містять в методиці свого обчислення дефектних з точки зору управління елементів. При цьому фахова підтримка менеджменту зі сторони служби контролінгу при підборі релевантних критеріїв управлінського рішення дозволяє підвищити якість управління за рахунок раціоналізації процесу оцінки управлінських альтернатив.

Але подальших досліджень на підприємствах індустрії гостинності потребує проблема інформаційно-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту не тільки вартісною інформацією (доходи, витрати, прибуток), але і інформацією якісного характеру, яка б виражала конкурентні переваги і ринкові можливості, що є важливим для управління економічним потенціалом підприємства.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Басій Н. Ф. Стратегічний маркетинг: навчальний посібник. Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. 456 с.
2. Бутинець Ф. Ф., Давидюк Т. В., Малюга Н. М., Чижевська Л. В. Бухгалтерський управлінський облік. Житомир : ПП «Рута», 2002. 480 с.
3. Длігач А. О. Стратегічне маркетингове управління : монографія. Київ : Алерта, 2012. 272 с.
4. Маначинська Ю. А. Облік витрат на виробництво готельного продукту. *Вісник соціально-економічних досліджень. Збірник наукових праць*. 2010. Вип. 38. С. 313–320.
5. 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.
6. Andrews, K. *The Concept of Strategy*, 3. Aufl., Homewood, 1987.
7. Hahn D. PuK, *Controllingkonzepte: Planung und Kontrolle, Planungs- und Kontrollsysteme, Planungs- und Kontrollrechnung*, 5. überarb. und erw. Aufl. Wiesbaden: Gabler, 1996, 1273 S.
8. Hungenberg H. *Strategisches Management in Unternehmen: Ziele – Prozesse – Verfahren*. 8. aktualisierte Auflage. Wiesbaden: Springer Fachmedien, 2014, 585 S.
9. Kilger W. *Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung*. 9 Aufl. Wiesbaden: Gabler, 1988, 580 S.
10. Mintzberg, H.: *Patterns in Strategy Formation*, in: *Management Science*, 24. Jg. 1978, Nr. 9, S. 44 ff.
11. Reichmann, T.: *Strategisches und operatives Kosten- und Erfolgsmanagement und -controlling*. in: *Controlling*, Heft 1, 1996.
12. Reichmann, T.: *Controlling mit Kennzahlen und Management-Tools*, 7. Aufl., München, 2006.

## REFERENCES

1. Basii, N. F. (2011). *Stratehichniy marketynh: navchalnyi posibnyk*. [Strategic marketing: a study guide]. Lviv: Vydavnytstvo Lvivskoi komertsii noi akademii [in Ukrainian].
2. Butynets, F. F., Davydiuk, T. V., Maliuha, N. M., Chyzhevska, L. V. (2002). *Bukhhalterskyi upravlinskyi oblik* [Management accounting.]. Zhytomyr: PP «Ruta» [in Ukrainian].
3. Dliach, A. O. (2012). *Stratehichne marketynhove upravlinnia: monohrafiia* [Strategic marketing management: monograph]. K.: Alerta [in Ukrainian].
4. Manachynska, Yu. A. (2010). *Oblik vytrat na vyrobnytstvo hotelnoho produktu* [Cost accounting for hotel product production]. *Visnyk sotsialno-ekonomichnykh doslidzhen. Zbirnyk naukovykh prats* [in Ukrainian].
5. Popovych, V. I. (2009). *Rozrobka modeli upravlinskoho obliku na pidpriemstvakh hotelnoho biznesu* [Development of a management accounting model at hotel business enterprises]. Extended abstract of candidate's thesis. [in Ukrainian].
6. Andrews, K. (1987). *The Concept of Strategy*, 3. Aufl., Homewood.

7. Hahn, D. PuK. (1996). Controllingkonzepte: Planung und Kontrolle, Planungs- und Kontrollsysteme, Planungs- und Kontrollrechnung. 5. überarb. und erw. Aufl. Wiesbaden: Gabler.
8. Hungenberg H. (2014). Strategisches Management in Unternehmen: Ziele – Prozesse – Verfahren. 8. aktualisierte Auflage. Wiesbaden: Springer Fachmedien.
9. Kilger, W. (1988). Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung. 9 Aufl. Wiesbaden: Gabler.
10. Mintzberg, H. (1978). Patterns in Strategy Formation, in: Management Science.
11. Reichmann, T. (1996). Strategisches und operatives Kosten- und Erfolgsmanagement und -controlling. in: Controlling, Heft 1.
12. Reichmann, T. (2006). Controlling mit Kennzahlen und Management-Tools, 7. Aufl., München.

**Roman Shulla, Mariana Popyk, Victoria Zelich, Uzhhorod National University. Increasing the efficiency of strategic management of hotel and restaurant business enterprises based on the concept of controlling.**

**Annotation.** The purpose of the study is to develop scientific and practical recommendations for providing strategic management with relevant information based on the concept of controlling. **Research methodology** includes general scientific methods such as induction, deduction, classification, comparison, system analysis, as well as specific methods such as financial modeling, financial analysis, etc. **Findings:** the development of a system of information and analytical support for strategic management with relevant information based on controlling, which takes into account the organizational and technological features of the economic activity of enterprises of the hotel and restaurant business. **The practical value** of the conducted research lies in the possibility of applying the proposed methodical approaches of controlling in the strategic planning of the assortment policy of hotel and restaurant business enterprises, which will increase the effectiveness of management decisions regarding the selection and optimization of the assortment of provided accommodation services. The article examines the problem of increasing the efficiency of strategic management of hotel and restaurant business enterprises based on the concept of controlling. It is substantiated that the main factors of the need to implement strategic management systems into the practice of business activity are the growth of dynamics and uncertainty of the external environment, as well as increased competition in the markets. It is substantiated that the effectiveness of strategic management tools is not sufficient if the enterprise does not have an appropriate information and analytical system of providing management with relevant information. It has been proven that a promising direction for increasing the effectiveness of strategic management at hotel and restaurant business enterprises is the introduction into the organizational structure the controlling department, which would be entrusted with the tasks of information and analytical support of the management process. At the same time, the key controlling tool is the management accounting system, organized in accordance with the information needs of management. In the article, a comparative analysis of the informativeness of the traditional for domestic practice accounting system of financial results and the accounting system of financial results within the framework of the concept of controlling is carried out. It is found that for informational and analytical support of strategic management decisions regarding the production program at the enterprises of the hotel and restaurant business, it is advisable to use analytical indicators of controlling, which are based on data on the marginal cost and profit margin of accommodation services.

**Keywords:** controlling, strategic management, management decisions, hotel and restaurant business, information and analytical support, profit margin, profitability of sales.