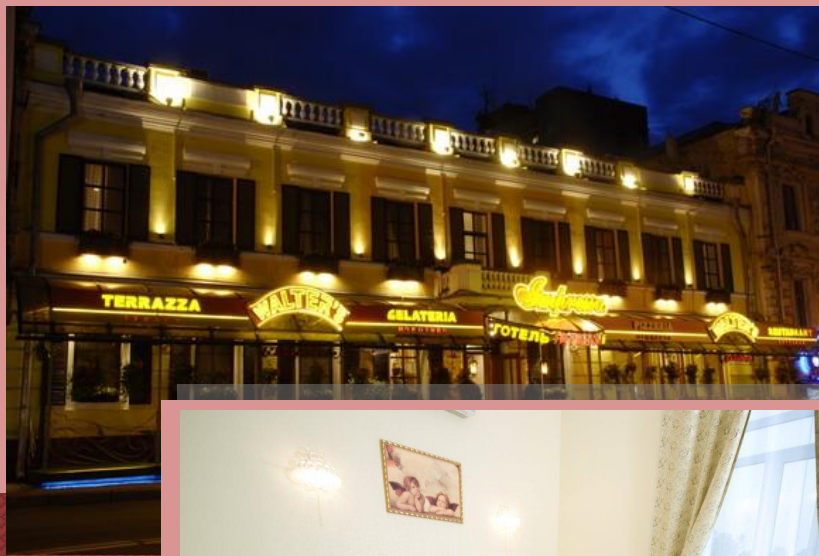


Ю.А. Маначинська



ОБЛІК І АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ У ГОТЕЛЬНОМУ ГОСПОДАРСТВІ





МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ
ЧЕРНІВЕЦЬКИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ ІНСТИТУТ

Ю.А. Маначинська

**ОБЛІК І АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ
В ГОТЕЛЬНОМУ ГОСПОДАРСТВІ**

МОНОГРАФІЯ

Чернівці
2014

ББК 65.052.242.3+65.053
М 14
УДК 657.1:640.41+338.48

Рецензенти:

М.М. Бенько, д-р екон. наук, проф.
(Київський національний торговельно-економічний університет)

М.І. Бондар, д-р екон. наук, проф.
(ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана»)

Я.Д. Крупка, д-р екон. наук, проф.
(Тернопільський національний економічний університет)

Є.В. Мних, д-р екон. наук, проф.
(Київський національний торговельно-економічний університет)

Автор:

Маначинська Юлія Анатоліївна, к.е.н., старший викладач кафедри обліку і аудиту Чернівецького торговельно-економічного інституту Київського національного торговельно-економічного університету.

Маначинська Ю.А.

М 14 Облік і аналіз фінансових результатів в готельному господарстві : монографія / Ю.А. Маначинська. – Ч. : Чернів. торг.-екон. інст. Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. – 423 с.

У монографії обґрунтовано економічну сутність та основні показники оцінки фінансових результатів. Розкриваються особливості діяльності підприємств готельного господарства та їх вплив на організацію обліку і аналізу витрат, доходів і фінансових результатів. Особлива увага приділяється обліку витрат за фазами гостьового циклу (бронювання, приїзд, проживання, обслуговування під час проживання та виїзд) і доходів за зонами дохідності, калькулюванню собівартості готельних послуг. Висвітлено методику перспективного та оперативного аналізу у реалізації цілей управління прибутковістю готельного господарства.

Для науковців, студентів, аспірантів, управлінців та фахівців з обліково-аналітичної роботи різних рівнів на підприємствах готельного господарства.

© Ю.А. Маначинська, 2014
© ЧТЕІ КНТЕУ, 2014

Зміст

Вступ.....	5
------------	---

Розділ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ В УПРАВЛІННІ ФІНАНСОВИМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ ГОТЕЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА

1.1. Змістові характеристики обліково-аналітичного забезпечення системи управління потенціалом прибутковості готельного господарства.....	8
1.2. Особливості надання готельних послуг та їх вплив на побудову обліку і аналізу фінансових результатів.....	21
1.3. Оцінка стану вітчизняного ринку готельних послуг.....	37
1.4. Сутність прибутку підприємств готельного господарства.....	48
1.5. Генезис обліку фінансових результатів в готельному господарстві.....	55

Розділ 2. МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВІД НАДАННЯ ГОТЕЛЬНИХ ПОСЛУГ

2.1. Methodика обліку витрат за фазами гостьового циклу та місцями їх виникнення.....	69
2.2. Організація синтетичного обліку витрат на виробництво готельного продукту.....	79
2.3. Непрямі витрати підприємств готельного господарства.....	90
2.4. Методи калькулювання собівартості готельних послуг та їх вплив на фінансовий результат.....	105
2.5. Децентралізована звітність на підприємствах готельного господарства.....	116

Розділ 3. ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ДОХОДАМИ ГОТЕЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА

3.1. Організація обліку доходів від надання готельних послуг в рамках укладених договорів про співпрацю.....	124
3.2. Документальне відображення операцій з доходами на підприємствах готельного господарства.....	131
3.3. Облік плати за сервісне обслуговування на підприємствах готельного господарства.....	139
3.4. Облік доходів за зонами дохідності та напрямками збуту.....	147
3.5. Відображення інформації про доходи в облікових регістрах та звітності.....	158

Розділ 4. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ В УМОВАХ СПЕКТРАЛЬНОГО ХАРАКТЕРУ ФОРМУВАННЯ ВАРТОСТІ КОМПЛЕКСНОЇ ПОСЛУГИ

- 4.1. Типи готельних тарифів та комплексний характер готельних послуг.....168
- 4.2. Облік фінансових результатів на підприємствах готельного господарства.....176
- 4.3. Сутність спектральних зв'язків при формуванні вартості «пакетної» послуги.....183
- 4.4. Вплив особливостей обліку фінансових результатів на структуру облікових реєстрів готелю.....190
- 4.5. Узагальнення інформації про фінансові результати готелю у звітності.....196

Розділ 5. РОЗВИТОК ПЕРСПЕКТИВНОГО ТА ОПЕРАТИВНОГО АНАЛІЗУ У РЕАЛІЗАЦІЇ ЦІЛЕЙ УПРАВЛІННЯ ПРИБУТКОВІСТЮ ГОТЕЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА

- 5.1. Організація перспективного та оперативного аналізу ефективності основної діяльності готелю206
- 5.2. Аналіз в управлінні оперативною рентабельністю готельних послуг на основі застосування кумулятивних карт.....214
- 5.3. Попереджувальна оцінка негативних змін рентабельності із застосування транспортиру-КУСУМ та усіченої V-маски.....221
- 5.4. Аналітичне забезпечення прийняття управлінських рішень з метою максимізації прибутку від надання місця проживання.....230
- 5.5. Аналіз прогнозу отримання фінансових результатів підприємств готельного господарства.....247

- Додатки.....262**
- Список використаних джерел.....407**

ВСТУП

Поглиблення ринкових перетворень все більше спрямовують розвиток національного готельного господарства в напрямі включення його до глобального готельного бізнесу. З інтеграцією України до світової спільноти постає питання про конкурентоспроможність вітчизняних послуг на внутрішньому та зовнішньому ринках, удосконалення системи обліку та оперативного економічного аналізу фінансових результатів діяльності підприємств готельного господарства.

Незважаючи на великий потенціал розвитку туристичного бізнесу у всіх його проявах – від ділових поїздок до відпочинку, підприємства готельного господарства ще не в повній мірі застосовують ефективні механізми функціонування. За останні 10 років їх діяльність була збитковою, при цьому абсолютний розмір збитку фактично у два рази більший ніж прибутку. Тому значну увагу необхідно приділяти питанням впровадження обґрунтованого перспективного та оперативного аналізу розвитку, залучення інвестицій для створення сприятливого підґрунтя ефективної діяльності вітчизняних підприємств готельного господарства.

На сьогоднішній день для ринку готельних послуг України притаманні такі тенденції: активізація господарської діяльності, пожвавлення туристичних потоків та підвищення ефективності використання місткості готелів; подальше роздержавлення підприємств готельного господарства та збільшення їх присутності на ринку приватного капіталу.

Послуги підприємств готельного господарства можуть мати комплексний характер, тобто крім основної їх складової – надання місця проживання, до вартості проживання можуть бути включені: сніданок, напівпансіон, пансіон, медичний пакет, спортивний пакет, відвідування басейну, фітнес-центру тощо. Комплексна послуга коштує дешевше, ніж придбання всіх включених до неї складових окремо. Це зацікавлює клієнта, а готель, в свою чергу, отримує додаткову вигоду та збільшує кінцевий позитивний фінансовий результат діяльності.

Зміст основної діяльності підприємств готельного господарства обумовлюється характерними рисами готельних послуг. Серед яких можна виділити: одночасність виробництва та споживання; неможливість зберігання; нематеріальний і сезонний характер; залежність від інституціональних та внутрішніх факторів; відносно велика частка постійних витрат; терміновість обслуговування; експорт послуг; поєднання оплатного та безоплатного надання послуг.

Така специфіка діяльності підприємств готельного господарства суттєво впливає на організацію обліку та аналізу витрат, доходів, фінансових результатів і підтверджує необхідність її врахування при вдосконаленні обліково-аналітичного забезпечення управління.

Дослідженню питань, пов'язаних із реалізацією обліково-аналітичних функцій в системі управління витратами, доходами, фінансовими

результатами основної діяльності, присвячені праці таких вітчизняних вчених, як: З. А. Балченко, М. І. Бондаря, Ф. Ф. Бутинця, О. Г. Величко, С. Ф. Голова, С. Я. Король, В. М. Костюченко, Є. В. Мниха, Л. В. Нападовської, М. С. Пушкаря, К. І. Редченка, В. В. Сопка, Т. І. Ткаченко, М. Г. Чумаченка тощо, а також зарубіжних вчених: О. А. Агєєвої, М. І. Баканова, Г. Н. Бургонової, О. Н. Волкової, Н. А. Каморджанової, Т. П. Карпової, В. В. Ковальова, В. Ф. Палія, В. В. Семеніхіна, Я. В. Соколова, Дж. Фостера, Ч. Хорнгрена, В. А. Чернова, М. В. Шаланова та інших. Проте з огляду на специфіку та умови діяльності підприємств готельного господарства проблеми організації та методики обліку і аналізу фінансових результатів потребують окремого обґрунтування у відповідності до потреб управління їх прибутковістю.

Незважаючи на глибоку спеціалізацію обліку і аналізу діяльності підприємств готельного господарства, розгляд кожної проблеми у монографії починається із теоретичного обґрунтування питання, його трактування в економічній літературі, наукової полеміки у вітчизняній практиці. Так, у тексті монографії одержали досить глибоке обґрунтування питання особливостей надання готельних послуг та їх впливу на побудову обліку і аналізу фінансових результатів, організації формування та обліку витрат за місцями їх виникнення та сегментами відповідальності, оцінки методів калькулювання собівартості готельних послуг, обліку доходів за зонами дохідності та фінансових результатів в умовах спектрального характеру створення вартості комплексної послуги. Загальнотеоретичні положення дедуктивно лягли в основу обґрунтування напрямів їх практичної реалізації на підприємствах готельного господарства.

Організаційно-методичні аспекти оперативного аналізу фінансових результатів розкриваються з позиції визначення об'єктів та суб'єктів такого аналізу, попереджувальної оцінки негативних змін рентабельності готельних послуг, організації його проведення на основі кумулятивних карт, які базуються на еталонних значеннях досліджуваних показників або векторі цілі та надають змогу із застосуванням транспортира-КУСУМ і усіченої V-маски здійснювати оцінку рівня їх відхилень від досліджуваних параметрів.

Теоретичне обґрунтування напрямів перспективної оцінки ефективності основної діяльності проведене із врахування системного підходу до обліково-аналітичного забезпечення управління на базі методу ланцюгів Маркова під час побудови проекрованої форми Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), з розширенням горизонту прогнозування до кількох часових кроків із врахуванням матриці ризиків прогнозу без порушення принципу емерджентності.

Більшість розрахунків, прикладів виконано на базі практичних даних обліку та звітності підприємств готельного господарства. У додатках викладено результати аналізу ефективності основної діяльності 30-ти підприємств готельного господарства України.

Автор сподівається, що монографія допоможе студентам, аспірантам, викладачам, практичним працівникам поглиблено вивчити методичні підходи та організаційні особливості здійснення обліку та аналізу фінансових результатів діяльності підприємств готельного господарства.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ В УПРАВЛІННІ ФІНАНСОВИМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ ГОТЕЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА

1.1 Змістові характеристики обліково-аналітичного забезпечення системи управління потенціалом прибутковості готельного господарства

В складних умовах негативних фінансових результатів діяльності національного готельного бізнесу невідомо підвищується роль та значення нетрадиційних методів і механізмів перспективного управління рівнем результативності діяльності підприємств готельного господарства. Однією із найбільш актуальних проблем прикладного характеру стає розвиток методологічних та методичних основ обліково-аналітичного забезпечення управління потенціалом прибутковості готельного бізнесу. Це пов'язано із тим, що для обґрунтування стратегічно-спрямованих управлінських рішень, якісної підготовки перспективних планів та сценаріїв розвитку бізнес-процесів на корпоративному рівні необхідний надійний інструментарій, що враховує специфіку готельних послуг та відповідає рівню бажаного вирішення задач обліково-аналітичного забезпечення системи управління готелем [60].

Тобто вагомою умовою зростання потенціалу прибутковості підприємств готельного господарства виступає ефективне функціонування його обліково-аналітичної системи. Рациональна організація процедур спостереження, реєстрації, аналізу та контролю фінансових результатів діяльності в готельній сфері повинна здійснюватися на всіх рівнях системи управління готелем й сприяти ефективному використанню його економічного потенціалу, створюючи на основі цього передумови для цілковитої готовності до інноваційного розвитку [57].

Згідно підходу Н.А.Тичиніної [203] задля реалізації конкурентних переваг підприємств готельного господарства, пріоритетного значення набуває обліково-аналітична інформація, що виступає в якості стратегічного ресурсу в сфері готельного бізнесу. Першочерговою умовою прийняття дієвих та обґрунтованих управлінських рішень, спрямованих на реалізацію стратегії забезпечення бажаного рівня прибутковості діяльності стає обліково-аналітичне забезпечення управління готелем.

Н.А. Миславська [122] досліджуючи сучасні облікові системи і фактори, що обумовлюють їх розвиток, робить акцент на тому, що саме обліково-аналітичне забезпечення прибутковості діяльності перш за все передбачає реалізацію таких його функцій, як облік та аналіз. Останні знаходяться у тісному взаємозв'язку та утворюють обліково-аналітичну

систему з метою забезпечення менеджерів вищих ланок управління підприємств готельного господарства необхідною інформацією задля впровадження ефективних рішень, відповідальними особами, за їх прийняття.

Побудова цілісної обліково-аналітичної системи сприяє комплексному управлінню діяльністю готелю, по створенню єдиної інформаційної платформи, що підтримує процес прийняття управлінських рішень в сфері готельних послуг. В силу таких обставин, для формування необхідного обліково-аналітичного простору повинні бути передбачені механізми збору та накопичення даних, їх обробки та передачі готової інформації зацікавленим адресатам, що здатні її застосовувати в рамках інтересів підприємства готельного господарства [202, с.102].

Трактування змісту обліково-аналітичної системи різними науковцями узагальнено в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Визначення понять «обліково-аналітична система» та «обліково-аналітичне забезпечення», як першооснови дієвого управління, сучасними вченими

№ з/п	Сучасний вчений [Джерело]	Визначення поняття «обліково-аналітична система»
1	2	3
1.	О.П. Бозіна [17]	<i>Обліково-аналітична система</i> – система підприємства, що існує в єдиному інформаційному просторі, базисом якої виступає інформація бухгалтерського обліку та включає в себе дві підсистеми: облікову й аналітичну, останні у свою чергу виконують відповідні функції в системі управління підприємством.
2.	М.Р. Гільмьярова [35]	<i>Обліково-аналітичне забезпечення</i> – це концептуальна модель, що складається із взаємопов'язаних обліково-аналітичних процедур та застосовується для забезпечення апарату управління корпорації необхідною інформацією.
3.	І.В. Зенкіна [60]	<i>Обліково-аналітичне забезпечення</i> – інтегрована система обліку та аналізу, що систематизує інформацію для обґрунтування бізнес-стратегії, координації напрямів перспективного розвитку підприємства, системної оцінки ефективності реалізації оперативно-тактичних та стратегічних управлінських рішень.
4.	І.М. Кирилов [70]	<i>Обліково-аналітичне забезпечення управління</i> – це сукупність взаємопов'язаних структурних елементів, що формують цілісний та безперервний процес формування ефективної системи обліку, аналізу та контролю основних ключових показників діяльності суб'єкта господарювання.

1	2	3
5.	Ю.Д. Малярєвський, А.С. Лучанінова [99]	<i>Обліково-аналітичне забезпечення</i> – це процес створення і підтримки інформаційних умов функціонування системи, забезпечення необхідною інформацією, включення в систему засобів пошуку, отримання, зберігання, накопичення, передача, обробка інформації, організація банку даних.
6.	І.А. Омельченко [131]	<i>Обліково-аналітичний механізм</i> – сукупність функцій управління, які забезпечують збір та обробку даних для отримання економічної інформації, що необхідна для прийняття управлінських рішень та здійснення контролю над їх виконанням в цілях досягнення підвищення рівня прибутковості.
7.	А.А. Пилипенко [142]	<i>Обліково-аналітичне забезпечення</i> – це процес створення інформаційних умов функціонування системи, забезпечення необхідною інформацією, включення в систему засобів пошуку, отримання, зберігання, передача, обробка інформації, організації баків даних.
8.	Л.В. Попова, І.А. Маслова, Б.Г. Маслов [149]	<i>Обліково-аналітична система</i> – це система, яка базується на інформації бухгалтерського обліку, включає оперативні дані та застосовує для економічного аналізу статистичну, технічну, соціальну та інші різновиди інформації. <i>Обліково-аналітична система</i> – це об'єднання облікових та аналітичних операцій в один процес, здійснення оперативного мікроаналізу, забезпечення безперервності цього процесу й використання його результатів в ході розробки рекомендацій щодо прийняття управлінських рішень.
9.	Н.А. Тичиніна [203]	<i>Обліково-аналітична система</i> – це система обліково-аналітичного забезпечення на базі інформаційної складової процесу обліку та аналізу, призначенням якої виступає підтримка процесу прийняття управлінських рішень необхідною інформацією.
10.	Т.В. Шимоханская [226]	<i>Обліково-аналітичне забезпечення</i> – це інформаційна система, що складається із взаємопов'язаних підсистем: бухгалтерського, фінансового, управлінського; звітності, яка складена для різних користувачів; оперативного та перспективного аналізу результативності діяльності

Отже, з табл. 1.1 помітно, що в наукових дослідженнях широко застосовуються терміни «обліково-аналітичне забезпечення», «обліково-аналітичний апарат», «обліково-аналітична система», «обліково-аналітичний механізм», «інформаційне забезпечення» та інші.

Як більш масштабна категорія обліково-аналітичний механізм розглядається у працях І.А. Омельченко [131], оскільки трактується, як іманентна складова механізму господарювання на всіх рівнях управління. Крім того, суб'єктами реалізації обліково-аналітичного механізму

виступають не лише працівники бухгалтерії, але й всі споживачі обліково-аналітичної інформації.

Ю.Д. Малярєвський, А.С. Лучанінова [99] акцентують увагу на поглибленні ринкових перетворень та включенням України до глобального готельного бізнесу, що в свою чергу посилює залежність системи управління підприємством готельного господарства від якості обліково-аналітичного забезпечення даного процесу.

Врахування обґрунтувань О.А. Бочкарьової, П.Г. Бочкарьова [20] обумовлює ту обставину, при якій обліково-аналітичне забезпечення прибутковості готельного господарства повинне стимулювати інноваційні процеси в готельному бізнесі. Аналітичне забезпечення інноваційного механізму представляє собою взаємодіючу сукупність методів і форм, інструментів та важелів, забезпечуючи мобілізацію фінансових джерел інноваційних досягнень в цілях досягнення позитивних фінансових результатів від реалізації готельних послуг на основі зростання прибутку від надання місця для тимчасового проживання.

Згідно підходу Л.В. Попова, І.А. Маслової, Б.Г. Маслова [149] щодо визначення змісту обліково-аналітичного забезпечення, загальна методологія та нормативні положення обліку і аналізу удосконалюються з метою їх раціонального системного використання [203].

Шимоханська Т.В. [226] при побудові концептуально-інституційної моделі обліково-аналітичного забезпечення управління потенціалом прибутковості, акцентує увагу на тому, що кожна із підсистем обліково-аналітичного забезпечення представляє собою цілісний методологічний організм в кожному із яких цілісно існують: предмет, метод, об'єкти, функції, інструментарій застосування нормативної та методичної бази. Відповідно підсистема може бути оцінена за наявності побудованої для цілей оцінки системи показників. На кожному із підсистем та систему її показників чинять вплив різноманітні фактори, які обумовлюють роботу підсистем та її взаємозв'язок з іншими підсистемами.

У зв'язку з цим можна констатувати, що системність та інституціональність притаманні обліково-аналітичному забезпеченню ходом процесу управління підприємством готельного господарства в цілому, в тому числі керуванням його прибутковістю.

На думку М.І. Баканова [7], В.В. Ковальова [71], Г.І. Купалової [84], Н.А. Тичиніної [203], А.Д. Шеремета [225] та інших науковців, аналітична система забезпечує кількісну та якісну оцінку змін, що відбуваються з об'єктом управління. Вона дозволяє вчасно побачити тенденції розвитку як не бажаних так і прогресивних явищ.

Так на базі різноманітних методик оперативного та перспективного аналізу розробляються управлінські рішення які дозволяють припинити розвиток негативних тенденцій та створити сприятливі умови для прогресивного стійкого розвитку підприємства готельного господарства із зростанням потенціалу прибутковості готельного бізнесу в цілому.

Обліково-аналітичне забезпечення ефективності діяльності підприємств готельного господарства представляє собою єдність системи обліку, аналізу та контролю, об'єднаних інформаційними потоками для управління економічними процесами в ході реалізації напрямів стійкого розвитку з варіантами їх фінансування [61].

Витязєв Т.А. [29] досліджуючи обліково-аналітичне забезпечення аналізу, значну увагу приділив ризику отримання негативних фінансових результатів та виокремленню укрупнених агрегатів резервної системи. В цілому управління ризиком повинне бути досить динамічним. Ефективність його функціонування загалом залежить від швидкості реакції на зміни умов ринку готельних послуг, економічної ситуації та рівня потенціалу прибутковості готельного господарства.

Система обліково-аналітичного забезпечення прибутковості готельного господарства представлена на рис.1.1 у формі укрупненої моделі, яка складається із трьох взаємопов'язаних блоків: методика; організаційна структура та управлінські процедури; технологія. Зазначені блоки в комплексі відображають та узагальнюють специфічні особливості певного виду забезпечення.



Рис. 1.1 Укрупнена модель системи обліково-аналітичного забезпечення управління потенціалом прибутковості готелю [203]

Включення в систему обліково-аналітичного забезпечення підсистеми інформаційного забезпечення виправдане, тим, що саме вона створює необхідні умови для функціонування системи управління фінансовими результатами підприємства готельного господарства, забезпечує засоби пошуку, зберігання накопичення, передачі та обробки інформації, накопичення комірок облікових та не облікових даних [61].

Відповідно перший блок «Методика» задля реалізації цілі забезпечення бажаного рівня рентабельності реалізації готельних послуг повинен включати спеціалізований методологічний апарат фінансового, стратегічного, актуарного та управлінського обліку. Для отримання якісної інформації, що першочергово необхідна для реалізації поставлених цілей управління та сприяє проведенню постійного моніторингу рівня потенціалу прибутковості готельного господарства з'являється необхідність у формуванні нових вимог до процедур зведення даних в системі облікового забезпечення. Зокрема в умовах комплексного характеру готельних послуг доцільно застосовувати додаткові форми внутрішньої звітності, які б забезпечували регулярний моніторинг основних напрямів та джерел забезпечення необхідного рівня рентабельності реалізації готельних послуг.

Щодо теоретичного обґрунтування зростання потенціалу прибутковості готельного господарства, то пропонуємо виокремлювати наступні задачі аналітичного забезпечення, для сфери готельного бізнесу:

- вивчення економічних законів, закономірностей та тенденцій;
- оперативна попереджувальна оцінки негативних змін рівня рентабельності реалізації готельних послуг на основі кумулятивних карт;
- підвищення науково-економічного обґрунтування перспективного аналізу фінансових результатів діяльності підприємств готельного господарства на базі застосування нетрадиційних методів багатомірного аналізу з розширенням горизонту прогнозування;
- дослідження комерційного ризику; порівняльний аналіз маркетингових заходів; підготовка аналітичних матеріалів.

Дослідження наукових праць та сучасних підходів в області управління готельним бізнесом обумовлює висновок про відсутність єдиного комплексного підходу до оперативного аналізу та перспективної оцінки фінансових результатів діяльності готелів та потенціалу їх прибутковості, що базується на кількісному аналізі витратної та дохідної складової результативності з якісною оцінкою не досить формалізованих параметрів меж рентабельності за типами готельних номерів. Забезпечення системного підходу можливе за умов застосування моделі, в основі якої буде покладено алгоритм попереджувальної аналітичної оцінки негативних змін, що включають критерії їх оцінки за зонами рентабельності та зоною збитків, а також нетрадиційні методи багатомірного порівняльного аналізу.

Другий блок «Організаційна структура та управлінські процедури». Організаційні структури обліку та аналізу, що відповідають вимогам

забезпечення зростання потенціалу прибутковості підприємства готельного господарства, являють собою сукупність спеціалізованих функціональних підрозділів, які взаємопов'язані в ході процесу обґрунтування, розробки, прийняття та реалізації управлінських рішень – це дозволяє гнучко реагувати на зміни внутрішнього та зовнішнього середовища із врахуванням інноваційних тенденцій на ринку готельних послуг.

Управлінські процедури обліку та аналізу включають в себе формулювання цілей, задач, встановлення складу і місця відповідних підрозділів, їх ресурсне забезпечення, розробку документів, положень, що регулюють форми, методи та процеси, які здійснюються в організаційній системі управління прибутковість готельного господарства.

Третій блок «Технологія» охоплює технологію обліку та аналізу відповідні технічні та програмні засоби, які відповідають вимогам процесу управління рівнем рентабельності реалізації готельних номерів за їх типами, включають в себе сукупність способів, інструментів та форм, прийомів, регламент виконання та порядок ведення і контролю, за допомогою яких здійснюється кожен із вказаних процесів, що спрямовані на зростання прибутковості підприємств готельного господарства.

Відповідно інформаційне забезпечення об'єднує та узагальнює всі елементи розглянутих блоків. Оскільки вони пронизує, як облікове так і аналітичне забезпечення інтегрує потоки облікових та аналітичних даних забезпечуючи збір, зберігання, обробку, вивід та розповсюдження інформації за рахунок використання гнучких інформаційних технологій, технічних та програмних заходів, що створює сприятливі умови для забезпечення руху інформаційних потоків [203].

Для більшості підприємств готельного господарства притаманна відсутність та безсистемність обліково-аналітичного забезпечення (зокрема превалювання забезпечення інформацією тільки поточної діяльності без орієнтації на перспективні тенденції змін рівня прибутковості). Адже для зростання рівня рентабельності підприємств готельного господарства необхідний більш якісний аналітичний потенціал, щоб адекватно оцінювати перспективність появи можливостей та загроз. Відсутність зазначеного горизонту змін суттєво скорочує спектр потенціальних змін прибутковості готельного господарства [203, с.107].

Таким чином комплексний та системний підхід до обліку та аналізу результативності діяльності підприємств готельного господарства, спрямований на адаптацію елементів обліково-аналітичного забезпечення, які піддаються трансформації відповідним цілям сучасного готелю, має як теоретичну так і практичну цінність для організації процесу управління зростанням рівня прибутковості.

На базі підходу Е.А. Астраханцева [4] лише за умови чіткої визначеності пріоритетних користувачів інформації про підвищення ефективності діяльності підприємства готельного господарства та етапів обліково-аналітичного забезпечення цієї процедури, можна з високим

ступенем ймовірності досягти цільового рівня рентабельності реалізації готельних послуг.

Розроблена із врахуванням підходу І.М. Кирилова [70] концептуальна модель обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами – за своїм змістом являє собою сукупність взаємопов'язаних структурних елементів, як формують цілісність та безперервний процес формування системи обліку, аналізу та контролю основних показників рентабельності готельного господарства, з можливостями моделювання рівня собівартості готельного продукту, обсягу доходів від реалізації готельних послуг, прогнозування фінансових результатів діяльності підприємств готельного господарства (рис. 1.2).

На думку І.В. Зенкіна [60], в складних умовах сучасного готельного бізнесу неухильно підвищується роль сучасних методів та механізмів (стратегічного) управління підприємствами готельного господарства. Однією з найбільш актуальних проблем прикладного характеру першочергово стає розвиток методологічних та методичних основ обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту.

В наукових дослідженнях Т.Ю. Єфремової [57] присвячених вирішенню проблеми створення комплексної системи обліково-аналітичного забезпечення управління інноваційною діяльністю підприємств сфери послуг вагома увага приділяється адаптації наявного інструментарію оцінки ефективності інноваційних впроваджень та створення спеціалізованого інструментарію для опису об'єктів готельного господарства та ефективністю управління інноваційною діяльністю.

В якості інновації в сфері готельних послуг виступає результат інноваційної діяльності (сервісний готельний продукт, нова організація сервісної діяльності підприємства готельного господарства, тощо), який здатен більш ефективно задовольняти сервісні потреби. Готельна послуга вважається новою, якщо вона вперше пропонується на ринку і (або) відрізняється споживчими властивостями від раніше наданих послуг.

Обліково-аналітичне забезпечення управління прибутковістю в сфері готельних послуг вимагає взаємоузгодження концепції його ведення з елементами сервісного менеджменту, механізмом практичної реалізації.

При формуванні інформаційної бази системи управління результативністю основної діяльності готелю Т.Ю. Єфремова [57] пропонує враховувати модель із восьми елементів (8Р) сервісного менеджменту.

Зазначена модель враховує: сервісний продукт; місце, кіберпростір та час; гостьовий цикл; продуктивність та якість готельних послуг; персонал; просування та навчання; нематеріальні ознаки якості; ціна готельної послуги та інші витрати клієнта [52].

Раціональна інтеграція восьми зазначених стратегічних елементів дає синергічний ефект, який сприяє успіху готельного бізнесу.

Обліково-аналітична інформація необхідна для досягнення цілей системи управління прибутковістю діяльності в сфері готельних послуг.

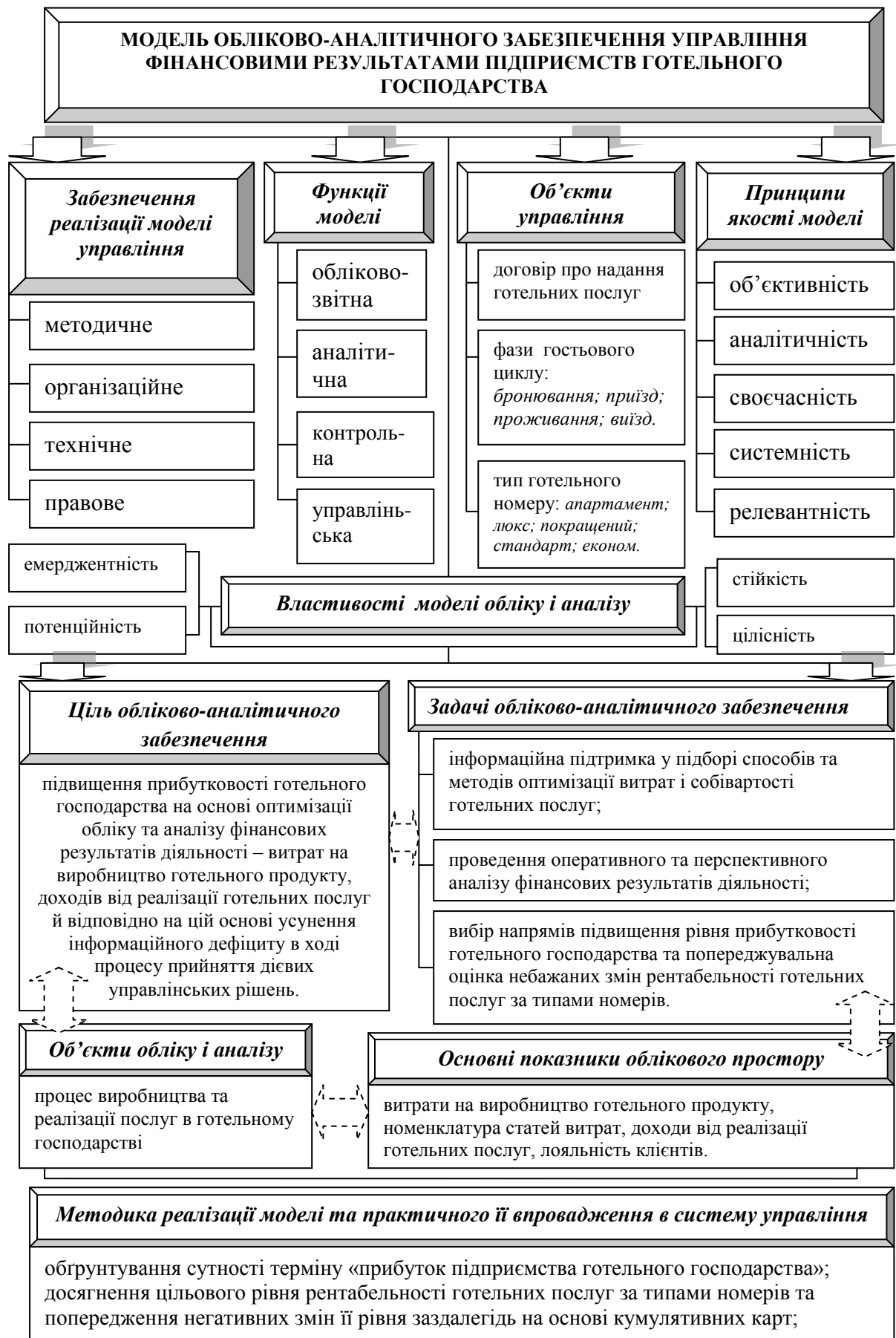


Рис.1.2 Модель формування обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами готельного господарства [70]

Управлінська обліково-аналітична модель повинна забезпечити інформацію для розрахунку крім першочергових показників ефективності основної діяльності готелю, розрахунок показників ефективності інноваційних в тому числі розрахунку фінансових індикаторів, показників стійкості роботи підприємства готельного господарства [57].

Проте ці показники для підприємств готельного господарства виступають вторинними, адже вони, як правило, обумовлюються положенням на ринку готельних послуг. Саме аспекти ринкового позиціонування готелю не знаходять достатнього відображення в системі показників, що характеризують основну та інноваційну діяльність [57].

Аналізуючи цю проблему в методичному плані зарубіжні науковці Т.Ю. Єфремова [57], А.С. Мудунов [127] роблять висновок, що вона далека від свого завершення. Тому, як доповнення до існуючих методів оцінки потенціалу прибутковості готельного господарства доцільно застосовувати систему показників, що зорієнтовані на ринок та адекватно відображають два основних напрями управлінського аналізу: стан статички і процес динаміки (рис. 1.3).



Рис. 1.3 Показники (індикатори) для аналізу ефективності діяльності підприємств готельного господарства [127]

Представлена на рис. 1.3 група часткових показників зведена таким чином, що всі вони володіють наступними властивостями: якщо значенні відповідного індикатору перевищує одиницю – спостерігається позитивна тенденція змін в діяльності підприємства готельного господарства, тобто вони вказують на зростання його потенціалу, відповідно якщо показник менше одиниці – динамічні зміни результативності господарювання відбуваються в небажаному напрямі. Така властивість створює сприятливі умови для формування інтегральних індикаторів динаміки підприємства готельного господарства за кожним напрямом управлінського аналізу.

На базі трактувань С.Б. Баришева [10], ключові показники ефективності діяльності, характеризуються, як підсистема фінансових та не фінансових чинників, що впливають на кількісну та якісну зміну прибутковості діяльності готельного господарства по відношенню до перспективних цілей.

Представлена система показників комплексно характеризує положення підприємства готельного господарства на ринку, рівень сервісного обслуговування, прогнозування результативності діяльності та ефективності інноваційних змін.

Застосування показника рівня задоволення споживчого попиту на готельні послуги та інших ринкових індикаторів спонукає до перегляду вихідних положень по формуванню обліково-аналітичної інформаційної системи управління потенціалом прибутковості в сфері готельних послуг. Вирішення цієї задачі передбачає розробку та впровадження інноваційних проектів в програму інноваційної діяльності, що забезпечують оптимальний рівень сервісу за умови раціонального використання ресурсів в готельному господарстві [57].

Збалансована система показників, дозволяє робити акцент на тому, що в багатьох випадках процес надання готельних послуг відбувається без належного розуміння кінцевого фінансового результату та його цінності для клієнтів та акціонерів підприємства готельного господарства. Ефективність бізнес-процесів обумовлює цінність пропозиції готельних послуг, кількість заявок на бронювання готельних номерів за їх типами та кінцевий фінансовий результат від надання місця проживання. Після того, як ключові бізнес-процеси будуть виявлені, визначаються показники прибутковості готельного бізнесу [10].

Таким чином всі області системи збалансованих показників взаємопов'язані між собою та повинні сприяти реалізації єдиної стратегії підприємства готельного господарства [10].

Тотожної думки притримується І.В. Зенкіна [60], оскільки робить акцент на актуальності в сучасних умовах концепції збалансованої системи показників (ЗСП), що лежить в основі стратегічного обліку.

Збалансована система показників – це система управління підприємством готельного господарства, яка забезпечує планомірну реалізації його стратегічних планів, їх інтерпретацію на мову операційного управління та контроль над впровадженням стратегії із врахуванням

ключових показників діяльності в сфері готельного бізнесу.

Збалансована система показників виступає інноваційною схемою, яка зберігаючи основні фінансові параметри, формує проєктовані форми фінансової звітності готелю, оціночні індикатори майбутньої основної операційної діяльності на базі нетрадиційних методів багатомірного прогнозування. При розробці збалансованої системи прогнозних показників стратегія потенційної прибутковості готельного господарства охоплює наступні напрями: фінанси; клієнти готелю; бізнес-процеси; людський капітал [60, с.1].

Кожен напрям формалізується у вигляді перспективних карт, що містять інформацію про задачі, індикатори, цільові орієнтири та способи їх досягнення (рис. 1.4).

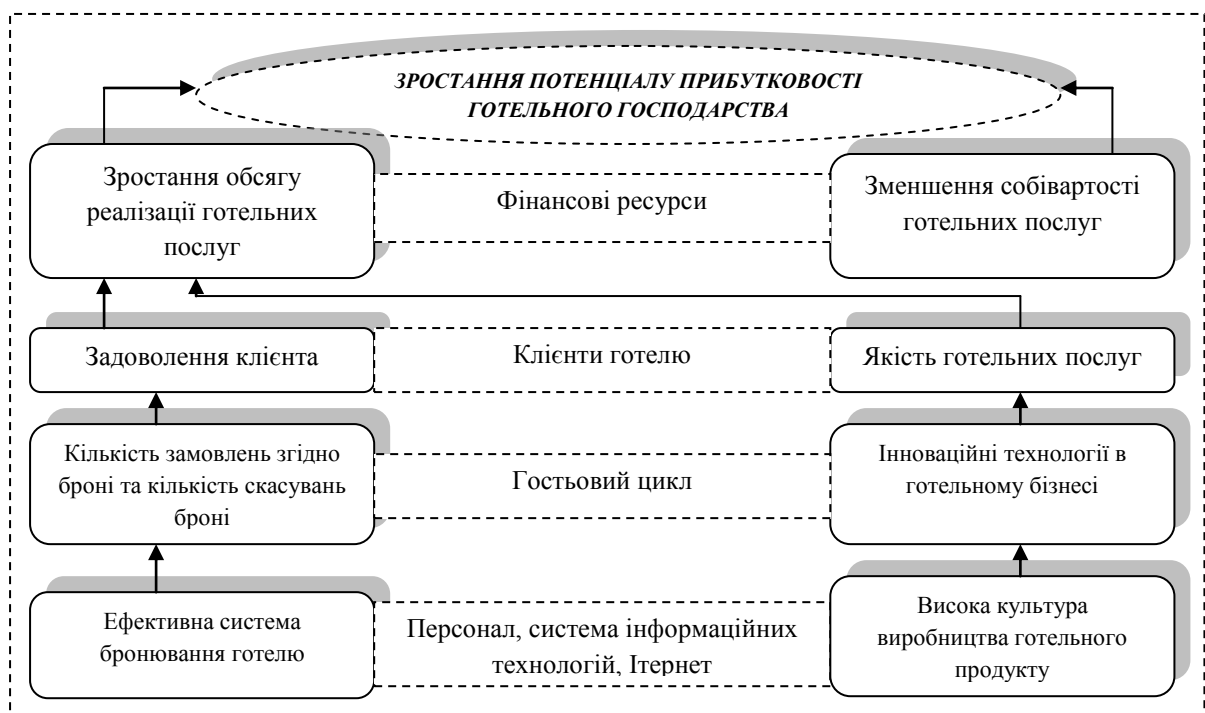


Рис. 1.4 Перспективна карта управління потенціалом прибутковості готельного господарства [60]

Перспективна карта представляє собою діаграму або малюнок, що описує стратегію у вигляді набору перспективних цілей та причинно-наслідкових зв'язків між ними. Ця схема застосовується для логічного та чіткого викладу та роз'яснення стратегії, перетворюючи стратегію та конкретний план дій. Переклад стратегії на мову логічних закономірностей, відображених в стратегічній карті, дозволяє кожній бізнес-одиниці та співробітнику підприємства готельного господарства отримати чітке роз'яснення сутності стратегії та задач по її здійсненню.

Процес побудови перспективної карти робить стратегію «прозорою», а застосування карти забезпечує ефективність її реалізації в системі управління потенціалом прибутковості готельного господарства. Перш за

все перспективний аналіз як «передбачення майбутнього» тісно пов'язаний з прогнозуванням та передує стратегічному обліку, формуванню прогноза фінансової звітності на підставі даних актуарного обліку. Тобто саме перспективний аналіз покликаний розширити горизонти передбачення, створити можливості своєчасної зворотної реакції на зміни, що відбуваються у зовнішньому середовищі [60].

В межах розвитку категоріального апарату та методичного інструментарію перспективного аналізу, в якості його основоположних індикаторів згідно підходу І.В. Зенкіна [60] для готельного господарства доцільно виокремити: перспективний потенціал прибутковості готельного господарства; стратегічний клімат; стратегічну позицію підприємства готельного господарства.

Перспективний потенціал прибутковості – це міра здатності та спроможності підприємства готельного господарства виконати задачі, що забезпечують досягнення поставленої цілі – прогнозного рівня результативності діяльності. Аналіз перспективного потенціалу підприємства готельного господарства доцільно здійснювати в розрізі наступних укрупнених блоків внутрішнього бізнес-середовища готельного бізнесу: функціональний блок (блок виробничих функцій та бізнес-процесів); ресурсний потенціал; організаційний блок; блок управління. Поряд із цим в якості одного із ключових компонентів аналізу перспективного потенціалу готелю доцільно виокремлювати блок прогнозного аналізу рівня досягнення цільового рівня рентабельності реалізації готельних послуг з оціночною характеристикою рівня втрат.

Особливості обліково-аналітичного забезпечення системи управління, зазвичай, знаходять прояв в розвитку методики та методичного інструментарію перспективного аналізу. Удосконалення методики аналізу в рамках стратегічного менеджменту здійснюється шляхом інтеграції традиційних методів аналізу з менш традиційними методами багатомірного аналізу, аналізу інноваційної діяльності, прогнозування, імітаційного та стохастичного моделювання бізнес-процесів в сфері готельних послуг. Таким чином обліково-аналітичне забезпечення системи управління потенціалом підприємств готельного господарства характеризується широким спектром особливостей, що стосуються досягнення цільового рівня рентабельності реалізації готельних послуг з попереджувальною оцінкою негативних тенденцій її зміни, інформаційної бази, методичного інструментарію та аналітичних процедур.

1.2 Особливості надання готельних послуг та їх вплив на побудову обліку і аналізу фінансових результатів

Туристична галузь сьогодні стає лідером світової економіки. На частку туризму приходиться біля 12% світового валового продукту, більше 30% послуг міжнародної торгівлі, 11% світових споживчих витрат та 7% інвестиційних вкладень в цілому. За прогнозами Всесвітньої туристичної організації (ВТО) кількість туристів до 2020 р. досягатиме 1561,1 млн. осіб, прибутки від туризму складуть 2 трлн. дол. США, а витрати на одну подорож у середньому зростуть до 1248 дол. США [47].

Кількість іноземних туристів, які відвідали державу, є вагомим елементом у готельному господарстві, оскільки вони сприяють розвитку низки галузей, що приймають безпосередню участь у їх забезпеченні. За рахунок цього відбувається збільшення величини валового внутрішнього продукту та зростання рівня життя в країні [200].

У складі вартості туристичного продукту найбільшу частку займають послуги з тимчасового розміщення (проживання), тому із врахуванням вищезазначених тенденцій вітчизняним підприємствам готельного господарства потрібно підвищувати рівень якості готельних послуг.

В сучасних умовах до підприємств готельного господарства – суб'єктів підприємницької діяльності – відносять такі типи підприємств: готелі, готельно-офісні центри, мотелі, кемпінги, молодіжні турбази та гірські притулки, приміщення, пристосовані під готелі, гуртожитки та інші об'єкти для тимчасового проживання [154].

Що стосується вітчизняних науковців, то різними дослідниками та вченими даються різні тлумачення терміну «готель» Додаток А.1.

У практиці ведення готельного бізнесу до інших місць для тимчасового проживання відносяться: мотелі – готелі для автотуристів з технічним обслуговуванням автомобілів; кемпінги – спеціально обладнані літні табори для автотуристів; шале – сільські будиночки; літні будиночки, квартири, що здаються на відпускний період; клуби для проживання; гуртожитки для приїжджих тощо.

Визначення терміну «готель» наведено у багатьох нормативних актах [81; 179; 206; 154; 155].

В Законі України «Про туризм» та в Правилах користування готелями й аналогічними засобами розміщення та надання готельних термін «готель» визначається як підприємство будь-якої організаційно-правової форми власності, що складається з шести і більше номерів та надає готельні послуги з тимчасового проживання з обов'язковим обслуговуванням [154; 179].

Згідно класифікатора видів економічної діяльності готелі визначаються як установи для тимчасового проживання громадян [81].

Слід зазначити, що в попередній редакції вищезазначених нормативних документів не було безпосередньо вказано мінімальну кількість номерів, з яких може складатися готель. При цьому в них розмежовується поняття «готель» та аналогічні засоби розміщення.

Аналогічні засоби розміщення визначаються як підприємства будь-якої організаційно-правової форми власності, що складаються із номерів і надають обмежені готельні послуги, включно з щоденним заправлянням ліжок, прибиранням кімнат та санвузлів [179].

Варто зазначити, що підходи до визначення поняття «готель» в літературних джерелах не враховують змін, що внесені нормативними документами, проте повністю охоплюють розширений спектр видів діяльності підприємств готельного господарства, асортимент додаткових послуг, а також враховують терміновість обслуговування.

Класифікація підприємств готельного господарства у відповідності до вимог Всесвітньої туристичної організації (ЮНВТО) представлена в Додатку А.2.

Загальноприйнятий підхід до класифікації готелю за його місткістю (числом місць (номерів), що може бути запропоновано клієнтам одночасно) відсутній. Наприклад, у Швейцарії й Австрії готелі, що мають менше 100 місць, вважаються малими, 100-200 місць – середніми, більше 200 місць – великими; у Чехії до 120 місць – малими, до 500 місць – середніми, понад 500 місць – великими; у США до 100 номерів – малими, до 500 номерів – середніми, понад 500 – великими [209, с.15].

В Україні діє наступна офіційна класифікація готелів за місткістю: до 150 місць (не більше 100 номерів) – готелі малої місткості, від 150 до 400 місць (до 300 номерів) – середньої місткості, більше 400 місць (понад 300 номерів) – великої місткості.

На думку Т.І. Ткаченко, С.В. Мельниченко, М.Г. Бойко загальноприйняті підходи щодо характеристики малих готелів варто удосконалити додатковими ознаками, серед яких, згідно підходу науковців, варто виділяти: кількість місць, вартість основних засобів, характер організації й управління тощо [201].

В Україні відносно готельної індустрії державне регулювання здійснюється через визначені акредитовані органи у вигляді державної реєстрації суб'єктів діяльності; присвоєння готелю категорії, сертифікації готельних послуг, ліцензування туроператорської діяльності, яка здійснюється готелями; проведення обов'язкового медичного огляду персоналу готелю; обов'язкового застосування спеціального апарату-реєстратора розрахункових операцій (РРО) при розрахунках з клієнтами.

Типологія готелів з їх характеристикою, що одержала поширення у світовій практиці індустрії гостинності наведена в Додатку А.3.

Кожен вид державного регулювання має свої мету, регламентуючий законодавчо-нормативний акт і організації, що акредитовані для реєстрації виконання вимог, складають систему державного регулювання діяльності

готельних господарств. Складові елементи цієї системи наведені в Додатку А.4.

Присвоєння готелю певної категорії залежить від номенклатури послуг, що надаються, матеріально-технічного оснащення готелю; місцезнаходження готелю; кваліфікації персоналу тощо. Категорії готелів позначаються символом «*» – зірочка; всього категорій п'ять – від однієї зірки до п'яти зірок. Категорія готелю вказується в її документах, на вивісці, в рекламі. Зазначені категорії присвоюються готелям на основі ДСТУ 28681.4-95 «Туристсько-екскурсійне обслуговування. Класифікація готелів» [206].

За словами О.Т. Лойко, організаційна структура підприємства готельного господарства визначається призначенням готелю, його місцем розташуванням, специфікою клієнтів та іншими факторами. Вона є відображенням повноважень та обов'язків, які покладені на кожного її робітника [94].

Т.І. Ткаченко, С.В. Мельниченко, М.Г. Бойко звертають увагу на те, що організаційна структура підприємств готельного господарства потребує реінжинірингу з урахуванням ринкових вимог та положень міжнародних нормативних документів, особливої уваги потребує автоматизація процесів виробничо-експлуатаційної та управлінської діяльності [201, с.361].

В організаційній структурі підприємств готельного господарства можна виділити основні, додаткові та допоміжні структурні підрозділи, перші безпосередньо забезпечують процес здійснення основної операційної діяльності щодо надання місця проживання; другі – відповідають за інші основні (супутні) та додаткові платні послуги, які безпосередньо не пов'язані з проживанням, а останні – забезпечують процес роботи готелю в цілому (рис. 1.5).

Згідно Державних будівельних норм України (ДБН В.2.2-20:2008) «Будинки і споруди. Готелі» [49] до складу готелів можуть входити такі групи приміщень і служб: приймально-вестибюльна, житлова, культурно-дозвіллева, фізкультурно-оздоровча, медична, підприємств побутового обслуговування і торгівлі, підприємств харчування, ділової діяльності, адміністрації і служб експлуатації, приміщень обслуговування, вбудовано-прибудованих підприємств і закладів.

Наявність житлової та приймально-вестибюльної груп приміщень згідно п. 6.1.1 ДБН В.2.2-20:2008 [49] є обов'язковим. Склад додаткових приміщень, що підвищують комфорт готелю не нормується.

В залежності від розмірів підприємства, відділ управління основним структурним підрозділом – номерним фондом (житлова служба) може складатися з одного або декількох частин. Наглядно організаційна структура номерного фонду представлена в Додатку А.5.

Серед додаткових підрозділів підприємств готельного господарства варто виділити: службу харчування (до складу якої можуть входити: ресторани, кафе, лоббі-бари), СПА-центри (з басейнами, саунами, тренажерними залами) тощо.

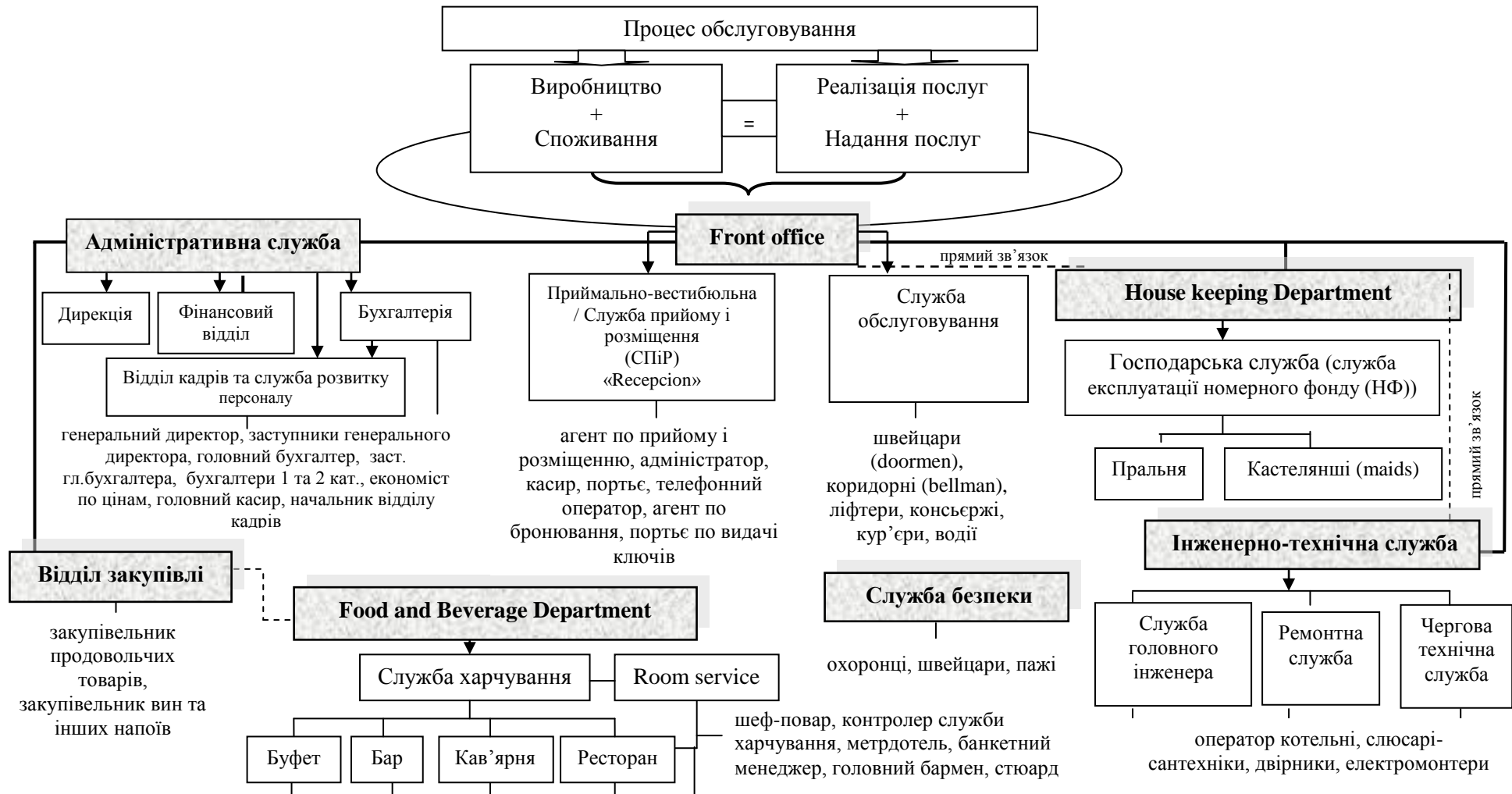


Рис. 1.5. Типова організаційна структура підприємства готельного господарства

Зазначені структурні підрозділи можуть здійснювати реалізацію своїх послуг як мешканцям готелю так і стороннім відвідувачам, тому можуть розглядатися на рівні із основним структурним підрозділом – номерним фондом як центри (зони) виникнення прибутку.

Водночас організаційна структура чинить безпосередній вплив на формування інформаційних потоків в системі обліку та сприяє аналітичному забезпеченню детального оперативного та перспективного аналізу діяльності підприємств готельного господарства.

Інформаційно-аналітичним інструментарієм для системи управління ефективністю діяльності підприємств готельного господарства виступає вдало налагоджений обліковий процес, а також дієвий оперативний і перспективний аналіз змін. Саме у тісному взаємозв'язку, вони формують трансформаційний підхід до підсистем управління підприємством готельного господарства на базі вхідної економічної інформації (рис. 1.6).

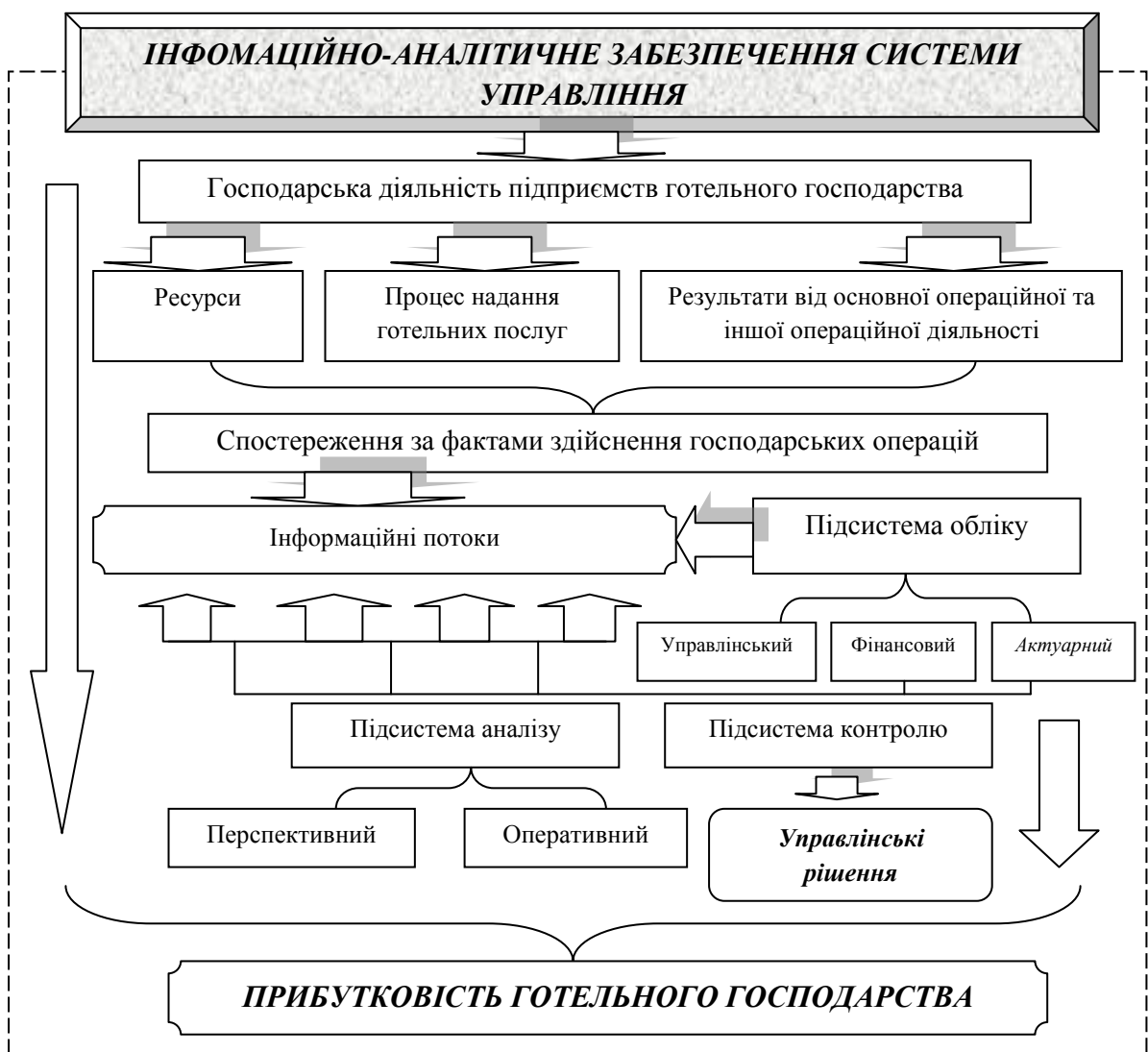


Рис.1.6 Інформаційно-аналітичне забезпечення системи управління прибутковістю готельного господарства

Своєчасна та достовірна інформаційно-змістова наповненість вхідних потоків даних обумовлюється рівнем обізнаності про стан та хід господарської діяльності підприємств готельного господарства в цілому. Тому деталізації інформації в розрізі основних та додаткових структурних підрозділів є вагомим оціночною характеристикою досягнення бажаного ефекту змін в перспективному періоді.

Цілковите спрямування на формування майбутнього іміджу ринкової привабливості підприємства готельного господарства та досягнення бажаного рівня прибутковості має методологічний інструментарій актуарного обліку, який доцільно виокремлювати в підсистемі обліку (рис. 1.6). Окрім того, це не повернення до статичного обліку і не оцінка окремих об'єктів з метою покриття боргових зобов'язань. Це розрахунок вартості майна суб'єкта господарювання за умов його продажу або придбання як цілісного майнового комплексу, засіб для залучення нових власників.

В межах теорії бухгалтерського обліку М.І. Кутер та Ж. Рішар [24] одними з перших запропонували виокремити актуарний облік, як сучасний тип бухгалтерського обліку. Огляд підходів до трактування актуарного обліку в наукових виданнях за сучасних умов господарювання представлено в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Підходи до трактування терміну «актуарний облік» в літературних джерелах [24; 227]

№ з/п	Джерело	Визначення терміну
1	2	3
1.	В.Б. Івашкевич [227]	Актуарний облік – це облік, головною метою якого вважається оцінка економічної вартості, що створюється, та майбутніх грошових потоків
2.	Ж. Рішар [24]	Актуарний облік – система, яка застосовує метод подвійного запису та представляє інформацію про зміну ринкової вартості підприємства. Актуарний облік – облік, який базується на майбутніх дисконтованих грошових потоках
3.	А.І. Шигаєв [227]	Актуарний облік – це облік, що спрямований на формування інформації, яка потрібна реальним і потенційним інвесторам, кредиторам та іншим постачальникам капіталу для оцінки економічної вартості, що створюється, та майбутніх грошових надходжень в процесі прийняття рішень про інвестування, кредитування та при інших вкладаннях ресурсів в підприємство

Найбільш раціональним щодо визначення змісту актуарного обліку слід вважати підхід російського вченого А. І. Шигаєва [227], зокрема, щодо обґрунтування цілей, задач, кола основних користувачів інформації, яка формується за його результатами. Науковець визначив предмет, метод,

а також балансове рівняння актуарного обліку, що формується на базі дихотомії операційної та фінансової діяльності.

Словник іншомовних слів трактує термін «дихотомія» (dichotomie) як різновид класифікації об'єктів, що базується на послідовному розподілі цілого на дві частини, не пов'язані між собою; розподіл множини на пари підлеглих взаємовиключних елементів [22].

Відповідно до вищезазначеного, дихотомія операційної та фінансової діяльності – це розмежування фінансової інформації про суб'єкт господарювання за її видами. В актуарному обліку тісний взаємозв'язок між фінансовою і операційною діяльністю породжує проблему раціональної структури фінансування, що оцінюється за допомогою концепції фінансового левериджу (тобто базується на прирості рентабельності власного капіталу за рахунок використання позикових джерел).

Операційна діяльність підприємств готельного господарства є першочерговим джерелом забезпечення основної частки кінцевих фінансових результатів. В силу таких обставин, для своєчасного раціонального забезпечення системи управління їй повинна віддаватися основна прерогатива, з ціллю досягнення бажаного рівня прибутковості готельного бізнесу.

Готельні послуги, займають вагомe місце в структурі операційної діяльності підприємств готельного господарства (рис. 1.7).



Рис. 1.7 Місце готельних послуг в структурі операційної діяльності підприємства готельного господарства

Звичний інструментарій бухгалтерського обліку в актуарному доповнений використанням ймовірнісних методів прогнозування, що відомі із математичної статистики, та необхідні для складання актуарної звітності. Окрім того, він вимагає розробки та запровадження додаткових рахунків для такого обліку, та Інструкції щодо їх застосування, облікових реєстрів, на зразок Головної книги тощо.

Варто зазначити, що до вивчення питань теорії та методології бухгалтерського актуарного обліку, складання та використання відповідної актуарної фінансової звітності в Україні тільки приступають.

Бухгалтерський облік являє собою впорядковану систему збору, реєстрації та узагальнення інформації в грошовому вираженні про майно, зобов'язання організації та їх руху шляхом безперервного і документального обліку всіх господарських операцій. Виокремлюють такі його різновиди, як: статичний; динамічний та актуарний. Статичний бухгалтерський облік – це облік, основною метою якого є обґрунтування того, чи дозволить реалізація всього майна (активів) суб'єкта господарювання на даний момент часу отримати суму, яка необхідна для покриття його кредиторської заборгованості. Динамічний бухгалтерський облік – це облік, основна мета якого полягає у виявленні та розрахунку фінансового результату діяльності. Основною ціллю нового різновиду обліку – актуарного, є оцінка економічної вартості та майбутніх грошових потоків.

Концепція актуарного обліку спрямована на задоволення інформаційних потреб функціонально-вартісного підходу до управління. Проте, думки науковців щодо необхідності та результативності впровадження бухгалтерського актуарного обліку в практику вітчизняних підприємств, суттєво розходяться. Окремі вчені, зокрема М. І. Кутер, Ж. Рішар [24] акцентують увагу на тому, що впровадження актуарного обліку в кінцевому вигляді призведе до «побудови фінансової піраміди», коли інтереси реальних інвесторів задовольняються за рахунок коштів нових потенційних.

В. Б. Івашкевич, А. І. Шигаєв [227] спрямовують увагу на особливих вимогах до майбутніх грошових потоків, які обумовлюють необхідність актуарної оцінки та розрахунку актуарного профіциту. Проте, зміна системи суспільних відносин, а також цивільно-правового середовища обумовлює необхідність адекватної трансформації концепції бухгалтерського обліку. Нова сучасна концепція та розроблені на її основі правила і норми його ведення повинні створити елементи ринкової інфраструктури, що забезпечують сприятливий інвестиційний клімат, в тому числі і для іноземних інвестицій в туристичну індустрію України, що сприятиме підвищенню рівня якості готельних послуг.

Як видно з рис. 1.7, готельні послуги розглядаються в якості специфічного готельного продукту, який придбається клієнтом шляхом укладання угоди, що передбачає тільки доступ до нього та можливість використання у певний час і у певному місці.

Готельні послуги формуються в результаті взаємодії підприємства готельного господарства та споживача. Підходи науковців до трактування терміну «готельна послуга» представлено на рис. 1.8.

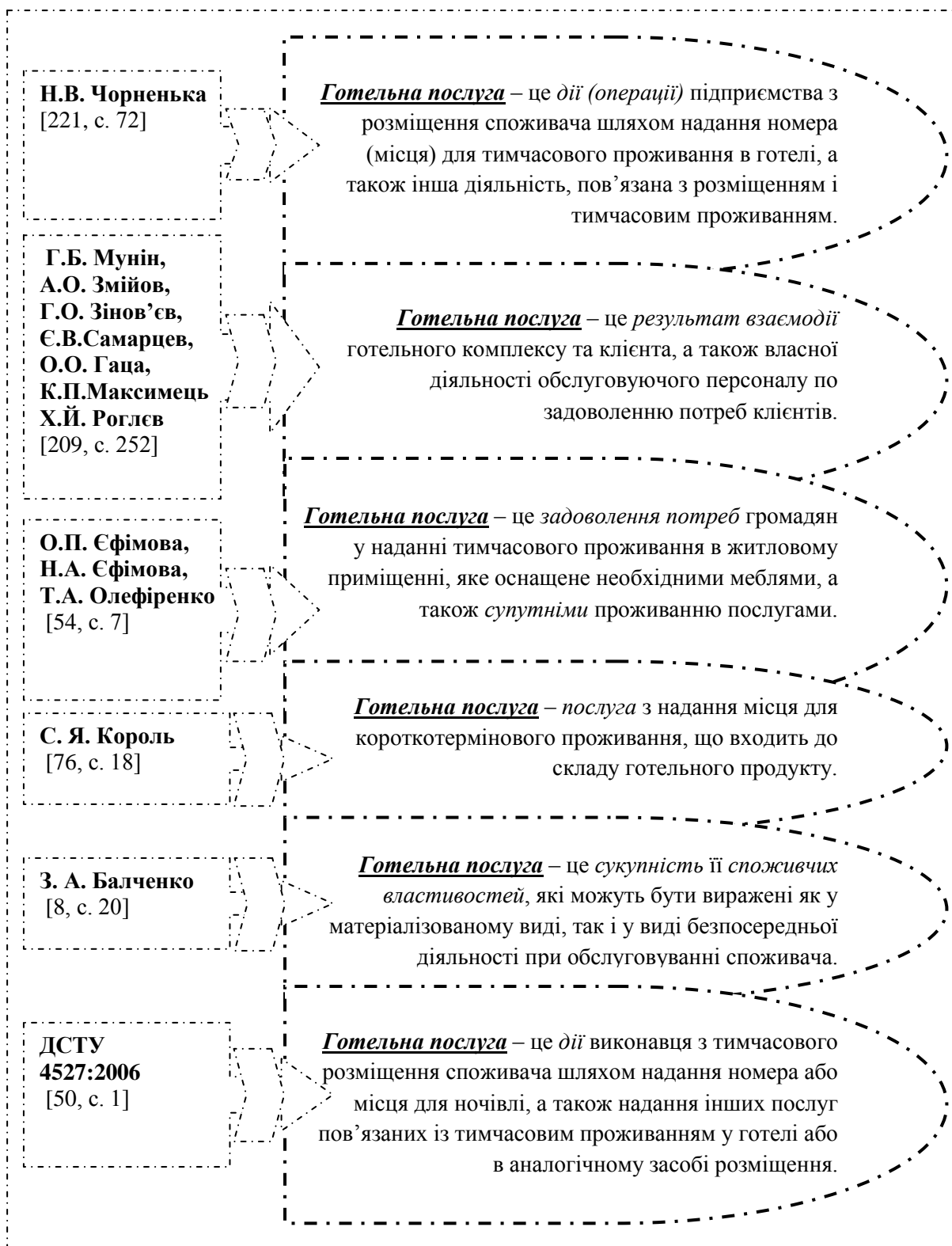


Рис. 1.8 Визначення терміну «готельна послуга» в літературних джерелах

Оцінюючи різні підходи авторів до характеристики поняття «готельна послуга», слід відмітити: Г.Б. Мунін, А.О. Змієв, Г.О. Зінов'єв, Є.В.Самарцев, О.О. Гаца, К.П.Максимець, Х.Й. Роглев наголошують на тому, що споживач виступає суб'єктом надання готельної послуги та (або) безпосередньо бере участь у процесі її здійснення, тобто автори роблять акцент на процесі «взаємодії» готелю та клієнта [209, с. 252].

В свою чергу О.П. Єфімова, Н.А. Єфімова, Т.А. Олефіренко зосереджують увагу на широкому спектрі діяльності підприємств готельного господарства, адже вчені відмічають нематеріальний характер готельної послуги, який супроводжується реалізацією товарів, що характеризують матеріальну її частину або «супутніми» проживанням товарами та послугами [54, с. 7].

Н.В. Чорненька визначає готельну послугу як дії або операції, необхідно зауважити, що таке розуміння послуги як процесу або ряду дій повинно базуватися на основі створюваної цінності готельного продукту. Ці дії можуть бути інструментом для виробництва цінності, вони можуть створити цінність, проте по суті самостійною цінністю не являються [221, с. 72].

Дослідники З.А. Балченко, І.В. Балченко та С.О. Балченко визначають зміст готельної послуги у відповідності до ДСТ 28681.4-95, як «результат діяльності готельного підприємства по задоволенню потреб мешканців» [8; 9, с. 24].

Автор ґрунтовних досліджень в галузі готельного бізнесу С.Я. Король, наголошує на тому, що готельна послуга входить до складу готельного продукту, у комплексі із іншими основними та додатковими платними послугами [76].

Закон України «Про туризм» та Правила користування готелями й аналогічними засобами розміщення та надання готельних послуг термін «готельна послуга» визначається як дії (операції) підприємства з розміщення споживача шляхом надання номера (місця) для тимчасового проживання в готелі, а також інша діяльність, пов'язана з тимчасовим розміщенням та проживанням [179; 154].

У вищезазначених нормативних документах, на відміну від попередньої редакції, акцент робиться на тому, що готельна послуга складається із основних та додаткових послуг, які надаються споживачу відповідно до «категорії» готелю, адже до 2010 р. зазначалося «при розміщенні та проживанні» в готелі.

Враховуючи вищезазначене, можна сформулювати наступне визначення одного з ключових понять теми дослідження: готельні послуги – це сукупність операцій, які виконуються для задоволення потреб клієнтів готелю, мають комплексний характер з одночасною присутністю як матеріальної, так і нематеріальної цінності, та надаються відповідно до «категорії» готелю.

Тобто у вузькому розумінні готельна послуга пов'язана з наданням місця для тимчасового проживання в номері певної категорії, а в широкому – вона є комплексом послуг у вигляді «готельного продукту».

Слід відмітити, що термін «готельний продукт» (або продукт «готель») широко використовується у практиці управління. На думку П.Р.Пуцентейла, саме таке трактування підкреслює «комплексний характер готельної пропозиції» [152, с. 201].

В економічній теорії продукт визначається як «результат людської праці, господарської діяльності, представлений у матеріально-речовій формі (матеріальний продукт), духовній, інформаційній формі (інтелектуальний продукт) або у вигляді виконаних робіт і послуг» [152, с. 201]. Тобто у терміні «продукт» поєднуються поняття «товари2 і «послуги».

Отже, готельний продукт є комплексом послуг, що споживаються клієнтами підприємства готельного господарства, до складу якого включаються основні готельні послуги, інші основні (супутні) послуги та додаткові платні послуги (рис. 1.9).



Рис. 1.9 Види послуг підприємств готельного господарства

Тобто, основна готельна послуга – це послуга з надання місця для тимчасового проживання у готельному номері певного типу згідно з укладеним договором на проживання, виконавцем якої виступає номерний фонд готельного господарства. Інші основні послуги – це інші послуги, вартість яких включена до вартості проживання, а виконавцями виступають структурні підрозділи підприємства готельного господарства. Додаткові послуги – це обсяг послуг, який не відноситься до основних, замовляється і оплачується споживачем додатково за окремим договором,

їх виконавцями можуть бути як структурні підрозділи готелю так і сторонні підприємства на договірних засадах (Додаток А.6).

Спектр послуг відпочинку та розваг підприємств готельного господарства в сучасних умовах представлений в Додатку А.7. Тобто послуги підприємств готельного господарства носять комплексний характер, який чинить суттєвий вплив на формування фінансового результату основної діяльності.

Процес надання готельних послуг займає першочергове місце в структурі основної операційної діяльності підприємств готельного господарства (Додаток А.8).

Серед характерних рис готельних послуг, на підставі оцінки підходів різних науковців варто виділити наступні:

1. Одночасність виробництва та споживання. Надання готельних послуг потребує активної участі як клієнта, так і підприємства готельного господарства (виконавця), причому здійснення цієї послуги відбувається безпосередньо на території останнього. Персонал, що бере участь у виробництві послуги, вступає в безпосередній контакт з споживачем та сприймається останнім як невід'ємна складова самої послуги.

2. Неможливість зберігання. Якщо послуга щодо розміщення не реалізована у певний день, то потенційний дохід від такої послуги втрачений, тобто виробництво послуги зафіксовано у часі та просторі. Іншими словами, готельний продукт розрахований на задоволення фактичних реальних потреб на даний момент часу. Зазначена характерна риса готельної послуги зумовлює необхідність розробки стратегії, що забезпечить оптимальне співвідношення попиту і пропозиції послуг.

М. П. Мальська та І. Г. Пандяк вбачають основу стимулювання попиту на готельні послуги в ефективній ціновій політиці, системі тарифів. На думку дослідників, встановлення диференційованих тарифів і цін, знижок, оптимізуючи асортимент додаткових послуг та інші стимули, можна змістити частину попиту з пікового періоду на періоди спаду [100, с.68].

Досить важливим засобом управління обсягом попиту є введення системи попередніх замовлень на послуги та збільшення швидкості обслуговування, у тому числі за рахунок автоматизації окремих процесів (наприклад, створення автоматизованих центрів бронювання), застосування реклами, особливо за участю телекомунікаційних систем, зокрема мережі Інтернет [100, с. 69].

Окрім того, не здатність до зберігання є наслідком того, що готельним послугам не притаманна матеріально-речова форма. У зв'язку з цим доцільно замість вищезазначеної характерної риси «неможливість зберігання» виділяти як особливість готельної послуги «відсутність матеріально-речової форми».

3. Періодичний (сезонний) характер попиту. Попит на готельні послуги коливається сезонно, або у продовж тижня. У великих ділових центрах найбільша завантаженість готелів характерна в осінній та весняний

періоди, тоді як у курортних готелях головним чином літом. Водночас впродовж тижня у більшості готелів найвище завантаження спостерігається у будні дні [100].

4. Взаємозалежність. На обсяг наданих готельних послуг суттєво впливають політичні, соціально-економічні умови в країні, маркетингові рішення туроператорів, турагентів та безпосередньо самого підприємства готельного господарства, тобто так зване «інституціональне середовище» або «інституціональні механізми». На думку В.В. Панкова, поява вищезазначеної термінології обумовлена тим, що в сучасних умовах саме інститути охопили різноманітні суспільні дослідження [135, с.6].

Інституціональний підхід дозволяє розглядати багато ізольованих від зовнішнього впливу явищ і об'єктів через призму пов'язаних з ними соціальних, культурних, політичних, економічних відносин [135].

Тому доцільним було б змінити назву характерної риси готельних послуг та визначати її не як «взаємозалежність», а як «залежність готельних послуг від інституціональних та внутрішніх факторів». Зазначена пропозиція обумовлена тим, що «взаємозалежність» передбачає відношення декількох однорідних за своїм станом явищ. Цей висновок зроблений на підставі лексичних значень слів, які наведені в Тлумачному словнику [22], так, залежність – це «відношення одного явища до іншого як наслідок, що породжений причиною» (обсяг реалізованих готельних послуг – наслідок, інституціональні та внутрішні фактори – причини), а перша частина складного слова – «взаємо...» – трактується як загальний для обох сторін; пов'язаний один з одним [22, с. 175].

5. Відносно велика питома вага постійних витрат, наприклад: капітальних витрат; витрат на ремонт обладнання; витрат на комунальні послуги; заробітну плату персоналу; страхові платежі; витрати на рекламу та адміністративні витрати.

6. Терміновість обслуговування. Специфіка діяльності підприємств готельного господарства полягає в тому, що проблемні питання, які виникають в ході виробничого процесу, повинні вирішуватися максимально швидко та бути дієвими. В сучасних умовах господарювання клієнти потребують швидкого обслуговування. Період надання деяких послуг, зокрема поселення, бронювання, прибирання вимірюється не тривалим періодом, а годинами і навіть хвилинами [95]. За таких умов особливу увагу підприємствам готельного господарства доцільно звертати на поєднання вищезазначеної характерної риси з високою якістю обслуговування.

7. Мінливість якості обслуговування. Людський фактор суттєво впливає на неоднорідність якості, недотримання стандартів готельних послуг. Якість послуг суттєво залежить від рівня кваліфікації працівників, організації виробничого процесу – колективу, контролю за якістю роботи персоналу, психофізичних особливостей працівника [100, с. 69].

На думку Т.І. Ткаченко, С.В. Мельниченко та М.Г. Бойко, однією з тенденцій, яка притаманна сучасному етапу розвитку галузі готельного

господарства, є саме посилення впливу людського фактора, тобто тісна залежність ефективності та результативності господарської діяльності суб'єктів галузі від трудового потенціалу, що зумовлює необхідність пошуку ефективних методів формування і управління персоналом, а також розробку національної програми та стратегії розвитку ринку праці [201, с. 327].

Тобто постає нагальна потреба в розробці державних соціальних гарантій на законодавчому рівні, які б запобігали негативному впливу інституціонального та внутрішнього середовища в галузі готельної діяльності. А також виникає необхідність в розробці методики оптимізації розміру соціальних витрат з метою розробки стратегії соціального розвитку підприємства готельного господарства в цілому.

Серед характерних рис, які притаманні готельним послугам, виокремлено наступні: одночасність виробництва та споживання; неможливість зберігання; нематеріальний і сезонний характер; залежність від інституціональних та внутрішніх факторів; відносно велика частка постійних витрат; терміновість обслуговування; експорт послуг; поєднання оплатного та безоплатного надання послуг суттєво впливають на організацію обліку та аналізу фінансових результатів. Це підтверджує необхідність їх врахування при вдосконаленні обліково-аналітичного забезпечення управління.

Вищезазначені характерні риси готельних послуг чинять суттєвий вплив на організацію та методику обліково-аналітичного процесу (табл. 1.3).

Першочергова характерна риса готельної послуги – одночасність виробництва та споживання, за своїм економічним змістом характеризує факт її надання у повному обсязі лише після того, як клієнт завершив користуватися готельним номером відповідного типу, тобто за умови цілковитого виїзду гостя з готелю.

Врахування терміновості обслуговування готельних послуг в системі обліку та аналізу обумовлюється фактом їх ідентифікації за добою. Тобто одиниця готельної послуги, якою виступає – ліжко-доба вважається цілковито наданою лише по завершенню доби проживання в готелі. Така характерна риса чинить вагомий вплив на специфіку обліку доходів від надання місця проживання, оскільки останні відображаються не в день поселення клієнта, а на наступний день. За умови заселення клієнта на певну кількість днів – дохід від основної операційної діяльності готелю відображається щодоби [76].

Спектр готельних послуг суттєво впливає на структуру номерного фонду в цілому, яку доцільно враховувати при оцінці витрат готелю. Тобто витрати визначаються підприємствами готельного господарства в розрахунку на номерний фонд, або на структурний підрозділ, тоді, як доходи від реалізації місця тимчасового проживання – в розрахунку на клієнта або на одиницю готельної послуги.

Таблиця 1.3

Вплив характерних рис готельних послуг на організацію та методику обліку і аналізу підприємств готельного господарства

№ з/п	Характерна риса готельної послуги	Вплив на організацію обліково-аналітичного процесу
1	2	3
1.	Одночасність виробництва та споживання	Відсутність незавершеного виробництва та залишків «Готової продукції». Необхідність у системному оперативному аналізі якості обслуговування клієнтів готелю.
2.	Неможливість зберігання	Потреба у розробці ефективної цінової стратегії та асортиментної політики, які б могли компенсувати втрати при неповній завантаженості номерного фонду, зокрема витрати від простою.
3.	Нематеріальний характер	Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається виходячи зі ступеня завершеності операцій з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції. Тобто готельну послугу не можна оцінити, доти поки вона не буде спожита клієнтом.
4.	Періодичний (сезонний) характер	Попит на готельні послуги носить сезонний характер, що потребує системної оперативної та стратегічної оцінки завантаженості номерного фонду для забезпечення необхідного рівня рентабельності за видами номерів з метою уникнення втрат прибутку
5.	Залежність готельних послуг від інституційних та внутрішніх факторів	Важливим фактором, що визначає зовнішнє інституціональне середовище обліку на підприємствах готельного господарства є домінуючі в суспільстві соціальні, культурні, економічні, правові норми. Окрім того, вагомий вплив на інститут бухгалтерського обліку готелів чинять процеси глобалізації сфери гостинності на світовому ринку та технічний прогрес суспільства в цілому. Юридичні аспекти взаємовідносин підприємств готельного господарства з туроператорами та турагентами чинять суттєвий вплив на формування доходів та фінансових результатів від реалізації послуг проживання (реалізація за корпоративними цінами (надання системи знижок при забезпеченні необхідної кількості ночівель); виплата агентських винагород і т.д.)
6.	Відносно велика питома вага постійних витрат	Значні витрати на: амортизацію номерного фонду готелю; на ремонт обладнання; на комунальні послуги; заробітну плату постійного персоналу; страхові платежі; на рекламу та адміністративний персонал. Збільшення собівартості у періоди незначного завантаження номерного фонду.
7.	Терміновість обслуговування	Потреба у оперативному та дієвому аналізі ефективності фінансово-господарської діяльності підприємств готельного господарства для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

1	2	3
8.	Експорт готельних послуг	<p>Експорт готельних послуг означає її надання іноземцеві, тобто нерезиденту, хоч насправді він перебуває на митній території країни і проживає в готелі. У разі реалізації готельних послуг фізичним особам – нерезидентам з оплатою у іноземній валюті, відповідно до ПСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» [148] розмір доходу від надання місця проживання отриманий в іноземній валюті, визначається: при передоплаті, як немонетарний актив – за курсом НБУ на дату оплати; при післяплаті, як монетарний актив, - за курсом НБУ на дату надання послуги.</p> <p>Відображення у статистичній звітності діяльності щодо обслуговування іноземців по державах світу.</p>
9.	Посадання платного та безплатного надання послуг	<p>1. Відповідно до Правил №19 споживачам готельних послуг можуть бути безоплатно надані такі види послуг, як: виклик швидкої допомоги, доставка в номер кореспонденції, побудка у визначений час, надання необхідного інвентарю в залежності від категорії готелю [154];</p> <p>2. Безкоштовне включення до реалізованої комплексної послуги, окремих її додаткових складових (відвідування тренажерного залу, басейну і т.і.), що потребує застосування трансфертних цін задля об'єктивного відображення в обліку фінансових результатів від внутрішньої реалізації послуг задля забезпечення розподілу прибутку в середині підприємства готельного господарства</p>

Вищезазначені характерні риси готельних послуг потребують цілковитого врахування у повному обсязі при формуванні кінцевого фінансового результату від основної операційної діяльності готельного господарства, адже достовірна оцінка операційних доходів від реалізації готельних послуг за типами номерів повинна узгоджуватись з достовірною оцінкою витрат, що безпосередньо пов'язані із наданням місця проживання у номері відповідного типу. Тобто, знаходить прояв принцип їх відповідності [76].

Незважаючи на те, що основним видом діяльності підприємств готельного господарства є надання місця проживання, вони здійснюють різноманітний спектр супутніх (що входять до вартості проживання в готельному номері) та додаткових (що замовляються та сплачуються мешканцем готелю за окремим договором) послуг. Зазвичай більшість допоміжних та структурних підрозділів готельного господарства відносяться до самостійних галузей економіки, що викликає потребу в удосконаленні системи обліку доходів, витрат та фінансових результатів діяльності досліджуваних підприємств із врахуванням їх специфіки.

1.3. Оцінка стану вітчизняного ринку готельних послуг

Готельний бізнес надзвичайно динамічний – за рік в світі укладається десятки великих угод, на кшталт придбання Hilton Hotels Corp компанією Blackston Group, уведення в дію нових брендів, наприклад All Seasons французькою готельною корпорацією Ассор, та сотні контрактів щодо управління, купівлі франшиз, переходу готелів в інші мережі [186].

Самостійне планування підприємством готельного господарства своєї діяльності потребує постійного моніторингу стану ринку, готовності до ринкових коливань з метою забезпечення реалізації стратегії саморозвитку й економічного виживання в умовах конкуренції та кризових явищ в економіці.

Економічна криза – це період пошуку найбільш ефективних рішень для бізнесу. Структурні зміни в готельному господарстві України потребують впровадження уніфікованих технологій з метою створення нової політики «готельної марки»: підвищення якості послуг підприємств готельного господарства.

Світовий досвід засвідчує, що готельну індустрію можна розвивати і в період економічних криз, оскільки витрати на створення одного робочого місця тут у 20 разів менші, ніж в промисловості, а оборотність інвестиційного капіталу в 4,2 рази вища, ніж в інших галузях господарства [59].

Оцінка стану підприємств готельного господарства у світі в цілому, та в Україні зокрема відображена в роботах таких зарубіжних і вітчизняних вчених, як І.Б. Андренко, С.І. Байлик, М.Г. Бойко, О.О. Гаца, О.М. Гараніна, А.О. Змійова, Г.О. Зінов'єва, Джона Р. Уокера, Н.М. Кузнецової, К.П. Максимця, Г.Б. Муніна, О. Мусакіна, П.Р. Пуцентейла, Х.Й. Роглева, Є.В. Самарцева, Т.І. Ткаченко, В. Яковлева, [3; 6; 18; 33; 82; 128; 152; 204; 209].

В перші роки незалежності України, коли стара економічна система була зруйнована, готельний бізнес довгий час знаходився у жорсткому кризовому стані. З одного боку, в більшості випадків зникло системне фінансування, достатнє для виплати заробітної плати працівникам готелів та підтримки матеріальної бази готельних комплексів. З іншого боку, значно зменшилась кількість іноземних туристів. Меблі та устаткування підприємств готельного господарства зношувались, будівлі також потребували ремонту, ліфти переставали працювати. Чимало готелів у пошуках надійних джерел доходів почали здавати все більше і більше площі в оренду, перетворюючись із готелів в офісні центри [45, с.12].

Слід зазначити, що протягом 1991 – 2000 р.р. десятки готелів просто перестали функціонувати на готельному ринку України (рис. 1.10).

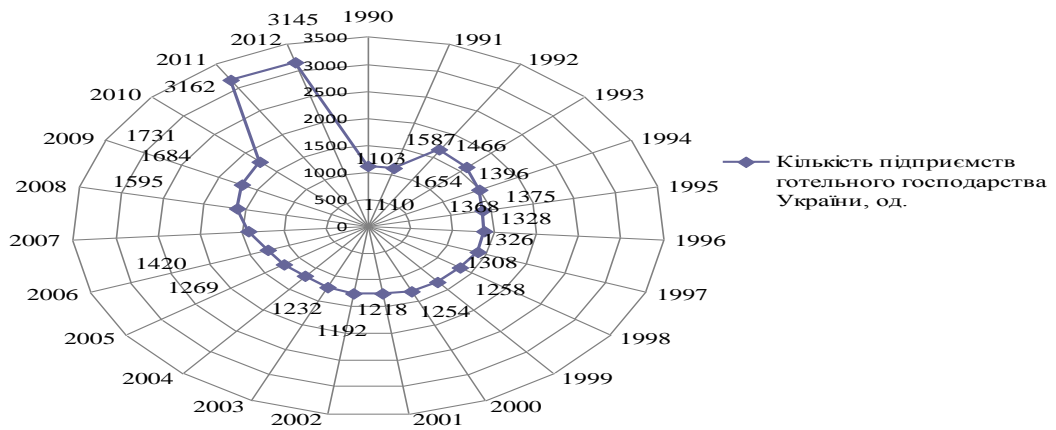


Рис. 1.10 Динаміка кількості підприємств готельного господарства України за 1990 – 2012 р.р.

Так, в 1995 році кількість готелів та інших місць для короткотермінового проживання складала 1396, а в 2001 р. в статистичних звітах фігурувало лише 1258 об'єктів, тобто їх кількість скоротилась на 138 одиниць або на 9,89% (див. рис. 1.11).

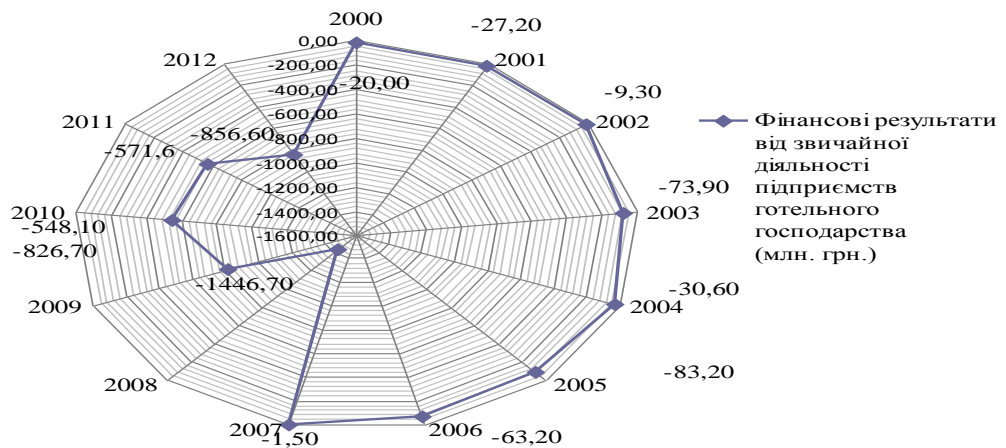


Рис. 1.11 Тенденція зміни фінансових результатів від звичайної діяльності готелів та ресторанів України за 1990 – 2012 р.р. [134]

Прихід в Україну зарубіжних інвесторів та міжнародних готельних операторів стримувався як певною обмеженістю ринку, так і досить значним готельним збором, розміри якого в Києві досягали 20% від обороту. Потреби столичного бізнесу у більш комфортабельному розміщенні забезпечували в цілому готелі, які входили в систему операторів «Інтуристу» та «Супутника». Окрім того, в деяких обласних центрах почали створюватися невеликі бізнес – готелі, які перехоплювали більш заможних українських та зарубіжних клієнтів із занедбаних готелів обласного підпорядкування.

Готельна галузь більше не могла знаходитись у такому стані – виникла необхідність у нових ідеях та сценаріях розвитку.

З одного боку, зберегти рівень якості готельних послуг допомогли найкращі державні підприємства, а саме: готелі «Дніпро» та «Національний», які здійснили вагомий внесок у підтримку належного рівня українського готельного бізнесу в цей період [45, с.14].

З іншого боку, Україні все-таки був вкрай необхідний абсолютно новий рівень якості великих готелів, який міг стати реальністю лише при масштабних фінансових та інтелектуальних інвестиціях.

Новий період розвитку готельної індустрії України розпочався з реконструкції готелю «Україна» – в п'ятизірковий готель «Прем'єр Палац», будівництво якого завершилось на межі 2000/2001 р.р.

«Прем'єр Палац» став першим готелем української готельної мережі Premier Hotels, куди увійшов спочатку готель «Ореанда» (м. Ялта), а згодом – «Дністер» (м. Львів). Згодом мережа розширилась до 7 готелів – харківські «Космополіт» та «Аврора», «Лондонська» в Одесі та «Стар» в Мукачеві.

Майже одночасно з готелем «Прем'єр Палац» в Одесі у 2001 р. почав будуватись готельний комплекс «Одеса» – один із найбільших готелів в регіоні та в Україні. Готель «Одеса» планувався та створювався відповідно до міжнародних стандартів «п'ять зірок» у тісному співробітництві з авторитетним міжнародним готельним оператором Kempinski [45, с.15].

Більшість готельних операторів, які були зацікавлені в розвитку свого бізнесу на Україні, планували розпочати з Києва. Завдяки спільним зусиллям Державної туристичної адміністрації України та професійного сектору, перш за все – Асоціації готелів і готельних об'єднань міст України, в березні 2003 р. був прийнятий закон «Про внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори»» [157], який скасовував готельний збір, що активізувало потоки інвестицій в готельну індустрію.

Слід зазначити, що саме Державна туристична адміністрація України, як окремий орган влади у сфері туризму (що проіснувала з 2002 р. по 2005 р.), розробила Державну програму розвитку туризму на 2002 – 2010 р.р., з якої розпочався системний розвиток всієї сфери гостинності в цілому [49].

Вищезазначені тенденції підштовхнули інвесторів та зарубіжних готельних операторів (зокрема Marriott, Hilton, Intercontinental та ін.) до підвищення активності на території України.

Першим готелем, який з'явився в Києві у 2005 р. під міжнародним брендом, став Radisson SAS. Зазначений та всі наступні проекти, зокрема Marriott, досить відчутно додали якості готельному бізнесу України.

У 2005 р. ситуація на вітчизняному готельному ринку вперше значно покращилась, намітилась тенденція до збільшення числа підприємств готельної індустрії. Так з 2005 р. по 2011 р. кількість підприємств

готельного господарства зростає на 149,17% і склала у 2011 р. 3162 одиницю, хоча у 2012 р. прослідковується зменшення на 17 одиниць, або на 0,54%, тобто кількість підприємств готельного типу склала 3145 одиниці (див. рис. 1.10).

В розрізі областей України тенденція зміни кількості підприємств готельного господарства за 1995 – 2012 р.р. представлена в Додатку Б.1.

Найбільше підприємств готельного господарства України у 2012 р. спостерігалось в таких областях, як Львівська, Одеська, Дніпропетровська та Донецька, їх частка складала – 13,72; 7,85; 7,65; та 7,36 відсотка від загальної кількості по Україні (дод. Б.1). Така суттєва частка пов'язана з високим рівнем індустріального розвитку у вищезазначених областях, наявністю центрів туристичних потоків або курортної місцевості.

У Львівській області кількість готелів у 2012 р. зростає на 9 одиниць, або 6,98%, в Одеській та Дніпропетровській – на один готель, або на 1,30%, а в Донецькій навпаки відбулася протилежна тенденція змін – скорочення їх кількості на 2 готелі (2,63%) порівняно з попереднім 2011 р.

Наглядна структура кількості підприємств готельного господарства за областями представлена в Додатку Б.2.

Загальна місткість готелів України з 1997 р. і включно до 2005 р. постійно зменшувалась (рис. 1.12). Значне поліпшення ситуації простежується з 2006 р. Ця позитивна тенденція зберігається і до 2012 р. У 2012 р. загальна місткість готелів збільшилась, порівняно з 2011 р., на 9,2 тис. місць або на 5,96% і склала 163,4 тис. місць.

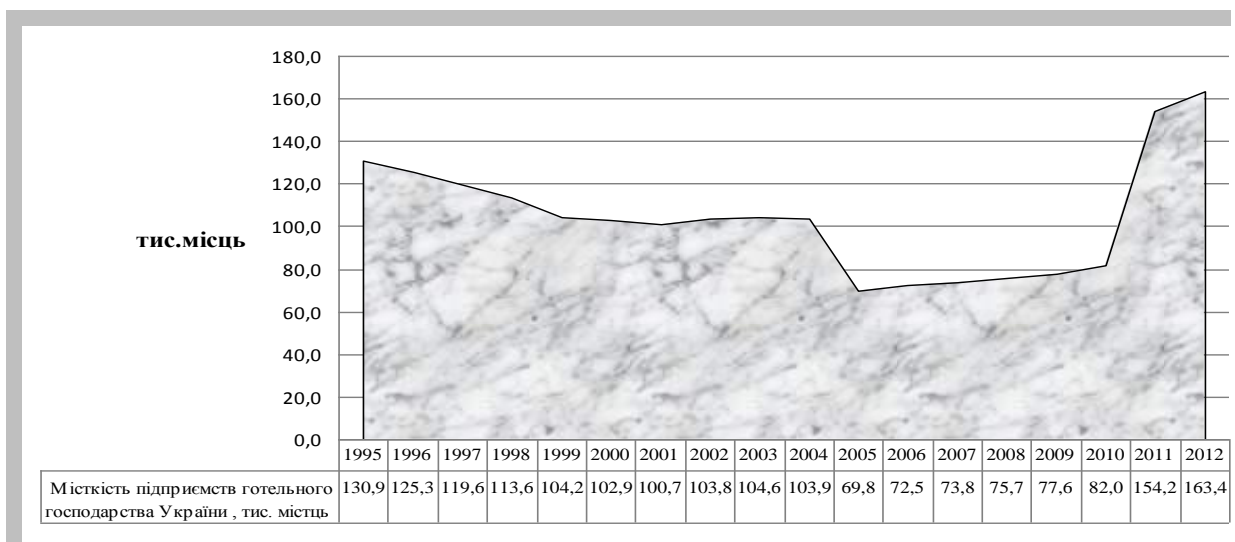


Рис. 1.12 Динаміка місткості готелів України за 1995 – 2012 р.р.

Протягом останніх 22 роки середньорічний коефіцієнт використання місткості готелів України щорічно змінювався. Протягом 2004 – 2006 р.р. цей показник становив 0,34, у 2007 р., відбулося зростання на 2,94% у порівнянні із попереднім періодом, у 2008 – 2010 р.р. намітилась тенденція зниження коефіцієнта використання місткості готелів, який склав відповідно 0,23 та 0,18, проте у 2011 р. спостерігається несуттєве

зростання 0,04 пункти проти попереднього 2010 р., а в звітному 2012 р. дана позитивна тенденція збереглася, адже коефіцієнт збільшився на 0,05 пункти або на 22,72% проти попереднього 2011 р. (рис. 1.13).

Такий істотний спад попиту на готельні послуги в 2010 р. був обумовлений скороченням обсягів внутрішнього туризму, зменшенням доходів населення та значним зростанням цін на готельні послуги в умовах жорстких інфляційних процесів і кризової ситуації в економіці України.

Мінімальне використання місткості готелів було в Луганській та Херсонській областях, у Івано-Франківській – 0,12, у Житомирській та Тернопільській – по 0,15 відповідно, у Донецькій та Чернівецькій – по 0,16 у кожній, а максимальне у – м. Києві, м. Севастополі, Харківській, Київській та Чернігівській областях – цей показник становив від 0,30 до 0,27. При цьому слід відмітити, що рівень цього показника по країнах ЄС складав 0,36 [200].

Ефективність використання готелів залежить від багатьох факторів: якості обслуговування, зіркової категорії готелю, наявності структурних підрозділів, що надають додаткові послуги, від комфортності та технічного оснащення номерів.

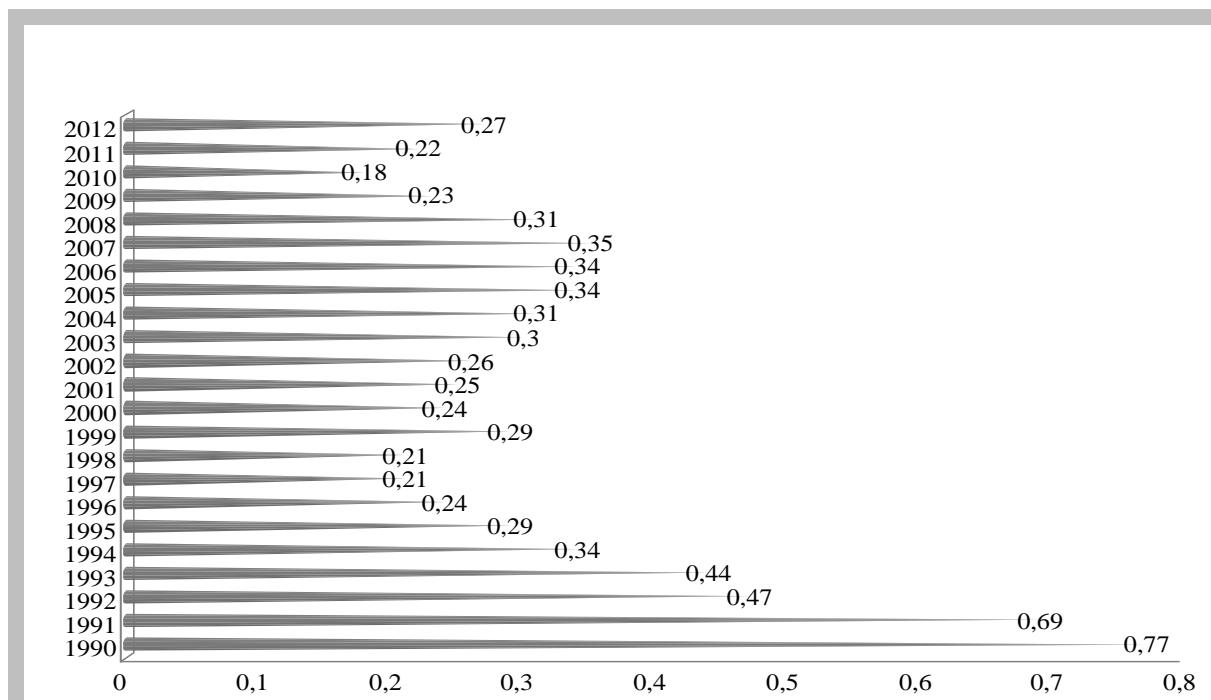


Рис. 1.13 Тенденція зміни середньорічного коефіцієнта використання місткості готелів України за 1990 – 2012 р.р. [197; 200]

У 2012 р. у готелях країни налічувалося 81441 номери, що на 5,79% перевищує показник попереднього 2011 р. та на 34,39% більше за показник 1995 р. (Додаток Б.3).

Станом на 1 січня 2012 р. на території Чернівецької області функціонувало 80 підприємство готельного господарства (Додаток Б.4), що

на 13 підприємства або на 19,4% більше, ніж станом на 1 січня 2011 р. В цілому за останні 10 років їх число зросло на 72,22%. Така тенденція була зумовлена зростанням кількості інших місць для тимчасового проживання, які надавали послуги протягом 2000 – 2012 р.р., окрім того, починаючи з 2011р. у загальну кількість готелів враховуються юридичні особи та фізичні особи-підприємці.

У потенціалі підприємств готельного господарства Чернівецької області у 2012 р. налічувалось більше 1,74 тис. номерів. Житлова площа всіх номерів складала 35,0 тис. кв. м., що на 6,5 % менше, ніж у 2010 р. Середня площа одного номера збільшилась на 7,1 кв. м. і склала 25,1 кв. м. (див. дод. Б.4).

Динаміка кількості готельних номерів (дод. Б.4), свідчить, що у 2012 р. по готелях Чернівецької області спостерігається позитивна тенденція щодо зростання кількості номерів вищої категорії, так їх кількість зросла на 1,72% проти 2011 р. та склала 472 од., тотожні тенденції притаманні для готельних номерів першої категорії (стандарт) та другої категорії, скорочення кількості одиниць прослідковується лише за номерами третьої категорії – на 61 од. або на 27,23% у порівнянні з попереднім 2011 р.

Динаміка кількості підрозділів сфери сервісу готелів та інших місць для тимчасового проживання по Чернівецької області протягом 2000 – 2012 р.р. представлена в Додатку Б.5, зокрема прослідковується негативна тенденція щодо скорочення кількості ресторанів при готелях на 6 одиниць, у 2011 р. проти 2010р., така тенденція змін збереглася і в 2012 р., а їх кількість склала 14 од.

У грудні 2012 р. середня ціна за проживання у готелях Чернівецької області за одну добу (Average Room Rate) склала 237,90 грн., що на 1,90 грн. (0,81%) більше за показник 2011р. (Додаток Б.7).

На нашу думку, для покращення ефективності господарської діяльності вітчизняних підприємств готельного господарства потрібно впроваджувати у практичну діяльність готельний франчайзинг.

На сьогоднішній день в українському готельному секторі діє всього один національний готельний оператор та декілька міжнародних. В сучасних умовах використання франчайзингу для розвитку готельного бізнесу в Україні є досить привабливим. Про це також свідчать і такі риси сфери, як не насиченість ринку готельних послуг при значній частці готелів, стандарти вітчизняного сервісу, які суттєво поступаються закордонним, з однієї сторони, та майже повна відсутність організованих центрів бронювання, які б дозволяли одночасно бронювати місця в різних готелях, що розміщенні в будь-якому регіоні України, з іншої.

В діяльності єдиної української готельної мережі (Premier Hotels) та міжнародних готельних мереж, які функціонують на території України (Radisson SAAS, Rixos nter-Continental, Hyatt International, Hilton, Rixos, Sofitel, Marriott та ін.), можна виокремити два варіанти розвитку бізнесу із використанням франчайзингу в Україні.

Перший варіант розвитку полягає у використанні франшизи міжнародної готельної мережі. Основною категорією клієнтів такого підприємства готельного господарства будуть закордонні туристи, що приїхали як в цілях ділових поїздок, так і звичайних екскурсій чи відпочинку. Оскільки потік іноземних туристів в Україну за 2012 р. у порівнянні з 2011 р., збільшився на 15,24% (рис. 1.14), то цілком очевидно, що закордонний турист надасть перевагу бронюванню місць в готелі заздалегідь та через відомого йому готельного оператора, що гарантує звичний рівень послуг.

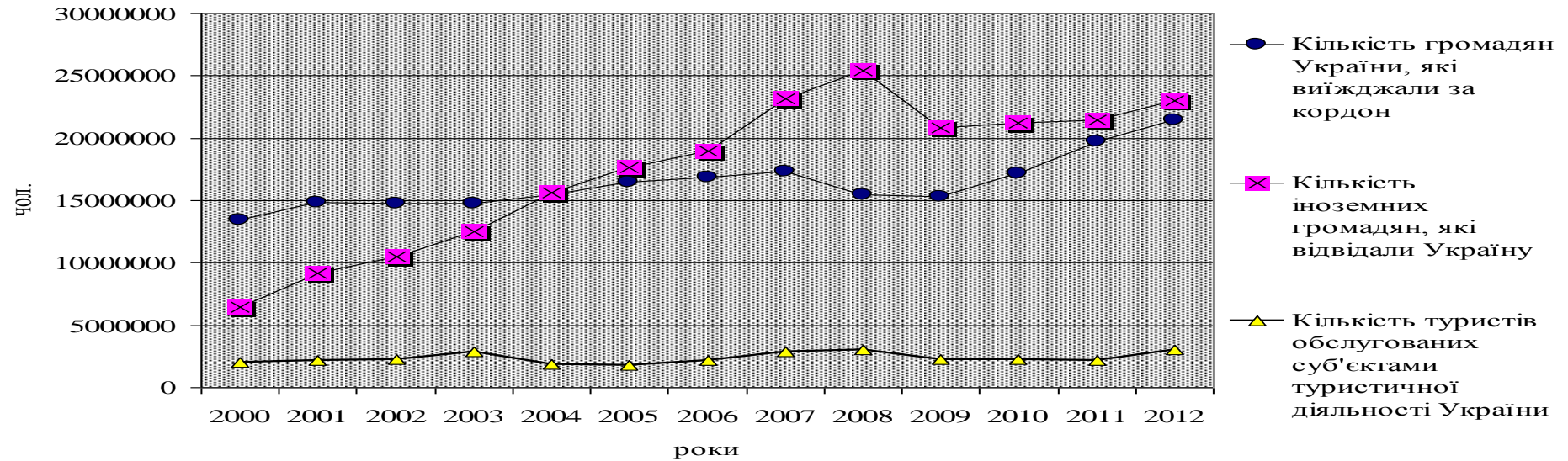
Другий варіант розвитку готельного бізнесу в Україні із використання франчайзинга полягає у створенні національних готельних мереж. На сьогоднішній день в Україні діє єдина готельна мережа – Premier-Hotels. До її складу входять 6 готелів: «Премер Палац» (5 зірок, м.Київ), «Лондонская» (4 зірки, м. Одеса), «Ореанда» (4 зірки, м. Ялта), «Дністер» (4 зірки, м. Львів), «Star» (4 зірки, Мукачево), «Cosmopolit» (4 зірки, м. Харків).

Проте варто відмітити, що в українському законодавстві відсутнє закріплене поняття «франчайзинг» (Franchising) або «договір франчайзингу». Проект Закону України «Про франчайзинг» пропонувався до розгляду в листопаді 2001 р., проте був відхилений. Натомість франчайзингові правовідносини почали регулюватися розділом 76 Цивільного кодексу України [219] та Розділом 36 Господарського кодексу України [39], де замість поняття «франчайзинг» застосовується поняття «комерційна концесія».

Тобто, якщо раніше правову основу франчайзингових взаємовідносин складала договори про спільну діяльність та ліцензійні договори, то тепер всі аспекти взаємовідносин між франчайзером та франчайзі можна описати в одному документі – договорі комерційної концесії (Commercial Concession).

Франчайзеодержувач отримує права на використання фірмового знаку, технології, методів роботи, системи бронювання, системи відпрацьованих маркетингових процедур, системи стандартів обладнання, система знижок. Оплата за договором комерційної концесії включає наступні виплати: оплата ліцензії для вступу в готельну мережу – 500 долл.; Royalty (внесок) – 2,5-8% від річного доходу підприємств готельного господарства за маркетингові послуги; 15 – 300 долл. в рік за номер в залежності від його категорії; 3 долл. за номер, що заброньований через великі турагенства.

Для франчайзеодержувача вищезазначена політика приносить значні дивіденди, такі, як перспектива прибутковості; зменшення операційних ризиків роботи на ринку; гарантоване бронювання, яке забезпечить бажаний рівень завантаженості; проведення періодичних курсів щодо навчання персоналу.



	2000р.	2001р.	2002р.	2003р.	2004р.	2005р.	2006р.	2007р.	2008р.	2009р.	2010р.	2011р.	2012р.
Загальна кількість туристів	2013998	2175090	2265317	2856983	1890370	1825649	2206498	2863820	3041655	2290097	2280757	2199977	3033647
Із загальної кількості туристів													
Іноземні туристи	377871	416186	417729	590641	436311	326389	299125	372455	372752	282287	335835	234271	269969
Туристи-громадяни України, які виїжджали за кордон	285353	271281	302632	344332	441798	566942	868228	336049	1282023	913640	1295623	1250068	1956483
Внутрішні туристи	1350774	1487623	1544956	1922010	1012261	932318	1039145	2155316	1386880	1094170	649299	715638	807195
Кількість екскурсантів	1643955	1874233	1991688	2690810	1502031	1704562	1768790	2393064	2405809	1909360	1953497	823000	865026

Рис.1.14 Тенденція зміни туристичних потоків в Україні за 2000 – 2012 р.р., [134]

Діяльність підприємства готельного господарства в цілому повинна приносити прибуток, який, зокрема, складається з результатів діяльності його структурних підрозділів (в тому числі ресторанного господарства, пральні, хімчистки, автостоянки, ігрових залів, перукарні тощо). Саме тому управління прибутком знаходиться в центрі економічної уваги підприємств, які працюють на ринку.

Фінансовий результат від операційної діяльності підприємств готельного господарства в цілому по Україні у 2012 р. був негативним і склав 223,4 млн.грн., що на 234,1 млн.грн. перевищує однойменний показник 2011 р., аналогічна тенденція притаманна 2010 р. та 2011 р., коли його обсяг сягав 723,7 млн.грн. та 352,6 млн.грн. відповідно. В цілому за період з 2008 – 2012 р.р. найменший обсяг збитку спостерігався тільки у 2011р. на рівні – 10,7 млн.грн. (Додаток В.1).

Окрім того, в 2012 р. проглядається небажана тенденція до зростання рівня збитковості господарювання підприємств з тимчасового розміщення та організації харчування на 1,2% проти показника 2011 р., з фіксацією його значення на рівні 1,2% (Додаток В.2).

Такі тенденції зміни обумовлені суттєвим перевищенням темпів приросту операційних витрат над темпами зміни операційних доходів підприємств готельного господарства протягом 2008 – 2012 р.р. Так, як свідчать дані Додатку Б.3, обсяг витрат від операційної діяльності у 2012 р. збільшився на 1496,2 млн.грн. або на 9,75% у порівнянні із попереднім 2011 р. Тотожні зміни притаманні 2010 р. та 2011 р. ретроспективи – 2134,3 млн.грн. (20,24%) та 2659,5 млн.грн. (20,97%).

Якщо порівнювати результативність готельного господарству з підприємствами інших видів економічної діяльності, то збитковість господарювання за 2008 – 2012 р.р. притаманна тільки будівництву, мистецтву, спорту та розвагам, так у звітному 2012р. вона сягла рівня 0,7% та 16% відповідно (дод. В.2).

Оцінка абсолютного обсягу чистого прибутку та збитку в цілому по підприємствах з тимчасового розміщування та організації харчування України свідчить, що у 2012 р. було отримано збиток в сумі 1692,5 млн.грн., що на 314,8 млн.грн. перевищує показник 2011 р. Відповідно у 2012 р. обсяг чистого прибутку по підприємствах готельного господарства, діяльність яких була позитивною склав 835,9 млн.грн., що на 29,8 млн.грн. перевищує рівень 2011 р. В свою чергу, для суб'єктів готельного господарства, діяльність яких за результатами звітного 2012 р. була збитковою на рівні 1692,5 млн.грн., з перевищенням показника 2011р. на 314,8 млн.грн. (Додаток В.4)

Результати структурного аналізу показали зменшення питомої ваги прибуткових підприємств та відповідно зростання частки збиткових на 1,4% відповідно у 2012 р. порівняно з 2011 р. Хоча у 2011р. тенденція була зворотньою, зі збільшенням частки збиткових підприємств, та скороченням питомої ваги прибуткових на 3,2%. Детальна характеристика

однойменних показників за попередні періоди, зокрема і в цілому по підприємствах України представлена в Додатках В.5 – В.8.

Щодо показників роботи підприємств готельного господарства Чернівецької області, то у 2012 р. їх діяльність була прибутковою, оскільки фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування склав 2500,7 тис.грн. (в цілому по області) та 290,3 тис.грн. (по м. Чернівці), що на 2149,0 тис.грн. перевищує показник 2011 р. (по області в цілому) та на 912,0 тис.грн. (по м. Чернівці). За попередні періоди ретроспективи, зокрема в 2011 р. діяльність по області була прибутковою на рівні 351,7 тис.грн., проте по м. Чернівці спостерігалась негативна тенденція, оскільки обсяг збитку сягав 621,7 тис.грн. (Додаток В.9). В тому числі операційні витрати склали 22858,6 тис.грн. та 25363,8 тис.грн., а доходи від основного виду діяльності готельного господарства 25363,8 тис.грн. й 19615,2 тис.грн. відповідно по області в цілому та по м. Чернівці зокрема (Додатки В.10 – В.12).

Вищезазначені тенденції підтверджує динаміка фінансових результатів діяльності 30 досліджених підприємств готельного господарства за 2009 – 2012 р.р. (Додаток В.13). Варто відмітити, що в 2012 р. більшість з них (20 об'єктів), в 2011 р. та 2009 р. (19 об'єктів), а в 2010 р. – рівно половина (15 із 30 об'єктів дослідження) отримали збиток. Така тенденція обумовлена суттєвим скороченням доходу від реалізації та значним збільшенням собівартості реалізованих послуг.

Оцінка ефективності господарювання окремих підприємств готельного господарства за більш тривалу ретроспективу (2006 – 2012 р.р.), зокрема ПАТ «Готель «Україна» (м.Севастополь), ПАТ «Готельний комплекс «Братислава» (м. Київ) та ПАТ «Готель «Україна»(м.Чернігів), свідчить, про нестабільність процесів, оскільки характерними були, як негативні зміни, так і позитивні тенденції (Додатки В.14 – В.16).

Для ПАТ «Готельний комплекс «Братислава» (м. Київ) збитковою діяльність була лише в 2011 р., а протягом 2006 – 2010 р.р. та в звітному 2012 р. результативність була позитивною, оскільки обсяг чистого прибутку сягнув 10440,0 тис.грн. (дод. В.14).

Відповідно ПАТ «Готель «Україна» (м.Чернігів) збитків зазнало протягом 2010 – 2011 р.р., проте в звітному 2012 р. підприємство готельного господарства зуміло використати резерви підвищення ефективності діяльності, отримавши обсяг чистого прибутку, що в абсолютній сумі сягнув 1231,0 тис.грн. перевищивши показник попереднього 2011 р. на 916,0 тис.грн. (дод. В.15).

Так, в діяльності ПАТ «Готель «Україна» (м.Севастополь) збитковими виявилися тільки 2012 р. та 2009 р., адже протягом 2006 – 2008 р.р. та в 2011 р. діяльність була прибутковою (дод. В.16).

Суттєве погіршення фінансових результатів може бути наслідком прояву кризових явищ в економіці, зростанням конкуренції, здійсненням неефективної асортиментної та цінової політики, зниженням попиту на готельні послуги, що в кінцевому вигляді впливає на рівень

завантаженості номерного фонду в цілому та вимагає удосконалення існуючих обліково-аналітичних концепцій із врахуванням вимог підвищення ефективності управління.

В цілому сучасному етапу розвитку галузі готельного господарства притаманні певні тенденції: активізація господарської діяльності, пожвавлення туристичних потоків (див. рис. 1.14) та підвищення ефективності використання місткості, подальше роздержавлення підприємств готельного господарства та збільшення їх присутності на ринку приватного капіталу [201].

Серед проблем, які загрожують галузі, варто виділити непродумане адміністрування туристичного збору. Адже з 1 січня 2011 р. згідно з Податковим кодексом в Україні діє практика стягування так званого туристичного збору.

У різних містах його розмір коливається від 0,5 – 1% від вартості тимчасового проживання (ночівлі) громадян у готелях. Як зазначено у Податковому кодексі, туристичний збір не справляється з відвідувачами готелів, які мають документи про відрядження [143].

Кошти, що потрапляють у місцеві бюджети, за кодексом, повинні скеровуватися на розвиток готельно-туристичної сфери відповідних міст.

На думку Т. І. Ткаченко, С. В. Мельниченко, М. Г. Бойко, до проблем галузі готельного господарства варто також відносити застарілу матеріально-технічну базу більшості підприємств, необхідність створення сприятливого інвестиційного клімату та пошуку фінансових джерел, у тому числі активного залучення коштів іноземних інвестицій для розвитку готельного господарства; невідповідність рівня якості послуг європейським та міжнародним стандартам [201 с. 327].

Суттєві завдання покладено на Кабінет Міністрів України стосовно перегляду державного стандарту України щодо туристичних послуг та класифікації готелів, у частині підвищення вимог до матеріально-технічного оснащення готелів та якості відповідних послуг [206].

Згідно підходу М.П. Мальської, І.Г. Пандяк [100] реалізація необхідного кількісного та якісного рівня розвитку інфраструктури сфери гостинності зумовлює необхідність системного та комплексного оперативного та перспективного аналізу та аналітичної оцінки інвестування в окремі регіони та окремі сегменти готелів.

В цілому розвиток готельного бізнесу необхідно розглядати в сукупності з розвитком туристичної індустрії загалом. Тому важливо в перспективі враховувати принципи створення сучасної туристичної інфраструктури, провести маркетингові дослідження шляхів і методів підвищення інвестиційної привабливості проектів будівництва, модернізації засобів розміщення, розвитку найбільш економічно привабливого – ділового туризму [100].

1.4. Сутність прибутку підприємств готельного господарства

Від античності до сучасності діяльність господарюючих суб'єктів була притаманна результативність, тобто прибутковість діяльності. Першочерговою метою за часів стародавнього світу, в період появи товарного виробництва, було отримання позитивного фінансового результату, тобто – прибутку [48, с. 11].

В еволюції підприємств готельної індустрії можна виділити періоди, що в історичному плані відповідають періодам розвитку людського суспільства: стародавній (IV тисячоліття до н.е. – 476 р. н. е.), середньовіччя (V – XV ст. н.е.), новий час (XVI – початок XX ст.) та сучасний. Екскурс в еволюцію становлення готельної галузі у контексті історичного аспекту визначення категорії прибуток представниками різних наукових шкіл представлений в Додатку Е.1.

В умовах становлення та розвитку наукових досліджень трактування терміну «прибуток» постійно змінювалося та удосконалювалося (Додаток Е.2).

Більшість західних економістів визначали прибуток з якісного боку, як перетворену форму додаткового продукту й доданої вартості, яка виражає відносини між власниками засобів виробництва і найманими працівниками з приводу його створення і привласнення (Додаток Е.3).

К. Маркс під час визначення категорії «прибуток» застосовував термін «трансформована форма». Тобто здійснював акцент на тому, що прибуток приховує справжнє джерело свого виникнення і створює враження, що участь у його появі брали не лише працівники, а й засоби виробництва [67].

Водночас у теорії А. Сміта прибуток розглядався як результат праці робітника (найманого працівника), з одного боку, і функціонування капіталу – з іншого [67, с. 24].

Якщо застосовувати підхід А. Сміта щодо характеристики економічного змісту прибутку підприємств готельної індустрії, то слід враховувати особливість: кадровий потенціал на вітчизняних підприємствах готельного господарства представлений не тільки працівниками, що працюють за наймом, але й керівниками, які здійснюють координацію рішень, що приймаються.

Менеджери вищої ланки управління в певній мірі перетворюються на їх власників, оскільки здійснюють управлінські функції сприяючи формуванню раціональних готельних тарифів в цілому та одержуючи винагороду за виконану роботу. На нашу думку, якщо величина цієї плати перевищує обсяги витраченої ними кількості та якості праці (управлінська праця надзвичайно складна), то вони водночас виступають у ролі експлуататорів.

Д. Рікардо, розглядаючи сутність прибутку, чітко відокремлював його одну сторону від іншої, що дозволяло проаналізувати і зрозуміти кожну. Так, економіст вважав, що визначення сутності прибутку слід починати з його економічного змісту, тобто доданої вартості, що створена робітником.

З цього погляду, додана вартість прямо залежить від природних властивостей речей, які люди виявляють в процесі історичного розвитку. Оскільки вона має різні властивості, то додану вартість слід називати рушійним фактором економічного розвитку господарюючого суб'єкта [133].

Зокрема Д. Рікардо створив класичну теорію земельної ренти та ув'язав її з розподілом доходів. Він вважав, що зі зростанням виробництва виникає проблема нестачі землі, тоді частка ренти у продукті збільшиться, а частка прибутку зменшиться, інвестиції скоротяться. Час показав вірність цього актуарного припущення, що змусило сучасних інвесторів шукати інші підходи до шляхів і об'єктів інвестування. Щодо сучасного готельного бізнесу вихід було знайдено у формулі: менша площа землі – більша поверховість, що при інших рівних умовах дає певну гарантію одержання прибутку.

А. Сміт і Д. Рікардо стали авторами трудової теорії вартості, сформулювавши факторну модель формування прибутку як результат використання факторів виробництва.

В своїй праці «Багатство народів» А. Сміт визначив такі фактори багатства: фактор ощадливості; фактор продуктивності праці.

Застосування уявлень А. Сміта про фактори багатства для діяльності підприємств готельного господарства проілюстровано в Додатку Е.4.

Під ощадливістю, в сучасному трактуванні, Сміт розумів інвестування отриманого прибутку у подальший розвиток виробництва. Підвищення продуктивності праці вчений пов'язував з прогресом розподілу праці, що, в свою чергу, обмежується розміром ринку, який А.Сміт розумів, в першу чергу, як ринок збуту.

З рис. В. 3.4 видно, що готельний бізнес характеризує тенденція зростання лише в умовах, коли частина прибутку знову інвестується у готельний бізнес. На думку А. Хоскінга, «це сприяє підвищенню ефективності і зростанню обсягів готельних послуг, які надаються» [26, с. 117].

В свою чергу Д.Б. Кларк визначав поняття «прибуток» як деякий процес координування, що в певній мірі перекликається із початковими науковими поглядами на економічний зміст прибутку А.Сміта, який теж зосереджував увагу на управлінських рішеннях особи, яка використовує працю і капітал [133].

Ж.Б. Сей визначав економічну природу прибутку як винагороду підприємців за послугу, що виробляє капітал, при цьому акцент робив на такій категорії, як «продуктивність наданих послуг». Адже саме продуктивність послуг зумовлена їх властивостями, створює додану

вартість і відображає відношення таких властивостей до потреб людей. Під час реалізації послуг підприємець здійснює «оцінку» доданих вартостей, «досліджує» їх якість, зіставляє різні додані вартості послуг. В продуктивності відображається зіставлення об'єктивної та суб'єктивної сторін. Отже, додана вартість більш містка категорія, ніж продуктивність [67].

На важливості «продуктивності готельних послуг» наголошував також Жорж Огюст Ескоф'є (1847 – 1935) – найвидатніший кулінар свого часу, що здійснив справжню революцію в організації ресторанів при готелях. Більш ніж століття тому Ж.Б. Ескоф'є сформулював гасло, актуальне і для сучасного етапу розвитку гостинності: «Задовольнити клієнта або його втратити, третього не дано» [152, с. 14 – 15].

На сучасних підприємствах готельного господарства з метою забезпечення продуктивності готельних послуг, на якій наголошував Ж.Б. Сей та до якої закликав Ж.Б. Ескоф'є, відділ продажу та маркетингу аналізує характеристики фактичних потоків послуг (прибуттів) за корпоративними клієнтами, здійснює коригування цінової політики, веде аналіз та облік споживчих уподобань, складає звіти про роботу готелів-конкурентів. При цьому, аналітичний центр відслідковує відхилення фактичних характеристик ресурсних потоків від планових показників та зміни собівартості послуг, здійснює аналіз фінансово-господарської діяльності готелю. Робиться акцент на поетапному плануванні діяльності вузлових служб готелю, яке рекомендується до використання при розробці нових готельних продуктів та туристичних програм обслуговування, а також під час стимулювання діяльності агентів ринку готельних послуг, розробці спеціальних програм та меню в ресторанах готелю, вдосконаленні систем якості, розробці системи заохочування постійних клієнтів, програм клубного членства тощо.

Загалом, під час розгляду численних теорій прибутку (дод. Е.3) можна виділити два підходи: перший підхід трактує прибуток як граничний продукт специфічного фактора (підприємницькі здібності за А. Маршалом) виробництва; другий підхід оперує тільки чистим прибутком, визначаючи його як залишковий дохід, який створює одночасно надлишок над альтернативними витратами і залишок після виплат всіх реальних виробничих витрат.

Прихильники другого підходу вважали, що цей дохід підприємець отримує за виконання своєї специфічної підприємницької функції. Так була створена інтегрована теорія підприємницької функції і прибутку. В рамках цієї теорії розроблено декілька її варіантів, що наведені в табл. Е.4.1.

Р. Кантільйон ще у XVIII ст. ввів в економічну науку термін «підприємець», розуміючи під ним людину, що купує за визначеною ціною, а продає за невідомою, тобто несе ризик. При цьому підприємцю не обов'язково виробляти свій товар або займатися такою діяльністю за свої гроші.

Через сторіччя вчений І.Тюнен також визначає прибуток як остаточний дохід, віднімаючи від валового прибутку дохід (відсоток) на інвестований капітал, плату за управління і страховий внесок, як відшкодування ризику підприємства, при цьому цей ризик є непередбаченим і необчислюваним.

Представники неоавстрійської школи замість терміну «підприємець» використовували термін «ділок» («promoter») і вважали, що його прибуток – це не продукт його капіталу, а продукт його ідеї, втіленої у капіталі: ідея вірна – ділок отримає прибуток, якщо ні – це призведе до збитку, незважаючи на витрати на капітал. І. Кирцнер вважав, що ділок повинен володіти «підвищеною чутливістю» до можливості максимізації отриманого прибутку: купити дешевше, продати або дорожче, або в іншому місці [67].

Не відкидаючи наведених вище концептуальних положень підприємницької діяльності, варто відмітити, що в діяльності підприємств готельного господарства доцільно робити акцент як на «максимізації отримання прибутку, так і на максимальному задоволенні потреб споживачів послуг». Адже тільки за умови найповнішого задоволення потреб постояльців можливе підвищення доходів готелю [18].

Відповідно до цієї логіки, К. Гронрос зазначав, що завоювання нового клієнта обходиться в шість разів дорожче, ніж повторне залучення існуючого. А якщо клієнт пішов незадоволеним, то його завоювання буде коштувати в 25 разів дорожче [18].

При проведенні даного дослідження не можна залишити поза увагою соціально-економічні погляди наших співвітчизників – Г. Сковороди, М.І. Туган-Барановського та С.М. Булгакова. Усі вони були представниками соціальної направленості економічних досліджень.

Г. Сковороді належить визначне місце в історії філософської, суспільно-політичної та економічної думки в Україні у XVIII ст. Г. Сковорода у своїх творах не говорить прямо про категорію «прибуток», але він бачив проблему накопичення багатства (безумовно, за рахунок прибутку), яке розмежовує суспільство на багатих і бідних. А між тим джерелом цього багатства є тільки праця, стверджує філософ, а розподілення її результатів несправедливе. Сковорода одним з перших уславив працю і побачив у ній основу суспільного благополуччя, правових норм і етичних принципів [67].

Досліджуючи проблему розподілення доходу (прибутку) М.І. Туган-Барановський вивів свою теорію криз. Він вважав, що при збільшенні долі прибутку, яка спрямовується на виробництво, зменшується споживання капіталістів з одночасним збільшенням попиту на засоби виробництва і робочу силу. Коли ця рівновага порушується – виникає криза.

Отже, вчений вважав, що цінність слід розглядати з урахуванням як витрат (об'єктивний фактор), так і корисності (суб'єктивний фактор). Саме з цією парадигмою були пов'язані ідеї, що були пізніше висунуті А. Маршаллом.

Обидва вчені в різні часи та в різних умовах вважали, що одним з факторів ціни продукту є середня норма прибутку.

Епоха ХХІ ст., а також складна та нестабільна ситуація, в якій опинилася економіка України, вимагає сучасних нових підходів до управління формуванням і розподілом прибутку, в тому числі прибутку підприємств готельної індустрії. Саме у зв'язку з цим трактування категорії прибуток вітчизняними економістами зазнає суттєвих перетворень (Додаток Е.5).

Зокрема Бланк І.О. підтримує точку зору західних економістів і характеризує прибуток як плату за ризик, невизначеність результатів підприємницької діяльності, адже одержання прибутку в умовах ринку завжди пов'язано з конкретним ризиком [16].

Проте Калайтан Т.В. під час дослідження економічної сутності і природи утворення прибутку зазначає, що співвідношення ризику і доходу, на якому наголошує Бланк І.О., не відображає економічної природи походження прибутку [67].

О.П. Єфімова характеризує прибуток як «кінцеву ціль і основу мотивації розвитку підприємства в умовах ринку» [53, с.236]. В свою чергу, у вартісному вираженні, з кількісного боку, на думку дослідниці, прибуток являє собою перевищення доходів над витратами”.

Оцінка різноманітних підходів щодо характеристики прибутку дає можливість зробити узагальнення, згідно якого прибуток може бути представлений у вигляді чистого доходу суб'єктів господарювання у якості винагороди за ризикованість господарювання та є різницею між понесеними доходами та витратами під час його здійснення.

Що стосується економічного змісту та джерел утворення прибутку підприємств готельного господарства, то вагомим напрацюванням присутні у працях Л. Г. Агафонової, О. Є. Агафонової [1], М. Г. Бойко [18], О. П. Єфімової [54], Н. А. Єфімової [54], О. О. Каролоп [204], Н. М. Кузнецової [82], Т. П. Марущак [116], В. Г. Міски [204], Т. А. Олефіренко [54], П. Р. Пуцентейла [152], Т. І. Ткаченко [204], А. Д. Чудновського [222] та інших.

Тому розглянемо та порівняємо підходи щодо визначення економічної сутності прибутку підприємств готельного господарства різними дослідниками в галузі гостинності (рис. 1.15).

Аналізуючи рис. 1.15, слід відмітити, що точки зору авторів економічних видань тісно переплітаються. Зокрема, Єфімова О.П., Єфімова Н.А. Олефіренко Т.А. [54] та Кузнецова Н.М. [82] визначають прибуток підприємств готельного господарства як різницю між доходами (виручкою) від реалізації послуг і експлуатаційними витратами готелю, при цьому акцент роблять на витратах на виробництво і реалізацію, що включаються в собівартість готельних послуг.

Л.Г. Агафонова та О.Є. Агафонова характеризують прибуток у нерозривному зв'язку з процесом експлуатації номерного фонду підприємства готельного господарства, і це цілком виправдано, оскільки

рівень завантаженості чинить вагомий вплив на ефективність господарювання, при цьому зазначають, що «...відсоток прибутку закладається до ціни основної готельної послуги відповідно до цінової політики готелю після розрахунку собівартості та визначається з урахуванням податку на прибуток» [1, с. 114].

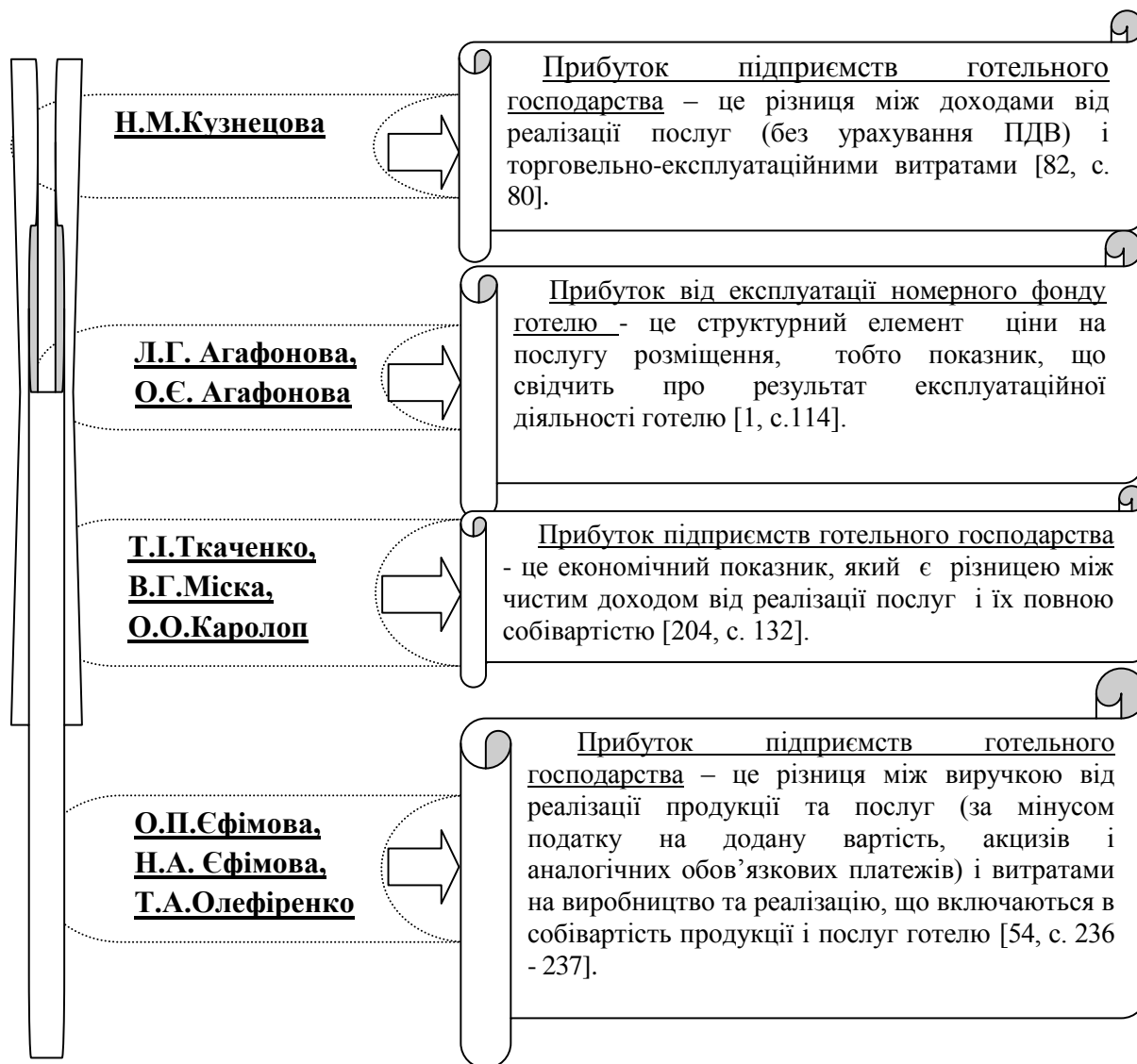


Рис. 1.15. Визначення терміну «прибуток підприємств готельного господарства» в сучасній науковій літературі

Т. М. Берднікова під час дослідження економічної сутності фінансових результатів особливу увагу звертає на «...від'ємне значення різниці між доходами і витратами підприємства». Тобто дослідниця розглядає «прибуток з від'ємним знаком...» як «...збиток» [13, с. 36].

Розглядаючи управління сучасним готельним комплексом Г.Б. Мунін, А.О. Змійов, Г.О. Зінов'єв, Є.В.Самарцев, О.О.Гаца, К.П.Максимець, Х.Й. Роглев трактують прибуток як «ціну послуг особливого виду праці...» [209, с. 463]. В свою чергу, збиток вищезгадані науковці визначають як «майнові втрати, викликані ушкодженням або

зниженням (його частини) у результаті пожежі, стихійних явищ, інших причин...» [209, с. 457], тобто автори роблять акцент на надзвичайних подіях, які можуть зумовити негативний фінансовий результат діяльності готелю. На нашу думку, трактуванням науковців категорії «збиток» є не зовсім вдалим, важливо при характеристиці вищезазначеного поняття перш за все брати до уваги причини, які зумовлюють його виникнення, а саме перевищення доходів від експлуатації номерного фонду над витратами.

На думку Н.М. Кузнецової, «...максималізація прибутку не може вважатися виправданою з точки зору її соціальних наслідків. Ця концепція може тимчасово реалізуватися лише в умовах переважання попиту над пропозицією», тому для України, в подальшому «з розширенням мережі готелів, орієнтація на максимілізацію прибутку...застосування не знаходитиме» [82, с. 83].

Підводячи підсумки та враховуючи генезис визначення категорії «прибуток» в історичному аспекті зарубіжними та вітчизняними економістами на всіх етапах розвитку людського суспільства, слід зазначити, що в більшості випадків отримання прибутку підприємствами готельної індустрії являється результатом реалізації товарів і послуг, яка базується на залученні, перш за все, праці та капіталу.

На нашу думку, прибуток підприємств готельного господарства слід трактувати як структурний елемент цін на основну послугу розміщення, інші основні та додаткові послуги, що характеризує результат як експлуатації номерного фонду так і структурних додаткових і допоміжних підрозділів підприємств готельного господарства в цілому. Запропоноване визначення враховує специфіку основної діяльності підприємства готельного господарства, а також комплексний характер послуг в галузі готельної діяльності.

Класифікація прибутку в сучасних умовах за різними ознаками представлена в Додатку Е.6. Крім того, прибуток, як одна з основних економічних категорій процесу господарювання, природно, виконує в ньому певні функції (рис. Е.6.1).

Функція в загальному вигляді (від лат. – виконання) визначається як призначення, роль. Тому в Додатку Е.7 наведено розширене трактування функцій прибутку шляхом визначення напрямків їх реалізації на підприємствах готельного господарства. Крім того, джерелами утворення прибутку виступають здатність до підприємницької діяльності, впровадження різноманітних інновацій, досягнення оптимальних обсягів виробництва та реалізації готельних послуг, забезпечення належного рівня їх якості та необхідного рівня завантаженості номерного фонду із врахуванням фактору ризику.

1.5. Генезис обліку фінансових результатів в готельному господарстві

В сучасних умовах господарювання, коли готелі самостійно розробляють тарифи на основні та додаткові послуги, значення фінансового результату, як важливої складової ефективності фінансово-господарської діяльності підприємств сфери гостинності, ще більше зростає.

Принципи, методи, проблеми та напрями вдосконалення обліку фінансових результатів діяльності на підприємствах готельного господарства знайшли своє відображення в роботах таких зарубіжних та вітчизняних вчених, як О. А. Агєєвої [2], Г. Н. Бургонової, Н. А. Каморджанової [21], З. А. Балченко, І. В. Балченко, С. О. Балченка [8,9], М. Бойцової [30], О. Золотухіна [62], С. Я. Король [76, 77], В. Кузнєцова [30], Н. М. Кузнєцової [82] Я. Клиженка [30], Л. Мех [119], О. Піроженка [30], А. Д. Чудновського [222].

Генезис бухгалтерського обліку фінансових результатів досліджували О. О. Бауер [11], Ф. Ф. Бутинець [23], А. М. Галаган [31], Я. М. Гальперін [32], І. Д. Лазаришина [90], В. І. Лемішовський [26] А. І. Лозінський [93], М. Р. Лучко [95], В. А. Маздоров [96], І. Г. Максимов [97], А. К. Рошаховський [27], Я. В. Соколов [191,192,193], В. Я. Соколов [193], Р. Л. Хом'як [26].

О.І. Малишкін [98] зазначає, що для облікових концепцій України як пострадянської країни характерним ще залишається вплив радянської школи і традицій бухгалтерського обліку. Це простежується в наступному:

- орієнтація певного кола вчених та фахівців Мінфіну на «єдиний» бухгалтерський облік;
- надання переваги державному способу регулювання бухгалтерського обліку;
- непослідовність державних органів, які просувають МСФЗ та одночасно лишають незмінними організаційно-методичні підходи до бухгалтерського обліку;

Сучасний український вчений С.Ф. Голов [36] здійснюючи ретроспективний аналіз та досліджуючи напрями реформування бухгалтерського обліку в Україні звертає увагу на ту обставину, при якій традиційні погляди на бухгалтерській облік потребують перегляду з урахуванням ускладнення управління з метою визначення нової облікової парадигми, адекватної вимогам ринкової економіки в інтересах усіх членів суспільства.

О.А. Мошковська [126] акцентує увагу на тому, що основою розвитку ринкової економіки є управління власністю з метою забезпечення її збереження і приросту, останнє в свою чергу можливе лише при одержанні достатнього прибутку. Прибуток є основою розвитку підприємницької

діяльності та одним із основних джерел формування фінансових ресурсів. Тобто для визначення ефективності діяльності потрібен якнайточніший і фактичний розрахунок фінансових результатів, одержаних протягом звітного періоду.

Перехід від радянської системи до обліку в умовах ринкових відносин можна простежити на основі аналізу етапів розвитку бухгалтерського обліку в Україні [98]. Дослідження генезису та розвитку обліку фінансових результатів у готельному господарстві з виділенням відповідних характеристик етапів представлено в табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Генезис обліку фінансових результатів готельного господарства в Україні

<i>Етап</i>	<i>Роки</i>	<i>Сутність нововведень у системі обліку фінансових результатів готелів</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
I	1991 – 1999	Методологія обліку витрат, доходів та фінансових результатів від надання місця проживання формується за принципами радянської системи облікових концепцій та базується на застосування старого Плану рахунків. Запровадження форми 1-готель «Звіт про роботу готелю», з регламентацією методики відображення в ній фінансового результату діяльності готельного господарства згідно вимог відповідної Інструкції [65].
II	2000 – 2001	Прийняття Мінфіном України Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [156] із регламентацією до застосування основоположних принципів обліку. Набрання чинності національних П(С)БО, зокрема що стосується ділянки обліку фінансових результатів готелів – П(С)БО 15 «Дохід» [146], П(С)БО 16 «Витрати» [145], П(С)БО 17 «Податок на прибуток» [147], П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» тощо. Введення в дію нового Плану рахунків та Інструкції про його застосування [66], зокрема щодо ділянки дослідження запровадження системи відповідних рахунків та субрахунків.
III	2002 – 2005	Запровадження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства [120], з обґрунтуванням об'єктів калькуляції та методики її здійснення для готелів. Удосконалення документального оформлення операцій при наданні готельних послуг та облікових регістрів з обліку витрат, доходів та фінансових результатів готелів [170]. Введення в дію Правил користування готелями і аналогічними засобами розміщення і надання готельних послуг [154].
IV	2006 – 2010	Період напрацювання механізмів раціональної організації обліку витрат, доходів та фінансових результатів над надання місця проживання. Внесення змін до Правил користування готелями [154].
V	2011 – 2012	Скасування Державною службою статистики України форми 1-готель «Звіт про роботу готелю» [66], та набуття чинності практичного застосування форми 1-КЗР «Звіт про діяльність колективного засобу розміщення» [173].

<i>I</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
VI	2013 – т/ч	Прийняття Мінфіном України НСБО 1 [58], що скасовує дію П(С)БО 1 – 5. Запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності. Структурна перебудова Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

В цілому, процес визначення фінансового результату діяльності підприємств готельного господарства має глибокі історичні корені, які сягають глибини античного світу [126].

Тому доцільно, здійснити оцінку зміни облікових концепцій щодо формування інформації по фінансові результати готельного господарства на всіх етапах розвитку світової цивілізації від античності до сучасності з визначенням ролі, функцій й призначення обліку та системи результативних рахунків на кожному з них (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Етапи становлення та розвитку бухгалтерського обліку фінансових результатів готельного господарства в світовій цивілізації

<i>Етап</i>	<i>Століття</i>	<i>Облік фінансових результатів готельного господарства</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
I	VIII ст. до н.е. – II ст. до н.е.	Здійснення щоденного обліку матеріальних цінностей в засобах розміщення подорожуючих (наметах, павільйонах, тощо) із обов'язковим виведенням залишків по результативних рахунках. Облік послуг проживання та харчування у засобах розміщення. Застосування табличного варіанту реєстрів.
II	I ст. до н.е. – II ст. н.е.	Організація самостійного обліку в тавернах. Калькулювання собівартості готельних послуг на базі застосування такого об'єкта, як ночівля-день під час відображення в обліку собівартості місця розміщення подорожуючих в тавернах.
III	III ст. н.е. – V ст. н.е.	Визначення фінансового результату від надання місця проживання в цілому по готелю, шляхом співставлення всіх витрат з усіма доходами. Відсутність практичного застосування калькуляції готельних послуг в постійних дворах.
IV	VI ст. н.е. – XIII ст. н.е.	Методика обліку базується на визначенні фінансового результату за видами готельних послуг. Ведення двох касових книг, витрати узагальнювалися в першій, а доходи від надання місця проживання подорожуючим в другій. Відповідно кінцевий фінансовий результат (прибуток (збиток)) діяльності готелю формується на базі їх співставлення.

1	2	3
V	XIII ст. н.е. – XIV ст. н.е.	Розвиток подвійної бухгалтерії та відображення фінансового результату готельного господарства (прибутку (збитку)) на рахунку «Капітал». За умов отримання позитивного фінансового результату готелю сальдо зазначеного рахунку збільшувалося при неефективному господарюванню – зменшувалося.
VI	XV ст. н.е. – XVI ст. н.е.	Відображення результату діяльності караван-сараїв на спеціальному рахунку «Прибутки та збитки». Під час визначення фінансових результатів вперше здійснюється розмежування між доходами та витратами від звичайної діяльності засобів розміщення подорожуючих.
VII	XVII ст. н.е. – XVIII ст. н.е.	Фінансовий результат від реалізації готельних послуг формується як різниця між виручкою від реалізації послуг проживання та їх собівартістю. Здійснення розподілу рахунків на серії, з виокремленням рахунків капіталу; рахунків цінностей; рахунків третіх осіб та результативних рахунків.
VIII	XIX ст. н.е. – XXI ст. н.е.	Виведення перманентності фінансових результатів готельного господарства. Класифікація балансів за шести ознаками, зокрема поділ балансів за повнотою оцінки: на баланси-брутто (що включають результативні рахунки) та нетто (згортають всі результативні рахунки, переносячи їх сальдо на рахунок Збитків та прибутків готельного господарства).

Етап I. VIII ст. до н.е. – II ст. до н.е. Розглядаючи облік в період античного світу, Я.В. Соколов та В.Я. Соколов [193, с. 20] наголошують на тому, що саме дана епоха стала осередком зародження дзеркальної натуралістичної концепції обліку – якомога точніше відображати рух цінностей під час здійснення фінансово-господарської засобами розміщення подорожуючих.

В цей період знайшли своє відображення накопичені знання і досвід спорудження об'єктів розміщення подорожуючих. Відповідно осередком пам'яток культури та лікувальним курортом стає Єгипет. Для того, щоб розмістити відпочиваючих, споруджувалися спеціальні наметові містечка, павільйони, різноманітні будинки та споруди, а також організовувалося їхнє харчування та побутове обслуговування [192, с. 7].

Оскільки, крім надання місця розміщення подорожуючим, в павільйонах, наметах та спорудах, пропонувалися послуги харчування та побутового обслуговування, виникала необхідність у щоденному здійсненні матеріального обліку цінностей, із обов'язковим визначенням їх залишків (зокрема: ножів, ложок, тростин, світильників в кімнатах, світильного масла тощо.)

Всі факти господарської діяльності реєструвалися на аркушах папірусу. Записи здійснювали чорним та червоним чорнилами. Найменування цінностей зазначали чорним чорнилом, а їх кількість –

червоним. Форма папірусу передбачала і табличний варіант реєстрів. В стовбцях єгипетські писарі зазначали найменування різноманітних цінностей, а в рядках відмічали ті дні, коли відбулося їх кількісне переміщення.

Етап II. I ст. до н.е. – II ст. н.е. Епоха Вавілонії ознаменувалась виникненням законодавства про облік – Законів Хаммурапі (1790 – 1752 рр. до н.е.), які передбачали для торговців і власників таверн – ведення самостійного обліку, для храмів – державне рахівництво [193, с. 23].

Готельна справа у Вавілонії теж була досить розвиненою, про що свідчать правові норми, які зустрічаються в законодавчих актах Кодексу царя Хамурапі (майже 4000 років тому), адже держава жорстко контролювала діяльність власників таверн з правової точки зору.

Більш пізні документи показують, що у Вавілонії при організації обліку готельної справи вже користувалися такими одиницями виміру, як людино-день (під час відображення в обліку обсягу виконаних робіт) та ночівля-день (під час відображення в обліку місця розміщення подорожуючих в тавернах) крім того, слід зазначити, що остання застосовується і до нині, адже об'єктом калькуляції при наданні готельних послуг на сучасному етапі розвитку готельної індустрії є собівартість використання однієї ліжка-добы [163, с. 22].

Етап III. III ст. н.е. – V ст. н.е. В епоху Римської імперії, у зв'язку з розвитком мережі транспортних шляхів, повсюдно виникали приватні постійні двори, заїзди та притулки для подорожуючих («hospitium») (Додаток Е.8). Саме римлянам багато чим зобов'язана термінологія готельної індустрії. Слово «hospitality» (гостинність) походить від латинського «hospitium» (госпіції). Однокорінними словами є «host» (господар), «hospice» (притулок), «hotel» (готель).

У міру розвитку господарських відносин у Римській імперії зростали вимоги подорожуючих до умов проживання та їхнього обслуговування постійними дворами. За порядком, чистотою і дотриманням законності під час надання готельних послуг, починають слідкувати державні чиновники – еділи. Крім того, постійні двори зобов'язані вести список гостей та бухгалтерію [209, с. 8].

Дані бухгалтерського обліку в Стародавньому Римі, які збереглися, свідчать про те, що калькуляції в той час не було. Фінансові результати господарської діяльності визначалися в цілому по підприємству готельного господарства шляхом співставлення всіх витрат із усіма доходами [192].

Етап IV. VI ст. н.е. – XII ст. н.е. В епоху середньовіччя, облік фінансових результатів знаходився на побічному плані, адже, як показують облікові книги Тевтонського ордену (1399, 1404 рр.), основною метою бухгалтерського обліку була реєстрація руху продукції (товарів, робіт, послуг) [192, с. 38].

Проте в книгах англійського купця Іоганна Тельнера (1345 – 1350 р.р.), що дійшли до нас, описана методика обліку, яка заснована на необхідності виявлення фінансових результатів за кожним видом продукції

(товарів, робіт, послуг). Замість однієї касової велися дві книги: купівлі та продажу. Різниця між ними показувала кінцевий результат господарської діяльності – прибуток (або збиток), слід зазначити, що понесені витрати фіксувалися в першій книзі [192, с. 39].

Етап V. XIII ст. н.е. – XIV ст. н.е. Центром міжнародної торгівлі в IX – XI ст. був Константинополь, куди з'їжджалися купці з півночі та півдня – болгари, вірмени, руси, араби, італійці. Звідси товари поширювались вже по всій Європі. Для притулку прибуваючих у місто будувалися вітальні двори, створенню яких сприяли знамениті ярмарки у Франції (у Сен-Дені, Труа), в Італії (у Феррарі, Павії), у німецьких князівствах (у Вормсі, Майнці, Шлейрі). У Європі світська традиція «платної гостинності» пов'язані із зростанням міст. Не випадково, що перші заклади такого типу, під назвою «taberna perpetua» з'явилися на Рейні та Мозелі (найважливіша торговельна дорога епохи Середньовіччя).

На початкових етапах розвитку подвійної бухгалтерії фінансовий результат господарської діяльності (прибуток або збиток) відображався на рахунку «Капітал». Сальдо цього рахунку або збільшувалося (у разі отримання прибутку), або зменшувалося (за наявності збитку). Проте до кінця XV ст. зміни в капіталі будуть відображатися не на рахунку «Капітал», а на спеціальному рахунку «Прибутки та збитки».

Лука Пачолі вважав, що прибуток – це різниця між надходженням і виплатою грошей. Такий погляд повністю співпадав з ідеями меркантилізму. Справжнє багатство – гроші [192, с. 52].

Подальший розвиток принципів обліку призвів до іншого розуміння фінансового результату господарської діяльності. Прибуток почали розглядати як різницю між продажною ціною і собівартістю лише реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг). Тракткування Л. Пачолі витрат і доходів наведено на рис. 1.16.

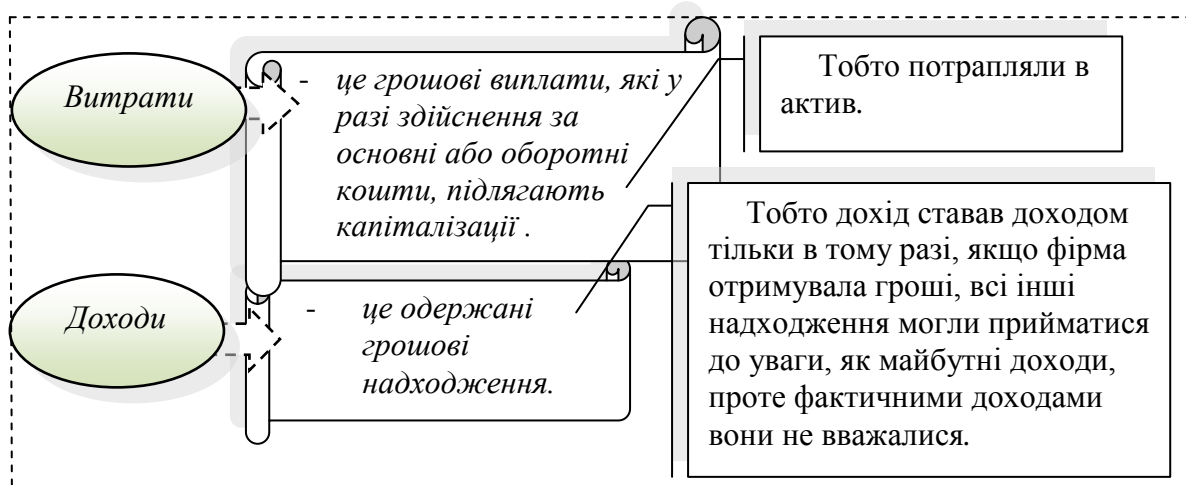


Рис. 1.16 Тракткування Л. Пачолі категорій «витрати» та «доходи»[193]

Доцільно відмітити, що Л. Пачолі не проголошував принципу відповідності доходів та витрат, проте мимоволі передбачував його.

В Україні, на всіх етапах розвитку, питанням обліку приділялась значна увага. За часів Я. Мудрого ведення бухгалтерського обліку підпорядковувалося печатнику, який був начальником княжої канцелярії, укладав княжі грамоти та відповідав за збереження княжої печатки [26, с. 8]. В період поширення в Київській Русі християнства на монастирі та церкви покладався обов'язок надання мандрівникам ночівлі, харчування та лікувальної допомоги. Облік в монастирях був організований за принципом камеральної форми та здійснювався несистематично, в записках переважала проста бухгалтерія, подвійний запис майже не застосовувався.

В. Зомбарт, представник економічної думки XIII ст. (епохи Ренесанса), зазначав, що фінансовий результат явно вимірюється не виручкою, а прихованою різницею між виручкою та затратами, тобто залишком готівкових коштів. Проте це був не прибуток у бухгалтерському змісті. І тільки тоді, коли був побудований такий складний інтелектуальний «пристрій», як прибуток, що включав амортизацію, доходи та витрати майбутніх періодів і т.д., стало зрозумілим, що прибуток не рівний залишку наявних коштів [192, с. 36].

В період Ренесансу (IX-XIII ст.) у зв'язку із зростанням міст та посиленням транзитної караванної торгівлі, особливого поширення набули караван-сараї (дод. Е.8). Караван-сараї (або караванні будинки) слугували тимчасовим притулком для учасників караванів і стали попередниками сучасних мотелів.

Згодом на транзитних шляхах караван-сараї почали втрачати своє значення у зв'язку із розвитком залізниць та інших сучасних видів транспорту. До караван-сараїв, що збереглися до наших днів, належить караван-сарай, який знаходиться в Іспанії у Гренаді [209, с. 8].

Етап VI. XV ст. н.е. – XVI ст. н.е. Виникнення у XV ст. козацтва відіграло знаменну роль в історичному розвитку нашої країни. Бухгалтерський облік доходів і витрат на Запорізькій Січі вів скарбник та його підлеглі. Наприкінці року складали звіт, який подавався кошовому отаманові та Козацькій Раді.

В Київській Русі, де фактично знаходився центр торговельного шляху від варяг до греків, з'являлися постійні двори – праобрази сучасних підприємств готельного господарства.

Іспанські та німецькі автори в XVI ст. зробили вагомий внесок у розуміння цілей обліку та формування фінансових результатів господарської діяльності караван-сараїв. Зокрема, баварець В. Швайкер (1549р.) під час визначення фінансового результату вперше здійснив розмежування між доходами та витратами від звичайної діяльності, що складають результат, та непов'язаними із звичайною діяльністю результатами, які відносилися прямо на рахунок «Капітал» [192, с. 58].

Етап VII. XVII ст. н.е. – XVIII ст. н.е. До середини XVII ст. в Україні панували ідеї італійської бухгалтерської школи, зокрема, добре відомими були праці Л. Пачолі. Під час колоніального панування в Західній Україні Австро-Угорської імперії значним був вплив німецької бухгалтерської школи [26, с. 8].

В XVII ст. видатний голландський математик і бухгалтер Сімон ван Стевін (1607) наголошував на тому, що облік повинен представляти дані про фінансові результати операцій (прибуток чи збиток) щодо купівлі та продажу за кожним видом продукції (товарів, робіт, послуг).

П. Гарньє наголошував на необхідності сальдувати кожну господарську операцію, а різницю відносити на рахунок збитків та прибутків. Диференціація П. Гарньє прибутків та збитків спричинила виникнення групи результативних рахунків (рис. 1.17).

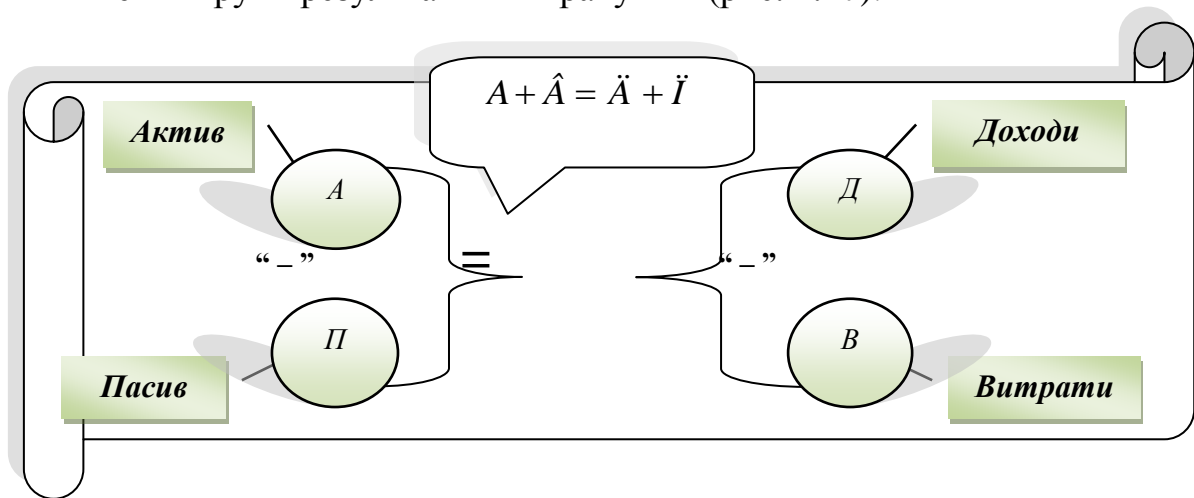


Рис. 1.17 Групи результативних рахунків, запропоновані П.Гарньє [192]

З рис. 1.8 видно, що актив (А) і пасив (П), відображають фінансово-господарський стан підприємства, а доходи (Д) та витрати (В) – фінансові результати його господарської діяльності. Показники першої формули – слугують перш за все, для управління, другої формули – відображають структуру подвійної бухгалтерії.

Етап VIII. XIX ст. н.е. – XXI ст. н.е. У XIX столітті зростають вимоги готельної клієнтури, тому все більше підвищується рівень оснащення готелів. Виникають свого роду величезні готельні комбінати з фешенебельними ресторанами та кафе. Загалом, XIX ст. стало переломним у розвитку готельного господарства. Почався період будівництва постійних дворів палацового типу високої комфортності по всій Європі [209, с. 10]. Крім того, XIX ст. стає тією межею, коли в різноманітних країнах Європи починає розвиватися наукова думка. Адже в книзі Л. Пачолі не було теорії обліку і не було науки. Він тільки описав обліковий процес. Наука з'явиться пізніше, коли бухгалтери відкриють облікові парадокси (рис. 1.18).

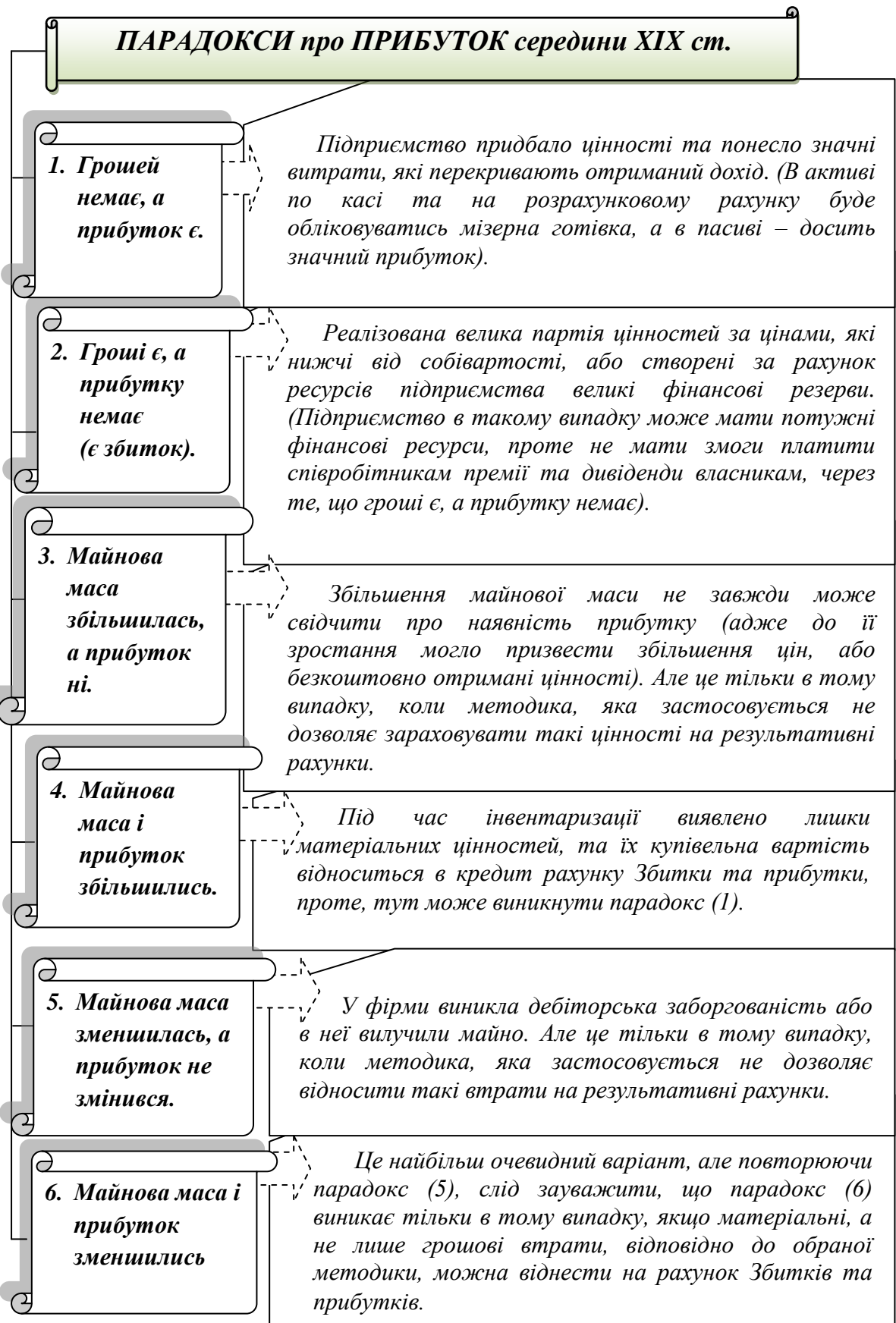


Рис. 1.18 Погляд французьких бухгалтерів середини XIX ст. на парадокси фінансового результату господарської діяльності [192, с. 53 – 54].

Представлені на рис. 1.18 шість парадоксів, здійснили суттєвий вплив на формування наукового світогляду представників італійської (де вони у певній мірі ігнорувались); французької (в якій їх намагалися вирішити емпіричними методами); німецької (де намагалися розглянути та розчинити їх в облікових процедурах) та англійської (в якій їх намагалися зрозуміти) шкіл.

Зокрема, французькі бухгалтери вивели економічний зміст обліку, як і будь-якого теоретичного вчення, по суті, із парадоксів прибутку.

Дж. Понті, один із представників французької економічної думки, розглядав фінансовий результат господарської діяльності, як складову рівняння (рис. 1.19), та наголошував на необхідності щоденних балансів.

	$A = C \pm E \pm P,$	
	<p>де А – актив, С – капітал, Е – фінансовий результат, Р – пасив (кредиторська заборгованість).</p> $E = r - s,$	
	<p>де r – доходи, s – витрати, \Rightarrow перше практичне рівняння щоденного балансу:</p>	
	$A + s = C + r + P$	

Рис. 1.19. Рівняння, що лежали в основі щоденних балансів Дж. Понті [192]

Справжній розквіт облікового вчення у Франції пов'язаний з працями двох авторів: Єжен П'єр Леоте, викладач комерційних дисциплін, товариш Л. Сейя, і Адольфа Гілбо (1819 – 1895).

Є.П. Леоте і А. Гілбо, задля уникнення змішаної оцінки на балансових рахунках, запропонували введення спеціальних операційних рахунків, які не мали сальдо, а відповідно, їх оцінка не чинила впливу на баланс, який перестав залежати від цінкових різниць [191].

Таким чином, визначення фінансового результату від реалізації, автоматично, як сальдо по рахунку «Реалізація», яке списувалося в кінці звітної періоду на рахунок «Прибутки та збитки», а рахунок «Реалізація» закривався. Тобто, Є.П. Леоте і А. Гілбо спробували побудувати елементарну модель господарських операцій (рис. 1.20).

Французькі вчені вважали, що вся система, представлена на рис. 20, повинна бути підпорядкованою пошуку x (фінансового результату). Оскільки в реальних умовах x входить до складу R та y, то в кожному натуральному класі передбачався вибір спеціальної групи рахунків порядку та методу. З точки зору цілей пропонувалося поділити рахунки на серії: А – рахунки капіталу; Б – рахунки цінностей; В – рахунки третіх осіб та Д – результативні рахунки.


	$R = y \pm x, y = R \pm x,$ <p>де R - собівартість, y – виручка від реалізації, x – фінансовий результат.</p> <p>Будь-яка операція має три можливі результати:</p> <p style="text-align: center;">  $x > 0, x = 0, x < 0.$ </p>	
--	--	--

Рис.1.20. Модель господарських операцій Єжен П'єр Леоте та Адольфа Гілбо [191]

В цей період у Франції виникають великі готелі, які розташовують у будівлях типу приватних резиденцій або державних особняках. Звідси і походить французька назва «hotel», що в перекладі означає «міський палац магната». Необхідно зазначити, що Бурбонський палац – на даний момент часу – місце для засідань палати депутатів Франції – у Путівнику Парижа з кінця XVIII початку XIX ст., значиться як готель принца Конде [152, с. 9].

У 1801 році в Німеччині відкривається першокласний готель «Бадише Хоф», у 1859 р. у Швейцарії – «Гранд – отель Швайцер – хоф». Крім того у Німеччині на межі XVIII – XIX ст. виникають перші курорти мінеральних вод – у Хайліген – дамі, Нордернеї, Травемюнді. В цей період будувалися розкішні готелі, що обслуговували представників аристократичних кіл, «нового дворянства», вищого офіцерства [209, с. 10].

Бухгалтери Німеччини та Швейцарії об'єднали свої зусилля у напрямі формування теорії бухгалтерського обліку. Стан теорії тут був на високому рівні. Тільки в середині століття на основі праць Гантигеля (1840 р.), Курцбауера (1850 р.) та Г.Д. Аушпурга (1863 р.) зароджуються ідеї, із яких в подальшому розвинуться теорії двох рядів рахунків [193, с. 83].

Відповідно до теорії двох рядів, яка передбачала їх виведення із балансу, рахунки поділяються на активні та пасивні. Звідси перша класифікація рахунків, запропонована представниками юридичного напрямку – Августом Шибє і Карлом Одерманом: матеріальні; рахунки розрахункових відносин та боргових документів; рахунки капіталу, включаючи рахунок Збитків та прибутків [192].

В Росії II половина XIX ст. та поч. XX ст. знаменувалися Новою економічною політикою та реставрацією системи бухгалтерського обліку. Вагомий внесок у становлення теорії і практики визначення фінансового результату діяльності здійснили Є. Є. Сіверс, Р. Я. Вейцман, Ф. В. Єзерський, Н. А. Кіпарісов, Н. А. Блатов, І. Р. Ніколаєв, а також А. П. Рудановський та А. М. Галаган.

Зокрема, Ф. В. Єзерський наполягав на постійному отриманні фінансового результату в будь-який момент часу, тобто вчений наголошував на виведенні перманентності фінансових результатів.

Доцільно підкреслити, що Ф. В. Єзерський вимагав того, на чому наполягав приблизно в цей же час у Франції Є. П. Леоте, проте дана ідея була дружньо відторгнута. Адже проти виведення перманентності фінансових результатів за кордоном виступали всі бухгалтери, але найбільш розгорнуту відповідь Є. П. Леоте дав В. Бланшар. Він вперше підкреслив, що рахівництво «дає можливість... виводити приблизний результат». Точність фінансових результатів недосяжна, навіть теоретично, вимоги до неї призводять до того, що на бухгалтера обрушується велика додаткова робота і при цьому практично беззмисловою є технічна праця [192, с. 76].

Н. А. Блатов (1875 – 1942), учень представника російської економічної думки Є.Є. Сіверса, прихильник вчення від рахунків до балансу, запропонував класифікацію балансів за шести ознаками, серед яких важливо виділити поділ балансів за повнотою оцінки, адже Блатов став розрізняти: 1) баланс – бруто (в який включалися регулюючі рахунки та 2) баланс – нетто (з якого вираховувалися регулюючі статті. Вчений вважав, що перший баланс включає результативні рахунки, а другий – всі результативні рахунки згортає, переносячи їх сальдо на рахунок Збитків та прибутків.

В Україні, в епоху ХХІ століття визначення фінансового результату діяльності підприємств готельного господарства здійснюють шляхом порівняння доходів звітного періоду і витрат, понесених для одержання цих доходів. Методологічні засади формування інформації про витрати і доходи у бухгалтерському обліку регламентуються П(С)БО 16 «Витрати» та П(С)БО 15 «Дохід» відповідно [145; 146]. В бухгалтерському обліку в кінці кожного звітного періоду визначається фінансовий результат за такими видами діяльності: операційна діяльність; фінансові операції; інша звичайна діяльність; надзвичайні події.

Оцінка витрат підприємств готельного господарства здійснюється у розрахунку на номерний фонд (або структурний підрозділ), в свою чергу доходи визначаються на одиницю послуг або клієнта та в цілому по номерному фонду (або структурному підрозділу). Взаємозв'язок факторів для визнання доходу від реалізації готельних послуг та їх вплив на фінансовий результат діяльності готелю наведено в Додатку Д.1.

В сучасних умовах господарювання на фінансовий результат підприємств готельного господарства вагомий вплив чинить застосування того чи іншого методу обліку витрат і калькулювання собівартості готельних послуг, в основі яких лежать об'єкти обліку витрат та об'єкти калькулювання.

Відповідно до вимог п. 4 П(С)БО 16 «Витрати», об'єктом витрат є продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат [145].

Об'єктом калькуляції на підприємствах готельного господарства одні дослідники вважають – ліжко-добу [76, с. 164; 8, с. 76], інші, як – місце-день [82, с. 74], людино-добу [8, с. 77; 1, с. 110] та номеро-добу [87, с. 79].

Під час поселення в готель клієнт отримує право проживати у готельному номері відповідного типу, поняття якого (тобто номеру) саме по собі не обмежується лише «ліжком» (трактування «ліжко-доба»), а ще й доповнюється широким спектром додаткових зручностей (відповідно з типом номеру). Із врахуванням вищезазначеного, під об'єкт калькуляції готельних послуг, на перший погляд, дійсно краще підпадає поняття «номеро-доба», але враховуючи одну із вагомих особливостей готельних послуг (тобто їх нематеріальний характер), клієнту насправді надається «місце» для проживання, яке охоплює не лише готельний номер, але й всю «атмосферу» діяльності підприємств готельного господарства, що бере участь у створенні споживчої вартість готельної послуги в цілому. Тому, на нашу думку, доцільно визначати об'єкт калькуляції готельних послуг як місце-добу.

Автор ґрунтованих досліджень в сфері готельного бізнесу С.Я. Король [76] вважає, що оптимальним є такий підхід, у відповідності до якого метод обліку витрат повинен узгоджуватися з методом калькулювання собівартості готельних послуг. Окрім того дослідниця вважає, що для того, щоб калькулювання могло вирішити поставлені перед ним завдання доцільно організувати облік витрат на виробництво готельного продукту в такому розрізі, який виступає в якості надійного інформаційного забезпечення для розрахунку собівартості готельних послуг та управління завантаження номерного фонду підприємства готельного господарства.

Інтерпретація наукових підходів Т.М. Сльозко [189], для специфіки господарської діяльності готельного господарства, на підставі здійсненого дослідником аналізу собівартості у сучасній економіці та зроблених невітніших висновків, дає можливість стверджувати, що собівартість готельної послуги, як найважливіший економічний елемент визначення ефективності ходу процесу виробництва готельного продукту, з одного боку, та єдина основа ціни готельного продукту – з іншого, у сучасній економіці втратила свої можливості. У новітній економіці: витрати можуть бути корисними лише при визначенні нижчих меж ціни, нижче за яку продавати готельні послуги не варто, тобто здійснюється акцент на тому, що реальна оцінка об'єктів не завжди слугує підставою для формування ціни на проживання.

В свою чергу М.П. Мальська, І.Г. Пандяк [100] в ході здійснення порівняльного аналізу вітчизняних та іноземних підприємств готельного господарства підходить до висновку, про неефективність дискримінаційної системи диференціації готельних тарифів та віддає належне потребі ширшого використання міжнародного досвіду управління доходами від реалізації готельних послуг, встановлення спеціальних тарифів, що в кінцевому вигляді збільшує кінцеві фінансові результати від надання місця

для тимчасового проживання, зберігає постійних та забезпечує залучення додаткових клієнтів без зниження ціни для всіх інших відвідувачів.

Тотожної думки притримується С.Я. Король [76], оскільки досліджуючи облік в управлінні основною діяльністю готелю звертає увагу на те, що в умовах господарської самостійності готелів переноситься прерогатива при прийнятті рішень з витрат виробництва на доходи від операційної діяльності. Окрім того, задачі оперативного управління готельним бізнесом вимагають формування інформації про фінансові результати з більшою періодичністю, що в умовах автоматизації облікового процесу набуває реального змісту.

Структура рахунків обліку фінансових результатів в сучасних умовах визначається організаційною структурою діяльності підприємств готельного господарства в цілому. Схему визначення фінансових результатів діяльності готелю представлено в Додатку Д.2.

Відповідно до якої, для обліку і узагальнення інформації про фінансові результати готелю призначено рахунок 79 «Фінансові результати». Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». У відповідності до вітчизняної нормативної бази для формування фінансового результату діяльності підприємств готельного господарства використовують метод «витрати – випуск», тобто на базі співставлення витрат і доходів звітного періоду.

Для цілей бухгалтерського обліку сучасне підприємство готельного господарства обліковує доходи і витрати за видами послуг, що реалізуються. Для цього призначені відповідні рахунки бухгалтерського обліку. Це дає змогу готелю для прийняття управлінських рішень, при необхідності, вираховувати фінансовий результат і, отже, прибуток або збиток окремо від реалізації готельних послуг, а також послуг, товарів та готової продукції структурних підрозділів підприємств готельного господарства, що включені до складу комплексної послуги.

Слід зазначити, що дослідження генезису бухгалтерського обліку фінансових результатів в готельному господарстві дало змогу прослідкувати не лише за зміною загальних облікових концепцій, еволюцією застосовуваних методів та формування ключових категорій дослідження, але й здійснити у паралельній проекції глибокий екскурс в історію становлення індустрії гостинності.

РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВІД НАДАННЯ ГОТЕЛЬНИХ ПОСЛУГ

2.1. Методика обліку витрат за фазами гостьового циклу та місцями їх виникнення

Необхідною умовою функціонування підприємств готельного господарства є ефективно організований облік витрат, який сприяє раціональному використанню всіх наявних ресурсів (матеріальних, фінансових та трудових) на обслуговування клієнтів в процесі їх проживання в готельному номері.

Принципи, проблеми та напрямки вдосконалення обліку витрат діяльності готелів знайшли своє відображення в роботах таких зарубіжних та вітчизняних вчених, як О.А. Агєєвої [2], Г.Н. Бургонової [21], Н.А. Каморджанової [21], З.А. Балченко [8], І.В. Балченко [9], С.О. Балченко [9], М. Бойцової [30], В. Бартовщук [79], С.Я. Король [76], А.Б. Косолапова [79], Н.М. Кузнецової [82], Л.П. Кукушкіної [83], К.А. Куркіної [87], Я. Клиженко [30], С. Лозовської [79], Т.П. Марущак [116], О. Піроженка [30], Ю.М. Самопальнікової [185] та інших.

За останнє десятиріччя вагомим внеском у розвиток вітчизняної наукової думки в питаннях обліку витрат підприємств готельного господарства стали роботи вітчизняних вчених С.Я. Король [76], З.А. Балченко, І.В. Балченко [8] та С.О. Балченко [9].

Так, З.А. Балченко, І.В. Балченко, С.О. Балченко здійснили оцінку особливостей обліку витрат на виробництво готельного продукту, визначили вплив специфіки діяльності підприємств готельного господарства на вибір методу обліку витрат та калькулювання собівартості готельних послуг, дослідили облік витрат в структурних підрозділах готелів. Але організаційна структура сучасного підприємства готельного господарства обумовлює необхідність підлаштування під неї спектру зон витрат із групуванням об'єктів їх обліку, як за дійсними (реальними) та і фіктивними місцями виникнення задля формування інформаційного забезпечення управління готельним бізнесом в цілому.

С.Я. Король звернулася до проблеми методологічного обґрунтування, визначення та організації обліку непродуктивних витрат номерного фонду готелю, удосконалила класифікацію витрат основної діяльності підприємств готельного господарства на базі визначення оптимальної структури та розробки ієрархічної системи класифікаційних ознак у відповідності до задач управління; адаптувала до галузевої технології метод обліку витрат виробництва й реалізації готельних послуг за центрами витрат з використанням системи запропонованих субрахунків і форм аналітичних відомостей. Варто зазначити, оскільки технологія

гостьового циклу чинить суттєвий вплив на виокремлення класифікаційних ознак витрат готелю, тому доцільно поглиби спектр їх виділення у відповідності до його фазової структури, тобто виникає необхідність у продовженні наукових досліджень в цьому напрямі [76].

Серед досліджень зарубіжних вчених, варто виділити роботи Ю.М. Самопальнікової [185], в яких уточнено класифікацію витрат на виробництво послуг підприємств готельного бізнесу; розроблені рекомендації з удосконалення методики обліку витрат та обчислення собівартості готельних послуг у відповідності з їх діяльністю в умовах поглиблення ринкових перетворень; обґрунтовано рекомендації по формуванню структурованої системи внутрішньої звітності, що забезпечує інформаційні потреби управління. Але комплексний (пакетний) характер готельних послуг, потребує удосконалення існуючих облікових концепцій при формуванні вартості готельних тарифів в цілому, зокрема це обумовлює необхідність удосконалення макетів існуючих форм облікових регістрів та системи внутрішньої звітності готелів.

Під час організації бухгалтерського обліку витрат вітчизняні підприємства готельного господарства керуються П(С)БО 16 «Витрати» [145], а також Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства [120]. Проте варто зазначити, що останні докорінно не враховують специфіку в галузі готельної діяльності. Оскільки діяльність готелів так чи інакше відрізняється від діяльності підприємств житлово-комунального господарства (ЖКГ) та туристичних організацій, внаслідок чого не задовольняються в повному обсязі потреби управління витратами підприємств готельного господарства в цілому.

В цілому, оцінка підходів науковців, діючої нормативно-правової бази, літературних джерел та існуючої облікової практики на вітчизняних підприємствах готельного господарства дозволила виявити ряд проблемних питань стосовно обліку витрат, до яких варто віднести:

- відсутність обґрунтованого взаємозв'язку між особливостями готельних послуг, організацією управління ними та практикою обліку витрат від їх надання;

- раціональність вибору єдиного об'єкта обліку витрат і калькулювання собівартості (носія витрат) для готелів;

- недосконалість номенклатури статей витрат, що застосовуються підприємствами готельного господарства;

- невідповідність цілям управління метода розрахунку повної собівартості готельних послуг;

- відсутність системи внутрішньої звітності, яка б забезпечувала інформаційні потреби управління.

Технологія обслуговування клієнтів на підприємствах готельного господарства характеризується циклічністю – послідовним повторенням процесу обслуговування клієнта від часу його прибуття у готель до остаточного виїзду з готелю. Технологічний цикл обслуговування клієнта

– це уніфікований стандартний обсяг послуг з певною послідовністю надання, яким має намір скористатись клієнт і який пропонує засіб розміщення під час перебування клієнта в готелі [119, с.224].

А.А. Мусакин [128] виокремлює в ході здійснення господарської діяльності готелю три бізнес-процеси: залучення клієнтів (процес заключення договорів з турфірмами; процес затвердження і реалізації рекламного плану); обслуговування клієнтів (процес прийому заявок, бронювання номерів, поселення, виїзд; процес надання додаткових послуг; процес прибирання приміщень); обслуговування готелю, як клієнта (інженерно-технічне обслуговування). Відповідно кожен із наведених бізнес-процесів виступає сукупністю технологічних процесів, які в сукупності формують необхідний фінансовий результат.

Згідно підходу С.І. Байлик [6] технологічний процес надання готельних послуг умовно поділяється на чотири етапи: до приїзду – бронювання (Reservation); приїзд (Arrival), реєстрація (Check in Procedure) і розміщення (Accommodation); проживання (Staying) та обслуговування клієнта; виїзд (Departure) рис. 2.1.

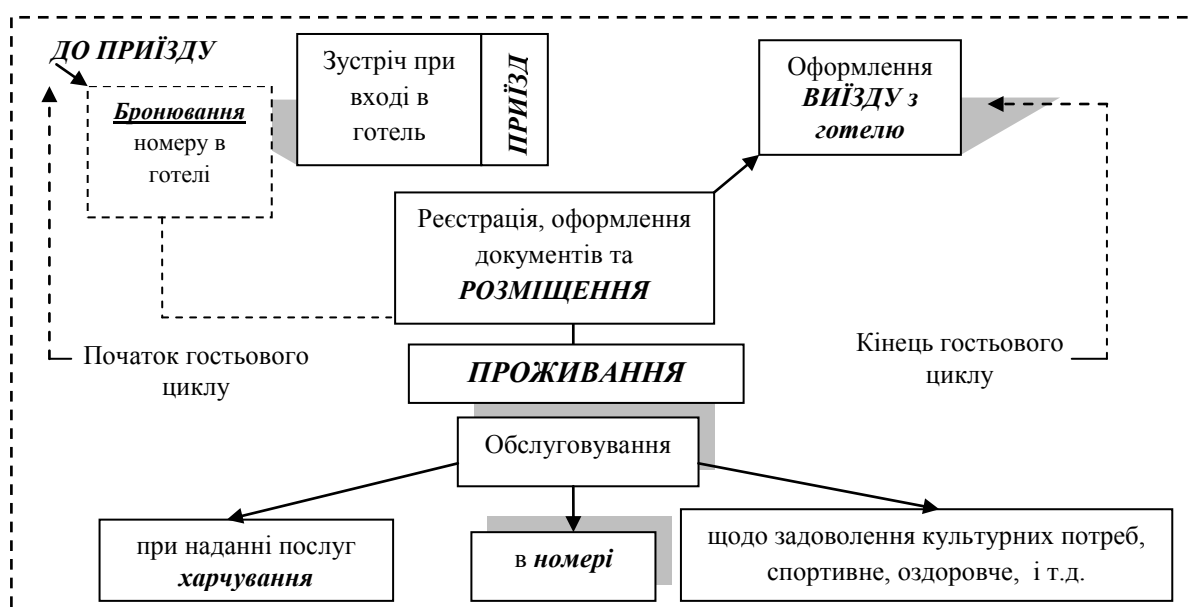


Рис. 2.1 Технологічний процес надання готельних послуг

Витрати виникають на всіх етапах технологічного процесу, тобто гостьового циклу підприємства готельного господарства (рис. 2.2).

Із врахуванням вищезазначеного, з метою раціонального планування, обліку та аналізу витрат підприємств готельного господарства, у якості ознаки класифікації витрат необхідно також ввести у застосування для цілей управління «фазу гостьового циклу». Групування витрат за цією класифікаційною ознакою створить сприятливі умови для чіткого розподілу витрат за відповідними фазами гостьового циклу та ефективного управління витратами на кожній із них, а також надасть можливість

визначати внесок кожної у формування собівартості готельних послуг (табл. 2.1), Додаток Ж.1.

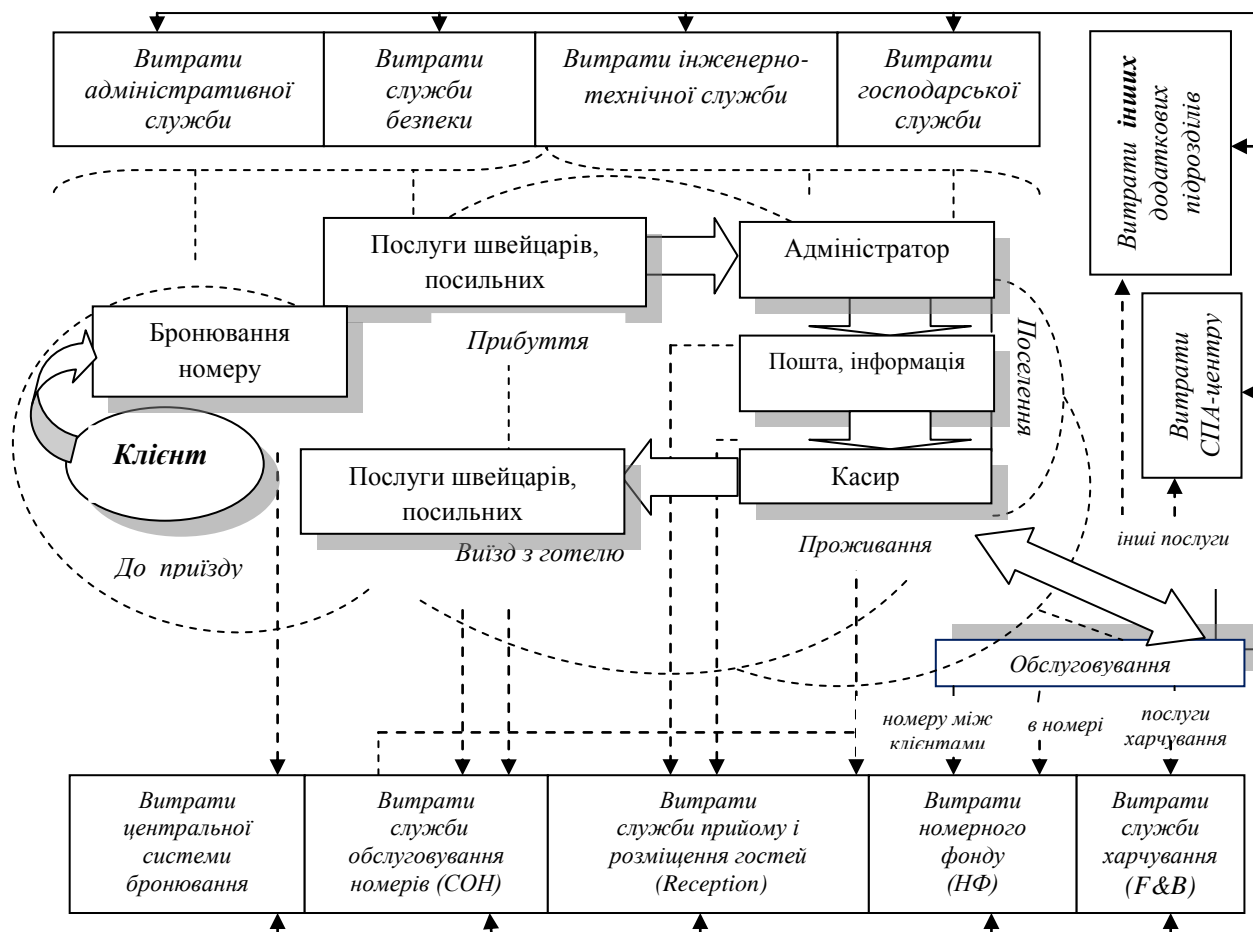


Рис. 2.2 Міця (центри) витрат підприємства готельного господарства на всіх етапах технологічного процесу надання готельних послуг

На фазі бронювання виникають витрати центральної системи бронювання готельних номерів, зокрема витрати відділу реєстрації заявок на бронювання, а саме: матеріальні витрати (канцелярське приладдя та папір, бланки заявок на бронювання номерів відповідної категорії; рекламні роздруківки та буклети про готельний комплекс, довідники по готельних послугах тощо); витрати на оплату праці агентів по бронюванню та інших співробітників центральної системи бронювання; відрахування на соціальні заходи персоналу відділу бронювання; амортизація спеціального обладнання і пристроїв центральної системи бронювання; інші витрати (за цією статтею варто відмітити витрати на оплату послуг зв'язку, адже бронювання здійснюється в основному на основі послуг мобільного зв'язку, Інтернету, електронної пошти тощо).

Громадяни України, які приїждять в готель, заповнюють анкету на проживання (ф. № 1-г), на основі документа, який підтверджує особу. Потім анкета разом із документом гостя, передається агенту по прийому гостей. Після реєстрації гостя в журналі обліку громадян, які проживають в готелі (ф. № 5-г), документ, який засвідчує особу, повертається власнику, а анкета направляється в картотеку прибулих до готелю громадян.

Іноземні громадяни або особи без громадянства заповнюють по прибуттю реєстраційну картку (ф. № 2-г (Registration form)). Реєстраційні картки зберігаються протягом двох років, після чого з журналом обліку іноземців, які проживають в готелі (ф. № 6-г), знищуються за відповідним актом. На фазі приїзду готель несе витрати на утримання служби прийому гостей (Reception), до складу якої входять адміністратори, агенти по прийому, метрдотелі, касири тощо.

На фазі розміщення підприємство готельного господарства несе витрати пов'язані із забезпеченням водопостачання, водовідведення, теплоізоляцію, каналізацію номерного фонду; витрати на опалення номерного фонду; амортизацію будівель та споруд номерного фонду готелю; обладнання готелю; витрати на комплекс ремонтно-будівельних робіт, що пов'язані з поліпшенням експлуатаційних показників номерного фонду тощо); витрати на оплату послуг сторонніх організацій; інші витрати структурних підрозділів готельного господарства; інші витрати.

На фазі проживання формується вартість перебування клієнта в готельному номері відповідного типу, до складу якого включаються витрати, що були понесені на попередніх етапах технологічного процесу та в ході безпосереднього обслуговування під час перебування клієнта додатковими структурними підрозділами (службою харчування (Food and Beverage (F&B)), оздоровчим центром (СПА-центром), магазинами, перукарнею тощо).

При вибутті клієнт здає ключі і оплачує свій рахунок (слід зазначити, що оплату клієнт може здійснити перед поселенням в готель, а також в ході проживання). Касир служби прийому та розміщення повідомляє про виїзд мешканця, а його анкета перекладається в картотеку для громадян, які виїхали з готелю [6, с. 58 – 59].

Чітка класифікація витрат підприємств готельного господарства, тобто їх детальне групування за відповідними ознаками є першоосновою раціональної організації обліку та визначення собівартості готельних послуг, вона ґрунтовно розглянута у працях таких науковців, як З. А. Балченко, С. О. Балченко, С. Я. Король, Н. М. Кузнецова, Г. Н. Бургонова, Н. А. Коморджанова [8, с. 48; 76, с. 96; 82, с. 73; 21, с. 152].

В основі обліку лежать первинні документи (рис. 2.3). Порядок документального оформлення послуг, що надаються підприємствами готельного господарства, регламентується рядом нормативних документів [169; 170; 172].

Раціональне ведення обліку витрат готелю першочергово залежить від їх групування із врахуванням об'єктів обліку витрат.

Об'єктами обліку витрат на підприємствах готельного господарства можуть бути зони та місця виникнення витрат, сегменти відповідальності, надані послуги, фази гостьового циклу, доба/година проживання, а також безпосередньо структурні підрозділи.

У відповідності до Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства [120] об'єктами калькуляції собівартості є послуги за кожним видом діяльності житлово-комунального господарства (ЖКГ), а калькуляційною одиницею – відповідний вимірник: для готелів – це людино-доба.

Загальна кількість людино-днів за певний проміжок часу визначається шляхом множення показника одноразової місткості (кількість ліжок-місць) на кількість календарних днів у відповідному періоді. Собівартість однієї людино-добы визначається шляхом ділення загальної суми витрат на загальну кількість людино-днів за відповідний період.

Оскільки підприємства готельного господарства, окрім основного виду діяльності – надання місця тимчасового проживання, надають широкий спектр додаткових послуг, то розглядати їх тільки як підприємства ЖКГ некоректно. Окрім того, такий показник, як собівартість однієї людино-добы, містить в собі корисну інформацію для управління витратами готелю тільки по відношенню до послуги розміщення в номері. Водночас доцільним є здійснення диференційованого розподілу людино-днів в залежності від типів номерів. Так собівартість людино-добы в номері «Люкс» відрізнятиметься від собівартості людино-добы в одномісному або двохмісному номері.

Отже, між собівартістю і якістю готельних послуг існує певний взаємозв'язок. Тому для підприємств готельного господарства в якості об'єкта калькуляції доцільно використовувати вид послуги. Калькулювання собівартості за видами послуг створить сприятливе підґрунтя для прогнозування економічної доцільності подальшого надання одних або інших послуг, встановлення оптимальних цін на послуги.

Широкий спектр послуг підприємств готельного господарства зумовлює потребу в розподілі витрат за місцями їх виникнення.

Нападовська Л. В. визначає місце виникнення витрат як просторово або функціонально відокремлену ділянку, на яких відбувається первісне споживання виробничих ресурсів [130, с. 613].

Для підприємств сфери послуг І.Р. Гавришків [31] вважає за доцільне здійснювати групування об'єктів обліку витрат за центрами витрат та місцями їх виникнення із врахуванням особливостей організаційної структури підприємства, а також видів однорідної продукції (робіт, послуг).

Облік витрат підприємств готельного господарства за місцями їх виникнення створить сприятливі умови для калькулювання собівартості кожного виду готельних послуг.

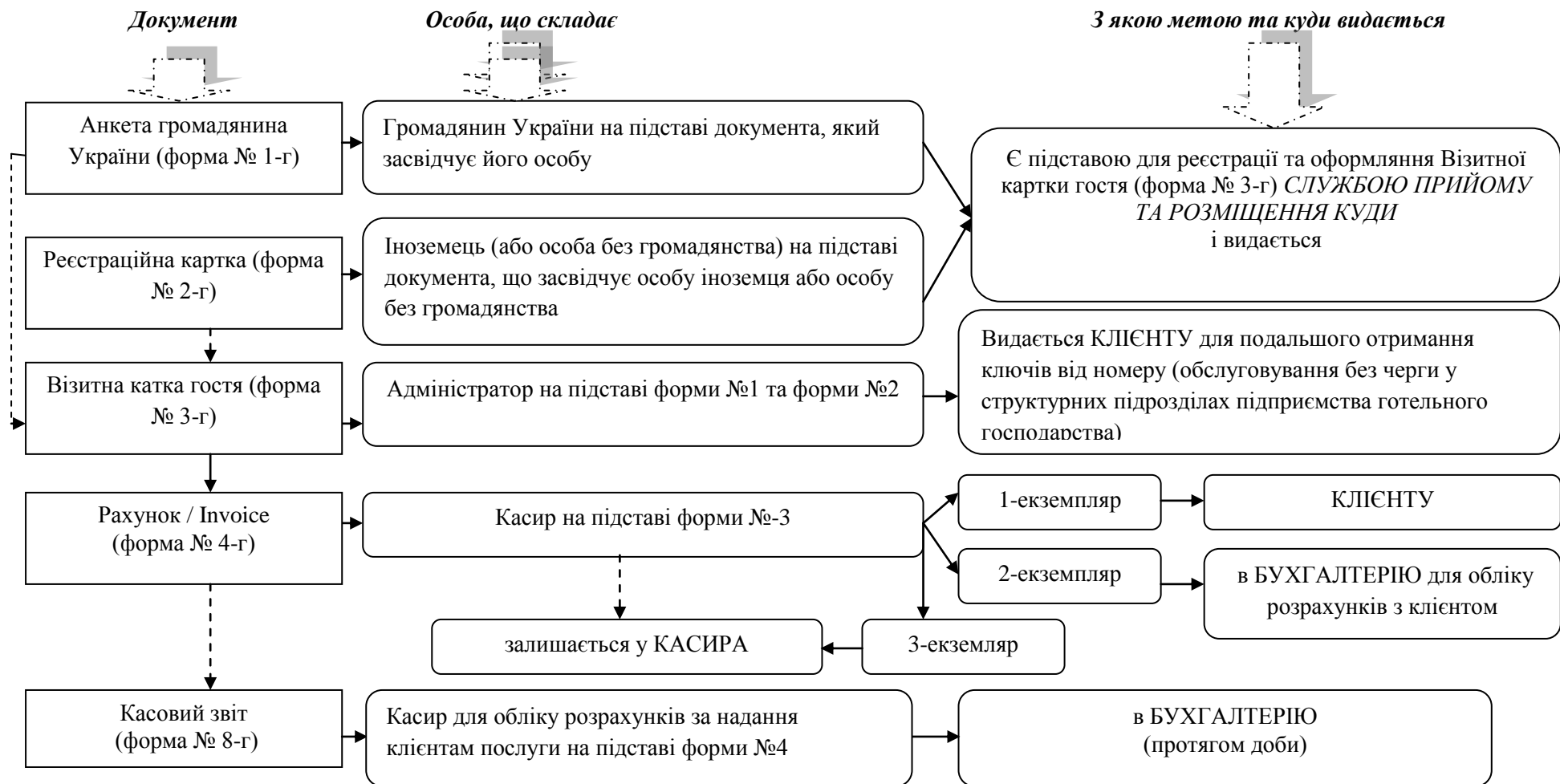


Рис. 2.3 Характеристика документального оформлення розрахунків з клієнтами підприємств готельного господарства

Місця виникнення витрат стануть об'єктами аналітичного обліку витрат на послуги в розрізі статей калькуляції.

Місця виникнення витрат в готелі необхідно поділяти на основні, ті, що надають основні послуги (проживання), додаткові – підрозділи, що надають додаткові послуги (СПА-центр, Служба харчування) та допоміжні служби (пральня, транспортна дільниця, технічна служба). Окрім того, в структурі готелів існують підрозділи, що виконують управлінські функції, які необхідно класифікувати як загальногосподарські місця виникнення витрат (економічний відділ, бухгалтерія, відділ маркетингу тощо).

Для розмежування відмінностей між місцем виникнення витрат та зонами відповідальності застосуємо підхід Т. П. Карпової [69], у відповідності до якого останнім притаманна наявність входів (витрати) і виходів (продукція, послуги), а для місць виникнення витрат характерною є тільки перша складова.

Спектр зон витрат та дійсних місць їх виникнення, із сегментом відповідальності, що охоплює як дійсні, так фіктивні місця витрат, містить в собі певне шифрування інформації за допомогою системи кодів. Тобто номенклатура об'єктів обліку витрат повинна розроблятися кожним підприємством готельного господарства індивідуально.

Зосередження уваги на першочергових об'єктах витрат (центрах (зонах) витрат) підприємств готельного господарства дозволяє ефективно оцінити їх структуру в цілому.

Словник іншомовних слів трактує термін «зона» (від гр. zone – пояс) як «простір (область простору), для якого притаманні певні загальні характеристики» [85, с. 181]. В свою чергу категорія «центр» (від лат. centrum; гр. kentron – зосередження) визначається як «...точка, яка рівновіддалена від усіх точок поверхні кола» [85, с. 554].

Отже, поняття «зона» є ширшим, ніж «центр», оскільки охоплює певний простір, для якого притаманні однорідні особливості, що більш суттєво характеризує витратні області підприємств готельного господарства. Тому, на нашу думку, не доцільно ототожнювати поняття «центр» та «зона» оскільки вони мають різні значення.

На думку С.Я. Король, «реальними центрами витрат є сегменти діяльності або виробничі підрозділи готельного господарства, в яких виникають витрати...». Якщо витрати підприємства готельного господарства не можна віднести до відповідного структурного підрозділу, їх умовно пропонується відносити до фіктивного центру витрат [76].

Зони витрат підприємств готельного господарства безпосередньо не беруть участі у процесі обслуговування клієнтів, а лише здійснюють підтримку виробничих структурних підрозділів. До зон витрат відносяться: адміністративний відділ готелю; відділ маркетингу та реалізації; технічна служба; відділ кадрів; фінансовий відділ; служба безпеки тощо.

У деяких дослідженнях підприємствам готельного господарства пропонується розробляти план центрів (місць) виникнення витрат, який би відповідав виробничій структурі, структурі управління та був інтегрованим

у систему бухгалтерського обліку [76].

Організаційна структура підприємств готельного господарства (Додаток Ж.2.) вимагає підлаштування під неї групування об'єктів обліку витрат за дійсними (реальними) та фіктивними зонами витрат.

Враховуючи вищезазначене, для підприємств готельного господарства доцільно запропонувати наступний спектр зон та місць обліку витрат (рис. 2.4).

Отже, підприємствам готельного господарства доцільно обліковувати витрати за місцями виникнення витрат. Облік витрат в розрізі місць їх виникнення заключається в тому, що навіть постійні витрати у місці виникнення витрат не потребують розподілу між носіями витрат. Непрямі витрати місць виникнення витрат стають прямими по відношенню до даного місця.

Розподіл прямих витрат в місцях їх виникнення по відношенню до обсягу наданих послуг на змінні та постійні створить сприятливе підґрунтя для моделювання фінансового результату підрозділів готелю (місць виникнення витрат) при різних обсягах реалізації та структурі витрат в цілому.

Специфіка діяльності підприємств готельного господарства, їх організаційної структури та видів послуг, що реалізуються з метою забезпечення інформаційних потреб управління, передбачає використання такого обліку витрат, який:

- допускає сумісність місць виникнення витрат з об'єктами калькуляції;

- дозволяє планувати, контролювати та здійснювати аналітичну оцінку витрат за видами послуг у тісному взаємозв'язку із доходами, що отримані від реалізації цих послуг, та приймати дієві управлінські рішення і координувати проблеми майбутнього розвитку готелю.

Проведені дослідження показали, що система обліку витрат підприємств готельного господарства в розрізі зон витрат з дійсними і фіктивними місцями їх виникнення потребує ретельної методологічної підготовки з врахуванням технологічного процесу, організаційно-експлуатаційної структури управління та відповідності економічного змісту кожної складової (елемента, статті) витрат, проте її ефективне впровадження дозволить суттєво знизити розмір витрат та створить сприятливе підґрунтя для прийняття дієвих управлінських рішень.

Застосування вітчизняними готелями Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства [120], які не в повній мірі враховують специфіку їх діяльності, стримує позитивні зрушення в галузі готельної діяльності та потребує удосконалення існуючих облікових концепцій.

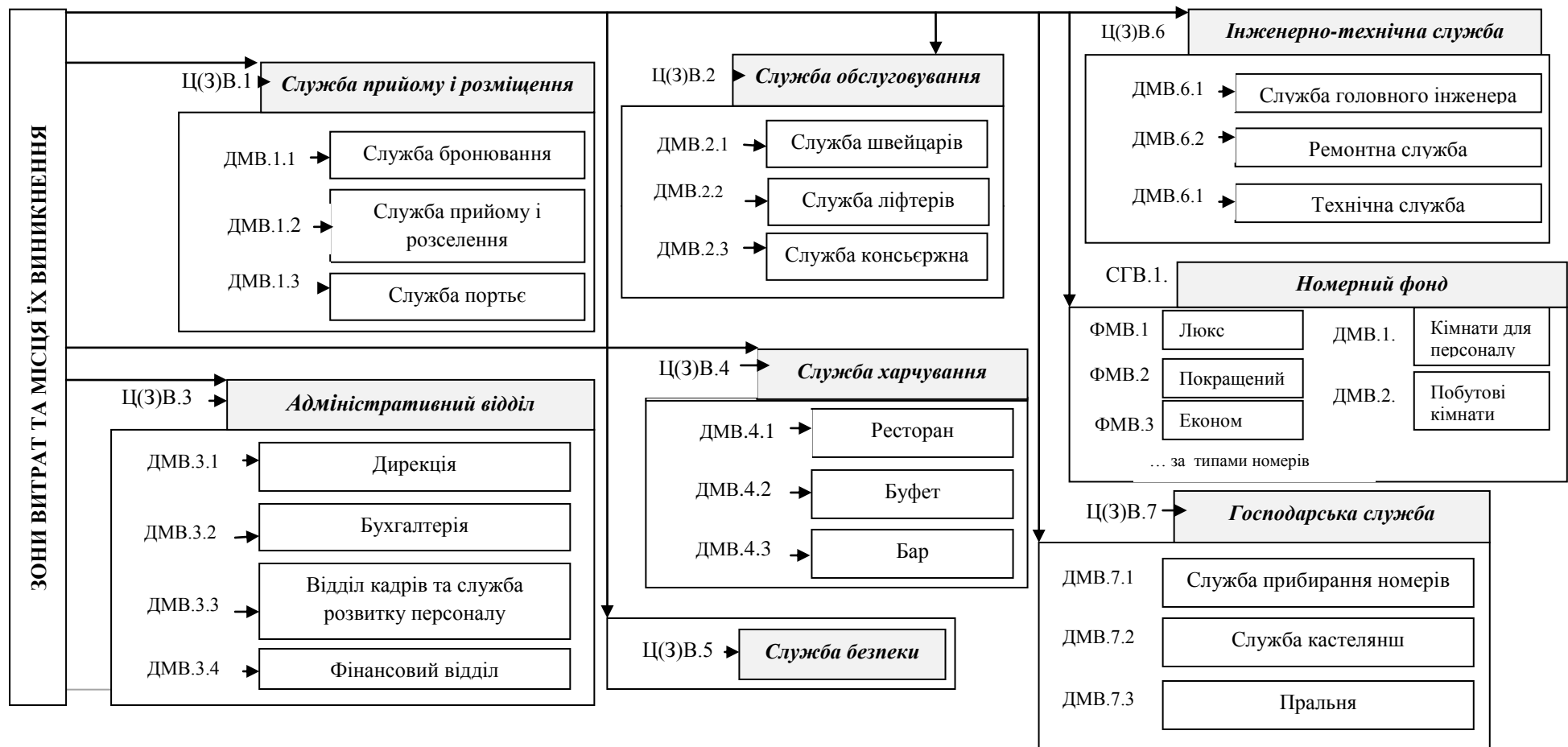


Рис. 2.4 Центри (зони) витрат (Ц(З)В) з дійсними місцями виникнення витрат (ДМВ) та сегмент відповідальності (СГВ) з фіктивними* місцями (ФМВ) їх виникнення на підприємствах готельного господарства

* термін “фіктивний центр витрат” запропонований С.Я.Король, для витрат, які за своїм характером не можуть бути пов’язані з конкретним структурним підрозділом [76, с.102]

У процесі дослідження сучасного стану обліку витрат на підприємствах готельного господарства розроблено спектр зон витрат, який враховує їх організаційну структуру із групуванням об'єктів обліку витрат за дійсними (реальними) та фіктивними місцями їх виникнення та доведено доцільність використання в якості об'єкта калькуляції вид послуги. Зазначена пропозиція здійснювати калькулювання собівартості за видами послуг створить сприятливе підґрунтя для прогнозування економічної доцільності подальшого надання одних або інших послуг та встановлення оптимальних цін на послуги в цілому.

2.2. Організація синтетичного обліку витрат на виробництво готельного продукту

Згідно підходу Ю.М. Самопальнікової [185] організацію обліку витрат готелів не можливо будувати без врахування специфіки виду їх діяльності. Окрім того, дослідниця акцентує увагу на тому, що не всі особливості готельних послуг чинять вплив на побудову бухгалтерського обліку витрат на виробництво готельного продукту. Безпосередній вплив здійснюють, такі характерні риси, як: сезонність, людський фактор та відсутність матеріально-речової форми, відповідно опосередковану дію зумовлює різноманітний спектр готельних послуг (проживання, харчування, побутові послуги, послуги спортивно-оздоровчого центру, тощо) тому особливої уваги заслуговує постатейна класифікація витрат за різними видами послуг готелю в розрізі їх спектру.

З.А. Балченко, С.О. Балченко [8] серед основних задач раціональної організації обліку витрат на виробництво готельного продукту виокремлюють:

- своєчасне, повне і достовірне відображення фактичних витрат на виробництво та реалізацію готельного продукту;
- визначення (калькулювання) фактичної собівартості готельних послуг за типами номерів, а також контроль за економічним та раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Згідно вище зазначених задач вітчизняні науковці пропонують класифікувати витрати: по відношенню до собівартості (прямі та загальновиробничі: за видами послуг; за місцем виникнення витрат; за своєю цілісністю; за видами витрат); по відношенню до обсягів наданих послуг (постійні та змінні) [8].

В дослідженнях сучасного українського вченого С.Я. Король [76] також приділяється особлива увага врахуванню спектру ознак класифікації

та структуризації витрат при організації їх обліку. На думку дослідниці, організацію бухгалтерського обліку витрат на виробництво готельного продукту слід забезпечувати групуванням витрат за системою таких ознак, як: вид діяльності; характер участі у процесі виробництва; період відображення в обліку; вид послуг; виробниче призначення; економічні елементи; стаття калькуляції; ознака доцільності та здійснюється з використанням таких елементів методу, як синтетичні, аналітичні рахунки та подвійний запис.

Організація синтетичного обліку витрат на виробництво в готелях здійснюється на активному, калькуляційному рахунку 23 «Виробництво», що характеризує стан господарських процесів. Як вже розглядалося в параграфі 1.2, організаційна структура підприємств готельного господарства містить широкий спектр основних, допоміжних та додаткових підрозділів, це чинить вагомий вплив на організацію обліку виробничих витрат готелю на аналітичних рахунках або субрахунках відповідних порядків.

Із врахуванням вищезазначеного, приклад відкриття субрахунків до рахунку 23 «Виробництво» наступний:

231 «Номерний фонд»:

2311 «Адміністративний відділ»;

2312 «Служба прийому і розміщення клієнтів»;

2313 ... (за виробничими підрозділами номерного фонду).

232 «Додаткові підрозділи»:

2321 «СПА-центр»;

23211 «Басейн»;

23212 «Водні процедури»;

23213 «Тренажерний зал»;

23214 ... (за структурними підрозділами СПА-центру).

2322 «Служба харчування»:

23221 «Ресторан»;

23221 «Буфет»;

23221 «Лоббі-бар».

2323... (за структурними підрозділами Служби харчування)

О.М. Чабанюк [220] досліджуючи особливості обліку витрат в готелях, притримується тотожної думки, проте дослідниця виокремлює основні, загальні, допоміжні та обслуговуючі підрозділи на базі чого пропонує до рахунку 23 «Виробництво» відкривати рахунки за кожним місцем виникнення витрат, зокрема:

231 «Витрати на проживання і розміщення»;

232 «Витрати на харчування»;

233 «Витрати оздоровчого центру»;

234 «Витрати медичного центру».

Згідно підходу науковиці, в межах вищезазначених рахунків доцільно здійснювати аналітичний облік за статтями калькуляції, зокрема, до калькуляційних статей на проживання та розміщення слід відносити:

витрати на продукти харчування (оснащення міні-бару в номері), витрати на оплату праці, витрати на соціальні заходи, експлуатаційні витрати номерів, амортизацію необоротних активів, інші витрати загальновиробничого характеру. Означені статті калькуляції формують виробничу собівартість готельних послуг. Для визначення повної собівартості слід додати постійні нерозподілені загальновиробничі витрати, витрати на збут, інші витрати звичайної діяльності [220].

В дослідженнях Ю.М. Самопальнікової [185], присутнє аналогічне врахування специфіки комплексного характеру готельної послуги (зокрема, частого поєднання послуг з розміщення і організації харчування), оскільки зарубіжна науковиця пропонує до рахунку «Виробництво» відкривати два субрахунки: «Готель» та «Ресторан».

З.А. Балченко, С.О. Балченко [8] для забезпечення обліку витрат на виробництво готельного продукту за елементами та статтями калькуляції пропонують всі витрати групувати за видами послуг на рахунку 23 «Виробництво», з відкриттям субрахунків другого порядків, наприклад 231 «Виробництво готельних послуг». Субрахунки третього порядку слід відкривати за видами діяльності підприємства готельного господарства, або за типами готельних номерів, та за видами допоміжних підрозділів готелю (ремонтно-будівельна служба, служба безпеки, протипожежна служба, ліфтове господарство, та ін.).

На переконання О.М. Чабанюк [220], оскільки рівень цін на готельні послуги залежить від багатьох факторів, серед яких – тип номеру, а тип номеру, в свою чергу, визначається рівнем сервісу і площею номера, то в межах рахунку 231 «Витрати на проживання і розміщення» доцільно обліковувати витрати деталізовано за кожним із типів номерів на таких субрахунках:

- 2311 «Витрати на проживання і розміщення в номерах люкс»;
- 2312 «Витрати на проживання і розміщення в номерах напівлюкс»;
- 2313 «Витрати на проживання і розміщення в номерах стандарт»;
- 2314 «Витрати на проживання і розміщення в номерах студію» тощо.

Тобто, аналітику рахунків варто поглиблювати в розрізі асортименту готельних номерів відповідного підприємства готельного господарства, зокрема із виокремлюючи таких сучасних типів готельних номерів, як «вища категорія», «перша категорія (стандарт)», «друга категорія» та «третья категорія».

С. Я. Король [76] вважає за доцільне облік витрат, що не можуть бути безпосередньо пов'язані з роботою відповідного структурного підрозділу підприємства готельного господарства здійснювати в розрізі аналітики (за типами номерів; видами витрат) на субрахунку третього порядку 231.0 «Прямі витрати» до рахунку 23 «Виробництво». Тобто, на зазначеному субрахунку науковця пропонує відображати прямі виробничі витрати, що виникають при обслуговуванні мешканців готельного господарства (номерного фонду).

Взаємозв'язок між субрахунком 231 «Номерний фонд» та субрахунком 9031 «Собівартість реалізованих готельних послуг» представлено на рис. 2.5.



Рис. 2.5 Структура субрахунку 231 "Номерний фонд"

З рис. 2.5 видно, що готелі не використовують рахунок 26 «Готова продукція», у зв'язку з чим собівартість наданих готельних послуг, сформовану на рахунку 23 «Виробництво» (субрахунок 231 «Номерний фонд»), одразу списують на рахунок 90 «Собівартість реалізації» (субрахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт, послуг»).

По дебету 231 «Виробничі витрати номерного фонду» відображається сума визнаних прямих та загальновиробничих витрат готелю.

Т.П. Марущак прями витрати готелю визначає як витрати, що мають безпосередній зв'язок лише з одним структурним підрозділом [117]. До таких витрат, на думку автора, слід відносити витрати на оплату праці основних працівників підприємств готельного господарства, а також витрати служби харчування (вартість продуктів та напоїв). Виділення другої складової, тобто витрат ресторанного господарства, пов'язане з комплексним характером готельних послуг, на якому наголошує Н.М.Кузнецова [82]. Адже у процесі обслуговування клієнтів, окрім послуг розміщення підприємства готельного господарства, можуть надавати широкий асортимент додаткових послуг, першочерговими з яких є послуги харчування (наприклад, вартість сніданку (шведського столу) вже може бути включено до тарифу на проживання (готельний тариф «bed and breakfast») тощо (Додаток Ж.3).

На думку З.А. Балченко, І.В. Балченко, С.О. Балченко [8], прямі витрати – це витрати, які на основі первинних документів можна віднести на витрати готельних послуг (рис. 2.6).



Рис. 2.6 Склад прямих витрат готелів, запропонований З.А. Балченко, І.В. Балченко та С.О. Балченко [8, с.51]

Вищезгадані вітчизняні науковці у складі прямих витрат готелю, тобто витрат на утримання приміщень номерного фонду, виділяють витрати на прання та прасування постільної білизни для номерного фонду [8, с. 49].

І.Р. Гавришків у складі витрат на прання, які теж вважає за доцільне включати до складу прямих витрат, виділяє витрати на прання постільної білизни в номерах та витрати на прання спеціального одягу. Задля розрахунку величини витрат на прання постільної білизни варто брати до уваги низку чинників, серед яких дослідниця виділяє: періодичність заміни рушників та білизни протягом періоду проживання клієнта, норми витрачання засобів для прання, а також їх вартість. З метою визначення величини витрат на прання спеціального одягу кухарів та столових скатертин, рушників і серветок варто брати до уваги чисельність

працівників, зайнятих на кухні та безпосередньо у процесі обслуговування клієнтів, загальну кількість столів, а також щоденну потребу у рушниках із врахуванням їх ваги [31].

У свою чергу С.Я. Король зауважує, що витрати на прання білизни варто було включати до складу прямих витрат за умови, що вони здійснюються власними силами готелю, його окремим структурним підрозділом – пральнею. Тоді ці витрати включають матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи тощо. Якщо готельне господарство віддає прати постільну білизну сторонній організації, то оплата послуг відображається за статтею «Витрати на оплату послуг сторонніх організацій» [76, с. 121].

Такої ж точки зору щодо витрат, пов'язаних з отриманням послуг від сторонніх організацій, дотримуються і закордонні автори, їх включають до статті «Послуги зі сторони» (Service from direction), (рис. 2.7) [227].

Зокрема, в Канаді структурними елементами прямих виробничих витрат підприємств готельного господарства є [236]:

- заробітна плата (wages) і гонорари (fees) основного персоналу готелю (service personnel's of the hotel), (метрдотелів (maitre d'hotel), портьє (porter), швейцарів (doorman's, doorkeepers), ліфтерів (elevator boys) тощо);

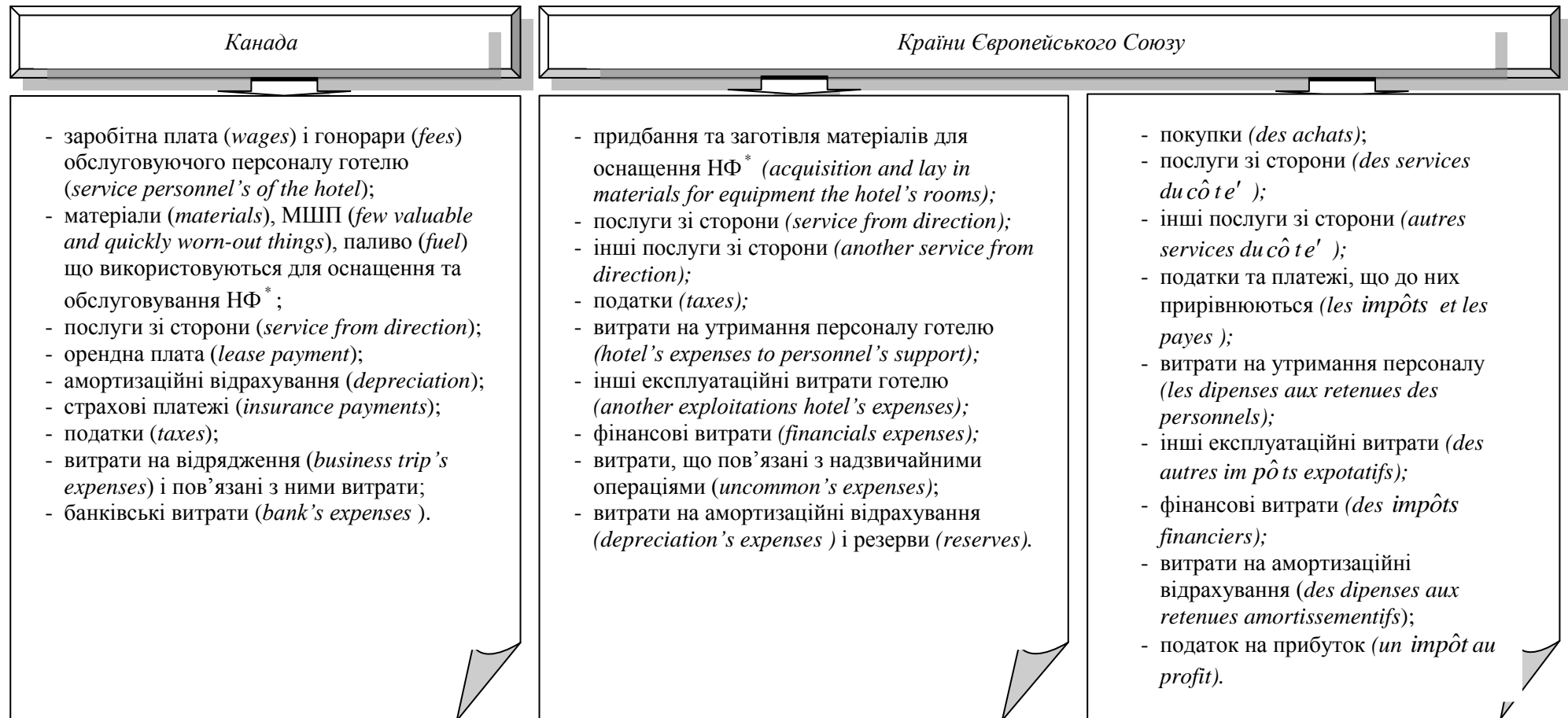
- матеріали, що використовуються для оснащення та обслуговування готельних номерів різної категорії (одномісних (single room), двохмісних (double room) та трьохмісних номерів (triple room), апартаментів (apartment), люкс (suite), студіо (studio)) і номерного фонду в цілому;

- послуги зі сторони (services from direction);
- орендна плата (lease payment);
- амортизаційні відрахування (depreciation);
- страхові платежі (insurance payments);
- податки (taxes);
- витрати на відрядження і пов'язані з ними витрати (business trip's expenses); банківські витрати (bank's expenses).

Вченими ближнього зарубіжжя, зокрема Г.Н. Бургоною, Н.А. Коморджановою запропонований склад прямих витрат готелів, до яких включено: вартість матеріалів, що були використані під обслуговування готельних номерів; заробітну плату адміністраторів, портьє, операторів комп'ютерного набору, швейцарів, посильних, працівників служби безпеки, персоналу за поверхами, кастелянш, прибиральниць, покоївок, працівників пральні; суму єдиного соціального внеску та інші прямі витрати (рис. 2.8) [21].

Прямі виробничі витрати готелю виникають безпосередньо в процесі обслуговування споживача або надання готельної послуги та включають:

- прямі матеріальні витрати (вартість предметів одноразового користування в номері, що використані за період, витрати на забезпечення спеціальним та форменим одягом покоївок, адміністраторів, носильників, прибиральниць номерів, кастелянш тощо);



* НФ - номерний фонд підприємства готельного господарства

Рис. 2.7 Основні складові елементи витрат на виробництво готельного продукту, що застосовується в бухгалтерському обліку різних держав

- прями витрати на оплату праці (заробітна плата, доплата за роботу у нічний час та у святкові й вихідні дні виробничого персоналу (покоївок, адміністраторів, носильників, прибиральниць номерів, кастелянш тощо);
- інші прями витрати (амортизація меблів, обладнання та іншого інвентарю номерного фонду, спеціальних програмних ресурсів, сертифікатів тощо; відрахування єдиного соціального внеску, податки, збори, інші обов'язкові платежі тощо) [76, с. 100].

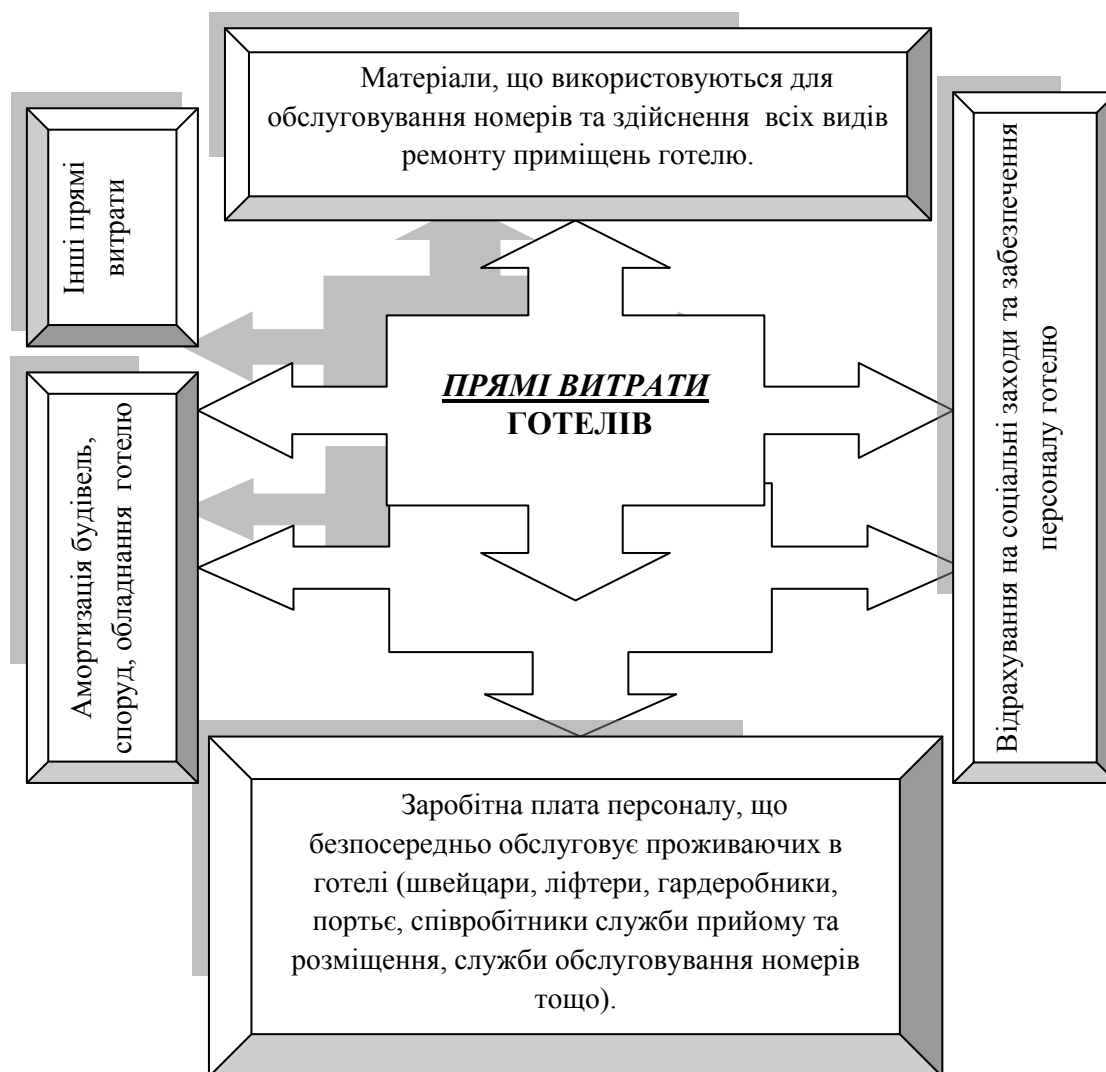


Рис. 2.8 Склад прямих витрат готелів, запропонований представниками наукової думки Російської Федерації – Г.Н. Бургоною та Н.А. Коморджановою [21, с.170]

Отже, прями витрати характеризуються тим, що можуть бути безпосередньо віднесеними на номерний фонд підприємства готельного господарства. Собівартість одиниці готельних послуг (собівартості місцедоби) наведена в розрізі основних статей витрат в Додатках Ж.4 – Ж.6, (на прикладі філії ПАТ «Готелі Трускавця»).

До складу прямих матеріальних витрат підприємств готельного господарства відносяться витрати на оснащення та облаштування номерного фонду, серед яких варто детальніше розглянути витрати на придбання предметів індивідуального користування клієнтів, що включають:

а) витрати на предмети санітарно-гігієнічного оснащення номера:

- витрати на туалетне приладдя (на кожного гостя поновлюється по мірі використання), а саме на:

- туалетні мила (для готелів категорії ***, ****, ***** зірок обов'язково мило повинно бути у фірмовій упаковці);
- шампуні, гелі, лосьйони, сіль для ванн, креми для гоління тощо.

б) витрати на довідково-інформаційні матеріали в готельному номері:

- телефонні довідники (на іноземних мовах в тому числі);
- роздруківки з переліком послуг, які надає готель;
- рекламні матеріали (буклети, брошури тощо) з туристичною та іншою інформацією;
- рекламні матеріали (буклети, брошури тощо) з туристичною та іншою інформацією;
- інструкції щодо дії в екстремальних умовах, характерних для даної місцевості (зсуви у горах, землетруси тощо);
- протипожежні інструкції тощо.

в) витрати на комплекти письмового приладдя в номері:

- поштові конверти, папір;
- ручки, олівці тощо.

г) витрати на малоцінний інвентар для облаштування номерів:

- штори для ванн;
- килимові покриття;
- фени для сушіння волосся;
- рушники (на кожного гостя) в тому числі:
 - не менше трьох для готелів категорії ***;
 - не менше п'яти для готелів категорії **** та *****;
 - банні рушники.
- махрові простирала (в апартаментах);
- банні халати, шапочки, тапочки (на кожного гостя);
- серветки (паперові, махрові);
- пакети для предметів гігієни;
- пакети для брудної білизни, для хімчистки тощо.

Варто зазначити, що, як вітчизняні дослідники – З.А. Балченко, І.В. Балченко та С.О. Балченко, так і представники наукової думки Російської Федерації – Г.Н. Бургонова та Н.А. Коморджанова – особливу увагу зосереджують на такій статті прямих витрат підприємств готельного господарства, як «Інші прямі витрати», адже саме вони займають значну

питому вагу в структурі витрат, які формують собівартість готельних послуг [8; 21].

Статистичні дані свідчать, що за останні 12 років (2000 – 2012 р.р.) спостерігається суттєве зростання рівня операційних витрат на експлуатацію готелів по містах та районах Чернівецької області. В структурі операційних витрат у 2012 р. найбільшу питому вагу займають матеріальні витрати (29,0%), значно менша частка інших операційних витрат та витрат на оплату праці (28,2% та 24,8% відповідно), (Додатки 3.1 – 3.2).

В структурі елементів операційних витрат 30 досліджених підприємств готельного господарства найбільший відсоток, майже в рівних частках, займають матеріальні витрати, витрати на оплату праці та інші операційні витрати (в середньому вона коливається в межах від 22 до 27% по досліджуваній сукупності підприємств готельного господарства), значно менший відсоток амортизаційних відрахувань та витрат на соціальні заходи – в середньому від 10% до 15%, Додатки 3.3 – 3.6.

Частка інших прямих витрат (3,08%) готелю «Трускавець» (ПАТ «Готелі «Трускавця») у 2012 р. скоротилася майже в 4 рази, у порівнянні із попереднім 2011 р., проте у звітному 2012 р. фактично у 2 рази зросла питома вага матеріальних витрат (41,89%) у загальній структурі витрат за елементами проти 2011 р., яка представлена на рис. 2.9.

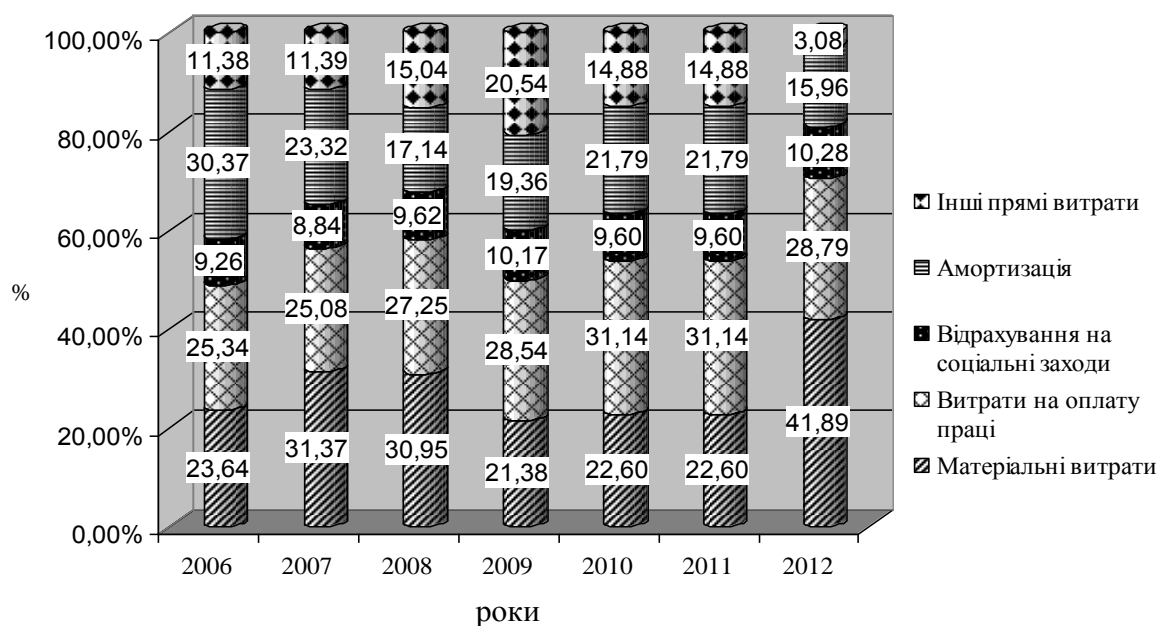
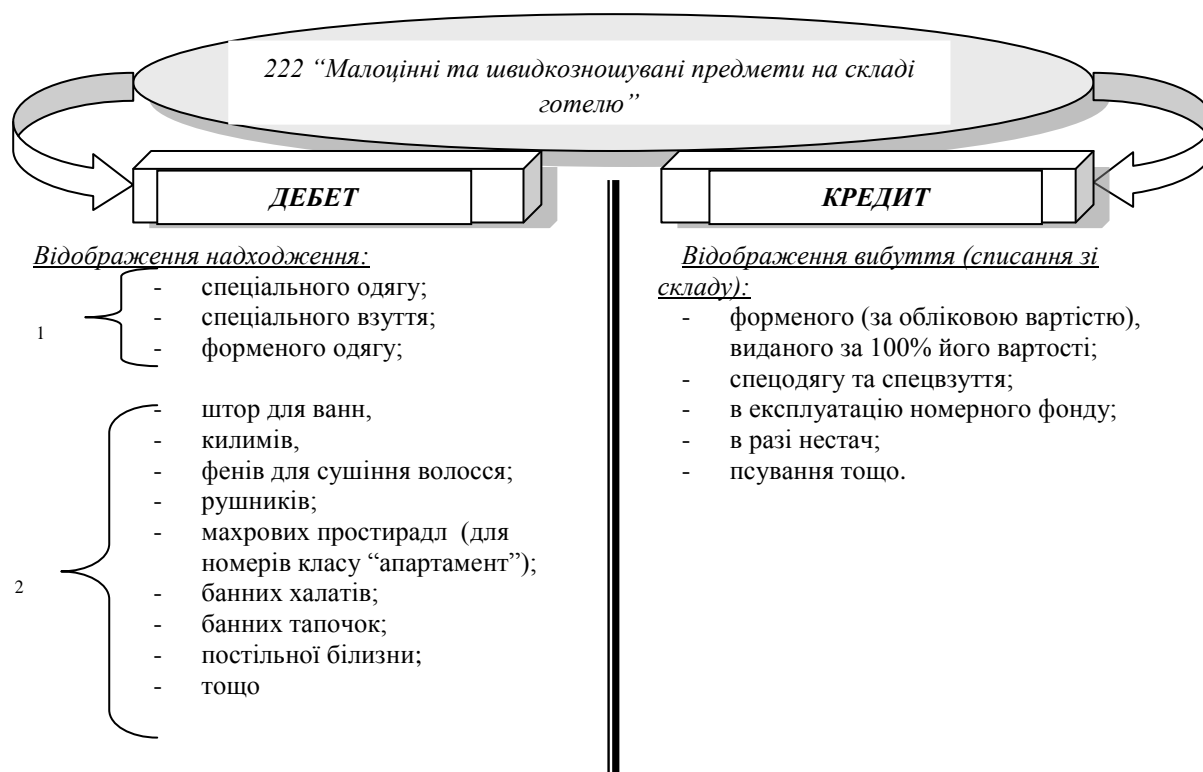


Рис. 2.9 Динаміка структури витрат за елементами ПАТ «Готелі «Трускавця» за 2006 – 2012 р.р.

Досить суттєва частка інших прямих витрат протягом майже всього досліджуваного періоду ретроспективи, обумовлена тим, що у їх складі значну питому вагу займають витрати, пов'язані із використанням форменого одягу робітниками підприємств готельного господарства.

Адже відповідно ДСТУ 28681.4-95 «Туристично-екскурсійне обслуговування», який діє на території України, та згідно вимог ГОСТ РФ 50645-94 і Правил надання готельних послуг в РФ, які поширюються на території Російської Федерації, визначено, що готелі категорії вище трьох зірок повинні забезпечити свій персонал форменим одягом. До такого персоналу відносять: співробітників служби прийому та розміщення (СПіР), швейцарів, ліфтерів, гардеробників, співробітників служби обслуговування номерів (СОН), [206; 21, с. 171].

Синтетичний облік форменого одягу персоналу готелів ведуть на активному, основному матеріальному рахунку «Малоцінні та швидкозношувані предмети» (рис. 2.10).



де ¹ - МШП для персоналу готелю та працівників структурних підрозділів готельного комплексу;

² - МШП для облаштування готельних номерів

Рис. 2.10 Структура субрахунку 222 «Малоцінні та швидкозношувані предмети на складі готелю»

Як в Україні, так і в Російській Федерації формений одяг видається персоналу готельного комплексу на умовах 50% або 100% оплати його вартості, або безкоштовно, а також може видаватися на термін його використання на умовах наступного повернення для списання на собівартість готельних послуг.

Вітчизняні науковці розглядаючи облік за статтями калькуляції в готелях, акцентують увагу на основних і найбільш масових операціях з руху форменного одягу – надходження одягу від постачальників та його видачу персоналу. При безкоштовній видачі форменного одягу обслуговуючому персоналу первісна вартість його відноситься на собівартість готельних послуг. Одяг, виданий безкоштовно адміністративному персоналу, відноситься на адміністративні витрати. При видачі зі знижкою 50% на собівартість відноситься на адміністративні витрати [8, с.99].

Специфіка господарської діяльності підприємств готельного господарства обумовлює перелік матеріалів, які використовують у ході її здійснення. До їх складу входять експлуатаційні матеріали, до яких відносять постільну білизну, рушники, миючі засоби, засоби для індивідуального використання), ізоляційні матеріали для освітлення будівель, засоби для озеленення території біля готелю, інші матеріали та запасні частини тощо.

Окрім того, робітники готелю забезпечені спеціальним та форменним одягом, який входить до складу матеріальних витрат, варто зазначити, що форменний одяг використовується в готелях протягом терміну, що перевищує один рік. Відповідно зарубіжні дослідники акцентують увагу на необхідності здійснення поточного обліку та контролю за його використанням із врахуванням потреби в удосконаленні документального оформлення операцій з руху форменного одягу на підприємствах готельного господарства [185].

Отже, структура виробничих витрат номерного фонду підприємства готельного господарства відзеркалює через призму відповідних субрахунків до рахунку 23 «Виробництво» прямі виробничі витрати та виробничі витрати спрямовані на поточне обслуговування. Зокрема цілковито обумовлюється та визначається організаційною структурою готелю для якої характерний широкий спектр основних, допоміжних та додаткових підрозділів, тобто чинить безпосередній вплив на організацію обліку витрат на виробництво готельного продукту на аналітичних рахунках та субрахунках відповідних порядків.

2.3. Непрямі витрати підприємств готельного господарства

Підприємства готельного господарства для класифікації витрат застосовують методику їх поділу на: прямі витрати – пов'язані з розміщенням та обслуговуванням клієнтів готелю, номерного фонду готелю; непрямі (загальновиробничі) витрати – витрати технічних та допоміжних служб, пов'язані за створенням для функціонування номерного фонду в цілому. Останні, в свою чергу, розподіляються на змінні та постійні.

Змінні витрати збираються та обліковуються за місцями виникнення витрат, постійні витрати обліковуються по готелю в цілому.

Отже, окрім прямих витрат, які виникають на підприємствах готельного господарства під час надання клієнтам готельних послуг, до складу виробничих витрат входять непрямі (експлуатаційні) витрати.

Варто відмітити, що думки науковців стосовно категорії «експлуатаційні витрати» та «загальновиробничі витрати» на підприємствах готельного господарства та порядку їх розподілу мають певні відмінності (Додаток 3.7 – 3.9).

Н. М. Кузнецова та С. Я. Король, досліджуючи експлуатаційні витрати, зазначають, що вони зачасту носять умовно-постійний характер, який диктується специфікою підприємств готельного господарства [82, 61].

Поділ витрат на постійні та змінні вперше був уведений в застосування представником французької наукової думки Ж.Г. Курсель-Сенелем (1813 - 1892) [67].

Згідно п. 16 П(С)БО 16 «Витрати» постійні витрати залишаються незмінними (чи майже незмінними) у разі зміни обсягу діяльності. Змінні витрати змінюються прямопропорційно зміні обсягу діяльності [145].

За думкою С.Я. Король, з метою бухгалтерського обліку непрямі виробничі (загальновиробничі) витрати готельного господарства не слід розподіляти на змінні та постійні. До них застосовується групування за видами продукції, робіт і послуг [76, с. 101].

З.А. Балченко трактує загальновиробничі витрати, як витрати пов'язані з формуванням декількох видів готельних продуктів. Як вже зазначалося, під час організації обліку витрат на виробництво готельного продукту, по відношенню до обсягів наданих послуг дослідниця пропонує загальновиробничі витрати поділяти на постійні та змінні:

- змінні витрати – змінюються разом зі зміною обсягу наданих послуг та включаються до виробничої собівартості готельних послуг в повному обсязі в момент їх виникнення;

- постійні загальновиробничі витрати – це витрати, абсолютна величина яких із збільшенням (зменшенням) обсягів наданих послуг суттєво не змінюється та включаються до виробничої собівартості готельних послуг тільки в сумі постійних розподілених загальновиробничих витрат [8, с.49].

Склад загальновиробничих витрат, який пропонується різними дослідниками у сфері готельного бізнесу представлено в табл. 2.2.

Оцінюючи підходи науковців щодо включення до експлуатаційних витрат різних статей, варто відмітити, що є неправомірним включення Л. Г. Агафоновою та О. Є. Агафоновою до складу прямих експлуатаційних витрат зазначених в табл. 2.2. статей [1].

Отже, експлуатаційні витрати за своєю сутністю не пов'язані із обслуговуванням клієнтів, а являють собою витрати щодо утримання та управління виробничою діяльністю підприємств готельного господарства.

Таблиця 2.2

Склад загально виробничих витрат підприємств готельного господарства за різними літературними джерелами

	Автор			
	С.Я.Король [61, с. 101]	З.А.Балченко, С.О.Балченко [7, с. 49]	Л.Г.Агафонова, О.Є.Агафонова [1, с. 109]	Кузнецова Н.М. [67, с. 76]
Склад витрат	<p><i>Загально виробничі витрати:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - експлуатаційні витрати; - інші загально виробничі витрати <p><i>Експлуатаційні витрати</i> готельного господарства:</p> <ul style="list-style-type: none"> - витрати на управління виробництвом (матеріальні витрати, витрати на оплату парці, відрахування на соціальні заходи й медичне страхування та службові відрядження персоналу управління готелем); - амортизація необоротних активів загально виробничого призначення; - витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загально виробничого призначення, заробітна плата обслуговуючого персоналу; - витрати на вдосконалення технології й організації виробництва; - витрати на обслуговування виробничого процесу; - витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, дезінфекцію, дезінсекцію та інше утримання номерного фонду; - інші загально виробничі витрати. 	<p><i>Загально експлуатаційні витрати</i> готелів:</p> <ul style="list-style-type: none"> - заробітна плата адміністративно-управлінського персоналу, що здійснює керівництво усього або частини номерного фонду (поверху, корпусу, підрозділів готелю, ліфтове господарство та ін.), відрахування з прямої заробітної плати та соціальні заходи та медичне страхування, витрати на службові відрядження цього персоналу; - амортизація основних засобів, нематеріальних активів загально-експлуатаційного призначення; - витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів і інших необоротних активів підрозділів готелю; - витрати на удосконалення технології та організацію виробництва (в т.ч. підвищення кваліфікації і навчання персоналу, комп'ютеризації) структурних підрозділів готелю; - витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, дезінфекцію, дератизацію, пожежну, сторожову охорону структурних підрозділів готелю; - витрати на здійснення технологічного контролю виробничого процесу (зарплата адміністративно-управлінського персоналу та відрахування від неї на соціальні заходи) структурних підрозділів готелю; - витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього середовища структурних підрозділів готелю; - інші витрати. 	<p><i>Загально експлуатаційні витрати:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - витрати на утримання загальних приміщень готелю та прилеглої території; - витрати на амортизаційні відрахування; - витрати на протипожежні заходи; - витрати на знос малоцінного інвентарю; - витрати на охорону праці та техніку безпеки; - витрати на підвищення професійної кваліфікації кадрів готелю - інші загальні експлуатаційні витрати. <p><i>Прямі експлуатаційні витрати готелю:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - заробітна плата обслуговуючого персоналу готелю; - соціальні відрахування (з прямої заробітної плати); - амортизація номерного фонду; - поточний ремонт номерного фонду; - витрати на утримання приміщень номерного фонду в тому числі: <ul style="list-style-type: none"> • опалення приміщень номерного фонду; • витрати н водопостачання та каналізацію; • витрати на електроенергію; • витрати на прання та прасування білизни. - інші матеріальні витрати (в тому числі на придбання предметів індивідуального користування клієнтів); - витрати на утримання телефонів, радіо, годинників. 	<p><i>Загально господарські витрати:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - витрати на оплату праці та соціальне страхування адміністративно-технічного персоналу; - витрати на утримання й обслуговування технічних засобів управління (обчислювальних центрів, вузлів зв'язку, засобів сигналізації та ін.); - оплата інформаційних і аудиторських послуг; - представницькі витрати пов'язані з діяльністю підприємства, витрати на проведення офіційних прийомів іноземних представників та ін..

Зокрема, включають витрати таких підрозділів, як: виробничо-технологічної служби, котельні, служби безпеки, служби енергетики та зв'язку, сантехнічної служби, ліфтового господарства.

Наочно, склад експлуатаційних витрат (статті «Прямі матеріальні витрати») представлений в табл. 2.3 та дод. Ж.5.

Таблиця 2.3

Склад статей «Експлуатаційні витрати» (р.015) та «Інші витрати» (р.017) Звіту «Про собівартість реалізованих людино-діб» ПАТ «Готелі Трускавця» за 2012 р.

в тис.грн.

№	Найменування	Сума			
		План	Скорого-ваний план	Факт	Відхилення (+/-)
1.	Експлуатаційні витрати:	1632,3	1632,8	1681,1	48,3
	-вартість палива	480	480,2	477,2	-3,0
	-вартість електроенергії	154	154,1	153,4	-0,7
	-вартість водопостачання та каналізації	316	316,1	315,1	-1,0
	-вартість газу				0,0
	- вартість паливно-мастильних матеріалів	10,2	10,2	10,2	
	-вартість будівельних матеріалів	474,1	474,2	529	54,8
	-утримання приміщень	166	166,0	165,3	-0,7
	-малоцінний та швидкозношувачий інвентар	32	32,0	30,9	-1,1
2.	Інші витрати	4761	5065,6	4825,8	-239,8
	-вартість отриманих послуг сторонніх організацій згідно заключених договорів по обслуговуванню обладнання	3838	4130,9	3903,7	-227,2
	-вартість послуг по пранню білизни	200	202,4	199	-3,4
	-вартість транспортних послуг	79	80,0	78,6	-1,4
	-вартість послуг зв'язку		0,0	1,4	1,4
	-вартість проведення ремонту сторонніми організаціями	364	368,4	363,7	-4,7
	-вартість послуг типографії по дератизація		0,0		
	-дератизація	6,6	6,7	6,6	-0,1
	-підготовка кадрів	16,2	16,4	16,2	-0,2
	-пожежна сигналізація	8,5	8,6	8,5	-0,1
	-інші витрати	64	64,8	63,7	-1,1
	-оренда приміщення	8,7	9,3	8,7	-0,6

Як видно з табл. 2.3, у складі експлуатаційних витрат готелю однією із суттєвих статей є стаття витрат на енергоносії. З метою їх мінімізації необхідно виявляти так звані «енергетичні пастки» готелю, до

яких варто відносити: використання в готельних номерах приладів на максимальних рівнях витрачання енергії; неефективне витрачання води та значний рівень витрат енергії і витратних матеріалів на підприємстві готельного господарства в цілому.

П(С)БО 16 «Витрати» [145] передбачається віднесення в склад витрат звітного періоду постійних загально експлуатаційних витрат підприємства готельного господарства виходячи із нормальної потужності [8, с. 49].

Що стосується загальновиробничих витрат, які безпосередньо пов'язані із кількома структурними підрозділами підприємства готельного господарства одночасно, то їх потрібно розподіляти за відповідними базами розподілу, а саме: площею номерного фонду; розміром загробної плати обслуговуючого персоналу; розміром виручки від реалізації за видами послуг; потужністю обладнання тощо.

Склад загальновиробничих витрат представлений в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Стаття «Загальновиробничі витрати» (р.040) Звіту «Про собівартість реалізованих людино-днів» ПАТ «Готелі Трускавця» за 2012 р.

тис.грн.

№	Найменування	Сума			
		План	Скорего- ваний план	Факт	Відхилення (+/-)
1	2	3	4	5	6
	Загальновиробничі витрати	107,1	117,3	89,4	-27,9
1.	Оплата праці та відрахування єдиного соціального внеску:	101,3	110,9	84,2	-26,7
	-керівники основних підрозділів	55,2	60,4	45,9	-14,5
	в т.ч. заступники керівників	43,8	48,0	36,6	-11,4
	-начальники виробничих служб і господарсько-обслуговуючий персонал	46,1	50,5	38,3	-12,2
2.	Витрати на оплату службових відряджень	0,2	0,2		-0,2
3.	Амортизація основних засобів загальновиробничого призначення	3,4	3,7	3,2	-0,5
4.	Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення	-	-	-	-
5.	Витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення	-	-	-	-
6.	Витрати на удосконалення технологій і організації виробництва	-	-	-	-

1	2	3	4	5	6
7.	Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень	2,2	2,4	2,0	-0,4
8.	Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальнопромислового персоналу, відрахування на соціальні заходи тощо)	-	-	-	-
9.	Витрати на охорону праці, цивільну оборону, техніку безпеки і охорону навколишнього середовища	-	-	-	-
Разом		107,1	117,3	89,4	-27,9

В зарубіжній обліковій практиці під час розподілу загальнопромислових витрат на підприємствах готельного господарства, наприклад, в Сполучених Штатах Америки керуються міжнародними стандартами «Єдина система звітів для готелів» або «The Uniform System of Accounts for Hotels» («USAH»), які були запроваджені у практику готельного бізнесу Асоціацією готелів Нью-Йорка [227]. «USAH» передбачає систему стандартних баз розподілу витрат підприємств готельного господарства (Додаток К.1).

У відповідності до положень «USAH», на думку Т.П.Марущак, витрати більшою мірою класифікуються на прямі та непрямі, аніж на постійні та змінні. Окрім того, на думку дослідниці, варто було б звести воедино ці два підходи та розширити аналітичну деталізацію витрат підприємств готельного господарства. Такий підхід відіграв би важливу роль в умовах сезонності попиту на готельні послуги, коли доцільним є зменшення питомої ваги постійних витрат і збільшення питомої ваги змінних [117].

Крім того, Єдина система передбачає розподіл витрат готелю на такі групи: змінні; постійні; фіксовані.

Виділення групи фіксованих витрат за своїм змістом передбачає, що до них відносяться незмінні (тобто постійні витрати), величина яких зафіксована у відповідних договорах (оренди, страхування майна, про співпрацю тощо).

Тобто на нашу думку фіксовані витрати – це витрати, розмір яких визначається за погодженістю сторін та фіксується в укладеному договорі про співпрацю, наприклад, між готелем і туроператором.

В сучасних умовах господарювання для вітчизняних підприємств готельного господарства все більш актуальним стає входження на умовах франчайзингу до складу міжнародних готельних мереж.

Тому нами пропонується для підприємств готельного господарства, які діють на умовах франчайзингу (в Україні франчайзингові договірні угоди оформляються у вигляді договорів комерційної концесії), наступний перелік фіксованих витрат:

- початкову плату за франшизу та інші витрати (первинний (паушальний) внесок за роботу в системі);
- виплати франчайзі (роялті – регулярні (постійні) платежі в частці від прибутку);
- оплату послуг оренди (за надане обладнання, інші матеріальні активи, ноу-хау тощо).

Варто звернути увагу на те, що початкову плату за франшизу слід відносити до складу загальногосподарських витрат готелю.

На українському готельному ринку для підприємств готельного господарства найбільший інтерес представляють такі компанії – франчайзери, як Best Western, Holiday Inn та Radisson Hotels Int'l.

Оцінюючи підходи науковців, щодо номенклатури статей калькуляції готельних послуг (дод. 3.7), слід зазначити, що їх бачення за основним змістом тісно переплітаються, проте існують і певні відмінності. Зокрема Н.М. Кузнецова, на відміну від інших дослідників у сфері готельного бізнесу, у складі собівартості готельних послуг робить акцент на транспортних витратах, цим самим вона підкреслює те, наскільки важко розподілити транспортні витрати підприємства готельного господарства між готелем та рестораном [82].

В цілому дослідження облікової практики вітчизняних підприємств готельного господарства показали, що під час формування собівартості послуг не враховуються витрати на послуги, що споживаються всередині готелю в процесі надання послуг. Витрати, що понесені в процесі надання цих послуг в цілях інформаційного забезпечення управління, потрібно розподіляти за місцями виникнення витрат – одержувачами цих послуг. Ці послуги надаються допоміжними місцями виникнення витрат (пральня, технічна служба, транспортна дільниця). За таких умов виникає необхідність у відображенні в обліку та включенні до собівартості послуг «внутрішнього» обороту.

На нашу думку, оцінювати послуги допоміжних структурних підрозділів доцільно за трансфертними цінами.

Фінансово-економічний словник визначає трансфертну ціну (від англ. transfer – передавання у власність) як «внутрішню відпускну ціну, яка діє при розрахунках між структурними підрозділами одного підприємства» [141, с. 326].

Тракування поняття «трансфертна ціна» у різних літературних джерелах свідчить про те, що думки науковців тісно переплітаються (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Трактування терміну «трансфертна ціна» у літературних джерелах

№ з/п	Автори	Трактування терміну
1	2	3
1.	Л.В.Нападовська [130, с. 489]	Трансфертна ціна – <u>внутрішня</u> ціна, за якою один структурний підрозділ підприємства (цех, дільниця чи відділ) передає іншому підрозділу продукцію або послуги.
2.	С.Ф.Голов [38, с. 477]	Трансфертна ціна – ціна, за якою продукти або послуги одного <u>центру відповідальності</u> компанії передаються іншому <u>центру відповідальності</u> цієї компанії.
3.	В.Палій, Р.Вандер Віл [208, с. 318]	Трансфертна ціна – це <u>умовна</u> , розрахункова ціна на продукцію і послуги одного підрозділу (центру), що передаються («продаються») другому підрозділу (центру) тієї ж <u>великої</u> децентралізованої організації.

Зокрема В. Палій та Р. Вандер Віл визначають трансфертну ціну як розрахункову, при цьому акцент роблять на умовності даного показника. Окрім того, автори наголошують на масштабності організації та достатній самостійності структурних підрозділів, які можуть мати статус центрів прибутку або центрів інвестицій (а в окремих випадках і центрів витрат), [208].

Л.В. Нападовська характеризує трансфертні ціни як внутрішні ціни, цим самим наголошуючи на тому, що вони є «...важливою складовою внутрішнього економічного механізму управління підприємством, заснованого на децентралізації управління й розширенні відповідальності структурних підрозділів за результати господарювання» [130, с. 489].

На думку С.Ф. Голова, за таких умов необхідно виділяти три основні фактори та критерії (рис. 2.11), що чинять суттєвий вплив на вибір методу трансфертного ціноутворення [38].

Окрім представлених на рис. 2.11 чинників, що впливають на трансфертне ціноутворення, Л.В. Нападовська виділяє: «...забезпечення відповідності цілям; ступінь задоволення персоналу за рівень досягнутих цілей; рівень автономності управління в структурних підрозділах» [130, с. 490].

Підхід на основі ринкових цін отримав широке застосування в умовах ринкової економіки. Проте його застосування для оцінки послуг допоміжних підрозділів підприємства готельного господарства є не доцільним, оскільки першочерговою умовою доцільності його використання виступає наявність розвинутого ринку послуг, що надаються допоміжними підрозділами. В якості трансфертної ціни на основі витрат застосовується собівартість (повна фактична або нормативна).



Рис. 2.11 Фактори та критерії впливу на вибір методу трансфертного ціноутворення

Підприємства готельного господарства надають широкий спектр послуг не мешканцям готелю (in side), але і стороннім відвідувачам (out side). Із врахуванням специфіки діяльності підприємств готельного господарства в ході дисертаційного дослідження була визначена доцільність застосування для них системи калькулювання неповної (обмеженої) собівартості – систему «директ – костинг». У зв'язку з цим пропонуємо оцінювати послуги допоміжних виробництв, що

споживаються всередині підприємства готельного господарства в ході основного виробничого процесу за неповною фактичною собівартістю.

Загальновиробничі витрати підприємств готельного господарства можуть списуватися у повному обсязі на собівартість реалізованих готельних послуг або розподілятися між собівартістю всіх об'єктів реалізації (продукції, робіт, послуг) чи собівартістю об'єктів реалізації та непродуктивними витратами [76]. Останній порядок списання представлено на рис. 2.12.

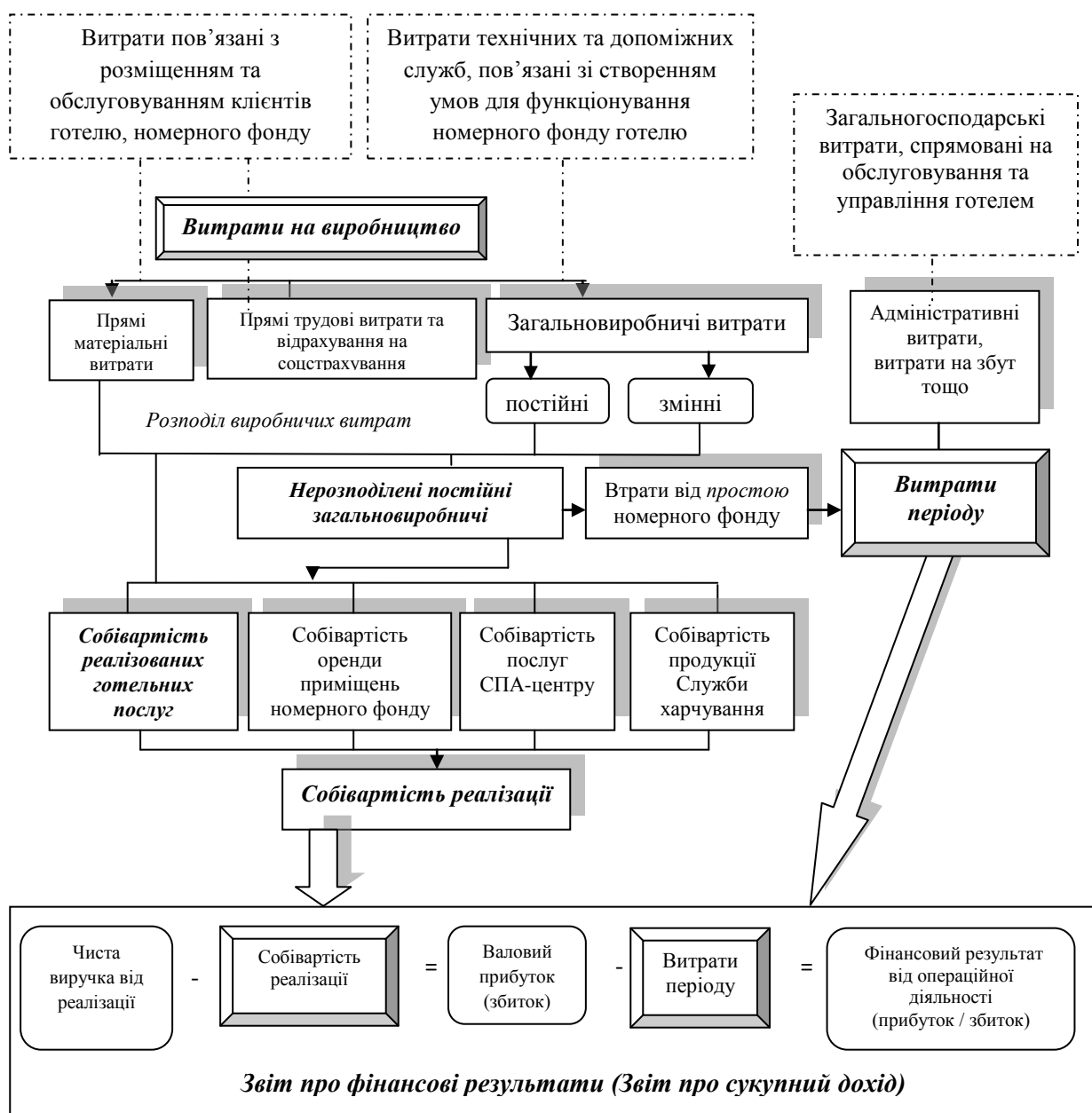


Рис. 2.12 Визначення фінансового результату від операційної діяльності на підприємствах готельного господарства

Для розподілу витрат допоміжних виробництв пропонується вибрати такий натуральний показник, виходячи з якого знімається оплата за надання послуг зі сторонніх замовників. Так, наприклад, послуги пральні

слід оцінювати за неповною фактичною собівартістю та включати в собівартість послуг інших місць виникнення витрат в залежності від кількості білизни, що передана в обробку, в кілограмах. Послуги виробничо-технічної служби доцільно оцінювати за неповною фактичною собівартістю та включати до собівартості послуг інших місць виникнення витрат пропорційно часу (в годинах) надання послуг тому чи іншому місцю виникнення витрат.

У зв'язку із специфікою готельних послуг загальнопромислові витрати не має необхідності розподіляти між реалізованими готельними послугами та їх «залишками», оскільки останні відсутні.

Об'єктом розподілу загальнопромислових витрат на підприємствах готельного господарства можуть бути: основні виробничі підрозділи або види послуг (продукції), виробництво яких вони забезпечують в цілому. А базою розподілу: площа номерного фонду; розмір заробітної плати обслуговуючого персоналу; розмір виручки від реалізації за видами послуг; потужність обладнання тощо.

Порядок розподілу деяких статей витрат представлено в Додатку К.2, зокрема наведені стандартні бази розподілу згідно вимог «USAH» для відповідних видів витрат підприємств готельного господарства. Наприклад для витрат, що безпосередньо пов'язані із послугами зв'язку, базою розподілу базою розподілу слугуватиме – кількість дзвінків (з'єднань); для витрат на амортизацію меблювання та оснащення номерного фонду – кількість (вартість) предметів в підрозділі готелю або загальна площа (i^2), витрат на енергоносії – показники лічильників тощо.

Представлення переліку і взаємозв'язку структури номерного фонду і структурних підрозділів, що безпосередньо здійснюють його обслуговування ПАТ «Готелі Трускавця» та за якими виникають загальнопромислові витрати наведено в табл. 2.7. Відповідно до складу собівартості готельних послуг загальнопромислові витрати включаються в кінці кожного місяця за результатом здійсненого розподілу.

Таблиця 2.7

Взаємозв'язок структури номерного фонду готелю та структурних підрозділів, що здійснюють його обслуговування ПАТ «Готелі Трускавця»

№ з/п	Об'єкти калькулювання	Підрозділи за якими виникають загальнопромислові витрати (грн.)							
		Служба безпеки	Ремонтна служба	Виробничо-технічна служба	Санітарно-технічна служба	Протипожежна служба	Ліфтове господарство	Пральня	Котельня
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.	Номерний фонд, в т.ч.:	20276,4	693,5	770,1	1600,5	893,2	793,4	2376,6	436,9
1.1	для надання готельних послуг	17267,0	693,5	770,1	1600,5	627,8	793,4	2376,6	249,6

Продовження табл. 2.7

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	(за видами номерів):								
	Апартамент	2590,1	104,0	115,5	240,1	94,2	119,0	356,5	37,4
	Люкс Ексклюзив	1554,0	62,4	69,3	144,0	56,5	71,4	213,9	22,5
	Люкс Сімейний	1208,7	48,5	53,9	112,0	43,9	55,5	166,4	17,5
	Люкс Престиж	1306,1	41,6	46,2	96,1	37,7	39,7	142,6	14,9
	Люкс Прем'єр	863,4	34,6	38,5	80,0	31,4	47,6	118,9	12,5
	Люкс Покращений	1018,8	40,9	45,4	94,4	37,0	46,8	140,3	14,7
	Люкс Стандарт	707,9	28,4	31,6	65,6	25,7	32,5	97,4	10,2
	Ексклюзив	1536,7	61,7	68,5	142,4	55,9	70,6	211,5	22,2
	Студіо	1225,9	49,2	54,7	113,6	44,6	56,3	168,7	17,7
	Покращений	1053,3	42,3	46,9	97,6	38,3	48,4	144,9	15,2
	Стандарт	1554,0	68,7	76,2	158,4	62,2	78,5	235,3	24,7
	Економ Плюс	1588,6	63,8	70,8	147,2	57,8	72,9	218,6	22,9
	Економ	1174,2	47,2	52,4	108,8	42,7	53,9	161,6	16,9
1.2	непродуктивні витрати (простий номерів):	3009,4	-	-	-	265,4	-	-	187,3
	Апартамент	1354,2	-	-	-	79,6	-	-	56,2
	Люкс Ексклюзив	541,6	-	-	-	47,8	-	-	16,9
	Люкс Сімейний	591,2	-	-	-	37,2	-	-	26,2
	Люкс Престиж	-	-	-	-	-	-	-	-
	Люкс Прем'єр	-	-	-	-	-	-	-	-
	Люкс Покращений	-	-	-	-	-	-	-	-
	Люкс Стандарт	-	-	-	-	-	-	-	-
	Ексклюзив	-	-	-	-	-	-	-	-
	Студіо	522,4	-	-	-	100,8	-	-	91,0
	Покращений	-	-	-	-	-	-	-	-
	Стандарт	-	-	-	-	-	-	-	-
	Економ Плюс	-	-	-	-	-	-	-	-
	Економ	-	-	-	-	-	-	-	-
1.3	під оренду офісів	6018,8	-	-	-	124,1	-	-	331,7
2.	Служба харчування, в т.ч.:	10858,8	874,3	4283,3	3116,6	2422,4	474,3	1692,4	2200,0
2.1	Ресторан	4874,3	627,1	2167,8	1159,3	957,7	474,3	792,1	788,3
2.2	Кафе	3874,2	247,2	984,3	880,6	688,5	-	467,2	576,3
2.3	Лоббі-бар	1572,8	-	678,1	578,1	478,9	-	433,1	489,8
2.4	Буфет	537,5	-	453,1	498,6	297,3	-	-	345,6
3.	Оздоровчий центр (СПА-центр), в т.ч.:	543,6	604,9	1168,0	1467,1	817,8	-	122,7	1234,5
3.1	Басейн	198,9	-	587,1	899,3	226,5	-	-	576,9
3.2	Водні процедури	156,8	247,8	457,8	567,8	367,8	-	-	431,8
3.3	Тренажерний зал	187,9	357,1	123,1	-	223,5	-	122,7	225,8
	Всього	37697,6	2172,7	6221,4	6184,2	4257,5	1267,7	4191,7	4203,1

Згідно змін внесених Наказом № 1591 до Плану рахунків [65], субрахунки до синтетичних рахунків підприємства готельного господарства вводять самостійно виходячи з потреб управління, контролю, аналізу та звітності. Відповідно готелі, які застосовують Інструкцію про

застосування Плану рахунків, затверджену наказом №291 [66], використовують субрахунки визначені цією Інструкцією.

Так, з метою раціонального списання загальновиробничих витрат, згідно приведеного в табл. 2.7 розрахунку, до рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» на ПАТ «Готелі Трускавця» відкрита низка наступних субрахунків:

- 911 «Загальновиробничі витрати Служби безпеки»;
- 912 «Загальновиробничі витрати Ремонтної служби»;
- 913 «Загальновиробничі витрати Виробничо-технічної служби»;
- 914 «Загальновиробничі витрати Санітарно-технічної служби»;
- 915 «Загальновиробничі витрати Протипожежної служби»;
- 916 «Загальновиробничі витрати Ліфтового господарства»;
- 917 «Загальновиробничі витрати Пральні»;
- 918 «Загальновиробничі витрати Котельні».

Сучасна дослідниця О.М. Чабанюк [220] задля дотримання єдності підходу при синтетичному обліку прямих та загальновиробничих витрат пропонує відкривати рахунки:

- 911 «Загальновиробничі витрати на проживання і розміщення»;
- 912 «Загальновиробничі витрати на харчування»;
- 913 «Загальновиробничі витрати оздоровчого центру»;
- 914 «Загальновиробничі витрати медичного центру».

Вітчизняна науковця пропонує обирати для розподілу загальновиробничих витрат обґрунтовану базу, зокрема пріоритет віддає площі готельного номеру [220].

Тотожні пропозиції присутні у працях С.Я Король, зокрема щодо розподілу загальновиробничих (експлуатаційних) витрат номерного фонду за його площею. Окрмі того вітчизняна дослідниця виокремлює в якості показників розподілу: заробітну плату персоналу, що обслуговує номерний фонд; розмір виручки від реалізації за видами послуг; потужність обладнання або залишкову вартість основних засобів, що застосовуються при наданні відповідних послуг [76, с.134].

З.А. Балченко, С.О. Балченко [8] ретельно дослідивши специфіку загальновиробничих витрат підприємств готельного господарства, зазначають, що різниця між сумою постійних загальноексплуатаційних витрат та їх сумою, визначеною з урахуванням нормальної виробничої потужності підлягає віднесенню на собівартість реалізованих готельних послуг. Відповідно нормальну виробничу потужність в готелях науковці трактують, як очікуваний середній обсяг наданих готельних послуг за останні декілька років.

Синтетичний та аналітичний облік собівартості реалізованих послуг підприємств готельного господарства доцільно будувати за центрами відповідальності та статтями калькуляції, приклад його структурної побудови наведено в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Приклад структури синтетичного та аналітичного обліку собівартості реалізації підприємств готельного господарства

Ознака групування	Порядок рахунка	Шифр субрахунка	За центрами відповідальності	За статтями
1	2	3	4	5
Собівартість реалізованої готової продукції	Перший	901		
Собівартість реалізованої власної продукції <i>Служби харчування</i>	Першого порядку	9011	90111	901111
Собівартість реалізованих товарів	Перший	902		
Собівартість реалізованих товарів <i>Служби харчування</i>	Першого порядку	9021	90211	902111
Собівартість реалізованих робіт і послуг	Перший	903		
Собівартість реалізованих <i>готельних послуг</i>	Першого порядку	9031	90311	903111
Собівартість реалізованих <i>послуг СПА-центру</i>	Другого порядку	9032	90321	903211
Собівартість орендних <i>послуг</i>	Третього порядку	9033	90331	903311

Відповідно приклад можливого виокремлення низки субрахунків для узагальнення рахунка 90 «Собівартість реалізації» в розрізі субрахунків наступний:

- 9031 – «Собівартість реалізованих готельних послуг»:
 - 90311 «Собівартість реалізації номеру «Апартамент»»;
 - 90312 «Собівартість реалізації номеру «Люкс Ексклюзив»»;
 - 90313 «Собівартість реалізації номеру «Люкс Сімейний»»;
 - 90314 ... (за видами номерів);
- 9032 – «Собівартість реалізованих послуг СПА-центру»:
 - 90321 – «Собівартість реалізованих послуг басейну»;
 - 90322 – «Собівартість реалізованих послуг водних процедур»;
 - 90323 – «Собівартість реалізованих послуг тренажерного залу».
- 9033 – «Собівартість реалізованої продукції Служби харчування»:
 - 90331 – «Собівартість реалізованої продукції ресторану»;
 - 90332 – «Собівартість реалізованої продукції буфету»;
 - 90333 – «Собівартість реалізованої продукції лоббі-бару»;
- 9034 – «Собівартість орендних послуг»;
- 9021 – «Собівартість реалізованих товарів Служби харчування»:
 - 90211 – «Собівартість реалізованої продукції ресторану»;
 - 90212 – «Собівартість реалізованої продукції буфету».

Порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку списання загальновиробничих витрат ПАТ «Готелі Трускавця» відображається відповідними проведеннями, які представлені в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Бухгалтерський облік списання загальновиробничих витрат служби безпеки та ремонтної служби ПАТ «Готелі Трускавця»

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4	5
1.	Списано витрати служби безпеки на собівартість			
1.1	- реалізованих готельних послуг	9031 «Собівартість реалізованих готельних послуг»	911 «Загальновиробничі витрати Служби безпеки»	17267,0
1.2	- реалізованої власної продукції служби харчування	9033 «Собівартість реалізованої продукції Служби харчування»	911 «Загальновиробничі витрати Служби безпеки»	8745,8
1.3	- реалізованих товарів служби харчування	9021 «Собівартість реалізованих товарів Служби харчування»	911 «Загальновиробничі витрати Служби безпеки»	2110,3
1.4	- наданих послуг СПА-центру	9032 «Собівартість реалізованих послуг СПА-центру»	911 «Загальновиробничі витрати Служби безпеки»	543,6
1.5	- наданих послуг з оренди приміщень номерного фонду	9033 «Собівартість орендних послуг»	911 «Загальновиробничі витрати Служби безпеки»	6018,8
2.	Списано частку витрат служби безпеки як непродуктивні	9410 «Втрати від простою номерного фонду»	911 «Загальновиробничі витрати Служби безпеки»	3009,4
3.	Списано витрати ремонтної служби на собівартість			
3.1	- реалізованих готельних послуг	9031 «Собівартість реалізованих готельних послуг»	912 «Загальновиробничі витрати Ремонтної служби»	693,5
3.2	- реалізованої власної продукції служби харчування	9033 «Собівартість реалізованої продукції Служби харчування»	912 «Загальновиробничі витрати Ремонтної служби»	874,3
3.3	- реалізованих товарів служби харчування	9021 «Собівартість реалізованих товарів Служби харчування»	912 «Загальновиробничі витрати Ремонтної служби»	247,2
3.4	- наданих послуг СПА-центру	9032 «Собівартість реалізованих послуг СПА-центру»	912 «Загальновиробничі витрати Ремонтної служби»	604,9

Оскільки номерний фонд не завжди завантажений на 100%, то перед управлінським персоналом постає питання про те, яка буде собівартість (ціна) послуги при певному обсязі наданих послуг. Попит на готельні послуги носить сезонний характер, так в періоди сезону – виникає потреба у залученні більшої кількості додаткового персоналу, використовувати

більшу кількість матеріалів тощо, і навпаки. У зв'язку з цим змінюються витрати, що пов'язані з наданням послуг.

Не зважаючи на те, на скільки відсотків завантажений номерний фонд, підприємство готельного господарства несе витрати, пов'язані з управлінням та організацією своєї діяльності. Ці витрати носять постійний характер. Тому на підприємствах готельного господарства прямі витрати потрібно збирати в розрізі видів послуг, що реалізуються (за місцями виникнення витрат), а постійні витрати по готелю в цілому.

Загальновиробничі витрати – це витрати, пов'язані з формуванням декількох видів готельного продукту, тому їх розподіляють по об'єктам обліку шляхом розподілу загальної суми в кінці місяця. Відповідно метод розподілу витрат обирається кожним підприємством готельного господарства з урахуванням його структурних особливостей, характеру послуг, що надаються, способу вимірювання та оцінки витрат [8].

2.4. Методи калькулювання собівартості готельних послуг та їх вплив на фінансовий результат

Однією із важливих ділянок бухгалтерського обліку готельного господарства виступає облік витрат на виробництво готельного продукту та визначення його собівартості. Собівартість готельних послуг, як синтетичний показник, узагальнює в собі, всі сторони діяльності підприємств готельного господарства. Від рівня собівартості готельних послуг залежить обсяг прибутку від надання місця проживання в готельному номері відповідного типу та загальний рівень рентабельності готелю в цілому. Адже чим економніше використовуються трудові, матеріальні та фінансові ресурси у ході надання готельних послуг, тим більша ефективність основної діяльності готельного бізнесу, та вищий рівень прибутку.

Питання обліку витрат і калькулювання собівартості готельних послуг завжди були об'єктом уваги як вітчизняних, так і зарубіжних науковців та практиків. Багато уваги цим питанням приділяли З.А. Балченко [8], С.О. Балченко [8], Г.Н. Бургонова [21], І.Р. Гавришків [33], Н.А. Каморджанова [21], С.Я. Король [76], П.О. Куцик [88], Ю.М. Самопальнікова [185], О.М. Чабанюк [220]. Проте в наукових працях вітчизняних та зарубіжних вчених не існує тотожної думки, щодо обґрунтування оптимальності вибору відповідного об'єкту та методу калькулювання собівартості послуг на підприємствах готельного господарства.

В умовах сьогодення, в Україні, як суверенній державі порядок формування собівартості готельних послуг регламентується такими основними нормативними документами, як: ПСБО 16 «Витрати» [145]; та Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства [120]. Оскільки, в силу специфіки діяльності готелів ототожнювати їх з підприємствами житлово-комунального господарства є не доцільним, то організаційні аспекти обліку та методика калькулювання собівартості готельних послуг за типами готельних номерів в більшій мірі здійснюється із превалюванням обраного підходу самим готелем.

Об'єктами калькулювання собівартості є послуги за кожним видом діяльності підприємства житлово-комунального господарства (ЖКГ), а калькуляційною одиницею – відповідний вимірник: для готелів – це людино-доба. Загальна кількість людино-днів за відповідний проміжок часу розраховується, як добуток коефіцієнта місткості (кількість ліжко-місць) та числа календарних днів в періоді дослідження. Собівартість однієї людино-добы визначається шляхом ділення загальної суми витрат на загальну кількість людино-днів за відповідний період [120].

Ю.М. Самопальнікова [185] обґрунтовує, що такий показник, як собівартість однієї людино-добы, не виступає носієм корисної інформації задля забезпечення раціональної системи управління витратами підприємства готельного господарства. Це обґрунтовується тим, що для ефективної організації процесу управління витратами готелю потрібна інформація про їх обсяг, структуру та динаміку, чого не відбувається при використанні зазначеного показника. Тому російська науковиця вважає, що використовувати його в якості калькуляційної одиниці не доцільно з точки зору забезпечення дієвої та об'єктивної організації облікового процесу на підприємствах готельного господарства.

В роботах вітчизняної дослідниці О.М. Чабанюк [220] на базі узагальнення поглядів провідних економістів в сфері готельного бізнесу, зазначається, що в сучасних умовах прояву динамічних інтеграційних процесів України, постає потреба відповідності рівня послуг, що надаються, їх ціні та якості. Згідно підходу дослідниці, з цієї точки зору підприємства готельного господарства мають певні перспективи, оскільки на ринку готельних послуг спостерігається тенденція до зростання, а ефективність управління готелем неможлива без раціонального налагодження обліку витрат і калькулювання собівартості готельних послуг [220].

На думку зарубіжних вчених специфіка підприємств готельного господарства полягає в тому, що вони надають різноманітний спектр послуг, зокрема за часту в сукупності, вони носять комплексний (пакетний) характер [185]. Окрім того, в цілому готельний продукт, може містити безкоштовні складові (наприклад відвідування в ранішні години басейну чи фітнес-центру), які обумовлені характерними особливостями діяльності готелю. В силу зазначених обставин, такий показник, як

собівартість однієї людино-добы не містить в собі корисної інформації для управління витратами готелю, лише стосовно основної послуги – надання місця проживання в готельному номері. Тобто слід здійснювати диференціацію людино-діб за типами номерів («Вищої категорії», «Першої категорії (стандарт)», «Другої категорії» і т.д.).

З.А. Балченко [8] трактує калькулювання, як спосіб розрахунку собівартості одиниці готельної послуги. Тобто за її допомогою, визначається собівартість різних об'єктів обліку. Під об'єктом калькулювання в ході надання готельних послуг вчена розуміє собівартість використання одного ліжка на добу. Відповідно калькулювання собівартості готельних послуг у загальному вигляді пропонує розглядати, як двох етапний процес. На першій стадії відбувається збір витрат в розрізі калькуляційних статей за об'єктами обліку витрат та калькулювання; на другій – визначається собівартість одиниці готельної послуги.

О.М. Чабанюк [220] трактує «калькулювання», як основний метод бухгалтерського обліку для підрахунку собівартості готельних послуг, який дає можливість сформулювати ціну готельного продукту та забезпечити дієвий процес управління діяльністю підприємств готельного господарства. Об'єктом калькулювання собівартості на підприємствах готельного бізнесу дослідниця вважає готельні послуги, а зміст калькулювання характеризує, як процес визначення вартості готельного продукту, що складається з таких етапів, як: науково-обґрунтоване групування витрат; визначення об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання і калькуляційних одиниць; вибір методу розподілу непрямих витрат; відокремлення обліку поточних витрат на надання послуг і капітальних вкладень; вибір методу обліку витрат та підрахунку собівартості.

Провідний український вчений Л.В. Нападовська [130] зазначає, що калькулювання собівартості – це прийом обліку, який дозволяє створити інформаційну базу для вибору виробничої стратегії та ціноутворення, оцінки ефективності діяльності окремих підрозділів та роботи окремих керівників або структурних підрозділів.

М.П. Мальська, І.Г. Пандяк дотримуються аналогічної точки зору, оскільки завдання цінової політики підприємств готельного господарства пов'язують з розробкою стратегії й тактики ціноутворення, зокрема визначення цін на нові продукти та послуги. Науковці наголошують на тому, що розробка самостійної цінової стратегії й тактики управління ціною готельного продукту – це постійно відтворювальний процес, адже не можливо обрати певну політику одноразово і реалізовувати її впродовж тривалого часу. Цінова політика повинна постійно перевірятися та пристосовуватись до ситуації, що сформувалась на ринку готельних послуг. Насамперед підприємство готельного господарства повинно представити на ринку свою послугу, обрати оптимальну ціну та якість. Тому на сучасному етапі готелі використовують різні стратегічні можливості [100, с.203 – 204].

На думку багатьох зарубіжних дослідників калькулювання собівартості кожного виду послуг, які надаються підприємствами готельного господарства, не має суттєвої прерогативи для ходу процесу ціноутворення та для контролю за їх якістю, оскільки між собівартістю та якістю готельних послуг не існує прямопропорційної залежності.

Проте зустрічається чимало не погоджень з таким твердженням, оскільки дослідження витрат, їх планування, аналіз, контроль та прагнення до їх зниження залишається однією із необхідних умов прибутковості готельного бізнесу в цілому [220].

Процес надання послуги підприємством готельного бізнесу повинен задовольняти два аспекти. З однієї сторони для клієнта готельна послуга виступає в якості мірила задоволення потреби, що в свою чергу впливає на ймовірність її повторного замовлення в закладі розміщення даного типу. В свою чергу для колективного засобу розміщення джерелом відтворення ефекту від надання послуги буде виручка від реалізації готельних послуг. Проте, задля того, щоб отримати дохід, який би відповідав якості наданої послуги, підприємству готельного господарства доцільно понести певні витрати з метою досягнення відповідного рівня її якості. З іншого боку, сезонний характер попиту на готельні послуги чинить суттєвий вплив на рівень якості надання готельних послуг. Постійні витрати готелю, не залежать від кількості клієнтів готелю, а змінні залежать. Тому в періоди сезону та високого сезону слід залучати більшу кількість додаткового обслуговуючого персоналу, який не зацікавлений в своєчасному та якісному обслуговуванні. На основі цього, зарубіжні науковці роблять висновок про те, що між собівартістю та якістю готельних послуг присутній прямий зв'язок та пропонує в якості об'єкта калькулювання застосовувати вид послуги. Калькулювання собівартості послуг за їх видами дозволить готелям прогнозувати економічну доцільність надання одних або інших послуг на базі встановлення оптимальних цін на них [220].

Варто погодитись з таким підходом зарубіжної дослідниці, щодо нагальної необхідності цілковитої переорієнтації обліку витрат та калькулювання рівня собівартості готельних послуг на перспективу із врахуванням дії майбутніх чинників діяльності підприємств готельного господарства, тобто постає потреба в обґрунтуванні перспективного приросту економічної вартості готельного бізнесу.

На думку російських вчених В.Б. Івашкевича та А.І. Шигаєва [227] основою для здійснення такого економічного обґрунтування управлінських рішень слугує інформація актуарного бухгалтерського обліку. Останній, в сучасних умовах зростання туристичних потоків, стає дієвим засобом при формуванні собівартості готельних послуг на підприємствах готельного господарства та встановлення для них оптимальних готельних тарифів.

Вітчизняна дослідниця Т.М. Сльозко [189] трактує актуарний облік, як систему, що використовує метод подвійного запису і надає інформацію про зміну ринкової вартості суб'єкта на ринку.

На думку С.Я. Король [76] саме вартісна оцінка дозволяє узагальнити різні за формою складові вартості (такі, як затрати матеріальних, трудових та фінансових ресурсів) і визначити собівартість складних економічних явищ. Відповідно саме сукупна грошова оцінка матеріальних, трудових та фінансових витрат, яких готельне господарство зазнало в процесі виробництва та реалізації готельного продукту, складає його собівартість. Остання, формується з двох складових: собівартості готельного номеру (що складається з витрат на його облаштування та утримання) та собівартості обслуговування (враховує витрати на прибирання приміщення, забезпечення його охорони, адміністративне управління номерним фондом та інші процедури).

Калькулювання собівартості готельних послуг виконується з використанням різних методів, зміст яких визначається способами групування витрат та їх розподілу на калькуляційну одиницю [76, с.170].

У наукових джерелах не існує єдиної думки щодо трактування змісту методів обліку витрат та методів калькулювання собівартості. Провідний український вчений М.С. Пушкар [153] відокремлює вищенаведені поняття один від одного, оскільки вважає за доцільно будувати визначення методу калькулювання на його економічній характеристиці – групування витрат на виробництво за об'єктами калькуляційного обліку із зазначенням мети такого групування – визначення собівартості та відхилень від стандартів.

З.А. Балченко, С.О. Балченко [8] в ході дослідження методів обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості готельного продукту класифікують їх за наступними ознаками: за оперативністю контролю витрат; за відношенням до виробничого процесу; за повнотою їх включення в собівартість готельного продукту. В свою чергу за першою ознакою класифікації вітчизняні вчені виокремлюють такі методи, як: фактичної собівартості; нормативної та планової.

Фактична собівартість – це звітна собівартість готельних послуг, що визначається як сума фактичних витрат за всіма статтями калькуляції на певний період та носить ретроспективний характер [76, с.170].

О.М. Чабанюк [220] акцентує увагу на практичному застосуванні таких калькуляцій, як: планова, кошторисна, звітна та нормативна. Планова калькуляція визначається шляхом прямого розрахунку витрат за окремими статтями на основі норм витрат праці, матеріалів, палива, енергії та строгого режиму економії у витратах на управління та обслуговування; кошторисна трактується дослідницею, як калькуляція, що має перспективний характер і складається на нові види послуг для обчислення відпускної ціни на готельні послуги; звітна калькуляція характеризується, як фактична собівартість окремих видів послуг основних та допоміжних підрозділів готелю в розрізі калькуляційних статей витрат; нормативні

калькуляції передбачають відображення норм використання засобів і робочого часу.

В свою чергу В. Палій та Р. Вандер Вил [208] досліджуючи нормативну собівартість послуг, наголошують на тому, що для сфери послуг надзвичайно складним стає завдання визначення витрат, пов'язаних з наданням широкого їх спектру. Тому вчені звертають увагу на важливість впровадження у практику застосування концепції нормативних витрат, обґрунтовуючи цю обставину тим, що один працівник або група працівників зазвичай виконує декілька різних послуг, ідентифікацію яких необхідно здійснювати окремо.

Слід погодитись, з підходом зарубіжних науковців, оскільки на підприємствах готельного господарства при наданні послуг, в набагато більшій мірі використовується праця, ніж матеріали, хоча присутні обидва із зазначених чинників в тому чи іншому співвідношенні. Тому в умовах сьогодення актуальним завданням для підприємств готельного господарювання стає складання нормативних калькуляцій задля забезпечення якісного оперативно-управлінського планування та контролю.

Саме нормування праці за часту використовується в ході вирішення складних проблем нормування часу на обслуговування готельних номерів в питомому вимірі. В багатьох випадках застосування такої методики при встановленні норм витрат на обслуговування створює сприятливі умови, для встановлення меж функціонування кожного структурного підрозділу готельного господарства, сприяє зростанню прибутковості діяльності, обумовлюючи зниження витрат [208].

Л.В. Нападовська вважає складання планових та нормативних калькуляцій невід'ємною частиною прогнозування діяльності підприємств. Тобто згідно підходу вітчизняного вченого, вид калькуляції визначається терміном складання відносно подій, які вже відбулися (фактична, звітна) або які ще відбуватимуться (планова, кошторисна, нормативна), та призначенням (для оцінки фактичної діяльності чи прогнозування діяльності підприємства) [130 с.161].

Відповідно для аналізу результатів діяльності підприємства готельного господарства за попередні періоди та контролю виконання кошторису витрат використовується фактична собівартість [76, с.170].

Калькуляції фактичної собівартості призначені для контролю за виконанням її планової величини шляхом порівняння фактичних витрат із нормативними та наступним виявленням втрачених можливостей [130, с.165].

С.Я. Король наголошує на ретроспективному характері фактичної собівартості готельних послуг, що визначається, як сума фактичних витрат за всіма статтями калькуляції у відповідному періоді [76, с. 170].

Обґрунтований вибір методу калькулювання собівартості на підприємств готельного господарства чинить вагомий вплив на фінансові результати їх діяльності, адже зниження собівартості готельних послуг, за

умови одночасного збереження їх якості, виступає вагомою прерогативою в умовах сьогодення.

В системі управлінського (внутрішньогосподарського) обліку використовують різні методи калькулювання собівартості, так в залежності від повноти обліку витрат розрізняють: калькулювання повної (абзорпшен-костинг) та неповної собівартості (директ-костинг); за об'єктами обліку: попроцесний метод, попередільний метод, позамовний метод та ABC – метод; за оперативністю обліку та контролю витрат: облік фактичної собівартості та облік нормативних витрат [126].

Калькулювання собівартості за повними витратами передбачає включення всіх витрат, що пов'язані із виробництвом і реалізацією готельного продукту, не залежно від їх поділу на постійні та змінні, прямі та непрямі. Тобто згідно підходу Л. В. Нападовської метод обліку та калькулювання за повними витратами створює умови для отримання якісної інформації про всі витрати підприємства готельного господарства, пов'язані із виробництвом та реалізацією комплексної (пакетної) послуги [130].

Саме система обчислення повної собівартості послуг готелю сприяє дослідженню впливу на величину витрат прийнятого рішення щодо надання певного виду послуги не залежно від перспективного обсягу їх реалізації на ринку, тобто є доцільною для практичного застосування лише за умови повного завантаження номерного фонду в цілому [185].

Проте в умовах поглиблення ринкових перетворень та зростання зацікавленості туристів щодо історичних та культурних спадщин нашої держави завантаженість номерного фонду підприємства готельного господарства цілковито обумовлюється обсягом попиту на готельні послуги, а останній залежить від їх ціни. Тобто важливим стає співвідношення між собівартістю та обсягом реалізації готельних послуг.

За умов застосування системи обліку та калькулювання собівартості за повними витратами, підприємство готельного господарства можуть отримати інформацію про вищезазначене співвідношення лише в кінці звітнього періоду. Тобто вагомим недоліком, як на думку вітчизняних так і зарубіжних науковців, методу обчислення повної собівартості є те, що він не враховує зміну собівартості одиниці послуги при зміні обсягу їх реалізації, а також, як змінюється прибуток від надання місця проживання в готельному номері відповідного типу.

В силу таких обставин, першочергового значення набуває оцінка доцільності практичного застосування в сфері готельного бізнесу системи обліку та калькулювання собівартості за неповними витратами – «директ-костинг» задля підвищення ефективності управління потенціалом прибутковості готельного господарства.

Якщо застосувати підхід вітчизняного вченого О.А. Мошковської [126] для підприємств галузі дослідження, то важливою перевагою системи директ-костинг є можливість детального та якісного вивчення залежності між обсягом виробництва готельного продукту, витратами, маржинальним

доходом та прибутком від надання місця проживання в готельному номері відповідного типу. Маржинальний прибуток – це різниця між ціною реалізації готельних послуг та змінними витратами. Зазначений метод широко використовують у плануванні та аналізі собівартості послуг, при прийнятті управлінських рішень, пов'язаних з виробничими витратами підприємства готельного господарства.

Сучасний український вчений Л.В. Нападовська [130] досліджуючи особливості системи обліку та калькулювання за неповними витратами вважає за доцільне маржинальний дохід (який складається із суми прибутку та постійних витрат) називати сумою покриття.

Система обліку за повними витратами переорієнтовує бухгалтерський облік із процесу виробництва на процес реалізації, що надзвичайно актуальним є для підприємств готельного господарства, де вищезгадані процеси збігаються в часі, а залишки незавершеного виробництва відсутні.

В системі «директ-костинг» аналіз можливості прийняття додаткових замовлень послуг на основі показника маржинального доходу створює сприятливі умови для оптимальної побудови готелем виробничої програми. Пропозиція зі сторони споживачів, яка є не прийнятною з точки зору показника повної собівартості, може бути прийнята після розрахунку маржинального доходу. Такі пропозиції дозволяють покрити частину постійних витрат підприємства готельного господарства та покращити загальний фінансовий результат [185].

Тому в ході управління діяльністю підприємств готельного господарства доцільно використовувати метод обліку за неповною собівартістю готельних послуг.

Система «директ-костинг» (Direct-Costing-System) – це нетрадиційна система одержання інформації про витрати, що є альтернативою традиційному вітчизняному підходу калькулювання повної собівартості та базується на обчисленні неповної (обмеженої) собівартості [130, с. 294].

Нападовська Л. В. зазначає, що саме в системі «директ-костинг» реалізований ринковий підхід, спрямований на удосконалення методики прийняття управлінських рішень, калькулювання собівартості залежно від зміни ринкової кон'юнктури та інших інституціональних чинників [130].

Мошковська О.А. робить акцент на тому, що метод «директ-костинг» передбачає формування урізаної, скороченої собівартості, до якої входять тільки прямі витрати, зокрема звертає увагу на те, що на практиці використовують простий і розвинений директ-костинг [126].

Методику проведення розрахунку фінансового результату на основі системи «директ-костингу» та переваги даного підходу для прийняття оптимальних управлінських рішень на відміну від методики калькулювання послуг за повною собівартістю розглянемо на прикладі даних Готельно-розважального комплексу «Стара Баня». Завантаженість номерного фонду якого за місяць складає 34,75% , що відповідає реалізації 428 місць в номерах за різними категоріями (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Номерний фонд Готельно-розважального комплексу «Стара Баня»

№ з/п	Тип місця	Кількість місць, що зайняті на добу при завантаженості 100%	Кількість місць, що зайняті за місяць при завантаженості 100%	Кількість місць, що зайняті за місяць при фактичній завантаженості 34,75%	Ціна місця в номері, грн.	Чиста виручка від реалізації готельних номерів, грн.
1.	Місце в одномісному номері	10	300	104	148	15392
2.	Місце в двохмісному номері	18	540	188	235	44180
3.	Напівлюкс	6	180	63	367	23121
4.	Люкс	7	210	73	480	35040
Всього:		43	1230	428	x	117733

Як видно з табл. 2.9, загальна виручка готелю від реалізації номерів за місяць склала 117,73 тис.грн.

Зниження цін готельно-розважального комплексу «Стара Баня» на одномісні та двомісні номери на 5% сприятиме збільшенню обсягу реалізації місць у вищезазначених типах готельних номерів на 20%. За таких обставин доцільно розрахувати альтернативні варіанти з метою дієвого прийняття рішень щодо доцільності зниження цін з метою збільшення прибутку підприємства готельного господарства. Повна собівартість готельної послуги («проживання в номері») складає 116555,0 грн. Постійні витрати – 65270,8 грн., а прямі витрати від надання послуг проживання – 51284,0 грн.

Вітчизняні науковці звертають увагу на ту обставину, що кардинальні зміни умов господарювання спонукають підприємства готельного господарства постійно вибирати найоптимальніші варіанти обліку витрат і калькулювання собівартості готельних послуг задля об'єктивної оцінки кінцевих фінансових результатів діяльності як у короткостроковому так і в довгостроковому періоді змін та прийняття дієвих управлінських рішень щодо досягнення бажаного рівня прибутковості господарювання [126].

Розрахунок фінансового результату за системою калькулювання собівартості готельних послуг за повними та неповними витратами наведений в табл. 2.10 та табл. 2.11.

Отже, якщо здійснювати розрахунки в системі калькулювання собівартості готельних послуг за повними витратами, то з даних табл. 2.10 видно, що готельно-розважальному комплексу «Стара Баня» не вигідно знижувати ціну на 5% з метою збільшення обсягів реалізації цих номерів на 20%, оскільки відповідно до розрахунків загальний прибуток зменшиться, а підприємство готельного господарства отримає збиток в розмірі 5576,85 грн.

Вплив методів обліку витрат на фінансовий результат Готельно-розважального комплексу «Стара Баня»

Таблиця 2.10

Система калькулювання собівартості готельних послуг за повними витратами

№ з/п	Тип місця	Показники								
		Кількість місць, що зайняті за місяць при фактичній завантаженості 34,75%	Кількість місць за умови збільшення їх реалізації в одно- і двохмісних номерах на 20%	Ціна місця в номері, грн.	Ціна місця в номері зі знижкою 5%, грн.	Повна собівартість утримання одного місця в номері, грн. (11655/428)	Прибуток від реалізації одного місця до знижки, грн. (гр.5 – гр.7)	Прибуток від реалізації одного місця після знижки, грн. (гр.6 – гр.7)	Загальний прибуток від реалізації місця проживання до зниження цін, грн. (гр.8*гр.3)	Загальний прибуток від реалізації місця проживання після зниження цін, грн. (гр.9*гр.4)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1.	Місце в одномісному номері	104	125	148	140,6	272,324	-124,324	-131,724	-12929,696	-16465,500
2.	Місце в двохмісному номері	188	226	235	223,3	272,324	-37,324	-49,024	-7016,912	-11079,420
3.	Напівлюкс	63	76	367	348,7	272,324	94,676	76,376	5964,588	5804,576
4.	Люкс	73	88	480	456,0	272,324	207,676	183,676	15160,348	16163,488
Всього		428	515	x	x	-	-	79,304	1178,328	-5576,856

Таблиця 2.11

Система калькулювання собівартості готельних послуг за неповними витратами

№ з/п	Тип місця	Показники								
		Кількість місць, що зайняті за місяць при фактичній завантаженості 34,75%	Кількість місць за умови збільшення їх реалізації в одно- і двохмісних номерах на 20%	Ціна місця в номері, грн.	Ціна місця в номері зі знижкою 5%, грн.	Прямі витрати на утримання одного місця, грн. (51284/428)	Маржинальний дохід від реалізації одного місця до зниження цін, грн. (гр.5 – гр.7)	Маржинальний дохід від реалізації одного місця після зниження цін, грн. (гр.6 – гр.7)	Загальний маржинальний дохід до зниження цін, грн. (гр.8*гр.3)	Загальний маржинальний дохід після зниження цін, грн. (гр.9*гр.4)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1.	Місце в одномісному номері	104	125	148	140,6	119,8	28,2	20,8	2932,8	2600,0
2.	Місце в двохмісному номері	188	226	235	223,3	119,8	115,2	108,1	21657,6	24430,6
3.	Напівлюкс	63	76	367	348,7	119,8	247,2	228,9	15573,6	17396,4
4.	Люкс	73	88	480	456,0	119,8	360,2	336,2	26294,6	29585,6
Всього		428	515	x	x	-	-	326,5	66458,6	74012,6

Тобто система калькулювання собівартості «директ-костинг» передбачає розподіл витрат на постійні та змінні, відповідно собівартість реалізації готельних послуг містить, як правило, змінні витрати. Для наглядної оцінки ефекту від застосування зазначеного підходу здійснимо обчислення фінансового результату до зниження цін та після зниження цін на готельні послуги в системі «директ-костинг» (табл. 2.12).

Таблиця 2.12

Розрахунок фінансового результату Готельно-розважального комплексу «Стара Баня» в системі «директ-костинг»

№ з/п	Показники	До зниження цін та збільшення обсягу реалізації готельних послуг	Після зниження цін та збільшення обсягу реалізації готельних послуг
1.	Загальний маржинальний дохід, грн.	66458,6	74012,6
2.	Загальні постійні витрати	65270,8	65270,8
3.	Фінансовий результат діяльності (прибуток / збиток)	1187,8	8741,8

Дані табл. 2.12 свідчать, що якщо здійснювати розрахунки за системою директ-костинг, при наданні знижки 5% на готельні номери в розрізі наведених типів, з метою збільшення їх реалізації на 20% фінансовий результат зросте на 7554,0 тис.грн. (8741,8 – 1187,8), що рівнозначне зростанню маржинального доходу на 7554,0 тис.грн. (74012,6 – 66458,6).

При цьому завантаженість номерного фонду підприємства готельного господарства складе біля 42% ($515/1230 \cdot 100\%$) що сприятиме збільшенню чистої виручки від реалізації готельних послуг в цілому (табл. 2.9 – 2.11).

Проведені обчислення підтверджують точку зору у відповідності до якої, при формуванні собівартості готельних послуг за різними системами обліку існують суттєві відмінності. Тобто фінансовий результат, сформований в системі обліку за повними та неповними витратами, теж буде різний. Варто зазначити, що якщо зміни обсягу реалізації готельних номерів не відбувається, то два вищерозглянутих підходи дають тотожні результати.

Л.В. Нападовська [130], звертає увагу на те, що для складання форм зовнішньої звітності слід застосовувати метод калькулювання повної собівартості з повним розподілом витрат. Це обумовлюється вагою вимогою до складання зовнішньої вітності – використання загальноприйнятих методів для порівняння фінансових результатів діяльності різних суб'єктів господарювання. Крім того, фінансові звіти мають складатися відповідно до загальноприйнятих стандартів обліку фінансових результатів. Тому необхідно використовувати єдиний для всіх

метод калькулювання собівартості послуг, який впливає на величину фінансового результату.

Систему обліку та калькулювання за неовними витратми підприємствам готельного господарства доцільно застосовувати, як альтернативу, задля забезпечення інформаційно-аналітичного забезпечення управління прибутковістю готельного господарства.

2.5 Децентралізована звітність на підприємствах готельного господарства

Перш ніж прийняти будь-яке управлінське рішення на підприємстві готельного господарства необхідно здійснити ряд аналітичних процедур, більшість з яких базуються на внутрішній звітності, яка представляє собою систему визначених взаємопов'язаних економічних показників, які створюють сприятливі умови для характеристики фінансових результатів діяльності як окремих структурних підрозділів, так і готелю в цілому.

Г.Н. Бургонова, Н.А. Каморджанова [21] досліджуючи бухгалтерську звітність на підприємствах готельного господарства звертають увагу на те, що в умовах ринку готелі, самостійно організовують забезпечення, виробництво, рекламу та реалізацію готельного продукту, самостійно контролюють своєчасність та повноту надходження грошових коштів, та витрат, що пов'язані з виробництвом та реалізацією, тому наявність на підприємствах готельного господарства інформації, наприклад, про потенційного партнера, клієнта, дозволяє швидше прийняти правильне управлінське рішення, що в кінцевому випадку призводить до зростання прибутку.

А.В. Сидорова, О.А. Зеленко [41] детально розкриваючи у своїй монографії специфіку форми звітності підприємств сфери послуг, обґрунтовують в проведеному дослідженні вагому закономірність суспільного розвитку – випередження зростання сфери послуг у порівнянні із іншими секторами економіки. Зокрема вітчизняні вчені розглядають форми специфічної звітності готелів, готельно-офісних центрів, мотелів, кемпінгів, молодіжних турбаз та гірських притулків, клубів з приміщеннями для проживання, а також інших об'єктів, які надають місця для тимчасового проживання приїжджим.

Застосування підходу В. Палія, Р. Вандер Віл [208] щодо покращення функціонування та досягнення бажаного рівня результативності бізнес-процесів в сфері готельних послуг із врахуванням зворотного зв'язку, передбачає формування такої внутрішньої звітності

для готелів, яка наповнена корисними кількісними даними та спрямована на майбутнє, тобто на перспективу.

Необхідність в перспективному характері внутрішньої звітності готелів, диктується динамічними змінами зовнішніх умов функціонування готельного господарства, тобто обумовлюється – актуарною складовою.

А.І. Шигаєв, В.Б. Івашкевич [227] розкриваючи специфіку формування актуарної звітності звертають увагу на важливості концептуально нової моделі її побудови, в основі якої лежить подання: дезагрегованої інформації, корисної для оцінки величини, термінів та ймовірності майбутніх грошових потоків; пов'язаної карти фінансових результатів діяльності та прогнозного рівня прибутковості в цілому.

Л.В. Нападівська важливим завданням побудови дієвої системи управління вважає найбільш повне задоволення інформаційних потреб внутрішніх користувачів – менеджерів різних рівнів. Тому важливе значення має порядок та принципи розробки форм внутрішньої звітності, як одного із основних об'єктів управлінського обліку [130].

До найпоширеніших недоліків традиційної системи внутрішньої звітності підприємств готельного господарства варто відносити:

- збирання інформації що першочергово є необхідною для обліку обсягу реалізації готельних послуг та встановлення витрат, без врахування потреб окремих менеджерів;

- здійснення спроб надання конкретної інформації по загальним питанням. Це обумовлює протиріччя, оскільки контроль передбачає конкретність, а при відсутності конкретних цілей і планів, обов'язків менеджерів стають досить загальними та не точними за своїм характером;

- традиційний зворотній зв'язок за часту погіршується внаслідок переважання непотрібної інформації, яку управлінець відповідної ланки повинен спочатку опрацювати для отримання інформації, яка йому дійсно необхідна [208].

Система формування внутрішньої звітності на підприємствах готельного господарства буде ефективною, лише за умови дотримання наступних умов: цілеспрямованості даних для конкретного керівника відповідного структурного підрозділу готельного господарства; оперативності та своєчасності їх подання на базі достовірних вхідних первинних документів; передачі із застосування сучасних інформаційних систем для підприємств готельної сфери.

Задля розкриття організаційних аспектів формування внутрішньої звітності про послуги підприємств готельного бізнесу з ціллю наступного управління, доцільно виокремлювати наступні класифікаційні ознаки, що враховують специфіку їх діяльності, зокрема: за періодичністю подання (одноразова; поточна); по відношенню до процесу виробництва готельного продукту в залежності від місця виникнення витрат (звіти основних місць виникнення витрат; звіти допоміжних місць виникнення витрат; звіти загальногосподарських місць виникнення витрат); за складом (одноелементні та комплексні) [185].

Ступінь деталізації інформації узагальненої у внутрішній звітності залежить від складності організаційної структури готелю та його зірковості. Відповідно для невеликих готелів, більш раціональним буде спрощення схем звітності, без суттєвого поглиблення деталізації інформації. Необхідний мінімум інформації для внутрішньої звітності підприємств готельного господарства представлений на рис. 2.14.

Необхідний мінімум інформації для внутрішньої звітності готелів	Готелі категорії (*до ***)	Готелі категорії (****)	Готелі категорії (*****)
Кількість номерів в готелі	+	+	+
Кількість реалізованих номерів	+	+	+
Завантаженість (%)	+	+	+
Кількість клієнтів		+	+
Загальний дохід від реалізації послуг проживання	+	+	+
Середня ціна за номер	+	+	+
Географічне джерело			+
Загальний дохід	+	+	+
Дохід ресторанів та барів		+	+
Дохід від послуг зв'язку		+	+
Інші доходи		+	+
Інші доходи - детально		+	+
Кількість працівників	+	+	+
Витрати на оплату праці	+	+	+
Витрати на оплату праці за підрозділами		+	+
Інші витрати	+	+	+
Інші витрати – детально		+	+
Оплата менеджменту		+	+
Прибуток до оподаткування	+	+	+

Рис. 2.14 Матриця рекомендованого мінімуму інформації внутрішньої звітності готелів [236]

Інформацію згідно необхідного мінімуму доцільно збирати, відслідковувати та узагальнювати у внутрішній звітності по підприємству готельного господарства в цілому. Дані відомості потрібно реєструвати щоденно при щомісячній звітності із накопичувальними підсумками по місяцям та за рік.

Фінансовий результат діяльності готельного господарства визначається рівнем: рентабельності основної операційної діяльності конкретних підрозділів, що залучені в процес надання кінцевої послуги; ефективності контролю адміністрації за експлуатаційними витратами готелю. Проте очевидно, що досягти бажаного рівня прибутковості готельного господарства практично не можливо без наявності точної та достовірної інформації про поточну діяльність готелю, а також без налагодження ефективної системи управління фінансами готелю.

Постає нагальна необхідність в тому, щоб всі готелі відслідковували інформацію про ринок готельних послуг та відомості про прибуток. Тільки так можна буде слідувати за роботою галузі, та приймати обґрунтовані дієві управлінські рішення.

Внутрішня звітність, розробляється індивідуально кожним підприємством готельного господарства, оскільки інформація, що наводиться у ній, за часту, є комерційною таємницею. Проте існує перелік основних вимог та принципів, обов'язкове врахування яких сприятиме зростанню її ефективності та дієвості в цілому. Саме управлінська звітність виступає важливим інформаційним джерелом детальної облікової інформації, що необхідна для управління діяльністю підприємств готельного господарства в умовах невизначеності ринкового середовища.

К.А. Куркіна [87] досліджуючи склад звітності підприємств готельного господарства звертає увагу на те, що при її формуванні слід дотримуватися принципу нейтральності інформації, яка в ній представлена. Зазначений принцип передбачає виключення одностороннього задоволення інтересів одних груп користувачів перед іншими. На думку дослідниці інформація не вважається нейтральною, якщо шляхом відбору або форми надання вона впливає на рішення та оцінку користувачів з ціллю досягнення можливих фінансових результатів та наслідків.

Ю.М. Самопальнікова [185] зосереджує увагу на тому, що саме поточні звіти призначені для систематизації оцінки діяльності місць виникнення витрат та зон дохідності готельного господарства. Основне їх призначення – слугувати основою для прийняття короткострокових управлінських рішень. У звітах можуть узагальнюватись в деталізованому розрізі витрати за місцями їх виникнення, із ув'язкою з доходами, що отримані цим підрозділом готельного господарства. Окрім того поточні звіти можуть також містити показники, які характеризують економічну ефективність діяльності місць виникнення витрат, а також порівняльну характеристику з плановими показниками.

Нерегулярний характер на підприємствах готельного господарства носять одноелементні звіти, що характеризують прибутковість діяльності за окремими аспектами. В свою чергу постійний характер носять комплексні звіти, що містять в собі інформацію про споживання всіх видів ресурсів та про всі статті калькуляції собівартості готельного продукту в цілому й про доходи за зонами дохідності готельного господарства [185].

Г.Н. Бургонова, Н.А. Каморджанова [21] зважують на ту обставину при складанні форм внутрішньої звітності, при якій в ній повинні узагальнюватися показники діяльності філій, відповідно останні повинні структуруватися в розрізі основних, додаткових та допоміжних структурних підрозділів та містити оцінку причин змін рівня прибутковості, як з деталізацією, так і в цілому по підприємству готельного господарства.

Тому по філіях ПАТ «Готелі Трускавця» в кінці звітної періоду доцільно складати внутрішній звіт «Про собівартість реалізованих людино-днів» (табл. 2.13).

Таблиця 2.13

Звіт про собівартість реалізованих людино-днів готелю «Трускавець»

							Дата(рік, місяць, число)
Міністерство							
Галузь (вид діяльності)		Готельні послуги					
Орган господарського управління							
Підприємство		Готель «Трускавець»					
Одиниця виміру		тис.грн.					
ЗВІТ							
ПРО СОБІВАРТІСТЬ РЕАЛІЗОВАНИХ ЛЮДИНО-ДІВ							
<i>Згідно вимог положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 [145]</i>							
К-сть л/днів: планова		283969					
фактична		302245					
А. ВИТРАТИ							
Назва статей	№ ряд.	планова собівартість в ціні проживання	собівартість				
			скорегована планова на фактично проведені місце/дні		фактично		
			тис.грн.	сума тис.грн.	на 1 л/д грн.	сума тис.грн.	на 1 л/д грн.
1	2	3	4	5	6	7	
І Прямі матеріальні витрати:	010	15261	16137,2	53,74	15837,2	52,40	
В т.ч. Матеріальні витрати на оснащення номерного фонду та обслуговування клієнтів у номері	011	3873,3	4122,6	13,64	4045,3	13,39	
Витрати на харчування	012	4884,3	5198,6	17,20	5198,3	17,20	
В т.ч. вартість продуктів харчування	013	4884,3	5198,3	17,20	5198,3	17,20	

Продовження табл.2.13

1	2	3	4	5	6	7
<i>Експлуатаційні витрати</i>	015	1632,3	1632,8	5,75	1681,1	5,56
Інші витрати	017	4761	5065,6	16,76	4825,8	15,97
II Прямі витрати на оплату праці	020	1416,7	1508,2	4,99	1354,6	4,48
III Інші прямі витрати	030	1186,4	1263,4	4,18	1224,7	4,05
Відрахування єдиного соціального внеску	031	572,7	610,6	2,02	547,8	1,81
Амортизація основних засобів	032	495,7	528,9	1,75	576,2	1,91
Податки на збори	033	118	123,9	0,41	100,7	0,33
IV Загальновиробничі витрати	040	101,6	108,8	0,36	97,3	0,32
змінні	041					
постійні розподілені	042	101,6	108,8	0,36	97,3	0,32
<i>Довідково: витрати: - на послуги з охорони здоров'я; на проведення ремонтів</i>		3978,4	4234,4	14,01		0,00
		225,8	238,8	0,79	363,7	1,20
V Всього виробнича собівартість	050	17965,7	19017,6	63,27	18513,8	61,25
Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати	060	-	-	-	-	-
Наднормативні виробничі витрати	070	-	-	-	-	-
VI Всього собівартість реалізованих послуг без ПДВ	080	17965,7	19017,6	63,27	18513,8	61,25
VII Продажна вартість проведених людино-діб без ПДВ	110	24575,6	26156,3	86,54	25982,6	85,96

Наведена в табл. 2.13 структура внутрішнього звіту найповніше відповідає потребам управління підприємством готельного господарства, а розгорнута структура статей витрат, представлених в ньому наведена в (див. табл. 2.3 – 2.5), додатках К.3 – К.4.

Здійснюючи розробку форм внутрішньої звітності, доцільно брати до уваги, що для менеджерів вищих ланок управління, інформація наводиться у більш стислій формі, відповідно нижчі ланки управління оперують інформацією у більш розгорнутій формі для прийняття дієвих управлінських рішень. Запропонована форма Звіту про собівартість реалізованих людино-діб найбільш повно відповідає принципам децентралізації на всіх рівнях управління підприємством готельного господарства.

Оскільки складання внутрішньої звітності на підприємствах готельного господарства не є регламентованим на рівні законодавчого поля нашої країни, то безпосередньо їх складання й подання здійснюється на власний розсуд керівництва відповідного готелю. Оцінка діючої практики обліку в сфері готельного бізнесу України, свідчить про відсутність єдиної структурованої системи внутрішньої звітності, яка б

створювала сприятливе підґрунтя для забезпечення системи управління бажаним рівнем прибутковості готельного господарства.

Вітчизняним підприємствам готельного господарства, які ставлять за мету залучення іноземних інвестицій доцільно впроваджувати в практику застосування структуровану систему звітності для готелів, відповідно до вимог передбачених «The Uniform System of Accounts for Hotels» («USAH»), склад якої представлено на рис. 2.15.

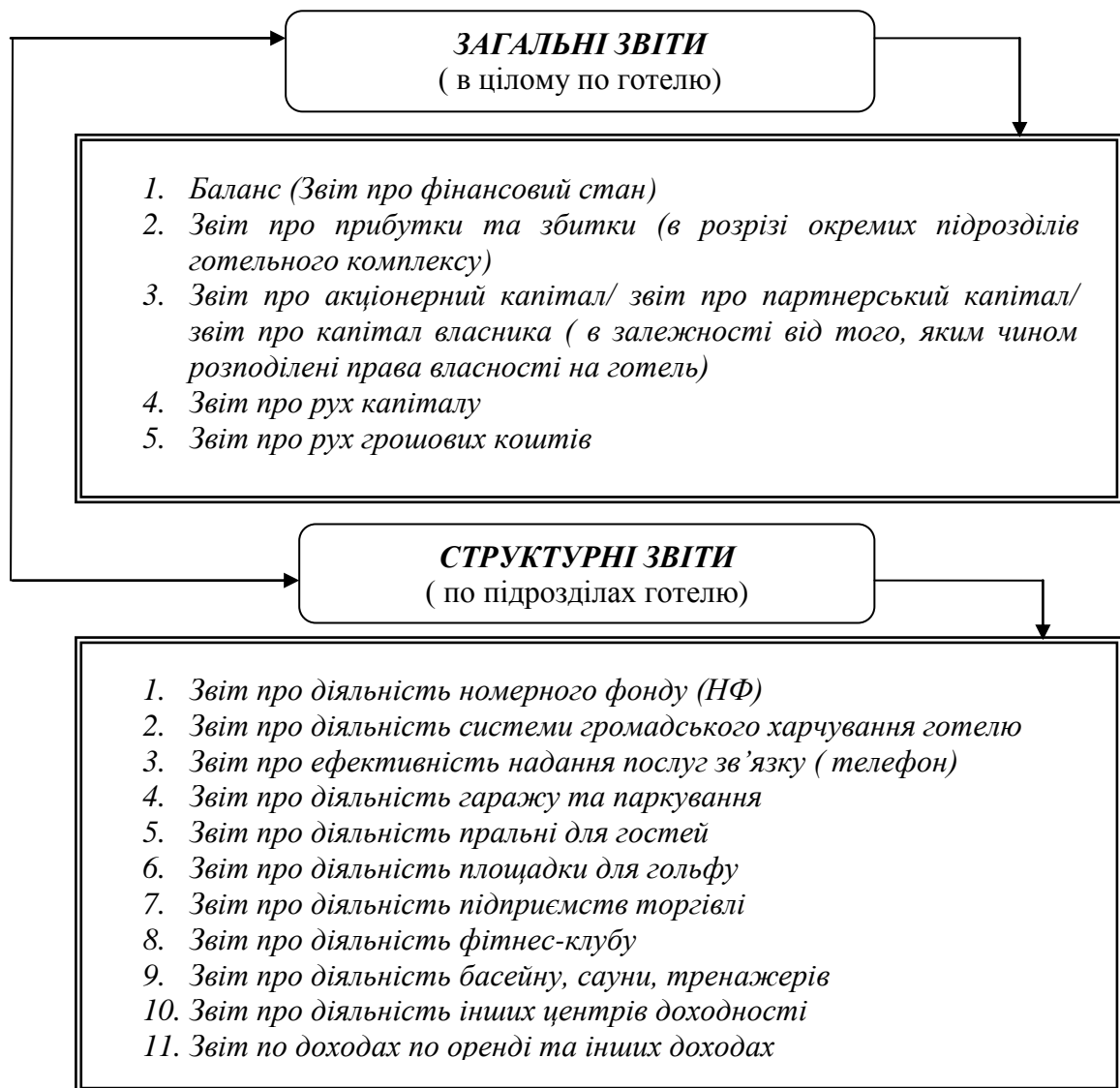


Рис. 2.15 Система звітів для підприємств готельного господарства відповідно до вимог «The Uniform Systems of Accounts for Hotels» [236].

Єдина система зародилась в США в 1926 р. та була опублікована у декількох редакціях [236], проте її основоположні принципи залишилися не змінними. Основний принцип «USAH» полягає в тому, що фінансові результати відображаються в звітності по кожному відділу у відповідності з традиційною відповідальністю та організаційною структурою підприємства готельного господарства.

Всі витрати, які відносяться до відповідного структурного підрозділу (або контролюються ним) розподіляються за рахунок виручки від реалізації даного підрозділу. Окрім того, «USAH» передбачає структуровані звіти про витрати, перелік, яких детально представлений на рис. 2.16.



Рис. 2.16 Звіти про витрати відповідно до вимог «The Uniform Systems of Accounts for Hotels» [236].

В системі, що застосовується переважною більшістю вітчизняних підприємств готельного господарства більшість витрат, у відповідності до національних вимог, зведені в одну статтю. У випадку, якщо витрати перевищують доходи, керівники повинні вирішити, як зменшити витрати. У відповідності із вищезазначеним необхідно володіти детальною інформацією з чого вони складаються. Лише за таким умов можна приймати обґрунтовані та дієві управлінські рішення щодо їх скорочення.

В світлі останніх євро-інтеграційних тенденцій, пов'язаних із входженням на український ринок міжнародних готельних мереж (як американських, так і європейських), поглиблення транскордонного співробітництва, вимагають удосконалення існуючих облікових концепцій та нормативно-правової бази в сфері готельної індустрії. Тому впровадження в облікову практику вітчизняних готелів основних правил, передбачених «The Uniform System of Accounts for Hotels» [236], створить передумови для виходу готельної індустрії України на новий етап розвитку.

РОЗДІЛ 3. ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ДОХОДАМИ ПІДПРИЄМСТВ ГОТЕЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА

3.1. Організація обліку доходів від надання готельних послуг в рамках укладених договорів про співпрацю

Облік доходів повинен бути організований так, щоб створювалося сприятливе підґрунтя задля формування ґрунтовних висновків на підставі яких мають прийматися об'єктивні та дієві управлінські рішення (із врахуванням втрачених можливостей).

Л.В.Нападовська зазначає, що «...під втраченою можливістю розуміють найкраще із усіх можливих альтернативних рішень використання ресурсів, наявних на підприємстві» [130, с. 109].

Дослідженню питань обліку доходів від надання готельних послуг присвячені праці таких вітчизняних та зарубіжних вчених, як Г. Н. Бургонової [21], Н. А. Каморджанової [21], З. А. Балченко [8], С.О. Балченко [9], С. Я. Король [76], К. А. Куркіної [87], Л. П. Кукушкіної [83], В. В. Семеніхіна [40] та інших.

В сучасних умовах господарювання на переважній більшості підприємств готельного господарства основними джерелом доходів від проживання виступають продажі не за опублікованим тарифом (Rack Rates – базовими цінами на розміщення в готельних номерах), як це було раніше, а від надання готельних послуг в рамках укладених договорів про співпрацю (договірним тарифом).

Згідно Податкового кодексу України [143] громадяни України, іноземці а також особи без громадянства, які отримують (споживають) послуги з тимчасового проживання (ночівлі) повинні сплачувати туристичний збір, у відповідності до ст. 268.1 вищезгаданого кодексу, туристичний збір – це місцевий збір, кошти від якого зараховуються до місцевого бюджету.

Тобто готель виступає податковим агентом, відповідно туристичний збір вираховується з виручки від реалізації готельних послуг. Оскільки згідно підпункту 268.4.1. Податкового кодексу [143] базою справляння туристичного збору є вартість усього періоду проживання (ночівлі) в готелі, за вирахуванням податку на додану вартість.

Опублікований тариф до Договору про надання готельних послуг на ПАТ «Готель «Дніпро»» представлено в Додатку Л.1. Приблизна різниця між договірним та опублікованим тарифами складає 10% вартості.

За таких умов у ролі покупців виступають як туристичні компанії, так і підприємства, що укладають договори на проживання туристичних груп

та своїх співробітників відповідно. В обох випадках підприємство готельного господарства здійснює розрахунки з юридичною особою, що укладає договори.

У відповідності до ст. 633 Цивільного кодексу України договір про надання послуг належить до так званих публічних договорів та регламентується ст. 901 – ст.907 [219].

Згідно з п. 3.6 Правил користування готелями й аналогічними засобами розміщення та надання готельних послуг договір про надання основних готельних послуг споживачу вважається укладеним після оформлення документів на проживання (заповнення анкети, реєстрації) та підтверджується розрахунковою квитанцією або іншим розрахунковим документом про оплату послуг готелю [154].

К. А. Куркіна зазначає, що умови зазначених договорів не завжди відповідають вимогам законодавства або містять в собі «підводні камені», небезпечні з точки зору виконання підприємствами готельного господарства своїх зобов'язань перед власними клієнтами через наявність у них бухгалтерських ризиків [87].

Як правило, ціни, встановлені на підставі договору з туроператором (договірні тарифи), відрізняються від цін, що зазначаються підприємством готельного господарства у прейскуранті (опублікованих або корпоративних тарифів). Підприємства готельного господарства ідуть на такі умови зважено, оскільки туроператор, з яким укладається договір, у відповідності до умов договору зобов'язується забронювати не менше відповідної кількості туроднів.

За таких обставин у договорі прямо передбачається, що корпоративні ціни дійсні при умові бронювання не менше певної кількості туроднів протягом періоду дії договору. У випадку невиконання норми ночівель підприємство готельного господарства залишає за собою право не заключати аналогічний договір у майбутньому або здійснити перерахунок, виходячи від цін, що встановлені у прейскуранті готелю (опублікованого тарифу).

За наявності таких умов підприємство готельного господарства просто зобов'язане відслідковувати відвідування клієнтів в межах укладеного договору для того, щоб вірно здійснити перерахунок на випадок не виконання туроператором, з яким цей договір укладений, передбачених умов.

Проте у більшості випадків при невиконання туроператором умов по кількості туроднів підприємства готельного господарства не завжди здійснюють цей перерахунок. Це обумовлено тим, що договір передбачає два варіанти вирішення проблеми: перший – перерахунок, другий – неукладання договору в майбутньому. Дійсно, наявність в договорі формулювання «готель має право...»: означає, що саме готель вирішує здійснювати перерахунок чи розривати договір.

Так, якщо відносини підприємства готельного господарства з туристичною фірмою не розірвані, то у відповідності до п.10 ПСБО 15

«Дохід» всі необхідні умови для визнання виручки (доходу), пов'язаного з наданням послуг виконуються [146].

Тому підприємство готельного господарства повинно здійснити перерахунок зобов'язань, виставити новий (додатковий) рахунок туроператору і донарахувати оплату.

Ще однією обставиною, яка доволі часто зустрічається в умовах договору про надання основних готельних послуг споживачу, є безкоштовне надання підприємством готельного господарства 2-ох, 3-ох годин знаходження клієнта в номері під час його підготовки до виїзду.

Наприклад, якщо у відповідності до Правил користування готелями й аналогічними засобами розміщення та надання готельних послуг підприємством готельного господарства встановлена розрахункова година – 12⁰⁰ год. поточної доби, при цьому споживач може знаходитися в номері до 15⁰⁰ год., і ніхто його не потурбує. Зазначений підхід щодо співпраці з клієнтами, безперечно свідчить про високий рівень обслуговування на підприємстві готельного господарства, проте в бухгалтерському обліку виникає чимало спірних питань [154].

п. 3.8. Правил користування готелями й аналогічними засобами розміщення та надання готельних послуг встановлено, що плата за надання готельних послуг стягується у відповідності до єдиної розрахункової години – 12-ої години поточної доби за місцевим часом. Готель з урахуванням місцевих особливостей має право змінити єдину розрахункову годину. Цим же пунктом передбачено, що «... у разі ... пізнього виїзду готель самостійно визначає розмір плати за надання готельних послуг», [154].

Пізнім виїздом вважається виїзд споживача з готелю після розрахункової години в день виїзду. Відповідно у випадку затримки клієнта на 2-3 години після розрахункової години він зобов'язаний заплатити за цей час, тобто підприємство готельного господарства отримає дохід за додаткові години перебування в готелі.

Так, наприклад, по ПАТ «Готель «Дніпро»» в умовах договору про надання послуг п.4.7 обумовлено, що: «За пізній виїзд туристів стягується відповідна плата» (дод. Л.1).

Проте якщо готель надає дану послугу безкоштовно, то за таких умов виручка в бухгалтерському обліку визнаватися не буде, оскільки не виконуються всі необхідні вимоги, передбачені п.8 та п.10 ПСБО 15 «Дохід» [146].

Та за таких обставин можуть виникнути спірні питання з контролюючими органами. Для їх уникнення та надання обґрунтованих доказів про те, що у вартість реалізованих готельних послуг (всіх або деяких номерів, це залежить від цінової політики підприємства готельного господарства) дійсно входить вартість годин, які споживач провів в номері без додаткової оплати, а це означає, що послуга була надана споживачу не безоплатно, доцільно здійснювати розрахунок по номерному фонду.

Тому нами запропонована спеціальна форма розрахунку (калькуляції) номерного фонду, на прикладі ПАТ «Готелі «Трускавця»» (Додаток Л.2).

Запропонований розрахунок містить додаткову калькуляційну статтю: «Вартість годин, що проведені клієнтом в номері без додаткової оплати (+3 години після розрахункової години)», або «Витрати на безкоштовний пізній виїзд», яка за своїм змістом підтверджує, що дана безкоштовна послуга – щодо перебування споживача в номері протягом 3-ох годин після розрахункової години дійсно входить у вартість номеру.

Згідно п. 10 П(С)БО 15 «Дохід» дохід від реалізації готельних послуг в бухгалтерському обліку визнається, виходячи зі ступеня завершеності операцій від здачі готельних номерів всіх категорій на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цих операцій (рис. 3.1), [146].

Дотримання принципів та умов визнання доходу від реалізації готельних послуг чинить вагомий вплив на визначення кінцевих фінансових результатів готелю за звітний період (рис. 3.2).

Переважає більшість підприємств готельного господарства застосовують метод відображення виручки від надання послуг проживання за фактом виїзду клієнта з готельного номеру (звільнення місця). Проте в ході формування облікової політики для цілей бухгалтерського обліку є недостатнім передбачення лише методу визнання доходу. Необхідністю виступає передбачення й дати визнання виручки від надання послуг проживання, якою може бути дата проживання клієнта (кожна календарна доба, яку клієнт прожив в готельному номері) або дата його виїзду.

Дохід від реалізації готельних послуг може розраховуватись та відображатись в бухгалтерському обліку за кожен день (щодня за один день), при виїзді гостя (щодня за весь період проживання) або на дату балансу (останній день звітного періоду), якщо гість продовжує проживати в номері [40, с. 222].

Правила користування готелями й аналогічними засобами розміщення та надання готельних послуг, затверджені наказом Державної туристичної адміністрації України від 16.03.2004р. №19, передбачають наступне: плата за надання готельних послуг стягується у відповідності до єдиної розрахункової години – 12-ї години поточної доби за місцевим часом; готель з урахуванням місцевих особливостей вправі змінити єдину розрахункову годину; при проживанні в готелі менше однієї доби та у разі раннього заїзду чи пізнього виїзду готель самостійно визначає розмір плати за надані готельні послуги [154].

Якщо обліковою політикою підприємства готельного господарства для цілей бухгалтерського обліку встановлено, що виручка від надання послуг проживання визнається щоденно, то за таких умов на думку зарубіжної дослідниці К.А. Куркіної [87] необхідні певні уточнення.

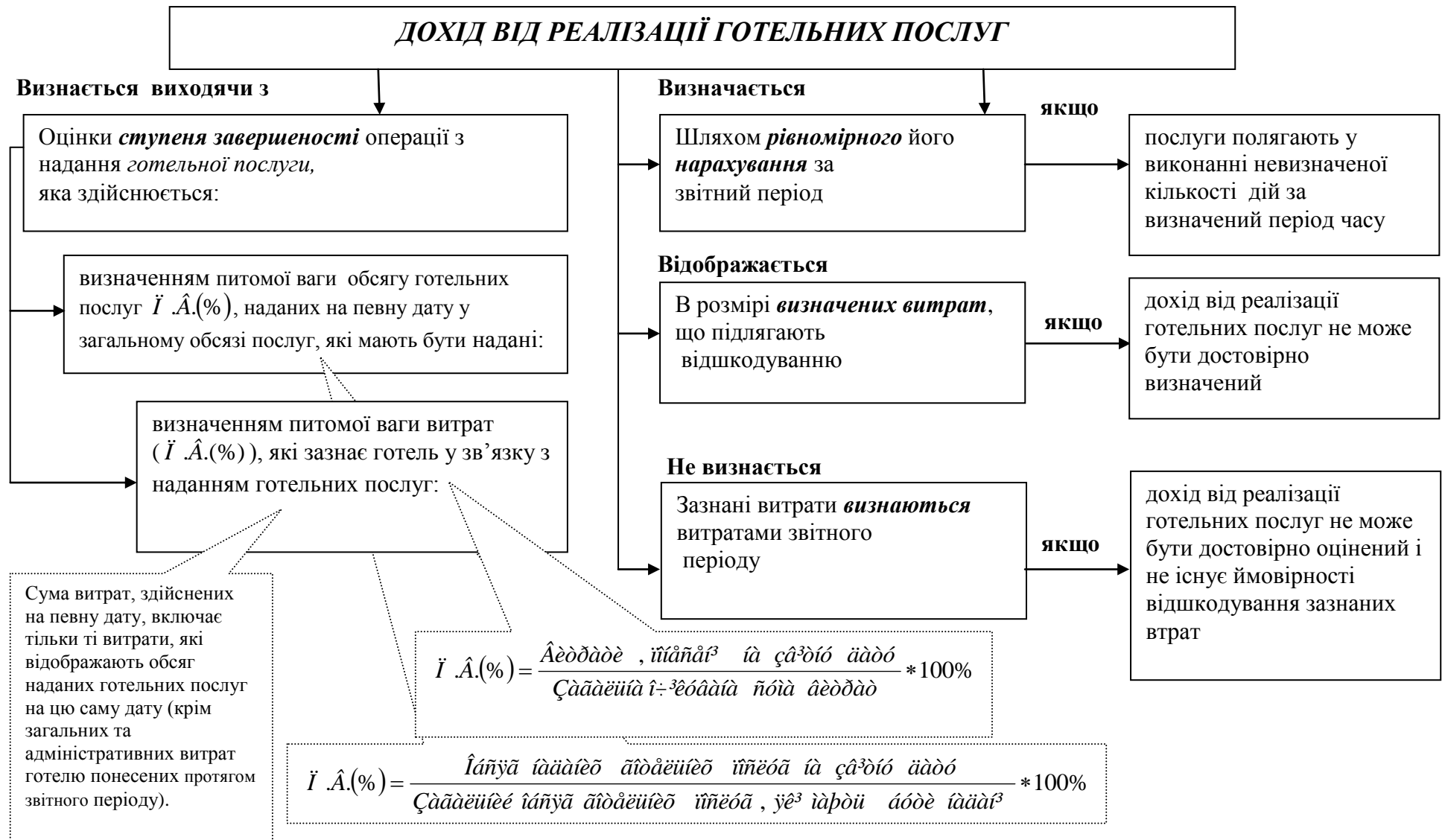


Рис. 3.1. Основні критерії визнання доходу від реалізації готельних послуг

Це пов'язано із тим, що деякі готелі визнають виручку в день заїзду клієнта, а деякі датують відображення виручки, числом наступним за датою заїзду.

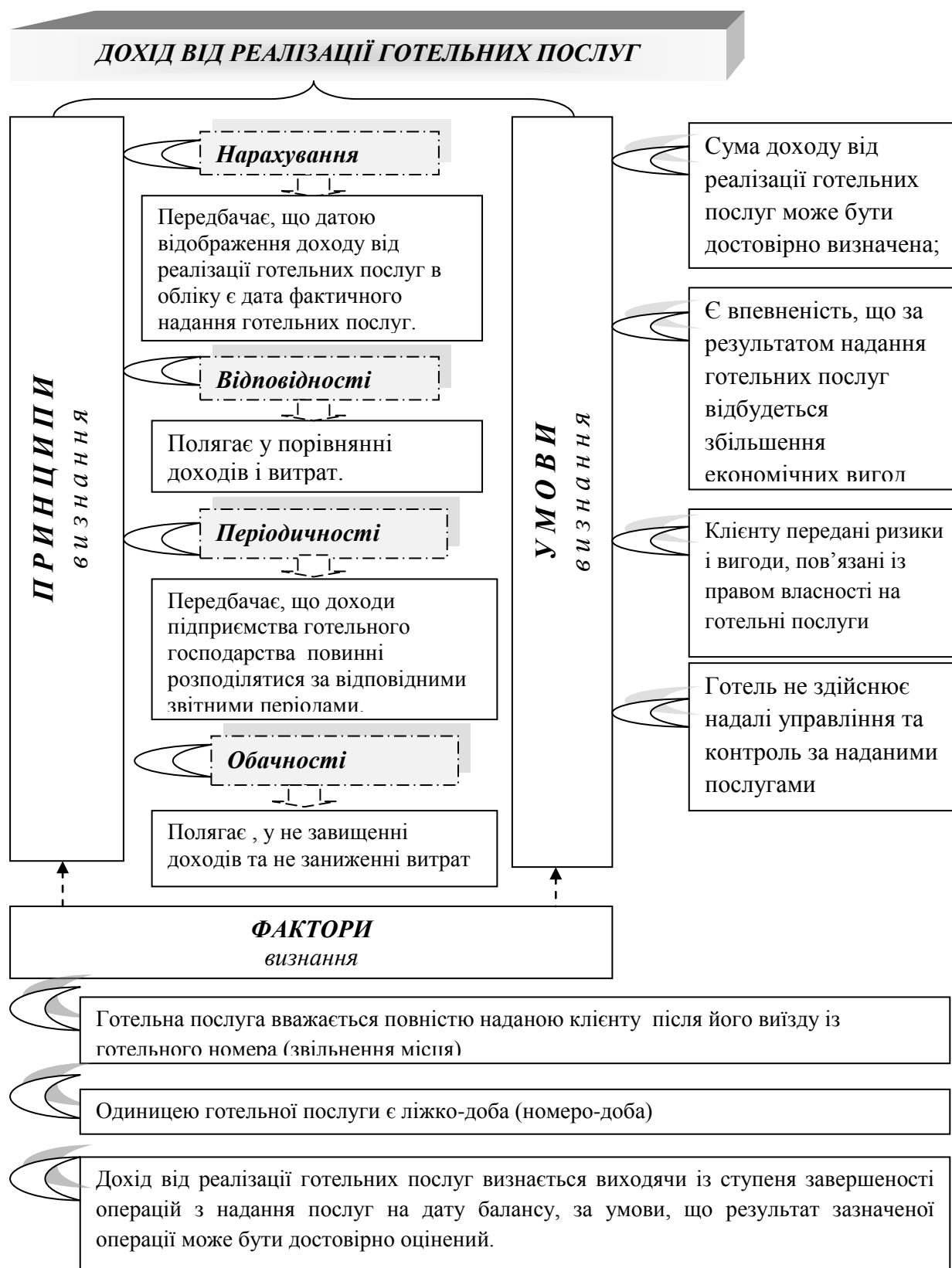


Рис. 3.2. Принципи, умови та фактори визнання доходу від реалізації послуг на підприємствах готельного господарства

Як в першому так і в другому підходах виконуються у мови передбаченні п.10 П(С)БО 15 «Дохід», а саме:

- готель має можливість достовірно оцінити дохід;
- існує впевненість в тому, що в результаті надання послуг відбудеться надходження економічних вигод;
- існує можливість достовірно оцінити ступінь завершеності надання послуг на дату балансу;
- витрати, які пов'язані з наданням послуг можуть бути достовірно оцінені [146].

Проте, найбільш спірним аргументом при визнанні виручки є твердження, що послуга готелем надана. Зокрема, відсутність факту надання послуги є основним доказом в підтримку другого підходу. Якщо на підприємстві готельного господарства встановлена щоденна оплата за проживання, то тільки в 12⁰⁰ годині наступної доби готель може визнати, що послуга надана ним в повному обсязі [87].

Жоден із вищерозглянутих підходів не суперечить чинному законодавству, та обидва можуть бути елементами облікової політики, оскільки П(С)БО 15 «Дохід» [146] встановлює тільки умови, що послуга повинна бути надана, а в який момент вона має бути наданою залишається на розсуд підприємства готельного господарства.

У зв'язку з тим, що на переважній більшості підприємств готельного господарства вартість проживання встановлена в умовних одиницях, дата відображення та визнання виручки від надання готельних послуг відіграє принципове значення. Тобто, в силу постійних змін курсу НБУ обсяг виручки цілковито залежить від дати визнання доходу від надання місця проживання в готельному номері відповідного типу [87].

Зарубіжні науковці акцентують увагу на тому, що відображення в обліковій політиці дати визнання виручки від реалізації готельних послуг в момент припинення договору з клієнтом (тобто в день його виїзду) є найбільш поширеним явищем серед двох та трьох зіркових готелів. Це обумовлене тим, що зазначений підхід суттєво полегшує документообіг, а також зменшує трудомісткість діяльності працівників облікової служби в ході обробки розрахункових документів [87].

В практичній діяльності підприємств готельного господарства зустрічається і третій підхід до відображення виручки від реалізації готельних послуг. В обліковій політиці готелю зазначається, що виручка визнається за фактом звільнення номеру та на останній день звітного місяця. Фактично, це є свідченням того, що виручка визнається щоденно, проте задля зменшення трудомісткості обробки документів з контрагентами, а також виписування рахунків здійснюється за фактом звільнення номеру та на кінець звітного періоду.

К.А. Куркіна [87] схиляється до думки, що для великих підприємств готельного господарства найбільш доцільно визнавати виручку від реалізації готельних послуг щоденно. Оскільки ця обставина найбільш точно відповідає сутності готельних послуг (так, як не відомо наперед чи

клієнт звільнить номер достроково, чи навпаки буде продовжувати проживання в ньому). Окрім того, вищезазначений метод дозволяє отримати найбільш достовірні дані з точки зору управлінського обліку.

У зв'язку з тим, що готель працює цілодобово і 7 днів на тиждень, то першочерговим завданням стає забезпечення ефективного та безперервного нагляду за достовірністю записів про отримані доходи по рахунках бухгалтерського обліку всіх структурних підрозділів готелю, які обслуговують клієнтів [6, с. 186].

Що стосується зарубіжного досвіду основних облікових концепцій, то доходи мають бути визнані та відображені на рахунках обліку тільки тоді, коли економічні види діяльності виконані, а безпосередньо сама їх оцінка вже очищена від довільних випадкових упереджень.

В Україні методологічні засади формування інформації про доходи від звичайної діяльності у бухгалтерському обліку визначені у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». П(С)БО 15 «Дохід» визначає дохід як збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників). Величина доходу від надання готельних послуг на підприємствах готельного господарства, зазвичай є добутком часу (добы) проживання на ціну номера, а у разі попереднього бронювання – часу (добы) бронювання та ціни номера.

3.2. Документальне відображення операцій з доходами на підприємствах готельного господарства

У відповідності до вимог ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [156] підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій на підприємствах готельного господарства є первинні документи, які фіксують факти їх здійснення. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

В ході процесу розрахунку з клієнтами готелі виписують рахунок / Invoice (форма №4-г), який виступає первинним документом. Саме рахунок підтверджує факт надання готельної послуги та одночасно є розрахунковим документом.

К.А. Куркіна [87] досліджуючи специфіку первинних документів для відображення виручки від надання послуг проживання, звертає увагу на те, що первинними документами при розрахунку з юридичними особами також виступають рахунки. Саме в них готель зазначає, хто проживав, скільки діб, вартість проживання за добу та за весь період проживання. Проте за таких умов рахунок виписується на юридичну особу, а не на особу, яка фактично проживала в готельному номері відповідного типу. Всі ці оставини й обумовлюють специфіку підприємств готельного господарства. Тобто, за своїм змістом послуга надається фізичній особі, яка заїхала в номер, але оскільки договір про надання готельних послуг укладений з юридичною особою тому й розрахунки здійснюються також з юридичною особою, відповідно цілковито виправданим є виписування рахунку на юридичну особу.

С.І. Байлик [6] акцентує увагу на тому, що правильно складений звіт служби прийому і розміщення (відомість обліку руху номерів – форма №1-г) відіграє важливу роль в роботі суміжних підрозділів готелю, оскільки він допомагає збору необхідних даних, пов'язаних з оплатою за послуги.

Існують різні способи закриття особового рахунку клієнта. Основні способи розрахунку представлені на рис. 3.3.

Чимало готелів надають можливість гостю користуватися одночасно різноманітними (комбінованими) методами розрахунку.

В момент виписки клієнта касир служби прийому і розміщення повинен перевірити, який рахунок був уже оплачений, незалежно від того, який метод розрахунку був використаний гостем під час реєстрації.

Процес оплати рахунку залежить від ефективності діяльності служби прийому і розміщення (СПіР), а також інформованості клієнтів, починаючи із першої стадії гостьового циклу – фази бронювання номеру (до приїзду) та закінчення оформлення виїзду.

Здійснення документального оформлення надання готельних послуг регламентується Наказом Держкомітету будівництва, архітектури і житлової політики України від 13.10.2000р. №230 «Про затвердження форм документів первинного обліку та інструкції про порядок ведення документообігу при наданні готельних послуг «Укркомунобслуговуванням»» [163].

Характеристика документів первинного обліку, що застосовується під час розрахунків з клієнтами підприємств готельного господарства, була наведена на рис. 2.3.

Як зазначає С.Я.Король, під час визначення ступеня завершеності операцій з надання готельних послуг (як важливого чинника впливу для визнання доходу від реалізації готельних послуг), варто не залишити поза увагою таку обставину, як термін безпосереднього проживання клієнта в готелі [76].

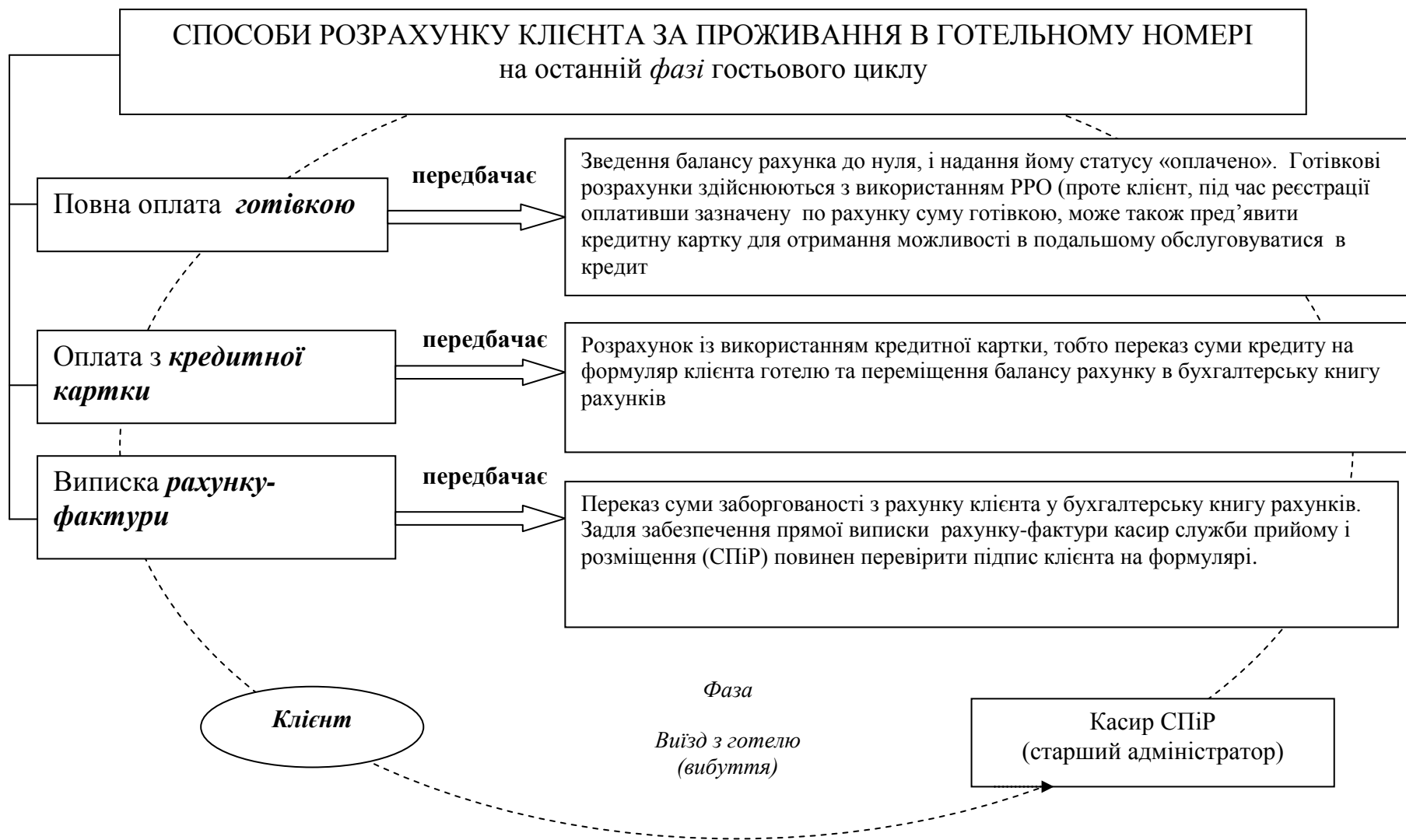


Рис. 3.3. Основні способи оплати рахунку на стадії виїзду з готелю [6]

На рис. 3.4 проілюстровано вплив терміну перебування клієнта в готельному номері на розрахунок та документальне відображення в обліку доходу від реалізації послуг проживання.

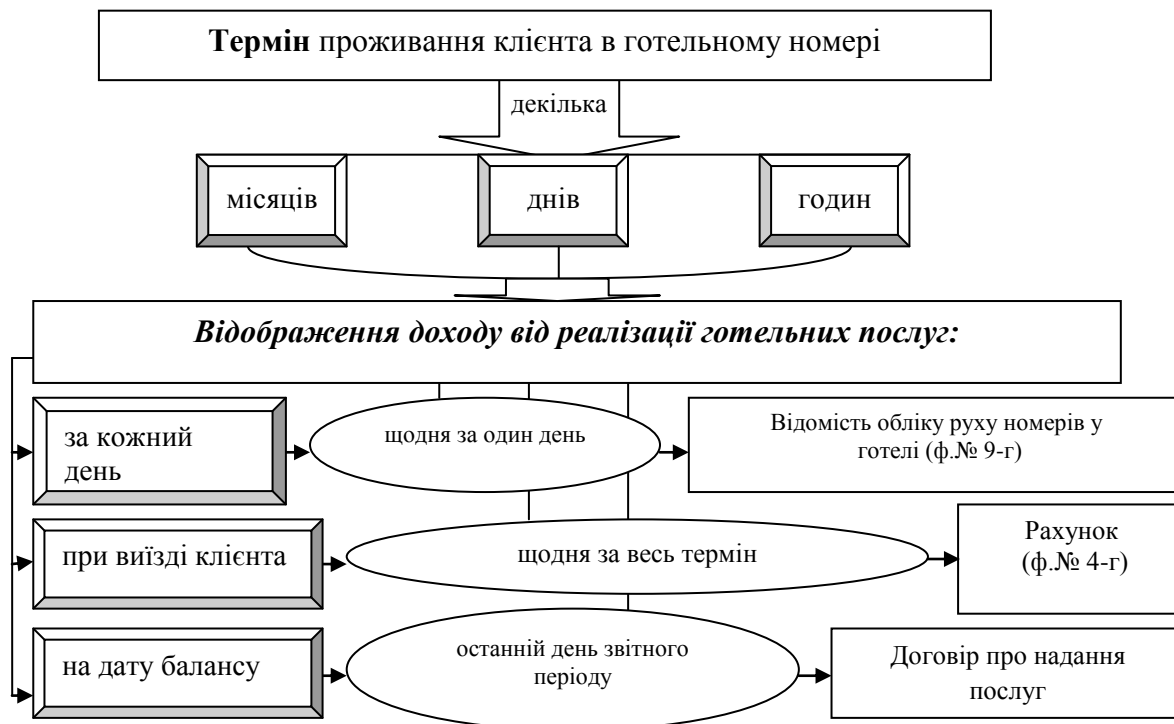


Рис.3.4. Документальне відображення доходу від реалізації готельних послуг, виходячи із терміну проживання клієнта в готелі

У зв'язку з тим, що на підприємствах готельного господарства отримання доходу від надання готельних послуг за своєю економічною сутністю є безперервним процесом, то кожен етап технологічного процесу надання готельних послуг здійснює свій вагомий внесок у загальний дохід готелю до моменту фактичного надходження грошових коштів чи зарахування заборгованості клієнтів за надані готельні послуги. Саме тому надзвичайно важливо достовірно визначити момент, коли дохід від реалізації готельних послуг може бути визнаний.

Витяг з реєстру готівкової, безготівкової та попередньої оплати за послуги проживання на прикладі ПАТ «Готелі Трускавця» представлено в додатках Л.3 – Л.5.

Документальне оформлення реалізації готельних послуг залежить від форми надання цих послуг і методів розрахунку клієнта за проживання у готелі, які були розглянуті вище. Схема документального оформлення здійснення оплати і виписки з готелю представлена на рис. 3.5.

Як видно з рис. 3.5, клієнт може сплатити своє перебування в готелі повністю або частково не лише при виїзді, а перед проживанням або в ході його, і тоді йому виставляють попередній рахунок або рахунок на аванс (форма №4-Г).

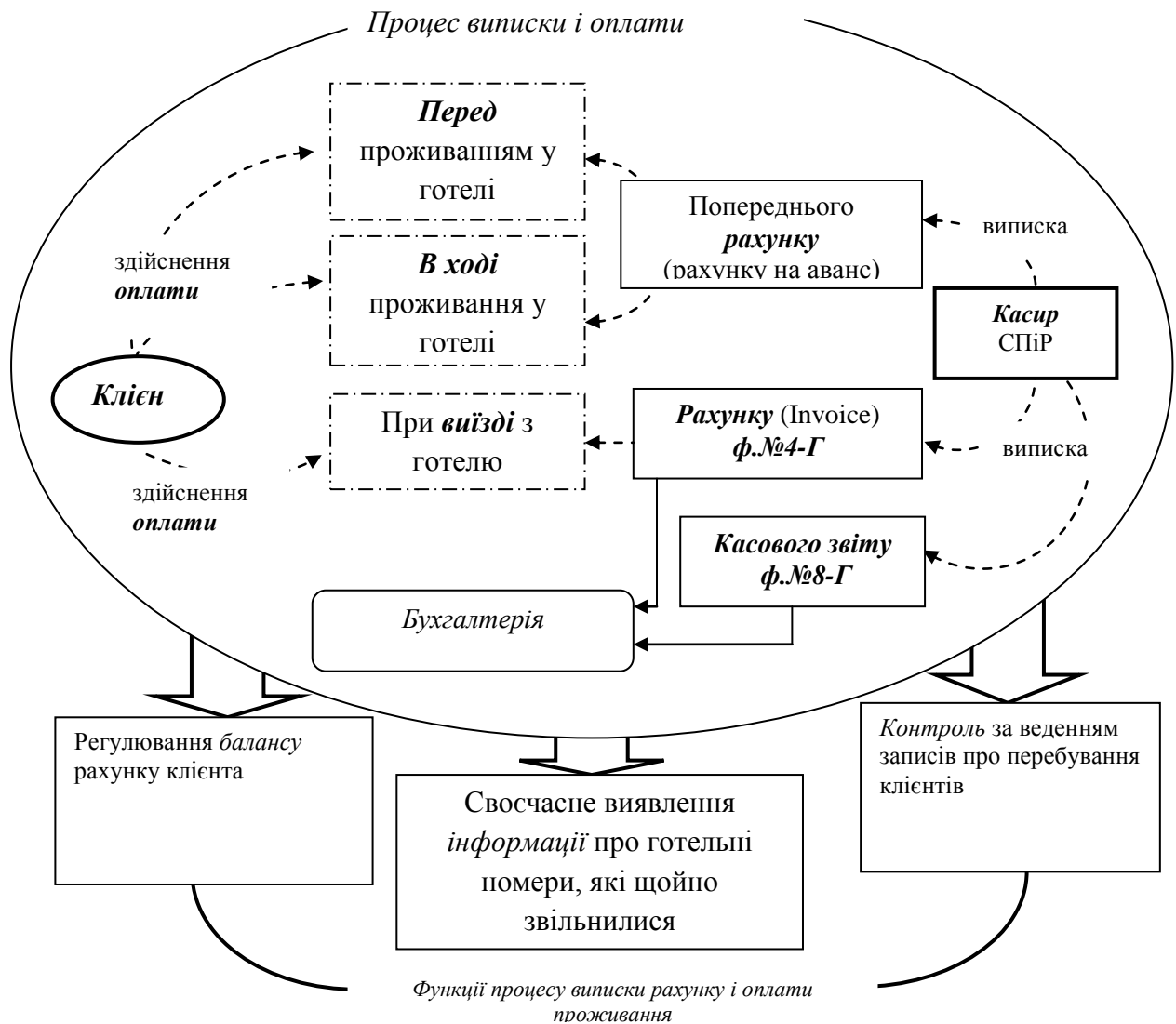


Рис. 3.5. Загальна схема документообігу під час розрахунку та виїзду клієнта з готелю

При виїзді гостя представник розрахункової служби виписує споживачеві кінцевий рахунок, в який включають і конкретну вартість послуг за період, який було сплачено попередньо. Після цього гість вносить суму, яка є недостатньою, або оформлює повернення грошей з одержанням квитанції. На підставі кінцевих розрахунків касир складає касовий звіт (форма №8-Г) [8, с. 151].

Рахунок (форма №4-Г) виписується касиром служби прийому і розміщення в трьох екземплярах (при автоматизованій обробці інформації в двох): перший надається клієнту, другий разом з ф.№8-Г «Касовий звіт» здається в бухгалтерію протягом доби, третій примірник залишається у касира та зберігається до виїзду громадянина з готелю [6, с. 142].

Окрім зазначених вище документів, службою прийому і розміщення готелю складається Журнал обліку громадян, які проживають в готелі (ф.№5-Г, а для іноземців – Журнал обліку іноземців, які проживають у готелі (ф.№6-Г), та Відомість обліку руху номерів та місць у готелі (ф.№9-

Г). Остання сприяє веденню оперативного бухгалтерського обліку щоденної завантаженості номерного фонду готелю.

Графік робіт працівників служби прийому і розміщення готелю в загальному документообігу щодо відображення в бухгалтерському обліку доходу від реалізації готельних послуг (на прикладі ПАТ «Готелі Трускавця») представлено в табл. 3.1.

Окрім того, на підприємствах готельного господарства здійснюється безперервний контроль за документообігом відображення доходу від реалізації готельних послуг в автоматизованих програмних комплексах. На ПАТ «Готелі Трускавця» таким програмним комплексом є «Smart Hotel – Реєстратура», детальна характеристика контрольних функцій якого щодо готівкових та безготівкових операцій представлена в додатку Л.6.

Відповідальність за своєчасність здійснення нарахування реалізації в програмному комплексі «SmartHotel – Реєстратура» покладається на керівника відділу прийому та розміщення готелю (СПіР). Старший адміністратор готелю в термін до 5-го числа кожного місяця здійснює формування Звіту “Взаєморозрахунки готелю” за попередній місяць і забезпечує підписання директором готелю та передачу вищезазначеного Звіту керівнику служби прийому та розміщення.

Начальник відділу розрахунків з покупцями за реалізовані ТМЦ, надані готельні послуги, виконані роботи в термін до 8-го числа кожного місяця забезпечує: завантаження реалізації готельних та інших послуг, що надаються готелями ПАТ «Готелі Трускавця», викладених в затвердженому Звіті в програмний комплекс «Smart Hotel – 1С Бухгалтерія 8.0»; оцінку та аналіз відповідності агрегованої номенклатури послуг, договорів та рахунків по контрагенту.


Отже, реалізація готельних послуг на підприємствах готельного господарства передбачає відображення операцій з грошовими коштами (включаючи готівкові та безготівкові розрахунки) та дебіторською заборгованістю (Додаток М.1 – М.2).

С.І. Байлик звертає увагу на ту обставину, що до недавнього часу розрахунки в безготівковій формі здійснювалися лише між юридичними особами. Про в умовах поглиблення ринкових перетворень відбулося досить суттєве зростання готівкового обороту. Що обумовило необхідність впровадження безготівкових інструментів в цю сферу. В силу таких змін безготівкові форми розрахунків стали звичним явищем пересічних громадян [6, с.97].




Здійснення оплати за бронювання готельних номерів (місць) та проживання за безготівковим розрахунком здійснюється на базі заповнення бланку форми №8-г. Титульний лист цієї форми спочатку заповнюється агентом по бронюванню (адміністратором або портье) та передається в бухгалтерію для передплати.

Таблиця 3.1.

Функції працівників СПіР щодо своєчасного та коректного відображення в бухгалтерському обліку реалізації готельних послуг, що надаються готелями

Працівник СПіР готелю	Функції		Графік робіт в загальному документообігу	
<p>Старший адміністратор готелю</p>	<p>Здійснює відображення операцій в “SmartHotel – Реєстратура” щодо поселення клієнта</p> <p>Підстава</p>		<p>щоденно в термін до 6⁰⁰ год.</p>	<p>проводить перевірку всіх нарахунків, здійснених в програмному комплексі “Smart Hotel – Реєстратура” відповідно до первинних документів поточного дня. У випадку виявлення помилок здійснює їх виправлення та забезпечує перепроведення вищезазначеного регламенту.</p>
		<p>наявність документів, які засвідчують особу, а саме: паспорта або іншого документа, що є посвідченням особи:</p> <ul style="list-style-type: none"> - паспорта громадянина України для виїзду за кордон; - дипломатичного чи службового паспорта; - посвідчення особи моряка; - посвідчення на проживання особи, яка мешкає в Україні, але не є громадянином України; - національного паспорта іноземця або документа, що його замінює, та візи на право перебування в Україні (якщо інше не передбачено чинними двосторонніми угодами); - свідоцтва про народження неповнолітніх, які не досягли 16 років; <p>посвідчення водія, для військових - особового посвідчення або військового квитка, посвідчення, яке видане за місцем роботи клієнта).</p>	<p>щоденно в термін до 9⁰⁰ год.</p>	<p>здійснює формування звітів, а саме:</p> <ul style="list-style-type: none"> - “Звіту про реалізацію готельних, послуг та інших операційних доходів за попередній день”; - “Звіту щодо утримання податків/зборів за період за попередній день”; - ”Звіту по дострокових від’їздах з готелю за попередній день”.
			<p>щоденно в термін до 10⁰⁰ год.</p>	<p>Передає вищезазначені звіти з первинною документацією за підписом старшого адміністратора <i>провідному спеціалісту – бухгалтеру</i>, що закріплений за відповідною філією готелю.</p>

Закінчення табл. 3.1.

Працівник СПіР готелю	Функції		Графік робіт в загальному документообігу	
Начальник служби прийому і розміщення готелю			щоденно до 10 ⁰⁰ год.	забезпечує закриття періоду в розрізі окремих філій готелю в програмному комплексі “Smart Hotel – Реєстратура”.
Провідний спеціаліст – бухгалтер			щоденно в термін до 17 ⁰⁰ год.	на підставі отриманих <i>звітів</i> від старшого реєстратора здійснює формування реалізації готельних та інших послуг в програмному комплексі “Smart Hotel – Реєстратура” шляхом завантаження даних “Нічного аудиту”.
Начальник відділу розрахунків з клієнтами за надані готельні послуги, реалізовані ТМЦ, виконані роботи			щоденно	забезпечує по факту завантаженої реалізації готельних та інших послуг контроль та аналіз відображених бухгалтерських проводок, відповідність агрегованої номенклатури послуг, договорів та рахунків по контрагенту в програмному комплексі “Smart Hotel – 1С: Бухгалтерія 8.0”.

Після того, як гроші надходять на поточний рахунок підприємства готельного господарства від юридичних осіб, які подали заявку на бронь, бухгалтерія передає форму №8-г в службу прийому та розміщення. Кінцевий підсумок підраховується після виїзду клієнта та виступає базисом для оплати рахунку за фактом виконання замовлення [6, с. 143].

3.3 Облік плати за сервісне обслуговування на підприємствах готельного господарства

У складі інших операційних доходів вітчизняних підприємств готельного господарства з недавніх пір з'явилися суми, які клієнти платять за обслуговування – це так звана «плата за сервіс» або «чайові».

Ще декілька років тому вищезазначений вид надходжень не був притаманним для вітчизняного готельного бізнесу. Проте в сучасних умовах, коли підприємства готельного господарства орієнтуються на закордонного клієнта (іноземного туриста), який звик до сервісу на високому рівні, і до розрахунків по кредитних картках, плата за обслуговування стає звичним явищем [87].

Платити за сервіс прийнято в переважній більшості європейських країн, в країнах Америки, особливо в США. Зокрема у відповідності до рекомендацій Національної асоціації ресторанів США, клієнту слід залишати не менше 15% сервісної плати, а за умов, хорошого обслуговування – 20%. Проте в деяких країнах Азії платити за сервіс не заведено, і навіть заборонено, наприклад в Японії. Зазначена обставина створювала несприятливу основу в умовах необхідності обов'язкової сервісної плати в інших країнах та перешкоджала здійсненню закордонних подорожей японцями [171].

Сутність, правова природа, проблеми та напрями вдосконалення обліку сервісної плати на підприємствах готельного господарства знайшли своє відображення в роботах таких зарубіжних та вітчизняних вчених, як С.І. Байлика, В.А. Белова, Н.В. Васильчикова, І.П. Васільєва, В.А. Жука, М.О. Денисова, С.Я. Король, К.А. Куркіної, І.В. Погодіної, А.В. Турнікова та інших [6; 171; 87; 76].

І.В. Погодіна, А.В. Турнікова досліджуючи складений характер «сервісної плати», звертають увагу на відсутність регламентації її трактування на законодавчому рівні, хоча дане поняття досить часто зустрічається в численних літературних джерелах та порівнюють з міжнародним досвідом, де трудове законодавство даний термін трактує, як «суму коштів, яка добровільно вручається клієнтом працівнику в

доповнення до тієї суми, якою клієнт повинен сплатити за надані послуги» [171].

В.А. Белов на базі врахування зарубіжного досвіду пропонує під «сервісною платою» розуміти грошову суму, яка добровільно сплачується клієнтом підприємства готельного господарства, за надані йому послуги, яка перевищує вартість останніх, але не підприємству готельного господарства, а безпосередньо фізичній особі, яка здійснила надання цих послуг. В свою чергу Н.В. Васильчикова, трактує «сервісну плату», як відсоток за обслуговування відвідувачів підприємств готельного господарства, що включається в деяких країнах в загальний рахунок, який підлягає сплаті [171].

С.Я. Король звертає увагу на те, що сервісна плата є одним із видів доходів готелю та з метою раціонального її обліку поділяється на обов'язкову та необов'язкову. Обов'язкова сервісна плата «...включається у рахунок і визнається часткою виручки або операційного доходу...», а необов'язкова сервісна плата визнається доходом підприємств готельного господарств лише у тому випадку, якщо в рахунку не було зазначено особи їх одержувачата «...включаються до позареалізаційних доходів готелю» [76, с. 215].

В довідкових видання наводиться наступне трактування даного різновиду доходів: «сервісна плата» (від англ. «tips», або «To Insure Prompt Service») – це гроші, що надаються обслуговуючому персоналу підприємства готельного господарства, та які складають суттєву (а інколи основну) питому вагу в їх доході [171].

В США сервісною платою називають суму, яку клієнт передає працівнику, що його обслуговував в якості подяки за надані послуги. Окрім того в США «сервісна плата» буває двох видів: в готівковій та безготівковій формі (зарахованій на рахунок клієнта). Плату за сервіс також класифікують на: пряму та непряму. Пряма сервісна плата – одержується працівниками, які безпосередньо обслуговували клієнтів. Непряма – це плата за сервіс, якою ділиться з іншими працівниками підприємства готельного господарства, працівник, який отримав пряму сервісну плату.

І.В. Погодіна, А.В. Турніков [171] досліджуючи правову основу поняття «сервісна плата» на підприємствах готельного господарства, звертаю увагу на те, що зазначені виплати не можуть бути платою за готельні послуги, оскільки оплата готельних послуг, наданих за договором, виступає обов'язком замовника, а плата за сервіс носить добровільний характер. Окрім того, розмір сервісної плати визначається клієнтом в односторонньому порядку, тоді як розмір плати за готельні послуги визначається за домовленістю сторін. Окрім того, оплата «сервісу» відбувається після виконання договору, й здійснюється не підприємству готельного господарства, з яким укладено договір на обслуговування, а його працівнику.

В.А. Белов, схиляється до думки, що цілком не правомірно трактувати «сервісну плату» як різновид договору дарування, оскільки відсутня безкоштовна угода – працівник сфери готельних послуг здійснює певну майнову передачу цінностей. Зазвичай «сервісна плата» залишається клієнтом, який задоволений рівнем обслуговування на даному підприємстві готельного господарства [171].

Тобто, «сервісна плата» за своєю правовою природою виходять за межі цивільних правовідносин. Ціль її сплати – заохочення фізичної особи, яка виконує свої трудові обов'язки. «Сервісна плата» може бути надана у вигляді певної стимулюючої суми, та скласти частину оплати праці відповідного працівника. Тому «сервісну плату» можна зазначати в локальних документах підприємства готельного господарства в якості різновиду винагорода за працю. Проте, це можливо лише за умови, якщо клієнт залишає оплачує сервіс саме підприємству готельного господарства або вона включаються в рахунок.

«Сервісна плата» – це плата за особливу атмосферу уваги та турботи, яку створює, наприклад, хороший порт'є. Це є свідченням його високого професіоналізму. Необов'язкова грошова винагорода у вигляді сервісної плати обумовлює індивідуальний підхід до клієнта, особливе ставлення. Гроші та мотивація тісно взаємопов'язані, оскільки якість обслуговування зростає, в чому і знаходить прояв позитивний вплив «сервісної плати». Водночас «сервісна плата» виступає традиційним, постійним, а за часту і головним джерелом доходів осіб, які працюють в сфері готельних послуг.

Особлива увага в літературних джерелах та в коментарях до нормативно-правових актів приділяється обґрунтуванню змісту «сервісної плати», а саме трактування їх, як доходу працівника, чи – доходу підприємства готельного господарства, де він працює. Зазначене обґрунтування в першу чергу стосується облікових цілей [171].

В системі бухгалтерського обліку виникає чимало спірних питань, на кшталт, як визначати, що являє собою суми сервісної плати для підприємства готельного господарства – виручку чи все ж таки інші операційні доходи, оскільки бухгалтерським законодавством облік цього виду доходів не регламентується [87].

Якщо плата за сервіс встановлюється підприємством готельного господарства самостійно (обов'язкова сервісна плата) та виділяється окремим рядком в рахунку, (за часту така практика є характерною для ресторанів при готелях), то вона виступає складовою частиною вартості наданих клієнту послуг, а оплата вказаної суми є обов'язковою умовою, що не залежить від бажання клієнта. В такому випадку «плата за обслуговування» відображається по кредиту рахунку 70 «Доходи від реалізації» та дебету 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» та визнається виручкою на підставі пункту п. 8 П(С)БО 15 «Дохід» [146].

Проте на практиці таке зустрічається досить рідко, переважно в готелях високого класу. У більшості випадків можна зустріти рахунки на

оплату послуг (рахунок за вечерю або хімчистку), в яких клієнтом за власною ініціативою включена сума «сервісної плати». Така ситуація є поширеною під час розрахунків кредитною карткою, коли клієнт самотійно до загальної суми рахунку додає суму «сервісної плати».

На нашу думку, такі суми доцільно враховувати готелями у складі інших операційних доходів на тій підставі, що для визнання їх доходом не виконуються вимоги п. 8 П(С)БО 15 «Дохід» [146].

Зокрема, сума виручки не може бути достовірно визначена, оскільки клієнт вписує суми «сервісної плати» на власний розсуд, тому передбачити її неможливо.

Окрім того, підприємство готельного господарства не володіє правом претендувати на ці суми. Тобто наявність «плати за сервіс» в рахунку готелю за надані послуги обумовлює необхідність у відображенні цих сум у складі інших операційних доходів.

М.О. Денисова зазначає, що ототожнювати «сервісну плату» з особистим доходом окремого працівника чи доходом підприємства готельного господарства досить складно, оскільки зазначена обставина більшою мірою обумовлюється способом її оплати та внутрішніх стандартів готелю [171].

«Сервісна плата», за часту, не включаються в рахунок, оскільки за таких умов клієнт втрачає право вибору – чи оплачувати сервіс, а сама «плата за сервіс» перестає бути елементом мотивації праці. Окрім того, при включенні «сервісної плати» в рахунок, її доведеться включати до складу виручки підприємства готельного господарства.

Проте варто врахувати ту обставину, що фактично наявність в рахунку готелю «плати за обслуговування» свідчить про те, що клієнт віддячив за роботу тому співробітнику підприємства готельного господарства, який надав йому послуги (наприклад, під час поселення, за підніс багажу, сума чайових призначається портьє). Тому цілком справедливо було б підприємству готельного господарства зустрічно подякувати цьому працівнику, включивши в його дохід зазначену суму. Більшість готелів так це і робить, хоча й не завжди вірно.

М.О. Денисова зазначає, що обслуговування клієнтів (в готелі, ресторані, СПА-центрі, тощо) – це складова послуги готельного господарства. Спосіб її оплати виступає елементом його цінової політики. Тобто адміністрація готелю самотійно вирішує, включати вартість обслуговування у вартість проживання або виставляти окремий рахунок на оплату. Для малих готелів, рівень конкуренції між якими високий, зазначений механізм може забезпечити деякі переваги перед іншими суб'єктами господарювання на ринку готельних послуг, які вже зайняли певну нішу. Проте, за часту пропозиція про оплату обслуговування не має відношення до цінової політики, оскільки в націнку вже все закладено певний відсоток прибутку підприємства готельного господарства [171].

Тобто, якщо плата за обслуговування встановлена у відсотковому співвідношенні від вартості замовлення, про що зазначено в меню

(прейскуранті) або усне попередження адміністратора, що клієнт отримав всю необхідну інформацію і забажав здійснити замовлення, фактично укладає з рестораном (готелем) про платне надання послуг на запропонованих йому умовах. Таким чином, він наперед знає, в якому розмірі доведеться оплатити ресторану вартість обслуговування, та погоджується з цим. Окрім того, виконавець (готель, ресторан) при розрахунках за надані послуги видає клієнту документ, який підтверджує їх оплату (касовий чек, рахунок, тощо).

За таких умов, отримання «сервісної плати» на рахунок підприємства готельного господарства можна передбачити, як складову частину заробітної плати у вигляді преміювання, встановленого в готелі, тобто тоді вони можуть списуватися на собівартість. Виручка від отриманих «чайових», як показник фінансового результату виробничої діяльності підприємства готельного господарства може бути взята за основу показника для преміювання.

Наприклад, підприємство готельного господарства може спочатку включити всю отриману суму чайових в дохід співробітника. На нашу думку, це цілком правомірно, але варто враховувати той факт, що коли чайові в повній сумі включаються в дохід працівників, готель невимушено стає їх агентом щодо сплати податку з доходів фізичних осіб (ПДФО), хоч і не виступає джерелом виплати доходу. Такий підхід пов'язаний з тим, що готель у цьому випадку буде посередником щодо передачі грошових коштів від клієнта до працівника, так як кошти надійдуть на розрахунковий рахунок підприємства готельного господарства. Більше того, підприємство готельного господарства нестиме реальні витрати, які пов'язані зі сплатою комісії банку за обслуговування платіжних карток [87].

С.І. Байлик [6] досліджуючи основні аспекти здійснення розрахунків за надані готельні послуги із застосуванням платіжних карток, відзначає, що безготівкові розрахунки, які були до недавнього часу характерними лише для юридичних осіб тепер стають звичним явищем для звичайних громадян.

В Україні, як і за кордоном діє практика отримання заробітної плати за платіжними картками. Платіжні картки знайшли широке застосування в багатьох країнах світу, і особливо, вони є зручним засобом розрахунку для туристів. Зокрема, при здійсненні мандрівки (подорожі) за межі країни, платіжна картка є зручним, ні з чим незрівняним засобом розрахунку. Так в Європі та в Сполучених Штатах Америки це надзвичайно актуальним для нічних готелів самообслуговування [6, с.97].

Якщо врахувати досвід країн, де платити «за сервіс» давно прийнято, наприклад в США, то побачимо, що у відповідності до законодавства США «сервісна плата» підлягає включенню в дохід та обкладаються податками. «Сервісна плата» відображається в довідці про доходи фізичної особи, яка оформляється роботодавцем [171].

У відповідності до законодавства США, при нарахуванні єдиного соціального внеску роботодавець зобов'язаний розглядати «сервісну плату» в якості винагороди за працю працівника. Ця винагорода вважається, як правило, сплаченою в момент, коли працівник звітує перед роботодавцем за отриману ним «сервісну плату». Роботодавець зобов'язаний утримати з працівника податки з «сервісної плати» – податку з доходів фізичних осіб та єдиний соціальний внесок. Відповідно, якщо плату «за сервіс» розглядати, як факт дарування між фізичними особами, а не різновид трудового доходу, то це досить вигідна форма отримання доходу, у відповідності до вимог Податкового кодексу [143].

І.П. Васільєв, В.А. Жук у своїх дослідженнях пропонують відображати факт отримання «сервісної плати» в договорі з працівником. Проте науковці зазначають, що цілковито виправдане при умові, якщо надходження носять систематичний характер, а суми, що одержуються – досить значні. На їх думку, «сервісна плата» в такому випадку буде частиною заробітної плати або в загальній системі оплати праці – як доповнення до основної заробітної плати у вигляді преміювання (наприклад зміна, яка обслуговувала клієнтів, що заплатили «за сервіс», мають право на отримання зазначених коштів) [171].

На думку І.В. Погодіна, А.В. Турніков [171] реалізувати зазначену пропозицію можливо лише за умови, якщо гроші сплачуються юридичній особі. Принципову відмінність має випадок, якщо клієнт сплачує «за сервіс» та вказує, кому персонально вони призначаються, тобто гроші платяться не юридичній, а фізичній особі. Оскільки зазначена конкретна особа, то такі суми не можна розглядати, як засоби, які отримує юридична особа в результаті своєї господарської діяльності. Тобто юридична особа виконує функції посередника щодо передачі таких сум за призначенням, або взагалі «не відображає» дані суми.

В першому випадку підприємство готельного господарства повинно забезпечити утримання ПДФО із суми отриманого працівником доходу. З цією метою «сервісна плата» повинна бути персоніфікована в тому змісті, що зазначеного конкретного їх одержувача можна ідентифікувати.

В іншому випадку, прослідкувати факт одержання «сервісної плати» або організувати їх облік або зобов'язати працівника повідомляти про отримані суми не можливо у вітчизняній практиці, принаймні в сучасних умовах.

В трудових умовах може бути зазначено, що якщо працівник отримує «плату за сервіс» при виконанні своїх трудових функцій, то він зобов'язується відраховувати на користь готелю певну їх частину. Розмір таких відрахувань встановлюється за домовленістю сторін. Характер, розмір одержаних «залежать» від різних факторів: місця виникнення (якої службою підприємства готельного господарства були отримані); частоти та суми отримання; особистих якостей працівників; кількості працівників, між якими буде розподілена «сервісна плата»; спосіб отримання. Не

залежно від способу та каналу отримання, «сервісна плата» підлягає включенню в сукупний дохід працівника і повинна обкладатися ПДФО.

Проте, існує інший, більш вигідний та простіший, на нашу думку, двом сторонам спосіб бухгалтерського обліку «плати за сервіс».

Підприємство готельного господарства визнає суму отриманої «плати за обслуговування» у складі своїх інших операційних доходів (як вже зазначалося), а співробітникам виплачується премія на цю ж суму «плати за обслуговування». Проте в такому випадку підприємству готельного господарства необхідно в положенні про преміювання передбачити порядок розподілу цієї «плати за обслуговування». Зазначене положення потрібне для того, щоб готель міг включити суму премії, що виплачується, до складу витрат. Нарахування премії працівникам на суму отриманої плати за сервіс відобразатиметься проведенням:

Кредит 661 «Розрахунки по заробітній платі»,

Дебет 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Пропозиція, щодо відображення зазначеної операції в бухгалтерському обліку готелю із врахуванням підходу зарубіжної дослідниці К.А. Куркиної [87] наведена в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Бухгалтерський облік «сервісної плати» на підприємствах готельного господарства (запропонований варіант)

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Первинний документ
1	2	3	4	5
1.	Виставлено рахунок клієнту за вечерю в ресторані готелю	36	70	Звіт касира-операціоніста, рахунок
2.	Нарахована сума «сервісної плати», зазначена в рахунку	36	74	Рахунок
3.	Нараховано ПДВ на суму «сервісної плати»	74	64	Z-звіт
4.	Грошові кошти знято з кредитної картки клієнта	33	36	Рахунок касира-операціоніста
5.	Отримано грошові кошти на розрахунковий рахунок готелю, зняті з кредитної картки	31	33	Рахунок банку з нарахуванням комісії
6.	Нарахована премія співробітнику (офіціанту)	94	66	Рахунок, довідка-розрахунок бухгалтерії
7.	Виплачена премія співробітнику	66	30	Видатковий касовий ордер

І.В. Погодіна, А.В. Трунніков [171] ґрунтовно досліджуючи специфіку обліку «сервісної плати», їх сплату відносять до представницьких витрат підприємства готельного господарства, які компенсуються працівнику, що їх поніс, на базі його заяви із врахуванням ПДФО.

Суму «сервісної плати», яку підприємство готельного господарства відшкодовує працівнику, доцільно обліковувати в складі інших витрат на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності». Оскільки сума відшкодування включається в дохід працівника, який обкладається податком з доходів фізичних осіб, то її слід збільшити на величину ПДФО, яка буде утримана з працівника. За таких умов працівник підприємств готельного господарства нічого не втратить.

У разі, якщо сума «сервісної плати» не підтверджується документально, то враховувати в складі представницьких витрат ці затрати не можливо. Зазначені виплати не виступаю об'єктом обкладання ЄСВ.

Отже, термін «плата за сервіс» у вітчизняних нормативно-правових актах не регламентується. Водночас він використовується і в офіційних документах і в судовій практиці. Правова природа плати за «сервіс» викликає суперечки серед науковців та практиків. Зазвичай встановити юридичну природу «сервісної плати» намагаються в залежності від характеру їх отримання.

«Сервісну плату» можна розглядати, як гроші виплачені підприємству готельного господарства зверх суми договору про надання готельних послуг, або як гроші, отримані конкретним працівником за виконання ним трудових функцій. В залежності від трактування даного поняття цілковито буде залежати правомірність його обліку. При цьому зарубіжні науковці акцентують увагу на тому, що «сервісна плата» складає досить суттєву частку доходів працівників готельного господарства. Досить очевидно, що коли достовірність отримання «сервісної плати» може бути зафіксована, тоді є зміст враховувати цю обставину (в тому числі при укладанні трудових договорів) та відобразити в бухгалтерському обліку [171].

Тобто в Україні існує нагальна необхідність легалізації «сервісної плати» з регламентацією її правового підґрунття на законодавчому рівні. А оскільки специфіка готельних послуг характеризуються вагомим впливом людського фактора в процесі їх надання, то на підприємствах готельного господарства доцільно розробляти соціальні програми з метою максимального задоволення потреб персоналу в цілому. Тобто значну увагу доцільно приділяти оптимізації розміру соціального пакету, при оптимальному балансуванні якого працівники готелю не потраплятимуть в залежність від плати за сервісне обслуговування.

3.4. Облік доходів за зонами дохідності та напрямками збуту

Для обліку доходів від надання готельних послуг застосовується пасивний, операційно-результативний рахунок 70 «Доходи від реалізації», субрахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», до якого може бути відкрито субрахунок відповідного порядку 7031 «Дохід від реалізації готельних послуг» (рис. 3.6).

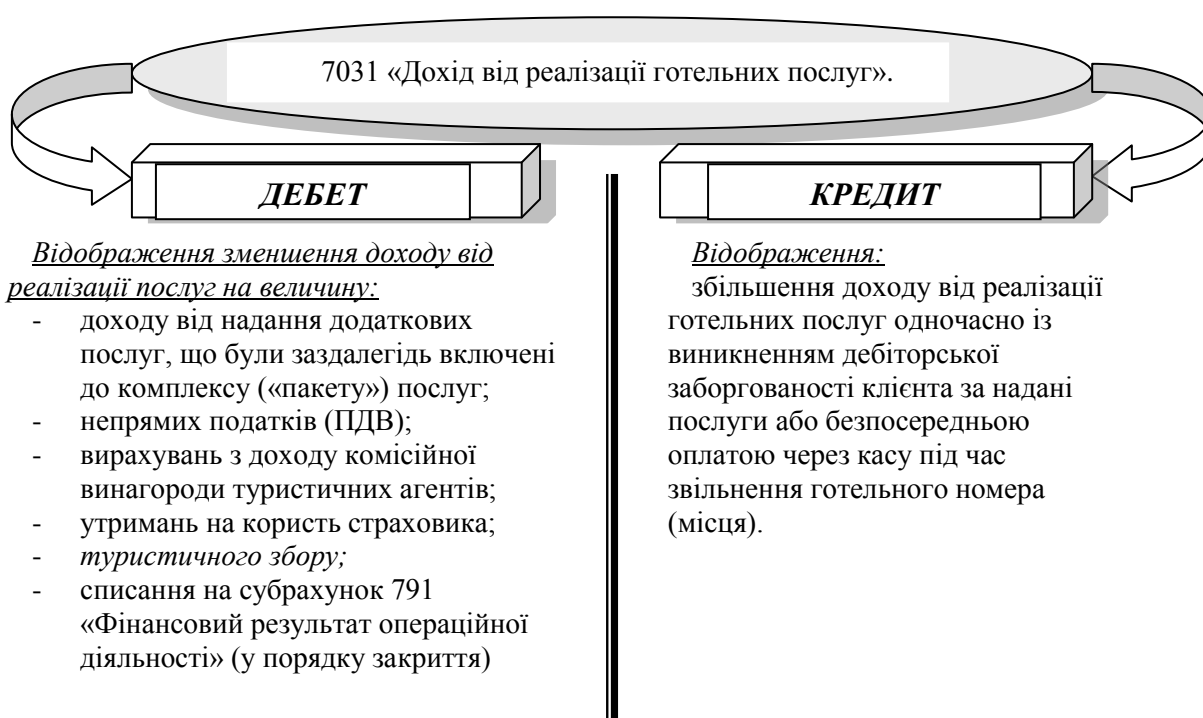


Рис. 3.6. Структура аналітичного рахунку 7031 «Дохід від реалізації готельних послуг»

З. А. Балченко [8] розглядаючи особливості обліку доходів від надання готельних послуг, акцентує увагу на тому, що на загальну суму доходу (включаючи і страхування мешканців і різні знижки), одержаного від надання попередньо сплачених готельних послуг, дебетують рахунок 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» (при наданні послуг по безготівковому розрахунку) і кредитують субрахунок відповідного порядку 7031 «Дохід від реалізації готельних послуг» та кредитують субрахунок 643 «Податкові зобов'язання».

Оскільки підприємства готельного господарства у своїй структурі можуть мати декілька підрозділів інших видів економічної діяльності, наприклад, ресторан, магазин, ігровий зал, пральню, перукарню, автостоянку (зокрема автостоянка готелю розглядається як підрозділ який

окрім послуг із зберігання автомобіля, здійснює певні додаткові послуги щодо транспортного засобу), то з метою розмежування обліку доходів готелю щодо кожного окремого підрозділу доцільно відкривати рахунки другого та третього порядку (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Приклад субрахунків обліку доходів окремих підрозділів підприємств готельного господарства

№ з/п	Підрозділ	Субрахунки доходів →	Поглиблення аналітики в розрізі
1	2	3	4
1	Основний підрозділ «Номерний фонд» (послуги проживання)	7031 «Дохід від реалізації готельних послуг (послуг проживання)» 70311...	готельних номерів за основними типами: апартамент люкс Ексклюзив люкс Покращений люкс Стандарт студіо покращений стандарт економ ...
2	Служба харчування (Food and Beverage Department)	7011 «Дохід від реалізації готової продукції (власної продукції ресторану)» чи/ або 7021 «Дохід від реалізації товарів рестораном» 7022 «Дохід від реалізації товарів буфетом» 7023 «Дохід від реалізації товарів баром» 7024...	ресторану для сніданків вечірнього ресторану бару лоббі-бару кафе буфету ...
3	Оздоровчий центр (СПА-центр)	7032 «Дохід від реалізації послуг басейну» 7033 «Дохід від реалізації послуг сауни» 7034 «Дохід від реалізації послуг тренажерного залу» 7035 «Дохід від реалізації послуг косметологічного кабінету» 7036....	російської сауни фінської сауни джакузі басейну тренажерного залу душу-шарко душу-вражень перлинних ванни косметологічного кабінету
4	Автостоянка, технічне обслуговування та ремонт транспортних засобів, машин і обладнання	70331 «Дохід від реалізації послуг автостоянки» 70332 «Дохід від реалізації послуг з технічного обслуговування транспортних засобів» 70333 «Дохід від реалізації послуг з ремонту транспортних засобів» 70334 «Дохід від реалізації послуг з миття транспортних засобів» 70335...	автостоянки ремонтної майстерні мийки транспортних засобів служби технічного обслуговування транспортних засобів ...

Зосередження уваги на першочергових джерелах доходів (центрах (зонах) дохідності) підприємств готельного господарства дозволяє ефективно оцінити структуру доходів в цілому, а також розмір доходів від надання додаткових послуг в системі бухгалтерського обліку (рис. 3.7).

Під час розрахунку доходу зони дохідності номерний фонд (ЗД.1) (див. рис. 3.7), а саме доходу від реалізації готельних послуг (послуг проживання) застосовуються прайс-листи для різних категорій номерів. В залежності від типу і моделі готелю у вартість проживання можуть бути включені «пакетні послуги»: сніданок, напівпансіон, медичний пакет, спорт-пакет, відвідування басейну та тренажерного залу.

Номерний фонд підприємств готельного господарства призначений для надання місця проживання клієнтам. Крім того, з рис. 3.7. видно, що його приміщення можуть здаватися в оренду. Дохід від здавання приміщень номерного фонду в оренду відображається в зоні дохідності – інші послуги (ЗД.4).

С.Я. Король, окрім перелічених вище напрямків використання номерного фонду як за першочерговим призначенням (надання місця проживання), так і за другорядним (здавання в оренду), звертає увагу на те, що його приміщення можуть простоювати. Вона наголошує на те, що цю обставину необхідно враховувати під час формування наказу про облікову політику готельного господарства [76].

Готельні послуги за своєю специфікою не мають здатності до зберігання, тобто як уже зазначалося, готельний номер не може бути реалізованим пізніше, коли в тому виникне необхідність. За таким умов простій номерного фонду – це втрачена економічна вигода, яку необхідно враховувати в обліковому процесі підприємств готельного господарства.

Тому пропонуємо визначений недоотриманий дохід від реалізації готельних послуг (в умах простою частини номерного фонду) відобразити в системі рахунків управлінського обліку як «Недоотриманий дохід від реалізації готельних послуг») та порівнювати із розміром отриманої виручки від реалізації готельних послуг з метою оцінки втрачених вигод.

Втрачений дохід від простою номерного фонду доцільно розраховувати як відсоток від суми отриманої виручки від реалізації готельних послуг на підставі частки номерного фонду, що перебував у простої.

З метою підвищення завантаженості номерного фонду підприємство готельного господарства може здавати торговельні площі в оренду, такі умови цілеспрямовано чинять вплив на планування доходів від торговельної діяльності, обсяги яких плануються за статтею «Оренда» та відображаються у складі «Доходів від операційної оренди активів».

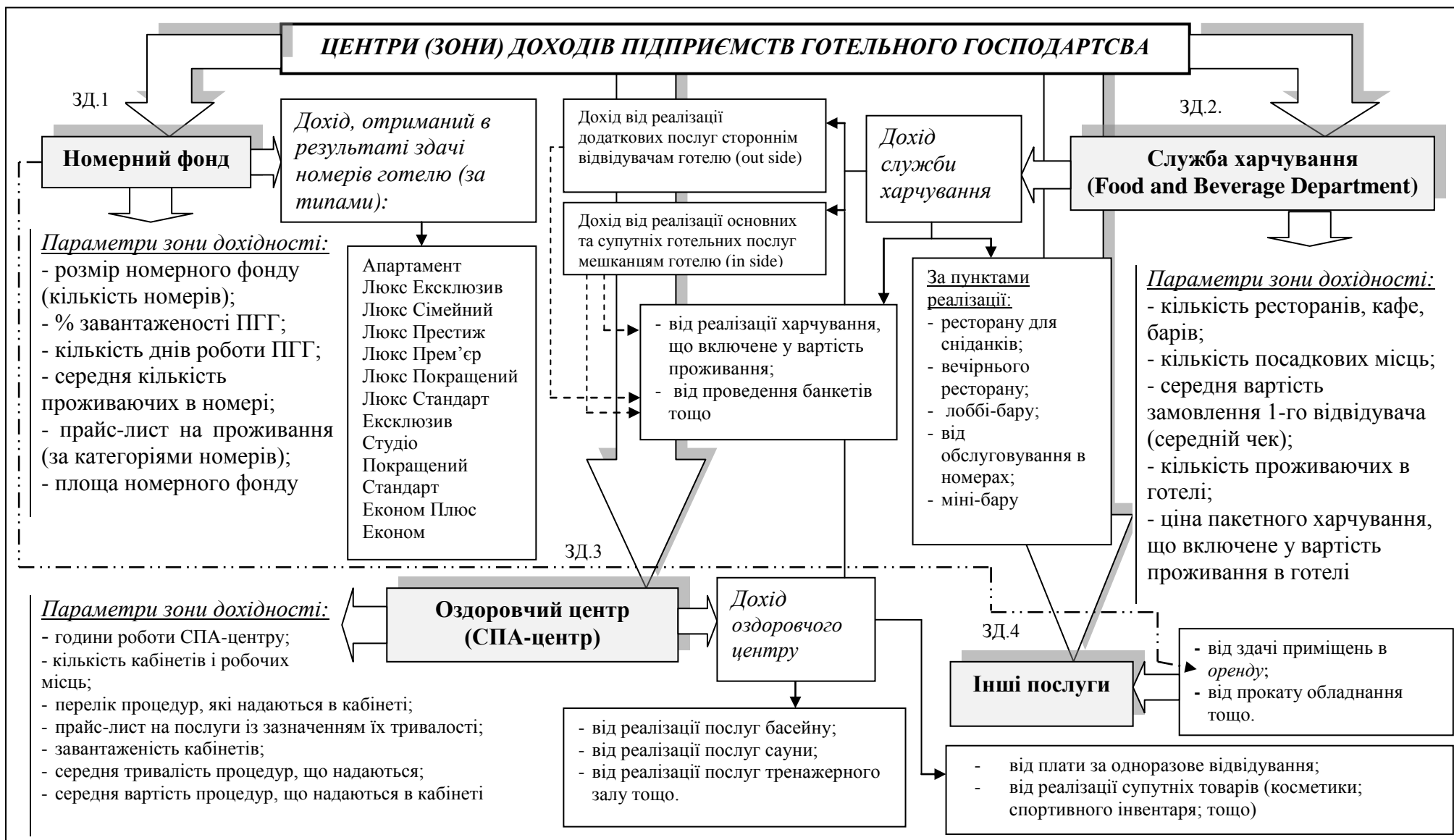


Рис. 3.7. Зони дохідності підприємств готельного господарства

Варто зазначити, що підприємство готельного господарства може реалізовувати товари через власні служби:

- товари першої необхідності (через службу «Reception»);
- косметичні засоби (через салони краси);
- сувеніри (через невеликі магазини).

За таких умов доходи від реалізації зазначених вище товарів досить незначні, тому їх недоцільно виділяти окремо, а варто відносити до складу «Інших послуг» та відображати у складі «Інших доходів від операційної діяльності».

Окрім того, зона дохідності «Інші послуги» (ЗД.4.) на підприємствах готельного господарства включає:

- дохід від реалізації (надання за окрему платню) послуг зв'язку;
- дохід від реалізації (надання за окрему платню) послуг Інтернету;
- дохід від прокату (надання за окрему платню) обладнання для проведення конференцій та ділових зустрічей.

Дві перші складові відображаються у складі «Доходів від реалізації телекомунікаційних послуг». Останню складову, тобто дохід від прокату обладнання разом із доходами, отриманими від надання приміщень конференц-залів в оренду та доходами від надання таких послуг, як: ксерокопіювання, ламінування, брошурування і т.д., що надаються під час проведення конференцій корпоративними групами, варто відображати у складі «Доходів від реалізації бізнес-послуг підприємств готельного господарства» на окремому субрахунку третього порядку до субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Зона дохідності «Служба харчування (F&V)», як видно з рис. 3.7, передбачає класифікацію доходів служб ресторанів і барів за пунктами реалізації, окрім того зона включає доходи, отримані від організації банкетів, урочистих подій та інших аналогічних заходів. Три основні складові загального доходу служби харчування представлено рис. 3.7.

Важливо звернути увагу на те, що доходи таких зон дохідності, як: служба харчування (ЗД.2) та оздоровчий центр (ЗД.3), поділяються на два основних напрями збуту:

- доходи від реалізації послуг мешканцям готелю (in side);
- доходи від реалізації послуг стороннім відвідувачам (out side).

Варто зазначити, що для замських готелів 95% доходів ресторанів та барів підприємств готельного господарства – це реалізація мешканцям готелю, а доля доходів від реалізації стороннім відвідувачам не значна; для міських готелів 30-40% мешканців користуються послугами ресторанів та барів, в той час як 70% доходу – це реалізація послуг стороннім відвідувачам [6].

Зазначені напрями збуту послуг підприємств готельного господарства суттєво впливають на формування доходів та методику їх відображення в обліку. Адже такі умови необхідно враховувати під час організації аналітичного обліку доходів згаданих вище структурних підрозділів

шляхом відкриття відповідних субрахунків в розрізі реалізації внутрішнім та зовнішнім клієнтам.

Із врахуванням вищезазначеного, приклад виокремлення рахунків відповідних порядків для узагальнення субрахунку 703 «Доходи від реалізації робіт і послуг» наступний:

7032 «Дохід від реалізації послуг SPA-центру»:

70321 «Басейн»:

703211 «Реалізація внутрішнім клієнтам»;

703212 «Реалізація зовнішнім клієнтам».

70322 «Тренажерний зал»:

703221 «Реалізація внутрішнім клієнтам»;

703222 «Реалізація зовнішнім клієнтам».

70323 «...(за структурними підрозділами SPA-центру)».

Аналогічним чином доцільно здійснювати організацію синтетичного та аналітичного обліку доходів Служби харчування, окрім того в розрізі реалізації власної готової продукції та покупних товарів:

7011 «Дохід від реалізації власної готової продукції Служби харчування»

70111 «Ресторан»:

701111 «Реалізація внутрішнім клієнтам»;

701112 «Реалізація зовнішнім клієнтам».

70112 «Буфет»:

701121 «Реалізація внутрішнім клієнтам»;

701122 «Реалізація зовнішнім клієнтам».

70113 «Лоббі-бар»:

701131 «Реалізація внутрішнім клієнтам»;

701132 «Реалізація зовнішнім клієнтам».

7021 «Дохід від реалізації товарів Служби харчування»:

70211 «Ресторан»:

702111 «Реалізація внутрішнім клієнтам»;

702112 «Реалізація зовнішнім клієнтам».

70212 «Буфет»:

702121 «Реалізація внутрішнім клієнтам»;

702122 «Реалізація зовнішнім клієнтам».

70213 «...(за структурними підрозділами Служби харчування)».

Варто також врахувати, що під час внутрішньої реалізації послуг (SPA-центру, служби харчування) мешканцям готелю може надаватися система знижок; окрім того, їх послуги можуть бути вже заздалегідь включені до вартості проживання (як складові «пакету послуг»). Всі ці обставини обумовлюють формування тісного взаємозв'язку між зонами дохідності підприємств готельного господарства (рис. 3.8).

В кінцевому вигляді для визначення доходу від реалізації послуг проживання із одержаної виручки від реалізації комплексних послуг вираховується вартість “пакетних” послуг інших структурних підрозділів підприємства готельного господарства.

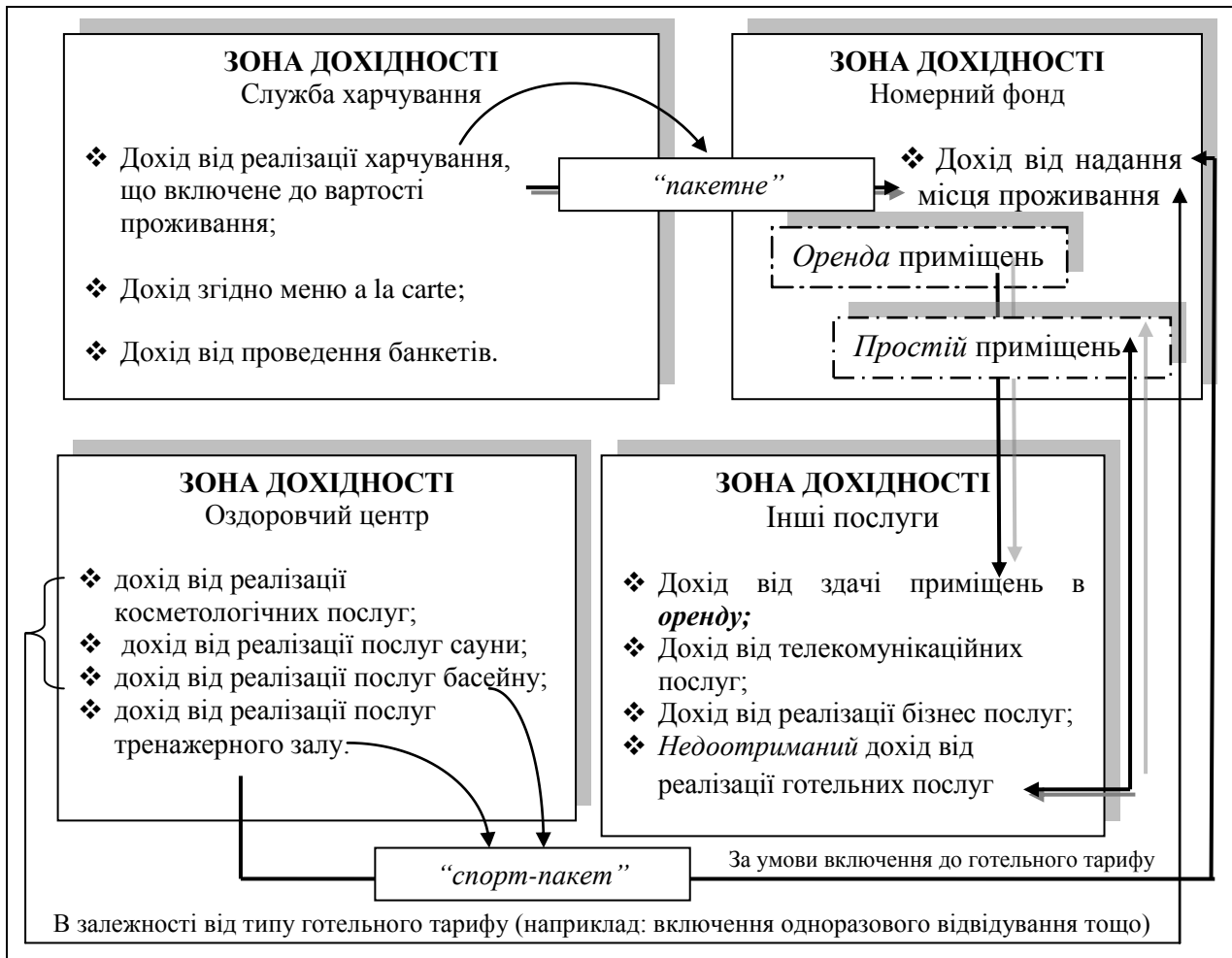


Рис. 3.8. Взаємозв'язок зон дохідності підприємств готельного господарства

Важливою складовою доходу служби харчування підприємств готельного господарства є дохід по меню a la carte (рис. 3.8), який розраховується на основі оцінки відвідування ресторанів, барів, буфетів та суми середнього замовлення (чека) клієнта, а його виокремлення суттєво залежить від місця розташування готелю.

Для успішного функціонування на ринку підприємству готельного господарства необхідно оперувати інформацією про різноманітні групи споживачів та їх відношення до готельного продукту, що в кінцевому вигляді сприяє збільшенню доходів.

Статистичні дані (див. рис. 1.17) свідчать про наступні тенденції зміни туристичних потоків в Україні: кількість туристів за 2000 – 2012 р.р. зросла на 50,63% та склала у 2012 р. 3,03 млн. чол.; із їх загального числа кількість іноземних громадян, які відвідали Україну, коливалася в межах 0,28 – 0,59 млн. чол., внутрішніх туристів – від 0,65 до 1,92 млн. чол., а туристів-громадян України, що виїжджали за кордон – в межах 0,28 – 1,29 млн. чол. Потік іноземних туристів протягом 2000 – 2003 р.р. мав суттєву тенденцію до зростання, з 2004 – 2011 р.р. спостерігалися воливання як в

бік спаду так і зростання, проте з 2012 р. відбулося збільшення чисельності іноземних туристів на 15,23% у порівнянні з 2011 р.

Згідно Інструкції по використанню Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій аналітичний облік доходів від реалізації можна здійснювати за регіонами збуту. Для підприємств готельного господарства регіонами реалізації готельних послуг – можуть слугувати сегменти ринку. Тобто аналітичний облік доходів від реалізації готельних послуг доцільно вести в розрізі визначених груп споживачів, які володіють подібними ознаками та для яких притаманна однотипна реакція на готельний продукт, що пропонується (табл. 3.4) [66].

Таблиця 3.4

Сегментація ринку за соціально-економічним критерієм з метою збільшення доходів від реалізації готельних послуг та поглиблення аналітичного обліку

Критерій для вибору сегменту збуту	Види доходів 	В розрізі категорій
Соціально-економічна приналежність	<i>За ціллю поїздки:</i> ✚ доходи від реалізації готельних послуг бізнес-туристам	туристи у відрядженні бізнесмени комерсанти
	✚ доходи від реалізації готельних послуг туристам, що відправляються на відпочинок та екскурсії	пізнавальний туризм заохочувальний туризм
	<i>За рівнем доходів клієнтів:</i> ✚ доходи від реалізації готельних послуг менеджерам компаній	високого рівня середнього рівня низького рівня
	✚ доходи від реалізації готельних послуг іншому персоналу компаній	рядові працівники робітники...
	<i>За соціальним статусом:</i> ✚ доходи від реалізації готельних послуг керівникам компаній	президенти-компаній генеральні директори зам-директори ...
	✚ доходи від реалізації готельних послуг працівникам владних структур	міністри чиновники (за рангами)

Сегментація ринку – це процес його поділу на чіткі групи споживачів, для кожної з яких можуть знадобитися окремі продукти [85].

Окрім того, сегментація є важливою ланкою в загальній стратегії управління доходами. Адже той самий готельний продукт або його модифікацію можна реалізовувати в один і той же період часу групам клієнтів, що розрізняються за платоспроможністю, часом перебування, цілями поїздки і т.д., максимізуючи загальний дохід готельного господарства.

На нашу думку, для підприємств готельного господарства в основу аналітичного обліку доходів за сегментами збуту доцільно покласти соціально-економічний критерій.

Як видно з табл. 3.4, соціально-економічний критерій передбачає виокремлення сегментів споживачів на підставі спонукальних мотивів та цілей поїздок, соціальної приналежності, рівня доходів та ступеня витрачання коштів.

Кількісні параметри сегменту повинні досить легко вимірюватися – ємкість ринку (наприклад, максимальна кількість людино/днів, які можна реалізувати на ринку), потенційний розмір доходу, кількість клієнтів і т.д.

Доступність сегменту для підприємства готельного господарства – це наявність на ринку напрямів збуту (компаній, туристичних агентств, туристичних операторів) адекватної потужності, спроможних забезпечити реалізацію запланованого обсягу готельних послуг та можливість безперешкодного зв'язку із клієнтами для їх інформування про послуги готелю.

С. Я. Король зазначає, що «на порядок відображення в обліку доходів готельного господарства впливає вибір шляхів збуту послуг» [76, с. 229]. На рис. 3.9 представлено основні шляхи збуту готельних послуг на підприємствах готельного господарства.



Рис. 3.9. Напрями реалізації готельних послуг

Отже, туристичним агентам, туристичним операторам та корпоративним клієнтам можуть надаватися знижки. Особливістю корпоративного продажу є те, що корпоративні клієнти безпосередньо здійснюють як замовлення, так, і оплату за надані готельні послуги [82].

Тобто підприємства готельного господарства можуть здійснювати реалізацію послуг наступними шляхами: централізовано – пряма реалізація; децентралізовано – через туристичні агентства, бюро подорожей; а також застосовувати комбіновані канали збуту шляхом поєднання двох попередніх напрямів.

К.А. Куркина [87] при дослідженні специфіки бухгалтерського обліку доходів від реалізації готельного продукту, звертає увагу на ту обставину, при якій не завжди готель може власними силами надавати додаткові послуги клієнтам. Дослідниця обґрунтовує це виникненням відповідних витрат, та відсутністю досвіду для здійснення того чи іншого виду діяльності. В силу таких обставин безпосередньо самі підприємства готельного господарства не здійснюють цей вид діяльності, а лише здають приміщення в операційну оренду.

Це обумовлює необхідність виокремлення зони дохідності «Інші послуги», що у відповідності до рис. 3.7 включає доходи від здачі приміщень в оренду. Зазначена складова, а саме дохід від здавання готелем приміщень в оренду, зони дохідності (ЗД.4.), потребує класифікації доходів підприємств готельного господарства за орендарями у відповідності до укладених договорів з орендарями, останні в свою чергу здійснюють надання різноманітного спектру послуг, як мешканцям готелю, так і стороннім відвідувачам.

Загалом готелі здають площі в оренду під різні види послуг. Це можуть бути продуктові магазини, газетні кіоски, сувенірні крамниці, магазини одягу, перукарні, ресторани та бари, туристичні бюро, що приймають замовлення білетів на літаки та потяги, офіси, тощо [87].

С.Я. Король [76] розглядаючи середньостатистичну дохідність різних видів послуг готельного господарства (у відсотках до сумарного доходу) для середнього за комфортабельністю підприємства, зазначає, що дохід від здачі приміщень в оренду займає в їх структурі – 2% ($\pm 1\%$).

Згідно норм Цивільного кодексу [219] за договором оренди будівлі та споруди орендодавець зобов'язаний передати у тимчасове володіння або у тимчасове користування орендарю будівлі та споруди.

Предметом договору може виступати, як будівля в цілому, так і її окрема частина, тобто приміщення. На практиці, для підприємств готельного господарства, досить характерним є здавання в оренду приміщень, тому досить важливим моментом виступає опис об'єкта оренди із врахуванням індивідуальних особливостей, оскільки за відсутності зазначених відомостей договір оренди вважатиметься не укладеним [87].

У відповідності до п. 7 П(С)БО 15 «Дохід» [146] дохід від операційної оренди активів відноситься до складу інших операційних доходів підприємствами готельного господарства.

Планом рахунків для відображення операцій, пов'язаних із тимчасовим наданням за плату приміщень, передбачено застосування рахунку 71 «Інший операційний дохід».

В якості площ, які здаються готелем в оренду, можуть виступати, як приміщення, не призначені для проживання, так і площі, що безпосередньо призначені для номерного фонду. Зазначену обставину на думку вітчизняних науковців слід враховувати при організації аналітичного обліку доходів шляхом виокремлення доходів від операційної оренди активів за типами приміщень. Приклад субрахунків відповідних порядків до субрахунку 713 «Дохід від операційної оренди активів» наступний:

7131 «Дохід операційної оренди приміщень номерного фонду»:

71311 «Договір оренди №...»;

71312 «Договір оренди №...».

7132 «Дохід від операційної оренди приміщень не призначених для проживання»:

71321 «За видами приміщень...» [76, с.244]

Важливим моментом, на думку зарубіжної дослідниці К.А. Куркиної [87] для об'єктивного відображення в бухгалтерському обліку операцій пов'язаних із здаванням приміщень в оренду є те, що підприємство готельного господарства самостійно визнає надходження доходами від звичайних видів діяльності або іншими надходженнями у відповідності до вимог положень бухгалтерського обліку, характеру своєї діяльності, виду доходів та умов їх отримання. Тому доцільно порядок визнання доходів і витрат від здавання майна в оренду відображати в наказі про облікову політику готелю.

Практика здавання приміщень підприємств готельного господарства в оренду, на думку закордонних дослідників, ще досить тривалий період часу, залишатиметься не лише джерелом доходів, але й необхідністю на переважній більшості готелів, оскільки не кожен з них спроможний забезпечити своїх клієнтів необхідним спектром додаткових послуг згідно розглянутих зон дохідності.

В цілому господарська діяльність вітчизняних підприємств готельного господарства надзвичайно різноманітна, за таких умов, в бухгалтерській звітності готелів знаходить відображення різноманітний спектр інших операційних доходів, зокрема: суми одержаних штрафів, пені та неустойки при бронюванні готельного номеру з подальшим не поселенням або за недоотримання умов договору та інші надходження; поступлення за відшкодування заподіяних готелю збитків (за видами приміщень номерного фонду, майна додаткових та інших структурних підрозділів підприємств готельного господарства) [76].

3.5. Відображення інформації про доходи в облікових регістрах та звітності

Одним із першочергових завдань вітчизняних підприємств готельного господарства постає розробка цілісної системи первинних документів, відомостей синтетичного та аналітичного обліку, журналів, Головної книги тощо.

Безпосередній порядок вибору готелем форми бухгалтерського обліку – як відповідної системи регістрів регламентується Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [131].

Проте, оскільки регламентовані форми облікових регістрів носять універсальний характер, то вони не можуть в повній мірі врахувати специфіку діяльності підприємств в галузі готельної діяльності, зокрема щодо відображення доходів від реалізації комплексних послуг, тобто не може задовольнити потреби управління.

Тому виникає необхідність в удосконаленні існуючих облікових регістрів із врахуванням специфіки готельних послуг.

Журнал 6 призначено для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємств готельного господарства, а також для відображення фінансових результатів від звичайної діяльності та надзвичайних подій (за кредитом рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 79). У розділі II Журналу 6 накопичуються дані про окремі складові доходи підприємств готельного господарства: інші операційні доходи, доходи від участі в капіталі, інші фінансові доходи, а також інші доходи [102].

На нашу думку, доцільно доповнити розділ I Журналу 6 розширеною аналітикою стосовно доходів додаткових структурних підрозділів підприємств готельного господарства, послуги яких входять до складу «пакету» комплексу послуг, тобто надаються мешканцям готелю (in side), а також реалізуються зовнішнім відвідувачам (out side) у спеціальній аналітичній відомості (табл. 3.5).

Запропонована в табл. 3.5. структура аналітичної відомості 6.1. до розділу I Журналу 6 дозволить порівнювати в динаміці обсяг надходжень від реалізації послуг внутрішнім та зовнішнім клієнтам, визначати фінансовий результат внутрішніх операцій під час реалізації комплексної «пакетної» послуги, а також поглибити аналітику стосовно обліку доходів додаткових структурних підрозділів, послуги яких заздалегідь включені до вартості проживання.

Застосування на практиці вищезазначених пропозицій з удосконалення організації та методики обліку доходів від реалізації готельних послуг створить сприятливі умови для створення дієвої системи управління підприємством готельного господарства.

Таблиця 3.5.

Відомість № 6.1 аналітичних даних до рахунка 70 "Дохід від реалізації"

№ з/п	Дебет рахунків		Кредит рахунків							Разом по дебету			
			64	685	701	702	7032	7913	7953 "Результат внутрішньої реалізації послуг"		...		
A	1		2	3	4	5	6	7	8	9	10		
1	Номерний фонд												
2	7031	Комплексні послуги ("пакет")	226,9	134,2	78,4	44,1	458,8				715,5		
3		Готельні послуги (проживання)											
3.1		Апартамент								34,4		175,8	
3.2		Люкс Ексклюзив								20,6		105,5	
3.3		Люкс Сімейний								16,0		82,0	
3.4		Люкс Престиж								13,8		70,2	
3.5		Люкс Прем'єр								11,5		58,5	
3.6		Люкс Покращений								13,5		69,1	
3.7		Люкс Стандарт								9,4		48,0	
3.8		Ексклюзив								20,4		104,2	
3.9		Студіо								16,3		83,2	
3.10		Покращений								14,0		71,5	
3.11		Стандарт								22,7		116,1	
3.12		Економ Плюс								21,1		107,8	
3.13		Економ								15,6		79,6	
3.14		... (за типами номерів)								-		-	
Усього по субрахунку 7031			226,9	134,2	78,4	44,1	458,8	229,2			1887,0		
Додаткові структурні підрозділи													
1	7032	Оздоровчий центр (СПА-центр)											
2	70321	Басейн											
3		реалізація внутрішнім клієнтам								211,8	38,2	-	355,8
4		реалізація зовнішнім клієнтам								105,8			105,1
Разом по кредиту										317,6	38,2	-	460,9
Разом по сторінці			226,9	134,2	78,4	44,1	458,8	546,8	38,2	-	1632,4		

Продовження табл. 3.5.

Продовження відомості № 6.1.

№ з/п	Дебет рахунків		Кредит рахунків							Разом по дебету	
			64	685	701	702	7032	7913	7953 "Результат внутрішньої реалізації послуг"		...
A	1		2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	70322	Сауна									
2		реалізація внутрішнім клієнтам						-	-	-	-
3		реалізація зовнішнім клієнтам						-			-
	Разом по кредиту							-	-		-
1	70323	Тренажерний зал									
2		реалізація внутрішнім клієнтам						140,7	17,0	-	157,7
3		реалізація зовнішнім клієнтам						86,2		-	86,2
	Разом по кредиту							226,9	17,0	-	243,9
	Усього по субрахунку 7032							544,5	55,2	-	704,8
1	Служба харчування										
2	7011	Ресторан (власна готова продукція)									
3		реалізація внутрішнім клієнтам						122,5	74,7	-	197,2
4		реалізація зовнішнім клієнтам						81,7		-	81,7
	Разом по кредиту							163,0	74,7	-	278,9
1	7021	Ресторан (товари)									
2		реалізація внутрішнім клієнтам						14,7	8,9	-	23,6
3		реалізація зовнішнім клієнтам						9,8		-	9,8
	Разом по кредиту							24,5	8,9	-	33,4
1	7012	Буфет (власна готова продукція)									
2		реалізація внутрішнім клієнтам						24,5	14,9	-	39,4
3		реалізація зовнішнім клієнтам						16,3		-	16,3
	Разом по кредиту							40,8	14,9	-	55,7
	Разом по сторінці							1002,0	153,7	-	2244,3

Закінчення табл. 3.5.

Продовження відомості № 6.1.

№ з/п	Дебет рахунків		Кредит рахунків								Разом по дебету	
			64	685	701	702	7032	7913	7953 "Результат внутрішньої реалізації послуг"	...		
A	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10		
1	7013	Бар (власна готова продукція)										
2		реалізація внутрішнім клієнтам							44,1	26,9	-	71,0
3		реалізація зовнішнім клієнтам							29,4		-	29,4
Разом по кредиту									73,5	26,9	-	100,4
Усього по субрахунку 701									277,3	116,5	-	435,0
1	7022	Бар (товари)										
2		реалізація внутрішнім клієнтам							29,4	17,9	-	47,3
3		реалізація зовнішнім клієнтам							19,6		-	19,6
Разом по кредиту									49,0	17,9	-	66,9
Усього по субрахунку 702									73,5	26,8	-	100,3
Разом по сторінці									350,8	143,3	-	535,3

С.І. Байлик акцентує увагу на тій обставині, при якій правильне застосування інформації про доходи в облікових регістрах та звітах за типами номерів може слугувати основою для аналітичної оцінки доходів номерного фонду в цілому, відповідно копія даного звіту може бути підготовлена для головного менеджера готелю [6, с.198].

С.Я. Король досліджуючи специфіку складання бухгалтерських регістрів за рахунками обліку доходів на підприємствах готельного господарства пропонує макети аналітичних відомостей з розшифровкою аналітичних даних про доходи основної діяльності готелю за типами готельних номерів. Зазначені аналітичні відомості виступають дієвим засобом узагальнення касових звітів готельного господарства (ф. № 8-г), а їх практичне застосування створює сприятливі умови для порівняння в динаміці надходження плати за реалізовані готельні послуги та розрахунку обсягу чистого доходу готелю за категоріями клієнтів [76].

Структурована система внутрішньої звітності на переважній більшості підприємств готельного господарства відсутня. Робота економічних відділів готелів, що відокремлені в окремі структурні підрозділи, першочергово зорієнтована на формування цін на послуги та аналіз отриманих фінансових результатів на підставі даних облікової служби.

Проте для того, щоб на підприємстві готельного господарства провести повноцінний економічний аналіз, перш за все необхідно сформувати структуровану систему внутрішньої звітності для потреб управління. Із врахуванням вищезазначеного, доцільно розробляти наступну структуровану систему відповідних форм внутрішніх звітів щодо відображення доходів від реалізації готельних послуг, детальний їх перелік представлено в табл. 3.6.

Таблиця 3.6

Структурована система звітності щодо відображення доходів підприємств готельного господарства

№ з/п	Назва звіту	Ким формується та термін подачі
1	2	3
<i>Звіти про фактичну реалізацію послуг в рамках підприємства готельного господарства (ПГГ)</i>		
1	2	3
1.	Звіт про фактичну реалізацію готельних послуг за період в розрізі контрагентів, договорів, рахунків-фактур за період	Формується старшим реєстратором готелю в термін до 9-00 наступного дня та передається в централізовану бухгалтерію як «Звіт про результати нічного аудиту» в облікових програмах Товариства. В термін до 02 числа місяця, наступного за звітним, старший реєстратор готелю формує даний звіт за звітний місяць
2.	Звіт про обсяг фактично наданих послуг проживання в рамках підприємства готельного господарства (ПГГ) за добу	За необхідності формується відповідальним виконавцем готелю в термін до 9 ⁰⁰ наступного дня. В термін до 02 числа місяця, наступного за звітним, старший реєстратор готелю формує даний звіт.

1	2	3
3.	Звіт про обсяг фактично наданих послуг харчування в рамках підприємства готельного господарства (ПГГ) за добу	За необхідності формується відповідальним виконавцем готелю в термін до 9 ⁰⁰ наступного дня. В термін до 02 числа місяця, наступного за звітним, старший реєстратор готелю формує вищезазначений звіт.
<i>Звіти про фактично надані послуги ПГГ:</i>		
4.	Звіт про об'єм фактично наданих готельних послуг за добу (базовий)	За необхідності формується старшим реєстратором готелю в термін до 9 ⁰⁰ наступного дня. В термін до 02 числа місяця, наступного за звітним, старший реєстратор готелю формує вищезазначений звіт.
<i>Окремі звіти:</i>		
5.	Звіт по дострокових від'їздах з готелю Товариства за період	Формується старшим реєстратором готелю в термін до 9 ⁰⁰ наступного дня та передається в <i>централізовану бухгалтерію</i> Товариства як Звіт «Про результати нічного аудиту в облікових програмах Товариства». В термін до 02 числа місяця, наступного за звітним, старшим реєстратором готелю формує даний звіт за звітний місяць;
6.	Звіт по не приїздам згідно броні за період	Формується відповідальним виконавцем готелю в термін до 02 числа місяця, наступного за звітним, та передається в готелю.

Деталізовані звіти про доходи підрозділів застосовуються підприємствами готельного господарства для своєчасного отримання інформації про обсяги реалізації готельних послуг на протязі доби, а також задля попередження порушень фінансової дисципліни працівниками та вирішенні спірних питань, які виникають в процесі обслуговування клієнтів [6].

В міру поступлення співставної інформації про обсяги реалізації готельних послуг за минулі періоди, її слід включати у звітність підприємств готельного господарства для порівняння результатів. Порівняння з планом та прогнозними даними має суттєві переваги, оскільки створює сприятливі умови для менеджменту готелю у ході здійснення аналітичної оцінки, щодо причин перевищення чи не досягнення бажаних результативних показників.

На великих підприємствах готельного господарства щомісячна звітність повинна порівнюватися з накопиченими з початку року плановими показниками. Це обумовлене перш за все тим, що менеджмент вищих ланок управління постійно повинен володіти інформацією про доходи готелю задля об'єктивного пояснення причин відхилень від плану.

Тому окрім наведених в табл. 3.6 звітів в кінці звітнього періоду доцільно складати Звіт «Про реалізацію готельних послуг та інших операційних доходів», структуру якого представлено в табл. 3.7.

Таблиця 3.7

*Звіт про реалізацію готельних послуг та інших операційних доходів
готелю «Дружба» (філії ПАТ «Готелі Трускавця»)*

Міністерство						
Галузь (вид діяльності)	Діяльність готелів					
Орган господарського управління						
Підприємство	Філія ПАТ «Готелі Трускавця» готель «Дружба»					
Одиниця виміру	тис.грн.					
	РЕАЛІЗАЦІЯ					
Види обслуговування	№ ряд	За планом з початку року		За звітом з початку року		
		Продажна вартість без ПДВ	Прибуток (+) збиток (-)	Фактичні витрати без ПДВ	Продажна вартість без ПДВ	Прибуток (+) збиток (-)
1	2	3	4	5	6	7
Надання готельних послуг	010	22443,3	6084,4	16210,4	23439,9	7229,5
Послуги допоміжних підрозділів та платні послуги, що не входять в вартість проживання в т.ч.:	020	116,1	17,4	609,8	677,6	67,8
- житлово-експлуатаційні послуги	025	43,6	5,4	235,7	271,2	35,5
Промислові підприємства	060					
Ремонтно-будівельні організації	070					
Геологічні організації	080					
Інші допоміжні господарства	090	90,8		181,1	181,1	
Інші операційні доходи та витрати	100	62,3	37,4	116,2	46,5	-69,7
Інші доходи та витрати	105					
Разом	110	22712,6	6139,2	17117,5	24345,1	7227,6

	ДОВІДКА			
	№	число людино-діб	кількість чоловік	кількість проведених
	ряд	фактично	фактично	людино-діб
1	2	3	4	5
Кількість клієнтів, які обслуговувались в готелях	130	878	17166	279302

ДОВІДКА (витрати ДП і представництв)			
	№	план	факт
	ряд		
	2	3	4
1			
На підготовку кадрів	150	10,3	10,5
На утримання апарату управління готелю	160		

Хоча співставлення даних з інформацією за попередні періоди є не досить суттєвим у порівнянні із плановими показниками, проте виступає джерелом корисних відомостей для встановлення порівняльної ефективності поточної діяльності підприємства готельного господарства.

Порівняльний аналіз у відповідності до «USALI» (Uniform System of Account for the Lodging Industry) потребує розмежування акцентів та коментарів про дійсну діяльність підприємства готельного господарства у порівнянні з планом та попередніми періодами ретроспективи [236].

Головна ціль звіту про доходи від реалізації послуг проживання згідно вимог «USAH» – це представлення інформації про доходи готелю за останній період (зазвичай за місяць). Реальні значення цих показників за типами готельних номерів можуть бути повністю оцінені лише за умов їх порівняння з плановими показниками підприємства готельного господарства або з відповідними даними минулих періодів [236].

В цілому, складання внутрішньої звітності законодавчо не регламентується. За таких умов принципи складання такої звітності на підприємствах готельного господарства будуть визначатися специфікою готельних послуг.

А.Д. Чудновский ґрунтовно розкриваючи у своїх працях специфіку готельного та туристичного бізнесу зосереджує увагу на прерогативі побудови системи фінансового аналізу на основі стандартизованих форматів уніфікованої системи звітності «UNIFORM». Яка встановлює уніфіковані форми та класифікації звітів. На думку дослідника, саме така стандартизація сприяє зручному порівнянню результатів господарської діяльності та експлуатаційних характеристик відповідного готелю з

аналогічними готелями конкурентами. Окрім того, щодо ділянки відображення інформації про доходи від реалізації готельних послуг в ній передбачено такі стандартизовані форми звітів, як: звіт про доходи; аналіз показників діяльності та статистичний облік; аналіз беззбитковості [222].

У фінансовій звітності вітчизняних підприємств готельного господарства доходи від реалізації готельних послуг узагальнюються в цілому, тобто не здійснюється розмежування в розрізі видів діяльності та структури номерного фонду за типами готельних номерів.

Окрім фінансової підприємства готельного господарства складають статистичну звітність, так з 14.12.2011р. наказом Державної служби статистики №345 затверджена та введена в дію нова форма статистичної звітності 1-КЗР «Звіт про діяльність колективного засобу розміщення». Де у відповідності із діючими нормативними документами ДСТУ [50] визначено систему подання державної статистичної звітності готелями та подібними ним засобам розміщення юридичними та фізичними особами підприємцями.

Зазначена форма статистичної звітності в частині розділу VIII «Основні показники фінансово-господарської діяльності», а саме щодо розкриття інформації про доходи номерного фонду, за змістом не відповідає задачам дієвого управління реалізацією готельних послуг, оскільки не враховує структуру номерного фонду.

В силу таких обставин, потребує удосконалення структура зазначеного розділу звіту «Про діяльність колективного засобу розміщення», в частині відображення доходів від продажу номерів (плати за проживання), зазначені пропозиції наведені в табл. 3.6.

Таблиця 3.6

Розділ VIII. Основні показники фінансово-господарської діяльності Звіту про діяльність колективного засобу розміщення (ф. №1-КЗР)

№ рядка	Назви показників	Тис. грн.
1	2	3
93	Доходи від наданих послуг (без ПДВ, акцизного податку і аналогічних платежів) (сума ряд. 94-96)	
94	у тому числі: від продажу номерів (плата за проживання)	
941	у тому числі (за типами номерів): <i>вищої категорії (президентський апартамент, апартамент, люкс, дуплекс, напівлюкс (студіо))</i>	
942	<i>першої категорії (стандарт)</i>	
943	<i>другої категорії</i>	
944	<i>третьої категорії</i>	
95	<i>від реалізації путівок</i>	
96	від додаткових послуг, що не входять у вартість номера/путівки (курсівки)	

1	2	3
97	Операційні витрати (сума ряд. 98-102)	
98	матеріальні витрати	
99	оплата праці	
100	відрахування на соціальні заходи	
101	відрахування на амортизацію	
102	інші операційні витрати	
103	Інші витрати	
104	Середня вартість одного ліжко-дня (людино-дня) перебування в закладі	

Впровадження зазначених в табл. 3.6 пропозицій, щодо деталізації доходів від продажу номерів за їх типами (рядки 941 - 944) дозволить створити єдиний комплекс інформаційного забезпечення управління доходами із врахуванням специфіки структури номерного фонду.

В цілому рядок 94 «Доходи від наданих послуг (без ПДВ, акцизного податку і аналогічних платежів)» охоплює дані про доходи, отримані від надання послуг з розміщення (у розмірі вартості номера), без урахування тих послуг, що оплачені споживачем у складі турпакета, тобто в складі вартості туристської або санаторно-оздоровчої путівки. Цей рядок містить інформацію щодо готелів та аналогічних засобів розміщування, а також спеціалізованих КЗР, які надають послуги із тимчасового розміщування без путівки.

Відповідно рядок 96 «Доходи від додаткових послуг, що не входять у вартість номера/путівки (курсівки)» відображає дані про доходи від додаткових платних послуг, сплачених розміщеними особами понад вартість номера або вартості путівки, а також послуг, наданих особам, що не відносяться до розміщених у цьому КЗР осіб (іншим особам) – екскурсійні послуги, послуги громадського харчування, лікувально-оздоровчого характеру, роздрібної торгівлі, побутові послуги (пунктів прокату, лазень, автостоянок тощо). Дані рядка 93 дорівнюють сумі даних рядків 94-96 (граф 3) [50].

Окрім того, найбільш повніше визначити інформаційні потреби управління доходами від реалізації готельних послуг за типами готельних номерів, допоможе врахування особливостей міжнародної системи обліку та звітності в Україні, що в свою чергу сприятиме швидкому залученню іноземного капіталу та підняттю рівня вітчизняної економіки.

Відповідно врахування спектру наведених пропозицій щодо удосконалення ділянки обліку доходів від основної операційної та іншої операційної діяльності в рамках запровадження у практику застосування відповідних макетів облікових реєстрів, форм внутрішньої звітності в частині відображення доходів від продажу номерів та статичної звітності сприятиме створенню об'єктивного забезпечення системи управління прибутковістю готельного господарства в цілому.

РОЗДІЛ 4. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ В УМОВАХ СПЕКТРАЛЬНОГО ХАРАКТЕРУ ФОРМУВАННЯ ВАРТОСТІ КОМПЛЕКСНОЇ ПОСЛУГИ

4.1. Типи готельних тарифів та комплексний характер готельних послуг

Сучасне підприємство готельного господарства являє собою узгоджену систему пов'язаних між собою елементів, що діють як єдине ціле з метою вирішення конкретних завдань та досягнення поставленої мети, а саме отримання позитивного кінцевого фінансового результату від власної комерційної діяльності, відповідно останній формується за результатами процесу надання основних та додаткових послуг. Тому, обґрунтування необхідного рівня прибутковості готельного господарства виступає ключовим орієнтиром при формуванні тарифів на готельні послуги в цілому, тобто безпосередньо пов'язане з методологічним підґрунтям побудови тарифної політики.

Окремі аспекти специфіки тарифної політики готелів та її впливу на формування фінансових результатів від основної діяльності, детально розглядали у своїх працях С.І. Байлик, Н.М. Кузнецова, М.П. Мальська, А.А. Мусакин, І.Г. Пандяк, Т. Г. Мунін, А. О. Змійов, С. В. Самарцев, О. О. Гаца, К. П. Максимець, Х. И. Роглев та інші [6; 82; 100; 128; 200].

Зокрема, М.П. Мальська, І.Г. Пандяк досліджуючи механізм та особливості формування готельних тарифів, стверджують – це один із важливих напрямків діяльності менеджерів готелю, що визначає ефективність його функціонування на ринку послуг гостинності. Вирішення цієї проблеми, на думку дослідників, необхідно здійснювати з урахуванням багатьох факторів: стану ринку; готовності до ринкових коливань з метою забезпечення стратегії саморозвитку та економічного виживання в умовах конкуренції [100, с.198].

Окрім того, у ході процесу визначення тарифів, згідно підходу вищезгаданих вчених, потрібно насамперед брати до уваги: собівартість номерів і готельних послуг загалом; інвестиції, які надійшли, або план їхнього надходження; тенденції та ситуацію, що склалися на основних цільових ринках; норми прибутку й повернення витрат на вкладений капітал; пропозиції та реальний попит на цільовому ринку в певний час; можливості конкурентів, наявність у місцевості інших засобів тимчасового проживання; якість обслуговування у готелі та можливості його вдосконалення [100].

У працях зарубіжного науковця С.І. Байлика, тариф (від англ. tariff – розцінка) трактується, як система ставок, що визначає розмір плати за готельні послуги, тобто трактується, як ціна встановлена готелем за надання місця для тимчасового проживання в готельному номері відповідного типу [6, с.93]. Проте варто зазначити, що існує суттєва відмінність між ціною на готельні послуги та тарифом, тому ототожнення даних понять є недоречним. Адже тариф виступає більш ширшим за спектром охоплення поняттям та фактично об'єднує сукупність цін, які розроблені для певного сегменту споживачів з відповідними обмеженнями (умови оплати тощо) та складовими наповнення (наприклад включення сніданку).

Так, в міжнародній практиці тариф «вихідного дня» на різних підприємствах готельного господарства може мати різний числовий вираз, тобто ціну, в залежності від сегмента та попиту, проте він завжди містить такі складові, як: проживання з п'ятниці по неділю; включає сніданок; екскурсію; безкоштовне відвідування оздоровчого центру (СПА-центру). Тобто, готельний тариф, на базі врахування зарубіжного досвіду, доцільно трактувати, як певну цінову концепцію, що спрямована на визначення певного сегменту клієнтів, тоді, як ціна – це лише її числовий вираз.

До структури готельного тарифу (вартості проживання), крім вартості розміщення у номері певного типу, відносять такі складові, як дворазове чи триразове харчування (або лише сніданок), послуги міні-бару (напої), послуги сауни тощо, залежно від особливостей попиту клієнтів та відповідної маркетингової (в тому числі продуктової) політики готельного підприємства. В умовах, коли окремі складові не включають до готельного тарифу, надаються знижки, наприклад, за поселення в номер дорослої особи або дитини тощо. На базі таких та подібних особливостей формуються готельні тарифи, яким присвоюються спеціальні назви: «родинний тариф», «європейський тариф», «американський тариф» тощо [100, с. 198 – 199].

Із врахуванням зазначених особливостей, в деяких готелях країн Західної Європи та США тарифи на розміщення включають: груповий тариф – для груп туристів; сімейний тариф – для батьків з дітьми; добовий тариф – для клієнтів, що проживають в готелі менше доби; комерційний тариф – для приватних клієнтів тощо [6, с.93].

Необхідність побудови дієвої системи управління прибутковістю готельного господарства обумовлюється застосування спеціальних тарифів. Тому в сучасних умовах у всіх готелях за часту застосовують типи готельних тарифів, що представлені на рис. 4.1.

Спеціальний тариф виступає обґрунтовано зменшеним стандартним ціновим тарифом, що визначає найвищу ціну конкретного номера. В свою чергу сама пропозиція знижок – це звичний засіб використання будь-якої можливості привабити клієнта та розширити ринок збуту готельного продукту в умовах потенційної конкуренції в сфері готельного бізнесу.

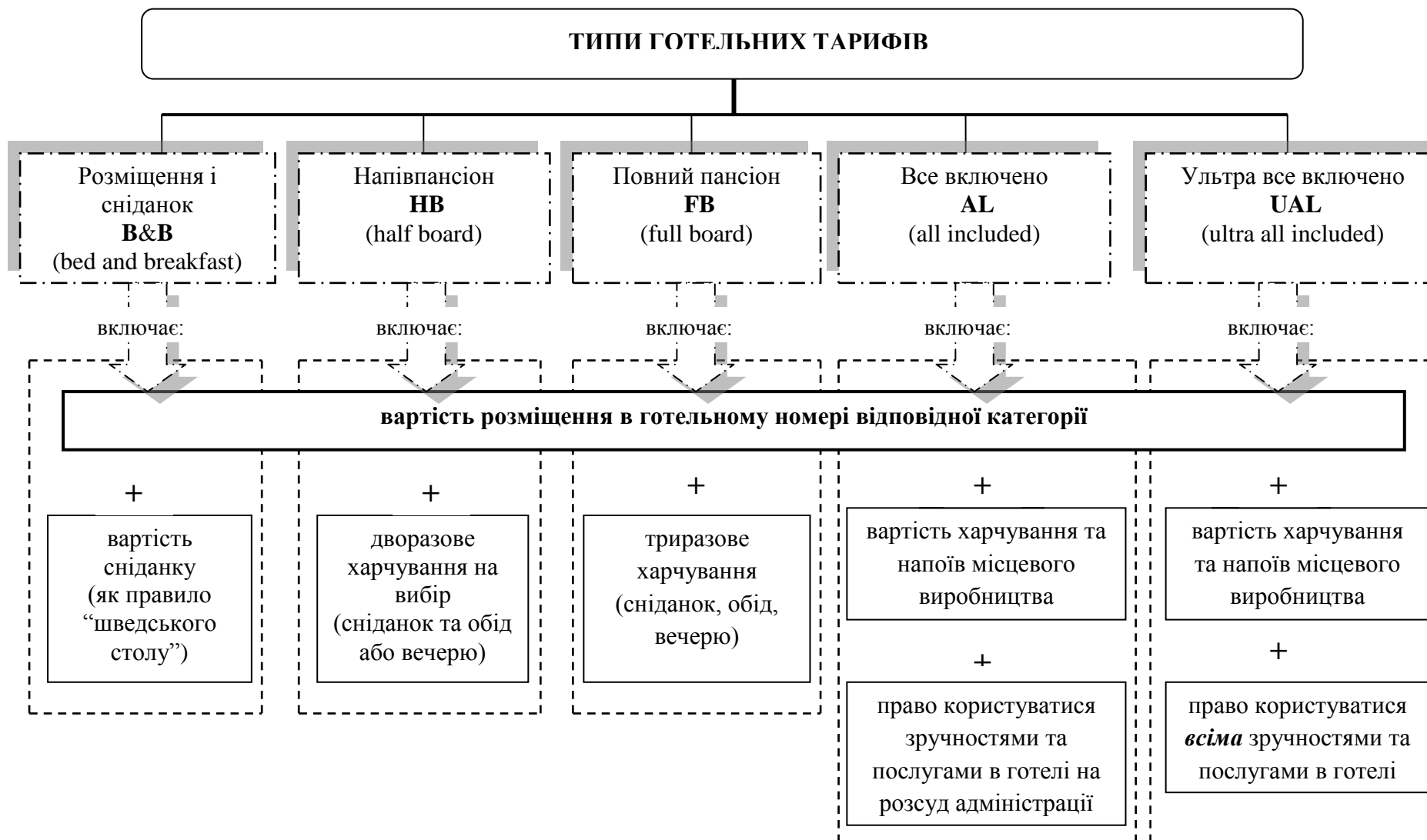


Рис. 4.1 Типи готельних тарифів на підприємствах готельного господарства [6]

Отже, як видно з рис. 4.1, до вартості проживання (залежно від типу готелю) можуть бути включені «пакетні послуги»: сніданок, напівпансион, пансион, окрім того, може бути включено медичний пакет, спортивний пакет, відвідування басейну та фітнес-центру.

Вартість послуг фітнес-центру та басейну варто включати до вартості проживання шляхом її збільшення, оскільки при оплаті одноразового відвідування (навіть за вищою ціною) дохід буде нижчим, тому що лише 20% клієнтів користуються даним видом послуг.

На думку багатьох науковців, саме із використанням системи спеціальних тарифів для конкретних категорій клієнтів та в залежності від конкурентної ситуації, в сучасних умовах поживлення туристичних потоків функціонує переважна більшість підприємств готельного господарства.

На думку К. А. Куркиної [87] цінова політика підприємства готельного господарства при реалізації послуг оздоровчого центру (СПА-центру) першочергово обумовлюється частотою відвідування (одноразова чи за абонементом) клієнтами даного додаткового підрозділу та їх категорії. Цим дослідниця обґрунтовує різницю між вартістю сімейного та корпоративного абонементу, а також дитячого та індивідуального. Дія абонементу може розповсюджуватися або на весь спектр послуг СПА-центру, або охоплювати тільки їх частину, що надається клієнтам. За таких умов вартість абонементів також буде відрізнятися.

Тактика ціноутворення – це вибір підприємством готельного господарства можливої стратегії зміни вихідної ринкової ціни послуги, яка найкращим чином відповідає меті його функціонування, забезпечення бажаного рівня прибутковості готельного бізнесу [100].

Правила користування готелями [154], регламентують право на застосування готелем вільних цін і тарифів та систему знижок на всі послуги, що надаються, за винятком тих, щодо яких здійснюється державне регулювання цін та тарифів. Відповідно, ціна номера (місця), вартість додаткових послуг, у т.ч. бронювання, встановлюється готелем самостійно, форма оплати визначається договором між споживачем/замовником та готелем.

На вітчизняних підприємствах готельного господарства поширена диференціація готельних тарифів згідно громадянства за формами надання послуг: тарифи для туристів та громадян України, для іноземних туристів та громадян, на оренду приміщень під офіси, на довгострокове проживання тощо. При визначенні вартості послуг проживання застосовують диференційований підхід до встановлення цін на номерний фонд і залежності від типу номера [100, с. 210].

В цілому цінова структура готелів, може бути представлена різноманітними типами готельних тарифів, кожен з яких має свої характеристики та умови застосування. Міжнародна готельна практика об'єднує тарифи в декілька груп:

- базовий (rack rate) – офіційно опублікований тариф (див. дод. Л.1);

- ринковий (best available rate) – тариф формується на основі співвідношення попиту і пропозиції на певний момент часу. Зазначений тариф може застосовуватись від декількох разів на добу в залежності від коливання попиту на готельні послуги;

- агентський (consortia rate) – комісійний тариф для агентів, а також для глобальних систем бронювання (за часту дорівнює базовому тарифу);

- корпоративний (corporate rate) – спеціальний тариф для корпоративних клієнтів на певний момент часу, за часту зі знижкою 20% від базового;

- туроператорський (tour operator net rate) – тариф призначений для реалізації турпакету, зі знижкою від 10 до 40% від базового;

- оптовий (wholesaler rate) – тариф для крупних туроператорів на ринку для включення в туристичний пакет інших туроператорів, зі знижкою 50%.

М.П. Мальська, І.Г. Пандяк [100] здійснивши порівняльний аналіз діяльності вітчизняних та іноземних підприємств готельного господарства, звертають увагу на неефективність дискримінаційної системи диференціації готельних тарифів згідно громадянства. На думку науковців, вітчизняним готелям необхідно ширше використовувати міжнародний досвід управління доходами та встановлення спеціальних тарифів, оскільки він дозволяє збільшити обсяг реалізації послуг, зберегти постійних та залучити додаткових клієнтів без зниження ціни для всіх інших відвідувачів, а якщо попит не еластичний за ціною – отримувати плату за проживання за повною вартістю без знижок, що забезпечує додатковий дохід та сприяє оптимізації витрат з досягненням бажаного рівня прибутковості готельного бізнесу [100, с.211].

Вибір тарифу та формування стратегії ціноутворення, регулювання цін на вже наявні готельні продукти – це складова частина побудови дієвої системи управління підприємством готельного господарства.

Як наглядно ілюструє рис. 4.1 тариф «Розміщення і сніданок» (bed and breakfast) включає вартість ночівлі та сніданку (за часту «шведського столу»), зазначений тариф досить популярний серед клієнтів готелю.

Так і на вітчизняних підприємствах готельного господарства часто застосовується американська система формування вартості готельного тарифу. Дана методика передбачає включення до вартості проживання в готельному номері як витрат проживання, так і витрат харчування.

Серед найбільш перспективних готельних тарифів, важливе місце займає тариф «Пакетний» (packaged rate), що включає декілька послуг готелю (наприклад зустріч в аеропорті, сніданок та користування однією із послуг оздоровчого центру (СПА-центру)).

Це обумовлено тим, що комплексна («пакетна») послуга коштує дешевше, ніж придбання всіх включених до неї складових окремо. Тому вона зацікавлює клієнта, а готель, в свою чергу, отримує додаткову вигоду та збільшує кінцевий позитивний фінансовий результат діяльності.

Досліджуючи специфіку встановлення гнучких тарифів, що змінюються в залежності від стану ринку, звертають увагу на використання вітчизняними готелями різноманітних видів знижок, таких як: сезонні, для постійних клієнтів, корпоративні, спеціальні, тощо [100].

Якщо клієнт під час проживання у готельному номері замовляє певні додаткові послуги, то ніяких труднощів під час розрахунку доходу від реалізації готельних послуг не виникає, адже із загальної суми виручки вираховується вартість усіх замовлених і наданих додаткових послуг.

Проте складнощі із розподілом доходів від реалізації готельних послуг виникають у тому випадку, коли підприємства готельного господарства задля виживання у конкурентному середовищі та з метою завоювання кожного додаткового клієнта створюють цілу низку знижок та бонусів, наприклад, надають можливість клієнтам у ранішні години (з 7⁰⁰ – 8⁰⁰) безкоштовно користуватися басейном або тренажерним залом тощо. Такі переваги, звичайно, підвищують лояльність клієнтів, призводять до високого задоволення споживача готельної послуги та зростання завантаженості номерного фонду і є запорукою отримання прибутку готелю, але створюють певні труднощі під час розподілу та відображення в бухгалтерському обліку доходів та фінансових результатів від реалізації готельних послуг. Адже частина доходу номерного фонду повинна перераховуватися на доходи тренажерного залу, басейну, сауни, ресторану тощо.

К. А. Куркіна [87] досліджуючи специфіку цінової політики готелів, акцентує увагу на такій особливості готельного бізнесу при якій до вартості готельного номеру відповідного типу (за часту вищої категорії) може бути включено користування послугами оздоровчого центру (СПА-центру) без додаткової оплати. Зокрема, зарубіжна науковця обґрунтовує доцільність передбачення в калькуляції відповідного готельного номеру зазначених безкоштовних складових.

В свою чергу С.Я. Король [76] розглядаючи умови включення до вартості проживання безкоштовних послуг додаткових підрозділів готельного господарства (тренажерного залу, фітнес центру тощо) звертає увагу на необхідність застосування системи трансфертного ціноутворення на базі виокремлення в структурі доходів від реалізації послуг проживання – доходів від іншої операційної діяльності.

С.І. Байлик [6] характеризує процедуру встановлення готельних тарифів для різних типів готельних номерів, як одне з основних управлінських рішень, що чинить вагомий вплив на кінцеву прибутковість готельного господарства. На думку науковця, щоб встановити тарифи, які б забезпечили готелю бажаний рівень прибутку від надання місця проживання, слід враховувати такі чинники, як: витрати, інфляцію та конкуренцію.

В зарубіжній практиці застосовується різні підходи до встановлення цін на готельні номери, серед них чільне місце займають: метод наближеного розрахунку та метод під назвою Формула Хуббарта.

Перший не враховує вплив спектру додаткових послуг, які можуть бути включені до вартості комплексної (пакетної) послуги, на прибутковість готельного господарства. Відповідно другий, є найбільш точним, оскільки базується на концепції «з низу – вверх», що передбачає визначення на початковому етапі бажаного рівня прибутковості готельного бізнесу, а на останньому розрахунок середнього тарифу на готельні номери (рис. 4.2).



Рис. 4.2 Формування готельного тарифу на базі врахування перспективного рівня прибутковості готельного господарства [6]

Проте навіть представлений на рис. 4.2 алгоритм встановлення готельного тарифу на основі підходу «прямуєчий знизу – вверху» залишає поза увагою такий вагомий чинник впливу, як – конкуренція.

Саме умови конкурентного середовища створюють обмеження щодо рівня вартості номеру відповідного типу, тому готельний тариф повинен бути достатньо високим, щоб покрити витрати підприємства готельного господарства та забезпечити необхідний рівень віддачі на вкладений капітал, а також достатньо обґрунтований, щоб залучити та утримати клієнтів [6, с. 240].

Тобто, у формуванні тарифів на готельні номери різних типів слід враховувати два основних чинника впливу: собівартість готельного номеру та прийнятність тарифу для клієнта. Готельний тариф повинен гарантувати відшкодування витрат на утримання готелю і повертати інвестований капітал, в свою чергу, вартість номеру не повинна відштовхувати потенційного споживача на ринку готельних послуг.

М.П. Мальська, І.Г. Пандяк звертають увагу на ту обставину, за якої готель для залучення додаткових клієнтів, що спроможні оплатити більшу кількість людино-днів впродовж визначеного періоду, може застосовувати спеціальні, пільгові тарифи або надавати спеціальні послуги для асоціацій та організаторів зустрічей, конференцій. Окрім знижок для груп клієнтів, готель може пропонувати спеціальні корпоративні ціни клієнтам, які гарантують готелю використання визначеної кількості місць щороку [100, с.210].

В свою чергу, ключовим орієнтиром при формуванні тарифів на готельні послуги в цілому виступає обґрунтування необхідного рівня кінцевих фінансових результатів від надання місця проживання в готельному номері відповідного типу.

Отже, виходячи із вищезазначеного, послуги, що надаються підприємствами готельного господарства, можуть носити комплексний («пакетний») характер, тобто окрім основної їх складової – надання місця проживання, клієнт одразу отримує сніданок (як було розглянуто вище саме вартість сніданку, як правило, може бути вже включена у вартість проживання (ночівля (bed) + сніданок (breakfast)), а також різноманітний спектр інших додаткових послуг: користування кабельним телебаченням, Інтернетом, відвідування басейну, тренажерного залу, сауни тощо.

В умовах поглиблення ринкових перетворень чимало готелів, намагаючись залучити клієнтів, пропонують готельні послуги по нижчих цінах, особливо в умовах незначної завантаженості номерного фонду. Інші акцентують увагу потенційних клієнтів на унікальності готелю та широкому спектрі додаткових послуг, тобто на тому, що відрізняє його від конкурентів, за рахунок чого перерозподіляються їх переваги і цінності, рівень комфорту та сервісного обслуговування, що в кінцевому вигляді чинить вплив на фінансовий результат діяльності готельного господарства.

4.2. Облік фінансових результатів на підприємствах готельного господарства

Функціонування підприємств готельного господарства в сучасних умовах розвитку інвестиційно-інноваційних процесів обумовлюється формуванням дієвого механізму господарювання із розширеною інфраструктурою спектру додаткових послуг. Як наслідок, зазначений процес потребує принципово нових дієвих та послідовних підходів до системи управління організацією готельної сфери, що в свою чергу, зорієнтовано на формування відповідних тактичних та стратегічних дій задля майбутнього розвитку готельного бізнесу.

В такому контексті, першочергової актуальності набуває реалізація до запровадження належного рівня інформаційно-облікового забезпечення управління фінансовими результатами готельного господарства, відтворення перспектив та оцінка втрачених можливостей щодо досягнення бажаного рівня прибутковості готельного бізнесу в цілому. За таких обставин, на перший план виходить потреба в першочерговому удосконаленні облікового аспекту щодо ділянки результатів від основної діяльності готелів з метою забезпечення перспективного рівня рентабельності бізнес-процесів.

Теоретико-методологічні розробки прикладного характеру з питань обліку фінансових результатів діяльності на підприємствах готельного господарства знайшли своє відображення у фундаментальних працях таких провідних вітчизняних та зарубіжних науковців, як О. А. Агеєвої [2], З. А. Балченко [8], І. В. Балченко [9], С. Я. Король [76], Г. Н. Бургонової, Н. А. Каморджанової [21], Л. П. Кукушкиної [83], К. А. Куркиної [87], Ю.Н. Самопальнікової [185], В. В. Семеніхіна [40], О.М. Чабанюк [220] та інших. Кожний дослідник звертав увагу на найбільш цікаві, з його погляду, аспекти обліку та узагальнення інформації про кінцеві фінансові результати від реалізації готельних послуг в умовах дискримінаційної системи диференціації готельних тарифів.

Зокрема, К. А. Куркина [87] здійснила оцінку обліку фінансових результатів готельного господарства при наданні клієнтам комплексних послуг та обґрунтувала пропозиції щодо уникнення проблемних облікових аспектів, що виникають з цього приводу; дослідила специфіку обліку реалізації абонементів на послуги оздоровчих центрів (СПА-центрів) при готелях та розкрила особливості їх впливу на формування кінцевих фінансових результатів від операційної діяльності готельного господарства, зробивши акцент на врахування доходів майбутніх періодів.

Г. Н. Бургонова, Н. А. Каморджанова [21] звернулися до проблем методологічного обґрунтування, визначення та організації обліку фінансових результатів за видами діяльності готельного господарства;

адаптували до галузевої специфіки методика їх формування та відображення на рахунках обліку; дослідили особливості узагальнення інформацію про результати діяльності готелів у звітності.

В дослідженнях С.Я. Король [76] прерогатива здійснена на управління основною діяльністю готелів, адже саме дієва система управління ціновою політикою, на думку сучасного вітчизняного вченого, визначає рівень фінансових результатів діяльності підприємства готельного господарства; окрім того дослідницею ґрунтовно розкрито науковий доробок з методології обліку фінансових результатів операційної діяльності і розроблено рекомендації щодо її удосконалення на підприємствах готельної індустрії.

Серед законодавчого забезпечення облікового відображення фінансових результатів на підприємствах готельного господарства першочергову основу складають П(С)БО 16 «Витрати» [145], П(С)БО 15 «Дохід» [146], Н(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [58] та Інструкція № 291 [66]. Відповідно на рівні держави, здійснюється чинне нормативно-правове регулювання тільки певних аспектів обліку фінансових результатів діяльності готелів. Проте в розпорядження керівників вищих ланок управління готельним бізнесом надається розширений спектр варіативних дій з урахуванням аспекту релевантності, задля досягнення мети господарювання – бажаного рівня прибутковості в системі поглиблення ринкових перетворень.

Здійснюючи співставлення вищезгаданих нормативно-правових документів, варто зазначити, що Н(С)БО 1 [58], має цілковиту спрямованість на узагальнення інформації у фінансовій звітності готелів, а П(С)БО 16 «Витрати» [145] та П(С)БО 15 «Дохід» [146] – на акумулювання методологічних аспектів інформації про об'єкт реєстрації.

Тобто, за сучасних умов господарювання методика формування фінансового результату, а також порядок його відображення у звітності на вітчизняних підприємствах готельного господарства регламентуються положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Визначивши розмір доходів і витрат за певний період часу, можна оцінити фінансові результати діяльності готельного господарства за цей період. Зокрема, простежити зв'язок кожної господарської операції з фінансовим результатом діяльності в цілому за даний період. Відповідно, з економічної точки зору, є можливість оцінити фінансовий результат певної господарської операції або певного виду діяльності готельного господарства [76, с.246].

У ході визначення фінансового результату діяльності підприємств готельного господарства із врахування специфіки готельних послуг між підсистемами обліку доходів та витрат існує тісний взаємозв'язок, який обумовлений принципом їх відповідності. Схема формування та списання фінансового результату операційної діяльності готельного господарства представлена на рис. 4.3.



Рис. 4.3 Формування фінансових результатів на підприємствах готельного господарства

Загалом, розглянуті в попередніх параграфах приклади уточнення субрахунків до рахунків обліку як доходів, так і витрат готелів, підлягають подальшому списанню на субрахунок 791 «Результат операційної діяльності», що сприяє без додаткового перегрупування інформації визначити результат від операційної діяльності готелю, на базі виокремлення субрахунків відповідних порядків:

7911 «Результат діяльності номерного фонду (надання послуг проживання)»:

79111 «Вищої категорії»;

79112 «Першої категорії (стандарт)»;

79113 «Другої категорії»;

79114 «... (за типами готельних номерів)»

7912 «Результат діяльності СПА-центру»:

79121 «Басейн»;

79122 «Тренажерний зал»;

79123 «... (за структурними підрозділами СПА-центру)».

79131 «Результат діяльності Служби харчування (власна готова продукція)»:

791311 «Ресторан»;

791312 «Буфет»;

791313 «Лоббі-бар».

79132 «Результат діяльності Служби харчування (покупні товари)»:

791321 «Ресторан»;

791322 «Буфет»;

791323 «... (за структурними підрозділами Служби харчування)».

За кредитом субрахунок 791 «Результат операційної діяльності» кореспондує з рахунками класу 7 «Доходи», за дебетом – з рахунками класу 9 «Витрати» або класу 8 «Витрати за елементами» (для готелів, які з ціллю узагальнення інформації про витрати використовують лише рахунки класу 8 «Витрати за елементами») [76, с.248].

Кінцеве сальдо в ході закриття рахунку результату від операційної діяльності знаходить узагальнення на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», до якого відкриваються три відповідних субрахунки, а саме: 441 «Прибуток нерозподілений»; 442 «Непокриті збитки» та 443 «Прибуток використаний у звітному періоді» відповідно.

Проте на думку Н.І. Петренко [157] сучасна методика визначення фінансового результату від операційної діяльності не завжди слугує запорукою достовірної інформації, за таких обставин існує потреба в удосконаленні операцій з нерозподіленим прибутком. Тому, на думку науковця, доцільним є внесення нового рахунку для обліку прибутку звітного періоду 78 з однойменною назвою, в наступному розрізі: 781 «Загальний прибуток звітного періоду»; 782 «Прибуток для розподілу».

Тобто, окреслюючи проблеми облікового відображення фінансових результатів, а саме позитивного результату – прибутку, Н.І. Петренко [157] вносить пропозиції щодо відображення на рахунку 44 «Нерозподілені

прибутки (непокриті збитки)», лише однойменних з назви показників. Відповідно науковець пропонує здійснити виключення субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді», а на його заміну введення рахунку 78 «Прибуток звітного періоду» з розширенням аналітики

Щодо будови даного рахунку, то вона, згідно підходу дослідника повністю відтворює структуру рахунку 79 «Фінансові результати», проте характеризується іншим призначенням. Запровадження у практику застосування вітчизняними підприємствами готельного господарства субрахунку 7811 «Прибуток звітного періоду від операційної діяльності готелю» є досить актуальним. Адже він не відноситься до балансових рахунків, хоча і за своїм змістом йому притаманні ознаки пасивних рахунків, оскільки його призначення – узагальнення інформації про розподіл прибутку готельного господарства звітного періоду.

За рахунок цього, згідно вищезазначеного підходу, вся сума прибутку підприємства готельного господарства, яка на ньому фокусується ділиться на дві складові: прибуток, що розподіляється готелем, і той – що залишається нерозподіленим (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

Бухгалтерський облік нерозподіленого прибутку підприємства готельного господарства на базі підходу Н.І. Петренко [157]

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Відображення прибутку готелю за звітний період	79 «Фінансові результати»	7811 «Загальний прибуток звітного періоду»
2.	Відображено податок на прибуток готелю	79 «Фінансові результати»	98 «Податок на прибуток»
3.	Відображено суму розподіленого прибутку готелю	782 «Загальний прибуток звітного періоду»	782 «Прибуток для розподілу»
4.	Відображення спрямування частини прибутку до фонду накопичення готелю	782 «Прибуток для розподілу»	426 «Фонд спеціального призначення»
5.	Спрямовано частину прибутку на формування резервного капіталу готелю	782 «Прибуток для розподілу»	43 «Резервний капітал»
6.	Відображено нерозподілений прибуток готелю	781 «Загальний прибуток звітного періоду»	441 «Нерозподілені прибутки»

По закінченню відповідного звітного періоду його перша частина трансформується – у засоби підприємства готельного господарства, а інша – потрапляє на рахунок 441 «Нерозподілені прибутки» (з метою подальшого відображення у Балансі (Звіті про фінансовий стан)). В силу

таких особливостей на рахунку, що розглядається сальдо на початок та на кінець періоду – відсутнє.

Запровадження у практику застосування вітчизняними підприємствами готельного господарства вищерозглянутих пропозицій науковців, щодо удосконалення обліку фінансових результатів, сприятиме чіткому розмежуванню видів прибутку готелю, облік яких здійснюється, та створить сприятливе підґрунття для розподілу чистого, забезпечуючи на цій основі раціональну процедуру планування та перспективної оцінки бажаного рівня прибутковості готельного бізнесу.

Серед клієнтів готелів все більшим попитом користуються оздоровчі центри (СПА-центри), за рахунок наявності яких формується комплексний характер готельних послуг (за рахунок включення таких складових, як: відвідування басейну, тренажерного залу, сауни, тощо), що в свою чергу, чинить вагомий вплив на специфіку облікових концепцій та формування кінцевих фінансових результатів від реалізації готельного продукту.

Послуги оздоровчого центру (СПА-центру) можуть надаватися, як на основі одноразових відвідувань, так і за абонементом. Термін дії абонементу, а також порядок відвідування оздоровчого центру встановлюється готелем самостійно, за часту готелі пропонують абонементи з терміном дії на 3, 6, 9 та 12 місяців, окрім того, клієнт може заїхати в одному звітному періоді, а виїхати – в іншому.

При реалізації одноразових відвідувань СПА-центру суттєвих труднощів при організації облікового процесу не виникає, відповідно при реалізації абонементів – доходи отримані у звітному періоді, але відносяться до наступних звітних періодів, відображаються в бухгалтерському обліку як доходи майбутніх періодів. Ці доходи підлягають віднесенню на фінансові результати діяльності при настанні звітного періоду.

С.П. Шипіна [228] на підставі оцінки розбіжностей між П(С)БО 15 «Дохід» [146] та міжнародними нормативними документами пропонує авторський підхід до відображення та визначення доходів майбутніх періодів, аргументуючи це превалюванням сутності над формою. Дослідниця обґрунтовує застосування субрахунку 691 «Доходи майбутніх періодів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» – з ціллю узагальнення на ньому інформації про ті операції, що передбачають отримання доходу і за якими ризики й вигоди згідно предмету договору не переходять споживачу в момент передачі права власності.

У відповідності до Інструкція № 291 [66] для узагальнення інформації щодо одержаних підприємством готельного господарства доходів у звітному періоді, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах призначено рахунок 69 «Доходи майбутніх періодів».

За кредитом рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів» відображається сума одержаних доходів майбутніх періодів, за дебетом – їх списання на відповідні рахунки обліку доходів та включення до складу доходів звітного періоду [66].

Оскільки, підприємства готельного господарства можуть надавати послуги СПА-центру, як мешканцям готелю (внутрішнім клієнтам) так і стороннім відвідувача (зовнішнім клієнтам), то зазначену особливість слід враховувати при організації аналітичного обліку ділянки дослідження.

Із врахуванням вищезазначеного, пропонуємо виокремлення наступних рахунків відповідних порядків для узагальнення субрахунку 691 «Доходи майбутніх періодів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)»:

6911 «Доходи майбутніх періодів від реалізації абонементів СПА-центру»:

69111 «Басейн»:

691111 «Реалізація внутрішнім клієнтам»;

691112 «Реалізація зовнішнім клієнтам».

69112 «Тренажерний зал»:

691121 «Реалізація внутрішнім клієнтам»;

691122 «Реалізація зовнішнім клієнтам».

69113 «...(за структурними підрозділами СПА-центру)».

Тобто виручка від реалізації послуг наданих за абонементом відображається в бухгалтерському обліку готелю незалежно від факту відвідування власником абонементу СПА-центру [87].

Відмітимо, що списання вартості абонементу на субрахунок 7032 «Дохід від реалізації послуг СПА-центру» доцільно здійснювати пропорційно терміну дії абонементів. Тобто, на фінансові результати діяльності підприємства готельного господарства ці доходи підлягають віднесенню при настанні звітного періоду.

В цілому, раціональна організація обліку фінансових результатів в умовах комплексного характеру готельних послуг виступає важливою частиною владо побудованої та змістовно наповненої організаційної структури управління підприємством готельного господарства. Проте розвиток сучасних облікових концепцій стосовно таких ділянок, як доходи, витрати і фінансові результати від операційної діяльності супроводжується всезростаючими вимогами та уповільнюється неналежним рівнем спрямування на зовнішніх та внутрішніх користувачів об'єктивної та релевантної інформації.

Застосування розглянутих пропозицій щодо удосконалення обліку результатів від операційної діяльності готельного господарства сприятиме створенню належного рівня умов для порівняння витрат і доходів в розрізі основоположних центрів відповідальності, що в кінцевому вигляді надасть можливість обґрунтувати частку їх вкладу у формування операційного прибутку від реалізації комплексної послуги. В силу таких нововведень з'явиться можливість у підходах до проектування потоків вихідної інформації про об'єкти дослідження та в кінцевому вигляді слугуватиме запорукою прийняття дієвих управлінських рішень на базі альтернатив на досягнення бажаного рівня прибутковості готельного господарства.

4.3 Сутність спектральних зв'язків при формуванні вартості комплексної послуги

Одним із можливих варіантів оцінювання результатів роботи окремих структурних підрозділів підприємств готельного господарства за таких умов є застосування трансфертних цін (transfer prices) як одного із важливих способів справедливого розподілу фінансових результатів діяльності центрів відповідальності готелю.

С.Ф. Голов, розглядаючи сутність трансфертних цін, зосереджує увагу на центрах відповідальності, між якими відбувається взаємодія в процесі передачі продуктів або послуг [38, с. 477].

Л.В. Нападовська трактує центр відповідальності як виробничу одиницю, що «...отримує послуги або продукцію, оцінює їх залежно від собівартості або ринкової ціни, причому обирається найменша з них у кожному конкретному випадку» [130].

В. Палій та Р. Вандер Віл визначають центр відповідальності як «...частину організації, за якою доцільно акумулювати бухгалтерську інформацію про діяльність ...» [208, с. 302]. Окрім того, вчені ототожнюють термін «центр» із «сегментом» (віл лат. segmentum – відрізок). Варто наголосити, що зазначене ототожнення, на нашу думку, найбільш суттєво характеризує центри відповідальності підприємств готельного господарства.

За визначенням словника іншомовних слів, поняття «сегмент» – це «...один із багатьох однорідних відділів» [85, с. 275]. У зв'язку з тим, що готельний бізнес характеризується високим ступенем розподілу однорідних центрів доходів і затрат, то оцінку доходів і витрат необхідно здійснювати в розрізі саме сегментів фінансової відповідальності.

Враховуючи вищенаведене, у загальному розумінні слід визначити, що трансфертна ціна у готельному бізнесі – це ціна, за якою послуга, що входить до складу комплексу («пакету послуг») та заздалегідь включена до вартості проживання одного сегменту відповідальності підприємства готельного господарства, передається до іншого сегменту відповідальності цього ж підприємства готельного господарства. Проте при цьому передача складових «пакету послуг» оцінюється не за собівартістю, а із врахуванням величини бажаного прибутку.

Слід зазначити, що передача відбувається не послідовно від одного сегменту відповідальності до наступного сегменту (тобто за своєю суттю не містить ланцюжкового характеру вартості), адже мова йде не про напівфабрикати, а про послуги, що входять до складу загального «пакету», який включається до вартості проживання, а цілеспрямовано від усіх сегментів відповідальності, кожен з яких відповідає за окрему послугу із «пакету» до сегменту відповідальності, де формується зовнішній дохід від проживання та яким виступає номерний фонд готелю (рис. 4.4).

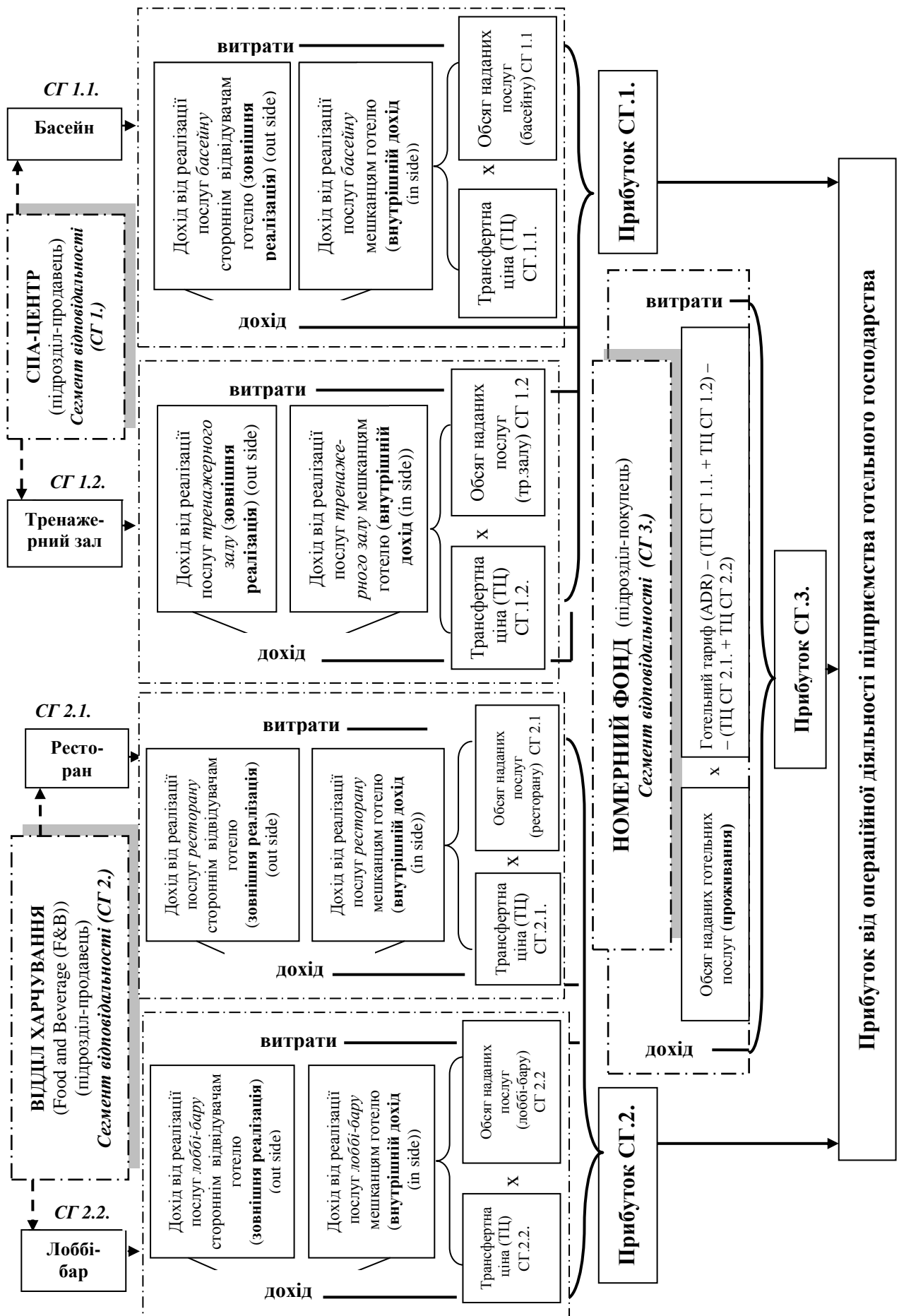


Рис. 4.3. Порядок формування фінансового результату на підприємствах готельного господарства

При цьому всі сегменти відповідальності, що відповідають за відповідний структурний елемент пакету послуг, передають його одному сегменту відповідальності (номерному фонду), за ціною, що враховує собівартість із урахуванням частки прибутку відповідного сегменту відповідальності.

Один з підходів базується на тому, що кожен сегмент відповідальності розглядається як окремий суб'єкт, що, окрім понесених витрат, одержує доходи (як зовнішні, так і внутрішні) та створює остаточні фінансові результати за сегментом. Із врахуванням зазначених складових розраховується фінансовий результат всього підприємства готельного господарства.

Розглянемо порядок формування фінансових результатів готелю «Трускавець» (філія ПАТ «Готелі Трускавця»), за умови, що до вартості проживання включені так звані «пакетні послуги»: сніданок, спорт-пакет, відвідування басейну та тренажерного залу, до складу якого входять такі сегменти відповідальності, як СПА-центр, служба харчування та номерний фонд (Додаток Н.1). Слід зазначити, що на підприємствах готельного господарства, які мають у своїй структурі «оздоровчі центри» (СПА) та надають розширений спектр послуг та оздоровчих процедур, частка доходів оздоровчого центру займає 2-е та 3-є місце після доходів номерного фонду та служби харчування.

Як вже зазначалося, стосовно величини витрат безпосередньо кожного сегменту відповідальності труднощів не виникає. Проблеми з'являються стосовно величини доходу. А саме доходів додаткових структурних підрозділів підприємств готельного господарства (а саме проблема їх перерозподілу та вирахування із вартості проживання), додаткові послуги яких входять до вартості проживання як складові (як правило, безкоштовні складові) «пакету послуг». Окрім того, зазначені підрозділи здійснюють не лише надання послуг мешканцям готелю (in side), але реалізують свої послуги стороннім відвідувачам (зовнішній ринок (out side)).

Тобто номерний фонд отримує послуги від СПА-центру за ціною, що включає собівартість із врахуванням частки прибутку сегменту відповідальності СПА-центру, аналогічно відбувається взаємодія із службою харчування. Саме трансфертне ціноутворення надає змогу структурним додатковим підрозділам готельного господарства регулювати ціну комплексної послуги, у наданні якої вони беруть участь, та отримувати частину прибутку від їх реалізації.

Проте за таких умов теж виникає низка проблем, зокрема проблема нерегульованого виходу на зовнішній ринок: всі підрозділи-продавці, окрім реалізації внутрішнім клієнтам (тобто надання послуг мешканцям готелю (in side)), можуть здійснювати реалізацію додаткових послуг зовнішнім клієнтам (стороннім відвідувачам (out side)). За таких умов може відбутися переважання інтересів підрозділу над інтересами готелю в цілому.

На нашу думку, методика формування трансфертних цін на підприємствах готельного господарства має спектральний характер створення вартості (комплексних готельних послуг). Схему взаємозв'язку сегментів відповідальності між собою і зовнішніми клієнтами (тобто сторонніми споживачами послуг (out side), а також зовнішніми постачальниками) представлено на рис. 4.5.

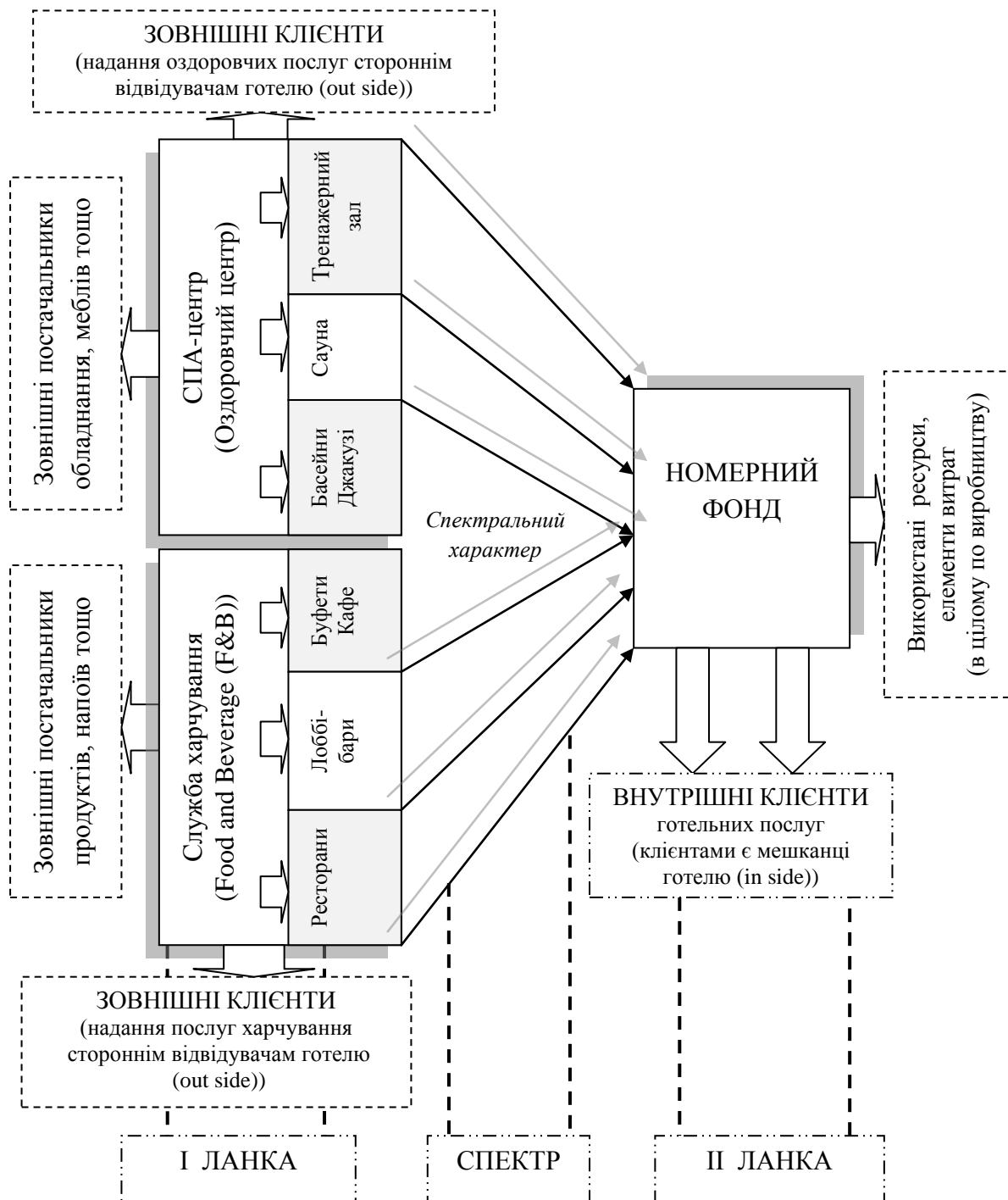


Рис. 4.5 Спектральний характер зв'язків у процесі формування вартості комплексної послуги між структурними підрозділами готелю

Спектр (spectrum – видиме) – це сукупність гармонічних рівноправних ліній, які створюються якимось джерелом [85, с. 289]. Для підприємств

готельного господарства джерелом спектральних взаємозв'язків у процесі формування вартості комплексної послуги із іншими структурними підрозділами (послуги яких входять до «пакету послуг») виступає номерний фонд.

Тобто спектральний зв'язок – це зв'язок, за якого вартість комплексної послуги формується за умов, коли всі самостійні структурні підрозділи-продавці взаємодіють із структурним підрозділом-покупцем не як послідовність ланок у формуванні вартості комплексної послуги, а як спектральна дволанковість, де на рівні I-ої ланки знаходяться всі сегменти відповідальності (підрозділи-продавці), що крім надання основних та супутніх готельних послуг мешканцям готелю можуть реалізовувати додаткові послуги стороннім відвідувачам, а на 2-ій ланці розташований сегмент відповідальності, який виступає підрозділом-покупцем.

Порівняння ланцюжкової і спектральної методики формування вартості представлено на рис. 4.6.

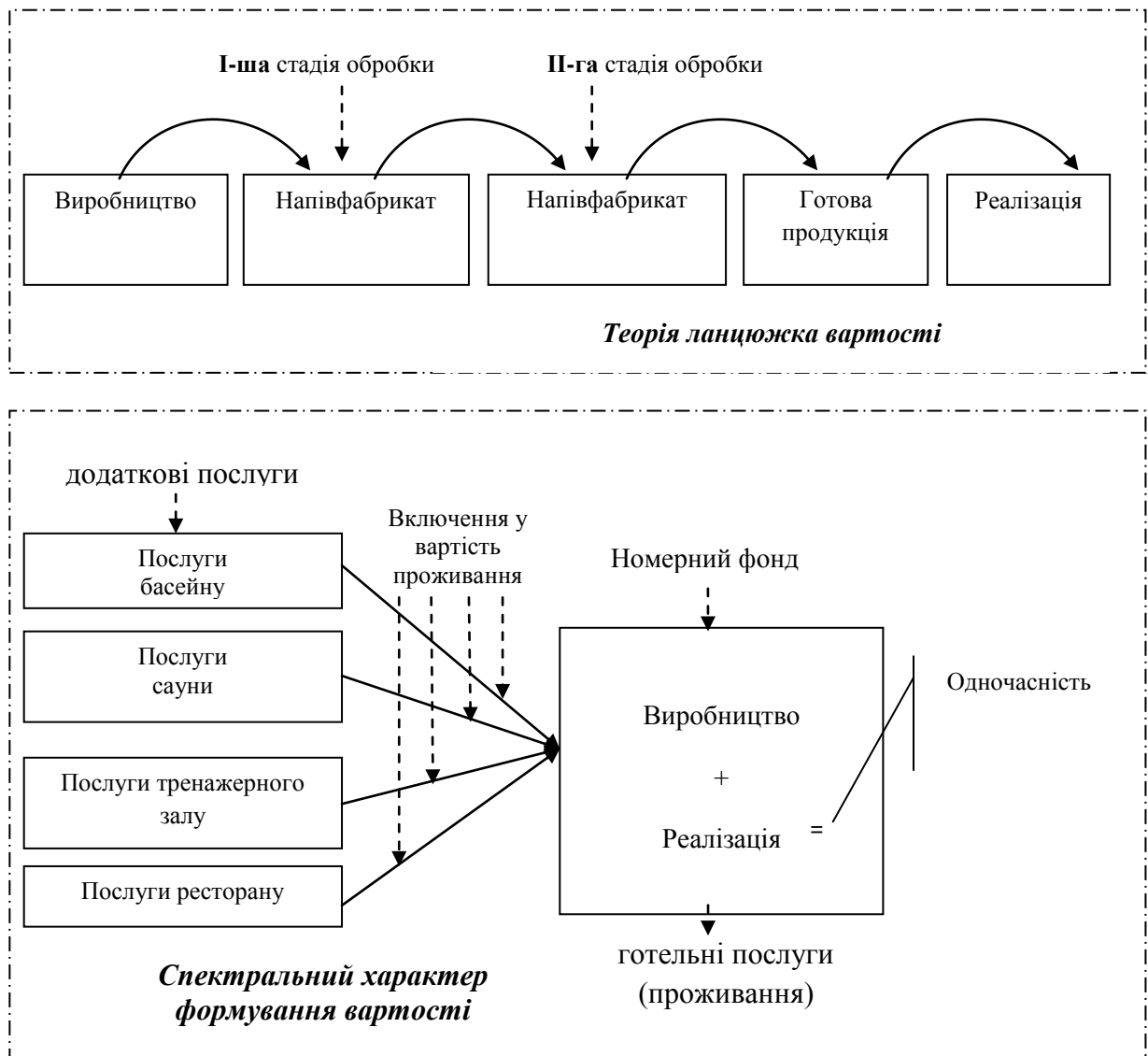


Рис. 4.6 Ланцюжковий (для виробничого підприємства) та спектральний (для підприємства готельного господарства) характер формування вартості

Тобто на підприємствах готельного господарства можна виділити дві групи структурних підрозділів:

1-ша група – структурні підрозділи, що реалізують свої послуги, окрім мешканців готелю (in side), стороннім відвідувачам (out side);

2-га група – структурний підрозділ, комплексна послуга якого реалізується лише мешканцям готелю (особам, які проживають у готельних номерах) та до комплексу («пакету») якої входять послуги структурних підрозділів 1-ої групи.

Що стосується трансферного ціноутворення, то внутрішня ціна для кожної із груп структурних підрозділів є надзвичайно важливим показником. Тому досить суттєвим є визначення раціонального та справедливого готельного тарифу (Average daily room rate (ADR)), який би і формувався на підставі розрахункових (трансферних) цін між структурними підрозділами та від якого залежало б визначення та оцінювання фінансових результатів діяльності кожного сегменту відповідальності підприємств готельного господарства.

Занадто висока трансфертна ціна збільшує прибуток підрозділу-продавця (СПА-центр, служба харчування) та зменшує прибуток підрозділу-покупця (номерний фонд). Досить низька трансфертна ціна чинить зворотній вплив на прибуток підрозділів підприємств готельного господарства.

Слід зазначити, що в умовах присутності альтернативних варіантів реалізації послуг, зокрема, надання послуг (ресторану, басейну, тренажерного залу) стороннім відвідувачам підприємств готельного господарства, трансфертна ціна повинна відшкодувати економічні витрати структурного підрозділу (відділу харчування, СПА-центру тощо), які він понесе у разі відмови від цієї альтернативи.

На рис. 2.12 було наведено три основних методи трансфертного ціноутворення, які ґрунтовно розглянуті у працях таких науковців, як С.Ф. Голов, В.С. Лень, Т.П. Карпова, В.Ф. Палій, Р.Вандер Віл, Ч.Т. Хонгрэн, Дж.Фостер [38; 208; 217; 69].

С.Ф. Голов, досліджуючи методику трансферного ціноутворення на основі ринкових цін, зазначає, що «...продаж в середині компанії зумовлює економію частини витрат (витрати на сумнівні борги, рекламу тощо)...», проте «...виключає застосування системи знижок...» [38, с. 421].

Оскільки під час реалізації внутрішнім клієнтам (мешканцям готелю) додаткових послуг, які входять до складу «пакету», досить часто застосовуються знижки, які в остаточному вигляді роблять комплексну послугу дешевшою, а в окремих випадках для клієнтів деякі її складові навіть є безкоштовними, то, на нашу думку, підприємствам готельного господарства недоцільно застосовувати метод трансфертного ціноутворення на основі ринкових цін.

Л.В. Нападовська зазначає, що: «основною умовою використання методу трансфертного ціноутворення на базі ринкових цін є мінімальна внутрішньовиробнича залежність підрозділів» [130, с. 490]. Хоча структурні

підрозділи підприємств готельного господарства мають досить значний ступінь автономії (наприклад: ресторани, кафе, СПА-центри), проте застосування в якості бази трансфертного ціноутворення вартості на рівні із цінами зовнішнього ринку, на нашу думку, сприятиме завищенню готельних тарифів та робитиме комплексну послугу дорожчою і неконкурентоспроможною на ринку.

Залишається розглянути, який із двох наступних (наведених на рис. 2.12) методів трансфертного ціноутворення варто застосовувати підприємствам готельного господарства.

Якщо встановлювати трансфертну ціну на основі витрат, то необхідно вибрати базу для трансфертного ціноутворення. Для підприємств готельного господарства недоцільно використовувати в якості бази формування трансфертних цін фактичні витрати, оскільки вони досить суттєво реагують на фактор сезонності, який притаманний готельному бізнесу (наприклад, для курортних готелів сезонів може бути декілька: високий, низький сезон чи несезон).

Тому за базу трансфертного ціноутворення для підприємств готельного господарства варто застосовувати нормативні витрати. Перевагою нормативних витрат є те, що їх можна встановлювати наперед та на підставі визначених норм, а також вони дають адекватну оцінку виробничим витратам підприємств готельного господарства.

Оскільки на підприємствах готельного господарства, виходячи із специфіки готельних послуг (нерозривність процесу їх виробництва і споживання), відсутній ринок проміжних продуктів, які реалізуються в результаті внутрішнього продажу, то трансфертні ціни варто визначати на основі нормативних повних витрат. Це надасть можливість сегменту відповідальності (підрозділу-покупцю), яким виступає номерний фонд, не тільки відшкодувати власні витрати, але й отримувати позитивний кінцевий фінансовий результат – прибуток.

Для сегментів відповідальності (підрозділів-продавців – СПА-центру, службі харчування) варто застосовувати договірні ціни, вони є найбільш адекватним вимірювачем в умовах наявності надмірної потужності (вільних годин роботи басейну, тренажерного залу тощо).

Договірні ціни, за якими СПА-центр та служба харчування відображатимуть внутрішню реалізацію послуг номерному фонду, зазвичай є нижчими, ніж ринкові, але вищими, ніж величина додаткових і альтернативних витрат на одиницю послуг сегментів відповідальності, що їх реалізують.

Застосування договірних трансфертних цін підрозділами-продавцями дозволить в період низького сезону (несезону) визначати у договорі більш нижчі ціни, а у період високого сезону – вищі, що, в свою чергу, буде впливати на готельні тарифи, до складу яких входять «пакетні послуги».

На думку Л. В. Нападовської, трансфертне ціноутворення на базі договірних цін «...дає змогу погодити локальні ціни й досягти балансу

інтересів на основі двохсторонніх домовленостей структурних підрозділів» [130, с. 491].

Для узгодження інтересів керівництва, в силу об'єктивних причин, доцільно застосовувати різні трансфертні ціни для підрозділу-продавця і підрозділу-покупця. Тобто підрозділам-продавцям підприємств готельного господарства (СПА-центру та службі харчування) варто відображати внутрішню реалізацію послуг за договірними трансфертними цінами, а підрозділу-покупцю (номерному фонду) відображати ці послуги за ціною, яка базується на витратах. Така система має назву подвійного ціноутворення та надає змогу отримати позитивний кінцевий фінансовий результат (прибуток) для СПА-центру та відділу харчування підприємств готельного господарства (підрозділам-продавцям) та звести до мінімуму витрати номерного фонду (підрозділу покупцю), що в кінцевому випадку створює сприятливе підґрунтя для розподілу прибутку в середині підприємства готельного господарства.

4.4. Вплив особливостей обліку фінансових результатів на структуру облікових реєстрів готелю

Усі господарські операції щодо формування фінансових результатів підприємства готельного господарства після перевірки, обчислювальної обробки первинних документів і складання, за потреби, зведених даних відображають у певній послідовності в облікових реєстрах.

Порядок реєстрації господарських операцій визначено Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [156], Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [169], Планом рахунків та Інструкцією з його застосування [66].

Так, згідно ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [156] підставою для облікових записів підприємств готельного господарства слугують належним чином оформленні первинні документи, на основі яких роблять записи на бухгалтерських рахунках у відповідних облікових реєстрах.

В дослідженнях вітчизняних науковців, в ході розкриття організаційних аспектів побудови облікових реєстрів, зустрічаються різні тлумачення змісту зазначеного поняття. Зокрема, Р.М. Косміна [80] трактує облікові реєстри, як таблиці установленної форми, що призначені для ведення облікових записів. Відповідно записи господарських операцій в облікових реєстрах науковець характеризує, як облікову реєстрацію.

М.В. Кужельний, В.Г. Лінник [89] характеризують облікові реєстри, як облікові бланки встановленої форми і змісту для відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. На думку

науковців, саме вони є носіями впорядкованої вторинної інформації, джерелом якої були бухгалтерські документи.

В свою чергу В.Г. Швець [229] обґрунтовуючи зміст облікових реєстрів, визначає їх, як спеціальні таблиці, призначені для відображення документально оформлених господарських операцій у системі рахунків, задля накопичення та зберігання облікової інформації.

Записи за синтетичними рахунками узагальнюють в обліковому реєстрі на зразок Головної книги, відповідно правильність записів перевіряють, зіставляючи підсумки місячних оборотів за дебетом і кредитом рахунків у зведеній відомості і в реєстраційному журналі, які повинні бути тотожними між собою. Одночасно відбувається зустрічна звірка записів синтетичного та аналітичного обліку [80].

Побудову макетів облікових реєстрів та відображення в них облікових записів про фінансові результати підприємств готельного господарства не можливо здійснювати без врахування специфіки їх діяльності, а саме не беручи до уваги такі характерні особливості готельних послуг, як: одночасність виробництва та споживання; неможливість зберігання; поєднання оплатного та безоплатного надання послуг, тобто комплексний (пакетний характер) тощо.

Г.Н. Бургонова, Н.А. Каморджанова [21] досліджуючи специфіку готельного бізнесу, а саме оцінюючи нерозривність процесів виробництва та споживання готельного продукту, схиляються до твердження, що готельну послугу не можливо виміряти, та об'єктивно оцінити до моменту її реалізації відповідному клієнту.

В свою чергу Ю.Н. Самопальнікова [185], проводячи у своїх ґрунтовних дослідженнях оцінку впливу особливостей послуг готелів на побудову бухгалтерського обліку, дотримується протилежної думки та наводять аргументи щодо доказовості своїх переконань. Зокрема хараткеризує ту обставину, при якій можна оцінити тривалість надання готельних послуг у часовому вимірі. Окрім того, дослідниця звертає увагу на те, що не всі особливості готельних послуг чинять безпосередній вплив на побудову облікового процесу серед найвагоміших з них виокремлює лише такі, як: широкий спектр послуг та склад майна готелю.

Слід погодитися, з таким підходом, оскільки саме широкий спектр послуг готельного господарства чинить безпосередній вплив на організацію обліку фінансових результатів від їх реалізації клієнтам та обумовлює специфіку формування макетів облікових реєстрів. Тобто, готельне господарство об'єднує у складі запропонованого продукту комплекс (пакет) послуг, кожна складова з якого, за своїм змістом відноситься до різних видів діяльності. В свою чергу їх реалізація може здійснюватися, як мешканцям готелю (внутрішнім клієнтам) так і стороннім споживачам (зовнішнім відвідувачам).

За таких обставин, на базі врахування вищезазначених особливостей, першочерговим завданням, як вже розглядалося в попередньому параграфі, виступає раціональна організація синтетичного та аналітичного обліку

фінансових результатів в системі бухгалтерських рахунків на базі впровадження запропонованої до застосування системи подвійного трансфертного ціноутворення із врахуванням введених змін до структури облікових регістрів.

Сучасний український вчений С.Ф. Голов [38] акцентує увагу на тому, що у разі застосування подвійного ціноутворення сума фінансових результатів сегментів не дорівнюватиме загальному фінансовому результату діяльності. Тому, для відображення такої різниці, науковець пропонує застосування спеціальний субрахунок 795 «Результат внутрішніх операцій», дані якого слід використовувати для коригування доходів і витрат з метою виключення внутрішнього продажу при складанні фінансової звітності.

Відповідно, за умови застосування підприємствами готельного господарства подвійного ціноутворення, для відображення фінансового результату від внутрішньої реалізації послуг відповідними структурними підрозділами готельного господарства, послуги яких входять до складу «пакету послуг», доцільно, у складі наведеного вище субрахунку відкривати субрахунок другого порядку 7953 «Фінансовий результат реалізації послуг внутрішнім клієнтам», а також низку субрахунків третього та четвертого порядку (рис. 4.6).

Тобто, оскільки структурні підрозділи готельного господарства, послуги яких включені до складу «пакету послуг» (відділ харчування, СПА-центр), окрім внутрішньої реалізації мешканцям готелю (in side) здійснюють зовнішню реалізацію (out side), а фінансовий результат їхніх внутрішніх операцій запропоновано відображати на рахунку третього порядку 7953 «Фінансовий результат реалізації послуг внутрішнім клієнтам», то з метою раціонального відображення зовнішньої реалізації послуг зазначеними структурними підрозділами стороннім відвідувачам підприємств готельного господарства доцільно було б розширити аналітику субрахунків до субрахунку 791 «Фінансовий результат операційної діяльності» в розрізі зовнішньої реалізації за структурними підрозділами та сегментами зовнішніх споживачів.

Що стосується двох попередніх рахунків третього порядку (7951 та 7952) до рахунку 795 «Результат внутрішніх операцій», то, виходячи із специфіки та особливостей різних видів економічної діяльності, вони могли б бути призначені для узагальнення інформації про внутрішню реалізації готової продукції та товарів відповідно.

Зазначені пропозиції варто врахувати у структурі облікових регістрів за рахунками обліку витрат, доходів та результатів діяльності підприємств готельного господарства. Це обумовлене тією обставиною, що саме в системі бухгалтерського обліку відображається наявність та рух усіх засобів готелю, джерел їх утворення та здійснюваних господарських процесів, тому для кожного об'єкта обліку необхідна інформація, яка б найбільш повно його характеризувала, відображаючи його специфічні особливості.

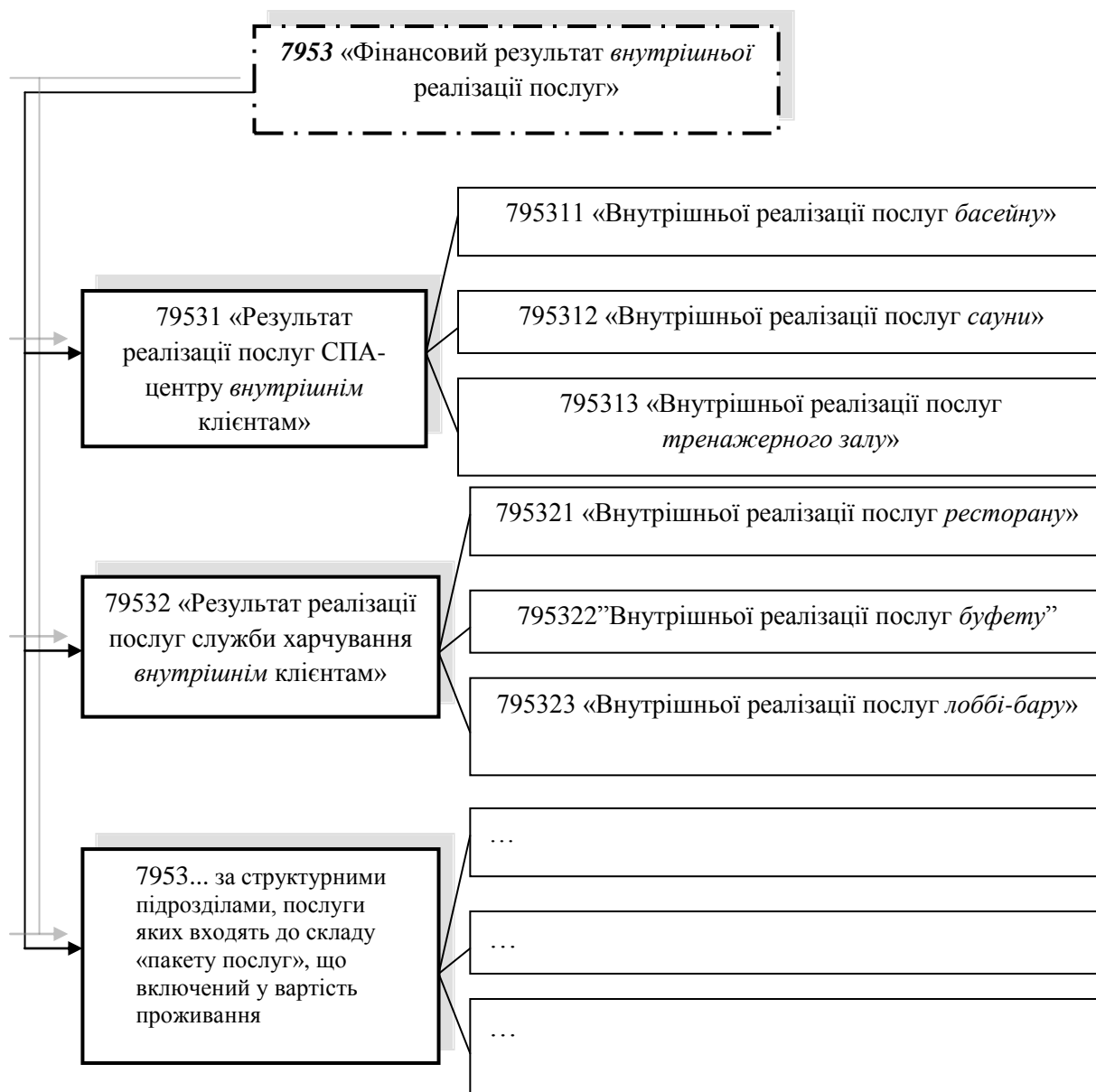


Рис. 4.6. Структура аналітичних субрахунків для відображення фінансових результатів від внутрішньої реалізації послуг у системі управлінського обліку

Використання тих чи тих регістрів зумовлюється також технікою і технологією ведення бухгалтерського обліку, рівнем використання обчислювальної техніки. Зокрема в системі бухгалтерському обліку застосовуються такі облікові регістри: книги, журнали, відомості, картки, машинограми, окремі листки та ін. Тому, з метою детального вивчення регістрів, з'ясування їхнього змісту, призначення та порядку ведення їх класифікують згідно певних якісно-однорідних груп за такими ознаками: призначення і характер запису, обсяг змісту, зовнішній вигляд, будова [89]

За змістом регістри можуть бути синтетичного, аналітичного обліку та комбіновані. У регістрах синтетичного обліку господарські операції відображають в узагальненому вартісному вираженні. Відповідно регістри

аналітичного обліку ведуть на додаток синтетичних рахунків. Записи в них досить докладні та розкривають зміст кожної господарської операції [80, с.68].

Комбіновані реєстри систематичного обліку, поєднують синтетичні та аналітичні записи між собою. Відповідно застосування останнього різновиду облікових реєстрів сприяє створенню системи оперативного отримання хронологічних й систематичних даних або показників синтетичного й аналітичного обліку разом, що скорочує облікову роботу за реєстрації і дає повне уявлення про здійснені операції підприємством готельного господарства [89].

С.Я. Король [76] при розкритті основних аспектів обліку фінансових результатів діяльності готельного господарства зазначає, що інформація про ділянку дослідження узагальнюється в таких облікових реєстрах, як журнал №5 та №6, а вже звідти переноситься до Головної книги.

Пропозиції щодо удосконалення розділу I Журналу 6 на базі розширеної аналітики стосовно доходів додаткових структурних підрозділів підприємств готельного господарства, послуги яких входять до складу «пакету» комплексу послуг, тобто надаються мешканцям готелю (in side), а також реалізуються зовнішнім відвідувачам (out side) у спеціальних аналітичних відомості, були розглянуті в параграфі 3.5.

Журнали 5, 5А «Облік витрат», призначені для відображення витрат, що пов'язані безпосередньо із виробництвом готельного продукту. Даний журнал-ордер можна вести у двох варіантах: облік виробничих витрат із застосуванням рахунків класу 9 «Витрати діяльності» – Журнал 5 і облік виробничих витрат із застосуванням рахунків класів 8 «Витрати за елементами» і 9 «Витрати діяльності» – Журнал 5А.

Якщо підприємство готельного господарства не застосовує рахунки класу 8, то облік витрат здійснюється у скороченому Журналі 5, якщо готель використовує рахунки класів 8 і 9, то облік витрат здійснюється в Журналі 5А. Показники Журналів 5 і 5А використовують при складанні Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

Варто відмітити, що для Журналів 5 та 5А також характерним є універсальний характер, що обумовлює не врахування особливостей обліку фінансових результатів діяльності підприємств готельної сфери.

Тому, пропонуємо внести до розділу I Журналу 5 (який заповнюється з кредиту рахунків 90, 92 – 99 в дебет рахунків 79 «Фінансові результати») наступні зміни (додаток Н2), а саме:

- до рахунку 79 «Фінансові результати» відкрити відомості аналітичного обліку, з метою відображення результатів діяльності та витрат, як за основним структурним підрозділом (номерним фондом) так і за допоміжними підрозділами, послуги яких заздалегідь включені до вартості проживання (СПА-центр, Служба харчування тощо) в розрізі внутрішньої реалізації послуг мешканцям готелю та зовнішньої реалізації послуг стороннім відвідувачам, а також виключення внутрішнього продажу при складанні фінансової звітності;

- у розділі I Журналу 5 інформацію по кожному субрахунку фінансових результатів подати у згорнутому вигляді із зазначенням посилання на відповідну відомість аналітичного обліку, зокрема: відомість 5.1 до субрахунку 7911 «Результат реалізації готельних послуг (проживання)»; відомість 5.2 до субрахунку 7913 «Результат реалізації послуг додаткових структурних підрозділів зовнішнім клієнтам»; відомість 5.3 до субрахунку 79531 «Результат реалізації послуг СПА-центру внутрішнім клієнтам»; відомість 5.4 до субрахунку 79532 «Результат реалізації послуг Служби харчування внутрішнім клієнтам» тощо.

Удосконалення обліку фінансових результатів шляхом реформування системи рахунків та введення аналітичних рахунків в розрізі видів внутрішніх фінансових результатів від реалізації готельних послуг, зокрема до субрахунку 795 «Результат внутрішніх операцій» в умовах спектрального характеру створення вартості комплексної послуги та методиці трансфертних цін, надасть більшої інформативності внутрішній звітності підприємств готельного господарства.

Спектральний зв'язок запропоновано трактувати, як зв'язок, за якого вартість комплексної послуги формується за умов, коли всі самостійні структурні підрозділи-продавці (СПА-центр, Служба харчування) взаємодіють із структурним підрозділом-покупцем (Номерним фондом) не як послідовність шаблін у формуванні вартості комплексної послуги, а як спектральна дволанковість, де на рівні I-ої ланки знаходяться всі сегменти відповідальності (підрозділи-продавці), що окрім внутрішнього ринку мають вихід і на зовнішній ринок, а на 2-ій ланці розташований сегмент відповідальності, який виступає підрозділом-покупцем.

Запропоновано з метою розширення додаткових можливостей обліку процесу формування фінансових результатів сегментів відповідальності підприємств готельного господарства рекомендовані форми аналітичних відомостей. А у розділі I Журналу 5 інформацію по кожному субрахунку фінансових результатів подавати у згорнутому вигляді із зазначенням посилання на відповідну відомість аналітичного обліку (відомість 5.1, 5.2, 5.3, 5.4). Обґрунтовано доцільність здійснення визначення фінансового результату підприємства готельного господарства у системі обліку за сегментами відповідальності, тобто результат діяльності номерного фонду розраховувати шляхом вирахування з нього кумулятивної величини прибутків сегментів відповідальності, послуги яких входять до складу «пакету». А результативність сегменту відповідальності номерного фонду розраховувати шляхом множення обсягу наданих готельних послуг (послуг проживання) на готельний тариф, зменшений на суму понесених витрат таких структурних підрозділів, як служба харчування, СПА-центр (за умови включення їх послуг до вартості проживання). Саме такий порядок формування фінансового результату надасть змогу структурним (основному та додатковими) підрозділам готельного господарства індивідуально регулювати ціну комплексної послуги, що вони надають, та отримувати частину прибутку від їх реалізації.

4.5. Узагальнення інформації про фінансові результати готелю у звітності

Оперативне та обґрунтоване прийняття ефективних управлінських рішень в сфері готельного бізнесу повинне базуватися на достовірних та якісно-однорідних потоках вхідної інформації щодо характеру та обсягу здійснюваних операцій в ході реалізації готельного продукту, що першочергово стосуються ділянки фактичної наявності та безпосереднього споживання ресурсів (матеріальних, фінансових, трудових), та формування кінцевих фінансових результатів діяльності, із врахуванням питань розподілу та споживання прибутку готелю.

Інформаційним забезпеченням зазначеного аспекту управління виступає звітність підприємств готельного господарства, що слугує узагальненням завершального етапу облікового процесу на базі застосування спеціальної технології облікових процедур.

Серед першочергових завдань, які повинні бути вирішені, в ході побудови ефективної системи управління прибутковістю готельного господарства, варто виокремити: підготовку обов'язкової фінансової звітності для зовнішніх користувачів (власників, кредиторів, органів державної влади) і, зокрема, складання обов'язкової податкової, статистичної та фінансової звітності у відповідності із нормами чинного законодавчого простору.

Розв'язанню теоретичних і методологічних питань формування та узагальнення інформації про фінансові результати у звітності присвячена значна кількість досліджень таких вітчизняних та зарубіжних вчених, як О. О. Бауэр [11], Т. М. Берднікова [13], Ф. Ф. Бутинець [23], Н. В. Герасимчук [23], С. Ф. Голова [37], О. А. Зеленого [41], В. Б. Івашкевича [227], В. М. Костюченко [37], В. І. Лемішовського [26], О. І. Малишкіна [98], Н. В. Секіріна [188], А. В. Сидорова [41], Я. В. Соколова [191], В. В. Сопко [190], Р. Л. Хом'яка [26], Л. В. Чижевської [23], А. І. Шигаєва [227] та інших. Проблемні аспекти обґрунтовані науковцями на етапі формування, узагальнення та подання інформації про фінансові результати у звітності є досить важливими, оскільки саме достовірність та своєчасність звітних показників виступає дієвим важелем формування облікового-аналітичного забезпечення управління прибутковістю бізнес-процесів.

Я. В. Соколов [191] досліджуючи вагомість звітності в системі облікового інформаційного підґрунтя змін, звертає увагу на те, що саме вона виступає об'єднуючим засобом облікових концепцій, забезпечуючи на цій основі співставлення з плановими показниками та даними за ретроспективні періоди досліджень. Водночас, згідно підходу науковця, саме звітність є дієвим засобом управління потенціалом ефективності господарювання.

А.В. Сидорова, О.А. Зелена [41] в монографії присвяченій державній статистичній звітності в сучасних умовах, відображають основі теоретичні і прикладні аспекти її формування, розкриваючи проблеми складання звітів за видами економічної діяльності. При цьому автори здійснюють акцент саме на підприємства сфери послуг.

О.І. Малишкін [98] в монографії зосередженій на основних аспектах теорії, методології та практики обліку та аудиту податків в Україні, окремим блоком розглядає моделі зв'язку інформації фінансової та податкової звітності, враховуючи всі регламентовані до впровадження вимоги Податкового кодексу [143]. Особлива увага звертається на проблемні питання непорозумінь та суперечностей щодо правильності застосування податкових норм, порядку їх врахування при відображенні в системі рахунків, реєстрах та звітності.

В монографії вітчизняних вчених С.Ф. Голова, В. М. Костюченко [41], що ґрунтовно розкриває стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні, особлива увага присвячена саме питанням гармонізації в сфері облікових підходів до узагальнення інформації у фінансовій звітності. Зокрема сучасні українські вчені звертають увагу на момент відмінностей у підходах до формування інформації в звітності за різними країнами, пояснюючи цей факт впливом різноманітних соціальних, економічних та політичних чинників.

Н.В. Секіріна притримується тотожної думки, щодо безпосереднього впливу політичних, економіко-правових та соціальних особливостей кожної країни на її облікову систему, із визначенням відмінностей у веденні обліку та складанні звітності. В цілому дослідниця звертає увагу, на те, що «...необхідність переходу України на міжнародні стандарти фінансової звітності є вимогою часу, ринкової системи господарювання й зумовлена потребою виконання договірних зобов'язань з метою інтеграції до Європейського Союзу в рамках угоди про партнерство та співробітництво» [188].

Саме в силу таких обставин, з метою подальшої реалізації програми переходу національної системи обліку на МСФЗ 07.02.2013р. було затверджено нову редакцію Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [58].

Це положення відмінило П(С)БО 1 – 5. В його основу було покладено діючу раніше редакцію П(С)БО 1, яка зазнала деяких трансформаційних змін, пов'язаних з переходом України на М(С)ФЗ [188].

Н. В. Катеринец на шпальтах журналу «Дебет-Кредит» [68] звертає увагу, не те, що загальні вимоги до фінансової звітності підприємств готельного господарства не змінилися. Періодичність та терміни, валюта, одиниці виміру, якісні характеристики та принципи подання залишилися не змінними (розділи I, III НП(С)БУ 1). Серед вагомих змін, відмічено не обов'язковість наведення статей, по яким відсутня інформація для розкриття (окрім випадків, за якими інформація була в наявності в минулих періодах), а також додавання статей зі збереженням їх назви,

коду рядка із переліку додаткових статей, що наведені в додатку 3, до НП(С)БУ 1 (п. 4 р. II НП(С)БУ 1).

Тобто, даний законодавчий акт містить, як і раніше: загальні положення, у яких передбачено сферу його застосування; терміни складання і подання звітності; мету і порядок подання звітності; склад та елементи звітності; якісні характеристики та принципи підготовки звітної інформації; порядок розкриття інформації у фінансовій звітності. У додатках до Положення наведено форми фінансової звітності і консолідованої фінансової звітності [188].

Для підприємствах готельного господарства, які функціонують на умовах франчайзингу в складі готельних ланцюгів, діє вимога згідно НП(С)БО 1 [58], щодо складання фінансової звітності за МСФЗ, зокрема, це може стосуватися і тих готелів, що прийняли таке рішення (вказали в обліковій політиці) самостійно.

Це ж стосується МСФЗ для малих та середніх готелів. Його застосування не дозволяється тільки підприємствам готельного господарства, на які не поширюється сфера його дії. Так, нове НП(С)БО тепер містить трактування Міжнародних стандартів фінансової звітності, визначаючи даний термін, як прийняті Радою по міжнародних стандартах бухгалтерського обліку документи, що визначають порядок складання фінансової звітності. Згідно вимог НП(С)БО 1 [58], – це нормативно-правовий акт, затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики та визначає (регламентує) принципи і методи ведення й складання фінансової звітності, не суперечачи міжнародним стандартам фінансової звітності (п. 3 р. I НП(С)БО 1) [68].

Вітчизняні вчені досліджуючи зміни в структурі фінансової звітності в умовах переходу України на МСФЗ зауважує, що суттєвим зближенням з МСФЗ стала відсутність жорсткої уніфікації структури звітності. Так, п.4 Положення передбачено, що підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття, а також додавати статті із збереженням їх назви і коду рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності, наведених у додатку 3 до цього Національного положення, у разі якщо стаття відповідає таким критеріям: інформація є суттєвою; оцінка статті може бути достовірно визначена. Дане положення за аналогією з МСФЗ передбачає необхідність складання: Балансу (Звіту про фінансовий стан); Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід); Звіту про рух грошових коштів; Звіту про власний капітал; Приміток до фінансової звітності [188].

У відповідності до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [156] фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій і подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

Тобто, прибуток (збиток) від основної діяльності підприємства готельного господарства знаходить відображення у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), згідно змін внесених Наказами МФУ № 476 [164] та №73 [58], потреба у складанні якого обумовлюється важливістю налагодження бажаного рівня управління суб'єктом в сфері обігу.

З введенням в дію Н(С)БО 1 [58], змінилася кількість розділів зазначено звіту, адже додано розділ II «Сукупний дохід», за рахунок чого зазнав перегруповань розділ «Елементи операційних витрат», який тепер – III розділом, і в свою чергу змістився останній розділ (відповідно на на IV розділ), форми Звіту що розглядається (рис. 4.7).

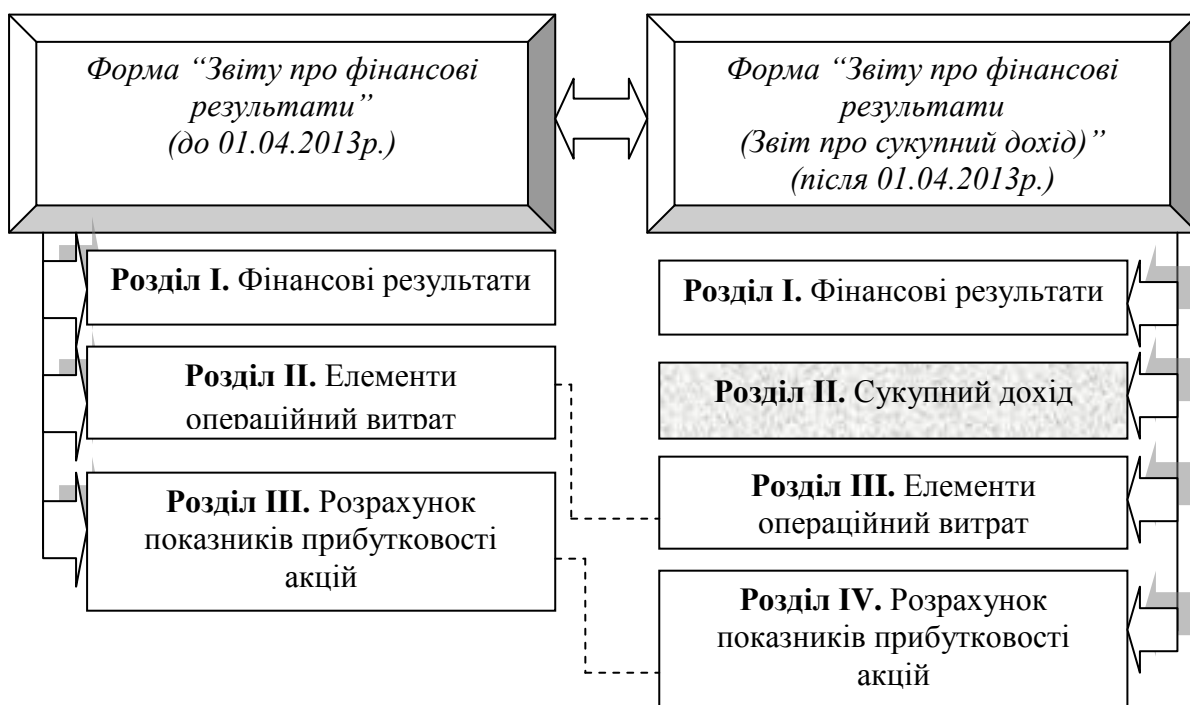


Рис. 4.7 Формати Звіту про фінансові результати, із врахуванням сучасних змін у законодавчому просторі [165]

Н.В. Секіріна [188] оцінюючи зміни у структурі фінансової звітності в умовах переходу України на МСФЗ, та аналізуючи зміст нової форми №2 зазначає, що вона є спробою поєднання вимог МСФЗ зі структурою звітності, що застосовувалася до прийняття нової редакції П(С)БО 1. Зокрема, дослідниця характеризує змістове наповнення розділів Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) наступним чином:

- Розділ 1 «Фінансові результати» – за структурою майже ідентичний розділу 1 старої форми звітності (відмінність полягає лише у скороченні кількості статей), які розшифровують порядок формування валового прибутку);

- Розділ 2 «Сукупний дохід» – новий розділ для національної практики складання звітності. Він містить інформацію стосовно дооцінки необоротних активів, фінансових інструментів, накопичених курсових різниць, частки іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств, іншого доходу, податку на прибуток, пов'язаного з іншим сукупним доходом – тому за змістом цей розділ є усиченою формою окремого звіту про сукупні доходи;

- Розділ 3 «Елементи операційних витрат» та Розділ 4 «Розрахунок показників прибутковості акцій» – залишилися без змін [188].

Порівняння форматів звітів до та після 2013 року, дає змогу зробити висновок, про зорієнтованість звітності саме на вимоги потреб зовнішніх користувачів інформації. Детальна характеристика методики узагальнення інформації про фінансові результати ПАТ «Готель «Дніпро»» у зазначеній вище формі, згідно Методичних рекомендацій № 476 [164], наведена в Додатку Н.3.

У формі Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) – відповідно до МСФЗ, інформація про доходи і витрати подається у «Єдиному звіті про сукупні доходи», або двох звітах «Окремому звіті про прибутки і збитки» та у «Звіті про інші сукупні доходи» (рис. 4.8).

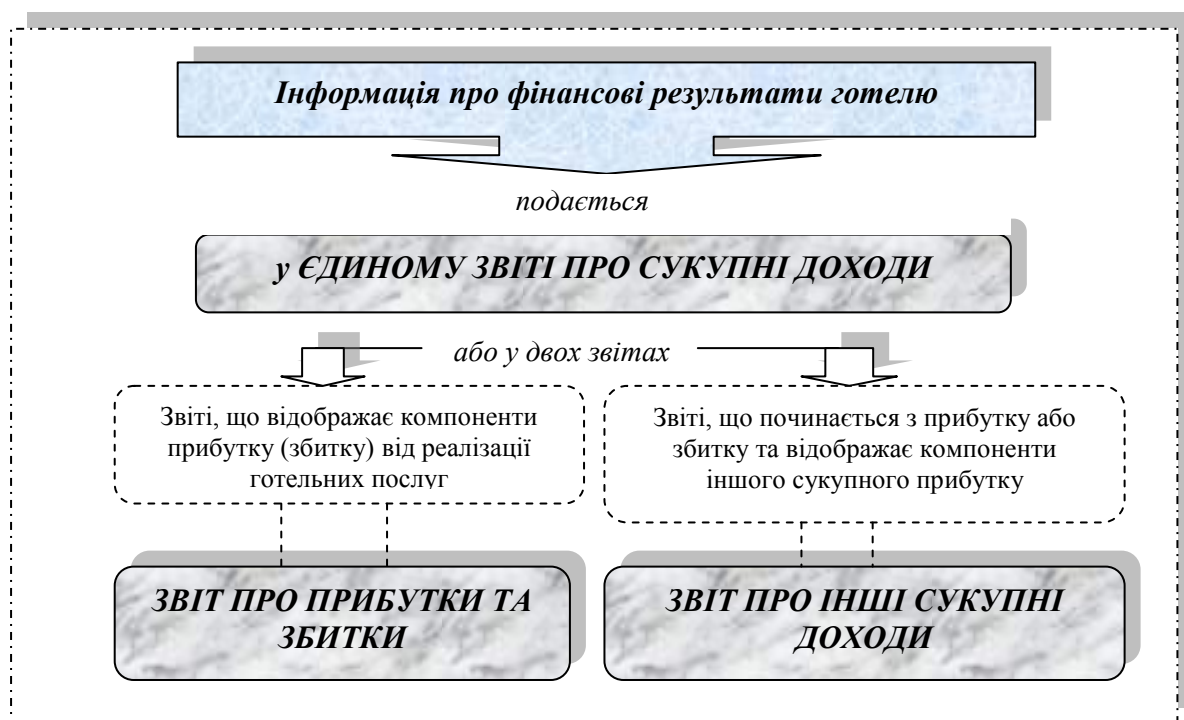


Рис. 4.8 Узагальнення інформації про фінансові результати згідно МСФЗ [188]

Євроінтеграція вимагає від вітчизняних підприємств готельного господарства впровадження змін у сфері управління готельним бізнесом. Одним з основних показників, що характеризує готель та є важливим для користувачів, є зрозуміла звітність, оформлена за міжнародними

стандартами. Відповідно, представлення звітності за Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) не є обов'язковим для всіх готелів, але звітність у такій формі все частіше хочуть бачити потенційні іноземні інвестори або банки чи інші фінансові установи при наданні кредиту. Крім того, є ряд вимог нормативних актів, при настанні яких суб'єкти господарювання зобов'язані складати звітність за МСФЗ.

Тобто, П(С)БО ґрунтуються на відповідних МСФЗ (МСБО), однак облік окремих об'єктів має особливості згідно з міжнародними та національними стандартами, зокрема щодо:

- відмінностей у назвах окремих звітів, статей звітів і форматів їх подання;
- класифікації активів і зобов'язань на поточні й не поточні;
- порядку подання суттєвих і несуттєвих статей звітності;
- періоду складання звітності й порядку наведення порівняльної інформації;
- обмежень національних стандартів у порівнянні з міжнародними стосовно облікових підходів і вимог до розкриття інформації [188].

Фінансовий результат діяльності підприємств готельного господарства в цілому обумовлюється: рентабельністю операційної діяльності його структурних підрозділів, задіяних технологічний процес гостьового циклу; ефективністю контролю адміністрації за загальновиробничими та адміністративними витратами. Проте, вирішення подібних завдань не можливе без наявності достовірної та точної інформації про поточну діяльність готелю, а якщо розглядати проблему досягнення бажаного рівня прибутковості в більш широкому сенсі – без ефективної системи управління фінансовими результатами від основної операційної діяльності [207].

Серед першочергових завдань, що, повинні бути вирішені в ході ефективно організованої системи управління прибутком від надання місця проживання в готельному номері відповідного типу, є підготовка обов'язкової фінансової звітності для зовнішніх користувачів (власників, кредиторів, органів державної влади) і, зокрема, складання обов'язкової податкової, статистичної та фінансової звітності у відповідності із діючим законодавством.

В численних літературних джерелах зазначено, що на законодавчому полі не завжди створюють необхідне обґрунтування достовірної та точної картини результатів діяльності підприємств готельного господарства узагальненої у регламентованих форматах звітів.

У зв'язку з цим в міжнародній практиці, згідно вимог Uniform Systems of Account for the Lodging Industry (USALI) – Єдина система підготовки фінансової звітності підприємствами готельного господарства включає в себе:

- Баланс (Balance Sheet);
- Звіт про прибутки та збитки (Income Statement);
- Звіт про рух готівки (Statement of cash Flows) [207].

Першочерговий принципом Єдиної системи полягає в тому, що фінансові результати готелю відображаються по кожному структурному підрозділу у відповідності до специфіки його організаційної структури.

Всі витрати, які відносяться до конкретного структурного підрозділу (і контролюються) розподіляються за рахунок виручки даного підрозділу для формування операційного прибутку.

Звіти про операційну діяльність надають всім менеджерам необхідну інформацію про те, як функціонує кожен структурний підрозділ, що виступає складовою частиною готелю.

Аналіз фінансових результатів діяльності структурних підрозділів слугує першочерговим інструментарієм для дієвої оцінки небажаної результативності та контролю за кожним елементом діяльності готелю.

Оцінка фінансових результатів діяльності кожного структурного підрозділу готелю, таким чином, також слугує свідченням того, що збитки, отримані окремими структурними підрозділами, не ховаються за прибутковістю інших [207].

В цілому загальні вимоги Єдиної системи [236] до подання фінансової звітності підприємствами готельного господарства, аналогічно, як і у вітчизняній практиці передбачають орієнтацію, як на внутрішніх так і на зовнішніх користувачів звітної інформації, тобто виокремлюють такі види обліку, як управлінський та фінансовий.

Management Accounting – управлінський облік для внутрішньої системи (точна інформація для власників та управлінців готелю);

Financial Accounting – звітність для зовнішніх користувачів (податкового контролю та статистичного контролю, інвестори, брокери), підготовлена на основі вимог діючого законодавства (заокруглені дані).

С.Ф. Голов [41] характеризує фінансову звітність, як продукт не лише бухгалтерського обліку, але й оцінок керівництва та інших підрозділів підприємств. Тому вчений, з урахуванням рівнів та ступеня регламентації звітності, пропонує виокремлювати три її види: державну, корпоративну та внутрішню. Державна звітність є єдиною за формою та змістом для всіх підприємств; корпоративна – звичайно є диференційованою залежно від розміру, організаційно-правової форми та соціальної значущості підприємства, а внутрішня – визначається стратегічними цілями, структурою, технологією тощо.

В системі внутрішньої звітності згідно USALI передбачено виокремлення наступних форм звітності для підприємств готельного господарства:

- Звіту про доходи та витрати підприємства готельного господарства;
- Звіт про операційну діяльність готелю;
- Зведеного оперативного звіту готелю [207].

Головною ціллю Звіту про доходи та витрати є представлення діяльності готелів за останній період (зазвичай місяць). Реальні значення цих результатів можна достовірно оцінити при їх порівнянні з попередніми періодами ретроспективи.

Як тільки співставні дані попередніх періодів отримані, вони мають бути включені до звітності для порівняння фінансових результатів готелю. Співставлення з прогнозними даними має суттєву перевагу, оскільки дає можливість менеджерам вищих ланок управління підприємств готельного господарства здійснити аналітичну оцінку змін фінансових результатів та проаналізувати тенденція приросту чи відхилення від плану [207].

Зарубіжні науковці акцентують, що хоча порівняння даних з інформацією за попередні періоди є не настільки суттєвим, як порівняння із перспективним (прогнозним) рівнем, проте воно досить корисне для оцінки рівня ефективності основної діяльності готелю.

В міжнародній практиці, на великих підприємства готельного господарства щомісячна звітність порівнюється з накопиченими з початку року даними планових показників та нормами. Це обумовлене тим, що управлінцям готелів необхідна постійна своєчасна інформація про доходи та фінансові результати задля обґрунтування відхилень, що виникають.

В традиційній міжнародній системі, що застосовується готелями, переважна більшість витрат у відповідності до чинних нормативно-правових документів узагальнена в одній статті.

У випадках, якщо витрати перевищують доходи, управлінці повинні вчасно прийняти обґрунтоване рішення щодо їх скорочення. За таких обставин, необхідно володіти відомостями про детальний склад витрат готелю. Адже, лише за таких умов, можна вирішити, які з них потребують суттєвого скорочення задля досягнення бажаних фінансових результатів.

Типова у відповідності до USALI [236] форма Звіту про операційну діяльність, містить поглиблену інформацію стосовно витрат і доходів готелю, нерозподілених постійних загальновиробничих та фіксованих витрат, загального прибутку підрозділів та прибутку до оподаткування готелю в цілому. Структура зазначеного звіту детально характеризує важливість доходів того чи іншого структурного підрозділу готельного господарства. Зазвичай номерний фонд забезпечує готелю найбільший прибуток. В силу таких умов, суттєва увага в зазначеній формі звіту надається правильному співвідношенню між завантаженістю номерного фонду та середнім опублікованим тарифом на готельний номер.

Зведений звіт узагальнює в собі основні статті доходів та витрат та зазвичай застосовуються в цілях фінансової звітності, складеної у відповідності до вимог міжнародного законодавства. Проте більш глибока деталізація даного структурованого звіту є необхідною для цілей управління та здійснення дієвого оперативного контролю.

Зведений оперативний звіт, не включає проміжні обсяги (рівні) прибутку. В ньому, як і в звичній для вітчизняної системи форми №2 «Звіті про сукупний дохід», здійснюється поетапне співставлення доходів з відповідними витратами та формується кінцевий фінансовий результат діяльності – чистий прибуток (збиток) готелю [207].

Основною концепцією прибутків і збитків згідно USALI [236] виступають:

- дохідні статті, що класифікуються за видами послуг (структурними підрозділами, формуючи загальне уявлення про склад доходів);

- витрати, які класифікуються за елементами операційних витрат в складі собівартості реалізованого готельного продукту, сум прямих витрат, нерозподілених поточних та фіксованих витрат.

- собівартість реалізованого готельного продукту за структурними підрозділами, яка безпосередньо пов'язана з кожною категорією реалізованих послуг (харчування, напої, допоміжні служби);

- суми виплат службовцям за структурними підрозділами, які пов'язані з кожним видом реалізованих послуг (номери, харчування і напої, допоміжні служби);

- інші прямі витрати за структурними підрозділами, понесені у ході процесу його функціонування, що списуються на витрати даного структурного підрозділу підприємства готельного господарства;

- поточні витрати, пов'язані з основною діяльністю готелю, які не розподілені за структурними підрозділами, відрізняються від фіксованих витрат, які безпосередньо пов'язані з активами і капіталом [207].

Зведений поточний звіт дозволяє встановити: обсяг прибутку на різних рівнях, із врахуванням певних витрат, проте до вирахування інших витрат та чистий прибуток підприємства готельного господарства. Згідно такого підходу, USALI [236] виділяє наступні рівнів прибутку готелю:

- валовий прибуток за структурними підрозділами на харчування, напої та допоміжні служби готелю (дохід від реалізації готельних послуг за вирахуванням собівартості готельних послуг);

- чистий маржинальний дохід за структурними підрозділами на номери, харчування та напої, допоміжні служби (дохід за вирахуванням собівартості, тобто собівартості реалізованих готельних послуг та суми виплат працівникам підприємства готельного господарства);

- дохід від операцій за структурними підрозділами на номери, харчування та напої, допоміжні служби (дохід мінус прямі витрати, тобто собівартість та інші витрати за структурними підрозділами);

- виробничий прибуток готелю (сума прибутків за структурними підрозділами та орендної плати, а також інший дохід);

- дохід від операцій готелю (виробничий прибуток за вирахуванням нерозподілених поточних витрат);

- чистий прибуток готелю (дохід від операцій за вирахуванням фіксованих витрат) [207].

В цілому, слід погодитись з підходом Н.В. Секіріної [188], що найбільш відмінною рисою міжнародної практики від національної системи бухгалтерського обліку є те, що звітність підприємств готельного господарства із врахування вимог Єдиної системи, формується, не ґрунтуючись на законодавчих нормах, а виходячи з конкретних фінансових реалій. Таким чином, пріоритет віддається економічному змісту, а не формі, що входить у протиріччя з деякими нормами Податкового кодексу України [143].

Отже, згідно підходів вітчизняних науковців, для економіко-правового забезпечення управління підприємствами готельного господарства України притаманні постійні новації. Деякі з них, дослідники трактують, як «революційні». Це стосується перш за все: оновлення форм фінансової звітності, оновленої редакції Плану рахунків тощо. Досить багато труднощів в обліковій практиці виникло у підприємств готельного господарства, які стали на шлях обліку за Міжнародними стандартами фінансової звітності.

Цілеспрямовану направленість на міжнародні стандарти фінансової звітності містить актуарний бухгалтерський облік, який, в першу чергу, відтворює та відображає інтереси реальних та потенційних інвесторів з орієнтацією на перспективну результативність бізнес-процесів.

Актуарний облік спрямований на формування іміджу ринкової привабливості підприємства готельного господарства, окрім того, це не повернення до статичного обліку і не оцінка окремих об'єктів з метою покриття боргових зобов'язань. Це розрахунок прогнозної вартості майна готелю за умов його продажу або придбання як цілісного майнового комплексу, засіб для залучення нових власників.

А.І. Шигаєв, В.Б. Івашкевич, досліджуючи необхідність впровадження у практику застосування актуарного обліку, звертають увагу на сучасні умови інвестиційної активності на ринку капіталу та на проблеми організації і методики бухгалтерського обліку, які не відповідають завданням інформаційного забезпечення потреб зовнішніх користувачів (інвесторів, контрольних учасників та інших постачальників капіталу й залучення фінансових ресурсів). В силу таких обставин, вчені пропонують наступні форми актуарної звітності:

- актуарний бухгалтерський баланс;
- актуарний звіт про сукупний прибуток;
- фактурний звіт про рух грошових коштів, що приймає форму актуарного балансу руху грошових коштів;
- актуарний звіт про зміни у власному капіталі [227, с.92].

Зазначена звітність базуються на прогнозних розрахунках вихідних показників, характеризуючи перспективну тенденцію зміни результативності діяльності суб'єкта господарювання. Щодо ділянки дослідження, то серед вище перелічених форм, для узагальнення інформації про фінансові результати призначений актуарний звіт про сукупний прибуток, який зарубіжні науковці пропонують отримувати на основі трансформації традиційної форми звіту про прибутки та збитки.

Актуарний звіт про сукупний прибуток повинен розкривати результати використання операційних, фінансових активів та зобов'язань та надавати розрахунок сукупного фінансового результату (сукупного прибутку або збитку) на прогнозний період, як по операційній так і по фінансовій діяльності [96].

РОЗДІЛ 5. РОЗВИТОК ПЕРСПЕКТИВНОГО ТА ОПЕРАТИВНОГО АНАЛІЗУ У РЕАЛІЗАЦІЇ ЦІЛЕЙ УПРАВЛІННЯ ПРИБУТКОВІСТЮ ГОТЕЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА

5.1 Організація перспективного та оперативного аналізу ефективності основної діяльності готелю

В рамках аналітичного забезпечення управління ефективністю основної діяльності підприємства готельного господарства, перспективний та оперативний аналіз доцільно розглядати із врахуванням методологічної та організаційної складової водночас, що знаходяться у прямо пропорційній залежності між собою. Методологічна компонента виступає першоосновою створення інформаційного підґрунтя змін, задля прийняття релевантних управлінських рішень на базі системи організаційних аспектів його адекватної реалізації без порушення принципу емерджентності.

Під організацією аналізу, на базі врахування підходу Г.І. Купалової слід розуміти «систему заходів із забезпечення ефективності, організованості, плановірності, обдуманого упорядкування дослідження об'єкта, а також дотримання внутрішньої дисципліни [84].

Сучасний вітчизняний вчений Є.В. Мних вважає, що головним в організації аналізу діяльності підприємств є його проектування, яке полягає у послідовній регламентації: цілей і під цілей аналізу, функцій і завдань; процедурно-організаційної побудови; результатів процесу аналізу, виду і форми вихідних аналітичних документів – періодичності та строків подання; засобів та методик розв'язання задач і виконання процедур; відповідальності за безперервність процесу аналізу; взаємодії у процесі аналізу керівників різних рівнів [123].

Принципи, проблеми та напрямки вдосконалення організації та методики перспективного та оперативного аналізу ефективності бізнес-процесів знайшли своє відображення в роботах таких зарубіжних та вітчизняних вчених, як М. І. Баканова [7], О. Н. Волкова [71], Т. А. Єриної [53], В. В. Ковальова [71], Г.І. Купалової [84], І.Д. Лазаришиної [90], Є.В. Мниха [123; 125], К.І. Редченка [181], В.А. Чернова [7], Н. В. Шаланова [223; 224], А. Д. Шеремета [225], А. В. Яновського [230] та інших. Проте на сьогодні відсутні єдині підходи до трактування організаційних аспектів здійснення перспективного та оперативного аналізу із врахуванням галузевої специфіки підприємств готельного господарства задля реалізації цілей управління їх прибутковістю.

Вагомий науковий доробок, щодо розкриття особливостей методичного інструментарію та організації проведення аналітичної оцінки діяльності підприємств сфери послуг присутній у працях зарубіжної дослідниці Т. А. Єриної [53]. Зокрема, у своїх роботах, науковець детально

розкриває аспекти організації управлінського аналізу на підприємствах готельного господарства, як основи для забезпечення більш чіткого керування ресурсами та витратами готелю, з орієнтацією на кінцеві фінансові результати, з метою забезпечення менеджерів всіх ланок необхідною та своєчасною інформацією на базі застосування системи прогресивних методів.

В дослідженнях В. А. Чернова [7], знайшли узагальнення численні ґрунтовні напрацювання щодо: прогнозного аналізу фінансових результатів туроператорської діяльності; специфіки організації та методики аналізу операцій з клієнтами турфірми в умовах надання знижок з ціллю досягнення бажаного рівня прибутковості; методологічних аспектів аналізу ефективності використання готельних площ; практичної складової обчислення економічного ефекту від додаткової виручки за рахунок залучення додаткових постійних клієнтів в ході реалізації послуг пансіонатами та готелями.

У працях зарубіжного вченого А. В. Яновського [230] сформульовано принципи перспективного аналізу діяльності підприємств та вимоги до його результатів; запропоновано оригінальна концепція та авторська модель перспективного аналізу прибутковості бізнесу; розроблена методика перспективного аналізу на основі фінансової звітності та певних показників діяльності бізнесу; розроблена блок-схема реалізації перспективного аналізу на практиці.

Варто зазначити, що згідно підходів зарубіжних вчених, в практичній діяльності сучасних підприємств, зокрема й готельної сфери, найбільш розробленим є методичний інструментарій поточного (ретроспективного) аналізу за важливими звітними періодами.

Фахівець сфери аналітичних досліджень А.Д. Шеремет [225], розглядає поточний аналіз, як ретроспективним аналіз результатів здійснення основної діяльності на базі офіційної звітності та системного облікового забезпечення. Тобто, у відповідності до вищезазначеного, головною ціллю такого різновиду аналізу, виступає об'єктивна оцінка результатів від реалізація готельних послуг, комплексне виявлення невикористаних резервів, мобілізація їх для підвищення рівня прибутковості готельного бізнесу в майбутніх періодах, досягнення повноцінної відповідності матеріального та морального стимулювання за результатами праці та якості роботи персоналу готелю в цілому.

Т.Д. Косова, П.М. Сухарев, Л.О. Ващенко [92] оперативний аналіз ототожнюють із ситуаційним аналізом, що проводиться відразу після здійснення господарських операцій або зміни ситуації за короткі відрізки часу (зміну, добу, декаду, тощо). Щодо безпосередніх цілей його проведення, то вищезазначені науковці вбачають в них – виявлення хиб та впливання на господарські процеси [с.17].

Г.І. Купалова [84] характеризує оперативний аналіз, як різновид аналізу поточної діяльності підприємства, в рамках якого відбувається контроль цієї діяльності. Науковиця звертає увагу на повсякденності його

здійснення та простоті методичного інструментарію, наголошуючи на оперативності проведення.

На думку Є.В. Мниха, оперативний (поточний) аналіз полягає у забезпеченні управління своєчасною дієвою інформацією про зміну економічної ситуації, причини цієї зміни, відхилення від регламентованих параметрів з метою своєчасного вироблення рішень, спрямованих на попередження та усунення негативних змін і ефективно маневрування ресурсами та капіталом. Так, в умовах постійної зміни ринкової кон'юнктури у сферу досліджень оперативного аналізу потрапляють постійна оцінка економічного середовища, для того, щоб використати найсприятливіші умови бізнесу, вигідно маневрувати виробничо-фінансовими ресурсами [123, с.53].

М.І. Баканов [7] трактує оперативний аналіз, як один з різновидів економічного аналізу, що спрямований на вирішення задач, пов'язаних з оперативним управлінням господарською системою. Згідно підходу науковця, першочерговою задачею оперативного аналізу виступає постійний контроль раціональності функціонування господарських систем, за виконанням планових завдань, процесами виробництва та реалізації, а також своєчасне виявлення та використання поточних внутрішньогосподарських резервів задля забезпечення виконання та перевиконання бізнес-плану.

Метою здійснення оперативного аналізу рентабельності реалізації готельних послуг є одержання достовірної та оперативної інформації про рівень ефективності використання номерного фонду та оцінка впливу на фінансові результати з метою попередження прояву негативних тенденцій заздалегідь. Це сприятиме: зменшенню втрат від простою номерів; обґрунтуванню необхідного рівня рентабельності готельних номерів за типами; визначенню обсягу реалізації готельних послуг із врахуванням структури номерного фонду необхідного для досягнення еталонного рівня прибутковості готелю в цілому.

Т.П. Назаренко [93] вважає, що дієвість аналізу прибутковості діяльності досягається за рахунок вибору форми організації здійснення аналізу та визначення відповідного структурного підрозділу. Тому в залежності від організаційної структури виокремлюють такі форми здійснення аналізу, як централізована та децентралізована. Відповідно, на великих підприємствах готельного господарства, створюються спеціальні аналітичний відділ, в якому акумулюється весь спектр функцій системного економічного аналізу, окрім того, він є ключовим механізмом аналітичного забезпечення системи управління потенціалом прибутковості готелю із врахуванням специфіки готельного бізнесу.

Задля створення сприятливої першооснови комплексної оцінки рівня прибутковості готельного господарства на базі показників фінансових результатів та рівня рентабельності готельних послуг, із врахуванням підходу Т.П. Назаренко [93], на рис. 5.1. наведено послідовність проведення оперативного аналізу результативності діяльності готелю.

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПІДГОТОВЧА СТАДІЯ ОПЕРАТИВНОГО АНАЛІЗУ

складання плану та програми оперативного аналізу, яка передбачає:

- обґрунтування мети і завдань оперативного аналізу рентабельності готельних послуг;
- вибір об'єктів, суб'єктів і методики проведення оперативного аналізу рентабельності реалізації готельних послуг;
- перелік виконавців і розподіл обов'язків між ними на основі диференціального підходу;
- підготовка інформаційного забезпечення аналізу фінансових результатів діяльності готелю та рентабельності за типами готельних номерів;
- вибір форми представлення результатів з обґрунтуванням бізнес-плану підприємства готельного господарства;

МЕТОДИЧНА СТАДІЯ ОПЕРАТИВНОГО АНАЛІЗУ

- оперативний аналіз рентабельності реалізації готельних послуг за типами номерів на основі застосування *кумулятивних карт*;
- визначення впливу чинників на зміну доходу від реалізації готельних послуг за типами номерів та собівартості реалізованих готельних послуг відповідно.
- розрахунок показників рентабельності реалізації за *типами готельних номерів* на останній стадії гостявого циклу на базі технічного забезпечення аналізу;
- аналіз щоденних відхилень фактичного рівня рентабельності реалізації готельних послуг від *еталонного рівня* (прийнятого на основі опорного середнього значення рентабельності реалізації).

попереджувальна аналітична оцінка негативних змін рівня рентабельності на основі застосування *транспортира-КУСУМ* та *усіченої V-маски*;

РЕЗУЛЬТАТИВНА (ПІДСУМКОВА) СТАДІЯ ОПЕРАТИВНОГО АНАЛІЗУ

- оцінка рівня обґрунтованості та досягнення рівня рентабельності на базі врахування еталонних показників результативності готельного бізнесу;
- узагальнення отриманих результатів та оцінка рівня прибутковості основної діяльності готелю;
- розробка організаційно-технічних заходів щодо усунення недоліків, підвищення ефективності використання виявлених резервів;
- оформлення та надання висновків і пропозицій, наукове обґрунтування управлінських рішень щодо підвищення рівня прибутковості діяльності готельного господарства.

Планування та прогнозування рівня прибутковості готелю

Рис. 5. Процедура здійснення оперативного попереджувальної оцінки негативних змін рівня рентабельності готельних послуг [93]

Оперативний аналіз на відміну від поточного наближений в часі до моменту здійснення господарських операцій підприємством готельного господарства. Це обумовлене тим, що він базується на інформаційних потоках в системі первинного обліку та даних спостережень за безпосереднім ходом процесу виробництва готельного продукту. Всі ці обставини створюють сприятливу основу для виявлення недоліків функціонування з ціллю досягнення бажаного рівня прибутковості готельного бізнесу із своєчасним прийняттям обґрунтованих дієвих управлінських рішень щодо уникнення та попередження негативних змін.

Тобто, важливою складовою організації аналізу виступає інформаційне забезпечення його здійснення, без зайвого обтяження надмірною деталізацією в інформаційних потоках, задля прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Т.Д. Косова, П.М. Сухарев, Л.О. Ващенко, до складу інформаційного забезпечення аналізу включають інформацію, яка необхідна для управління економічними процесами, та яка міститься в базах даних інформаційних систем; а також створення інформаційних умов функціонування систем, забезпечення необхідною інформацією, включення в систему засобів пошуку, отримання, збереження, накопичення, передавання, обробки інформації, формування банків даних [92, с.51].

Особливо ефективні результати оперативного аналізу прибутковості основної діяльності готелю, якщо він здійснюється у поєднанні із врахуванням специфіки структури номерного фонду та складу додаткових і допоміжних структурних підрозділів.

Тобто оперативний аналіз ефективності процесу реалізації готельних послуг представляє собою систему щоденного вивчення виконання планових завдань щодо досягнення бажаного рівня результативності в розрізі асортименту (за типами готельних номерів) задля дієвого прийняття обґрунтованих управлінських рішень та досягнення бажаного рівня прибутку від надання місця проживання в цілому.

А.Д. Шеремет [225] звертає увагу на першочергові моменти здійснення оперативного економічного аналізу прибутковості діяльності, що з огляду на специфіку діяльності підприємств готельного господарства, повинні охоплювати: оцінку відхилень фінансових результатів та рівня рентабельності реалізації готельних послуг від бізнес-плану за основними якісним та кількісним показникам діяльності, як по готелю в цілому так і по його структурних підрозділах: за добу, тиждень, місяць, квартал; аналіз ступеня впливу різних чинників на відхилення від плану за цими показниками; встановлення причин дії відповідних факторів, виявлення винуватців; швидку розробку та провадження заходів, спрямованих на усунення їх негативного впливу на базі врахування сучасного досвіду аналітичних оцінок змін.

Оперативний аналіз ефективності діяльності готелів доцільно здійснювати за наступними групами показників: обсяг реалізації готельних

послуг за типами номерів; склад операційних витрат; динаміка та структура собівартості реалізованих готельних послуг; рівень прибутку від надання місця проживання та рентабельності реалізації за типами готельних номерів.

Аналіз показників здійснюється у відповідних підсистемах. Зокрема, в підсистемі оперативного управління номерним фондом передбачено вирішення задач оперативного обліку та аналізу процесу реалізації готельних послуг за типами готельних номерів та за готелем в цілому; обліку та аналізу простою номерів. Оцінка завантаженості номерного фонду аналізується в підсистемі управління збутом; використання персоналу – в підсистемі управління кадровим потенціалом готелю. Відповідно саме об'єктивні результати оперативного аналізу ефективності діяльності підприємств готельного господарства щодо досягнення бажаного рівня результативності бізнес-процесів, слугують основою для здійснення перспективного аналізу.

О.В. Яновський, трактує перспективний аналіз, як область економічного аналізу, що відноситься до оцінки передбачуваних результатів економічної діяльності в майбутньому. Відповідно ціль перспективного аналізу вчений характеризує, як забезпечення зворотнього зв'язку із системою управління. Згідно підходу зарубіжного науковця, вагомим інструментом перспективного аналізу, тобто засобом практичної реалізації вимог повноти та системності в перспективному аналізі виступає ймовірнісна прогнозна модель прибутковості бізнесу. Побудова ймовірнісної моделі майбутньої діяльності бізнесу виступає принципом перспективного аналізу, що дозволяє найбільш ефективно на практиці врахувати вимоги мінімізації ризику невідповідності, повноти і системного аналізу. Необхідність побудови ймовірнісної моделі розвитку бізнесу обумовлюється присутністю принципу суттєвості та рекурентності в перспективному аналізі [230].

Г.І. Купалова [84] зазначає, що перспективний аналіз виходить із потреб планування чи прогнозування господарських операцій у майбутньому, оскільки він проводиться ще до здійснення вказаних операцій.

Є. В. Мних вважає, що перспективний аналіз – це насамперед процес визначення важливих ситуацій зовнішнього і внутрішнього середовища, які можуть впливати на досягнення підприємством перспективних цілей. Його заключний етап зводиться до формування стратегічних індикативних планів (планові сегментації), тобто виявлення стратегічних напрямів виробничо-господарської діяльності, головних засобів реалізації стратегії (рушійних сил), визначення стратегічних господарських центрів, на які покладено завдання детальної реалізації стратегії [123, с.49].

Укрупнена блок-схема організації перспективного аналізу прибутковості готельного господарства, із врахуванням підходу зарубіжного вченого О.В. Яновського [230], представлена, на рис. 5.1.

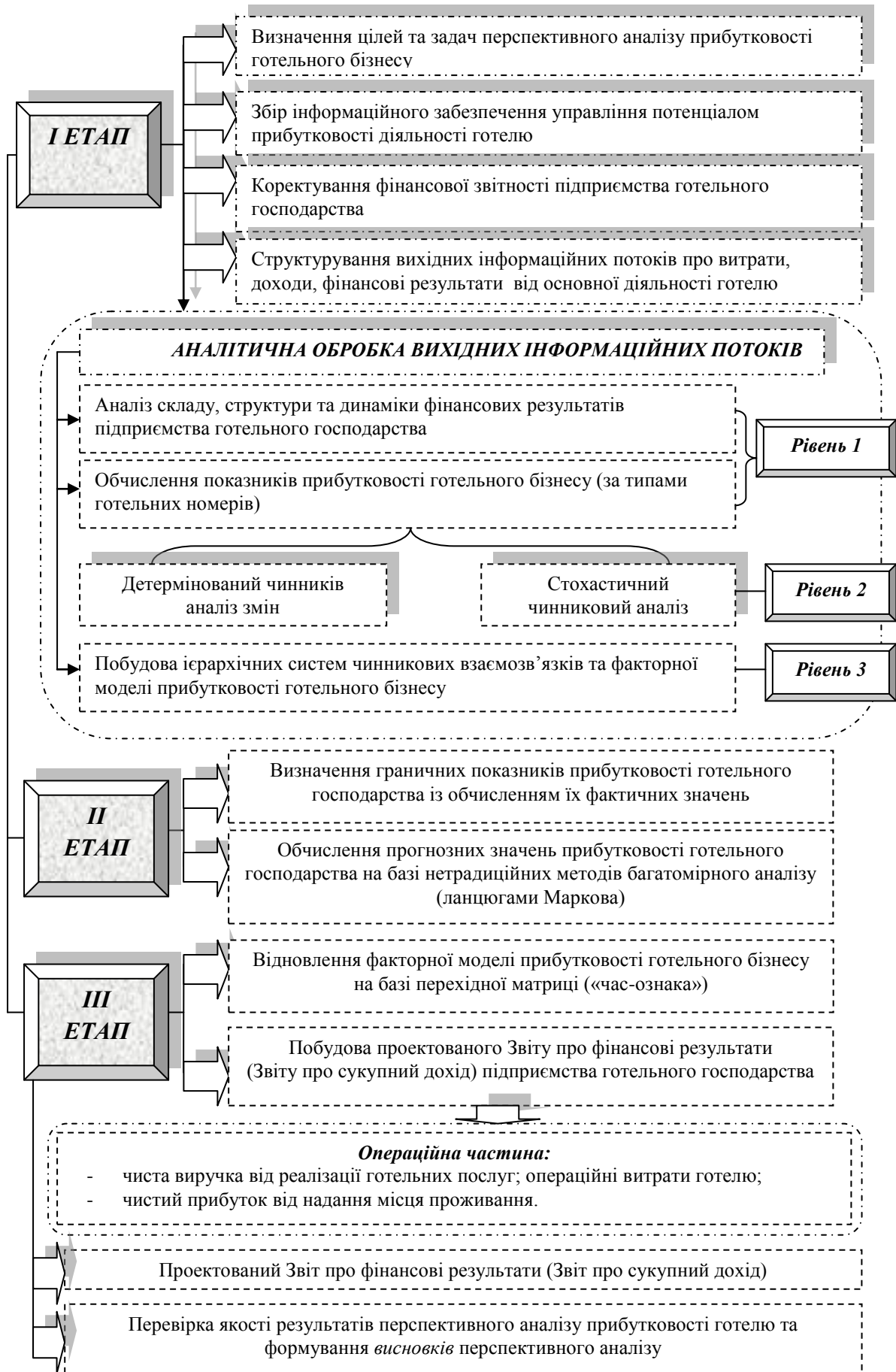


Рис. 5.1 Організація перспективного аналізу прибутковості готельного господарства [230]

Як наглядно ілюструє рис. 5.1., перспективний аналіз розпочинається з визначення його задач та інформаційного підґрунтя, тобто масиву даних, які необхідно проаналізувати для вирішення поставленої задачі, центральне місце в якому згідно підходу займає фінансова звітність.

О.В. Яновський [230] вважає, що фінансова звітність в якості інформаційного базису для перспективного аналізу повинна подаватися не за конкретний період, а в міжчасовому форматі, тобто в двохвимірному масиві даних, що складається із стандартних звітів за ряд послідовних періодів (не залежно від того, чи відносяться ці періоди до минулого чи до майбутнього). Слід зазначити, що саме у такому вигляді інформація буде корисною, як для менеджерів вищих ланок управління готелем, так і зовнішніх користувачів.

Тому, доцільно для модернізації системи обліково-аналітичного забезпечення управління підприємствами готельного господарства застосовувати актуарну фінансову звітність (склад якої був розглянутий в попередньому розділі, параграф 4.5), тобто прогнозну звітність, що дає чітке уявлення про майбутні грошові потоки та тенденції приросту вартості готельного бізнесу на перспективу.

Запропонована для запровадження А.І. Шигаєвим, В.Б. Івашкевичем [227] концепція актуарного обліку та побудована на її основі актуарна фінансова звітність удосконалить обліково-аналітичне забезпечення системи управління потенціалом прибутковості готельного господарства у відповідності до вимог сучасної економіки. Згідно підходу науковців, підготовка актуарної фінансової звітності, що базується на розмежуванні фінансової та операційної діяльності та містить показники балансового рівняння актуарного обліку, відіграє досить важливу роль для діяльності суб'єкта господарювання. Така звітність дозволяє розрахувати економічну вартість готелю, здійснити аналіз фінансових результатів діяльності з позиції його власників, визначити та в подальшому контролювати рушійні чинники прибутковості готельного бізнесу, прогнозувати потребу у фінансуванні господарської діяльності, а також підвищити якість управління грошовими потоками.

В ході реалізації першого етапу перспективного аналізу (рис. 5.1), а саме на стадії аналітичної обробки вихідних інформаційних потоків відбувається одночасне врахування детермінованих та стохастичних аспектів змін рівня результативності бізнес-процесів.

Вітчизняні науковці Т.Д. Косова, П.М. Сухарев, Л.О. Ващенко [92] зазначають, що детермінований підхід спрямований на вивчення прямих зв'язків, тобто коли залежність між результативними і факторними показниками функціональна, відповідно стохастичний аналіз спрямований на вивчення непрямих залежностей між параметрами аналітичної оцінки.

Тобто, аналітична обробка, що здійснюється в рамках першого етапу перспективного аналізу, охоплює три послідовні рівні, на кожному з яких виконується певний перелік процедур.

Результатом першого рівня виступає перелік показників, що характеризують ефективність діяльності готелю, результатом другого – визначення взаємозв'язку між цими показниками, результатом третього формування факторної моделі прибутковості готельного бізнесу [230].

На другому етапі, який виступає основним (центральним) етапом аналітичних робіт, оскільки на ньому здійснюється обчислення прогнозних значення прибутковості готельного господарства (з розширенням горизонту прогнозування до кількох часових кроків) на базі застосування нетрадиційного методу багатомірного прогнозування ланцюгами Маркова.

Третій етап включає методологічні аспекти побудови факторної моделі прибутковості готельного бізнесу на базі перехідної матриці («час-ознака») та проєктованого Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) на довготривалу перспективу. На заключній стадії даного етапу здійснюється узагальнення та систематизація отриманих результатів, формування висновків та наукове обґрунтування управлінських рішень що спрямовані на підвищення рівня ефективності функціонування підприємств готельної сфери.

5.2. Аналіз в управлінні оперативною рентабельністю готельних послуг на основі застосування кумулятивних карт

В загальному вигляді результативність, економічна доцільність та рентабельність функціонування підприємства готельного господарства вимірюється абсолютними показниками економічного ефекту та відносними показниками економічної ефективності.

Зарубіжні науковці В.В. Ковалев, О.Н. Волкова визначають економічний ефект, як показник, що характеризує результат діяльності та, як правило, представлений розміром отриманого прибутку. Проте в умовах ізольованої оцінки зазначеного показника практично не можливо зробити ґрунтовні висновки про рівень ефективності фінансово-господарської діяльності в цілому. Тому в аналізі застосовують коефіцієнти рентабельності, розраховані як відношення отриманого прибутку до середньорічної вартості використаних ресурсів [71, с. 275].

А. Д. Шеремет [225] до важливих показників ефективності діяльності відносить прибуток та рентабельність, окрім того науковець звертає увагу на важливості об'єктивного врахування не лише обсяги чистого прибутку, але й рівень рентабельності реалізації із врахування рівня впливу численної кількості факторів.

Сучасний вітчизняний вчений Є.В. Мних робить акцент на тому, що саме за показниками рентабельності діяльності господарюючих суб'єктів доцільно проводити рейтингову оцінку ефективності сфер діяльності,

вкладення капіталу, випуску продукції тощо. Згідно підходу вченого вони є параметральними характеристиками факторного середовища формування прибутку [125, с.206].

Принципи, методи, проблеми та напрямки вдосконалення методики аналізу ефективності діяльності підприємств готельного господарства були змістовно розглянуті у працях вчених як далекого, так і близького зарубіжжя, зокрема, Л. Г. Агафонової, О. Є. Агафопова, М. І. Баканова, С. І. Байлика, О. О. Гаца, Т.А. Єріної, А. О. Змійова, О. О. Каролопа, Н. М. Кузнецової, Н. П. Куракиної, К. П. Максимец, В. Г. Міски, Т. Г. Мунін, П. Р. Пуцентейла, Є. І. Решетняк, С. В. Самарцев, Т. І. Ткаченко, В. А. Чернова, А.Д. Чудновського та інших [1; 204; 82; 209; 53; 86; 152; 182; 222]. Проте аналітична оцінка прибутку і рентабельності функціонування підприємств готельного господарства на основі застосування попереджувальної аналітичної оцінки негативних змін на основі практичного застосування дієвого аналітичного інструментарію, що і викликало необхідність проведення досліджень в цьому напрямі.

Як зазначає О.Д. Чудновський [222], першочерговою складовою базових принципів управління ефективністю підприємств готельного господарства виступає оцінка історично-логічних аспектів еволюції змін. Так, вчений виокремлює п'ять основних етапів становлення господарської системи управління готелями, де на останніх етапах робить акцент саме на ринкових критеріях ефективності готельного господарства із врахуванням потреб у впровадженні інновацій.

Оцінка динаміки фінансових результатів підприємств готельного господарства України за 2001 – 2012 рр. (Додаток Р.1) свідчить про те, що протягом майже всього досліджуваного періоду (винятком слугує тільки 2005р.) їх діяльність була збитковою. У 2012 р. частка підприємств, які отримали розмір збитку 1692,5 млн.грн., складала 41,1% (від загальної кількості підприємств готельного господарства), а питома вага прибуткових досягла – 58,9% із загальним обсягом прибутку 835,9 млн.грн. Це обумовило кінцевий негативний фінансовий результат по галузі в зазначеному періоді у сумі 856,6 млн.грн. та не рентабельну діяльність в цілому на рівні 3,3%.

Оцінка рентабельності (збитковості) господарювання 30 підприємств готельного господарства лише підтверджує зазначені негативні тенденції галузі. Адже по дослідженій сукупності в 2012р., порівняно з 2011р., відбулося погіршення ефективності фінансово-господарської діяльності, так середній рівень збитковості господарювання по досліджуваній сукупності готелів у 2011 р. склав – 5,37%, а в звітному 2012 р. відбулося погіршення ефективності функціонування на 7,68%, оскільки рівень збитковості встановився на рівні 13,05% (Додаток Р.2).

Серед 30 досліджених підприємств готельного господарства, рентабельне господарювання у 2012 р. було характерне лише десяти готелям (33,33% від загальної сукупності досліджених), серед яких: ПАТ «Готель «Дніпро»» (м.Київ) – рівень рентабельності реалізації за чистим

прибутком склав 1,58%; ПАТ «Готельний комплекс «Братислава»» (м. Київ) – 36,24%; ПАТ «Готель «Україна»» (м. Чернігів) – 27,31%; ПАТ «Готель «Голосіївський»» (м. Київ) – 0,82%; ПАТ «Тернопіль-Готель» (м. Тернопіль) – 17,40%; ПАТ «Готельний комплекс «Україна»» (м. Сімферополь) – 7,37%; ПАТ «Готель «Салют»» (м. Київ) – 0,22%; ПАТ «Готельний комплекс «Ялта-Інтурист»» (м. Ялта) – 18,92%; ПАТ «Готель «Мир»» (м. Харків) – 4,22%; ПАТ «Інтурист-Запоріжжя» (м. Запоріжжя) – 15,15%. Решта, із досліджуваних підприємств готельного господарства (66,66%) у звітному 2012 році досягли негативного рівня рентабельності господарювання в цілому.

Суттєве зниження рентабельності може бути наслідком прояву кризових явищ в економіці, зростанням конкуренції, здійсненням неефективної асортиментної та цінової політики, зниженням попиту на готельні послуги, що в кінцевому вигляді впливає на рівень завантаженості номерного фонду в цілому.

Постійний аналіз рентабельності надзвичайно важливий для підприємств готельного господарства, оскільки саме певний відсоток рентабельності є однією зі складових ціни на проживання разом із витратами, що формують собівартість однієї людино-добы (при плановому завантаженні номерного фонду).

Попит на готельні послуги носить сезонний характер, тобто постійно коливається, тому на нього повинна бути спрямована конкурентна цінова стратегія підприємства готельного господарства.

В розрізі асортименту готельних послуг різні типи номерів мають різний рівень рентабельності. Тому у періоди значного попиту (сезону) можуть бути не суттєво підвищені ціни на більш рентабельні номери, що сприятиме максимізації прибутку. У періоди не сезону знижувати тарифи можна лише при групових заїздах, оскільки їх суттєве зменшення при відсутності попиту не сприятиме залученню додаткових клієнтів.

Проте за таких умов підприємства готельного господарства можуть цілковито необґрунтовано змінювати розмір цін на проживання, очікуючи на суттєве зростання завантаженості номерного фонду. Тому вкрай необхідно кількісно оцінювати рівень рентабельності, щоб порівняти його при альтернативних варіантах та вибирати той, який відповідає ціновій стратегії підприємства готельного господарства.

Оцінка рівня рентабельності – надзвичайно складна та трудомістка задача. Її складність обумовлена неопрацьованістю методик, суперечливістю об'єктивних оцінок, кількісних та якісних характеристик. За таких умов варто застосовувати методи, які нададуть змогу не тільки здійснити об'єктивну аналітичну оцінку рівня рентабельності та виявити нерентабельні види номерів, але й створять сприятливе підґрунття для попередження проявів небажаних тенденцій щодо зниження її рівня заздалегідь.

На нашу думку, для створення дієвої системи попереджувальної оцінки негативних змін рівня рентабельності доцільно використати

методичні прийоми суміжної галузі дослідження, а саме: потрібно надати перевагу статистичній методиці керування процесами, яка регламентується низкою Державних стандартів України, серед яких ДСТУ ISO/TR 8258:2001 [73] Контрольні карти Шухарта та ДСТУ ISO/TR 8258:2001 [72] Контрольні карти кумулятивних сум.

Вищезазначені стандарти традиційно застосовуються в промисловості для встановлення стану статистичної керованості виробничих процесів з метою контролю їх якісних параметрів. Більшість статистичних методів, що в них регламентуються, дає можливість зафіксувати стан процесу в певний момент часу, на відміну від них метод кумулятивних карт дозволяє відслідкувати стан процесу в часі, та більше того – впливати на процес до того, як він вийде з-під контролю.

Для цього можна запропонувати використання кумулятивних карт (КУСУМ-карт), які базуються на еталонних значеннях показників, що досліджуються, або так званому векторі цілі, та надають змогу здійснювати оцінку рівня відхилень від них досліджуваних параметрів (поточних значень показників). Ці карти є спеціальним видом діаграм, який вперше був запропонований В.Шухартом в 1925р. [63; 72; 73]. За допомогою кумулятивних карт можна відслідкувати хід протікання процесу та впливати на нього (за допомогою відповідного зворотнього зв'язку), заздалегідь попереджуючи його відхилення від висунутих до процесу вимог. Тобто КУСУМ-карта призначена для перевірки процесу на відхилення за часту від еталонного (опорного) значення, яке приймається на рівні деякого середньоарифметичного значення. Опорне значення часто називається цільовим значенням або ціллю. Із кожного отриманого значення показника, що досліджується, вираховують опорне значення і отримують значення кумулятивних сум цих різниць, які наносять на карту.

На такій карті інтерес представляють не абсолютні значення сум, а кут нахилу графіка, який визначається за послідовністю точок. Саме кут нахилу, так званих «локальних середніх» слугує мірою зміни величини, що досліджується. Якщо локальний середній рівень серії спостережень більший за цільове значення, то крива нахилена вгору, якщо менший – вниз. Чим більший кут нахилу лінії, що представляє локальне середнє по відношенню до цільового значення, тим більше відхилення даних від опорного значення.

КУСУМ-карта є одним із поширених візуальних методів знаходження змін якісного показника та встановлення причин, що обумовили ці зміни.

Процедура використання КУСУМ-карт полягає в наступному:

1. Через рівні інтервали часу проводиться вибірка обсягом n і розраховується якісний показник (наприклад, щодня протягом місяця розраховується рентабельність реалізації готельних послуг). Початкові дані представимо у вигляді табл. 5.1.

y_r - значення досліджуваної змінної (рентабельності реалізації готельних послуг); $r = 1, 2, 3, \dots, n$;

Таблиця 5.1

Початкові дані для побудови КУСУМ-карти

Номер спостереження	Отримане значення рентабельності реалізації готельних послуг $y_r, \%$	Відхилення від опорного (еталонного) значення $T, (\Delta_r)$	Кумулятивна сума відхилень C_r
1	y_1	$\Delta_1 = (y_1 - T)$	$C_1 = \Delta_1$
2	y_2	$\Delta_2 = (y_2 - T)$	$C_2 = C_1 + \Delta_2$
3	y_3	$\Delta_3 = (y_3 - T)$	$C_3 = C_2 + \Delta_3$
4	y_4	$\Delta_4 = (y_4 - T)$	$C_4 = C_3 + \Delta_4$
...
...
n	y_n	$\Delta_n = (y_n - T)$	$C_n = C_{n-1} + \Delta_n$

T – опорне (еталонне) значення досліджуваної змінної прийняте на рівні середньо арифметичного значення $-\bar{Y}$ (середнього рівня рентабельності готельних послуг); Δ_r – відхилення значення досліджуваної змінної від опорного значення; C_r – кумулятивна сума.

2. Від кожного отриманого значення показника рентабельності (y_r) вираховується опорне (еталонне) значення (T) і отримується значення кумулятивних сум цих різниць (C_r), які заносяться на карту.

Тобто, кожне наступне спостереження призводить до різниці відповідного значення рентабельності реалізації готельних послуг та опорного значення. Значення різниць (Δ_r) сумують, в результаті чого кумулятивні суми (C_r) розраховують наступним чином:

$$C_r = \sum_{r=1}^n (y_r - T) \quad (5.1)$$

3. Значення кумулятивних сум C_r відкладають на осі ординат в залежності від поточного номеру спостережень r , який приймає значення послідовних цілих чисел $n=0, 1, 2, \dots$ (0 – початок координат). Встановлюють масштаб A вертикальної осі; по горизонтальній осі один інтервал відповідає значенню A за шкалою кумулятивних сум (КУСУМ). Цей масштаб може бути кратний оцінці стандартного відхилення нанесених значень $\hat{\sigma}$, тоді:

$$A = a \hat{\sigma}, \quad (5.2)$$

де a – коефіцієнт масштабу

Широко застосовують співвідношення розміру одиниці шкали КУСУМ приблизно в $2 \hat{\sigma}$ на один інтервал вибірки, тобто масштаб $A = 2 \hat{\sigma}$.

Розглянемо цю методику на основі даних ОДП «Чернівцітурист» (табл. 5.2).

Додаток 5.2

*Початкові дані для побудови КУСУМ-карти рентабельності реалізації готельних послуг
ОДП «Чернівцітурист»*

Номер спостереження	Отримане значення рентабельності реалізації готельних послуг (y_r), %	Відхилення від опорного значення $T, (\Delta_r)$	Кумулятивна сума відхилень C_r	Номер спостереження	Отримане значення рентабельності реалізації готельних послуг (y_r), %	Відхилення від опорного значення $T, (\Delta_r)$	Кумулятивна сума відхилень C_r		
день місяця	1	2,54	-3,19	-3,19	день місяця	17	1,31	-4,42	-21,76
	2	8,12	+2,39	-0,8		18	2,24	-3,49	-25,25
	3	4,65	-1,08	-1,88		19	3,57	-2,16	-27,41
	4	4,48	-1,25	-3,13		20	7,14	+1,41	-26,00
	5	3,42	+2,31	-0,82		21	2,41	-3,32	-29,32
	6	7,02	+1,29	-0,47		22	9,01	+3,28	-26,04
	7	4,53	-1,20	-1,67		23	9,12	+3,39	-22,65
	8	1,44	-4,29	-5,96		24	8,17	+2,44	-20,21
	9	3,52	-2,21	-8,14		25	11,14	+5,41	-14,80
	10	4,28	-1,45	-9,65		26	5,73	0	-14,80
	11	5,73	0	-9,65		27	4,32	-1,41	-16,21
	12	1,33	-4,40	-14,02		28	9,17	+3,44	-12,77
	13	4,56	-1,17	-15,19		29	11,03	+5,30	-7,47
	14	4,35	+1,38	-13,81					
	15	3,41	-2,32	-16,13					
	16	4,52	-1,21	-17,34		30	7,07	+1,34	-6,13

Протягом місяця щодня розраховується рентабельність реалізації готельних послуг (y_r). Для зазначених спостережень встановлене T – опорне значення рентабельності готельних послуг на рівні середньої рентабельності – 5,73%. Щодня від кожного отриманого значення рентабельності віднімають опорне значення ($T = 5,73\%$), отримані відхилення (Δ_r) сумують, внаслідок чого утворюються кумулятивні суми (C_r), які наносять на карту.

На осі ординат (рис. 5.1) відкладають значення кумулятивних сум (КУСУМ) відхилень рівня рентабельності (C_r) від еталонного значення (T), а на осі абсцис – номери спостережень (дні місяця). Значення стандартного відхилення нанесених на КУСУМ-карту значень рентабельності ОДП «Чернівцітурист» $\hat{\sigma}$ складає 2,80%:

$$\hat{\sigma} = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (y_r - T)^2}{n - 1}} = 2,779\%.$$

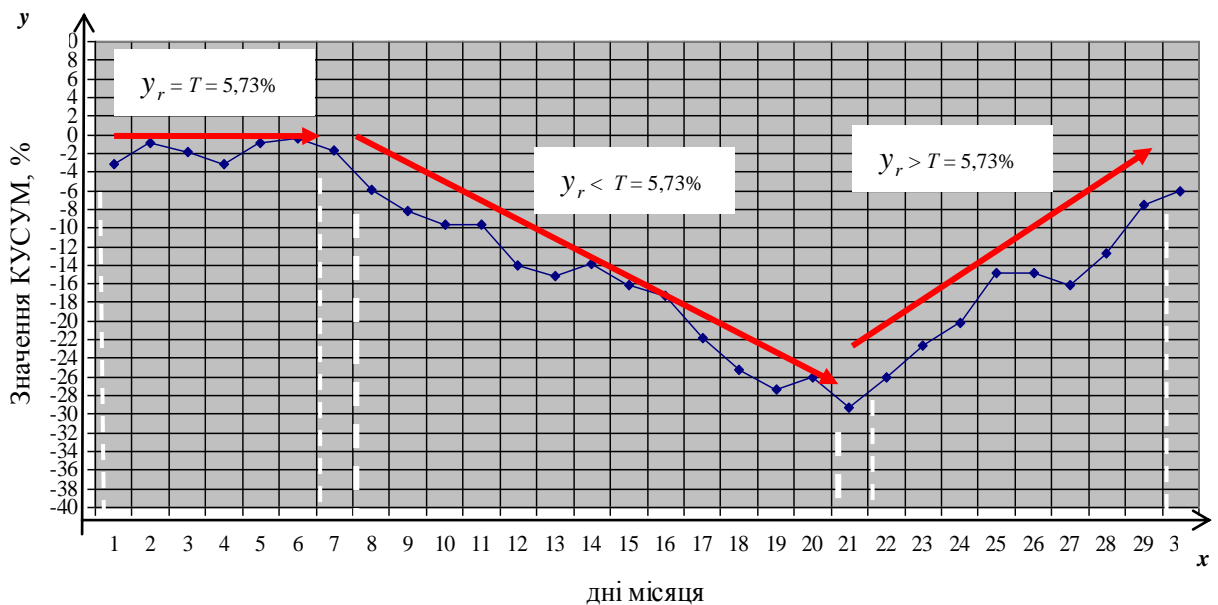


Рис. 5.1 КУСУМ-карта рентабельності реалізації готельних послуг ОДП «Чернівцітурист»

Представлену на рис. 5.1 КУСУМ-карту можна розділити на три частини: 1) крива КУСУМ паралельна осі x – тобто є горизонтальною з 1 по 7 число місяця (включно); 2) крива направлена вниз з 8 по 21 число, не дивлячись на локальні викиди 14 та 20 число; 3) крива направлена вгору (також з локальними викидами) з 22 по 30 число.

Тобто, можна зробити наступні висновки:

- з 1 по 7 число місяця на ОДП «Чернівцітурист» локальний середній рівень рентабельності реалізації готельних послуг (y_r) знаходиться на рівні опорного значення $T = 5,73\%$;
- з 8 по 21 число місяця середній локальний рівень рентабельності нижчий за цільову величину $5,73\%$;
- з 21 по 30 число місяця середній рівень рентабельності більший $5,73\%$.

5.3 Попереджувальна оцінка негативних змін рівня рентабельності із застосування транспорту-КУСУМ та усіченої V-маски

Основне правило прийняття рішень на підставі побудованої КУСУМ-карти полягає в побудові на ній V-маски та визначенні суттєвих змін під час виходу точок кривої КУСУМ за лінії V-маски.

Існує три різних форми V-масок, вони ідентичні по принципу побудови і дії: повна V-маска, усічена V-маска і паралельна маска. Найбільш розповсюдженою з них є усічена V-маска.

Для ефективного прийняття рішення щодо коригування рівня рентабельності ОДП «Чернівцітурист» необхідно застосувати в двох точках карти шаблон усіченої V-маски (рис. 5.2).

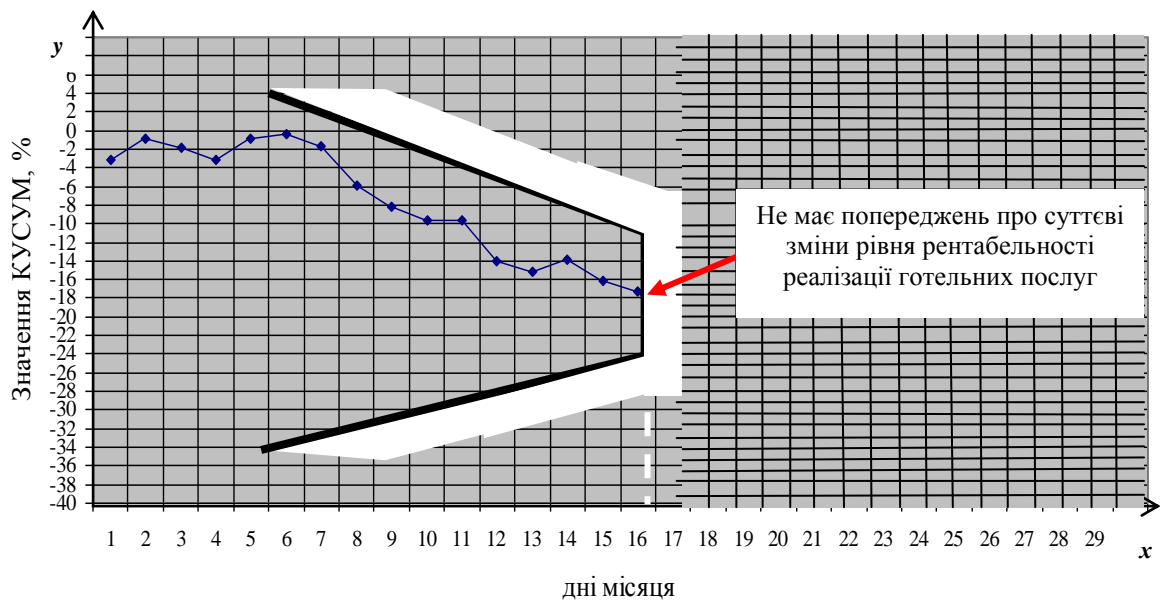


Рис. 5.2 Шаблон усіченої V-маски, що накладена на КУСУМ-карту рентабельності ОДП «Чернівцітурист» (не має вказівок про суттєві зміни при $T=5,73\%$, $\hat{\sigma}=2,80$)

З рис. 5.2. видно, що при накладанні шаблону усіченої V-маски на номер 16 (тобто на 16 число місяця) крива КУСУМ залишається між променями, і в проміжок часу між 8 та 16 числом суттєво не відрізняється від опорного значення рівня рентабельності готельних послуг 5,73%.

При накладанні шаблону V-маски на 18 листопада крива торкається верхньої дозвільної лінії, вказуючи на те, що до цього часу є достатньо інформації про суттєвий зсув величини рентабельності готельних послуг від опорного значення (середнього рівня рентабельності реалізації готельних послуг 5,73%) вниз (рис. 5.3).

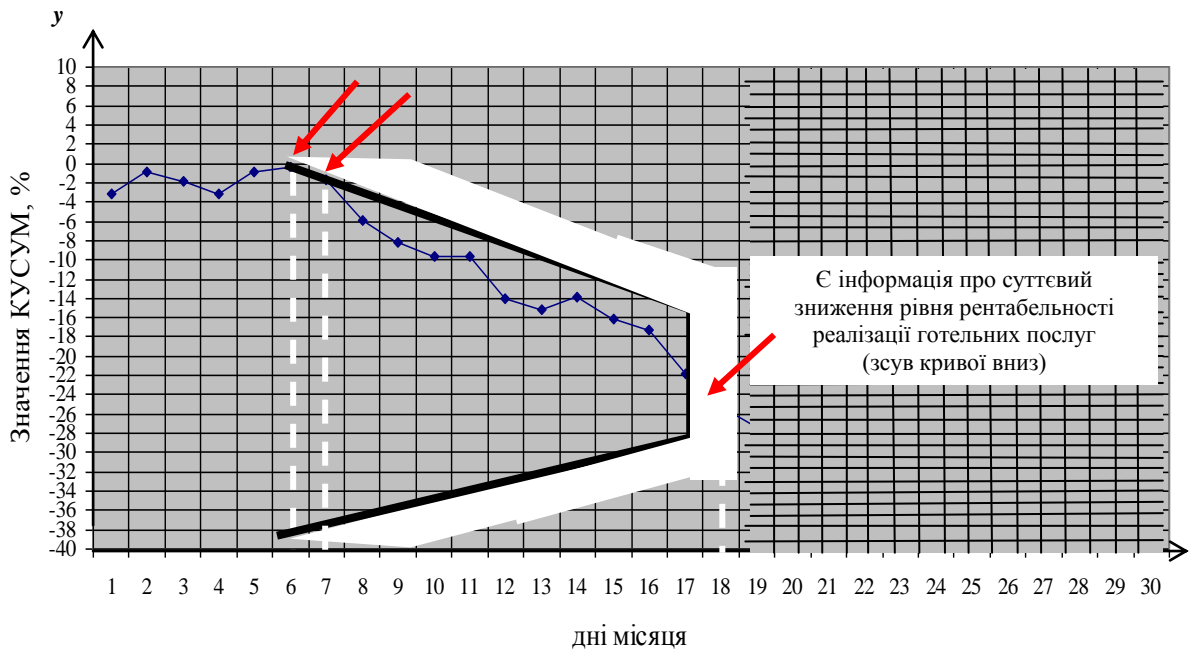


Рис. 5.3 Шаблон усіченої V-маски, що накладена на КУСУМ-карту рентабельності ОДП «Чернівцітурист» (є вказівки про суттєві зміни при $T=16,73\%$, $\hat{\sigma}=2,77$)

З даних рис. 5.3 видно, що верхня дозвільна лінія усіченої V-маски торкається кривої КУСУМ 6 та 7 число місяця, це свідчить про те, що в цей період з'являється перше попередження (сигнал) про значне відхилення середнього рівня рентабельності реалізації готельних послуг ОДП «Чернівцітурист» та про майбутню подальшу негативну тенденцію до зниження її рівня.

Тобто графік наглядно показує, що 18 число місяця можна побачити перші спостереження, в яких середній рівень рентабельності змістився від цільового рівня, а саме – 7 та 8 число місяця.

Якщо шаблон усіченої V-маски перемістити в будь-який день до 18 числа, то сигналу не буде. Якщо шаблон накласти на контрольну карту між 18 та 21 число місяця (кінець вихідного інтервалу), то буде відмічене суттєве зрушення вниз. Тобто, за допомогою КУСУМ-карти 18 числа,

можна побачити перші спостереження, в яких середній рівень рентабельності змістився від цільового рівня, а саме – 7 та 8 число місяця.

Застосування КУСУМ-карти надає можливість не тільки наочно побачити зміну середнього рівня рентабельності на підставі нахилу кривої, але й розрахувати локальний середній рівень рентабельності у будь-який бік від точки можливих змін, що досягається без перерахунку початкових даних.

Локальний середній рівень рентабельності реалізації готельних послуг та зону, в якій знаходиться її рівень у будь-якій точці карти, оцінюють за допомогою транспортера-КУСУМ. Нахил кривої КУСУМ порівнюють з транспортером та визначають нахил середнього рівня рентабельності та зону, в якій знаходиться її рівень (рис. 5.4).

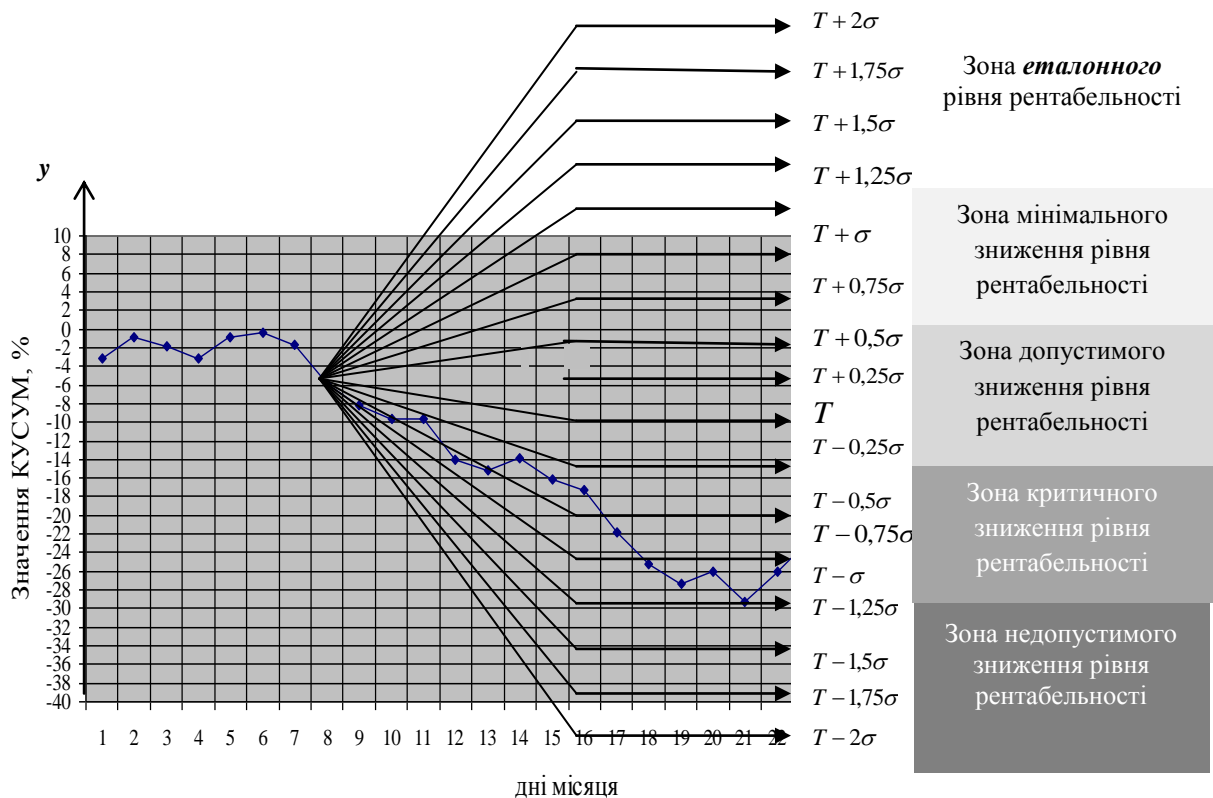


Рис. 5.4 Побудова транспортера-КУСУМ на кумулятивній карті рентабельності ($T = 5,73\%$, $\sigma = 2,80\%$)

Кожна з п'яти зон рентабельності має верхню та нижню межу в рамках шкали транспортера та виступає індикатором рівня ефективності процесу надання послуг проживання клієнтам за діючими тарифами.

Прямуювання рівня рентабельності до тієї чи іншої зони вимагає прийняття відповідних управлінських рішень. Якщо середній рівень рентабельності знаходиться в зоні еталонного рівня це свідчить, що процес надання послуг перебуває в стані контрольованості, тобто рентабельність реалізації послуг більша за опорне значення.

Потрапляння багатьох послідовних значень рентабельності до зони мінімального та допустимого рівня може виявитися індикатором невідповідних причин, зокрема бути свідченням зниження попиту на готельні послуги, тобто проявом сезонного характеру послуг, що вимагає перегляду встановлених цін на проживання.

У разі, якщо рівень рентабельності знаходиться в зоні критичного та прямує до зони недопустимого зниження, необхідно взагалі припинити процес надання послуг за діючими готельними тарифами, спрямувати всі сили на стимулювання збуту тощо.

Для оцінки ефективності господарювання можна запропонувати табл. 5.3, яка містить зазначені зони рентабельності та побудована на основі аналізу рівня рентабельності ОДП «Чернівцітурист» із застосуванням всіх допустимих значень шкали транспорту КУСУМ.

На підставі даних табл. 5.3, можна наглядно побачити втрати прибутку в умовах сезонного характеру послуг при різній завантаженості номерного фонду, та рівень рентабельності, якого потрібно досягти ОДП «Чернівцітурист», здійснюючи надання послуг за нижчими тарифами (наприклад, при знижці 5% на послуги проживання) для досягнення розміру прибутку, який підприємство отримувало до моменту зниження цін на проживання.

Оскільки підприємства готельного господарства можуть цілковито необґрунтовано змінювати розмір цін на проживання, очікуючи на суттєве зростання завантаженості номерного фонду, то застосування методики кількісної оцінки рівня рентабельності за допомогою кумулятивних карт допоможе порівняти рівень рентабельності при альтернативних варіантах та вибрати той, який відповідатиме цінній стратегії підприємств готельного господарства.

Окрім того, за числовими даними КУСУМ карти можна визначити дійсний локальний середній рівень рентабельності в будь-яких двох точках послідовності. Оскільки оцінюється проміжок часу – місяць, то є можливість визначити дійсний середній рівень рентабельності ОДП «Чернівцітурист» за будь-який тиждень місяця на підставі кумулятивної карти.

Для цього необхідно до опорного значення (T) додати середній вклад значень вибірки в КУСУМ за наступною формулою:

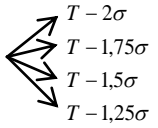
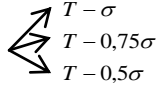
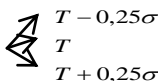
$$\bar{Y}_{i+1,j} = T + \frac{C_j - C_i}{j - i}, \quad (5.3)$$

де T – середній рівень рентабельності, або опорне значення; C_i, C_j – значення кумулятивних сум в точках i, j відповідно; i, j – номери вибірки.

Наприклад, можна визначити дійсний середній рівень рентабельності ОДП «Чернівцітурист» за період з 8 по 14 число місяця за даними КУСУМ-карти (рис. 5.3).

Таблиця 5.3

Оперативна оцінка рівня рентабельності реалізації готельних послуг ОДП «Чернівцітурист»

Зона рентабельності	Транспортні КУСУМ, ($T = 5,73\%$, $\sigma = 2,8\%$)	Рентабельність реалізації готельних послуг, %	Витрати понесені у зв'язку з реалізацією послуг, грн.			Доходи від надання місця проживання при середній ціні, грн.	Пробуток (збиток), грн.	Доходи від надання місця проживання при середній ціні із знижкою 5% ,грн.	Прибуток (збиток), грн.	Завантаженість, %
			постійні витрати	змінні витрати	Всього					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Зона не допустимого зниження рівня рентабельності		0,13	2149,13	716,38	2865,50	2869,23	3,73	2732,60	3,55	16,15
		0,83	2187,42	729,14	2916,55	2940,96	24,41	2800,92	23,25	16,55
		1,31	2237,48	745,83	2983,30	3022,90	39,60	2878,95	37,71	17,02
		1,44	2284,33	761,44	3045,78	3090,28	44,50	2943,12	42,38	17,39
		2,23	2291,90	763,97	3055,86	3125,56	69,70	2976,72	66,38	17,59
		2,41	2325,46	775,15	3100,61	3177,18	76,57	3025,88	72,92	17,88
		2,55	2356,86	785,62	3142,48	3224,71	82,23	3071,15	78,31	18,15
Зона критичного зниження рівня рентабельності		2,93	2389,81	796,60	3186,41	3282,59	96,18	3126,28	91,60	18,48
		3,41	2391,45	797,15	3188,60	3301,17	112,57	3143,97	107,21	18,58
		3,52	2400,21	800,07	3200,29	3317,05	116,76	3159,09	111,20	18,67
		3,57	2406,90	802,30	3209,20	3328,01	118,81	3169,53	113,15	18,73
		3,63	2418,01	806,00	3224,01	3345,45	121,44	3186,15	115,66	18,83
		4,28	2407,15	802,38	3209,53	3353,04	143,51	3193,37	136,68	18,87
		4,33	2412,24	804,08	3216,32	3361,89	145,57	3201,80	138,64	18,92
		4,35	2421,10	807,03	3228,13	3374,94	146,81	3214,23	139,82	19,00
		4,48	2426,96	808,99	3235,95	3387,72	151,77	3226,40	144,54	19,07
		4,53	2438,59	812,86	3251,46	3405,74	154,28	3243,56	146,93	19,17
		4,56	2501,22	833,74	3334,96	3494,30	159,34	3327,90	151,75	19,67
		4,65	2514,01	838,00	3352,01	3515,48	163,47	3348,08	155,69	19,79
4,76	2550,47	850,16	3400,63	3570,59	169,96	3399,25	161,80	20,10		
Зона допустимого зниження рівня рентабельності		5,03	2584,86	861,62	3446,49	3629,03	182,54	3456,22	173,85	20,43
		5,73	2570,58	856,86	3427,45	3635,78	208,33	3462,64	198,41	20,46
		6,43	2575,29	858,43	3433,71	3669,67	235,96	3494,93	224,72	20,66

Продовження табл. 5.3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Зона мінімального зниження рівня рентабельності	$T + 0,5\sigma$ $T + 0,75\sigma$ $T + \sigma$	7,02	2570,56	856,85	3427,41	3686,18	258,77	3510,65	246,45	20,75
		7,07	2585,12	861,71	3446,82	3709,05	262,23	3532,43	249,74	20,88
		7,13	2636,54	878,85	3515,38	3785,27	269,89	3605,02	257,04	21,31
		7,83	2633,11	877,70	3510,82	3809,07	298,25	3627,68	284,05	21,44
		8,12	2678,92	892,97	3571,89	3887,56	315,67	3702,44	300,64	21,88
		8,17	2750,85	916,95	3667,80	3994,12	326,32	3803,93	310,78	22,48
		8,53	2744,42	914,81	3659,23	4000,47	341,24	3809,97	324,99	22,52
Зона еталонного (опорного) рівня рентабельності	$T + 1,25\sigma$ $T + 1,5\sigma$ $T + 1,75\sigma$ $T + 2\sigma$	9,01	2744,55	914,85	3659,39	4021,75	362,36	3830,24	345,10	22,64
		9,12	2744,71	914,90	3659,61	4026,86	367,25	3835,11	349,76	22,67
		9,17	2769,32	923,11	3692,43	4065,21	372,78	3871,63	355,03	22,88
		9,23	2787,05	929,02	3716,06	4093,93	377,87	3898,98	359,88	23,04
		9,93	2778,43	926,14	3704,57	4112,99	408,42	3917,13	388,97	23,15
		11,03	2894,45	964,82	3859,27	4337,72	478,45	4131,16	455,67	24,42
		11,14	2903,72	967,91	3871,63	4357,00	485,37	4149,53	462,26	24,52

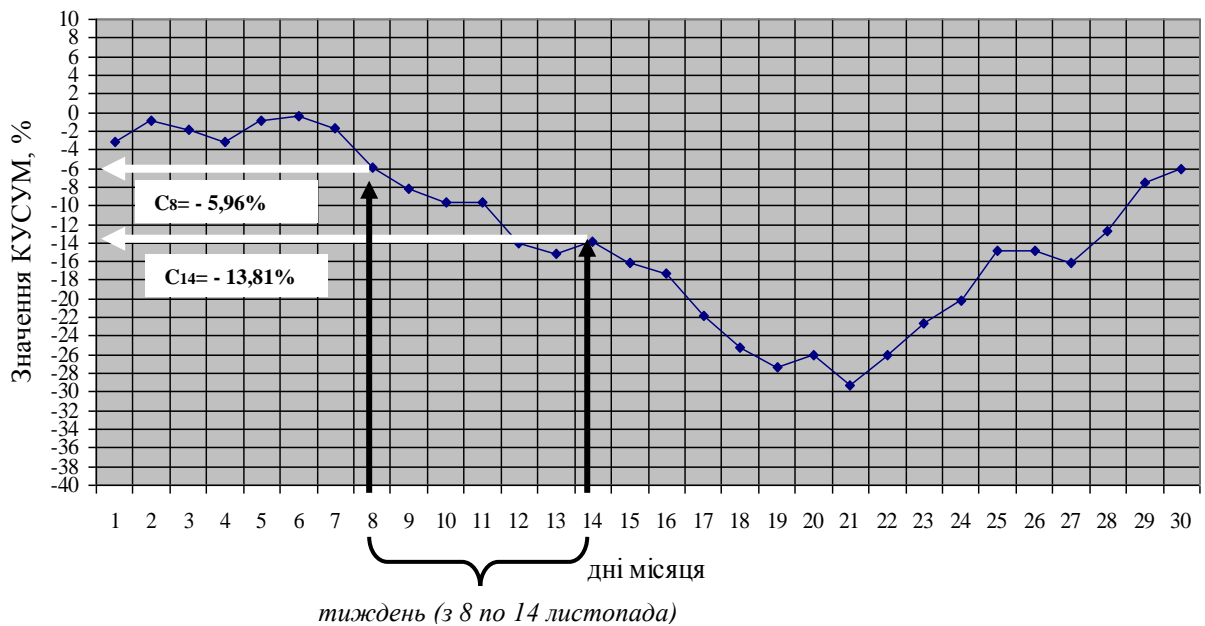


Рис. 5.5 Визначення локального середнього рівня рентабельності за тиждень (з 8 по 14 число місяця)

З даних КУСУМ-карти (рис. 5.5), беруть значення кумулятивних сум 8 та 14 число місяця, тоді дійсний середній рівень рентабельності за тиждень складе:

$$\bar{Y} = T + \frac{C_{14} - C_8}{14 - 8} = 5,73 + \frac{-13,81 - (-5,96)}{6} = 4,43\%.$$

Застосування запропонованої методики побудови КУСУМ-карти для оцінки рівня рентабельності на ОДП «Чернівцітурист» створить сприятливі умови для:

- виявлення відхилень величини рентабельності реалізації готельних послуг від цільового (еталонного) її рівня;
- встановлення початкових точок виникнення цих відхилень;
- визначення зони, до якої прямує середній рівень рентабельності та прийняття необхідних управлінських дії щодо розміру встановлених цін на проживання;
- попередження відповідних втрат прибутку.

Кумулятивні карти можна застосовувати і для аналізу ефективності надання послуг за видами номерів з метою виявлення нерентабельних номерів при базовому рівні цін та обсягів витрат задля оцінки розміру прибутку підприємства готельного господарства.

Розглянута методика на прикладі одного з готелів м.Трускавець наведена в Додатку Р. 5.

Накопичені кумулятивні суми відхилень (C_i) дають можливість визначити дійсний середній рівень рентабельності за видами номерів в будь-який проміжок часу на підставі значень КУСУМ двох точок послідовності, наприклад, по кварталах року (див. дод. Р.5).

Отримані кумулятивні суми (C_i) наносять на карту з метою подальшої оцінки змін рівня рентабельності конкретного виду готельного номеру (Додаток Р.6). Розглянемо зазначену методику на прикладі номеру категорії «Апартамент» (рис. 5.6).

Крива КУСУМ наглядно ілюструє (див. рис. 5.6) локальні викиди у квітні та жовтні, вони є свідченням нерентабельності номеру «Апартамент» у зазначені періоди. За таких умов для подальшої об'єктивної оцінки процесу варто розширити шкалу транспорту КУСУМ в межах $T - 3\sigma$ з розбиттям по 0,25 для додаткової зони збиткової діяльності. Накладання транспорту КУСУМ на період, що передуює цим негативним тенденціям (лютий місяць) дозволяє прослідкувати, до якої зони прямує локальний середній рівень рентабельності реалізації номеру «Апартамент».

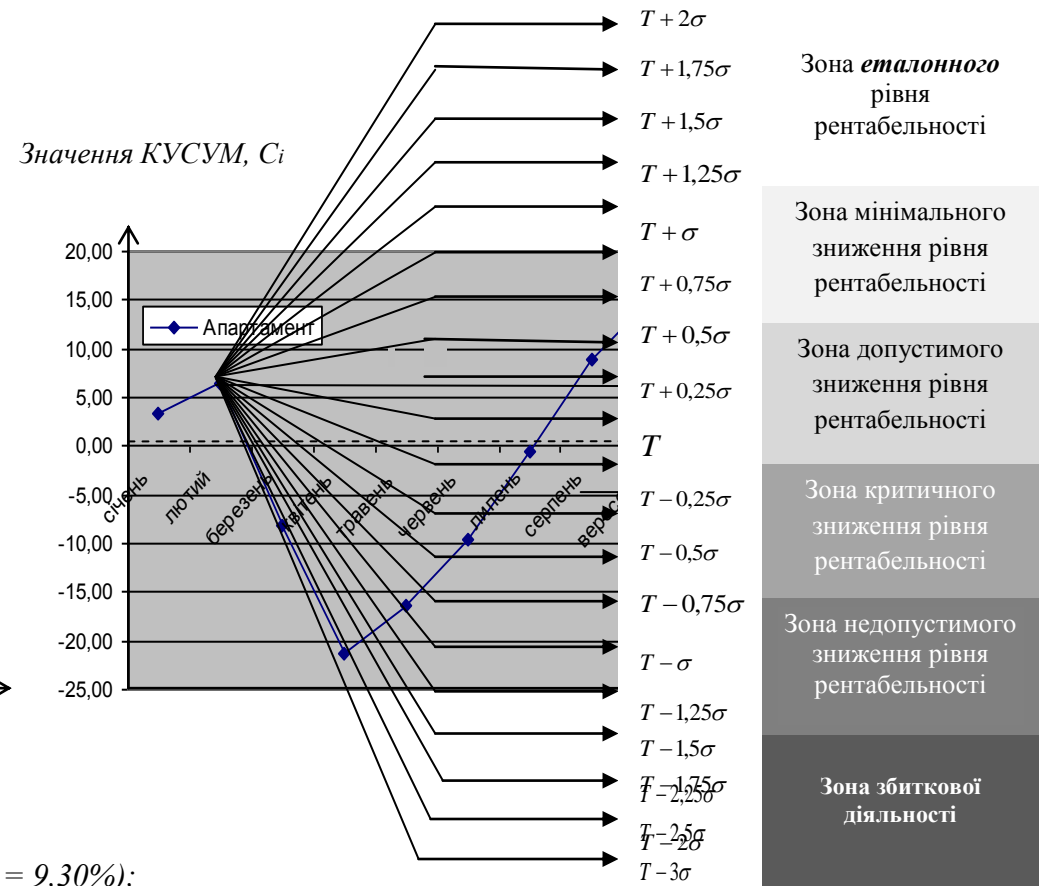
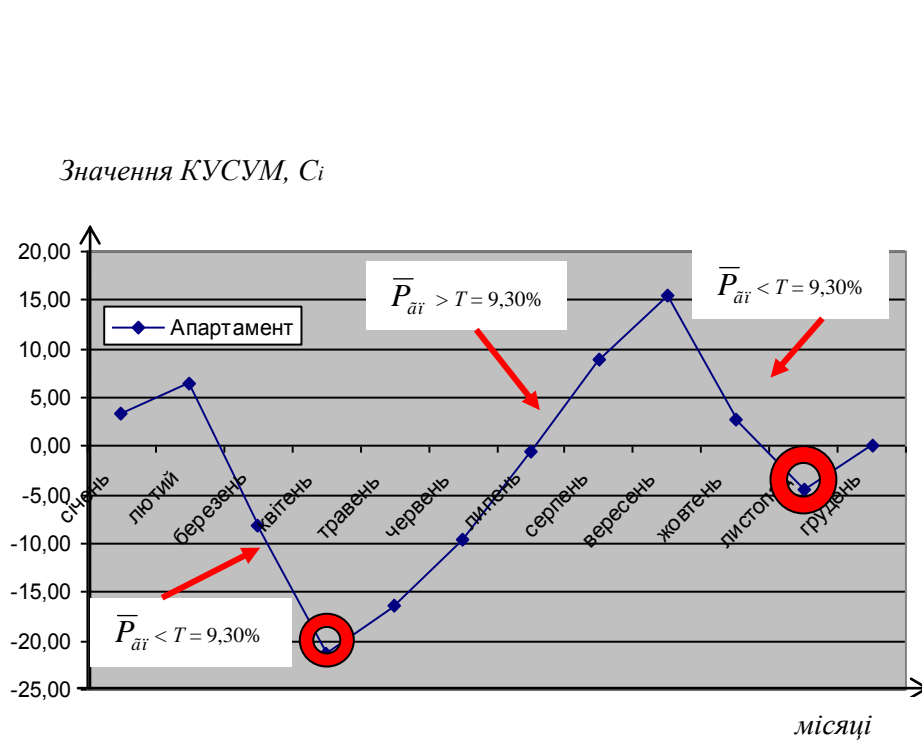
Застосування шаблону усіченої V-маски (Додаток Р.7) наочно ілюструє, що крива КУСУМ торкається верхньої та нижньої дозвільної лінії одночасно, та є свідченням того, що процес вийшов із стану керованості, тобто реалізація номерів типу «Апартамент» стала нерентабельною. Такі умови вимагають здійснення коригуючих управлінських дій.

З метою ефективного прийняття рішень запропоновано застосовувати таблицю (Додаток С.1) із зонами рентабельності, що побудована на основі рівня рентабельності номеру «Апартамент» з розбиттям в межах шкали транспорту КУСУМ та інформації про середню завантаженість. Таблиця наочно ілюструє рівень рентабельності реалізації номеру «Апартамент» якого потрібно досягти при наданні послуг проживання із знижкою 5 та 10%, щоб не зазнати втрат прибутку.

Варто зазначити, що основна перевага вищезазначеної методики проведення аналізу рентабельності реалізації готельних послуг із застосуванням кумулятивних карт (КУСУМ-карт) – це можливість отримання інформації для прийняття рішень стосовно:

- оцінки ефективності діяльності номерного фонду в цілому та за категоріями номерів;
- попередження негативних тенденцій щодо зниження рівня рентабельності реалізації послуг проживання заздалегідь;
- дієвості асортиментної та цінової політики.

В сучасних умовах господарювання не всі підприємства готельного господарства можуть собі дозволити придбати програмний продукт для управління своєю діяльністю. Більшість з них розробляють його самостійно, а деякі не мають можливості застосовувати комп'ютеризований облік взагалі та здійснюють ведення обліку вручну.



де $\bar{P}_{\bar{a}i}$ – середній рівень рентабельності готельних послуг;
 T – опорне (еталонне) значення рентабельності готельних послуг ($T = 9,30\%$);
 σ – вибіркове стандартне відхилення ($\sigma = 9,21\%$);

○ – локальні викиди (екстремуми функції)

Рис. 5.6 КУСУМ-карта рентабельності готельного номера “Апартамент” із застосуванням транспортера-КУСУМ

Тому запропонована методика застосування кумулятивних карт може бути використана підприємствами готельного господарства як один із модулів при створенні свого програмного продукту або як аналітична методика, реалізована в пакеті прикладної програми MS Excel.

Адже саме автоматизація запропонованої методики здійснення аналітичних досліджень дозволить підприємству готельного господарства без значних витрат праці та часу оцінювати рівень рентабельності надання послуг проживання, щоб порівняти його при альтернативних варіантах та вибрати той, який відповідає цінovій стратегії.

Отже, за результатами проведених досліджень розроблені практичні рекомендації щодо удосконалення оперативного економічного аналізу рентабельності реалізації готельних послуг в частині послідовності його проведення на основі кумулятивних карт, які базуються на еталонних значеннях досліджуваних показників або так званому векторі цілі та надають змогу із застосуванням транспортира-КУСУМ і усіченої V-маски здійснювати оцінку рівня їх відхилень від очікуваних параметрів.

Застосування методики побудови КУСУМ-карт створить сприятливі умови для виявлення відхилень величини рентабельності реалізації готельних послуг від цільового (еталонного) її рівня; встановлення початкових точок виникнення цих відхилень; визначення зони, до якої прямує середній рівень рентабельності та прийняття необхідних управлінських дії щодо розміру встановлених цін на проживання; попередження відповідних втрат прибутку.

5.4 Аналітичне забезпечення прийняття управлінських рішень з метою максимізації прибутку від надання місця проживання

Вирішення задачі дієвого управління фінансовими результатами від надання місця проживання в кінцевому вигляді зводиться до знаходження оптимальної структури параметрів управління, тобто оптимального асортименту готельних номерів.

В якості вектора цілі – значення еталонного прибутку від надання місця проживання за типами номерів, виступає стратегічна мета фінансово-господарської діяльності закладів гостинності в цілому. Відповідно, досягнення вищезазначеної цілі покладено в основу розробки стратегії розвитку підприємства готельного господарства.

Залежно від поставленої мети, приймається та чи інша модель управління, яка передбачає певний метод вирішення завдання щодо досягнення цілі. Серед таких методів особливий інтерес представляють методи оптимального управління.

Першочерговим завданням ефективного управління підприємством готельного господарства є визначення оптимального асортименту готельних послуг, діапазон якого першочергово обумовлюється оснащеністю номерного фонду та станом матеріально-технічної бази в цілому.

Визначення необхідного переліку видів номерів є ключовим фактором досягнення конкурентних переваг, а підбір спектру додаткових послуг слугує запорукою підняття підприємства готельного господарства на більш високу щабліну розвитку. Встановлення оптимальної структури готельних послуг дозволяє оптимізувати ціну за номер та розмір готельного тарифу в цілому.

Проблема оптимального асортименту готельних послуг є надзвичайно актуальною, в силу значних витрат від простою номерного фонду. Тобто, якщо структура номерного фонду не відображає споживчий попит, утворюються витратні, неефективні ланки у сфері обслуговування, створюється атмосфера незадоволення послугами, яка негативно впливає на імідж підприємства готельного господарства, формується штучний дефіцит на певні категорії номерів, що користуються попитом.

Ефективність діяльності підприємств готельного господарства суттєво покращиться, якщо оптимізувати структуру обсягу реалізації готельних послуг для забезпечення максимального можливого прибутку.

Вибір критерію оптимальності залежить від цілей підприємства. У сфері надання готельних послуг оптимальним може стати стратегія, яка забезпечить найбільший обсяг реалізації, а також стратегія, яка призведе до отримання максимального прибутку або до мінімізації витрат. Реалізація цієї стратегії надасть змогу підприємствам готельного господарства досягти еталонного стану – тобто еталонного рівня прибутку та рентабельності за кожен часовий крок згідно оптимальної структури готельних послуг за видами номерів.

Отже, важливим завданням аналізу фінансового результату від надання місця проживання є формування оптимального складу та структури обсягу реалізації готельних послуг за категоріями номерів. В умовах, коли підприємства готельного господарства самостійно встановлюють ціни на проживання у номерах із врахуванням їх собівартості реалізації, оптимізація обсягу реалізації за окремими видами готельних номерів дозволяє регулювати суму бажаного прибутку.

Тому пропонуємо використати модель формування оптимальної структури обсягу реалізації готельних послуг, яка забезпечить максимальний прибуток. Зазначена модель базується на врахуванні питомої ваги рентабельності реалізації готельного номеру j – того типу в загальній рентабельності реалізації готельних послуг та формалізується у вигляді задачі лінійного програмування:

$$V_1 + V_2 + \dots + V_n = V, \quad (5.4)$$

$$P = \alpha_1 V_1 + \alpha_2 V_2 + \dots + \alpha_n V_n \longrightarrow \max, \quad (5.5)$$

де α_j – виступає рівень рентабельність реалізації готельного номеру j -того типу ($j = 1, 2, \dots, n$; n – кількість типів номерів);

V_j – обсяг реалізації готельного номеру j -того типу у вартісному виразі;

V – обсяг реалізації готельних послуг;

P – прибуток, отриманий від реалізації готельних послуг.

Для оптимізації структури обсягу реалізації готельних послуг необхідна наступна інформація:

E_j – питома вага готельного номеру j -того типу у фактичній структурі реалізації готельних послуг;

P_j – прибуток, отриманий від реалізації готельного номеру j -того типу;

β_j – питома вага реалізації готельного номеру j -того типу в оптимальній структурі обсягу реалізації готельних послуг;

V^* – прогнозне значення обсягу реалізації готельних послуг (розраховане методом ланцюгів Маркова);

P_j^* – прогнозна величина прибутку від реалізації готельного номеру j -тої категорії;

P^* – прогнозна сума прибутку, отримана в результаті оптимізації структури реалізації готельних послуг.

Для вирішення проблеми визначення оптимальної структури обсягу реалізації готельних послуг з метою максимізації позитивного кінцевого фінансового результату необхідно використати алгоритм (рис. 5.7).

Тобто, на початковому етапі розраховується рентабельність реалізації готельного номеру j -того типу:

$$\alpha_j = \frac{P_j}{V_j}, \quad (5.6)$$

та визначається оптимальна структура реалізації послуг проживання:

$$\beta = (\beta_1, \beta_2, \dots, \beta_n), \quad (5.7)$$

$$\text{де } \beta_j = \frac{\alpha_j}{\sum_{j=1}^n \alpha_j}. \quad (5.8)$$

Після завершення вищезазначених розрахунків здійснюється прогноз обсягу реалізації на перспективу – V^* (методом ланцюгів Маркова).

На наступному етапі розподіляється обсяг реалізації готельних послуг відповідно до оптимальної структури та розраховується прогнозна сума прибутку від реалізації готельного номеру j -того типу:

$$P_j^* = \alpha_j V_j^*, \quad (5.9)$$

де V_j^* – обсяг реалізації готельного номеру j -того типу згідно оптимальної структури обсягу реалізації готельних послуг.

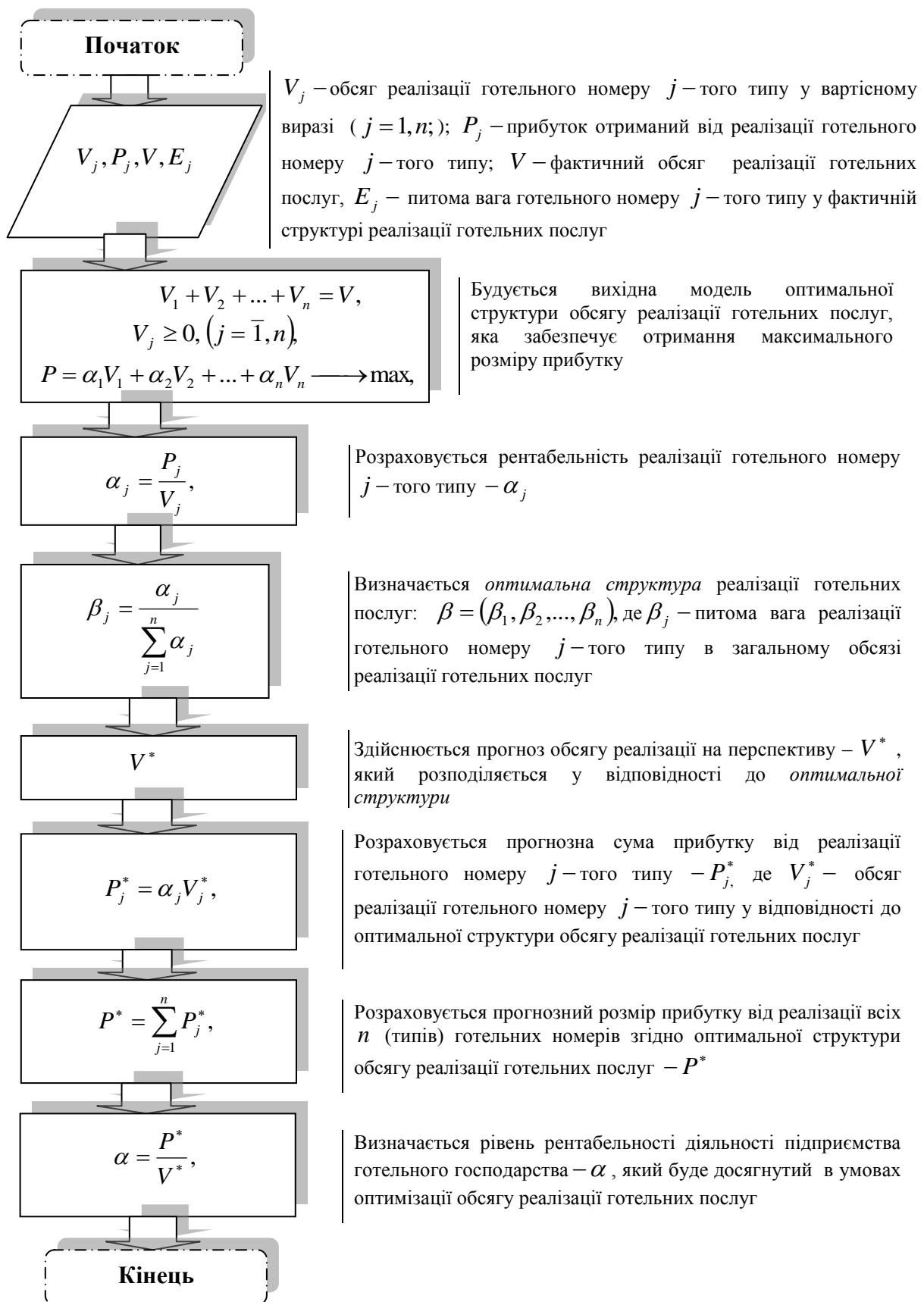


Рис. 5.7. Алгоритм визначення оптимальної структури реалізації готельних послуг з метою максимізації прибутку

Потім визначається прогнозний розмір прибутку від реалізації всіх n (категорій) готельних номерів згідно оптимальної структури обсягу реалізації готельних послуг:

$$P^* = \sum_{j=1}^n P_j^*, \quad (5.10)$$

На останньому етапі обчислюють рівень рентабельності діяльності підприємства готельного господарства в цілому (α):

$$\alpha = \frac{P^*}{V^*}, \quad (5.11)$$

Застосуємо зазначену методику формування асортиментної політики для визначення оптимальної структури реалізації готельних послуг ПАТ «Готелі «Трускавця»», в асортименті якого 17 типів номерів ($n=17$), з метою максимізації кінцевого позитивного фінансового результату від надання місця проживання (табл. 5.4). Проведені обчислення (див. табл. 5.4) показують, що за рахунок зміни структури реалізації готельних послуг спостерігається приріст ефективності фінансово-господарської діяльності досліджуваного підприємства готельного господарства. Оскільки рентабельність реалізації у поточному періоді складала:

$$\alpha = \frac{P}{V} = \frac{1367184,54}{9538398,79} = 0,1433 = 14,33\%,$$

а відповідно до прогнозних розрахунків вона складе:

$$\alpha^* = \frac{P^*}{V^*} = \frac{2509834,81}{14402982,00} = 0,1743 = 17,43\%.$$

Отже, здійснена оптимізація структури обсягу реалізації готельних послуг, що побудована на врахуванні питомої ваги рентабельності реалізації готельного номеру j -того типу в загальній рентабельності реалізації готельних послуг, сприятиме приросту ефективності діяльності на 3,09% (17,43% – 14,33%).

Хоча у відсотковому виразі зазначений приріст незначний, проте в абсолютному вимірі, тільки за рахунок оптимізації структури реалізації за видами номерів, прибуток досліджуваного підприємства готельного господарства зросте на 445,39 тис.грн. ($\Delta P = \Delta \alpha * V^* = 0,309 * 14402,98$ дєћ .аđї.).

У тому числі в розрізі асортименту номерів: прибуток категорії «Апартамент» зросте на 17,42 тис.грн.; Люкс Ексклюзив на 12,92 тис.грн.; Люкс Сімейний на 18,17 тис.грн.; Люкс Престиж на 23,04 тис.грн.; Люкс Прем'єр на 23,79 тис.грн. Люкс Покращений на 24,72 тис.грн.; Люкс Стандарт на 15,17 тис.грн.; Ексклюзив (2 ліжко/місця) на 5,81 тис.грн.; Ексклюзив (1 ліжко/місце) на 14,23 тис.грн.; Студіо на 19,67 тис.грн.; Покращений (1 ліжко/місце) на 36,52 тис.грн.; Покращений (2 ліжко/місця) на 33,71 тис.грн.; Стандарт (2 ліжко/місце) на 25,47 тис.грн.; Стандарт (1ліжко/місце) на 27,53 тис.грн.; Економ Плюс (2 ліжко/місця) на 55,14 тис.грн.; Економ (2 ліжко/місця) на 49,07 тис.грн.; Економ (1 ліжко/місце) на 43,00 тис.грн.

Таблиця 5.4

Розрахунок оптимальної структури обсягу реалізації готельних послуг на підставі частки рентабельності

№ з/п	Тип номера	Фактичний обсяг реалізації готельних послуг, грн. (V_j)	Питома вага у фактичній структурі реалізації (E_j)	Прибуток від реалізації, грн. (P_j)	Рентабельність реалізації (α_j)	Оптимальна частка в структурі реалізації (β_j)	Прогнозний обсяг реалізації, грн. (V_j^*)	Прогнозний прибуток від реалізації, грн. (P_j^*)
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Апартамент	418682,79	0,044	38937,50	0,093	0,039	563278,94	52384,94
2	Люкс Ексклюзив	660376,34	0,069	45565,97	0,069	0,029	417916,63	28836,25
3	Люкс Сімейний	532080,67	0,056	51611,83	0,097	0,041	587505,99	56988,08
4	Люкс Престиж	233749,00	0,025	26564,86	0,123	0,052	744981,83	91632,76
5	Люкс Прем'єр	347412,00	0,036	42788,49	0,127	0,053	769208,88	97689,53
6	Люкс Покращений	502488,00	0,053	66957,56	0,132	0,056	799492,69	105533,04
7	Люкс Стандарт	556750,00	0,058	45330,74	0,081	0,034	490597,79	39738,42
8	Ексклюзив (2 л/м)	546592,00	0,057	14542,72	0,031	0,013	187759,65	5820,55
9	Ексклюзив (1 л/м)	612150,00	0,064	46048,10	0,076	0,032	460313,97	34983,86
10	Студіо	230791,00	0,024	22564,03	0,105	0,044	635960,10	66775,81
11	Покращений (2 л/м)	708633,00	0,074	141196,28	0,195	0,082	1181068,75	230308,41
12	Покращений (1 л/м)	926284,00	0,097	166289,37	0,180	0,076	1090217,31	196239,12
13	Стандарт (2 л/м)	889196,00	0,093	121832,17	0,136	0,057	823719,74	112025,89
14	Стандарт (1 л/м)	700626,00	0,073	103693,85	0,147	0,062	890344,14	130880,59
15	Економ Плюс (2 л/м)	208638,00	0,022	61104,77	0,294	0,124	1783110,98	524947,87
16	Економ (2 л/м)	867650,00	0,091	231696,02	0,262	0,110	1586871,86	415760,43
17	Економ (1 л/м)	596300,00	0,063	140460,30	0,230	0,097	1390632,74	319289,28
	ВСЬОГО	9538398,79	1,00	1367184,54	2,378	1,00	14402982,00	2509834,81

Отже, проведені розрахунки відповідають значенням оптимального асортименту готельних послуг досліджуваного підприємства готельного господарства, що забезпечить максимізацію кінцевого позитивного фінансового результату від надання місця проживання.

Варто зазначити, що реалізація такої асортиментної політики дасть позитивні результати при поглибленому оперативному аналізі рентабельності за типами номерів підприємств готельного господарства.

Ефективність фінансово-господарської діяльності підприємств готельного господарства та їх конкурентоспроможність на ринку в цілому може бути досягнута за умови пропозиції клієнту найкращої готельної послуги, тобто послуги, якій, з точки зору клієнта, притаманні якісні, цінові та інші параметри, що у повній мірі задовольняють його потреби. Наприклад, на ОДП «Чернівцітурист» постійно проводиться анкетування клієнтів стосовно якості обслуговування, відгуки збираються та узагальнюються із врахуванням цілей приїзду клієнта (табл. 5.5).

Таблиця 5.5

Відгуки клієнтів ОДП «Чернівцітурист» стосовно якості отриманих готельних послуг

№ з/п	Якісний параметр готельної послуги	Оцінка в балах клієнтів залежно від цілей приїзду (0,...,10)			
		Ділова поїздка	Індивідуальні подорожі	Молоді пари	Група друзів
1.	<i>Комфортність</i>	4,3	7	8	6
2.	<i>Чистота</i>	5,3	7,3	8,5	7
3.	<i>Послуги</i>	5,7	7	7	7
4.	<i>Персонал</i>	7,7	8,3	8,5	7
5.	<i>Співвідношення ціна/якість</i>	6,7	7	9	6
Середній бал по групі клієнтів		5,9	7,3	8,2	6,6

Отже, у найвищу кількість балів якісь готельних послуг ОДП «Чернівцітурист» оцінюють молоді пари та індивідуальні подорожуючі – 8,2 та 7,3 бали відповідно.

З урахуванням вищезазначеного, першочерговим завданням будь-якого підприємства готельного господарства виступає забезпечення ефективного процесу виробництва якісної послуги. Проте в ході його здійснення основною проблемою стає не відсутність достатньої кількості фінансових та матеріальних ресурсів, а неефективне управління цими ресурсами і процесом виробництва та реалізації, що співпадають в часі.

А.А. Мусакін робить акцент на тому, що важливими засобами в таких умовах виступають сучасні системи реалізації готельних послуг, постійний аналіз конкурентів та ринку, рівень ефективності технологічного процесу, підготовлений персонал, конкурентоспроможна ціна, активне стимулювання попиту [128].

Варто виділити серед зазначених чинників конкурентоспроможну ціну, оскільки саме під час аналізу фінансових результатів від надання місця проживання за видами номерів розглядається взаємозв'язок ціни за номер, кількості реалізованих місць даного виду та обсягу витрат при плановому завантаженні номерного фонду в цілому.

Впроваджена цінова політика підприємств готельного господарства повинна базуватися на визначенні рівноважної ціни, тобто із врахуванням функції попиту та пропозиції на ринку готельних послуг.

Володіючи інформацією про попит і пропозицію на послуги проживання, можна визначити рівноважну ціну реалізації, що дозволить сформуванню стратегію ціноутворення. Побудову функцій попиту і пропозиції, що залежать від ціни на готельні послуги, доцільно здійснювати на основі кореляційного аналізу [182].

За статистичними даними, про ринок готельних послуг (Додатки Т.1 – Т.7) будується функція попиту $D(t)$, що залежить від ціни $P(t)$ на момент часу t , та функція пропозиції $S(t)$, яка залежить від ціни $P(t-1)$ попереднього періоду (Додаток Т.2).

З метою визначення рівноважної ціни, що формується на ринку готельних послуг, можна застосовувати “павутинову модель”(cobweb model). Зміст цієї моделі полягає в тому, що пропозиція реагує на ціни з певним запізненням («часовим лагом»).

Тобто, пропозиція поточного періоду $S(t)$ обумовлюється ціною минулого періоду $P(t-1)$, а попит $D(t)$ визначається ціною поточного періоду $P(t)$; ціни кожного періоду встановлюються на рівні, при якому попит з пропозицією урівноважаться – $D(t) = S(t)$, за наступним алгоритмом:

Ціни реалізації попереднього періоду → *Пропозиція поточного періоду* →
→ *Попит та ціни реалізації поточного періоду* → *Пропозиція наступного періоду і т.д.* →

Таким чином, знаючи рівноважну ціну прогнозованого періоду, підприємство готельного господарства може сформуванню стратегію ціноутворення, виходячи із можливого попиту та пропозиції на ринку готельних послуг в цілому.

Проте павутиновий метод визначення ціни на основі рівноваги на ринку підприємств готельного господарства має один суттєвий недолік: функція попиту будується на основі інформації про всі готельні послуги

аналогічного характеру, а не тільки враховуючи попит на послуги досліджуваного підприємства.

Вказаний недолік є досить важливим, оскільки попит на готельні послуги залежить від якості послуг того чи іншого підприємства готельного господарства, тобто якщо клієнт не задоволений рівнем обслуговування в одному готелі, він буде шукати інший, де, можливо, йому нададуть цю послугу на кращому рівні [182].

Цей недолік може бути ліквідований, якщо розмір попиту на послуги проживання у прогнозованому періоді визначати із застосуванням методу ланцюгів Маркова.

Ланцюг Маркова може бути побудований наступним чином: вірогідність повторного приїзду клієнта на підприємство готельного господарства, обумовлюється якістю готельної послуги, яку йому надали на даному підприємстві готельного господарства минулого разу. Тобто, визначається ступенем задоволеності потреби споживача.

Можливі зміни попиту на послуги проживання відповідного підприємства готельного господарства на ринку готельних послуг можна описати деякою системою S , яка може знаходитися в одному із станів $\varepsilon_1, \varepsilon_2, \dots, \varepsilon_n$, а також змінювати свій стан у моменти часу $t_1, t_2, \dots, t_m, \dots (t_1 < t_2 < t_m < \dots)$, причому ймовірність системи в момент t опинитися в стані e_j залежить тільки від того, в якому стані система S знаходилась в момент часу t_{m-1} . Така ймовірність називається перехідною та позначається через $P_{ij}^{(m)}$:

$$P_{ij}^{(m)} = P_{im}(\varepsilon_i \rightarrow \varepsilon_j). \quad (5.12)$$

Оскільки система може знаходитися в одному із n станів, то загальна ймовірнісна картина змін буде представлена матрицею:

$$P = \begin{bmatrix} P_{11} & P_{12} & \cdots & P_{1n} \\ P_{21} & P_{22} & \cdots & P_{2n} \\ \vdots & \vdots & \vdots & \vdots \\ P_{m1} & P_{m2} & \cdots & P_{mn} \end{bmatrix}. \quad (5.13)$$

Цю матрицю називають матрицею переходу (“час – ознака”) або перехідною матрицею. Елементи цієї матриці задовольняються наступними умовами:

$$0 \leq P_{ij} \leq 1, \quad \sum_{j=1}^n P_{ij} = 1. \quad (5.14)$$

Для однорідного ланцюга Маркова можна визначити безперечну ймовірність знаходження системи S на m -м кроці в стані ε_j ($j = 1, 2, \dots, n$):

$$p_j(m) = P\{S(m) = \varepsilon_j\}, \quad (5.15)$$

$$p_i(0), \quad (i = 1, 2, \dots, n), \quad \sum_{i=1}^n p_i(0) = 1, \quad (5.16)$$

У випадку, якщо задана матриця перехідних ймовірностей $\|p_{ij}\|$, то початковий розподіл ймовірностей здійснюється за формулою:

$$p_j(m) = \sum_{i=1}^n p_i(m-1) \cdot p_{ij}, \quad (k = 1, 2, \dots; n). \quad (5.17)$$

Отже, знаючи ціни прогнозного періоду, підприємство готельного господарства може сформулювати стратегію ціноутворення, виходячи із можливого попиту на готельні послуги.

Стратегічне спрямування процедури обрання оптимального стандартного асортименту послуг проживання передбачає визначення прогнозного значення потреби – тобто, обсягу реалізації готельних послуг. Тому застосуємо цю методику для визначення розміру очікуваного обсягу послуг проживання за видами номерів, базуючись на існуючих тенденціях попиту та внутрішніх можливостях підприємства.

Для проведення розрахунків використано дані одного з підприємств готельного господарства м. Чернівців – ОДП «Чернівцітурист» (табл. 5.6), номерний фонд якого представлений 6-ма типами номерів:

1. Одномісним Економ класу;
2. Одномісним Підвищеної комфортності;
3. Двомісним Економ класу;
4. Двомісним Підвищеної комфортності;
5. Одномісний Люкс Стандарт;
6. Двомісний Люкс Покрашений.

Прогноз вірогідних змін попиту на послуги проживання ОДП «Чернівцітурист» здійснимо методом ланцюгів Маркова. Під час застосування даного методу можливі зміни попиту на готельні послуги досліджуваного підприємства можна описати деякою системою S , яка може знаходитися в одному із станів $\varepsilon_1, \varepsilon_2$, а також змінювати свій стан у моменти часу t_1, t_2 ($t_1 < t_2$), де t_1 = базисний період та t_2 = звітний період.

Тоді значення досліджуваних показників $\varepsilon^1 = (\varepsilon_1^1, \varepsilon_2^1, \varepsilon_3^1, \varepsilon_4^1, \varepsilon_5^1, \varepsilon_6^1)$ та $\varepsilon^2 = (\varepsilon_1^2, \varepsilon_2^2, \varepsilon_3^2, \varepsilon_4^2, \varepsilon_5^2, \varepsilon_6^2)$ у базисному та звітному періодах відповідно, причому ймовірність системи опинитися в момент часу t_3 = прогнозний період в стані ε_3 залежить тільки від того, в якому стані система знаходилася в момент часу t_2 .

Таблиця 5.6

Прогноз попиту на послуги проживання ОДП «Чернівецітурист» методом ланцюгів Маркова

№ з/п	Вид потреб клієнтів	Базис						Звіт						Прогноз									
		Одномісний номер, (ліжко/діб)			Двохмісний номер, (ліжко/діб)			Одномісний номер, (ліжко/діб)			Двохмісний номер, (ліжко/діб)			Одномісний номер, (ліжко/діб)			Двохмісний номер, (ліжко/діб)						
		Економ клас	Підвищеної комфортності	Люкс стандарт	Економ клас	Підвищеної комфортності	Люкс покращений	Всього	Економ клас	Підвищеної комфортності	Люкс стандарт	Економ клас	Підвищеної комфортності	Люкс покращений	Всього	Економ клас	Підвищеної комфортності	Люкс стандарт	Економ клас	Підвищеної комфортності	Люкс покращений	Всього	
1.	розміщення в номері з одним ліжком, душовою кімнатою, прямим телефонним зв'язком, письмовим столом, телевізором, холодильником	3570	2340	-	-	-	-	5910	3202	2099	-	-	-	-	5301	2872	1883	-	-	-	-	-	4755
2.	розміщення в номері з двома окремими ліжками, душовою кімнатою, прямим телефонним зв'язком, телевізором, холодильником	-	-	-	2890	1926	-	4816	-	-	-	2592	1727	-	4319	-	-	-	2325	1549	-	-	3874
3.	розміщення в номері з вітальною, спальною, ванною кімнатою, двоспальнім ліжком, прямим телефонним зв'язком, письмовим столом, телевізором, холодильником, столовим посудом, кондиціонером	-	-	1238	-	-	962	2200	-	-	1110	-	-	863	1973	-	-	996	-	-	-	774	1770
Всього		3570	2340	1238	2890	1926	962	12926	3202	2099	1110	2592	1727	863	11593	2872	1883	996	2325	1549	774	10399	

Така ймовірність (P_{ij}) називається перехідною та може бути представлена матрицею (табл. 5.10). Застосовуючи дані табл. 5.10 та враховуючи ціни реалізації за типами номерів на прогнозований період, визначимо обсяг реалізації послуг проживання ОДП «Чернівцітурист» у вартісному виразі (табл. 5.11).

Таблиця 5.11

Прогноз обсягу реалізації послуг проживання ОДП «Чернівцітурист» за типами номерів

№ з/п	Тип номеру	Прогнозна кількість реалізації послуг проживання, людино-днів	Прогнозна ціна реалізації громадян України, грн.	Прогнозний обсяг реалізації послуг проживання, грн.
1.	Одномісний Економ класу	2872	137	393464
2.	Одномісний Підвищеної комфортності	1883	193	363419
3.	Двомісний Економ класу	2325	215	499875
4.	Двомісний Підвищеної комфортності	1549	290	449210
5.	Одномісний Люкс Стандарт	996	320	318720
6.	Двомісний Люкс Покрашений	774	440	340560
	Разом	10399	x	2365248

Отже, прогнозний обсяг реалізації послуг проживання досліджуваного підприємства готельного господарства складе 2365,25 тис.грн.

Задля впровадження раціональної асортиментної політики під час аналізу фінансових результатів підприємств готельного господарства пропонується застосування методу оптимального управління, що базується на розподілі обсягу реалізації послуг проживання за видами номерів відповідно до оптимальної структури при заданому векторі цілі. При цьому розмір попиту на послуги проживання у прогнозованому періоді доцільно визначати із застосуванням методу ланцюгів Маркова.

За таких умов імітаційне моделювання діяльності підприємств готельного господарства дозволить розробити управлінські рішення, які будуть сприяти підвищенню рентабельності його діяльності в цілому.

Для знаходження оптимальної структури прогнозного обсягу реалізації послуг проживання ОДП «Чернівцітурист» застосуємо метод оптимального управління, тобто із всієї різноманітності структур обсягу реалізації виберемо один – оптимальний.

Таблиця 5.10

Перехідна матриці (P) для прогнозу можливих змін попиту на послуги проживання ОДП «Чернівцітурист» ланцюгами Маркова

Матриця переходу P

№ з/п	Тип номеру	Кількість реалізованих послуг проживання, людино-днів				Значення коефіцієнтів переходу p_{ij}						Прогнозна кількість реалізації послуг проживання, людино-днів, (ε_i^3)		
		Базис (ε_j^1)		Звіт (ε_i^2)		$p_{ij} = \frac{1 \cdot \varepsilon_i^2}{n \cdot \varepsilon_j^1}$	P_{i1}	P_{i2}	P_{i3}	P_{i4}	P_{i5}			P_{i6}
		ε_1^1	ε_2^1	ε_1^2	ε_2^2									
1.	Одномісний Економ класу	ε_1^1	3570	ε_1^2	3202	P_{1j}	0,1495	0,2281	0,1847	0,2771	0,4311	0,5547	ε_1^3	2872
2.	Одномісний Підвищеної комфортності	ε_2^1	2340	ε_2^2	2099	P_{2j}	0,0980	0,1495	0,1210	0,1816	0,2826	0,3637	ε_2^3	1883
3.	Двомісний Економ класу	ε_3^1	2890	ε_3^2	2592	P_{3j}	0,1210	0,1846	0,1495	0,2243	0,3489	0,4491	ε_3^3	2325
4.	Двомісний Підвищеної комфортності	ε_4^1	1926	ε_4^2	1727	P_{4j}	0,0806	0,1230	0,0996	0,1494	0,2325	0,2992	ε_4^3	1549
5.	Одномісний Люкс Стандарт	ε_5^1	1238	ε_5^2	1110	P_{5j}	0,0518	0,0791	0,0640	0,0961	0,1494	0,1923	ε_5^3	996
6.	Двомісний Люкс Покрашений	ε_6^1	962	ε_6^2	863	P_{6j}	0,0403	0,0615	0,0498	0,0747	0,1162	0,1495	ε_6^3	774
Разом		12926		11593								10399		

Зміст даного методу полягає в тому, що в першу чергу потрібно сформулювати ціль, а точніше – вектор цілі, згідно якого розподіляються параметри управління [223].

В якості управляючих параметрів будуть виступати суми реалізації послуг проживання за видами номерів (в асортиментному розрізі), оскільки рівень рентабельності підприємства готельного господарства залежить від структури обсягу реалізації готельних послуг, то відповідно потрібно визначити таку структуру, яка призведе до максимізації прибутку відповідно до вектора цілі.

В якості робочої моделі виступає матричне рівняння теорії оптимального управління:

$$X^* = FX_0 + GU^*, \quad (5.18)$$

де $X_0 = (X_1^0, X_2^0, \dots, X_n^0)$ – значення показників, що описують об'єкт дослідження на початку періоду (розмір виручки та прибутку від реалізації готельних послуг підприємства готельного господарства);

$X^* = (X_1^*, X_2^*, \dots, X_n^*)$ – еталонні значення показників або вектор цілі;

$U^* = (U_1^*, U_2^*, \dots, U_m^*)$ – значення параметрів управління, які необхідні для досягнення показниками еталонних значень;

F – перехідна матриця показників X ;

G – перехідна матриця параметрів управління U в показники X .

В якості управляючих параметрів, як вже зазначалося, виступають суми реалізації послуг проживання за видами номерів (можна також застосовувати, як альтернативу, завантаженість номерного фонду за видами номерів).

Щоб визначити структуру обсягу реалізації послуг проживання, необхідно попередньо знайти еталонні значення сум продажів U^* , шляхом вирішення матричного рівняння:

$$U^* = (G^T G)^{-1} G^T (x^* - Fx_0), \quad (5.19)$$

де T – знак транспортування.

Після чого необхідно визначити частку обсягів реалізації кожного виду номеру в загальному обсязі послуг проживання, наступним чином:

$$\gamma_j = \frac{U_j^*}{\sqrt{\sum_{j=1}^m (U_j^*)^2}}, \quad (5.20)$$

де $\gamma = (\gamma_1, \gamma_2, \dots, \gamma_m)$ – оптимальна структура обсягу реалізації послуг проживання.

Якщо прогнозований обсяг реалізації готельних послуг на наступний рік рівний K , то в розрізі елементів він буде розподілений наступним чином:

$$U_j^1 = \gamma_j K. \quad (5.21)$$

При даному обсязі реалізації послуг проживання показники діяльності підприємства готельного господарства розраховуються за формулою:

$$X^1 = FX_0 + GU^1, \quad (5.22)$$

тобто $X^1 = (X_1^1, X_2^1, \dots, X_n^1)$ – значення показників, які описують результат діяльності підприємства готельного господарства (розмір виручки та прибутку від реалізації готельних послуг), які воно може досягти, якщо оптимально розподілити обсяги реалізації в асортименті (за видами номерів).

Таким чином, формування оптимальної структури обсягу реалізації послуг проживання за видами номерів у відповідності до вектора цілі, представляє оптимальну стратегію підприємства готельного господарства. Реалізація цієї стратегії надасть змогу підприємству готельного господарства досягти еталонного стану X^* , розподіляючи обсяг реалізації готельних послуг за кожен часовий крок згідно оптимальної структури.

Отже, для розрахунку оптимальної структури обсягу реалізації послуг проживання ОДП «Чернівцітурист», необхідно визначити, що являється системою показників X , а що системою управляючих параметрів U .

В якості показників X візьмемо значення фінансових результатів від надання місця проживання досліджуваного підприємства готельного господарства за два періоди ретроспективи, а саме:

X_1^0, X_1^1 – виручка від надання місця проживання у базисному та звітному роках відповідно;

X_2^0, X_2^1 – прибуток від надання місця проживання у базисному та звітному роках відповідно.

В якості управляючих параметрів виступатимуть обсяги виручки від надання місця проживання за видами номерів у звітному році:

U_1^1 – виручка від реалізації одномісного номеру (Економ класу);

U_2^1 – виручка від реалізації одномісного номеру (Підвищеної комфортності);

U_3^1 – виручка від реалізації двомісного номеру (Економ класу);

U_4^1 – виручка від реалізації двомісного номеру Підвищеної комфортності;

U_5^1 – виручка від реалізації одномісного номеру люкс Стандарт;

U_6^1 – виручка від реалізації двомісного номеру люкс Покращений.

Вищезазначені початкові показники для побудови перехідної матриці F (показників X за два суміжних періоди) та перехідної матриці G (параметрів управління U в показники X) представлені в табл. 5.11.

Для визначення перехідних елементів (f_{ij}) матриці F побудуємо табл. 5.12.

Таблиця 5.12

Методика розрахунку коефіцієнтів переходу матриці F по ОДП «Чернівцітурист»

№ з/п	Показник	Базисний період		Звітний період		Значення коефіцієнтів переходу f_{ij}		
						$f_{ij} = \frac{1}{n} \frac{X_i^1}{X_j^0}$	f_{i1}	f_{i2}
1.	Чистий дохід від надання місця проживання (грн.)	X_1^0	2380620,0	X_1^1	2636811,0	f_{1j}	0,5538	2,6049
2.	Прибуток від надання місця проживання (грн.)	X_2^0	506120,0	X_2^1	492041,0	f_{2j}	0,1033	0,4861

Отже, матриця F матиме наступний вигляд:

$$F = \begin{pmatrix} 0,5538 & 2,6049 \\ 0,1033 & 0,4861 \end{pmatrix}.$$

Порядок розрахунку коефіцієнтів переходу (g_{ij}) матриці G , тобто переходу параметрів управління U в показники X , представлено в Додатку У.1. Отже, матриця G набуде вигляду:

$$G = \begin{pmatrix} 1,0018 & 1,0848 & 0,7886 & 0,8775 & 1,2372 & 1,1573 \\ 0,1869 & 0,2024 & 0,1472 & 0,1637 & 0,2309 & 0,2160 \end{pmatrix}.$$

На наступному етапі потрібно сформулювати еталонний стан об'єкта дослідження. В якості еталонного значення обсягу реалізації послуг проживання ОДП «Чернівцітурист» візьмемо розрахований прогнозований обсяг реалізації визначений методом ланцюгів Маркова, який складе 2365250,00 грн.

При цьому досліджуване підприємство готельного господарства планує досягти приріст рентабельності на рівні 3,3% порівняно з фактичними результатами діяльності у звітному періоді. З урахуванням цих обставин, ОДП «Чернівцітурист» планує в перспективі отримати прибуток від надання місця проживання в сумі 519419,54 грн.

Таблиця 5.11

Початкові дані для розрахунку оптимального асортименту готельних номерів ОДП «Чернівцітурист»

№ з/п	Тип номеру	Кількість реалізованих послуг (людино/діб)		Чистий дохід від надання місця проживання (грн.)			Витрати понесені у зв'язку з реалізацією послуг, грн.		Прибуток від надання місця проживання (грн.)				
		Базис	Звіт	Базис	Звіт		Базис	Звіт	Базис	Звіт			
1.	Одномісний Економ класу	3570	3202	321300,0	U_1^1	438674,0	252991,6	356815,4	68308,4	81858,6			
2.	Одномісний Підвищеної комфортності	2340	2099	409500,0	U_2^1	405107,0	322440,3	329512,2	87059,7	75594,8			
3.	Двомісний Економ класу	2890	2592	560660,0	U_3^1	557280,0	441463,6	453289,0	119196,4	103991,0			
4.	Двомісний Підвищеної комфортності	1926	1727	423720,0	U_4^1	500830,0	333637,1	407372,8	90082,9	93457,2			
5.	Одномісний Люкс Стандарт	1238	1110	309500,0	U_5^1	355200,0	243700,3	288918,1	65799,7	66281,9			
6.	Двомісний Люкс Покращений	962	863	355940,0	U_6^1	379720,0	280267,1	308862,5	75672,9	70857,5			
РАЗОМ		12926	11593	X_1^0	2380620,0	X_1^1	2636811,0	1874500,0	2144770,0	X_2^0	506120,0	X_2^1	492041,0

Таким чином, еталонні значення фінансових результатів від надання місця проживання наступні: $X_1^* = 2365250,00$ грн.; $X_2^* = 519419,54$ грн. Вектор $X^* = (2365250,00; 519419,54)$ представляє собою вектор цілі, тобто пріоритетний напрямок розвитку підприємства готельного господарства, який буде досягатися шляхом оптимального управління асортиментом готельних номерів.

Використовуючи формули 24 та 25, отримаємо оптимальну структуру обсягу реалізації послуг проживання за видами номерів відповідно до вектора цілі (Додаток У.2).

Окрім того, в дод. У.2 наведена, для порівняння з оптимальною, структура обсягу реалізації за два попередні періоди ретроспективи. Розподіляючи асортимент готельних номерів у відповідності до оптимальної структури, досліджуване підприємство готельного господарства зможе у найкоротші терміни досягти еталонного стану свого розвитку.

Розподіливши отриманий ланцюгами Маркова прогнозований обсяг реалізації послуг проживання, величина якого становить 236520,00 грн. відповідно до оптимальної структури, отримаємо значення виручки та прибутку від надання місця проживання за видами номерів в прогнозованому періоді. При цьому прибуток очікується в сумі 513762,62 грн. (дод. У.2, табл. У.2.2), тоді приріст рентабельності у порівнянні поточним періодом складе – 3,1%.

Отже, під час аналізу фінансових результатів підприємств готельного господарства доцільно застосовувати один із економічних методів – метод оптимального управління, який лежить в основі раціональної асортиментної політики, що базується на розподілі обсягу реалізації послуг проживання за видами номерів відповідно до оптимальної структури при заданому векторі цілі. При цьому імітаційне моделювання діяльності підприємств готельного господарства дозволить розробити управлінські рішення, які будуть сприяти підвищенню рентабельності його діяльності в цілому.

5.5. Аналіз прогнозу отримання фінансових результатів підприємств готельного господарства

Прогнозний аналіз спрямований на з'ясування перспектив, створення інформаційної та теоретичної бази для прийняття управлінських рішень відносно майбутнього розвитку підприємств готельного господарства. Тобто, по суті направлений на майбутнє та, в певній мірі, вже є аналізом майбутнього, але на підставі даних про минулі події [71].

Проте, як свідчить практика, минуле не повторюється. Тому значні конкурентні переваги мають ті підприємства готельного господарства, які завчасно розробляють декілька можливих сценаріїв розвитку подій та готуються до несподіванок [181]. Цілком обґрунтованою є точка зору науковців [71, 181], які стверджують, що цілком природно поставити за мету аналізувати майбутнє не на підставі даних про минулі події, а на базі деяких прогнозних показників, тобто здійснювати перспективний аналіз системи.

Саме перспективний системний аналіз представляє собою поєднання визначених методів та практичних способів вирішення стратегічних проблем, які притаманні всім сферам господарської діяльності, на основі системного підходу та вираження фінансових результатів діяльності підприємств готельного господарства як складної динамічної системи, яка складається із низки взаємопов'язаних елементів.

А.Д. Шеремет [225] визначаючи зміст перспективного аналізу, характеризує його, як аналіз результатів діяльності з ціллю встановлення їх можливих значень в майбутньому. Вчений звертає увагу вагому особливості перспективного аналізу, що полягає в оцінці явищ та процесів господарської діяльності з позиції майбутнього, тобто перспектив розвитку. Саме на базі розкриття тенденційних змін в майбутньому, перспективний аналіз забезпечує систему управління інформаційним наповненням про перспективні періоди задля вирішення задач статичного управління потенціалом прибутковості готельного господарства.

Є.В. Мних [123] вважає, що перспективним економічним аналізом слід називати дослідження економічної системи за параметрами, які визначають її майбутній стан, а його особливість полягає у проєкції минулого і теперішнього стану об'єкта на перспективу, із врахуванням спадковості чи повної стійкості змін економічних показників. Вчений звертає увагу на основні параметри індикатори, що обираються для перспективного аналізу та характеризують стан підприємства чи його структурних підрозділів, ефективність його діяльності та конкурентоспроможності. Відповідно на основі дослідження закономірностей в тенденції зміни виявляються найважливіші фактори і визначається динаміка обраних параметрів (трендовий аналіз), а отримані динамічні ряди (тренди) екстраполюються на майбутнє.

Г.І. Купалова [84] стверджує, що перспективний аналіз набагато важливіший для забезпечення успішної господарської підприємства у майбутньому. Це пояснюється тим, що він передуює її здійсненню і базується на прогнозних, очікуваних результатах з урахуванням впливу факторів, які будуть діяти, як у середині підприємства, так і зовні. Згідно такого обґрунтування, саме зазначений різновид аналізу формує фундамент для оцінки можливих варіантів розвитку бізнесу, відпрацювання методів досягнення бажаного рівня прибутковості, планування майбутнього, визначення завдань та своєчасне прийняття управлінських рішень, що першочергово ціле направлення на

попередження негативних змін заздалегідь. Науковиця, робить акцент на тому, що у ході проведення перспективного аналізу виявляються чинники, що суттєво впливають на діяльність підприємства та фінансові результати в майбутньому, із врахуванням ступеню такого впливу.

Мета перспективного аналізу фінансових результатів полягає у знаходженні найбільш стійких закономірностей та тенденцій, що здатні впливати на майбутнє, та прогнозування на їх основі тенденції розвитку підприємств готельного господарства на перспективу.

С.І. Байлик [6] стверджує, що для підприємств готельного господарства найбільш важливим різновидом перспективного аналізу прибутковості, що акумулюється в менеджменті готелю, виступає прогнозування кількості вільних номерів на будь-яку дату. На думку науковця, це виступає необхідною умовою здійснення процесу бронювання, особливо в періоди максимального завантаження номерного фонду з ціллю підготовки відповідної кількості постільної білизни, планування виходу на роботу додаткової кількості обслуговуючого персоналу. Саме такий різновид прогнозу необхідний всім структурним підрозділам та всім рівням управління готелем, а його точність цілковито залежить від достовірності інформаційного забезпечення та професіоналізму управлінців всіх ланок ієрархії.

Прогноз – це в певній мірі деяке ймовірнісне твердження відносно майбутніх станів системи. Відповідно поставленої мети прогнози необхідні для визначення можливих цілей та траєкторій розвитку фінансових результатів, обґрунтування основних напрямів стратегії та тактики підприємств готельного господарства, а також для виявлення резервів, прийняття конкретних рішень, визначення найбільш ймовірних довгострокових, середньострокових та короткострокових варіантів динаміки подій, передбачення наслідків прийняття рішень. Управління повинно забезпечувати вибір оптимального рішення, яке б враховувало тенденції та сприяло досягненню поставлених цілей.

А.А. Мусакин [128], на базі власного практичного досвіду, стосовно процедур та методик організації успішної готельної справи, дійшов висновку, що хоча прогнозування прибутковості діяльності підприємств готельного господарства за обсягами робіт зазвичай займає менше часу, аніж аналіз ринку готельних послуг або стратегії його розвитку, проте розрахунки, здійснені в ньому, обумовлюють ключові параметри бізнесу готелю – обсяг інвестицій, рентабельність, точку беззбитковості тощо.

Так, згідно досвіду зарубіжного науковця, вищезазначена частина охоплює: прогноз обсягів реалізації готельного продукту; прогноз звіту про прибутки та збитки; прогноз балансу; прогноз звіту про рух грошових коштів (Cash Flow); прогноз потреби в капіталі [128, с.28]

Будь-яке управлінське рішення, наслідки якого повинні проявлятися у майбутньому, базується на тому чи іншому методі передбачення, які мають різну точність прогнозу та частоту застосування на практиці (рис. 5.8).

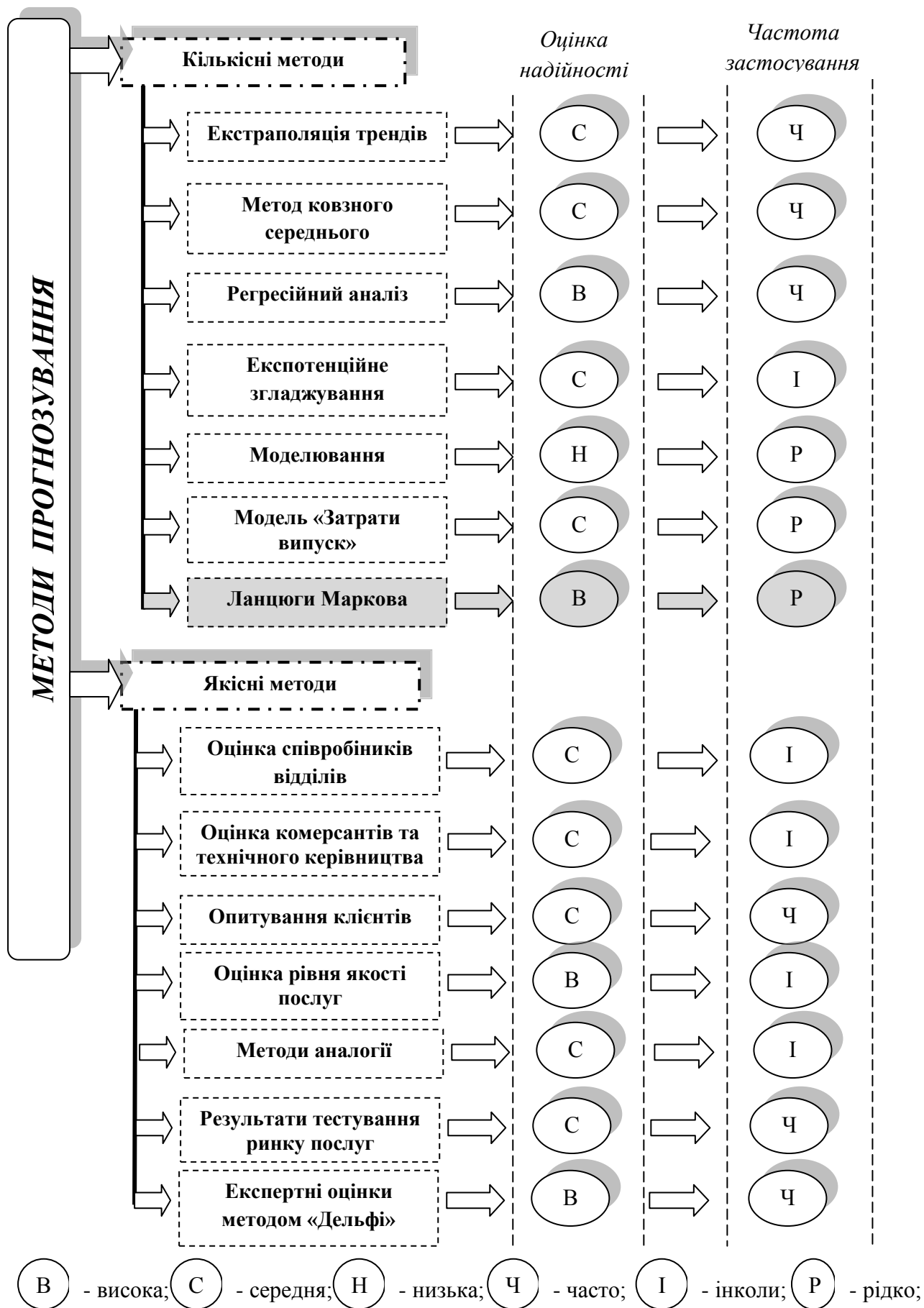


Рис. 5.8. Оцінка ефективності застосування різних методів прогнозування

Щоразу, коли приймається рішення відносно майбутніх дій, застосовуються перш за все пропозиції, сподівання, здогадування, в кращому випадку – найпростіші прогностичні оцінки. Саме тому прогнозування можна вважати однією із стадій управління, що передує іншим його стадіям – визначення цілей, планування, проектування, які використовують в процесі прийняття рішень прогнозу інформацію.

Під час здійснення перспективного аналізу фінансових результатів підприємств готельного господарства варто враховувати вплив інституціональних факторів, серед яких вагоме місце займає нестабільність вітчизняної економічної системи, яка створює несприятливі умови для побудови довгострокових прогнозів.

На думку професора В.В. Панкова, інституціональний підхід дозволяє розглядати багато ізольованих від зовнішнього середовища впливу явищ і об'єктів через призму пов'язаних з ними соціальних, культурних, політичних, економічних відносин. В рамках такого підходу варто здійснювати ґрунтований аналіз зовнішнього середовища, конкурентних переваг, проводити оцінку сильних та слабких сторін, можливостей і загроз діяльності підприємств готельного господарства [136].

В межах системного передбачення розвитку багатомірного об'єкта такі методи прогнозування, як побудова трендів, регресійних моделей, прогнозування на підставі темпів зростання (зокрема застосування методу відсотка від продажу) тощо, втрачають свою актуальність [223].

Індивідуальний прогноз кожного елемента системи (виручки від реалізації, собівартості, інших операційних витрат та доходів тощо) спотворює загальну тенденцію в прогнозі розвитку фінансових результатів, хоча в певній мірі залежить від надійності моделей, що застосовуються.

Окрім того, сучасний готельний бізнес динамічно розвивається, що ще раз підтверджує недоцільність застосування при здійсненні перспективного системного аналізу фінансових результатів інформації за тривалу ретроспективу.

Під час дослідження соціально-економічних процесів важливе місце займають методи, які надають можливість адекватно проаналізувати та дати прогноз розвитку багатомірного об'єкта. Багатомірність об'єкта дослідження суттєво ускладнює вирішення поставлених завдань. Цілком природно, що традиційні методи не дають бажаного ефекту.

Тому, як наслідок, необхідне поєднання традиційних методів одномірного аналізу з менш традиційними методами багатомірного аналізу, які б не передбачали розмежування системи на елементи, тобто не розглядали фінансові результати діяльності підприємств готельного господарства як низку відокремлених складових, порушуючи при цьому принцип ємержентності.

Суть вищезазначеного принципу полягає в тому, що всі елементи взаємопов'язані, а їх штучний розподіл порушує цілісність системи та зумовлює зростання похибки прогнозу [224, с.95].

Під час дослідження фінансових результатів діяльності підприємств готельного господарства як складної динамічної системи, доцільно застосовувати методи багатомірного прогнозування, які створять сприятливе підґрунття для здійснення глибокого та різностороннього аналізу, особливо в умовах прояву кризових явищ в економіці.

Одним з таких методів є метод багатовимірного прогнозування ланцюгами Маркова (який запропонував російський вчений А.А. Марков у 1907 р. та послугував основою створення теорії марківських процесів). Під час застосування ланцюгів Маркова вважається, що еволюція об'єкта дослідження (в нашому випадку – це процес розвитку діяльності підприємств готельного господарства) представляє собою процес Маркова.

Процес Маркова – це ймовірнісний процес, стан якого після будь-якого встановленого моменту часу t_0 не залежить від його еволюції за попередній період, а залежить лише від стану в момент часу t_0 [114, с.74].

Для того, щоб змодельювати процес Маркова, необхідно побудувати перехідну матрицю – B . Елементи цієї матриці b_{ij} є коефіцієнтами (ймовірностями) переходу прогнозних параметрів з одного стану в інший, від одного значення до іншого, і відображають явище, коли об'єкт, який знаходиться в момент часу t в стані i , до моменту часу $t + \tau$ перейде в стан j . При цьому матриця перехідних ймовірностей постійна в часі, тобто:

$$B(t + \tau) = B(t + s\tau, t + (s + 1)\tau), \quad (5.23)$$

Отже, якщо фінансові результати діяльності підприємств готельного господарства представити у вигляді процесу Маркова, то при відомому стані в момент часу t_0 ретроспективного періоду, що представлений упорядкованим набором чисел $x(t_0) = (x_1^0, x_2^0, \dots, x_n^0)$, можна здійснити прогноз стану показників в момент часу $t > t_0$ періоду прогнозу $x(t) = (x_1^1, x_2^1, \dots, x_n^1)$, водночас за один часовий крок наступним чином:

$$x(t) = B * x(t_0), \quad (5.24)$$

де t_0 – початок періоду прогнозу;

$x(t_0)$ – значення показників, які характеризують фінансові результати підприємств готельного господарства на початку періоду прогнозування;

$x(t)$ – прогнозовані значення показників через один часовий крок (наприклад, рік);

B – перехідна матриця ознак, які описують фінансові результати діяльності підприємств готельного господарства.

Варто зазначити, що відповідно до властивостей процесу Маркова, під час прогнозування фінансових результатів діяльності підприємств готельного господарства не потрібно застосовувати інформацію за тривалу ретроспективу, цілком достатнім є інформація про значення показників за звітний та попередній періоди.

Першочерговим завданням під час застосування методики прогнозування на підставі ланцюгів Маркова є розрахунок перехідної матриці – B . Застосуємо методику, запропоновану Н.В. Шалановим [224], для побудови прогнозу фінансових результатів 30 підприємств готельного господарства на 2013 – 2016 рр. методом ланцюгів Маркова на підставі оцінки їх результативності за 2011 – 2012 рр. (Додатки Ф.1 – Ф.7).

Наприклад, за два останні періоди ретроспективи (2011 та 2012 рр.) ПАТ «Готель «Дніпро»» (м. Київ) має наступні значення показників: $x^1 = (x_1^1, x_2^1, x_3^1, x_4^1)$ та $x^2 = (x_1^2, x_2^2, x_3^2, x_4^2)$ (табл. 5.12).

Таблиця 5.12.

Вихідні показники для побудови перехідної матриці (B) та прогнозу фінансових результатів ПАТ «Готель «Дніпро»» (м. Київ) за 2011 – 2012 р.р.

№ з/п	Показник	Одиниці виміру	2011 р. (x_j^1)	2012р. (x_i^2)
1.	Чистий дохід (виручка) від реалізації послуг	тис.грн.	x_1^1 45778,0	x_1^2 46385,0
2.	Собівартість реалізованих послуг	тис.грн.	x_2^1 32345,0	x_2^2 35704,0
3.	Операційний прибуток	тис.грн.	x_3^1 1133,0	x_3^2 1381,0
4.	Чистий прибуток	тис.грн.	x_4^1 722,0	x_4^2 689,0

Перехідна матриця має наступний загальний вигляд:

$$B = \begin{pmatrix} b_{11} & b_{12} & b_{13} & b_{14} \\ b_{21} & b_{22} & b_{23} & b_{24} \\ b_{31} & b_{32} & b_{33} & b_{34} \\ b_{41} & b_{42} & b_{43} & b_{44} \end{pmatrix}, \quad (5.23)$$

при цьому $x^2 = Bx^1$.

Представимо це матричне рівняння у розгорнутій формі. Тобто запишемо його у вигляді системи лінійних алгебраїчних рівнянь:

$$\begin{cases} b_{11}x_1^1 + b_{12}x_2^1 + b_{13}x_3^1 + b_{14}x_4^1 = x_1^2, \\ b_{21}x_1^1 + b_{22}x_2^1 + b_{23}x_3^1 + b_{24}x_4^1 = x_2^2, \\ b_{31}x_1^1 + b_{32}x_2^1 + b_{33}x_3^1 + b_{34}x_4^1 = x_3^2, \\ b_{41}x_1^1 + b_{42}x_2^1 + b_{43}x_3^1 + b_{44}x_4^1 = x_4^2. \end{cases} \quad (5.24)$$

Кінцева формула для розрахунку елементів перехідної матриці B має наступний вигляд:

$$b_{ij} = \frac{1}{n} * \frac{x_i^2}{x_j^1}. \quad (5.25)$$

Коефіцієнти b_{ij} мають, в свою чергу ймовірнісний зміст, який полягає в наступному. Для того, щоб значення x_i^1 перейшло в стан x_j^2 , необхідно спочатку зафіксувати стан x_i^1 , а ймовірність цієї події, за класичним визначенням, дорівнює $\frac{1}{n}$ (де n – це кількість досліджуваних показників, в нашому дослідженні $n = 4$), і тільки тоді x_i^1 перейде в x_j^2 .

На підставі вищезазначеного складемо перехідну матрицю (B) для подальшого прогнозу фінансових результатів по ПАТ «Готель «Дніпро»» (м.Київ):

$$B = \begin{pmatrix} b_{11} = \frac{1}{4} * \frac{46385,0}{45778,0} & b_{12} = \frac{1}{4} * \frac{46385,0}{32345,0} & b_{13} = \frac{1}{4} * \frac{46385,0}{1133,0} & b_{14} = \frac{1}{4} * \frac{46385,0}{722,0} \\ b_{21} = \frac{1}{4} * \frac{35704,0}{45778,0} & b_{22} = \frac{1}{4} * \frac{35704,0}{32345,0} & b_{23} = \frac{1}{4} * \frac{35704,0}{1133,0} & b_{24} = \frac{1}{4} * \frac{35704,0}{722,0} \\ b_{31} = \frac{1}{4} * \frac{1381,0}{45778,0} & b_{32} = \frac{1}{4} * \frac{1381,0}{32345,0} & b_{33} = \frac{1}{4} * \frac{1381,0}{1133,0} & b_{34} = \frac{1}{4} * \frac{1381,0}{722,0} \\ b_{41} = \frac{1}{4} * \frac{689,0}{45778,0} & b_{42} = \frac{1}{4} * \frac{689,0}{32345,0} & b_{43} = \frac{1}{4} * \frac{689,0}{1133,0} & b_{44} = \frac{1}{4} * \frac{689,0}{722,0} \end{pmatrix}, \quad (5.26)$$

Таким чином, кінцевий вигляд перехідної матриці наступний:

$$B = \begin{pmatrix} 0,2876 & 0,3502 & 5,3974 & 15,6823 \\ 0,2283 & 0,2780 & 4,2846 & 12,4488 \\ 0,0119 & 0,0145 & 0,2230 & 0,6480 \\ 0,0047 & 0,0057 & 0,0879 & 0,2555 \end{pmatrix}. \quad (5.27)$$

Отже, для прогнозу значень досліджуваних показників у 2013 р., тобто в стані $x^3 = (x_1^3, x_2^3, \dots, x_n^3)$ по ПАТ «Готель «Дніпро»» (м.Київ) необхідно зробити наступне перетворення:

$$x^3 = Bx^2. \quad (5.28)$$

Застосовуючи формулу (5.28) методики прогнозу ланцюгами Маркова, отримаємо, що в 2013 р. на ПАТ «Готель «Дніпро»» (м. Київ) прогнозоване значення виручки від реалізації досягне 41589,95 тис.грн., собівартості реалізованих послуг 33014,69 тис.грн., операційний прибуток 1718,60 тис.грн., а чистий прибуток 677,63 тис.грн. Алгоритм обчислення представлений в табл. 5.13.

Таблиця 5.13

Прогноз фінансових результатів ПАТ «Готель «Дніпро»» (м. Київ)
методом ланцюгів Маркова

Статті	2012 р. x_n^2	Ланцюг Маркова	Прогнозне значення $x_n^3 = Bx_n^2$
1	2	3	4
Чистий дохід (виручка) від реалізації послуг, тис.грн.	46385,0	$x_1^3 = b_{11}x_1^2 + b_{12}x_2^2 + b_{13}x_3^2 + b_{14}x_4^2$	41589,95
Методика обчислення (x_1^3):			
$x_1^3 = 0,2876 * 46385,0 + 0,3502 * 35704,0 + 5,3974 * 1381,0 + 15,6823 * 689,0 = 13340,33 + 12503,54 + 7453,81 + 10805,10 = 41589,95$ <i>дèñ .ãđí.</i>			
Собівартість реалізованих послуг, тис.грн.	35704,0	$x_2^3 = b_{21}x_1^2 + b_{22}x_2^2 + b_{23}x_3^2 + b_{24}x_4^2$	33014,69
Методика обчислення (x_2^3):			
$x_2^3 = 0,2283 * 46385,0 + 0,2780 * 35704,0 + 4,2846 * 1381,0 + 12,4488 * 689,0 = 10589,69 + 9925,71 + 5917,03 + 8577,22 = 33014,69$ <i>дèñ .ãđí.</i>			
Операційний прибуток, тис.грн.	1381,0	$x_3^3 = b_{31}x_1^2 + b_{32}x_2^2 + b_{33}x_3^2 + b_{34}x_4^2$	1718,60
Методика обчислення (x_3^3):			
$x_3^3 = 0,0119 * 46385,0 + 0,0145 * 35704,0 + 0,2230 * 1381,0 + 0,6480 * 689,0 = 551,98 + 517,71 + 307,96 + 446,47 = 1718,60$ <i>дèñ .ãđí.</i>			
Чистий прибуток, тис.грн.	689,0	$x_4^3 = b_{41}x_1^2 + b_{42}x_2^2 + b_{43}x_3^2 + b_{44}x_4^2$	677,63
Методика обчислення (x_4^3):			
$x_4^3 = 0,0047 * 46385,0 + 0,0057 * 35704,0 + 0,0879 * 1381,0 + 0,2555 * 689,0 = 218,01 + 203,52 + 121,39 + 176,04 = 677,63$ <i>дèñ .ãđí.</i>			

Надійність прогновної моделі підтверджують значення парних коефіцієнтів кореляції, які суттєво наближаються до одиниці, та представлені у вигляді кореляційної матриці (R):

$$R = \begin{pmatrix} 1 & r_{12} & \dots & r_{1n} \\ r_{21} & 1 & \dots & r_{2n} \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ r_{n1} & r_{n2} & \dots & 1 \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} 1 & 0,9971 & 0,9999 & 0,9974 \\ 0,9971 & 1 & 0,9986 & 0,9997 \\ 0,9999 & 0,9986 & 1 & 0,9998 \\ 0,9974 & 0,9997 & 0,9998 & 1 \end{pmatrix}. \quad (5.29)$$

Всі елементи головної діагоналі кореляційної матриці дорівнюють одиниці, а всі параметри, які розміщені симетрично до головної діагоналі, є тотожними між собою.

Для прогнозу фінансових результатів підприємств готельного господарства на 2013 – 2016 рр. із застосуванням вищенаведеної методики багатомірного прогнозування ланцюгами Маркова побудуємо перехідні матриці (B) в розрізі п'яти часових кроків включно до 2016 р., на підставі яких зробимо прогнозні розрахунки (Ф.1 – Ф.6).

Прогноз фінансових результатів на 2013 – 2016 рр. по 30 підприємствах готельного господарства представлений в Додатках Ф.7 та Ф.8. Результати прогнозованих розрахунків показали, що на 2014 – 2016 р.р. збережеться негативна тенденція щодо неефективного, тобто збиткового господарювання більшості досліджуваних підприємств готельного господарства, адже 17 підприємств із 30 досліджених так і залишаться у кризовому фінансовому стані. Фінансові результати по окремих об'єктах хоч зміняться у позитивну сторону, проте в абсолютній сумі суттєво скоротяться, що свідчить про майбутнє суттєве скорочення обсягів реалізації готельних послуг, а, отже, і про зменшення рівня завантаженості номерного фонду в цілому.

Варто відмітити, що методика багатомірного прогнозування із застосуванням ланцюгів Маркова представляє собою інерційний розвиток процесу. Проте темпи зростання прогнозованих показників зовсім не співпадають із темпами росту за останній рік досліджуваного періоду. Це все свідчить про те, що у прихованій формі враховується взаємозв'язок та взаємозалежність показників в системі, оскільки вони описують один і той самий об'єкт в процесі його розвитку та принцип емерджентності не порушується. Фінансові результати діяльності підприємств готельного господарства прогноуються як єдине ціле, без диференціації на окремі показники.

Зарубіжний досвід свідчить про те, що управлінцям та аналітикам вітчизняних підприємств готельного господарства доцільно складати не тільки фінансову звітність за минулий рік, але й проєктовані фінансові звіти на наступний рік (або декілька років). Проєктована фінансова звітність, як правило, включає: Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про рух грошових коштів [181, с.194].

Для перспективного системного аналізу фінансових результатів серед проєктованих форм фінансової звітності найважливішим є проєктований Звіт про фінансові результати, оскільки на його основі можна попередньо оцінити прогнозований фінансовий результат в наступних часових періодах. Потреба у підготовці проєктованого Звіту про фінансові результати обумовлена необхідністю розрахунку суми нерозподіленого прибутку, який залишається у розпорядженні підприємства готельного господарства і може бути реінвестований у виробництво готельних послуг, тобто спрямований на покриття майбутніх фінансових потреб.

К.І. Редченко, досліджуючи методику аналізу на основі проєктованих фінансових звітів, робить акцент на тому, що у більшості випадків проєктований звіт про фінансові результати складається за допомогою метода відсотка від продажу. Суть даного методу полягає у збільшенні (зменшенні) показника доходу від реалізації послуг і статей звіту про фінансові результати (окрім тих, що не залежать від зміни обсягів реалізації) на певний відсоток, який розраховується на підставі динаміки обсягів реалізації за тривалу ретроспективу [181].

Під час складання проєктованого Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) підприємств готельного господарства доцільно класифікувати його статті на автоматично утворені (що утворюються внаслідок здійснення виробничої діяльності підприємством готельного господарства при запланованій завантаженості номерного фонду і змінюються пропорційно обсягу реалізації готельних послуг) та регульовані (утворюються незалежно від обсягу реалізації готельних послуг), а для їх кількісного визначення використовуються інші методи (наприклад, експертні оцінки).

Оскільки, як вже зазначалося, в сучасних умовах господарювання втрачають свою актуальність методи прогнозування, що застосовують інформацію про тривалу ретроспективу, пропонуємо, як альтернативу, під час побудови проєктованих Звітів про фінансові результати використовувати метод нетрадиційного багатомірного прогнозування ланцюгами Маркова. Окрім того, необхідність застосування інших методів прогнозування обумовлена розбіжностями між темпами приросту виручки від реалізації готельних послуг та операційних витрат.

Розробимо проєктовані звіти про фінансові результати по ПАТ «Готель «Дніпро»» на 2014 – 2016 рр. ланцюгами Маркова на підставі побудованих перехідних матриць (табл. Ф.9 – 11), попередньо порівнявши результати запропонованої методики прогнозу з методом відсотка від продажу. Розділи III «Елементи операційних витрат» та IV «Розрахунок показників прибутковості акцій» у проєктованому Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) по ПАТ «Готель «Дніпро»» можуть не наводитися. У зв'язку з вищезазначеним, запропонований проєктний і звичайний Звіт про фінансові результати далеко не ідентичні.

Достеменно не може бути відомо, як саме зміняться фінансові доходи та витрати – для цього доцільно скласти проєктований баланс, визначити розмір фінансових потреб та приймати обґрунтовані рішення щодо фінансових інвестицій та позик [181].

Отже, з даних дод. Ф.11 видно, що під час розробки проєктованих Звітів про фінансові результати (Звітів про сукупний дохід) нами збільшено горизонт прогнозування із застосуванням методу ланцюгів Маркова до 2016 р. для кожного часового кроку прогнозу. Відповідно процесу Маркова еволюція розвитку об'єкта за два останні періоди переносилась на перспективу.

Порівняння даної методики прогнозування із методом відсотка від продажу (дод. Ф.10), свідчить про значні відхилення між прогнозними показниками, адже під час застосування останнього враховувалась більш тривала еволюція розвитку об'єкта дослідження (2006 – 2012рр.), проте не враховувався взаємозв'язок між показниками, в результаті чого порушувався принцип емерджентності, і система не прогнозувалася як єдине ціле, а диференціювалася на окремі складові.

Оскільки процес Маркова – стаціонарний процес, а в більшості випадків на практиці доводиться стикатися із нестаціонарним процесом, про що свідчить динаміка фінансових результатів 30 досліджених підприємств готельного господарства (адже більшість з них є збитковими), (див. дод. Ф.7).

У зв'язку з вищезазначеним, для моделювання нестаціонарного процесу на базі стаціонарного доцільно застосовувати матрицю ризиків (P) прогнозу, яка має наступний вигляд:

$$P = \begin{pmatrix} P_1 & O & \dots & O \\ O & P_2 & \dots & O \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ O & O & \dots & P_n \end{pmatrix}, \quad (5.30)$$

при цьому P_j можуть бути як позитивні (прибуток), так і негативні (збиток), потрапляючи в інтервал показники, наприклад по ПАТ «Готель «Україна»» (м.Севастополь) фінансовий результат у 2011 р. склав –234,0 тис.грн., а в 2012 р. +76 тис.грн. (згідно даних дод. Ф.7). Фактично P_j представляють собою ймовірності відхилення очікуваних значень показників у позитивний або негативний бік від прогнозних значень цих показників.

За таких умов модель нестаціонарного процесу (яким виступає динаміка фінансових результатів підприємств готельного господарства) в матричній формі набуває наступного вигляду:

$$X(t) = B * X(t_0) + P * B * X(t_0). \quad (5.31)$$

Здійснивши необхідні перетворення матричного рівняння (5.31), отримаємо:

$$X(t) = (I + P) * B * X(t_0), \quad (5.32)$$

де I – одинична матриця порядку n (n – кількість показників).

Зазначена умова врахована під час здійснення багатомірного прогнозування фінансових результатів 30 підприємств готельного господарства (Додатки Ф.7 – Ф.8) ланцюгами Маркова на 2013 – 2016 рр.

Окрім того, вищезазначену методику нами реалізовано в пакеті прикладної програми MS Excel для автоматизації процесу багатомірного прогнозування фінансових результатів діяльності підприємств готельного господарства, що надасть змогу прораховувати прогноз на 5 часових

кроків з попередньою побудовою перехідних матриць (Додатки X.1 – X.2). Це буде слугувати вхідною інформацією для розробки проєктованих Звітів про фінансові результати на наступні часові періоди.

Отже, моделі як стаціонарного, так і нестаціонарного процесів дозволяють здійснювати багатомірне прогнозування одночасно всіх показників, що характеризують фінансові результати, і при цьому зберігається принцип емерджентності, тобто взаємний вплив та взаємообумовленість показників на відміну від трендових моделей, де система показників штучно розкладається на складові.

В цілому метод багатомірного аналізу на основі ланцюгів Маркова є важливим інструментом стратегічного системного аналізу, в основі якого лежать матричні моделі, які створюють сприятливе підґрунття для дослідження фінансових результатів діяльності підприємств готельного господарства.

Матричні моделі покладені в основу багатьох інструментів аналізу ринкової позиції підприємств готельного господарства, зокрема, одним з найбільш наглядних є розробка SWOT-матриці.

Суть такого аналізу полягає в оцінці перспектив фінансово-господарської діяльності підприємств готельного господарства у двох аспектах. Оцінюючи сучасний стан підприємства готельного господарства, визначають його переваги та недоліки (сильні (Strengths) та слабкі сторони (Weaknesses)), а погляд на перспективу визначає можливість (Opportunities) продовження подальшої діяльності та загрози (Threats) успішного виконання планів [71, с. 378]. Результати зводяться у таблицю, яка дає наглядний матеріал для планування подальшої діяльності щодо подолання недоліків та реалізації ринкових переваг підприємств готельного господарства із врахуванням виявлених можливостей та загроз і спрямовані на визначення корпоративної стратегії.

Є.В. Мних [123, с.52] визначає SWOT-аналіз, як один із методів перспективного аналізу, що базується на концепції спільної оцінки сильних і слабких сторін діяльності у взаємозв'язку з загрозами та можливостями зовнішнього середовища. Зокрема вчений робить акцент на тому, що саме на його основі здійснюють розробку стратегії діяльності, з передуючою класифікацією можливостей та загроз щодо реалізації сильних і слабких сторін на сильні, помірні та незначні.

К.І. Редченко [181, с.126] характеризує методику SWOT-аналізу, як найпопулярніший інструментарій стратегічного управління, що сприяє побудові стратегічного балансу, та проаналізувати можливі стратегії поведінки підприємства у ринковому середовищі. Згідно підходу науковця, SWOT-аналіз спрямований на визначення (у загальних рисах) корпоративної стратегії компанії з урахуванням впливу зовнішнього та внутрішнього середовища одночасно.

Під час проведення SWOT-аналізу більшість вітчизняних та зарубіжних спеціалістів [181, с. 126; 71, с.379] пропонує структурувати аналіз за наступними зонами: економічне оточення, техніко-технологічне

оточення, правове оточення, політичне оточення, демографічні зміни, екологічне середовище.

На думку Мусакина А.А., це досить масштабний розподіл на глобальні макроекономічні області. Тому, враховуючи специфіку діяльності підприємств готельного господарства, дослідником пропонується більш конкретизований перелік груп факторів, що аналізуються: конкуренція на ринку готельних послуг; система реалізації готельних послуг (наприклад, застосування централізованих центрів бронювання); клієнти, склад, тенденції їх зміни; технології, що використовуються в готелі; організаційна структура готелю; імідж готелю з точки зору клієнтів [128].

Для успішного застосування методології SWOT-аналізу оточення підприємства готельного господарства необхідно спробувати оцінити рівень важливості та загрози кожного фактора та кожної загрози і можливості, іншими словами, визначити вагу кожного параметру. Наприклад, вага може ранжуватися від 1 до 5 балів (табл. 5.14.).

Таблиця 5.14

Шкала ранжування факторів для проведення SWOT-аналізу оточення підприємства готельного господарства

№ з/п	Кількість балів за шкалою (від 1 до 5)	Характеристика фактора, що ранжується
1.	«1»	Фактор не суттєво впливає на діяльність підприємства готельного господарства
2.	«2»	Сьогодні фактор не може суттєво вплинути на діяльність підприємства готельного господарства, проте про нього необхідно пам'ятати під час розвитку ринку
3.	«3»	Фактор чинить суттєвий вплив на діяльність підприємства готельного господарства
4.	«4»	Фактор надзвичайно важливий для розвитку підприємства готельного господарства
5.	«5»	Ключовий фактор, без врахування якого підприємство готельного господарства втратить конкурентоспроможність у найближчій перспективі

Результатом проведення SWOT-аналізу має стати виділення найбільш важливих факторів серед слабких, сильних сторін, можливостей та загроз.

Здійснимо побудову матриці SWOT-аналізу, використавши групування за факторами для оцінки їх впливу на діяльність ПАТ «Готелі «Трускавця»» та проранжувавши за вищенаведеною методикою з метою комплексної оцінки ринкової пропозиції та визначення корпоративної стратегії (Додаток Х.3).

Отже, в нашому дослідженні матриця SWOT-аналізу (дод. Х.3) характеризує перевищення сильних сторін над слабкими ($26 > 17$), проте загроз у зовнішньому середовищі більше, ніж можливостей ($15 > 10$). Тому

для ПАТ «Готелі «Трускавця»» доцільно розробити стратегію, яка б була направлена на використання сильних сторін для реалізації зовнішніх можливостей та знешкодження зовнішніх загроз («стратегія «Максі – Міні»).

В цілому методика SWOT-аналізу є дієвим інструментом стратегічного аналізу, що дає змогу зробити перший крок на шляху оцінки стратегічних позицій і перспектив розвитку фінансово-господарської діяльності [181].

Підбиваючи підсумки, варто зазначити, що для об'єктивної оцінки ефективності діяльності підприємств готельного господарства варто постійно враховувати вплив інституціональних факторів з метою виявлення сильних та слабких сторін, можливостей та загроз в процесі надання послуг проживання.

В межах системного передбачення розвитку багатомірного об'єкта такі методи прогнозування, як побудова трендів, регресійних моделей, прогнозування на підставі темпів зростання (зокрема застосування методу відсотка від продажу) тощо, втрачають свою актуальність.

Тому автором обґрунтовано та розроблено методику використання нетрадиційного методу багатомірного прогнозування ланцюгами Маркова під час побудови проектової форми Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід). Впровадження вищезазначеної методики в практичну діяльність підприємств готельного господарства створить сприятливе підґрунтя для розширення горизонту прогнозування до кількох часових кроків та оцінки дійсної тенденції зміни об'єкта дослідження із врахуванням матриці ризиків прогнозу на базі системного підходу, тобто без порушення принципу емерджентності.

Застосування нетрадиційного багатомірного прогнозування на базі методу ланцюгів Маркова створить сприятливі умови для вчасного коригування помилок із врахуванням надійності прогнозованої моделі та ризиків точності прогнозу. В той же час її автоматизоване застосування, розроблене на базі програми Excel, надасть змогу розширити горизонт прогнозування до кількох часових кроків та стало вхідною інформацією для розробки проектового звіту про фінансові результати.

В цілому, створення сприятливого обліково-аналітичного підґрунтя системи управління потенціалом прибутковості готельного господарства на базі запровадження у практику застосування оперативної та перспективної попереджувальної оцінки негативних змін рівня прибутковості основної діяльності сприятиме досягненню бажаного рівня ефективності бізнес-процесів на підприємствах готельної сфери та сприятиме своєчасному усуненню небажаних тенденцій до погіршення результативності господарювання. Окрім того, вдало налагоджений організаційний аспект реалізації відповідних аналітичних процедур в паралельному тандемі з системою забезпечувального методичного інструментарію, сприятиме досягнення намічених пріоритетних тенденцій з адекватною стратегією їх реалізації.

ДОДАТКИ

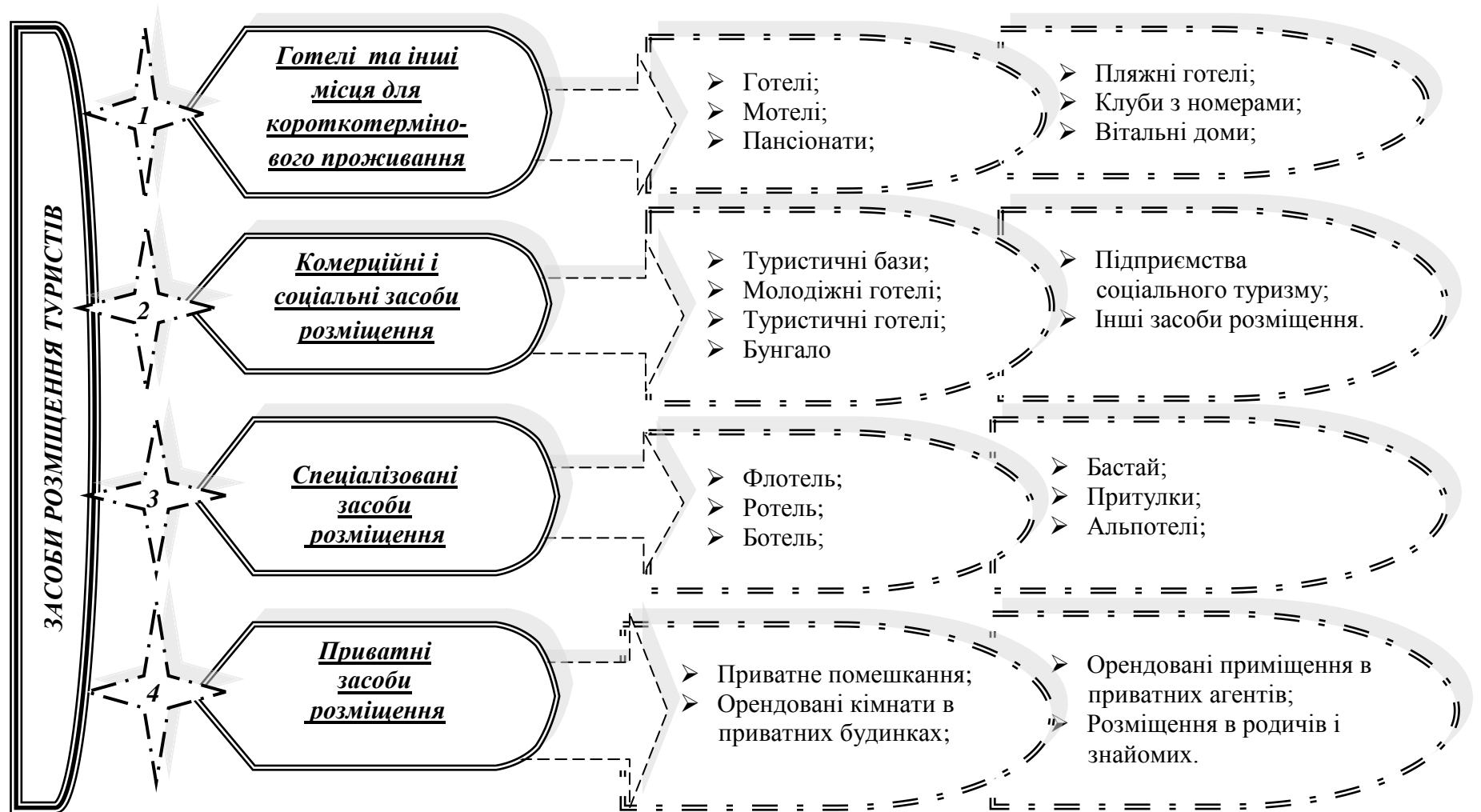
Додаток А.1

Трактування терміну «готель» в різних літературних джерелах

М.Бойцова, О.Піроженко, В.Кузнєцов, Я.Клиженко [30, с. 37]	Готель – це підприємство будь-якої організаційно-правової форми власності, складається із номерів, надає готельні послуги, що не обмежуються заправлінням ліжок, прибиранням кімнат та санвузлів.
Н.М.Кузнєцова [82, с. 18]	Готель – найбільш поширений стаціонарний тип засобів розміщення, характерними рисами якого є високий рівень розвитку матеріально-технічної бази та використання сучасних прогресивних форм і методів управління й організації господарства.
Класифікація ЮНВТО [152, с. 194]	Готель – класичний тип підприємств розміщення, що регулярно чи епізодично надає туристам місця для ночівлі і якому притаманні специфічні ознаки: <ul style="list-style-type: none">• набір обов’язкових послуг прибирання номерів і санвузлів, щоденне заправління ліжка, обслуговування в номерах;• визначений асортимент додаткових послуг.
С.Я.Король [76]	Готель – це підприємство, що надає послуги з тимчасового проживання, якість яких та умови обслуговування споживачів визначаються українським законодавством.
Г.Б.Мунін, Ю.О.Карягін, А.С.Артеменко, Ю.В.Кошиль [209, с. 28]	Готель – це колективний засіб розміщення, призначений для тимчасового проживання туристів, метою діяльності якого є створення продукту гостинності і надання готельних і туристичних послуг, згрупованих в певні класи, розряди і категорії.
П.Р.Пуцентейло [152, с. 194]	Готель – це підприємство, що надає людям, які знаходяться поза домівкою, комплекс послуг, найважливішими з яких (комплексоутворювальними) є послуги розміщення та харчування .
В.К.Федорченко, І.М.Мініч [210, с. 36]	Готель – це традиційний тип готельного підприємства, який має великий штат обслуговуючого персоналу і надає широкий набір додаткових послуг і високий рівень комфорту.
ДСТУ 4527:2006 [50, с. 2]	Готель – засіб розміщення, який має номерний фонд, службу приймання, інші служби, які забезпечують надавання готельних послуг.

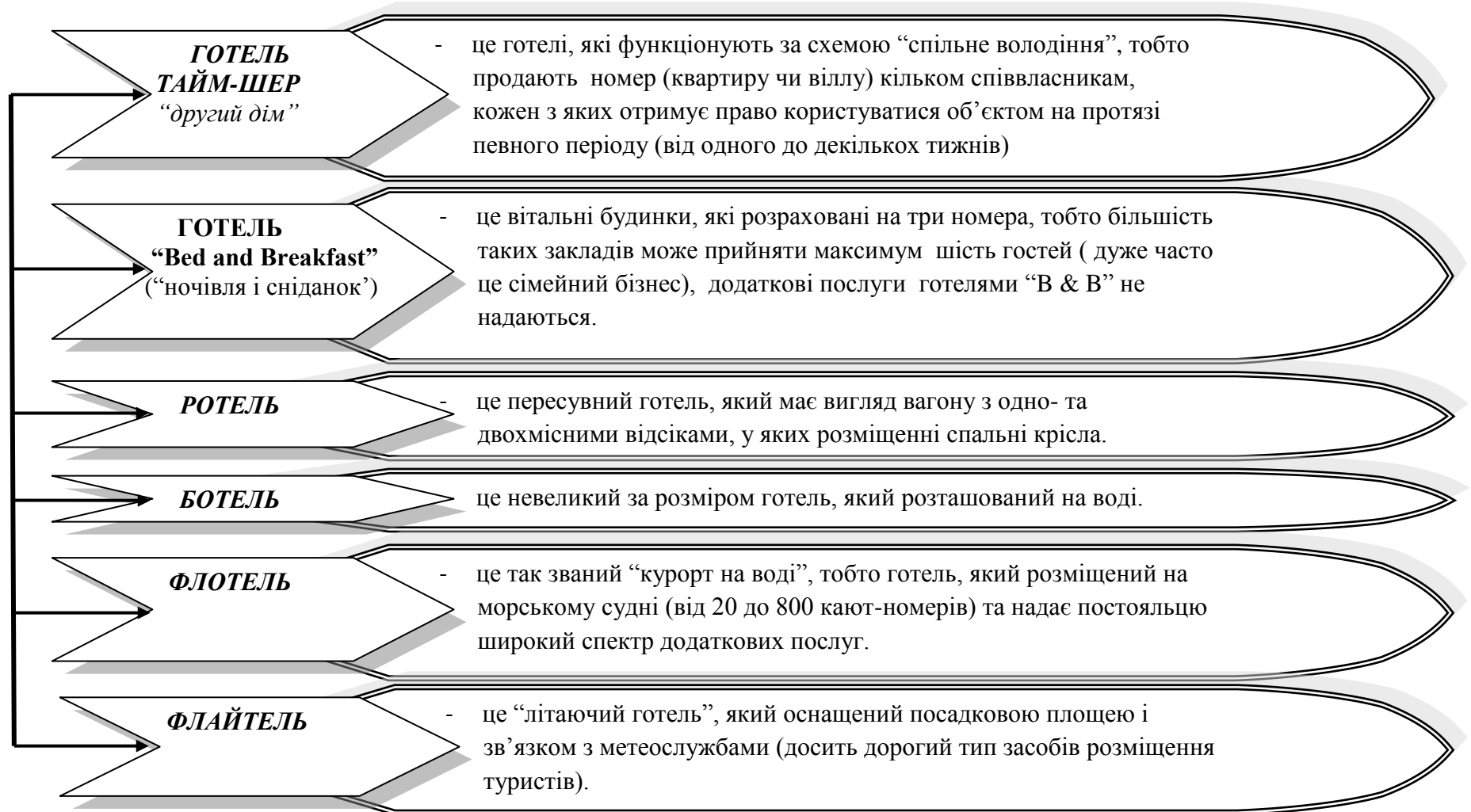
Додаток А.2

Класифікація засобів розміщення туристів у відповідності до вимог ЮНВТО [152, с. 195]



Додаток А.3.

Типи готелів





Додаток А.4

Таблиця А.4

*Система державного регулювання діяльності підприємств
готельного господарства*

Вид державного регулювання	Мета регулювання	Законодавчо-нормативний акт	Акредитовані органи реєстрації
Державна реєстрація суб'єкта підприємницької діяльності	Засвідчення факту створення або ліквідації ридичної особи	Господарський кодекс України [39] Закон України „Про державну реєстрацію юридичних осіб і фізичних осіб-підприємців” [166]	Державний реєстратор органів виконавчої влади
Присвоєння готелю категорії	Оцінювання відповідності готелю вимогам певної категорії	Порядок встановлення категорій готелям та іншим об'єктам, що призначаються для надання послуг з тимчасового розміщення (проживання) [151]	Міністерство культури України
Сертифікація готельних послуг	Забезпечення рівня безпеки для життя та здоров'я людей, захисту їх майна та охорони навколишнього середовища	Правила обов'язкової сертифікації готельних послуг [155]	Державний комітет з стандартизації, метрології і сертифікації
Ліцензування туроператорської і турагентської діяльності, здійсненої готелями	Видача дозволу на проведення певних господарських операцій, що контролюються державою	Закон України „Про ліцензування певних видів господарської діяльності” [175]	За „Переліком органів ліцензування” [139]
Обов'язковий медичний огляд персоналу готелю	Запобігання небезпеки життя клієнтів готелю та розповсюдження інфекційних хвороб	Закон України „Про захист наслення від інфекційних хвороб” [174]	Лікувальні установи
Застосування РРО	Контроль за обсягом реалізації наданих послуг	Закон України „Про використання реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг” [167]	Міністерство доходів і зборів України

Додаток А.5

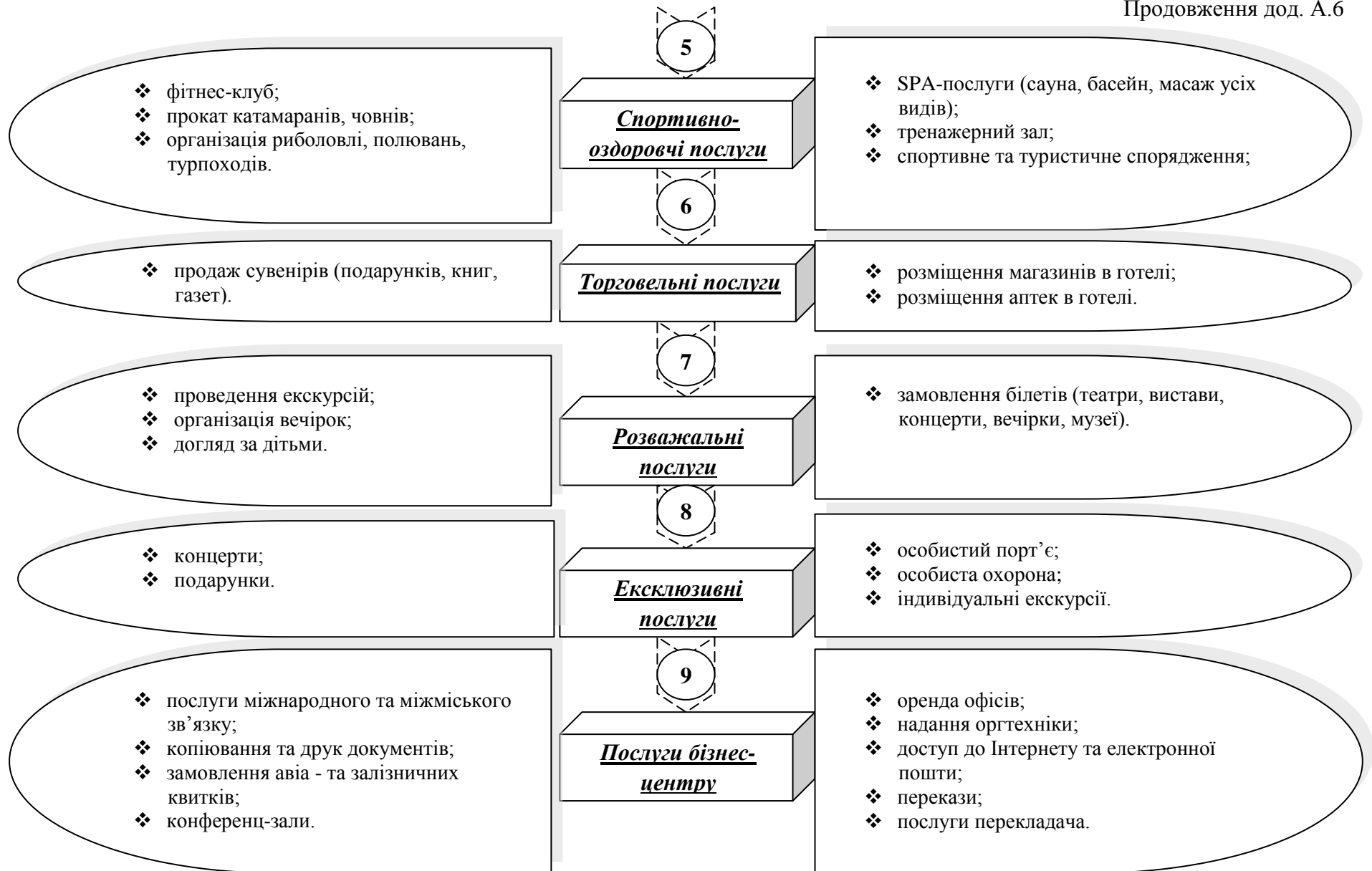
Структура управління номерним фондом на ОДП "Чернівцітурист"



Додаток А.6

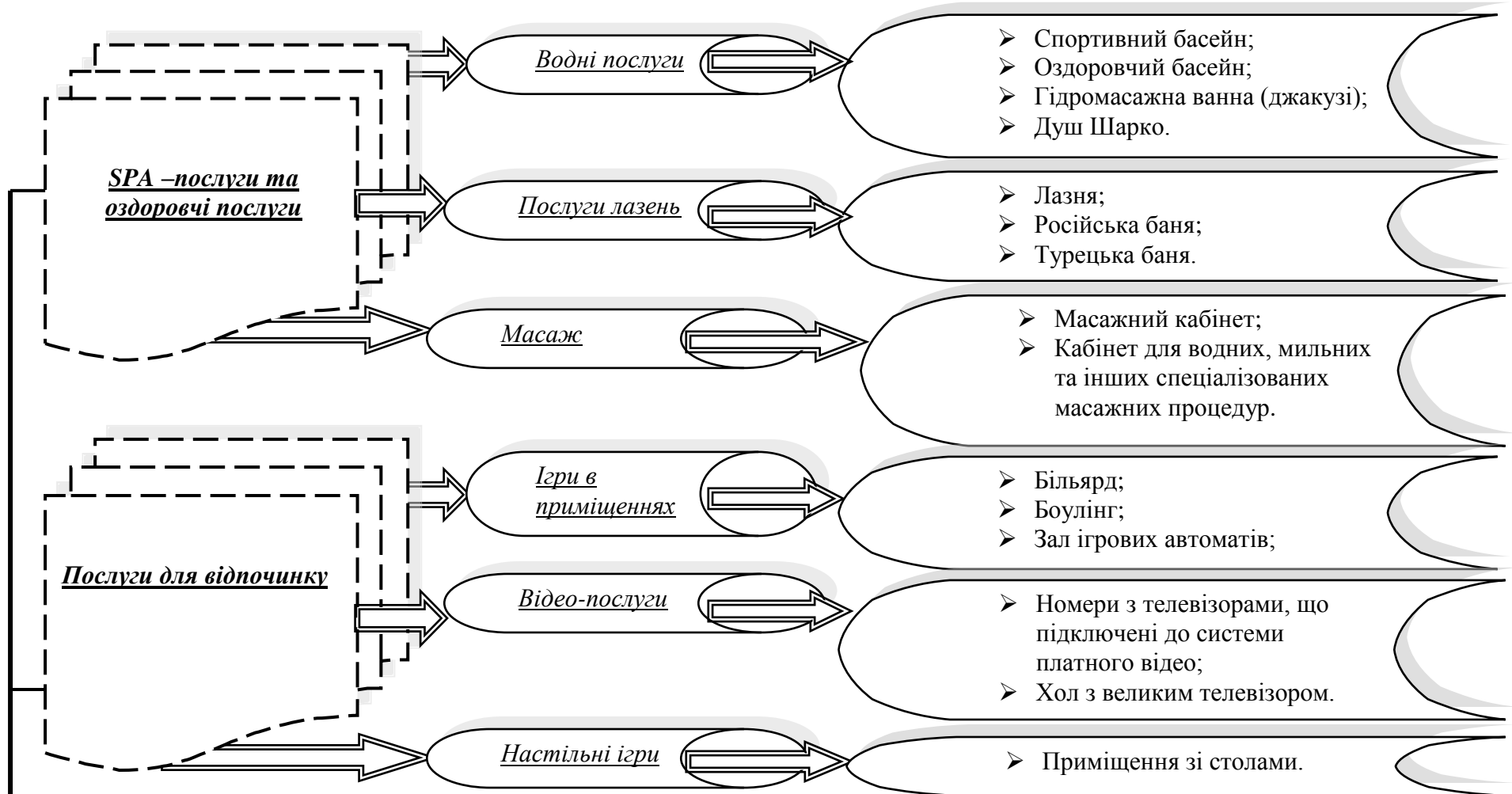
Спектр додаткових послуг структурних підрозділів готелю [152, с. 175 – 177]

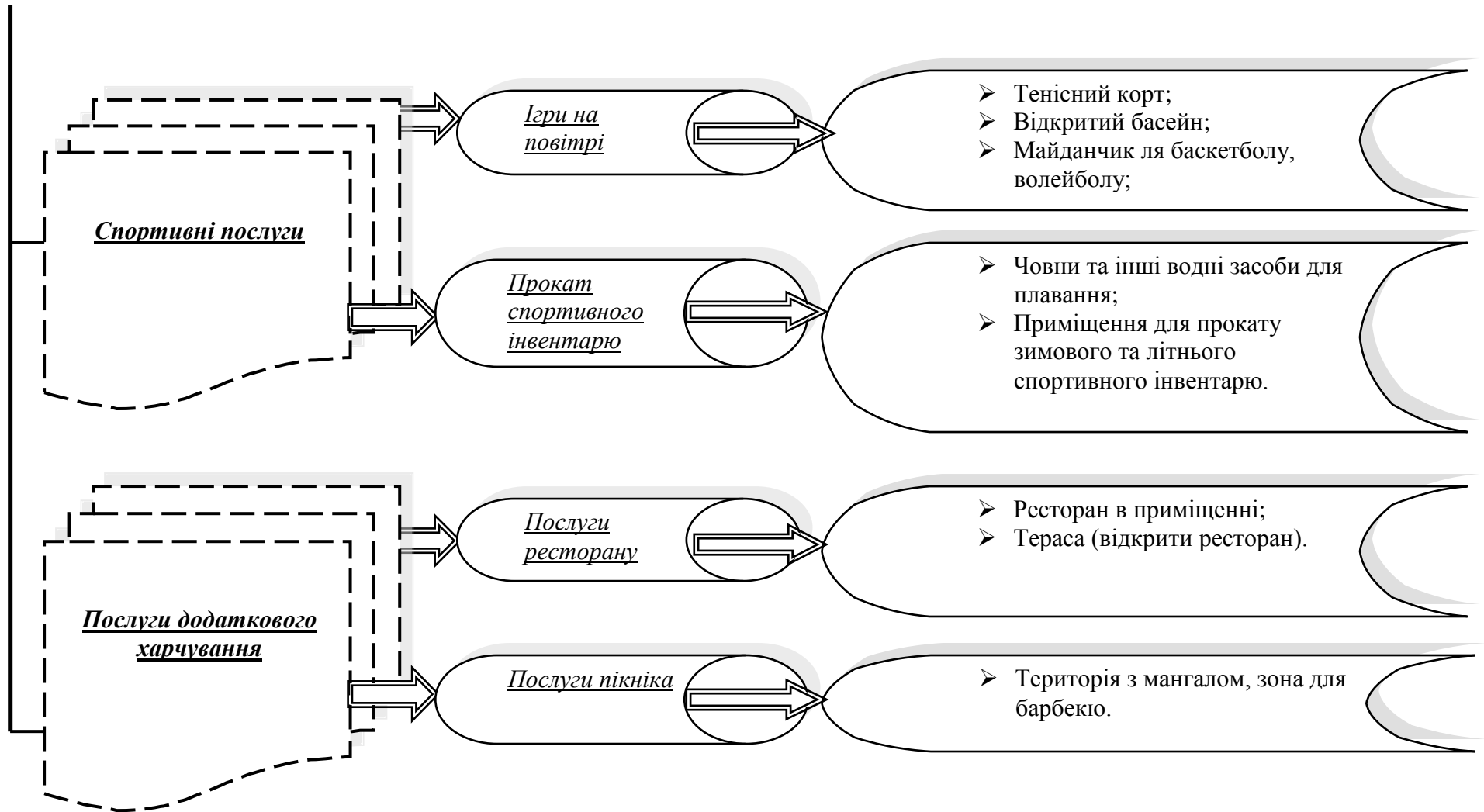




Додаток А.7

Послуги відпочинку та розваг підприємств готельного господарства [128, с.45 – 46].





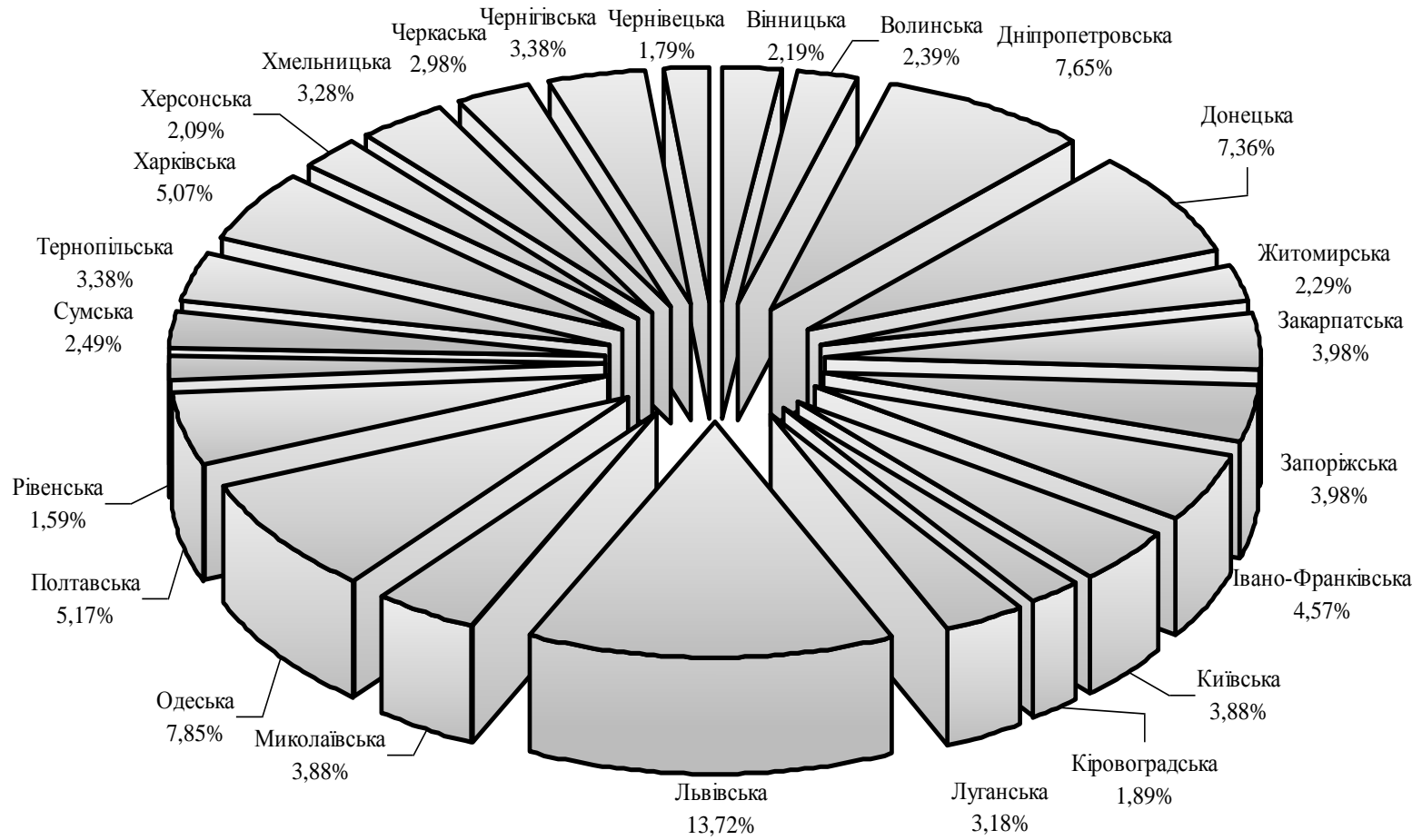
Додаток А.8

Класифікація видів діяльності підприємств готельного господарства



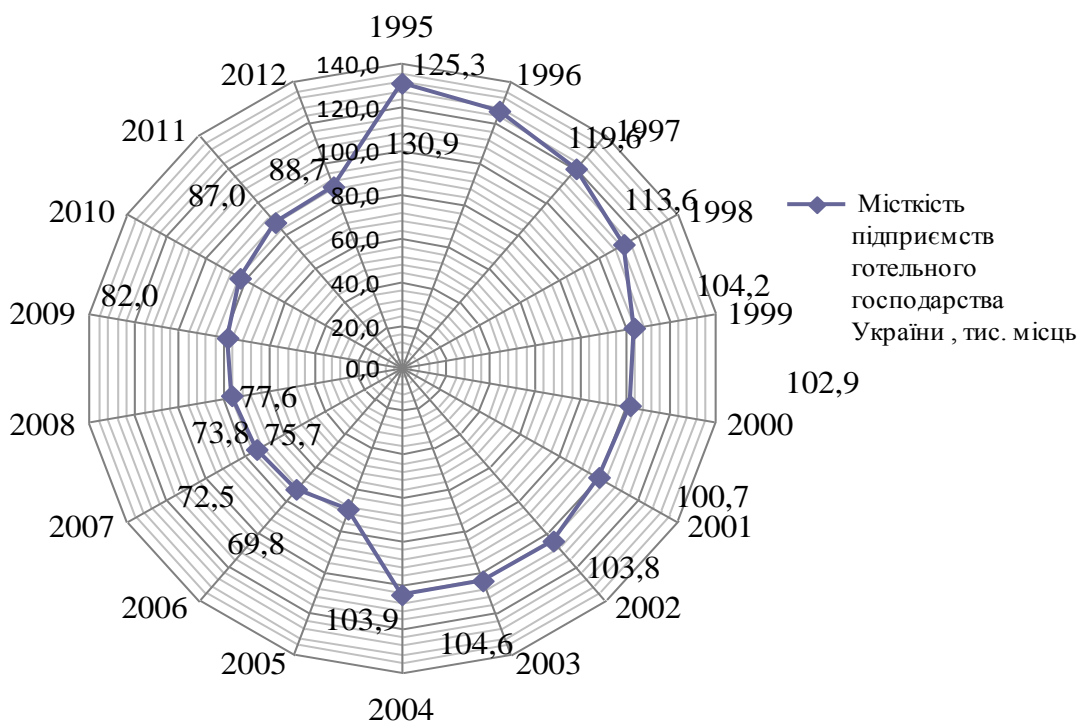
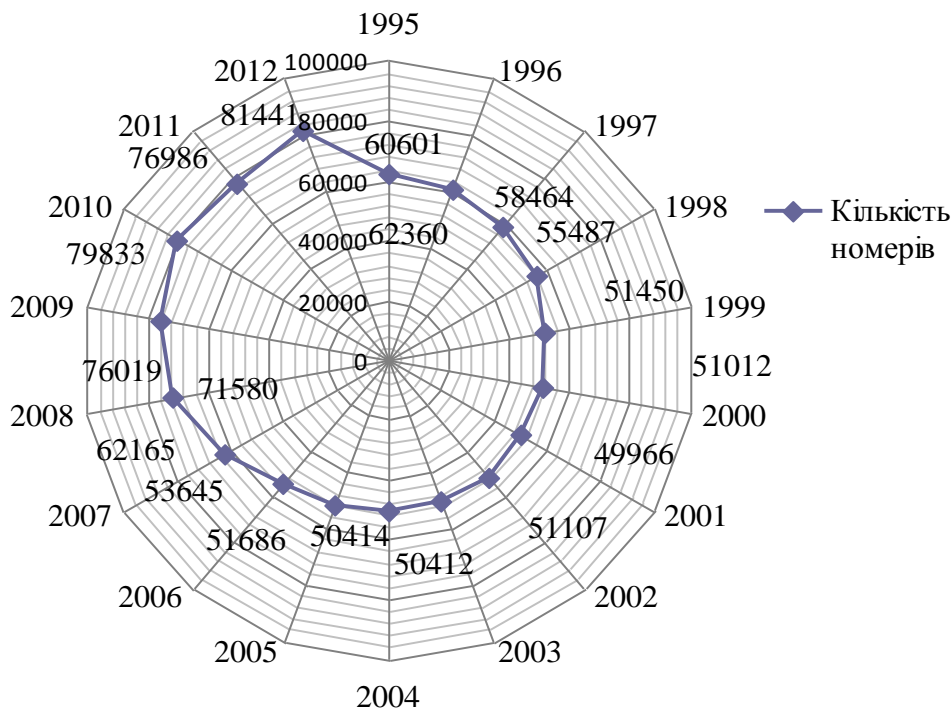
Додаток Б.2.

Структура кількості підприємств готельного господарства за областями України у 2012 р., (%), [200]



Додаток Б.3.

Динаміка кількості номерів та місткості в готелях та аналогічних засобах розміщування України за 1995 – 2012 р.р.



Додаток Б.4.

Динаміка основних показників підприємств готельного господарства Чернівецької області за 2000 – 2012 р.р., [200]

№ з/ п	Показник	Роки							Відхилення											
									Абсолютне, од.						Відносне, %					
		2000	2005	2008	2009	2010	2011 *	2012	2005/ 2000	2008/ 2005	2009/ 2008	2010/ 2009	2011/ 2010	2012/ 2011	2005/ 2000	2008/ 2005	2009/ 2008	2010/ 2009	2011/ 2010	2012/ 2011
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
1.	<i>Загальна кількість готелів та інших місць для тимчасового проживання, од., в тому числі:</i>	18	12	27	28	31	67	80	-6	15	1	3	36	13	-33,3	125,0	3,7	10,7	116,1	19,4
	готелів *	17	11	11	13	16	51	53	-6	-	2	3	35	2	-35,3	-	18,2	23,1	218,8	3,9
	гуртожитків для приїжджих	1	-	-	-	-	7	5	-1	-	-	-	7	-2	-100,0	-	-	-	-	-28,6
	інших місць для тимчасового проживання	-	1	16	15	15	-	-	1	15	-1	-	-15	-	-	1500,	-6,3	-	-100,0	-
2.	<i>Розподіл готелів за категоріями: не сертифіковані</i>	5	3	4	5	9	58	69	-2	1	1	4	49	11	-40,0	33,3	25,0	80,0	544,4	19,0
	*	9	4	3	3	2	-	2	-5	-1	0	-1	-	-	-55,6	-25,0	-	-33,3	-	-
	**	2	2	2	1	1	-	-	0	0	-1	0	-	-	-	-	-50,0	-	-	-
	***	1	1	1	2	1	3	4	0	0	1	-1	2	1	-	-	100,0	-50,0	200,0	33,3
	****		1	1	2	3	6	5	1	0	1	1	3	-1	-	-	100,0	50,0	100,0	-16,7

* - починаючи з 2011 року, у загальну кількість готелів враховуються юридичні особи та фізичні особи-підприємці

Продовження дод. Б.4

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	
3.	Загальна площа, тис.кв.м.	41,8	38,6	72,1	79,8	78,6	x	83,4	-3,2	33,5	7,7	-1,2	-	-	-7,7	86,8	10,7	-1,5	-	-	
4.	Житлова площа, тис.кв.м.	13,8	11,6	33,1	30,5	28,5	x	35,0	-2,2	21,5	-2,6	-2	-	-	-15,9	185,3	-7,9	-6,6	-	-	
5.	Середня площа одного номера, кв.м.	14,6	14,8	24,1	21,0	18,0	x	25,1	0,2	9,3	-3,1	-3	-	-	1,4	62,8	-12,9	- 14,3	-	-	
6.	<u>Кількість номерів, од., з них:</u>	943	785	1370	1453	1533	1674	1742	-158	585	83	80	141	68	-16,8	74,5	6,1	5,5	9,2	4,1	
	<i>люкс</i>	27	68	47	47	53	x	x	41	-21	-	6	-	-	151,9	-30,9	0,0	12,8	-	-	
	<i>вищої категорії</i>	x	x	x	x	x	464	472	-	-	-	-	-	8	-	-	-	-	-	-	1,7
	<i>напівлюкс</i>	6	39	171	251	275	x	x	33	132	80	24	-	-	550,0	338,5	46,8	9,6	-	-	
	<i>першої категорії (стандарт)</i>	x	x	x	x	x	800	711	-	-	-	-	-	-89	-	-	-	-	-	-	-11,1
	<i>одномісних</i>	195	181	148	111	113	x	x	-14	-33	-37	2	-	-	-7,2	-18,2	-25,0	1,8	-	-	
	<i>другої категорії</i>	x	x	x	x	x	183	396	-	-	-	-	-	213	-	-	-	-	-	-	116,4
	<i>двомісних</i>	629	446	451	498	518	x	x	-183	5	47	20	-	-	-29,1	1,1	10,4	4,0	-	-	
	<i>третьої категорії</i>	x	x	x	x	x	224	163	-	-	-	-	-	-61	-	-	-	-	-	-	-27,2
	<i>тримісних і з більшою кількістю місць</i>	86	51	574	546	574	x	x	-35	523	-28	28	-	-	-40,7	-	-4,9	5,1	-	-	
7.	<u>Одноразова місткість, місць</u>	1793	1398	4678	4764	4884	3289	3406	-395	3280	86	120	-	117	-22,0	234,6	1,8	2,5	-32,7	3,6	
8.	<u>Середня місткість одного підприємства готельного господарства:</u>																				
	номерів	52	65	51	52	49	25	43	13	-14	1	-3	-24	18	25,0	-21,5	2,0	-5,8	-49,0	72,0	
	місць	100	117	173	170	158	49	22	17	56	-3	-12	-109	-27	17,0	47,9	-1,7	-7,1	-69,0	-55,1	

Додаток Б.5.

Таблиця Б.5

Динаміка структурних підрозділів сфери сервісу у готелях та інших місць для тимчасового проживання по містах і районах Чернівецької області за 2000 - 2012 р.р., [200]

№ з/п	Структурні підрозділи сфери сервісу готелів	Роки						Відхилення										
		2000	2005	2008	2009	2010	2011	2012	Абсолютне, од.					Відносне, %				
									2005/2000	2008/2005	2010/2009	2011/2010	2012/2011	2005/2000	2008/2005	2010/2009	2011/2010	2012/2011
1	Автостоянки	5	6	8	9	11	7	7	1	2	2	-4	-	20,0	33,3	22,2	-36,4	-
2	Ресторан, кафе, бари тощо	10	10	18	20	21	14	14	-	8	1	-7	-	-	80,0	5,0	-33,3	-
3	Сауни (басейни), пральні	4	4	21	26	26	15	17	-	17	-	-11	2	-	425,0	-	-42,3	13,3
4	Заклади торгівлі	2	4	5	5	10	1	-	2	1	5	-9	-	100,0	25,0	100,0	-90,0	-
5	Спортивні споруди	x	x	x	x	x	3	4	-	-	-	-	1	-	-	-	-	33,3
6	Інші	5	5	2	6	6	7	13	-	-3	-	1	6	-	-60,0	-	16,7	85,7
7	Всього	26	29	54	60	68	47	55	3	25	8	-21	8	11,5	86,2	13,3	-30,9	17,0

Додаток Б.6.

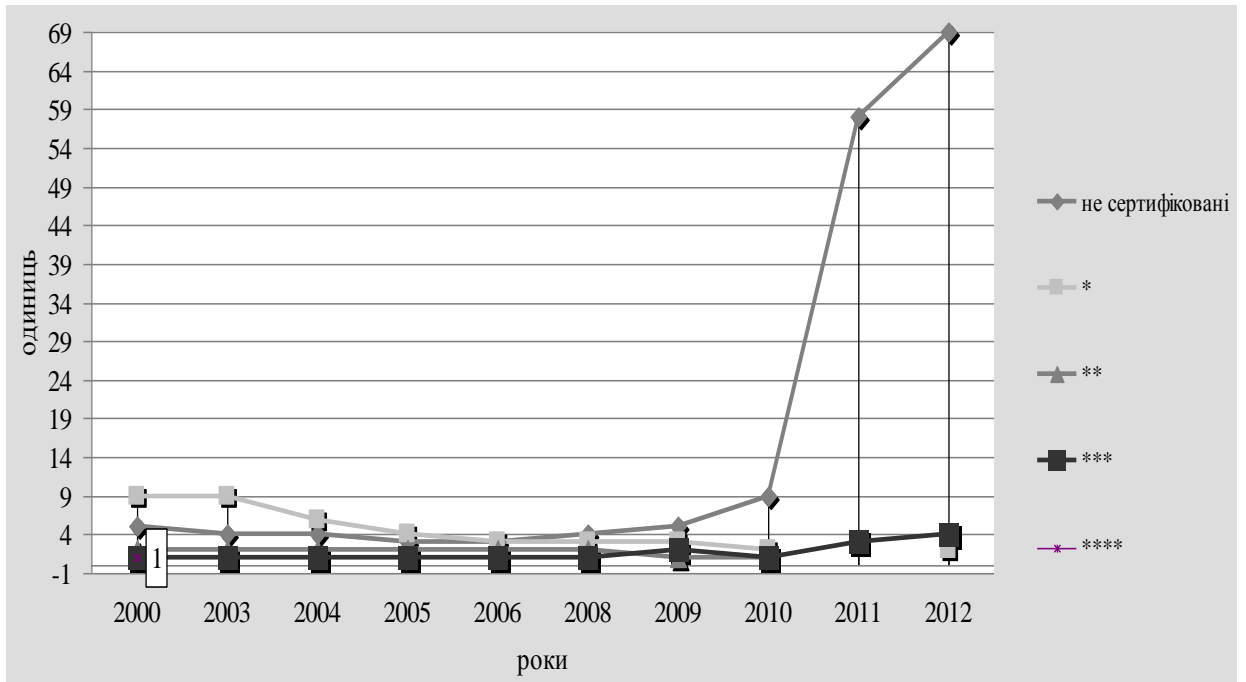


Рис. Б.6.1. Тенденція зміни розподілу готелів Чернівецької області за категоріями (2000 - 2012 р.р.)

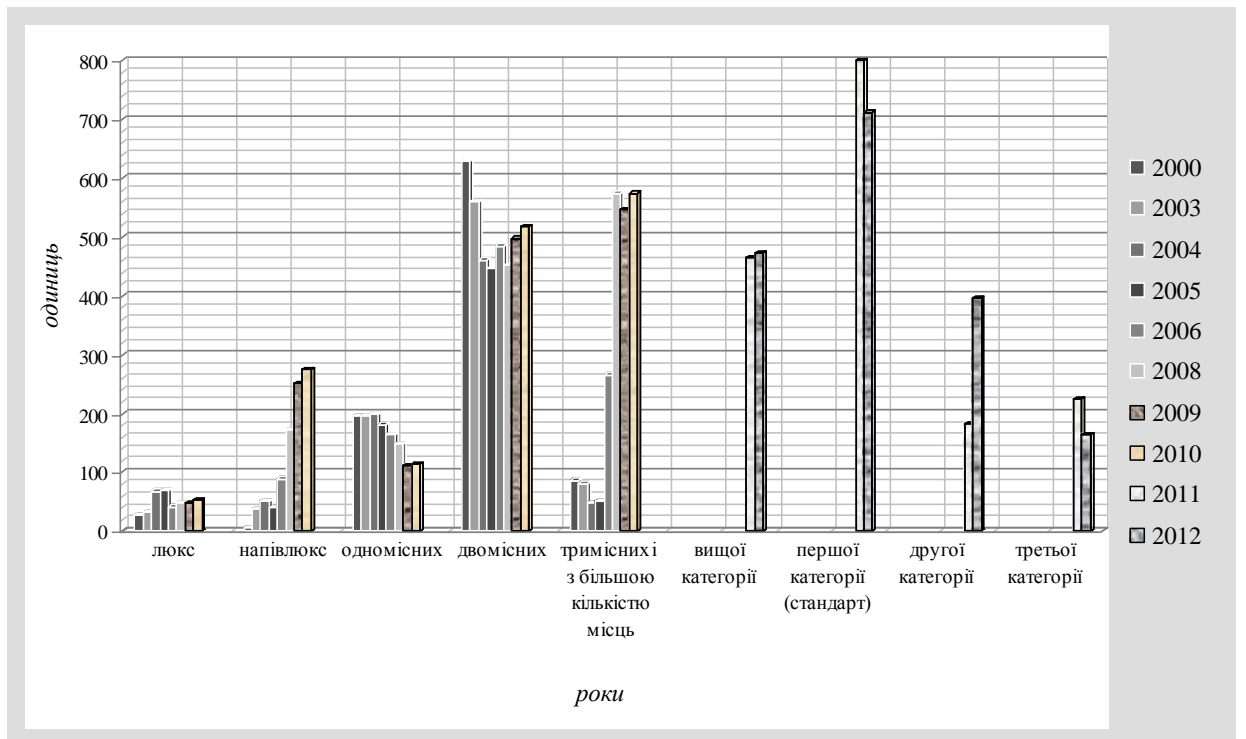
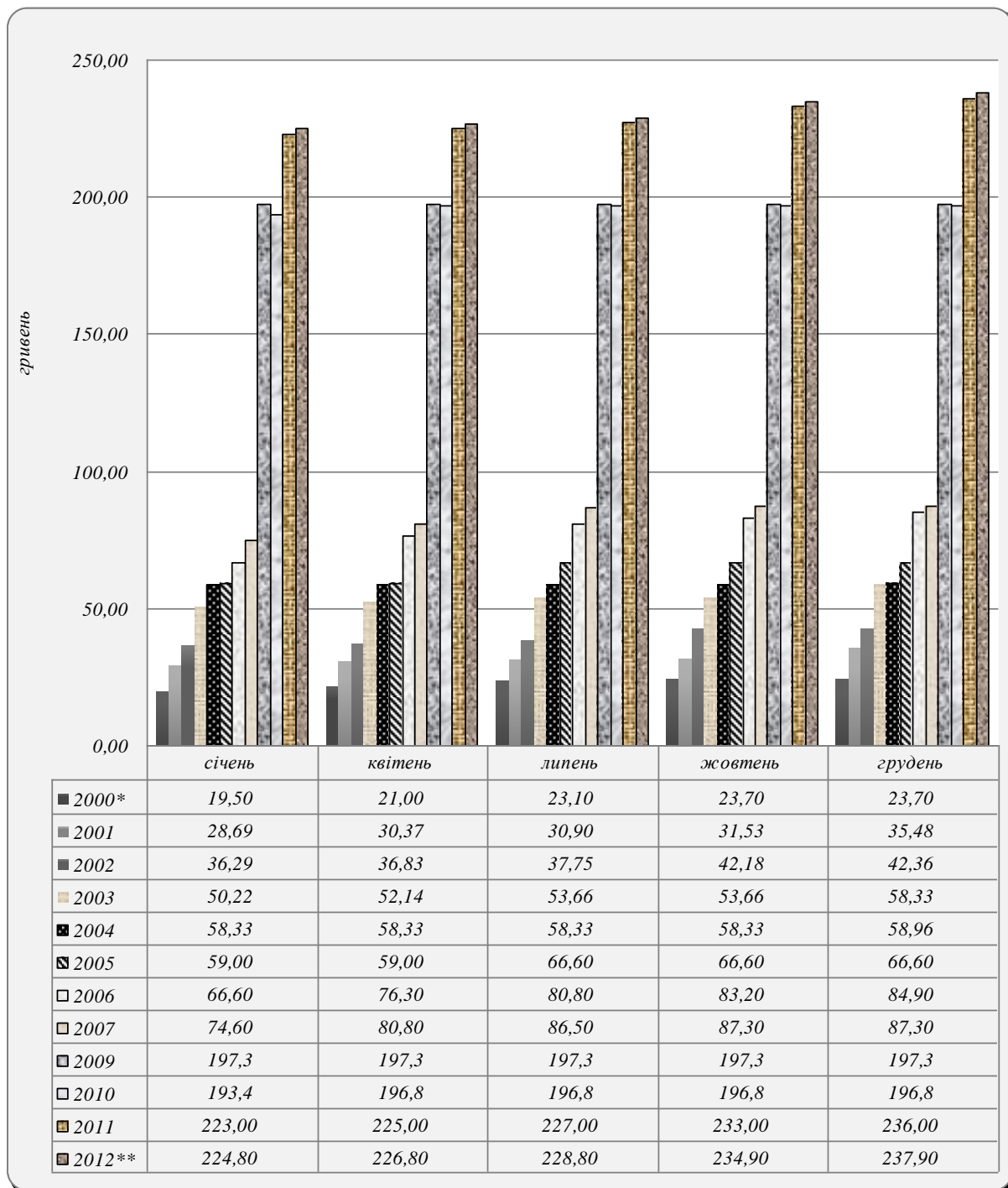


Рис. Б.6.2. Динаміка кількості готельних номерів Чернівецької області за 2000 - 2012 р.р., [200]

* починаючи з 2011 року, у загальну кількість готелів враховуються юридичні особи та фізичні особи-підприємці

Додаток Б.7.

Динаміка середньої ціни за проживання у готелі за одну добу (Average Room Rate) по Чернівецькій області за 2000 – 2012 р.р., [200]



* 2000 – 2011 рр. – плата за проживання однієї особи в номерів на 2 місяця.

** Починаючи з 2012 року – вартість проживання в *одномісному* номерів (за 2012р. дані розраховані на базі індексів споживчих цін на проживання у готелях [200]).

Додаток В.1.

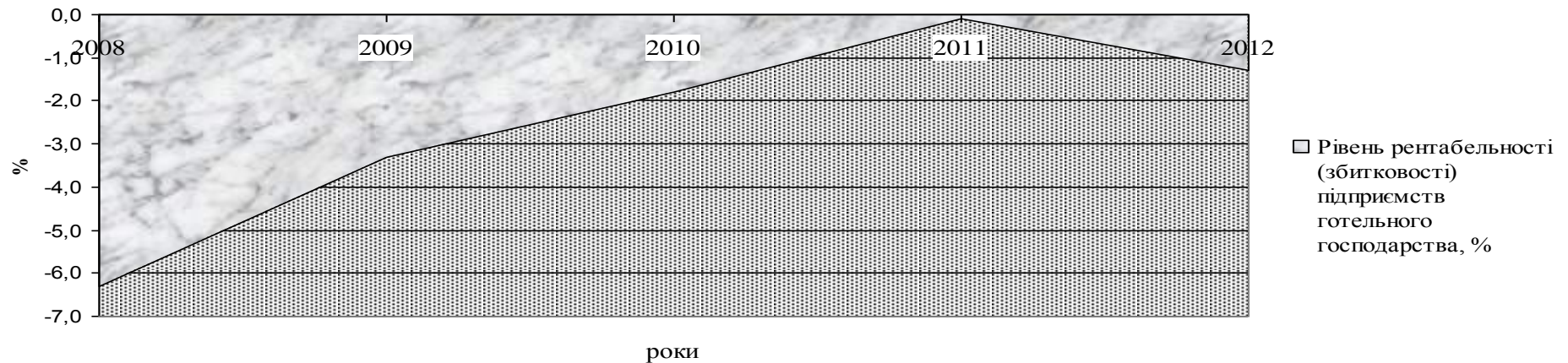
*Динаміка результатів від операційної діяльності підприємств
за видами економічної діяльності (2008 – 2012 р.р.), [134]*

№ з/п	Вид економічної діяльності	Результат від операційної діяльності (млн.грн.)					Відхилення							
		2008р.	2009р.	2010р.	2011р.	2012р.	Абс., млн.грн.				Відн.,%			
							2009/ 2008	2010/ 2009	2011/ 2010	2012/ 2011	2009/ 2008	2010/ 2009	2011/ 2010	2012/ 2011
1	Усього	87232,8	66978,3	100799,5	186600,8	146404,8	-20254,5	33821,2	85801,3	-40196,0	-23,22	50,50	85,12	-21,54
1.1	у тому числі сільське, лісове та рибне господарство	9315,8	12225,7	22220,1	30496,2	34553,0	2909,9	9994,4	8276,1	4056,8	31,24	81,75	37,25	13,30
1.2	промисловість	56575,1	18666,7	48602,3	81805,4	52414,4	-37908,4	29935,6	33203,1	-29391,0	-67,01	160,37	68,32	-35,93
1.3	будівництво	-3953,7	-802,3	-1589,2	351,9	-1070,0	3151,4	-786,9	1941,1	-1421,9	-79,71	98,08	-122,14	-404,06
1.4	оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	-544,8	10803,7	24843,8	45928,8	30402,7	11348,5	14040,1	21085,0	-15526,1	-2083,06	129,96	84,87	-33,80
1.5	тимчасове розміщення й організація харчування	-723,7	-352,6	-229,6	-10,7	-223,4	371,1	123,0	218,9	-212,7	-51,28	-34,88	-95,34	1987,85
1.6	транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	12516,4	15929,7	9287,0	13413,4	11574,5	3413,3	-6642,7	4126,4	-1838,9	27,27	-41,70	44,43	-13,71
1.7	фінансова та страхова діяльність	5978,8	1609,0	-7878,7	11954,0	9420,6	-4369,8	-9487,7	19832,7	-2533,4	-73,09	-589,66	-251,73	-21,19
1.8	операції з нерухомим майном	9307,0	11501,1	132,5	-2312,8	2182,6	2194,1	-11368,6	-2445,3	4495,4	23,57	-98,85	-1845,51	-194,37
1.8	освіта	90,4	90,0	81,5	126,5	125,3	-0,4	-8,5	45,0	-1,2	-0,44	-9,44	55,21	-0,95
1.9	охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	14,6	178,1	267,4	206,0	224,7	163,5	89,3	-61,4	18,7	1119,86	50,14	-22,96	9,08
1.10	мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	-1359,7	-2853,2	-1329,8	-1948,7	-1817,4	-1493,5	1523,4	-618,9	131,3	109,84	-53,39	46,54	-6,74

Додаток В.2.

*Динаміка рентабельності (збитковості) підприємств
за видами економічної діяльності (2008 – 2012 р.р.), [134]*

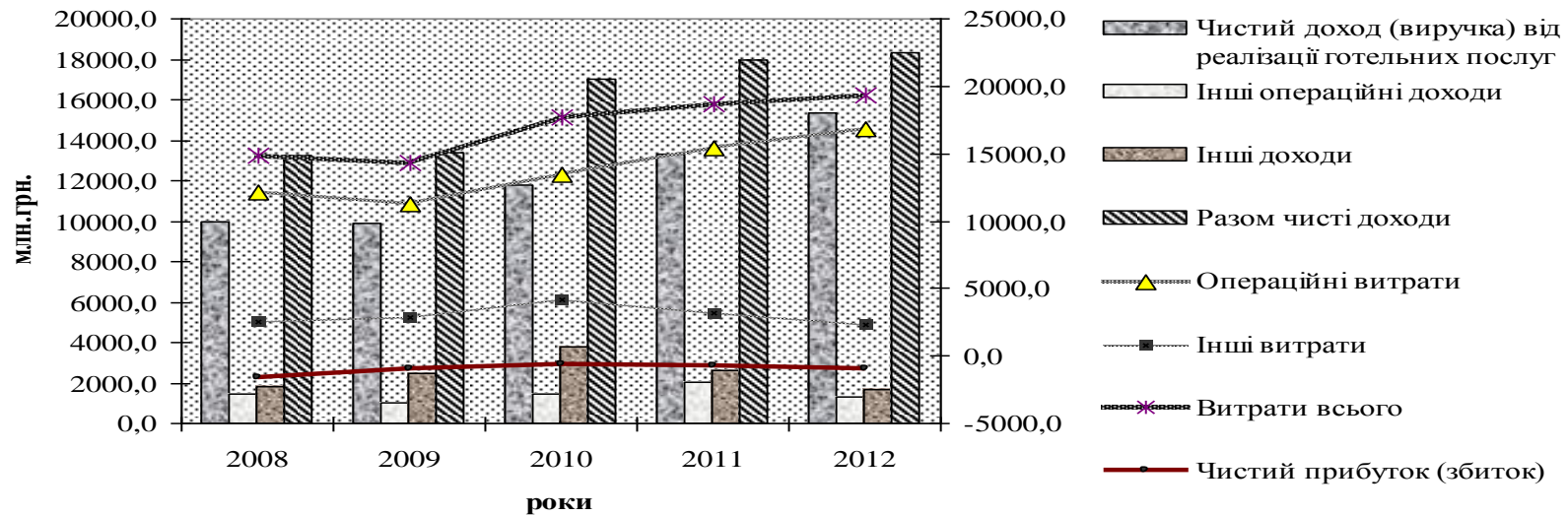
№ з/п	Вид економічної діяльності	Рівень рентабельності (збитковості), %					Абсолютне відхилення, %			
		2008р.	2009р.	2010р.	2011р.	2012р.	2009/ 2008	2010/ 2009	2011/ 2010	2012/ 2011
1	Усього	3,9	3,3	4,0	5,9	5,0	-0,6	0,7	1,9	-0,9
1.1	у тому числі сільське, лісове та рибне господарство	12,9	14,7	22,9	23,2	21,4	1,8	8,2	0,3	-1,8
1.2	промисловість	4,9	1,8	3,5	4,7	3,3	-3,1	1,7	1,2	-1,4
1.3	будівництво	-2,7	-0,9	-1,5	0,2	-0,7	1,8	-0,6	1,7	-0,9
1.4	оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	-0,2	4,5	9,8	15,0	12,3	4,7	5,3	5,2	-2,7
1.5	тимчасове розміщування й організація харчування	-6,3	-3,3	-1,8	-0,1	-1,3	3,0	1,5	1,7	-1,2
1.6	транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	6,9	8,5	5,6	6,1	5,4	1,6	-2,9	0,5	-0,7
1.7	фінансова та страхова діяльність	5,2	1,5	-2,9	3,9	3,5	-3,7	-4,4	6,8	-0,4
1.8	операції з нерухомим майном	4,0	5,1	0,3	-3,9	3,8	1,1	-4,8	-4,2	7,7
1.8	освіта	6,2	6,0	4,9	7,4	6,7	-0,2	-1,1	2,5	-0,7
1.9	охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	0,3	3,1	4,0	2,6	2,5	2,8	0,9	-1,4	-0,1
1.10	мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	-6,7	-13,7	-22,8	-24,4	-16,0	-7,0	-9,1	-1,6	8,4



Додаток В.3

Динаміка формування чистого прибутку (збитку) підприємств готельного господарства за 2008 – 2012 р.р. [134]
(млн. грн.)

№ з/п	Показник	2008р.	2009р.	2010р.	2011р.	2012р.	Відхилення							
							Абсолютне, (+/-)				Відносне, %			
							2009/ 2008	2010/ 2009	2011/ 2010	2012/ 2011	2009/ 2008	2010/ 2009	2011/ 2010	2012/ 2011
1.	Чистий дохід (виручка) від реалізації готельних послуг	9970,4	9919,3	11779,8	13279,7	15321,2	-51,1	1860,5	1499,9	2041,5	-0,51	18,76	12,73	15,4
2.	Інші операційні доходи	1424,9	985,2	1437,4	2063,4	1341,1	-439,7	452,2	626,0	-722,3	-30,9	45,9	43,55	-35
3.	Інші доходи	1850,0	2467,1	3797,2	2596,8	1673,7	617,1	1330,1	-1200,4	-923,1	33,36	53,91	-31,6	-35,5
4.	Разом чисті доходи	13247,0	13372,5	17019,7	17939,9	18336,0	125,5	3647,2	920,2	396,1	0,947	27,27	5,407	2,21
5.	Операційні витрати	12119,1	11257,2	13446,9	15349,6	16868,9	-861,9	2189,7	1902,7	1519,3	-7,11	19,45	14,15	9,9
6.	Інші витрати	2572,9	2824,9	4120,0	3162,0	2323,7	252,0	1295,1	-958,0	-838,3	9,794	45,85	-23,3	-26,5
7.	Витрати всього	14815,9	14295,0	17653,3	18632,3	19320,1	-520,9	3358,3	979,0	687,8	-3,52	23,49	5,546	3,69
8.	Чистий прибуток (збиток)	-1568,9	-922,5	-633,6	-692,4	-984,1	646,4	288,9	-58,8	-291,7	-41,2	-31,3	9,28	42,1



Додаток В.4

Динаміка витрат від операційної діяльності підприємств за видами економічної діяльності (2008 – 2012р.р.), [134]

№ з/п	Вид економічної діяльності	Витрати операційної діяльності (млн.грн.)					Відхилення							
							Абс., млн.грн.				Відн.,%			
		2008р.	2009р.	2010р.	2011р.	2012р.	2009/ 2008	2010/ 2009	2011/ 2010	2012/ 2011	2009/ 2008	2010/ 2009	2011/ 2010	2012/ 2011
1	Усього	2231351,1	2000862,1	2494800,5	3167959,7	2909494,6	-230489,0	493938,4	673159,2	-258465,1	-10,33	24,69	26,98	-8,16
1.1	у тому числі сільське, лісове та рибне господарство	71995,8	83055,3	96836,5	131458,9	161827,3	11059,5	13781,2	34622,4	30368,4	15,36	16,59	35,75	23,10
1.2	промисловість	1165164,5	1037759,5	1371650,4	1742908,8	1569128,7	-127405,0	333890,9	371258,4	-173780,1	-10,93	32,17	27,07	-9,97
1.3	будівництво	143819,0	84892,7	103403,1	145539,0	148872,5	-58926,3	18510,4	42135,9	3333,5	-40,97	21,80	40,75	2,29
1.4	оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	280632,6	237646,3	253831,4	305992,0	247749,3	-42986,3	16185,1	52160,6	-58242,7	-15,32	6,81	20,55	-19,03
1.5	тимчасове розміщення й організація харчування	11551,5	10546,6	12680,9	15340,4	16836,6	-1004,9	2134,3	2659,5	1496,2	-8,70	20,24	20,97	9,75
1.6	транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	182044,2	186469,3	166701,3	219821,4	213542,7	4425,1	-19768,0	53120,1	-6278,7	2,43	-10,60	31,87	-2,86
1.7	фінансова та страхова діяльність	114273,4	107672,9	271583,9	310413,8	266751,3	-6600,5	163911,0	38829,9	-43662,5	-5,78	152,23	14,30	-14,07
1.8	операції з нерухомим майном	234230,3	223946,6	47383,0	64133,6	56846,8	-10283,7	-176563,6	16750,6	-7286,8	-4,39	-78,84	35,35	-11,36
1.8	освіта	1461,5	1499,2	1653,1	1716,8	1877,0	37,7	153,9	63,7	160,2	2,58	10,27	3,85	9,33
1.9	охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	5221,9	5766,3	6764,3	7881,1	8875,4	544,4	998,0	1116,8	994,3	10,43	17,31	16,51	12,62
1.10	мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	20312,7	20855,4	5836,8	7979,3	11347,9	542,7	-15018,6	2142,5	3368,6	2,67	-72,01	36,71	42,22

Додаток В.5.

Динаміка прибуткових та збиткових підприємств за видами економічної діяльності (2009 – 2012 р.р.), [134]

№ з/п	Вид економічної діяльності	Підприємства, які отримали								Відхилення, (+/-)					
		Прибуток (млн.грн.)				Збиток (млн.грн.)				по підприємства, які отримали прибуток			по підприємствах, які тримали збиток		
		2009р.	2010р.	2011р.	2012	2009р.	2010р.	2011р.	2012р.	2010/ 2009	2011/ 2010	2012/ 2011	2010/ 2009	2011/ 2010	2012/ 2011
1	Усього	144059,2	210985,4	272726,2	277938,5	186473,9	156541,9	150516,2	176053,8	66926,2	61740,8	5212,3	-29932,0	-6025,7	25537,6
1.1	сільське, лісове та рибне господарство	14261,3	22986,3	30615,2	34078,2	6264,7	4997,8	5049,3	6870,4	8725,0	7628,9	3463,0	-1266,9	51,5	1821,1
1.2	промисловість	43697,3	66115,2	106688,2	86402,8	48485,4	40923,7	48025,9	65478,2	22417,9	40573,0	-20285,4	-7561,7	7102,2	17452,3
1.3	будівництво	5443,5	4084,9	5373,0	8975,0	8874,2	7311,3	9218,8	9454,9	-1358,6	1288,1	3602,0	-1562,9	1907,5	236,1
1.4	оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	23954,8	44206,7	48487,9	47818,0	31120,1	28599,1	26896,4	35708,5	20251,9	4281,2	-669,9	-2521,0	-1702,7	8812,1
1.5	тимчасове розміщування та організація харчування *	482,2	631,7	806,1	835,9	1192,6	1086,5	1377,7	1692,5	149,5	174,4	29,8	-106,1	291,2	314,8
1.6	транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	18416,5	16824,2	15692,2	13697,7	7842,7	7692,0	6950,8	6347,6	-1592,3	-1132,0	-1994,5	-150,7	-741,2	-603,2
1.7	фінансова та страхова діяльність	17384,8	37784,0	42425,2	48572,6	50985,5	22606,8	18193,9	19529,7	20399,2	4641,2	6147,4	-28378,7	-4412,9	1335,8
1.8	операції з нерухомим майном	19402,4	16895,3	4824,5	5554,5	27335,6	39059,5	16885,3	13747,7	-2507,1	-12070,8	730,0	11723,9	-22174,2	-3137,6
1.8	освіта	134,3	152,8	19,0	199,8	56,4	54,4	95,8	86,1	18,5	-133,8	180,8	-2,0	41,4	-9,7
1.9	охорона здоров'я та надання соціальних послуг	347,1	393,4	196,7	434,9	397,3	420,1	508,6	414,8	46,3	-196,7	238,2	22,8	88,5	-93,8
1.10	мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	505,7	888,5	317,0	358,9	3841,6	3684,7	2023,2	2388,6	382,8	-571,5	41,9	-156,9	-1661,5	365,4

* Інформація за видами економічної діяльності, починаючи з 2011 року, наведена згідно КВЕД (ДК 009:2010), та перерахована відповідно до змін у Господарському кодексі, внесених Законом України від 22.03.2012 №4618-VI стосовно нових критеріїв визначення розмірів підприємств.

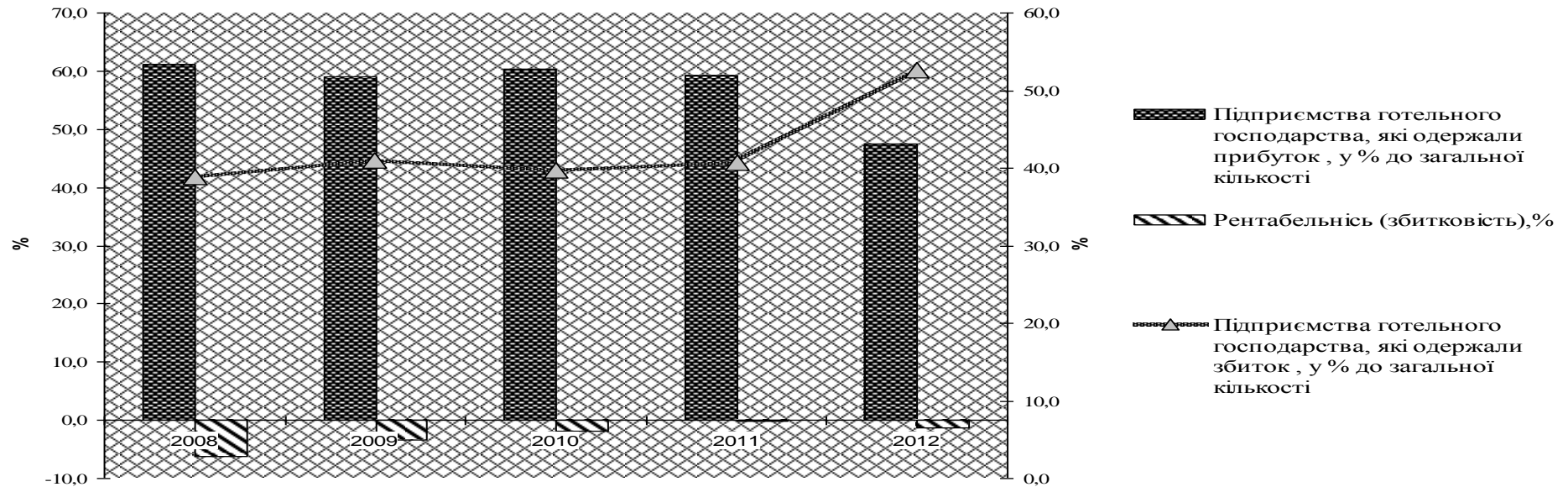
Додаток В.6.

Структура прибуткових та збиткових підприємств за видами економічної діяльності за 2009 – 2012 р.р., [134]

№ з/п	Вид економічної діяльності	Структура, у % до загальної кількості								Відхилення питомої ваги, %					
		підприємств, які отримали прибуток				підприємств, які отримали збиток				по підприємства, які отримали прибуток			по підприємствах, які тримали збиток		
		2009р.	2010р.	2011р.	2012р.	2009р.	2010р.	2011р.	2012р.	2010/ 2009	2011/ 2010	2012/ 2011	2010/ 2009	2011/ 2010	2012/ 2011
1	Усього	60,1	59,0	65,1	64,5	39,9	41,0	34,9	35,5	-1,1	6,1	-0,6	1,1	-6,1	0,6
1.1	сільське, лісове та рибне господарство	69,9	70,2	83,0	78,2	30,1	29,8	17,0	21,8	0,3	12,8	-4,8	-0,3	-12,8	4,8
1.2	промисловість	59,7	58,7	62,6	62,0	40,3	41,3	37,4	38,0	-1,0	3,9	-0,6	1,0	-3,9	0,6
1.3	будівництво	57,0	56,0	60,5	60,2	43,0	44,0	39,5	39,8	-1,0	4,5	-0,3	1,0	-4,5	0,3
1.4	оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	63,7	62,3	66,7	65,9	36,3	37,7	33,3	34,1	-1,4	4,4	-0,8	1,4	-4,4	0,8
1.5	тимчасове розміщування та організація харчування (до 2010р. згідно КВЕД-2005 діяльність готелів та ресторанів)	59,8	57,1	60,3	58,9	40,2	42,9	39,7	41,1	-2,7	3,2	-1,4	2,7	-3,2	1,4
1.6	транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	56,9	55,9	63,4	61,6	43,1	44,1	36,6	38,4	-1,0	7,5	-1,8	1,0	-7,5	1,8
1.7	фінансова та страхова діяльність	60,9	59,7	59,5	60,0	39,1	40,3	40,5	40,0	-1,2	-0,2	0,5	1,2	0,2	-0,5
1.8	операції з нерухомим майном	55,5	54,6	54,2	55,8	44,5	45,4	45,8	44,2	-0,9	-0,4	1,6	0,9	0,4	-1,6
1.8	освіта	67,2	64,6	68,4	68,1	32,8	35,4	31,6	31,9	-2,6	3,8	-0,3	2,6	-3,8	0,3
1.9	охорона здоров'я та надання соціальних послуг	63,2	61,2	61,3	62,5	36,8	38,8	38,7	37,5	-2,0	0,1	1,2	2,0	-0,1	-1,2
1.10	мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	56,8	54,6	56,2	54,3	43,2	45,4	43,8	45,7	-2,2	1,6	-1,9	2,2	-1,6	1,9

Додаток В.7

Зміна питомої ваги прибуткових та збиткових підприємств готельного господарства у відсотках до загальної кількості та їх рентабельність (збитковість) за 2008 – 2012 р.р., [134]



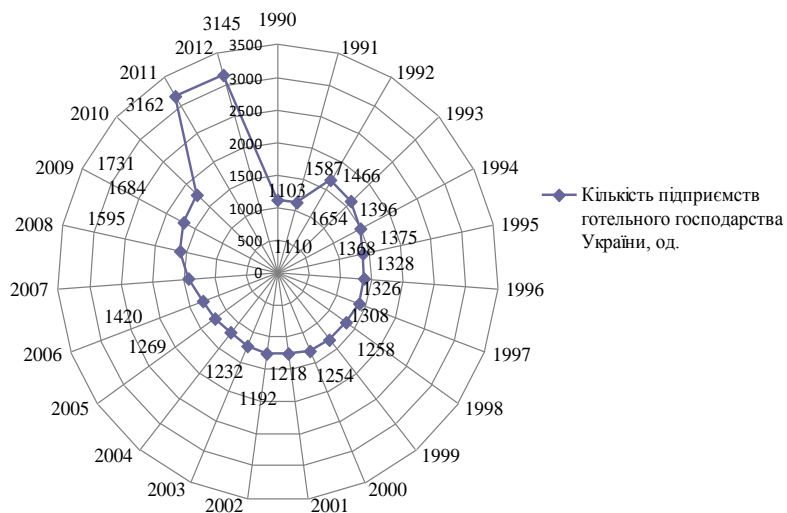
Назва показника	2008р.	2009р.	2010р.	2011р.	2012р.	Відхилення							
						Абс., млн.грн.				Відн.,%			
						2009/ 2008	2010/ 2009	2011/ 2010	2012/ 2011	2009/ 2008	2010/ 2009	2011/ 2010	2012/ 2011
Результат від операційної діяльності (млн.грн.)	-723,7	-352,6	-229,6	-10,7	-223,4	371,1	123,0	218,9	-212,7	-51,3	-34,9	-95,3	1987,9
Витрати операційної діяльності (млн.грн.)	11551,5	10546,6	12680,9	15340,4	16836,6	-1004,9	2134,3	2659,5	1496,2	-8,7	20,2	20,9	9,8
Рентабельність (збитковість),%	-6,3	-3,3	-1,8	-0,1	-1,3	3,0	1,5	1,7	-1,2	-47,6	-45,5	-94,44	1200,0

Додаток В.8

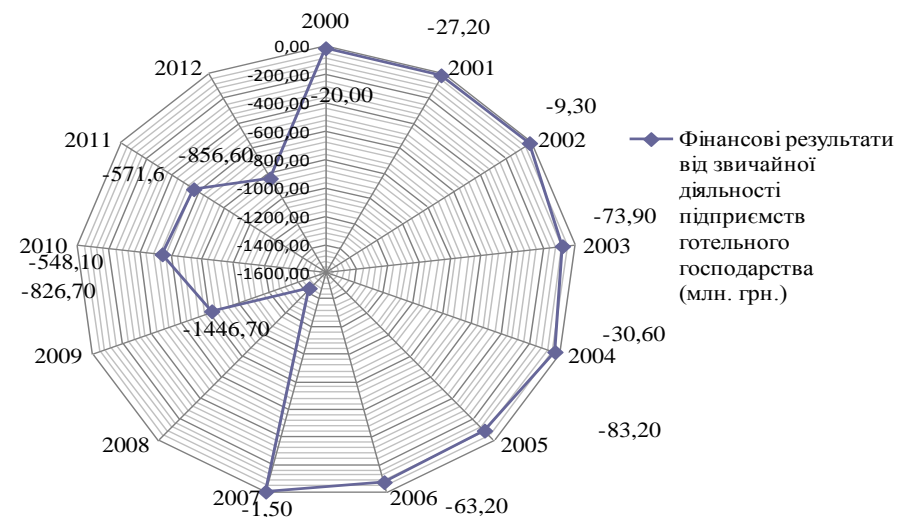
Оцінка кількості та фінансових результатів підприємств готельного господарства України, [134]

Динаміка чистого прибутку (збитку) підприємств готельного господарства України за 2008 – 2012 р.р.

Назва показника	2008р.	2009р.	2010р.	2011р.	2012р.	Відхилення							
						Абс., млн.грн.				Відн.,%			
						2009/ 2008	2010/ 2009	2011/ 2010	2012/ 2011	2009/ 2008	2010/ 2009	2011/ 2010	2012/ 2011
Чистий прибуток (збиток) підприємств готельного господарства (млн.грн.)	-1568,9	-922,5	-111,7	692,4	-231,6	646,4	810,8	804,1	-924,0	-41,2	-87,9	-719,9	-133,4
Підприємства готельного господарства, які одержали прибуток													
у % до загальної кількості	61,1	59,0	60,3	59,3	47,4	-2,1	1,3	-1,0	-11,9	-3,4	2,2	-1,7	-20,1
фінансовий результат	398,9	400,9	380,3	655,5	58,5	2,0	-20,6	275,2	-597,0	0,5	-5,1	72,4	-91,1
Підприємства готельного господарства, які одержали збиток													
у % до загальної кількості	38,9	41,0	39,7	40,7	52,6	2,1	-1,3	1,0	11,9	5,4	-3,2	2,5	29,2
фінансовий результат	1967,8	1323,4	492,0	1347,9	290,1	-644,4	-831,4	855,9	-1057,8	-32,7	-62,8	174,0	-78,5



Тенденція зміни кількості підприємств готельного господарства за 1990 – 2012 рр.



Динаміка фінансових результатів від звичайної діяльності підприємств готельного господарства за 2000 – 2012 рр.

Додаток В.9.

Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування підприємств готельного господарства по містах та районах Чернівецької області (2000 – 2012 р.р.), тис.грн.

№ з/п	Міста та райони	Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування, тис.грн.										
		2000р.	2001р.	2002р.	2003р.	2004р.	2005р.	2007р.	2009р.	2010р.	2011р.	2012р.
1	Чернівецька обл.	-1465,0	3,6	-603,1	-2230,8	-1784,3	-1410,7	-2919,30	-3770,50	-1952,40	351,70	2500,70
2	м. Чернівці	-1407,5	57,8	-498,6	-2193,7	-1766,6	-1453,1	-2386,70	-2959,70	-2187,20	-621,70	290,30
3	м.Новодністровськ	-21,9	-8,0	-27,5	-5,7	-14,7	-11,5	-	-	-	-	-
райони												
4	Вижницький	-0,2	-0,2	-1,7	-0,2	0,1	-0,2	57,80	64,90	18,50	328,10	117,40
5	Герцаївський	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
6	Глибоцький	-	-	-	-	-	-	-	-63,00	-	-	17,30
7	Заставнівський	-13,5	-15,6	-	-	-	-	-135,10	-54,10	-169,90	-	-
8	Кельменецький	-17,0	-16,1	-12,0	-20,9	-	-	-	-	-	-	53,40
9	Кіцманський	-2,8	-6,6	-6,9	-3,5	-3,1	13,1	-	-	-	584,80	1015,70
10	Новоселицький	-	-	-	-	-	37,9	38,50	190,30	-214,80	-294,50	522,20
11	Путильський	-2,1	-7,5	-10,3	-6,8	-	-	-	-	-	-385,50	38,10
12	Сокирянський	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	85,20
13	Сторожинецький	-	-	-	-	-	-	-526,80	-621,20	-273,00	214,40	66,20
14	Хотинський	-	-	-46,1	-	-	3,1	-	-	-	-	13,90

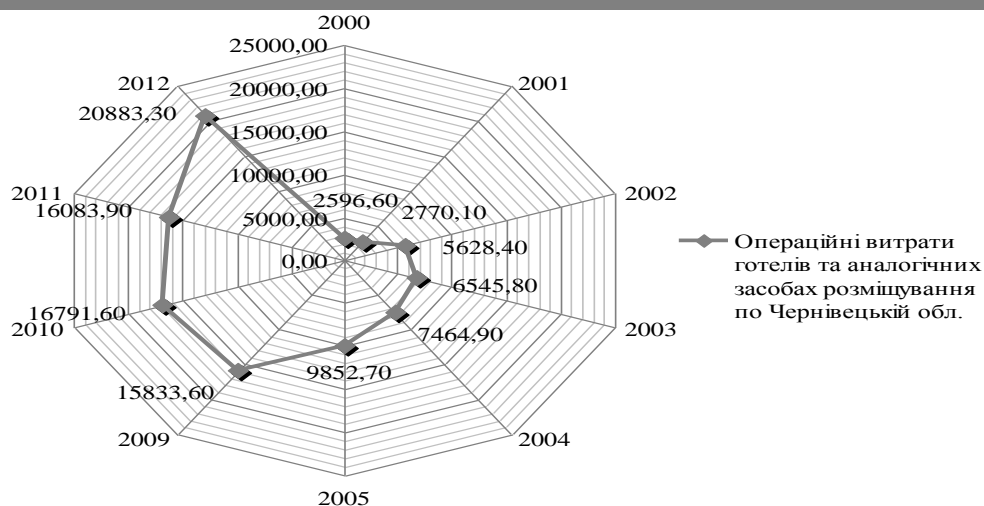
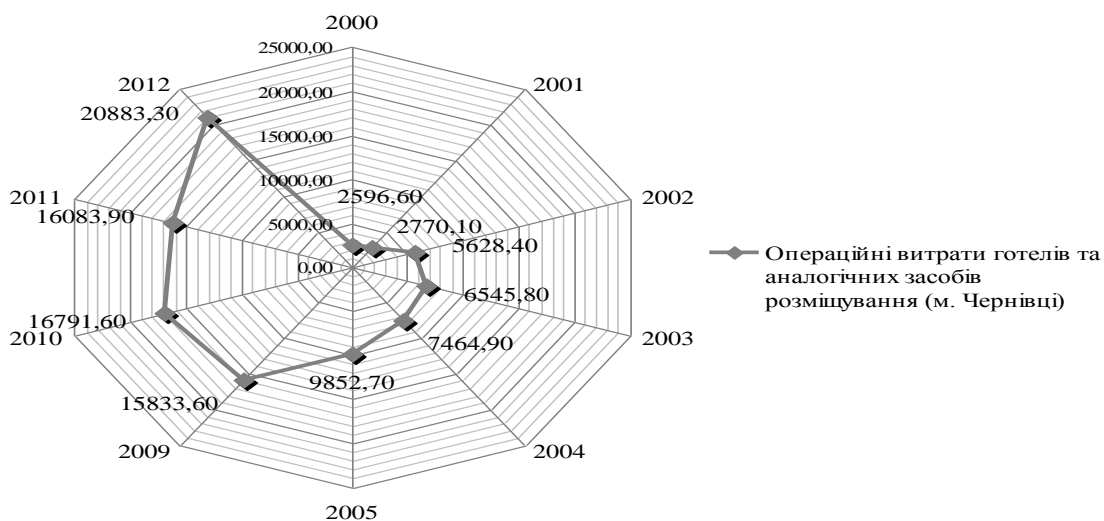
Додаток В.10.

Доходи від наданих послуг готелями та фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування по містах і районах Чернівецької області за 2007 – 2012 р.р. (тис.грн.)

№ з/п	Міста та райони Чернівецької області	Доходи від основного виду діяльності					Операційні витрати					Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування					Зміна фінансового результату, (тис.грн.)			
		2007р.	2009р.	2010р.	2011р.	2012р.	2007р.	2009р.	2010р.	2011р.	2012р.	2007р.	2009р.	2010р.	2011р.	2012р.	2009/2007	2010/2009	2011/2010	2012/2011
1	Чернівецька обл.	17127,6	20076,4	22693,9	25338,3	25363,8	22704,2	28443,8	29321,2	24825,6	22858,6	-2919,30	-3770,50	-1952,4	351,70	2500,70	-851,2	1818,1	2304,1	2149,0
2	м. Чернівці	10285,6	9155,2	9942,0	20422,5	19615,2	15833,6	16791,6	16083,9	20883,3	19321,4	-2386,70	-2959,70	-2187,2	-621,70	290,30	-573,0	772,5	1565,5	912,0
3	м. Новодністрівськ	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	-	-	-	-
	райони																			
4	Вижницький	1569,4	2646,2	3271,0	547,4	340,5	1447,5	2517,6	3214,1	208,3	223,1	57,80	64,90	18,50	328,10	117,40	7,10	-46,4	309,6	-210,7
5	Герцаївський	*	*	*	260,0	282,0	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	-	-	-	-
6	Глибоцький	*	1449,2	1696,4	*	312,2	*	1356,6	1412,1	*	294,9	*	-63,00	*	*	17,30	-63,0	63,00	-	17,3
7	Заставнівський	640,9	1114,6	1204,4	*	*	776,0	1169,2	1374,3	*	*	-135,10	-54,10	-169,90	*	*	81,0	-115,8	169,9	-
8	Кельменецький	*	*	*	*	57,2	*	*	*	*	3,8	*	*	*	*	53,40	-	-	-	53,4
9	Кіцманський	*	*	*	1101,0	1462,8	*	*	*	516,2	447,1	*	*	*	584,80	1015,70	-	-	584,8	430,9
10	Новоселицький	672,6	1618,4	1393,5	2102,0	2274,5	583,6	1390,2	2094,8	2314,5	1752,3	38,50	190,30	-214,80	-294,50	522,20	151,80	-405,1	-79,70	816,7
11	Путильський	*	*	*	329,6	607,2	*	*	*	715,1	569,1	*	*	*	-385,50	38,10	-	-	-385,5	423,6
12	Сокирянський	*	*	*	123,8	145,4	*	*	*	*	60,2	*	*	*	*	85,20	-	-	-	85,2
13	Сторожинецький	1999,0	2443,1	2253,5	302,5	150,7	2525,8	3064,3	2436,5	88,1	84,5	-526,80	-621,20	-273,00	214,40	66,20	-94,40	348,2	487,4	-148,2
14	Хотинський	*	*	*	149,5	116,1	*	*	*	100,1	102,2	*	*	*	*	13,90	-	-	-	13,9

Додаток В.11

Операційні витрати готелів та аналогічних засобів розміщування по Чернівецької області (2000 – 2012 р.р.), тис.грн.

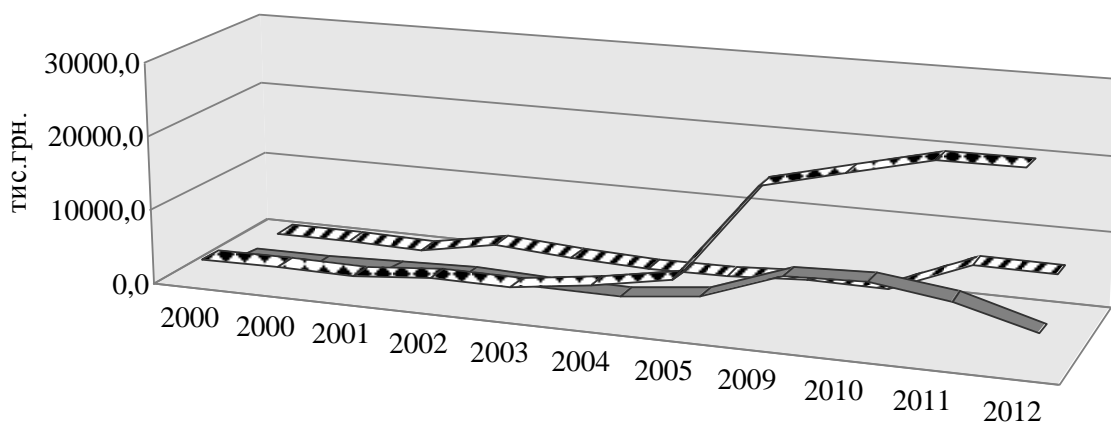


Операційні витрати у готелях та аналогічних засобах розміщування по містах та районах

№ з/п	Район	Операційні витрати (тис.грн.)									
		2000р.	2001р.	2002р.	2003р.	2004р.	2005р.	2009р.	2010р.	2011р.	2012р.
1	Вижницький	5,7	10,4	10,5	19,8	30,4	11,8	2517,6	3214,1	208,30	223,10
2	Герцаївський	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
3	Глибоцький	-	-	-	-	-	-	1356,6	1421,1	-	294,90
4	Заставнівський	14,5	16,3	-	-	-	-	1169,2	1374,3	-	-
5	Кельменецький	23	30	37	30,3	-	-	-	-	-	3,80
6	Кіцманський	9,8	7,5	8,5	4,6	7,1	11,2	-	-	516,20	447,10
7	Новоселицький	-	-	-	-	-	30,2	1390,2	2094,8	2314,50	1752,30
8	Пutilський	3,9	10,8	17,6	11,8	-	-	-	-	715,10	569,10
9	Сокирянський	-	-	-	-	-	-	-	-	-	60,20
10	Сторожинецький	-	-	-	-	-	-	3064,3	2436,5	88,10	84,50
11	Хотинський	11,9	71,6	63,5	27,4	62,4	75,2	-	-	100,10	102,20

Додаток В.12.

Динаміка доходів від надання послуг готелями та аналогічними засобами розміщування по містах і районах Чернівецької області за 2000 – 2012 р.р., тис.грн.



	2000	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2009	2010	2011	2012
▣ Доходи від експлуатації готелів та інших місць для короткотермінового проживання по містах та районах	3011,9	3011,9	2832,7	3726,1	3603	5027,3	7007,5	20076	22694	25338	25364
▤ Доходи від надання додаткових послуг	252,6	252,6	717,9	1003,8	485,5	375,8	1698,6	5449,2	5823,6	4447,9	1494,3
▥ Інші доходи	641,6	641,6	326,1	2272,4	1558,8	1197,5	1115,8	1785,5	1704,4	6084,1	6084,1

№ з/п	Місто чи район	Доходи від надання послуг готелями та аналогічними засобами розміщування по містах та районах									
		2000р.	2001р.	2002р.	2003р.	2004р.	2005р.	2009р.	2010р.	2011р.	2012р.
1	Чернівецька обл.	3011,9	2832,7	3726,1	3603	5027,3	7007,5	20076,4	22693,9	25338,3	25363,8
2	м. Чернівці	2975,2	2766,3	3616,7	3500,6	4882,1	6786,1	9155,2	9942	20422,5	19615,2
3	м.Новодністровськ	1,8	13,6	26,4	23,4	28,3	37,6	-	-	-	-
райони											
4	Вижницький	4	8,7	8,4	24,2	38,7	12,3	2646,2	3271,1	547,4	340,5
5	Герцаївський	-	-	-	-	-	-	-	-	260,0	282,0
6	Глибоцький	-	-	-	-	-	-	1449,2	1696,4	-	312,2
7	Заставнівський	1,4	0,4	-	-	-	-	1114,6	1204,4	-	-
8	Кельменецький	9	20	36	13,5	-	-	-	-	-	57,2
9	Кіцманський	2,5	1,1	1,9	1,4	3,3	5,2	1618,4	1393,5	1101,0	1462,8
10	Новоселицький	-	-	-	-	-	72,3	-	-	2102,0	2274,5
11	Путильський	2,4	3,3	10	5,6	-	-	-	-	329,6	607,2
12	Сокирянський	-	-	-	-	-	-	-	-	123,8	145,4
13	Сторожинецький	-	-	-	-	-	-	2443,1	2253,5	302,5	150,7
14	Хотинський	15,6	19,3	26,7	34,3	74,9	94	-	-	149,5	116,1

Додаток В.13.

Фінансові результати діяльності підприємств готельного господарства за 2009 – 2012 рр.[59]

тис.грн.

№ з/п	Підприємства	2 009р.				2 010р.				2 011р.				2 012р.			
		Чистий дохід, тис.грн.	Собівартість, тис.грн.	Операційний прибуток (збиток), тис.грн.	Чистий прибуток (збиток), тис.грн.	Чистий дохід, тис.грн.	Собівартість, тис.грн.	Операційний прибуток (збиток), тис.грн.	Чистий прибуток (збиток), тис.грн.	Чистий дохід, тис.грн.	Собівартість, тис.грн.	Операційний прибуток (збиток), тис.грн.	Чистий прибуток (збиток), тис.грн.	Чистий дохід, тис.грн.	Собівартість, тис.грн.	Операційний прибуток (збиток), тис.грн.	Чистий прибуток (збиток), тис.грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
1.	ПАТ "Готель "Дніпро"" (м.Київ)	34628,0	28437,0	1845,00	635,00	39833,0	31620,0	1646,00	649,00	46385,00	35704,0	1381,00	689,00	45778,0	32345,0	1133,00	722,00
2.	ПАТ "Готель "Україна"" (м.Севастополь)	3031,0	3953,00	-230,00	-157,00	2865,00	3504,0	91,00	74,00	2856,00	3672,00	-186,00	234,00	3235,00	3721,0	35,00	-76,00
3.	ПАТ "Готельний комплекс "Братислава" (м.Київ)	19115,0	17559,0	899,00	724,00	22927,0	19316,0	422,00	512,00	19791,00	18703,0	-2574,00	-2568,	28811,0	25111,0	9719,00	10440,0
4.	ПАТ "Готель "Україна""(м.Чернігів)	2996,00	2627,00	191,00	-21,00	3293,00	2356,00	696,00	-91,00	4368,00	2414,00	1542,00	315,00	4508,00	2946,0	1251,00	1231,00
5.	ПАТ "Готельний комплекс "Бригантіна"" (м.Херсон)	1312,80	2439,00	-595,00	-595,00	1273,40	2015,40	-225,20	-225,20	141,80	337,10	-239,30	-239,30	588,40	450,20	-27,40	-27,40
6.	ПАТ "Готель "Голосіївський"" (м.Київ)	4687,00	4383,00	1597,00	739,00	2000,00	3576,00	382,00	235,00	3776,00	4372,00	506,00	-154,00	5737,00	4878,0	1029,00	47,00
7.	ПАТ "Туристично-готельний комплекс "Дністер"" (м.Львів)	16199,0	11221,0	-2173,00	-15305,0	21543,0	17794,0	296,00	-14355,0	22753,00	19021,0	489,00	-12703,0	31156,0	23918,0	3688,00	-10376,0
8.	ПАТ "Готель Лучеськ" (м.Луцьк)	2049,00	306,00	677,00	822,00	1678,00	1057,00	-1618,00	500,00	1005,00	1543,00	-16038,0	-16038,0	89,40	165,00	-30,00	-30,00

Продовження дод. В.13

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
9.	ПАТ "Готель "Україна"" (м.Луцьк)	7012,00	5976,00	713,00	14,00	7157,00	6648,00	124,00	97,00	3738,00	831,00	-12909,0	-13386,0	4838,00	4722,0	-499,00	-957,00
10.	ПАТ "Тернопіль-Готель" (м.Тернопіль)	8766,00	5294,00	2574,00	1207,00	8097,00	4815,00	2286,00	746,00	10617,00	5793,00	3597,00	2694,00	10118,0	6455,0	2351,00	1761,00
11.	ПАТ "Готельний комплекс "Україна"" (м. Сімферополь)	2029,00	3589,00	-291,00	-977,00	3066,00	2261,00	369,00	619,00	4496,00	222,00	559,00	159,00	4977,00	157,00	872,00	367,00
12.	ПАТ "Готель Градецький" (м.Чернігів)	1245,00	1700,00	-373,00	-373,00	1273,00	1774,00	-426,00	-428,00	1362,00	1677,00	-372,00	-372,00	1118,00	1347,0	-459,00	-459,00
13.	ПАТ Туристичний комплекс "Пролісок" (м. Київ)	7610,00	6888,00	-1725,0	-1948,0	5887,00	6324,00	-699,00	-375,00	6684,00	1983,00	79,00	-38,00	7228,00	9014,0	-3643,00	-3574,00
14.	ПАТ "Готель "Поділля"" (м. Хмельницький)	3328,00	2898,00	-247,00	-322,00	4006,00	3100,00	92,00	21,00	4371,00	3403,00	-43,00	-128,00	4346,00	3370,0	-113,00	-297,00
15.	ПАТ "Готель "Салют"" (м. Київ)	15061,0	16869,0	-5430,0	8898,00	15666,0	20852,0	-9050,00	949,00	21369,00	22692,0	-5595,00	16,00	19768,0	26188,0	-10865,00	44,00
16.	ПАТ "Туристично-готельний комплекс "Дністер"" (м.Львів)	16199,0	11221,0	2173,00	-15305,0	21543,0	17794,0	296,00	-14355,0	22753,00	19021,0	489,00	-12703,0	31156,0	23918,0	3688,00	-10376,00
17.	ПАТ "Готельний комплекс "Ялта-Інтурист"" (м.Ялта)	99075,0	85439,0	8179,00	1987,00	135503,0	105911,0	23570,0	14159,0	162532,00	127301,0	27034,0	9845,00	166183,0	121986,0	37288,00	31440,00
18.	ПАТ "Готель "Маяк"" (м. Макіївка)	1144,00	1284,00	-309,00	-309,00	1139,00	1069,00	69,00	63,00	1722,00	1077,00	-7,00	-9,00	1939,00	1600,0	-319,00	-330,00
19.	ПАТ "Готель "Жовтневий"" (м. Дніпропетровськ) *	3195,60	2793,70	79,50	47,10	3639,00	3356,00	-121,00	-175,00	5123,30	4157,50	-769,20	-524,50	4067,10	3526,3	-152,50	-205,90
20.	ПАТ "Готель "Театральний"" (м. Київ)	3909,50	4898,60	-986,80	-986,80	208,70	3599,10	195,10	195,10	2042,20	871,60	-202,80	-202,80	4243,30	3745,9	-277,30	-275,40

Продовження дод. В.13

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
21.	ПАТ "Готель "Санкт-Петербург" (м.Київ)	5521,00	4263,00	-318,00	-318,00	6326,00	4609,00	15,00	2,00	6608,00	6020,00	-844,00	1558,00	7250,00	5637,0	-531,00	-543,00
22.	ПАТ "Готелі Трускавця" (м.Трускавець)	1576,0	1659,0	24,0	-415,0	1756,0	1607,0	227,0	-224,0	1514,00	1810,00	-215,00	-652,00	1400,00	1462,0	-431,00	-1109,00
23.	ПАТ "Готельно-туристичний комплекс "Інтурист-Закарпаття" (м.Ужгород)	4149,0	3976,0	1089,0	-1812,0	5016,0	4413,0	353,0	-1068,0	6211,00	5403,00	392,00	-172,00	5240,00	5251,0	-839,00	-908,00
24	Закрите акціонерне товариство "Готель "Ореанда" (м.Ялта)	42689,0	23954,0	809,00	20552,0	45852,0	26251,0	-2479,0	-11048,0	7871,00	4128,00	-296,00	-708,00	7244,00	7315,0	-2799,00	-2893,00
25.	ПАТ "Готель "Прем'єр Палац"" (м.Київ)	150698,0	127598,0	-30652,0	-110230,0	157365,0	133689,0	-5811,0	-73484,0	193389,00	161685,0	16402,0	-25065,0	183712,0	191875,0	49656,00	-81735,00
26.	ПАТ "Готельний комплекс "Бригантина"" (м.Херсон)	1312,80	2053,00	-595,00	-595,00	1273,40	1550,50	-225,20	-225,20	141,80	337,10	-239,30	-239,30	588,40	450,20	-27,40	-27,40
27.	ПАТ "Готель "Мир"" (м. Харків) *	4650,20	2709,50	-516,30	-537,80	5704,00	3070,00	-210,00	-225,00	7765,00	5036,00	309,00	227,00	9574,00	5794,0	603,00	404,00
28.	ПАТ "Туристичний комплекс "Пролісок" (м.Київ)	11461,0	7945,00	148,00	111,00	7610,00	6888,00	-1725,0	-1948,0	6684,00	1983,00	79,00	-38,00	7228,00	9014,0	-3643,00	-3574,00
29.	ПАТ "Інтурист-Запоріжжя" (м.Запоріжжя)	10543,0	8773,00	1398,00	-1035,0	9144,00	2303,00	2998,00	680,00	9560,00	4329,00	3187,00	1175,00	8996,00	5167,0	2996,00	1363,00
30.	ПАТ "Туристичний комплекс "Черемош" (м.Чернівці)	4462,00	4193,00	-2311,0	-2317,0	4060,00	3725,00	-1155,0	-997,00	2238,00	2481,00	-2142,0	-2142,0	1358,00	1564,0	-344,00	-344,00
ВСЬОГО		515960,9	419707,8	-22559,6	-123890,5	575054,5	460894,0	9676,7	-108993,3	602738,1	475118,3	10966,40	-80548,90	612474,6	533092,6	89309,40	-70298,1

* Зазначені підприємства готельного господарства (ПАТ "Готель "Жовтневий"" (м. Дніпропетровськ) та ПАТ "Готель "Мир"" (м. Харків)) не функціонували протягом 2009 – 2010 рр. тому дані за попередні періоди зазначені за 2007 та 2008р.р. , згодом у 2011 та 2012р.р. була відновлена їх діяльність на ринку готельних послуг.

Додаток В.14

Динаміка фінансових результатів ПАТ “Готельний комплекс “Братислава”” (м.Київ) за 2006 – 2012рр., [59]

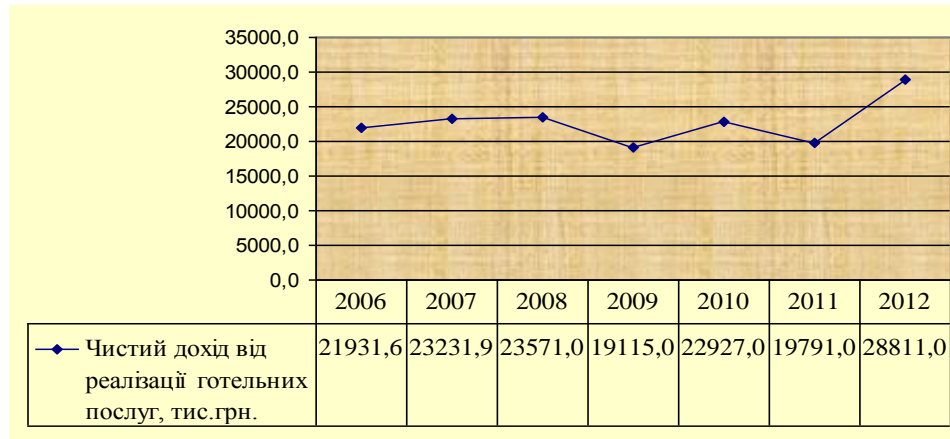


Рис. В.14.1. Динаміка чистої виручка від реалізації готельних послуг ПАТ “Готельний комплекс “Братислава”” за 2006 – 2012 рр.

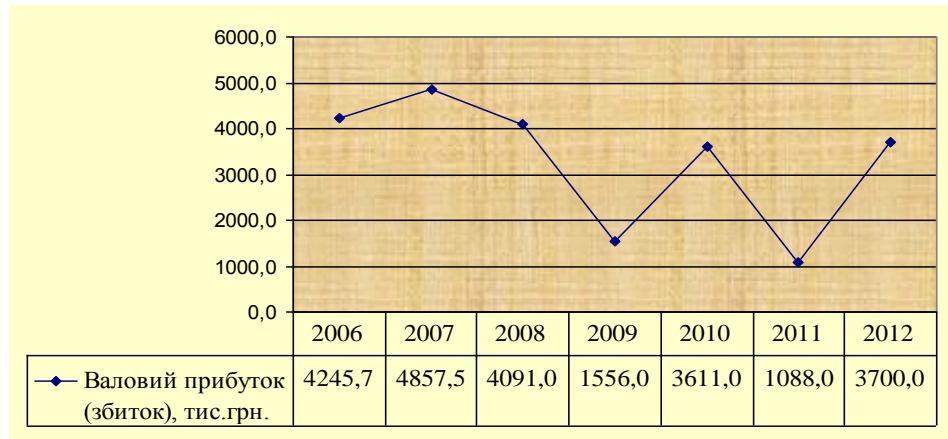


Рис. В.14.2. Динаміка валового прибутку ПАТ “Готельний комплекс “Братислава”” за 2006 – 2012 рр.

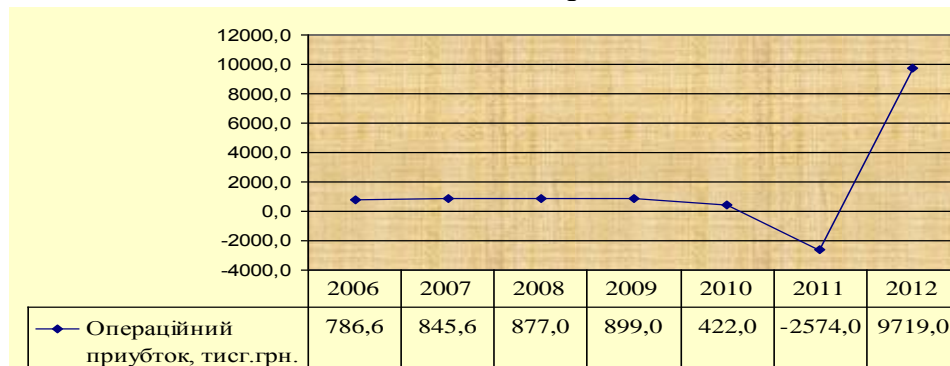


Рис. В.14.3. Динаміка операційного прибутку ПАТ “Готельний комплекс “Братислава”” за 2006 – 2012 рр.

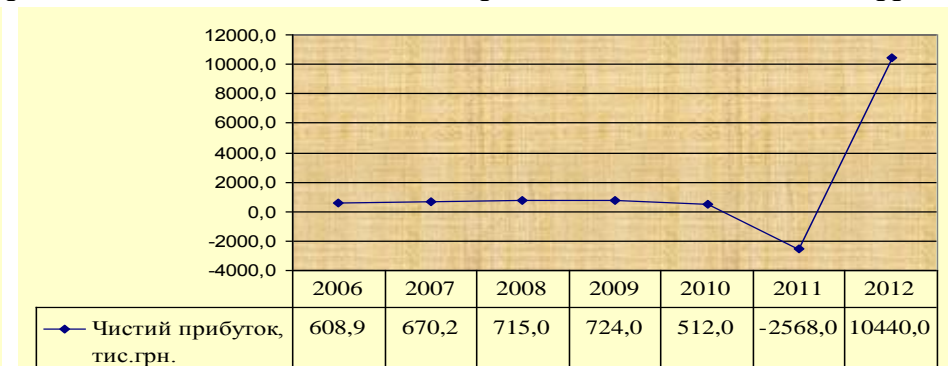


Рис. В.14.4. Динаміка чистого прибутку ПАТ “Готельний комплекс “Братислава”” за 2006 – 2012 рр.

Додаток В. 15

**Динаміка фінансових результатів ПАТ “Готель “Україна”” (м. Чернігів) за 2006 – 2012 рр., [59]
 (ПАТ “Готельно-діловий комплекс “Слов’янський”” (до 2006р.) з 2007р. ПАТ “Готель “Україна””)**

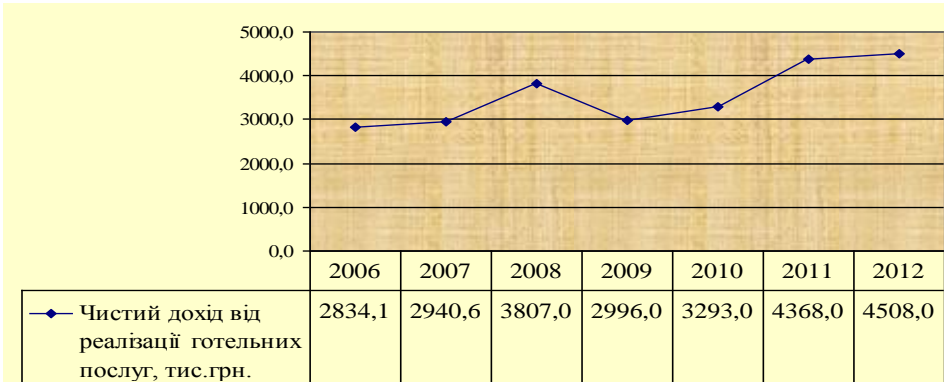


Рис. В.15.1. Динаміка чистої виручка від реалізації готельних послуг “Готель ПАТ “Готель Україна” (м. Чернігів) за 2006 – 2012 рр.

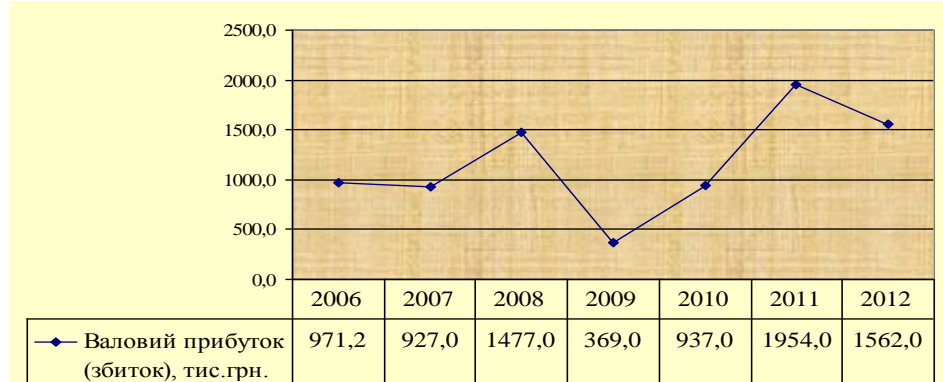


Рис. В.15.2. Динаміка валового прибутку ПАТ “Готель Україна” (м. Чернігів) за 2006 – 2012 рр.

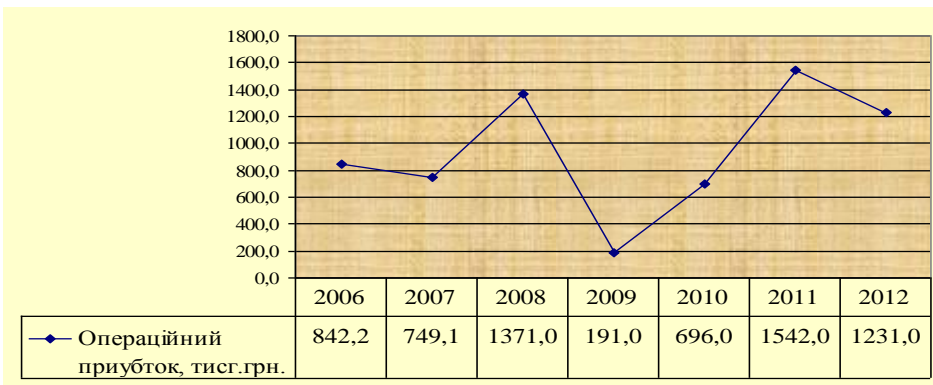


Рис. В.15.3. Динаміка операційного прибутку ПАТ “Готель Україна” (м. Чернігів) за 2006 – 2012 рр.

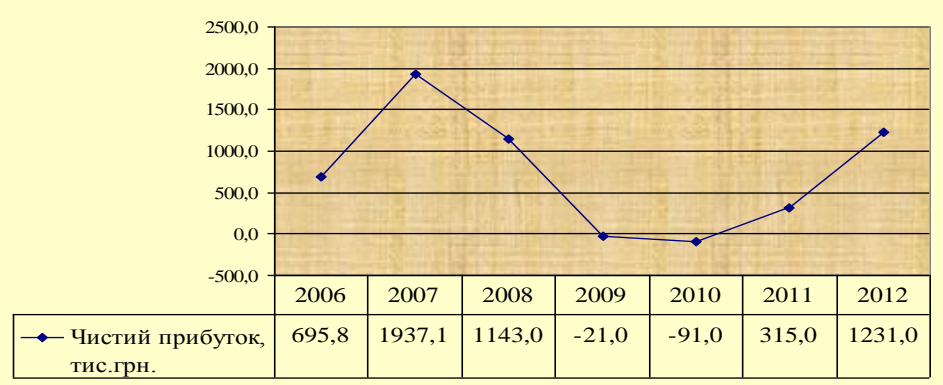


Рис. В.15.4. Динаміка чистого прибутку ПАТ “Готель Україна” (м. Чернігів) за 2006 – 2012 рр.

Додаток В.16

Динаміка фінансових результатів ПАТ “Готель “Україна”” (м.Севастополь) за 2006 – 2012рр., [59]

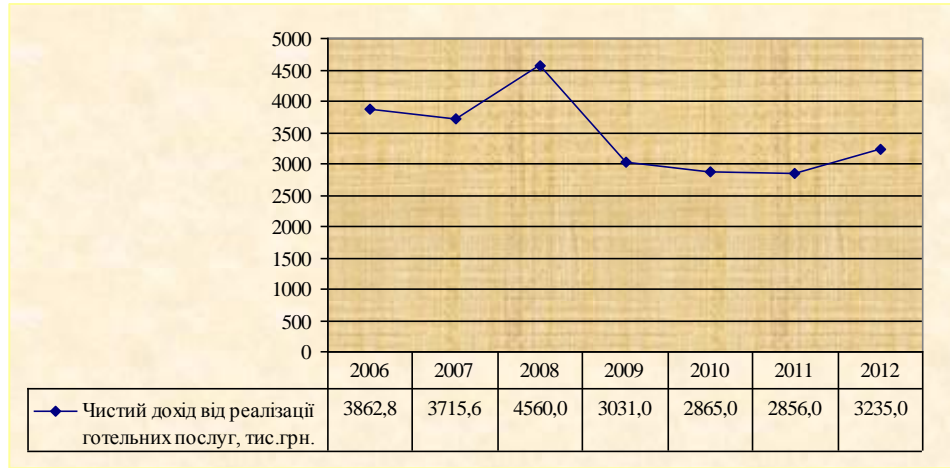


Рис.В.16.1. Динаміка чистої виручка від реалізації готельних послуг ПАТ “Готель Україна” (м.Севастополь) за 2006 – 2012 рр.

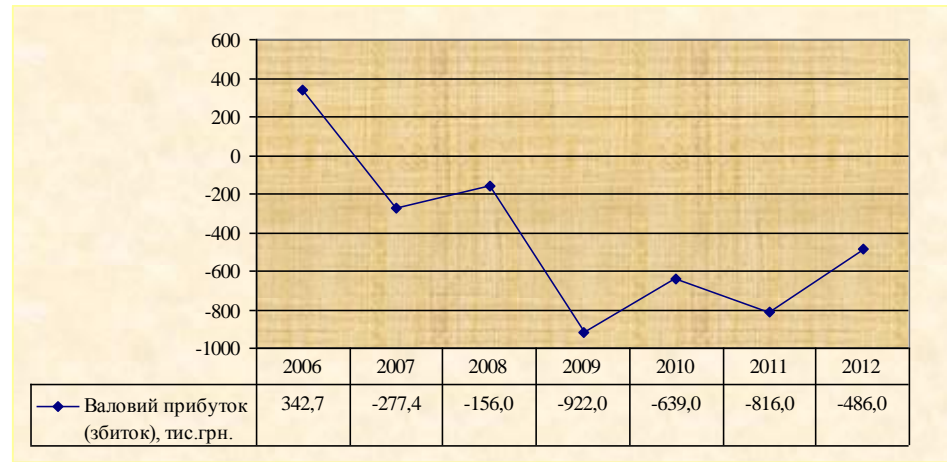


Рис. В.16.2. Динаміка валового прибутку ПАТ “Готель Україна” (м.Севастополь) за 2006 – 2012 рр.

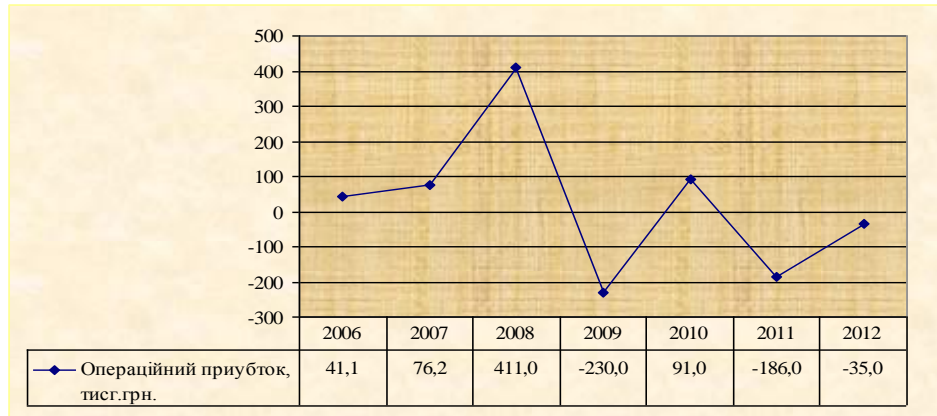


Рис.В.16.3. Динаміка операційного прибутку ПАТ “Готель Україна” (м.Севастополь) за 2006 – 2012 рр.

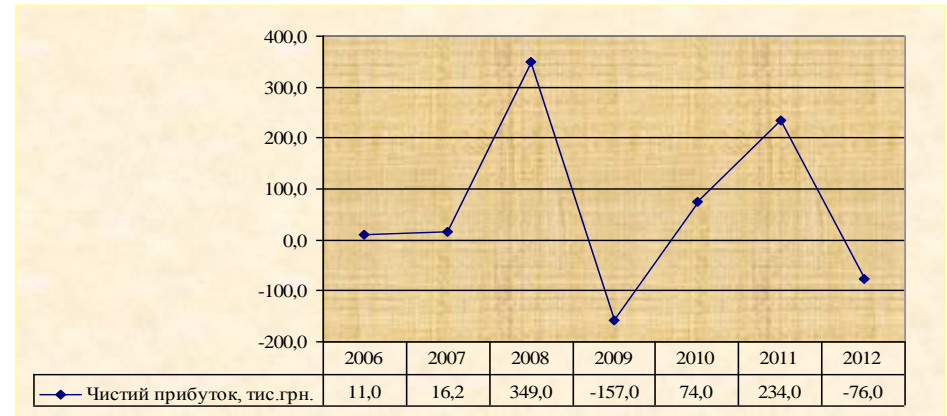
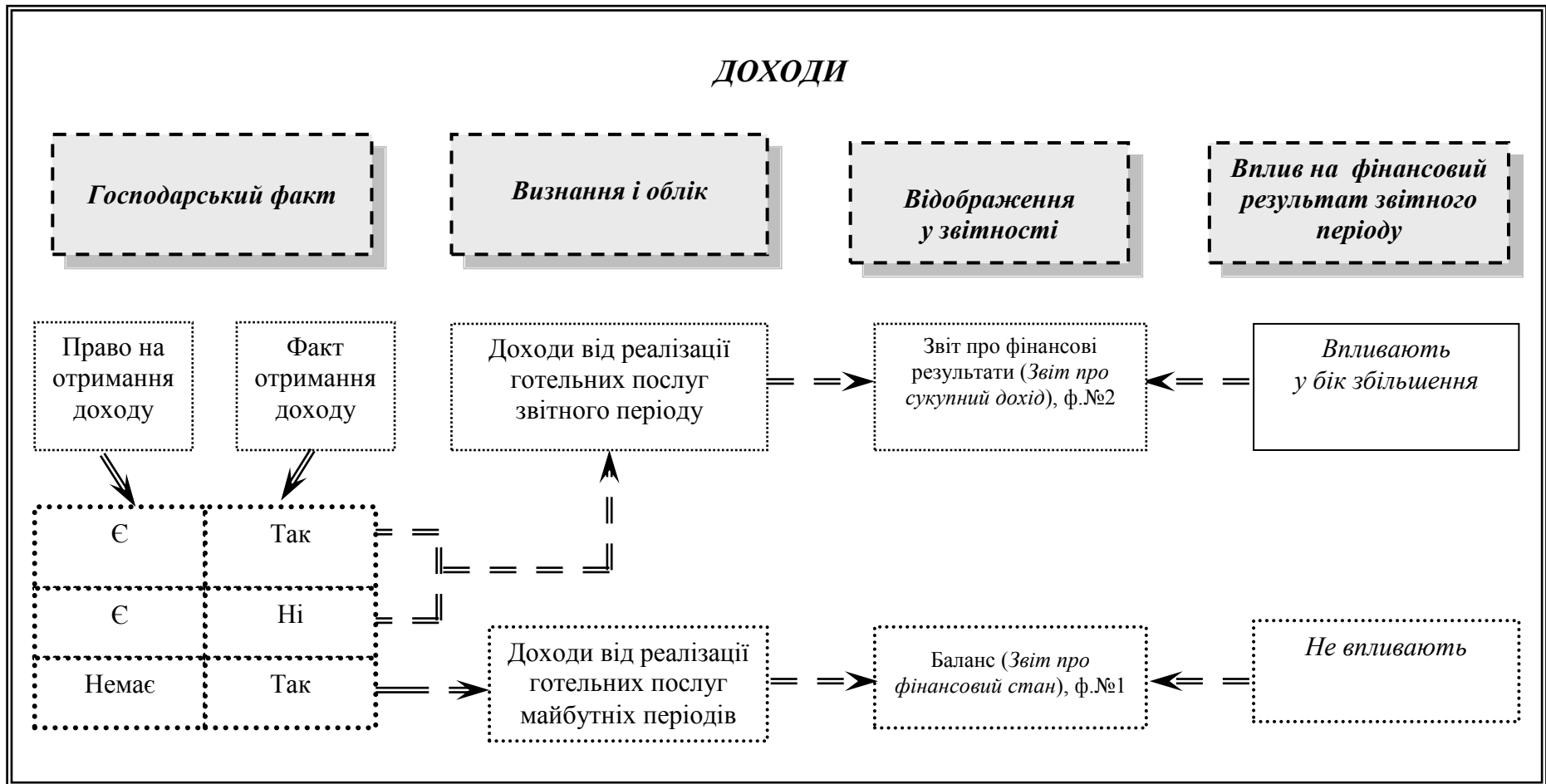


Рис. В.16.4. Динаміка чистого прибутку ПАТ “Готель Україна” (м.Севастополь) за 2006 – 2012 рр.

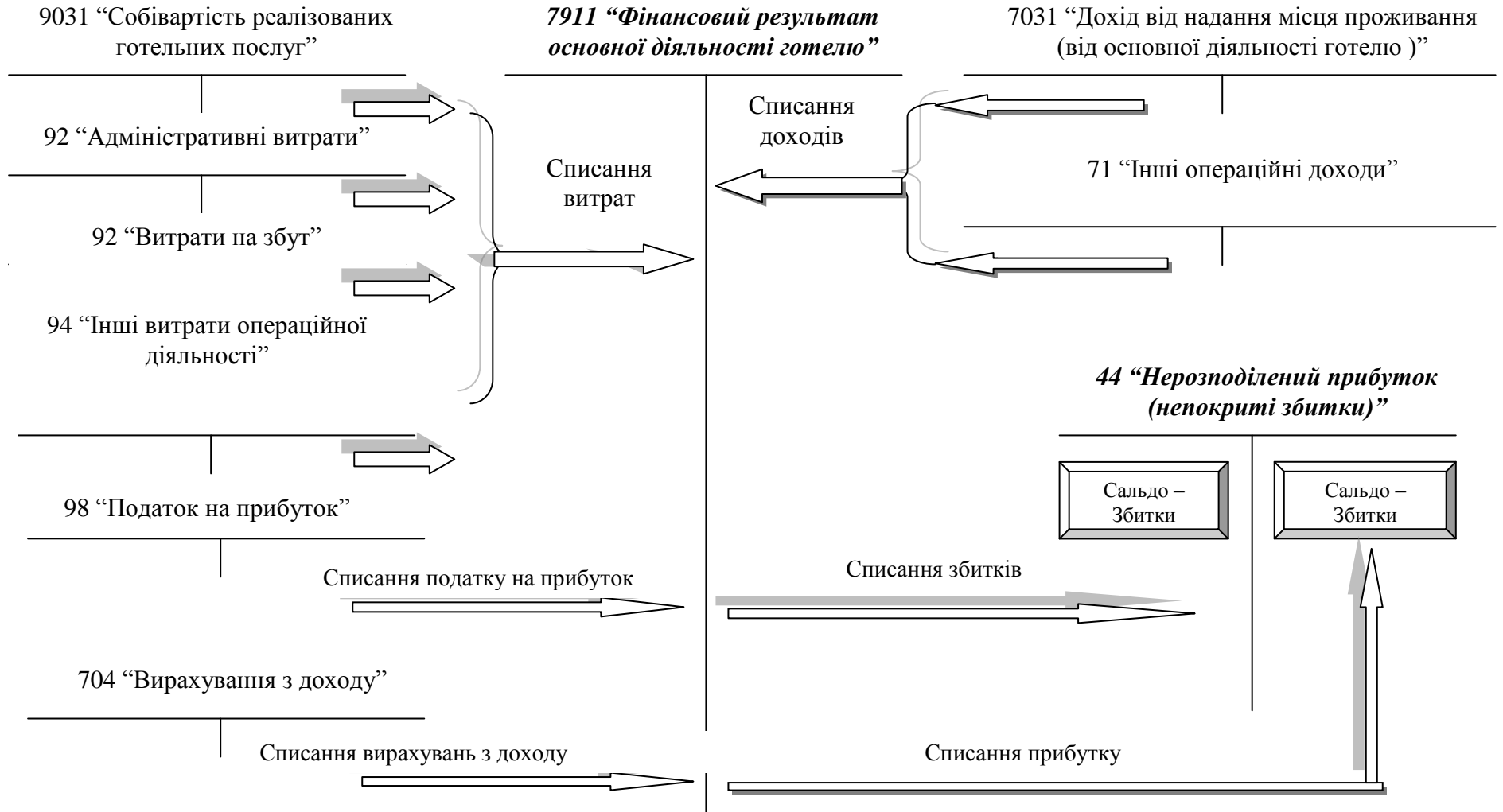
Додаток Д.1

Взаємозв'язок факторів для визнання доходу від реалізації готельних послуг та їх вплив на фінансовий результат діяльності готелю



Додаток Д.2

Схема визначення фінансового результату від основної діяльності на підприємствах готельного господарства [9]



Додаток Е.1

Еволюція становлення готельної індустрії в контексті історичного аспекту визначення категорії “прибуток”

№ з/п	Період	Характеристика періоду еволюції підприємств гостинності	Трактування категорії “прибуток”
1	2	3	
1.	Стародавній період (IV тисячоліття до н.е. – 476 р. н. е.)	<p>До стародавнього періоду суспільного розвитку більшість істориків відносять появу перших <u>гостьових підприємств</u> – праобразів сучасних готелів і ресторанів.</p> <p>У Стародавній Греції в I тисячолітті до н.е. таверни були найнижчим елементом соціального і релігійного життя. Розвиток торгівлі і пов’язані з нею тривалі роз’їзди вимагали організації не тільки харчування, а й відпочинку. Ця обставина і визначила появу іншого типу підприємств – <u>постоялих дворів</u>.</p> <p>Найбільш розгалужена мережа постоялих дворів була створена на території Римської імперії. Давньоримські постоялі двори (<u>караван-сараї</u>) розташовувалися уздовж головних доріг у містах і селах на відстані один від одного приблизно в 25 миль (40,225 км). Після падіння Римської імперії в 476 р. н. е. почався новий етап у розвитку підприємств гостинності [152с. 11-13].</p>	<p>В античні часи мислителі древності <i>Платон і Аристотель</i> визначали перші підходи до розглядання <u>прибутку</u> шляхом ув’язки його зі способами і цілями накопичування грошей в суспільстві. Ці теоретичні осмислення носили несистемний характер, але вони в деякій мірі підготували подальшу еволюцію економічної думки, що призвело до її розгорнутого концептуального розвитку.</p>
2.	Період середньовіччя (V – XV ст. н.е.)	<p>На розвиток підприємств індустрії відпочинку в період середньовіччя величезний вплив здійснили релігійні традиції. У цей період різко збільшилася кількість людей, що здійснювали <u>паломництво до святих місць</u>. Церква ставила за обов’язки монастирям створювати умови гостинності прочанам, організувати для них ночівлю, надавати харчування. У цей час з’являються й інші форми закладів гостинності, що здійснюють</p>	<p>Зазвичай подальший розвиток теорії прибутку пов’язують з епохою <u>меркантилізму</u>, яскравими представниками якої були <i>Т.Манн, Д.Юм, Ж.Кольбер</i>, відомий письменник <i>Д.Дефо</i>. Характерною рисою цієї епохи був перехід до</p>

1	2		3
		<p>подібні функції. Наприклад, франківський король, а згодом імператор Карл Великий (742 - 814), що був покровителем церкви, у VIII ст. заснував <u>спеціальні будинки для відпочинку прочан</u> [152 с. 14].</p> <p>У XII – XIII ст. постійні двори – попередники перших готелів – з’явилися в <i>Київській Русі</i>. Вони надавали притулок для всіх категорій подорожуючих і не відзначалися особливим комфортом. Тут можна було розмістити коней і транспортні засоби подорожуючих, тобто пропонувалися послуги “постою”.</p> <p>У російських містах був розповсюджений інший тип середньовічних готелів – вітальні двори. Вони відрізнялися від постійних тим, що крім, розміщення і харчування, тут були можливості для здійснення комерційних операцій, тобто у вітальних дворах поєднувалися мебльовані кімнати, торгові ряди, крамниці та склади [133].</p>	<p>нового способу обговорення теоретичних проблем економіки – звернення до національного, або громадського інтересу як підґрунтя господарської політики. В практичному плані обговорювались інтереси держави – поповнення державної казни золотом і сріблом. Головним джерелом поповнення казни слугувала торгівля, особливо зовнішня. Отже, основним <u>джерелом прибутку</u> меркантилісти вважали зовнішньоторговельну діяльність.</p> <p>Проте представники меркантилізму поступово прийшли до усвідомлення того, що ведення зовнішньої торгівлі не може бути успішним без стабільного господарського становища всередині країни. Так, у надрах меркантилізму визріла теорія <i>протекціонізму</i>, тобто політика державної підтримки національних виробників і торговців, яка б забезпечила приплив прибутку державі.</p> <p>(Варто зазначити, принципи протекціонізму було примушене застосувати керівництво України у зв’язку з нарощуванням кризових явищ. Під гаслом „купуй вітчизняне” ці положення, принаймні для бюджетної сфери, де можна управляти закупками через тендерні торги, визначено антикризовою постановою КМУ «Деякі питання організації бюджетного процесу» [49].)</p>
3.	<p>Період нового часу (XVI – початок XX ст.)</p>	<p>В період нового часу (XVI – початок XX ст.) особлива роль у розвитку підприємств гостинності належить США. На думку істориків, <u>перший постійний двір</u> тут з’явився значно пізніше ніж в Європі, лише в 1607 р.</p>	<p>В цей період варто відмітити економічні ідеї представника пізнього меркантилізму <i>Дж.Ло</i> (кінець XVII – початок XVIII ст.), чий науковий і практичний доробок відносно всебічного розвитку банківської справи та „паперового кредиту” – грошової системи, заснованої на банкнотному обігу, – був втілений в економічне життя</p>

1	2	3	4
		<p>Першим <u>американським готелем</u>, розміщеним у спеціально побудованому для нього будинку, був відкритий у 1794 р. в Нью-Йорку 73-кімнатний “Сіті-готель”. Подібні заклади незабаром були відкриті в Бостоні (Exchange Coffee House), Балтіморі (City Hotel), Філадельфії (Mansion). Першим багатопверховим готелем (хмарочосом) став нью-йоркський готель Adelphi, що мав 6 поверхів [152].</p> <p>Протягом усього XIX ст. в США відбувався готельний бум. В 1875 р. в Сан-Франциско був відкритий найдорожчий і найрозкішніший для свого часу Palas-Hotel, що пропонував 800 номерів.</p> <p>Жорстка конкуренція між готелями, що змушувала будувати дорожчі і більші готелі, призвела до відходу від традицій споконвічної американської гостинності. Наприкінці XIX століття тут відбулося розшарування готельного продукту, в результаті чого стали поширені два типи готелів. Одні були розкішні і великі (типу Palas-Hotel), інші – маленькі й застарілі, що пропонували послуги з низькими цінами.</p>	<p>тільки в XX ст., коли грошове господарство трансформувалось у систему паперово-грошового обігу. Хоча практичний досвід втілення його ідей у Франції був невдалим, він дозволив вченим дійти до висновку, що грошове господарство залежить від реальної економіки; тим самим був здійснений поворот економічної думки до переосмислення ролі грошей і торгівлі <i>на користь виробництва та розподілу виробленого продукту як багатства</i>.</p> <p>В середині XVIII ст. прирощення наукових знань було особливо активним. В той час виникла <i>перша наукова школа економічної думки – школа фізіократів</i>. Вже в назві школи (від грецької „фізіократія” – влада природи) була закладена ідея про природну силу землі як головного джерела багатства в процесі формування <i>прибутку</i>. На відміну від меркантилістів, вони вважали, що предметною політикою в державі повинно бути розвиток саме цього сектору виробництва, який генерує <i>прибуток</i> в найбільших масштабах. Самі фізіократи називали себе <i>економістами</i> – так виникла нова професія. Лідером школи був лікар за професією <i>В.Кене</i>, в школу входили також <i>Ж.Тюрго</i>, <i>М.Рив’єра</i>. У своїй знаменитій „Економічній таблиці” Кене показав, що основу економічного життя складає кругообіг суспільного продукту та грошових доходів, який постійно повторюється.</p>

1	2	3	4
		<p>На межі XIX - XX ст. індустрія гостинності перетворюється у <u>важливу галузь</u>. Будівництво готелів, підготовка кадрів, питаннями ціноутворення починають займатися готельні об'єднання, синдикати, акціонерні товариства, корпорації.</p>	<p>Кінець XVIII – початок XIX ст. в історії економічної думки стали періодом народження <i>класичної політекономії</i>, для якої одним з основним питань було: що є джерелом багатства і прибутку? Найбільш яскравими представниками цієї школи в різний проміжок часу були <i>А.Сміт і Д.Рікардо</i>. Вони поглибили дослідження сутності прибутку, розглядаючи сферу промислового виробництва, а потім й невиробничої сфери. Ці вчені стали авторами <i>трудової теорії вартості</i>, сформулювавши <i>факторну модель формування прибутку</i> як результат використання факторів виробництва.</p> <p>Генезис економічної науки у 70-х роках XIX ст. вилився у, так звану, <i>маржиналістську революцію</i>, що навіть призвело до зміни назви предмета досліджень – замість терміна „політекономія” вчені стали вживати термін „економіка”.</p> <p>Засновниками маржиналістської теорії в науковому світі вважаються <i>У.С.Джевонс</i> (Англія), <i>К.Менгер</i> (Австрія) і <i>Л.Вальрас</i> (Швейцарія). На відміну від представників класичної школи для маржиналістської теорії важливими є <i>максимізація корисності для споживачів</i> та <i>прибутку</i> для виробників, говорячи сучасною мовою, раціональна поведінка суб'єктів господарювання.</p> <p>Центральне місце в теорії маржиналізму належить <i>граничним величинам</i>.</p> <p>(Варто зазначити, що і сьогодні в бухгалтерському обліку перша стадія формування фінансового результату у вигляді прибутку як різниці між доходами від реалізації продукції, робіт, послуг без ПДВ і собівартістю цієї продукції, робіт послуг у ф.№2 “Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)” носить назву маржинального прибутку).</p>

1	2	3	4
			<p>З дослідження маржиналістами пропозицій обміну товарів й народилася теорія <i>граничної корисності</i>. Якщо класична школа виводила цінність з витрат виробництва у сфері виробництва і розподілу, тобто „з боку пропозиції”, то маржиналісти визначили її „з боку попиту”. Таке перенесення цінності споживчих благ на цінність продуктивних благ має визначати доходи їх власників, тобто теорія функціонального розподілення має бути похідною від теорії ціноутворення на капітальні блага.</p> <p>Дослідження цього напрямку економічної думки були продовжені, вдосконалені і розширені до процесів розподілення і виробництва представниками <i>неокласичної економічної теорії прибутку</i>. Найбільш видатним представником вважається американський вчений <i>А.Маршалл</i>. До трьох факторів виробництва класичної політекономії – праці (доход – заробітна плата), землі (доход – земельна рента) і капіталу (доход – відсоток) – Маршалл додавав як фактор виробництва четверту складову – „організацію виробництва” або „підприємницькі здібності”, вважаючи „нормальний прибуток” граничним продуктом цього фактора.</p> <p>Дослідження теорії прибутку займає значне місце в системі економічного вчення видатних німецьких дослідників <i>К.Маркса і Ф.Енгельса</i>. Головна праця Маркса – “Капітал” поклала початок <i>марксистській політекономії</i>, пік зацікавленості до якої особливо спостерігався в 60-ті роки ХХ ст.; і сьогодні в світі існують чимало шкіл економічної думки марксистського напрямку.</p> <p>В ХХ ст., рівноваги категорії прибутку надав засновник Чикагської економічної школи <i>Ф.-Х.Найт</i>. Його головна праця так і зветься: „Риск, неопределенность и прибыль”. В умовах невизначеності регулятором отримання або неотримання <i>прибутку</i> є вільна конкуренція, а прибуток є залишковою частиною сукупного доходу підприємства.</p>

1	2	3	4
4.	<p style="text-align: center;">Сучасний період (XXI ст.)</p>	<p>До тенденцій розвитку підприємств готельної індустрії, що отримали розвиток в останні десятиліття, відносять: поглиблення спеціалізації готельних і ресторанних закладів; утворення міжнародних готельних і ресторанних ланцюгів; розвиток мережі малих підприємств.</p> <p>Найвідомішими в усьому світі готельними комплексами світової готельної індустрії в сучасних умовах є: Hospitality System Blanstone Part (США), Holiday Inn Word Wide (Англія), Best Western International (США), Accor (Франція), Choice Hotel International (США), ITT Sheraton Corp (США), Promus Corp (США), Hilton Hotel Corp (США) [152].</p> <p>Національні готельні мережі в <i>Україні</i> представлені мережею готелів Premier Hotels, до складу якої входять 6 готелів: «Прем'єр Палас», «Ореанда» (Львів), «Дністер» (Львів), «Стар» (Мукачево), «Лондонская» (Одеса), «Cosmopolit» (Харків), та інші готелі об'єднані в асоціації.</p>	<p>В сучасний період зацікавленість дослідників-економістів змістилась у більш прагматичну площину, кількість теоретичних видань значно зменшилась. Знані в <i>Україні</i> вчені кінця ХХ – початку ХХІ ст. – М.Г.Білуха, В.В.Сопко, Ф.Ф.Бутинець, А.Н.Кузьминський – здебільшого визначають прибуток з точки зору ефективності діяльності підприємства, а саме як <i>різницю між доходами і витратами підприємства</i>.</p> <p>Грунтовне дослідження категорії прибутку з ухилом управління ним належить сучасному вченому <i>І.О.Бланку</i>. Він визначив найбільш розширене визначення прибутку: “Прибыль представляет собой выраженный в денежной форме доход предпринимателей на вложенный капитал, характеризующий его вознаграждение за риск осуществления предпринимательской деятельности, представляющий собой разницу между совокупным доходом и совокупными затратами в процессе осуществления этой деятельности” [16, с.15].</p> <p><i>С.Ф. Покропивний</i> визначає прибуток з суто економічної точки зору: “Прибуток – частина виторгу, що залишається після відшкодування витрат на виробничу і комерційну діяльність підприємства. Характеризуючи перевищення надходжень над витратами ресурсів, прибуток виражає мету підприємницької діяльності, служить основним економічним показником останньої” [144, с.375]. (Тут цікаве таке спостереження: сучасні вчені-економісти підтримують ідеї класиків маржиналістської теорії, визначаючи, крім трьох класичних факторів виробництва – капіталу, праці та землі – ще й четвертий, зокрема ризик, вміле керування, вказуючи їх у загальному виразі “інші фактори виробництва”).</p>

Додаток Е.2

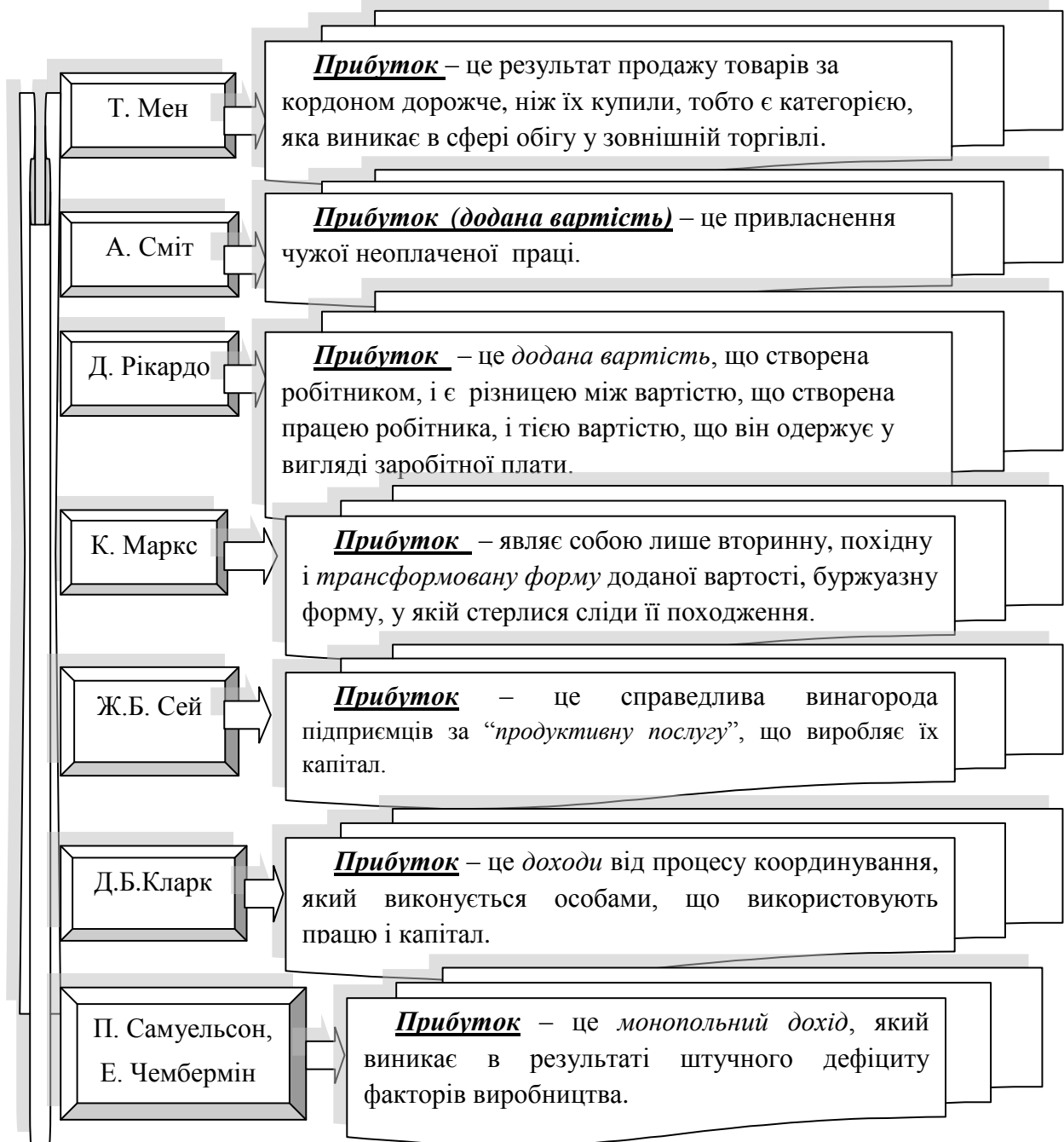
Еволюція категорії “прибуток”

Час	Напря́м (школа) економічної думки	Країна	Автор	Джерело прибутку	Економічний зміст прибутку
1	2	3	4	5	6
IV ст. до н.е.	–	Древня Греція	Аристотель	Гроші	“Все, занимающиеся денежными оборотами, стремятся увеличить количество денег до бесконечности... и, так как жажда беспредельна, то и стремление к тем средствам, которые служат утолению этой жажды, так же безгранично” [67, с.16-17].
XVI ст.	<u>Меркантилізм</u>	Англія	Томас Манн	Гроші	“Деньги создают торговлю, а торговля умножает деньги” [67, с. 35].
XVIII ст.		Франція	Даніель Дефо	Зовнішньоторго-вельна діяльність	“Выгода – вот чему следует обмен товарами... (такой обмен) приносит взаимную прибыль торгующим” [67, с. 36].
XVIII ст.	<u>Фізіократи</u>	Франція	Франсуа Кене	Сільське господарство	“Чистый продукт” фермерів – джерело суспільного багатства
XVIII ст.	<u>Класична політекономія (теорія вартості)</u>	Шотландія	Адам Сміт	Джерело багатства – праця, прибуток – головний (первинний дохід) з капіталу	“...труд рабочего мануфактуры увеличивает стоимость материалов, которые он перерабатывает, а именно увеличивает её на стоимость своего содержания и прибыли его хозяина” [67, с.57].
2-га пол. XVIII ст.– 1-ша пол. XIX ст.		Англія	Давід Рікардо		Природна ціна покриває не тільки витрати капіталу, але і середню норму прибутку на вкладений капітал.

1	2	3	4	5	6
XIX ст.	<u>Класична політекономія (теорія доданої вартості)</u>	Німеччина, Франція, Бельгія, Англія	Карл Маркс Фрідріх Енгельс	Створена додана вартість	Кожна одиниця усередненого робочого часу створює рівну величину доданої вартості незалежно від сфери виробництва. Конкуренція веде до усереднення норм прибутку між галузями. Під впливом конкуренції відбувається перерозподіл доданої вартості. Норма прибутку з часом знижується. Витягування прибутку стає самоціллю, підкорення праці капіталу набуває всебічний характер
XIX ст.	<u>Ранні маржиналісти (теорія граничної корисності)</u>	Англія, Австрія, Швейцарія	У.С.Джевонс, К.Менгер, О.Бем-Баверк, Л.Вальрас	Рациональна поведінка суб'єктів господарювання	Максимізація суб'єктами господарювання своїх цільових функцій: корисності для споживачів і прибутку для виробників
XX ст.	<u>Пізні маржиналісти-неокласики (теорія граничної продуктивності)</u>	США	Альфред Маршалл	Організація виробництва	Прибуток – граничний продукт специфічного фактора виробництва – його організації
		США	Д.Б.Кларк	Прибуток відсутній	“Каждый фактор производства получает ту сумму богатства, которую этот фактор производит” [67, с.295]
XVIII- XX ст.	<u>Теорії підприємницької функції та прибутку</u>	Ірландія, Англія, США	Р.Кантільон, І.Тюнен, Ф.Х.Найт	Підприємництво як несення тягаря ризику або невизначеності	Нормальний прибуток є граничним продуктом фактору “підприємницьких здібностей”
XIX ст.		Франція	Жан-Батист Сей	Підприємництво як координація факторів виробництва	Підприємство – фактор виробництва, прибуток – залишковий доход підприємця

1	2	3	4	5	6
XX ст.		Австрія	Йозеф Алоїз Шумпетер	Підприємництво як новаторство	Прибуток – залишковий дохід підприємця, який на даний час займає монопольний стан на ринку за рахунок нових методів ведення бізнесу
XX ст.		Австрія	І. Кірцнер	Підприємництво як арбітражні угоди	Прибуток – це продукт не капіталу підприємця, а продукт його ідеї, що втілена в капітал
XX ст.	<u>Київська психологічна школа</u>	Україна	М.І.Туган-Барановський, Р.Орженцький, О.Білімович	Ціна товару з врахуванням ціни пропозиції, виробничих факторів та корисності продукту (маржиналістський підхід)	Прибуток – сума, що закладена в ціну (“розцінку”), тобто прибуток як результат “очікування капіталу”
XX ст.	<u>Етико-соціальний напрям</u>	Україна	С.М.Булгаков	Праця як акт необхідності і одночасно як акт творчості	Зростання суспільного багатства – це такий стан в економіці, при якому збільшення маси матеріальних благ відбувається при не збільшенні нерівності в їх розподілі, тобто чим справедливішим є розподіл вироблених благ, тим багатше суспільство.
60-80 рр. XX ст.	<u>Школа Київського державного університету</u>	Україна	Професори КДУ	Додана вартість при соціалістичному способі виробництва	Прибуток – це та частина доданої вартості, яка спрямовується у внутрішньогосподарські та суспільні фонди споживання
XXI ст.	<u>Сучасна українська школа</u>	Україна	М.Т.Білуха, В.В.Сопко, І.О. Бланк, Ф.Ф.Бутинець та ін.	Виражений у грошовій формі чистий дохід на вкладений капітал	Прибуток – це перевищення сукупних доходів над сукупними витратами

Генезис визначення економічної сутності категорії “прибуток”, [133]



Додаток Е.4

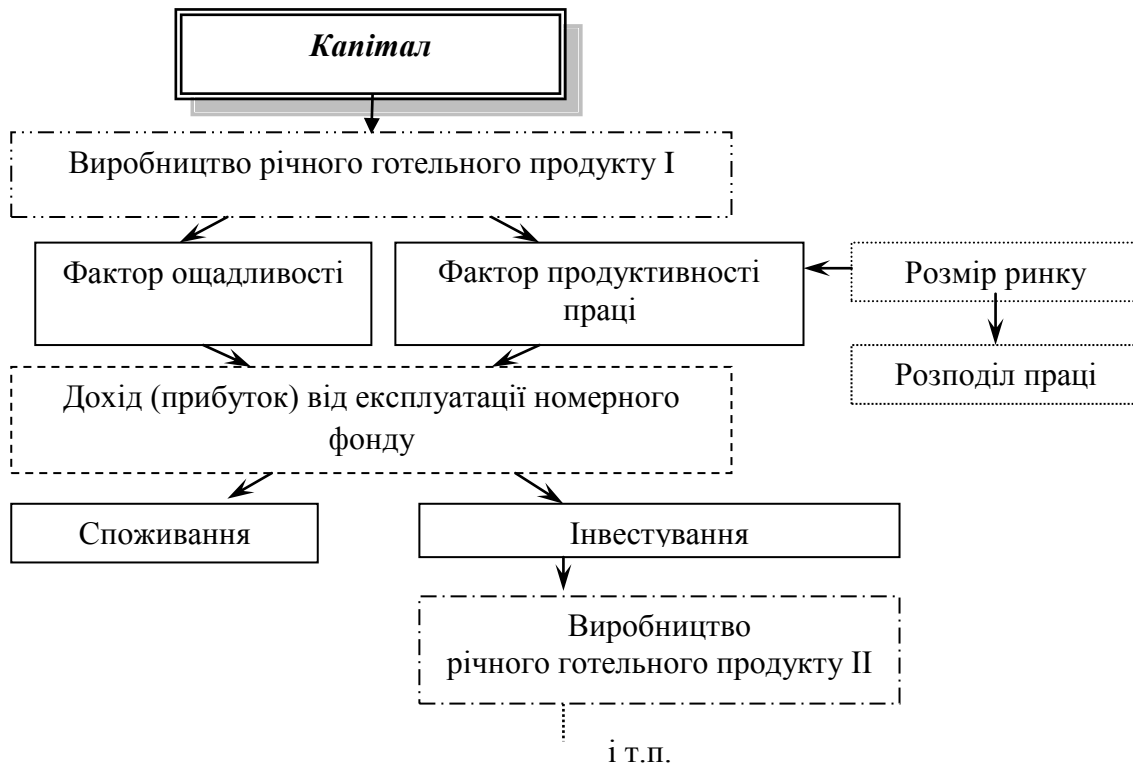


Рис. Е.3.1. Інтерпретація впливу факторів багатства (за А. Смітом) на формування готельного продукту [67]

Таблиця Е.4.1

Підходи до трактування підприємницької функції

№ з/п	Автори	Країна	Варіанти теорії
1	Р.Кантільон, І.Тюнен, Ф.Найт	Франція Франція США	Підприємництво як несення тягаря <u>ризик</u> або невизначеності
2	Ж.-Б. Сей	Франція	Підприємництво як <u>координація</u> факторів виробництва
3	Й.Шумпетер	Австрія	Підприємництво як <u>новаторство</u>
4	Л.Мізес, І.Кірцнер	Австрія Австрія	Підприємництво як <u>арбітражна</u> (перепродажна) угода

Додаток Е.5

Визначення терміну “прибуток” у сучасній науковій літературі

№ з/п	Автори	Визначення терміну
1	2	3
1.	О.Решетняк [182, с. 241]	Прибуток – представляє собою грошовий вираз частини доданого та необхідного продукту, який застосовується для розширення діяльності та розподілу. Прибуток – це одна із форм чистого доходу.
2.	О.П. Єфімова [54, с. 236]	Прибуток – це кінцева ціль і основна мотивація розвитку підприємства в умовах ринку. Як кількісний показник прибуток являє собою перевищення доходів над витратами.
3.	Г.І. Башнянин [12, с. 289]	Прибуток – це додаткова вартість представлена як породження всього авансованого капіталу.
4	Н.М. Кузнецова [82, с.79]	Прибуток – це якісний показник, що відображає економічну ефективність підприємства, його фінансовий стан, успіхи та можливості у виконанні розробленої програми економічного та соціального розвитку.
5.	І.О. Бланк [16, с. 10]	Прибуток – це виражений у грошовій формі чистий дохід підприємця на вкладений капітал, який характеризує його винагороду за ризик здійснення підприємницької діяльності, і який являє собою різницю між сукупним доходом і сукупними витратами в процесі здійснення цієї діяльності.
6.	Т.І.Ткаченко, В.Г.Міска, О.О.Каролоп [204, с. 132]	Прибуток – як економічна категорія, є грошовою формою чистого доходу суспільства.
7.	Г.М. Азаренкова, Г.М. Журавель, Р.М.Михайленко [96, с.124]	Прибуток – це кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства, який становить собою різницю між загальною сумою доходів і витрат на виробництво й реалізацію продукції.
8.	Гаврилишин О. [34, с. 33].	Прибуток – це економічна категорія, яка являє собою грошове вираження різниці (сальдо) між вартістю реалізованої продукції і витратами на її виробництво

Класифікація прибутку за ознаками

Ознака	Класифікаційне групування
1. За економічним змістом	1.1. Економічний прибуток 1.2. Бухгалтерський прибуток
2. За вимогами складання фінансової звітності	2.1. Маржинальний (валовий) прибуток 2.2. Операційний прибуток 2.3. Балансовий (загальний) прибуток 2.4. Чистий прибуток
3. За видами діяльності	3.1. Прибуток від звичайної діяльності 3.1.1. Прибуток від операційної діяльності 3.1.2. Прибуток від фінансової діяльності 3.1.3. Прибуток від інвестиційної діяльності 3.2. Прибуток від надзвичайної діяльності
4. Залежно від процесу реалізації	4.1. Реалізаційний прибуток 4.2. Позареалізаційний прибуток
5. Залежно від розміру	5.1. Мінімальний прибуток 5.2. Нормальний прибуток 5.3. Середній прибуток 5.4. Монопольний прибуток
6. Залежно від факту використання	6.1. Використаний прибуток 6.2. Нерозподілений прибуток
7. Залежно від продукту, що реалізується	7.1. Прибуток від реалізації готової продукції 7.2. Прибуток від реалізації товарів 7.3. Прибуток від реалізації виконаних робіт 7.4. Прибуток від реалізації наданих послуг

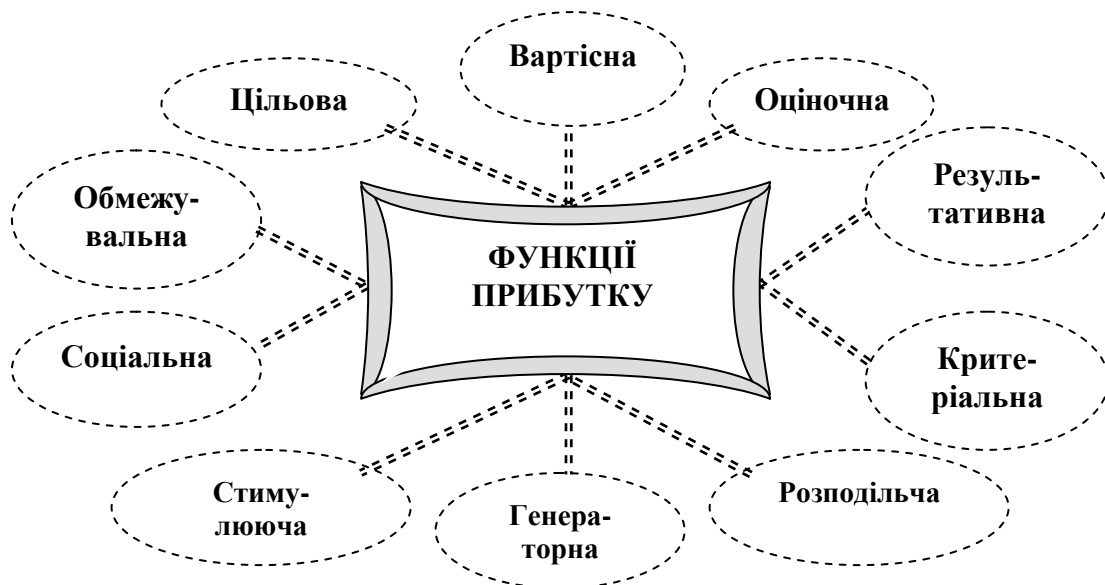


Рис. Е.6.1 Функції прибутку в процесі господарської діяльності

Додаток Е.7

Таблиця Е.7.1.

Функції прибутку та напрями їх реалізації на підприємствах готельного господарства

Функція прибутку	Спосіб реалізації	Сфера реалізації
1	2	3
Цільова функція	Підприємницька діяльність з метою одержання прибутку	Процес виробництва і реалізації готельного продукту
Вартісна функція	Формування вартісного показника, що виражений у грошовій формі	Процес фінансового обліку
Оціночна функція	Оціночний показник, що характеризує ефект його господарської діяльності	Процес економічного аналізу діяльності готелю
Результативна функція	Формування доходу підприємця, що здійснює певний вид комерційної діяльності.	Процес виробництва і реалізації готельних послуг
	Виражає в загальному вигляді ціну функціонуючого капіталу	
	Виражає ту частину доходу, що очищена від понесених витрат	Процес бухгалтерського обліку
Критеріальна функція	Критерій ефективності управління підприємством	Процес управлінського обліку основної діяльності готелю
Розподільча функція	Застосування як інструменту розподілу чистого доходу (прибутку) суспільства між підприємством та бюджетом через систему оподаткування	Процес оподаткування фінансового результату у вигляді прибутку від експлуатації номерного фонду готелю
	Розподіл чистого прибутку між власниками	Процес розподілу чистого прибутку
Генераторна функція	Прибуток є основним внутрішнім джерелом формування (генерації) фінансових ресурсів підприємства	Процес прийняття рішення про шляхи використання прибутку
	Прибуток є джерелом зростання ринкової вартості підприємства	Процес вирішення питання про продаж або об'єднання

Продовження додатку Е.7

1	2	3
	Прибуток є захисним від банкрутства механізмом	Процес економічного аналізу результатів діяльності готелю
Стимулююча функція	Прибуток є джерелом отримання дивідендів, формування резервів стимулювання	Процес прийняття рішення про шляхи використання прибутку
Соціальна функція	Наповнення бюджетів різних рівнів за рахунок оподаткування прибутку	Сплата податків до державного і місцевого бюджету
	Виконання державних і місцевих програм з соціального захисту	Добровільні внески та / або заходи щодо поліпшення соціально-культурної сфери
	Задоволення частини соціальних потреб персоналу конкретного підприємства	Соціальний пакет
Обмежувальна функція	Ліміт витрат на рекламу; ліміт витрат на допомогу неприбутковим організаціям та бюджету; ліміт витрат на допомогу об'єднанням чорнобильців; ліміт витрат на допомогу неприбутковим організаціям з метою охорони культурних пам'яток	Самостійне визначення готелем розміру витрат на зазначені цілі

Додаток Е.8

Типи готелів в Римській імперії

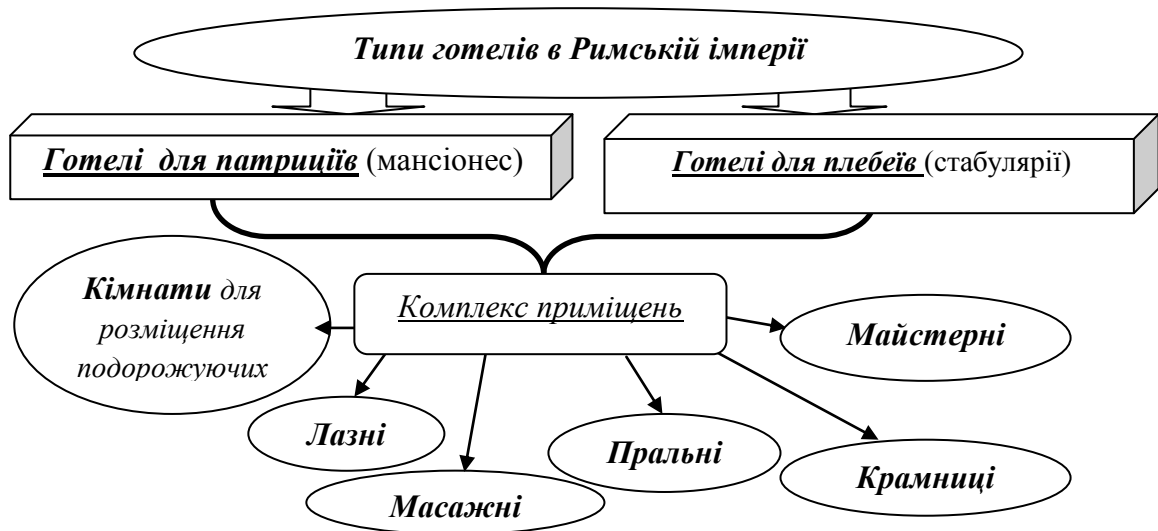


Рис. Е.8.1 Класифікація готелів в Римській імперії [173]

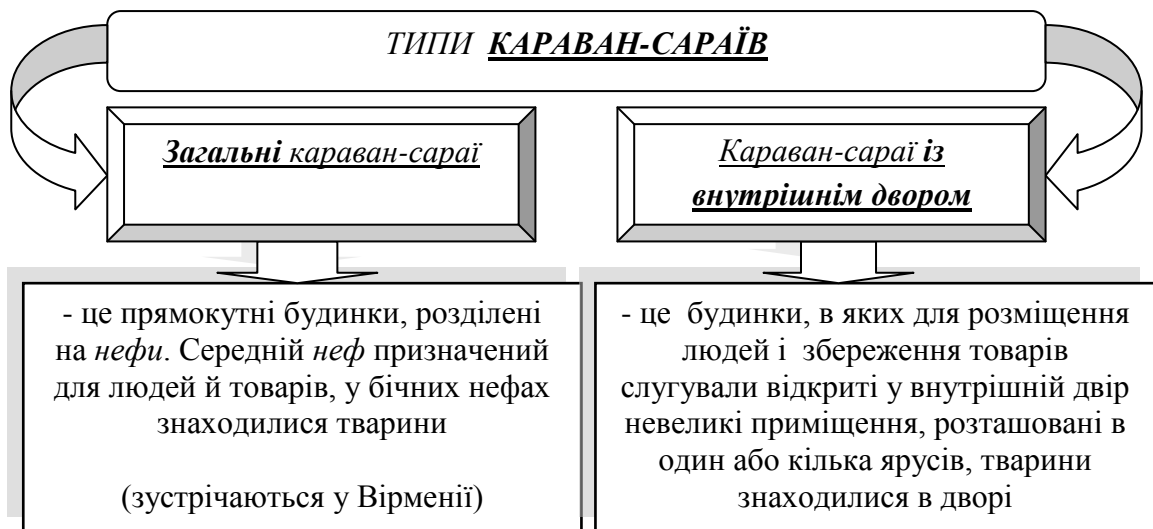
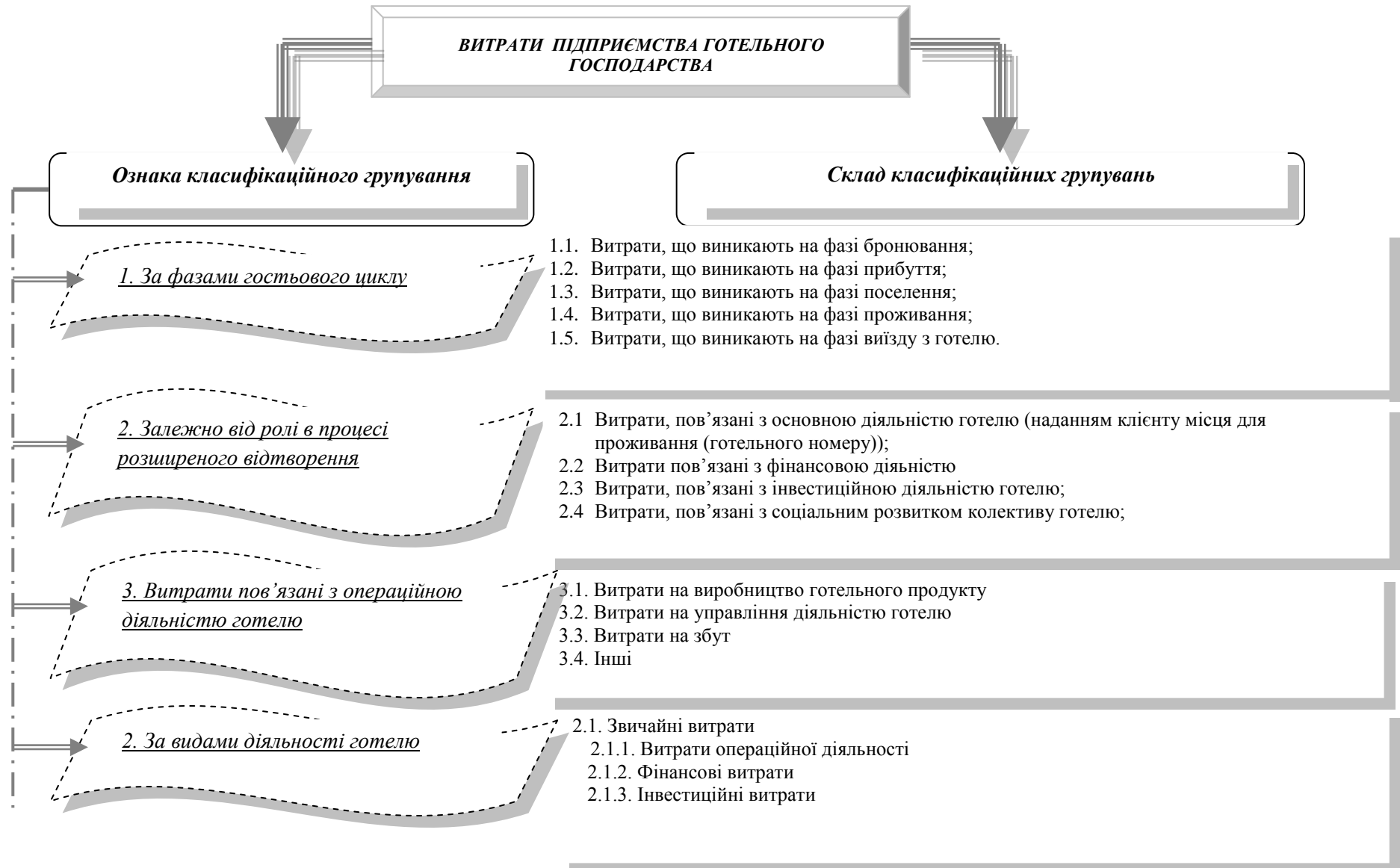
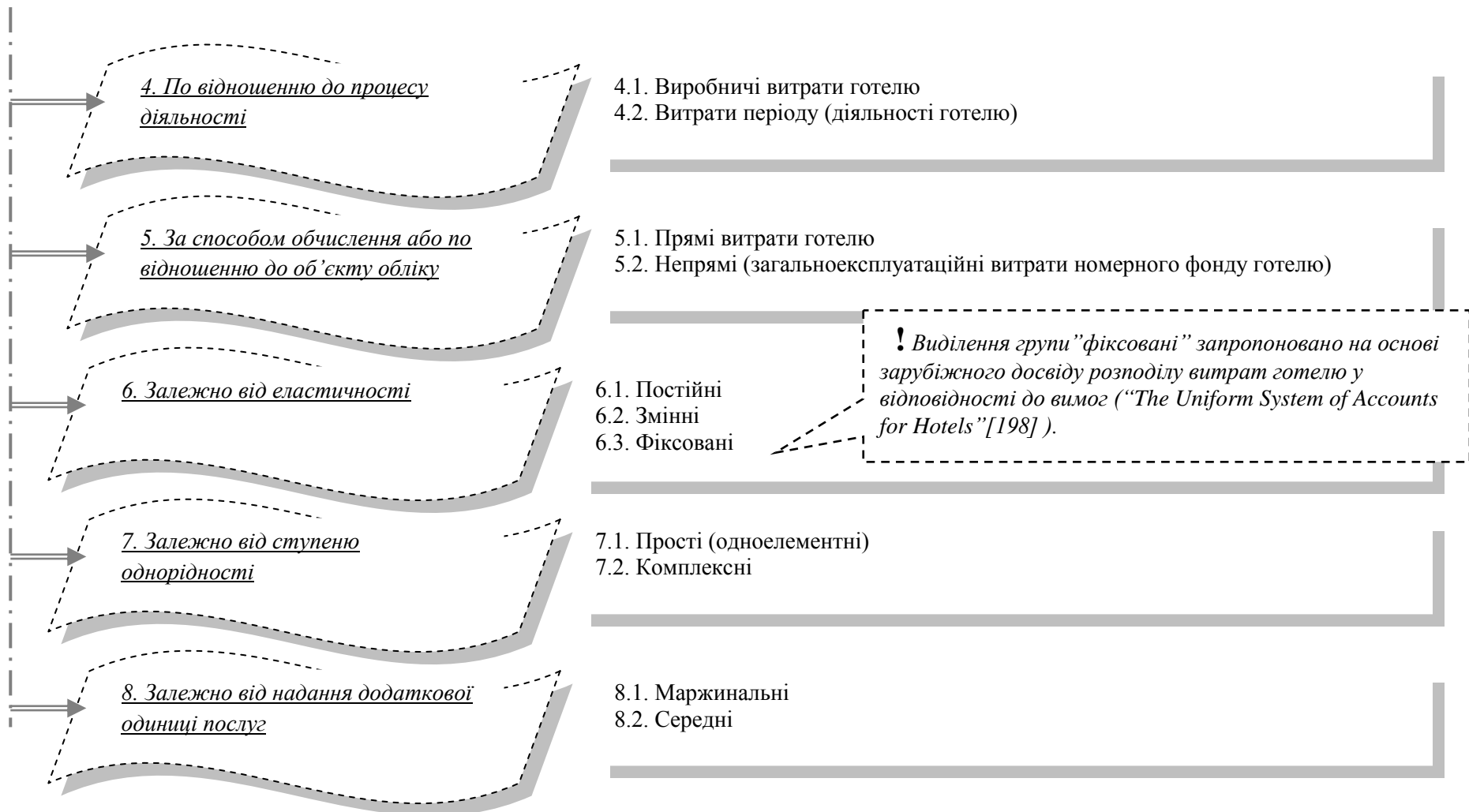


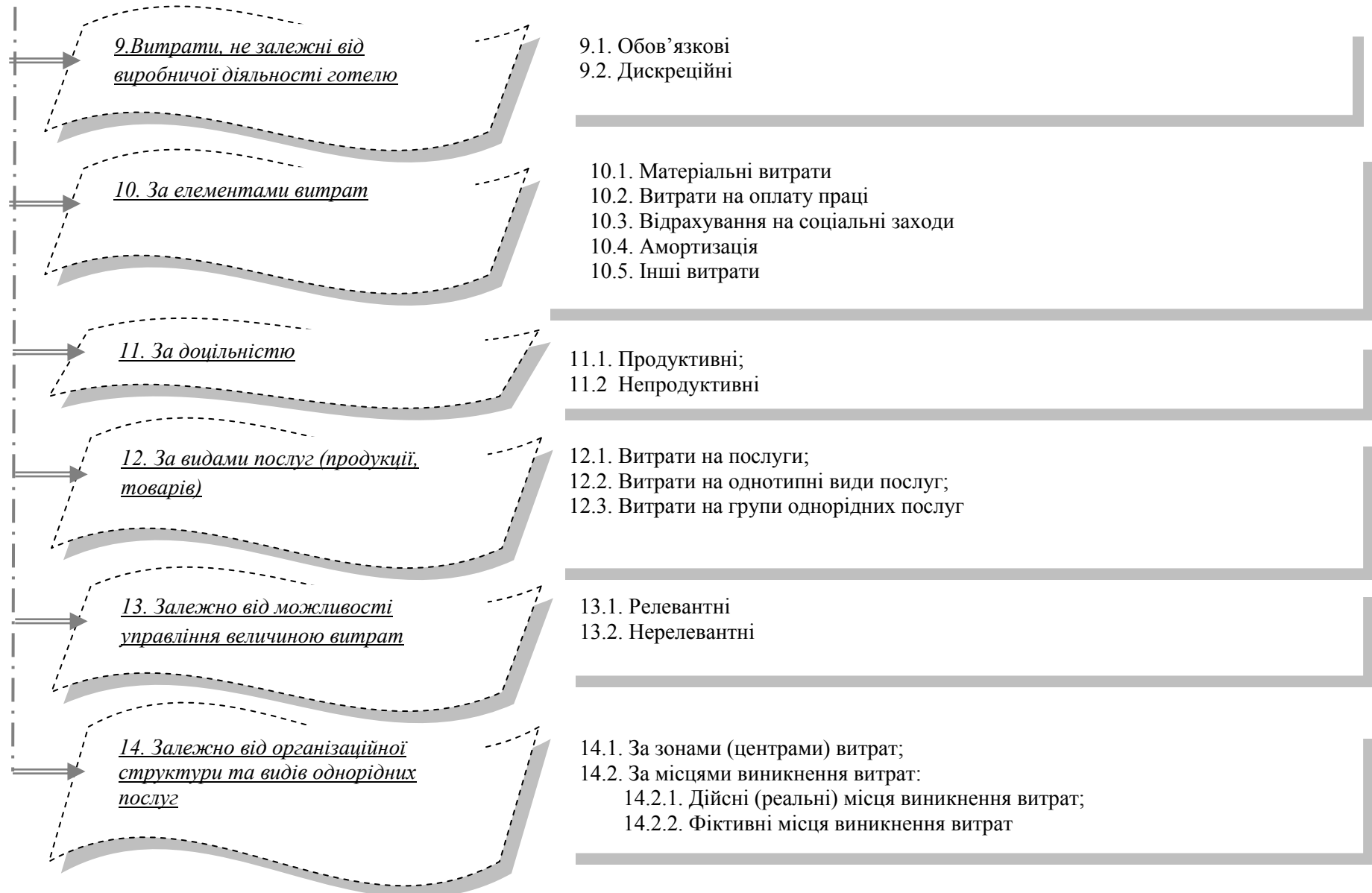
Рис. Е.8.2 Класифікація караван-сараїв в IX-XIII ст. [173]

Додаток Ж.1.

Класифікація витрат підприємств готельного господарства за ознаками

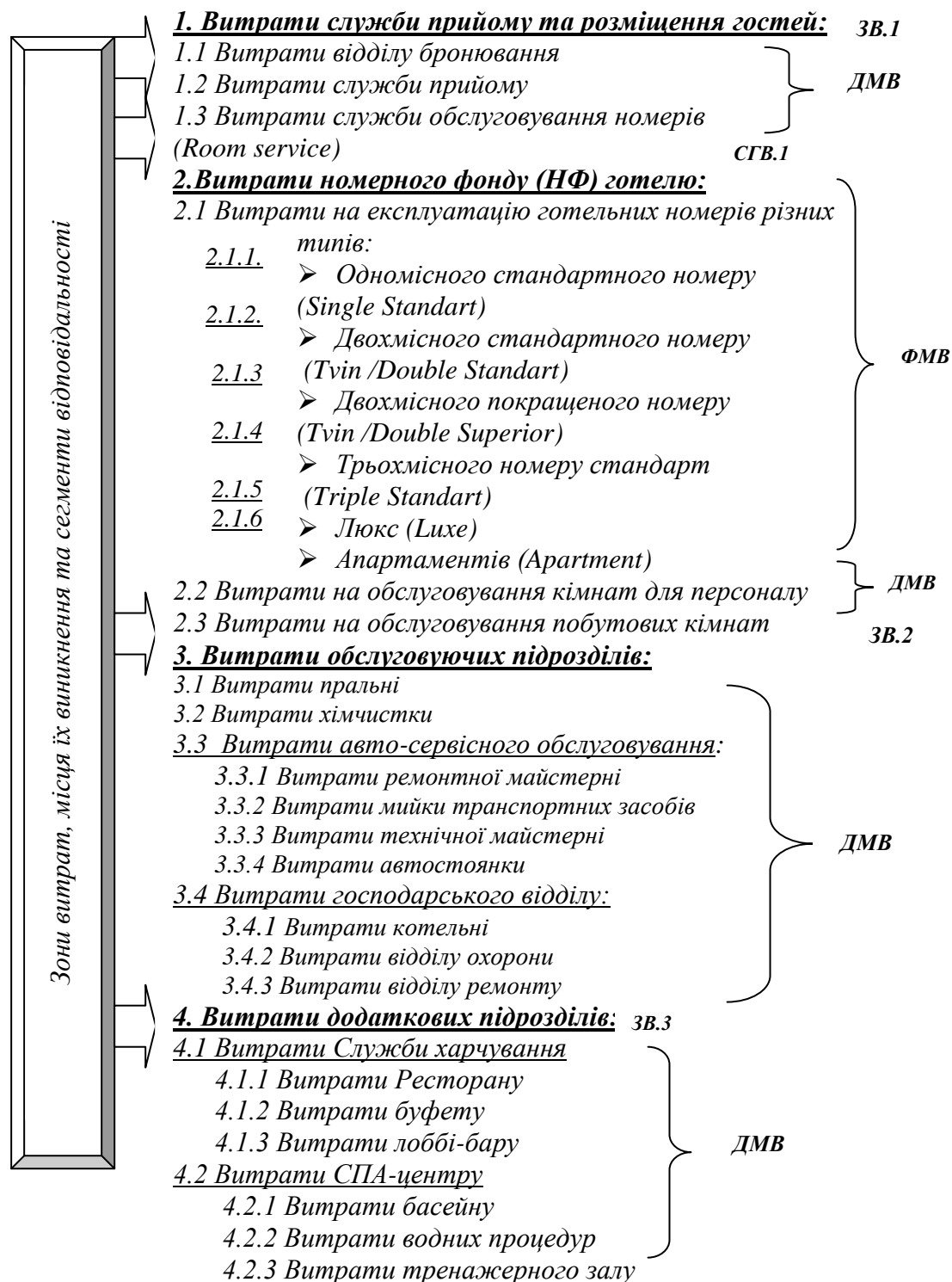






Додаток Ж.2

Спектр зон та місць виникнення витрат діяльності готелю



де ЗВ – зона витрат; СГВ – сегмент відповідальності; ДМВ – дійсні місця витрат; ФМВ – фіктивні місця витрат.

Додаток Ж.3.

Вартість проживання на 1 особу в гривнях за періодами: “сезон”, “несезон”, “високий сезон”

Готель “Дружба”

Тип номеру	Харчування	СПА-центр	Вартість проживання								
			21.01 – 31.01			01.04 – 30.04			01.05 – 14.10		
			2-міся розміщ.	1 місце розміщ.	3 і 4 чол. на дод.місці	2-міся розміщ.	1 місце розміщ.	3 і 4 чол. на дод.місці	2-міся розміщ.	1 місце розміщ.	3 і 4 чол. на дод.місці
			Двокімнатні номери			Двокімнатні номери			Двокімнатні номери		
Двокімнатний покращений	“шведський стіл”	басейн, сауна, тренажерний зал	342	447	244	342	447	244	376	492	271
Двокімнатний стандарт	стандартне	басейн	283	363	187	283	363	187	311	400	208
			Однокімнатні номери			Однокімнатні номери			Однокімнатні номери		
Покращений	“шведський стіл”	басейн, сауна, тренажерний зал	277	340	244	277	340	244	305	374	271
Стандарт	стандартне	басейн	251	299	187	251	299	187	276	329	208
Економ плюс	стандартне	басейн	204	227	187	228	254	187	228	254	208
Економ	стандартне	басейн	198	221	187	222	244	187	222	173	208

Готель “Трускавець”

Тип номеру	Харчування	СПА-центр	Вартість проживання								
			21.01 – 31.01			01.04 – 30.04			01.05 – 14.10		
			2-міся розміщ.	1 місце розміщ.	3 і 4 чол. на дод.місці	2-міся розміщ.	1 місце розміщ.	3 і 4 чол. на дод.місці	2-міся розміщ.	1 місце розміщ.	3 і 4 чол. на дод.місці
			Двокімнатні номери			Двокімнатні номери			Двокімнатні номери		
Апартаменти	“шведський стіл”	басейн, сауна, тренажерний зал, косметологічний кабінет, душ вражень	529	728	334	529	728	334	582	801	367
Двокімнатний покращений	“шведський стіл”	басейн, сауна, тренажерний зал	420	553	334	420	553	334	462	608	367
			Однокімнатні номери			Однокімнатні номери			Однокімнатні номери		
Студіо	“шведський стіл”	басейн, сауна, тренажерний зал	403	483	334	403	483	334	443	531	367
Покращений	“шведський стіл”	басейн, сауна	382	441	334	382	441	334	420	485	367
Стандарт	“шведський стіл”	басейн, сауна	361	403	334	361	403	334	397	443	367
Економ	стандартне	басейн	198	221	187	222	244	187	222	244	208

Додаток Ж.4

Розрахунок витрат орендної плати, експлуатаційних витрат в місяць готелю “Дружба”
(філія ПАТ “Готелі Трускавця”)

Покази	Назва підприємств, фізичних та юридичних осіб, з якими заключено угоди для надання приміщень в оренду							Всього
	Оптіма ЛТД	Державна аптека № 267	ПП Паньків О.С. (косметолог)	ПП Шпак “Торгпреса”	ПП Масліевич (реалізація книжково-журнальної продукції)	“ТК Сервіс” 4,0	ТОВ “Трек”	
Площа (м ²)	99,9	18,3	28,6	4,0	4,0	4,0	1	159,8
- орендна плата відповідно ставки	1198,80	183,00	286,00	40,00	40,00	40,00	10,00	1797,80
- амортизаційні відрахування	74,43	13,63	21,31	2,98	2,98	2,98	0,75	119,06
- земельний податок	273,71	10,03	78,36	10,96	10,96	10,96	2,74	397,72
Разом сума орендної плати	1546,94	206,66	385,67	53,94	53,94	53,94	13,49	2314,58
ПДВ (20 %)	309,39	41,33	77,13	10,79	10,79	10,79	2,70	462,92
Разом з ПДВ (20 %) крім цього експлуатаційні витрати:	1856,33	247,99	462,80	64,73	64,73	64,73	16,19	2777,50
- електроенергія	наявність	6,50	46,80	-	-	-	11,70	65,00
- водопостачання	лічильників	1,86	11,92	0,75	0,75	0,75	0,75	16,78
- опалення	96,88	25,04	39,13	5,47	5,47	5,47	1,37	178,83
- інші	-	9,18	-	-	-	-	-	9,18
ПДВ (20 %)	19,38	8,52	19,57	1,24	1,24	1,24	2,76	53,95
Разом:	116,26	51,10	117,42	7,46	7,46	7,46	16,58	323,74
Всього з ПДВ	1972,59	299,09	580,22	72,19	72,19	72,19	32,77	3101,24
в т.ч.ПДВ (20 %)	328,77	49,85	96,70	12,03	12,03	12,03	5,46	516,87

Додаток Ж.5

Склад експлуатаційних витрат готелю “Дружба”

(філії ПАТ “Готелі Трускавця”)

№ п/п	Найменування	Всього	В тому числі по кварталах			
			I	II	III	IV
<i>Експлуатаційні витрати</i>						
1	Опалення	538,3	220,8	71,8	52,5	193,2
2	Електроенергія	116,2	28,3	28,6	30,2	29,1
3	Водопостачання	247,7	60,2	61,2	64,3	62,0
4	Витрати на ремонт	667,0	166,7	166,7	166,8	166,8
5	Утримання приміщень	290,0	72,5	72,5	72,5	72,5
6	Оренда приміщень	-	-	-	-	-
7	Охорона праці	117,6	28,6	29,3	30,5	29,2
8	Знос малоцінного інвентаря	199,7	49,9	49,9	50,1	49,8
	Всього	2176,5	627,0	480,0	466,9	602,6

Стаття “Інші операційні витрати” по філії ПАТ “Готелі Трускавця”

“Готель “Дружба”

№ п/п	Назва витрат	Сума (тис.грн.)
1	Сумнівні та безнадійні борги	-
2	Собівартість реалізованих виробничих запасів	-
3	Собівартість реалізованої іноземної валюти	0,8
4	Витрати від операційної курсової різниці	1,0
5	Витрати від знищення запасів (уцінка)	-
6	Нестачі і витрати від псування цінностей	-
7	Сплачені штрафи, пені, неустойки, економічні санкції	-
8	Витрати на утримання ЖКГ та дитячих дошкільних закладів	14,0
9	Безоплатна передача оборотних активів	-
10	Витрати на утримання дочірних підприємств	-
11	Створення робочих місць для інвалідів	12,0
12	Згідно колективного договору	124,8
13	Витрати цільового фінансування	9,5
14	Витрати на благоустрій	98,0
15	Інші витрати операційної діяльності	20,7
	Всього	280,8

Додаток Ж.6

Витрати на харчування філії ПАТ “Готелі Трускавця” “Готель “Дружба”

№ п/п	Вид харчування	За рік		I кв.		II кв.		III кв.		IV кв.	
		Загальна сума витрат	В розрахунку на 1-н рац/день	Загальна сума витрат	В розрахунку на 1-н рац/день	Загальна сума витрат	В розрахунку на 1-н рац/день	Загальна сума витрат	В розрахунку на 1-н рац/день	Загальна сума витрат	В розрахунку на 1-н рац/день
1	<u>Типове харчування</u> Кількість раціоно-днів Витрати на харчування	3459,3	256248 33,50	754,6	62199 33,50	853,1	63197 33,50	903,2	66902 33,50	863,3	63950 33,50
2	<u>Харчування ресторанного типу</u> Кількість раціоно-днів Витрати на харчування	231,9	12885 38,00	54,7	3040 38,00	58,6	3258 38,00	59,3	3294 38,00	59,3	3293 38,00
3	<u>Шведський стіл</u> Кількість раціоно-днів Витрати на харчування	870,6	38696 42,50	214,8	9546 42,50	217,0	9646 42,50	219,4	9752 42,50	219,4	9752 42,50
	<u>Разом</u> Кількість раціоно-днів Витрати на харчування	4561,8	307829 47,80	1109,2	74785 47,83	1128,7	76101 47,86	1181,9	79948 47,67	1142,0	76995 47,86

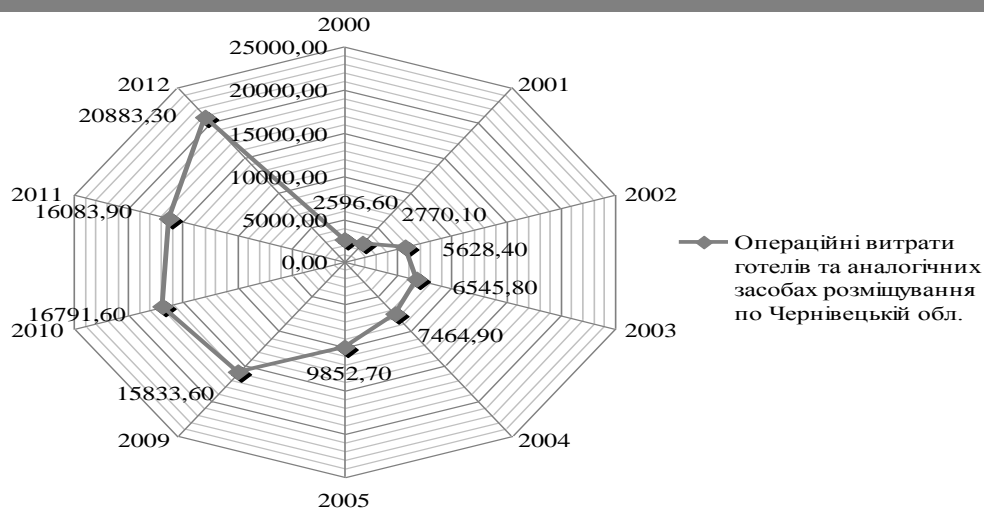
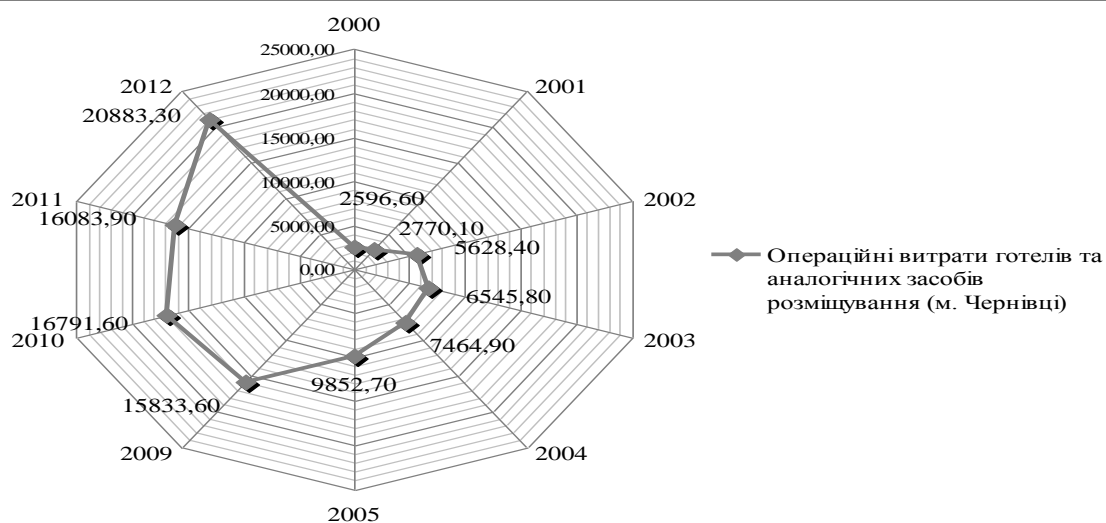
Додаток Ж.7

Собівартість людино-добу по філії ПАТ “Готелі Трускавця” “Готель “Дружба”

№ п/п	Назва статей витрат	Базисний період		Звітний період		В тому числі по кварталам звітного року							
		Сума (тис.грн.)	На людино- добу	Сума (тис.грн.)	На людино- добу	I квартал		II квартал		III квартал		IV квартал	
						Сума (тис.грн.)	На людино- добу	Сума (тис.грн.)	На людино- добу	Сума (тис.грн.)	На людино- добу	Сума (тис.грн.)	На людино- добу
	Кількість людино-діб		292428		307829		74785		76101		79948		76995
1	Прямі матеріальні витрати	12737,9	43,56	16075,3	52,22	4007,1	53,58	3918,7	51,49	4068,6	50,89	4080,9	53,00
	Матеріальні витрати на оснащення номерного фонду та обслуговування клієнтів у номері	3829,0	13,09	4925,3	16,00	1196,6	16,00	1217,6	16,00	1279,2	16,00	1231,9	16,00
	Витрати на харчування	3790,8	12,96	4564,8	14,82	1109,2	14,83	1128,7	14,83	1181,9	14,78	1142,0	14,83
	В т.ч. вартість продуктів харчування	3790,8	12,96	4561,8	14,82	1109,2	14,83	1128,7	14,83	1181,9	14,78	1142,0	14,83
	Експлуатаційні витрати	93,6	0,32	117,0	0,38	28,4	0,38	28,9	0,38	30,4	0,38	29,3	0,38
	Витрати на ремонт	1472,7	5,04	2176,5	7,07	627,0	8,38	480,0	6,31	466,9	5,84	602,6	7,83
	Інші витрати	3551,8	12,15	4294,7	13,95	1045,9	13,99	1063,5	13,97	1110,2	13,89	1075,1	13,96
2	Прямі витрати на оплату праці	1022,3	3,50	1382,3	4,49	345,6	4,62	345,6	4,54	345,6	4,32	345,5	4,48
3	Інші прямі витрати:	880,5	3,01	1247,4	4,05	311,9	4,17	311,9	4,10	311,9	3,90	311,7	4,05
	Відрахування єдиного соціального внеску	394,6	1,35	521,5	1,69	130,4	1,74	130,4	1,71	130,4	1,63	130,3	1,69
	Амортизація основних засобів	468,4	1,60	708,0	2,30	177,0	2,37	177,0	2,33	177,0	2,21	177,0	2,30
	Податки та збори	17,5	0,06	17,9	0,06	4,5	0,06	4,5	0,06	4,5	0,06	4,4	0,06
4	Загальновиробничі витрати:	108,2	0,37	149,6	0,49	37,4	0,50	37,4	0,49	37,4	0,47	37,4	0,49
	Змінні												
	Постійні	108,2	0,37	149,4	0,49	37,4	0,50	37,4	0,49	37,4	0,47	37,4	0,49
5	Всього виробнича собівартість	14748,9	50,44	18854,6	61,25	4702,0	62,87	4613,6	60,62	4763,5	59,58	4775,5	62,02
	Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Наднормативні виробничі витрати	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
6	Всього собівартість реалізованих готельних послуг	14748,9	50,44	18854,6	61,25	4702,0	62,87	4613,6	60,62	4763,5	59,58	4775,5	62,02

Додаток 3.1

Операційні витрати готелів та аналогічних засобах розміщування по Чернівецькій області (2000 – 2012 р.р.), тис.грн.



Операційні витрати у готелях та аналогічних засобах розміщування по містах та районах

№ з/п	Район	Операційні витрати у готелях та аналогічних засобах розміщування по містах та районах									
		2000р.	2001р.	2002р.	2003р.	2004р.	2005р.	2009р.	2010р.	2011р.	2012р.
1	Вижницький	5,7	10,4	10,5	19,8	30,4	11,8	2517,6	3214,1	208,30	223,10
2	Герцаївський	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
3	Глибоцький	-	-	-	-	-	-	1356,6	1421,1	-	294,90
4	Заставнівський	14,5	16,3	-	-	-	-	1169,2	1374,3	-	-
5	Кельменецький	23	30	37	30,3	-	-	-	-	-	3,80
6	Кіцманський	9,8	7,5	8,5	4,6	7,1	11,2	-	-	516,20	447,10
7	Новоселицький	-	-	-	-	-	30,2	1390,2	2094,8	2314,50	1752,30
8	Пutilський	3,9	10,8	17,6	11,8	-	-	-	-	715,10	569,10
9	Сокирянський	-	-	-	-	-	-	-	-	-	60,20
10	Сторожинецький	-	-	-	-	-	-	3064,3	2436,5	88,10	84,50
11	Хотинський	11,9	71,6	63,5	27,4	62,4	75,2	-	-	100,10	102,20

Додаток 3.2.
**Структура операційних витрат готелів та аналогічних засобів розміщування Чернівецької області
 (за 2007 – 2012 рр.)**

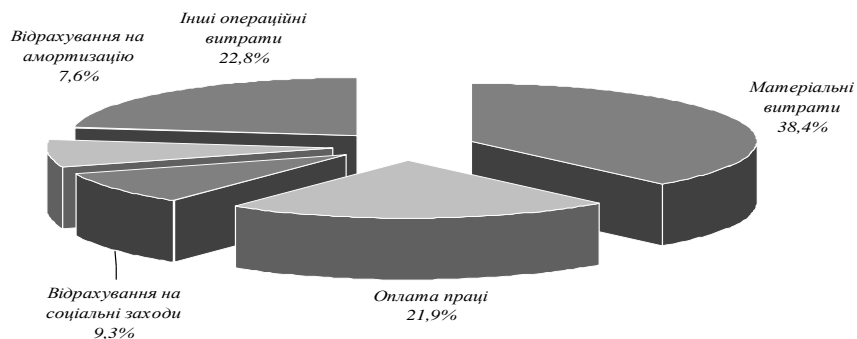


Рис. 3.2.1 Структура операційних витрат у 2007 р.

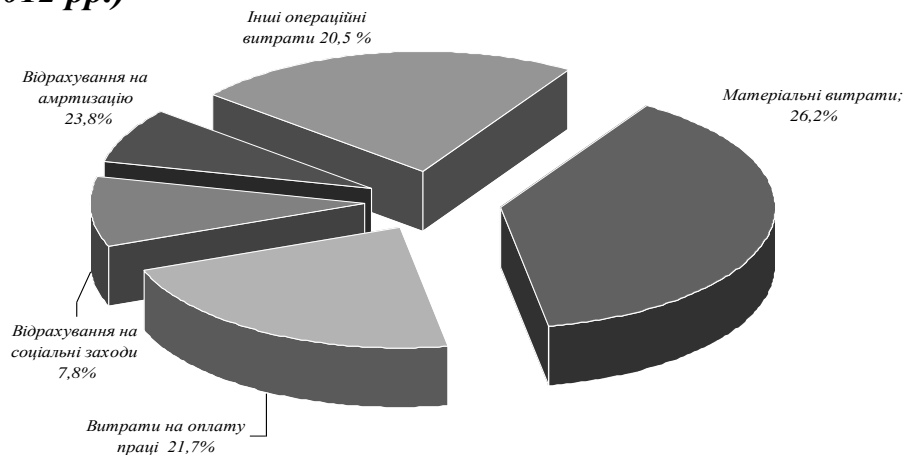


Рис. 3.2.2 Структура операційних витрат у 2010 р.

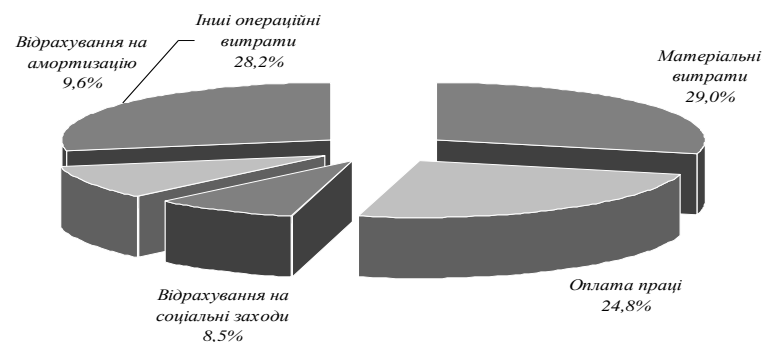
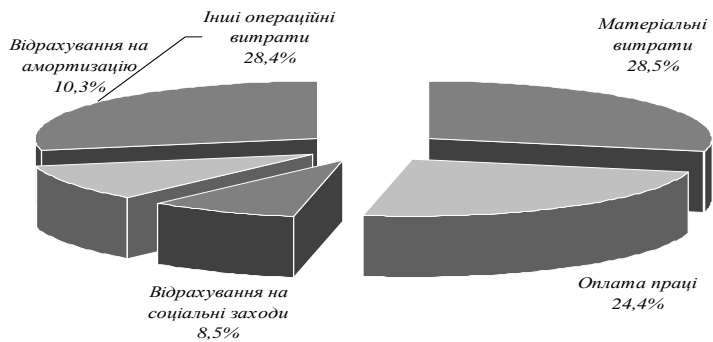


Рис. 3.2.3 Структура операційних витрат у 2011 р.

Рис. 3.2.4 Структура операційних витрат у 2012 р.

Додаток 3.3

Структура витрат 30 досліджених підприємств готельного господарства за 2010 - 2012 рр.

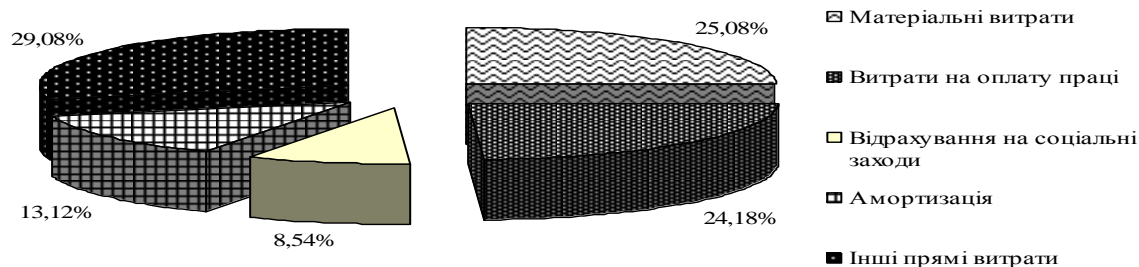


Рис. 3.3.1 Структура витрат 30 досліджених підприємств готельного господарства України за 2010 рік

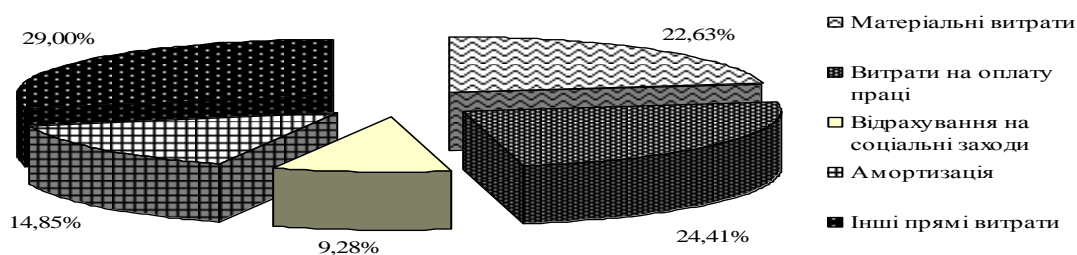


Рис. 3.3.2 Структура витрат 30 досліджених підприємств готельного господарства України за 2011 рік

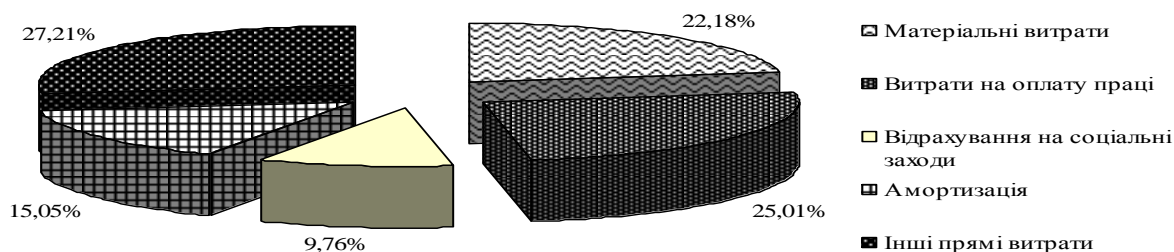


Рис. 3.3.3 Структура витрат 30 досліджених підприємств готельного господарства України за 2012 рік

Додаток 3. 4

Структура витрат підприємств готельного господарства в цілому по Україні за 2010 - 2012 рр.

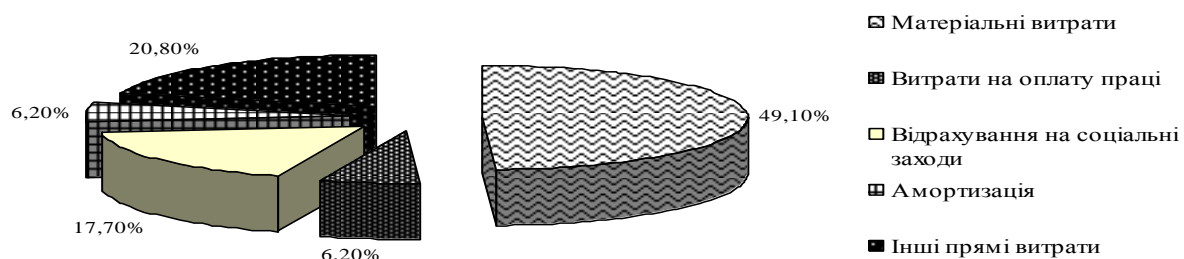


Рис. 3.4.1 Структура витрат підприємств готельного господарства в цілому по Україні за 2010 рік

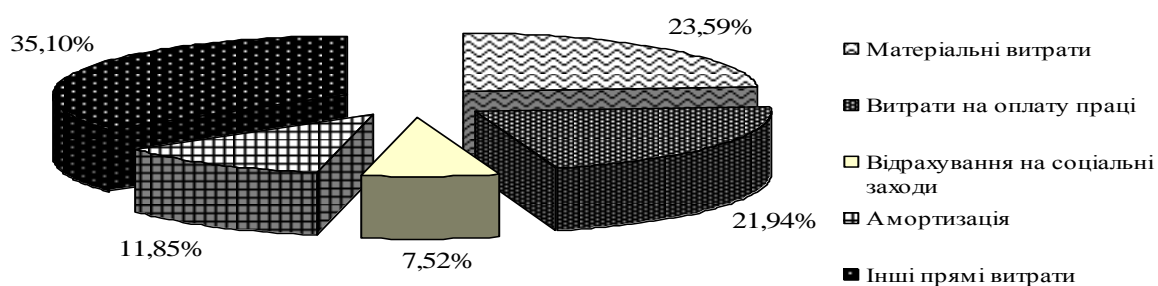


Рис. 3.4.2 Структура витрат підприємств готельного господарства в цілому по Україні за 2011 рік

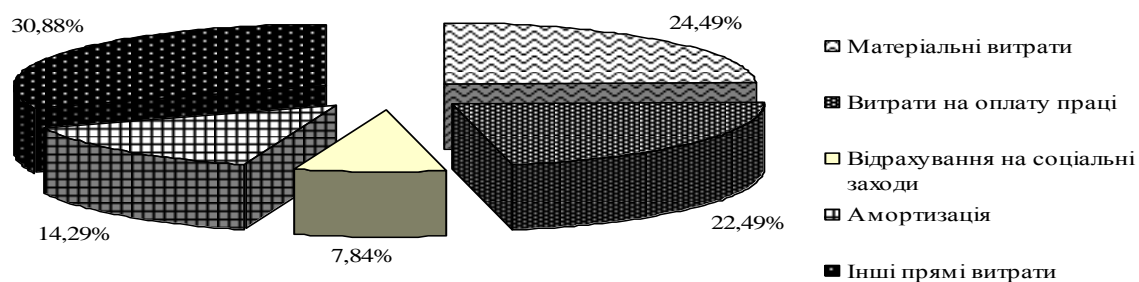


Рис. 3.4.3 Структура витрат підприємств готельного господарства в цілому по Україні за 2012 рік

Додаток 3.5

Структура елементів операційних витрат підприємств готельного господарства за 2011р.[134]

(тис.грн.)

№ з/п	Підприємства	2 011р.										Разом
		Матеріальні витрати		Витрати а оплату праці		Відрахування на соціальні заходи		Амортизація		Інші операційні витрати		
		Сума, тис.грн.	Пит. вага,%	Сума, тис.грн.	Пит. вага,%	Сума, тис.грн.	Пит. вага,%	Сума, тис.грн.	Пит. вага,%	Сума, тис.грн.	Пит. вага,%	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1.	ПАТ "Готель "Дніпро"" (м.Київ)	6083,00	15,38	14220,00	35,94	5237,00	13,24	2614,00	6,61	11409,00	28,84	39563,00
2.	ПАТ "Готель "Україна"" (м.Севастополь)	1501,00	34,18	1595,00	36,32	571,00	13,00	150,00	3,42	575,00	13,09	4392,00
3.	ПАТ "Готельний комплекс "Братислава" (м.Київ)	5600,00	25,32	6332,00	28,63	2216,00	10,02	4461,00	20,17	3509,00	15,86	22118,00
4.	ПАТ "Готель "Україна""(м.Чернігів)	223,00	7,41	925,00	30,75	348,00	11,57	356,00	11,84	1156,00	38,43	3008,00
5.	ПАТ "Готельний комплекс "Бригантіна"" (м.Херсон)	94,08	10,00	188,16	20,00	112,90	12,00	65,86	7,00	598,50	63,62	940,80
6.	ПАТ "Готель "Голосіївський"" (м.Київ)	753,00	10,58	1415,00	19,88	490,00	6,88	678,00	9,53	3781,00	53,13	7117,00
7.	ПАТ "Туристично-готельний комплекс "Дністер"" (м.Львів)	5257,00	22,81	6269,00	27,20	2267,00	9,84	2184,00	9,48	7067,00	30,67	23044,00
8.	ПАТ "Готель Лучеськ" (м.Луцьк)	1199,00	74,84	155,00	9,68	47,00	2,93	135,00	8,43	66,00	4,12	1602,00
9.	ПАТ "Готель "Україна"" (м.Луцьк)	1597,00	14,06	550,00	4,84	194,00	1,71	8593,00	75,65	425,00	3,74	11359,00
10.	ПАТ "Тернопіль-Готель" (м.Тернопіль)	673,00	9,13	1856,00	25,18	658,00	8,93	478,00	6,49	3705,00	50,27	7370,00
11.	ПАТ "Готельний комплекс "Україна"" (м. Сімферополь)	2083,00	51,24	504,00	12,40	177,00	4,35	228,00	5,61	1073,00	26,40	4065,00
12.	ПАТ "Готель Градецький" (м.Чернігів)	977,00	43,56	709,00	31,61	250,00	11,15	94,00	4,19	213,00	9,50	2243,00
13.	ПАТ Туристичний комплекс "Пролісок" (м. Київ)	335,00	5,72	2265,00	38,68	823,00	14,06	248,00	4,24	2184,00	37,30	5855,00
14.	ПАТ "Готель "Поділля"" (м. Хмельницький)	675,00	16,37	1528,00	37,06	551,00	13,36	218,00	5,29	1151,00	27,92	4123,00
15.	ПАТ "Готель "Салют"" (м. Київ)	3102,00	11,59	5569,00	20,80	2019,00	7,54	10685,00	39,91	5399,00	20,17	26774,00
16.	ПАТ "Туристично-готельний комплекс "Дністер"" (м.Львів)	5257,00	22,81	6269,00	27,20	2267,00	9,84	2184,00	9,48	7067,00	30,67	23044,00

Продовження дод. 3.5

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
17.	ПАТ "Готельний комплекс "Ялта-Інтурист"" (м.Ялта)	55812,00	37,64	36523,00	24,63	13101,00	8,84	10590,00	7,14	32235,00	21,74	148261,0
18.	ПАТ "Готель "Маяк"" (м. Макиївка)	125,00	7,23	744,00	43,06	273,00	15,80	137,00	7,93	449,00	25,98	1728,00
19.	ПАТ "Готель "Жовтневий"" (м. Дніпропетровськ)	758,33	18,24	498,90	12,00	332,60	8,00	1663,00	40,00	191,10	4,60	4157,50
20.	ПАТ "Готель "Театральний"" (м. Київ)	342,05	8,77	23,40	0,60	390,02	10,00	546,03	14,00	2778,00	71,23	3900,20
21.	ПАТ "Готель "Санкт-Петербург" (м.Київ)	278,00	3,71	2298,00	30,63	843,00	11,24	137,00	1,83	3946,00	52,60	7502,00
22.	ПАТ "Готелі Трускавця" (м.Трускавець)	471,00	22,60	649,00	31,14	200,00	9,60	454,00	21,79	310,00	14,88	2084,00
23.	ПАТ "Готельно-туристичний комплекс "Інтурист-Закарпаття" (м. Ужгород)	2608,00	35,78	1840,00	25,24	660,00	9,05	587,00	8,05	1595,00	21,88	7290,00
24.	Закрите акціонерне товариство "Готель "Ореанда" (м.Ялта)	811,00	12,16	1243,00	18,64	451,00	6,76	874,00	13,10	3291,00	49,34	6670,00
25.	ПАТ "Готель "Прем'єр Палац"" (м.Київ)	14455,00	8,51	33948,00	20,00	12323,00	7,26	30149,00	17,76	78901,00	46,47	169776,0
26.	ПАТ "Готельний комплекс "Бригантина"" (м.Херсон)	5600,00	25,32	6332,00	28,63	2216,00	10,02	4461,00	20,17	3509,00	15,86	22118,00
27.	ПАТ "Готель "Мир"" (м. Харків)	3080,00	41,26	1637,00	21,93	596,00	7,98	477,00	6,39	1674,00	22,43	7464,00
28.	ПАТ "Туристичний комплекс "Пролісок" (м.Київ)	335,00	5,72	2265,00	38,68	823,00	14,06	248,00	4,24	2184,00	37,30	5855,00
29.	ПАТ "Інтурист-Запоріжжя" (м.Запоріжжя)	2869,00	44,70	555,00	8,65	202,00	3,15	2038,00	31,75	754,00	11,75	6418,00
30.	ПАТ "Туристичний комплекс "Черемош" (м.Чернівці)	1692,00	32,33	888,00	16,97	330,00	6,30	1265,00	24,17	1059,00	20,23	5234,00
ВСЬОГО:		125140,46	23,28	139808,46	24,15	51005,52	9,31	86911,88	14,66	182015,60	28,61	585297,5

Додаток 3.6

Структура елементів операційних витрат підприємств готельного господарства за 2012р.[135]

(тис.грн.)

№ з/п	Підприємства	2 012р.										Разом
		Матеріальні витрати		Витрати а оплату праці		Відрахування на соціальні заходи		Амортизація		Інші операційні витрати		
		Сума, тис.грн.	Пит.вага,%	Сума, тис.грн.	Пит.вага,%	Сума, тис.грн.	Пит.вага,%	Сума, тис.грн.	Пит.вага,%	Сума, тис.грн.	Пит.вага,%	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1.	ПАТ "Готель "Дніпро"" (м.Київ)	7871,00	18,75	13524,00	32,22	4911,00	11,70	3030,00	7,22	12632,0	30,10	41968,00
2.	ПАТ "Готель "Україна"" (м.Севастополь)	1522,00	34,22	1632,00	36,69	590,00	13,26	130,00	2,92	574,00	12,90	4448,00
3.	ПАТ "Готельний комплекс "Братислава" (м.Київ)	7170,00	26,17	7564,00	27,60	2740,00	10,00	7587,00	27,69	2340,00	8,54	27401,00
4.	ПАТ "Готель "Україна""(м.Чернігів)	364,00	9,96	1236,00	33,83	449,00	12,29	182,00	4,98	1423,00	38,94	3654,00
5.	ПАТ "Готельний комплекс "Бригантіна"" (м.Херсон)	73,90	12,00	110,84	18,00	123,16	20,00	147,79	24,00	159,40	25,89	615,80
6.	ПАТ "Готель "Голосіївський"" (м.Київ)	536,58	11,00	975,60	20,00	331,70	6,80	487,80	10,00	2546,32	52,20	4878,00
7.	ПАТ "Туристично-готельний комплекс "Дністер"" (м.Львів)	7989,00	29,53	6557,00	24,23	2375,00	8,78	4486,00	16,58	5651,00	20,88	27058,00
8.	ПАТ "Готель Лучеськ" (м.Луцьк)	19,80	12,00	41,25	25,00	18,15	11,00	34,32	20,80	-	-	165,00
9.	ПАТ "Готель "Україна"" (м.Луцьк)	729,00	15,71	828,00	17,84	296,00	6,38	1261,00	27,17	1527,00	32,90	4641,00
10.	ПАТ "Тернопіль-Готель" (м.Тернопіль)	1081,00	13,13	1905,00	23,14	683,00	8,29	685,00	8,32	3880,00	47,12	8234,00
11.	ПАТ "Готельний комплекс "Україна"" (м. Сімферополь)	2315,00	56,24	370,00	8,99	132,00	3,21	500,00	12,15	799,00	19,41	4116,00
12.	ПАТ "Готель Градецький" (м.Чернігів)	842,00	41,97	643,00	32,05	231,00	11,52	-	-	290,00	14,46	2006,00
13.	ПАТ Туристичний комплекс "Пролісок" (м. Київ)	270,00	3,69	3003,00	41,00	1083,00	14,78	191,00	2,61	2778,00	37,92	7325,00
14.	ПАТ "Готель "Поділля"" (м. Хмельницький)	326,00	7,72	1338,00	31,68	480,00	11,36	464,00	10,98	1616,00	38,26	4224,00

Продовження дод. 3.6

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
15.	ПАТ "Готель "Салют"" (м. Київ)	3236,00	10,76	6415,00	21,33	2327,00	7,74	10689,00	35,54	7409,00	24,63	30076,00
16.	ПАТ "Туристично-готельний комплекс "Дністер"" (м.Львів)	7989,00	29,53	6557,00	24,23	2375,00	8,78	4486,00	16,58	5651,00	20,88	27058,00
17.	ПАТ "Готельний комплекс "Ялта-Інтурист"" (м.Ялта)	46433,00	32,31	34788,00	24,21	12687,00	8,83	13276,00	9,24	36505,00	25,41	143689,00
18.	ПАТ "Готель "Маяк"" (м. Макіївка)	103,00	4,55	815,00	35,98	295,00	13,02	147,00	6,49	905,00	39,96	2265,00
19.	ПАТ "Готель "Жовтневий"" (м. Дніпропетровськ)	317,37	9,00	775,79	22,00	211,58	6,00	1538,17	43,62	683,40	19,38	3526,30
20.	ПАТ "Готель "Театральний"" (м. Київ)	307,16	8,20	348,37	9,30	464,49	12,40	146,09	3,90	2771,97	74,00	3745,90
21.	ПАТ "Готель "Санкт-Петербург" (м.Київ)	984,00	12,45	2713,00	34,32	968,00	12,24	241,00	3,05	3000,00	37,95	7906,00
22.	ПАТ "Готелі Трускавця" (м.Трускавець)	966,00	41,89	664,00	28,79	237,00	10,28	368,00	15,96	71,00	3,08	2306,00
23.	ПАТ "Готельно-туристичний комплекс "Інтурист-Закарпаття" (м.Ужгород)	2274,00	29,03	2194,00	28,01	774,00	9,88	392,00	5,00	2200,00	28,08	7834,00
24.	Закрите акціонерне товариство "Готель "Ореанда" (м.Ялта)	2434,00	23,33	2153,00	20,64	789,00	7,56	752,00	7,21	4304,00	41,26	10432,00
25.	ПАТ "Готель "Прем'єр Палац"" (м.Київ)	42247,00	18,06	35765,00	15,29	12990,00	5,55	62659,00	26,78	80280,00	34,32	233941,00
26.	ПАТ "Готельний комплекс "Бригантина"" (м.Херсон)	7170,00	26,17	7564,00	27,60	2740,00	10,00	7587,00	27,69	2340,00	8,54	27401,00
27.	ПАТ "Готель "Мир"" (м. Харків)	3644,00	39,40	2361,00	25,53	833,00	9,01	527,00	5,70	1884,00	20,37	9249,00
28.	ПАТ "Туристичний комплекс "Пролісок" (м.Київ)	270,00	3,69	3003,00	41,00	1083,00	14,78	191,00	2,61	2778,00	37,92	7325,00
29.	ПАТ "Інтурист-Запоріжжя" (м.Запоріжжя)	2955,00	48,45	408,00	6,69	147,00	2,41	1896,00	31,09	693,00	11,36	6099,00
30.	ПАТ "Туристичний комплекс "Черемош" (м.Чернівці)	1160,00	36,44	421,00	13,23	161,00	5,06	1138,00	35,75	303,00	9,52	3183,00
ВСЬОГО:		153598,8	22,18	146672,8	25,01	53525,08	9,76	125219,1	15,05	187994,0	27,21	666770,0

Додаток 3.7.

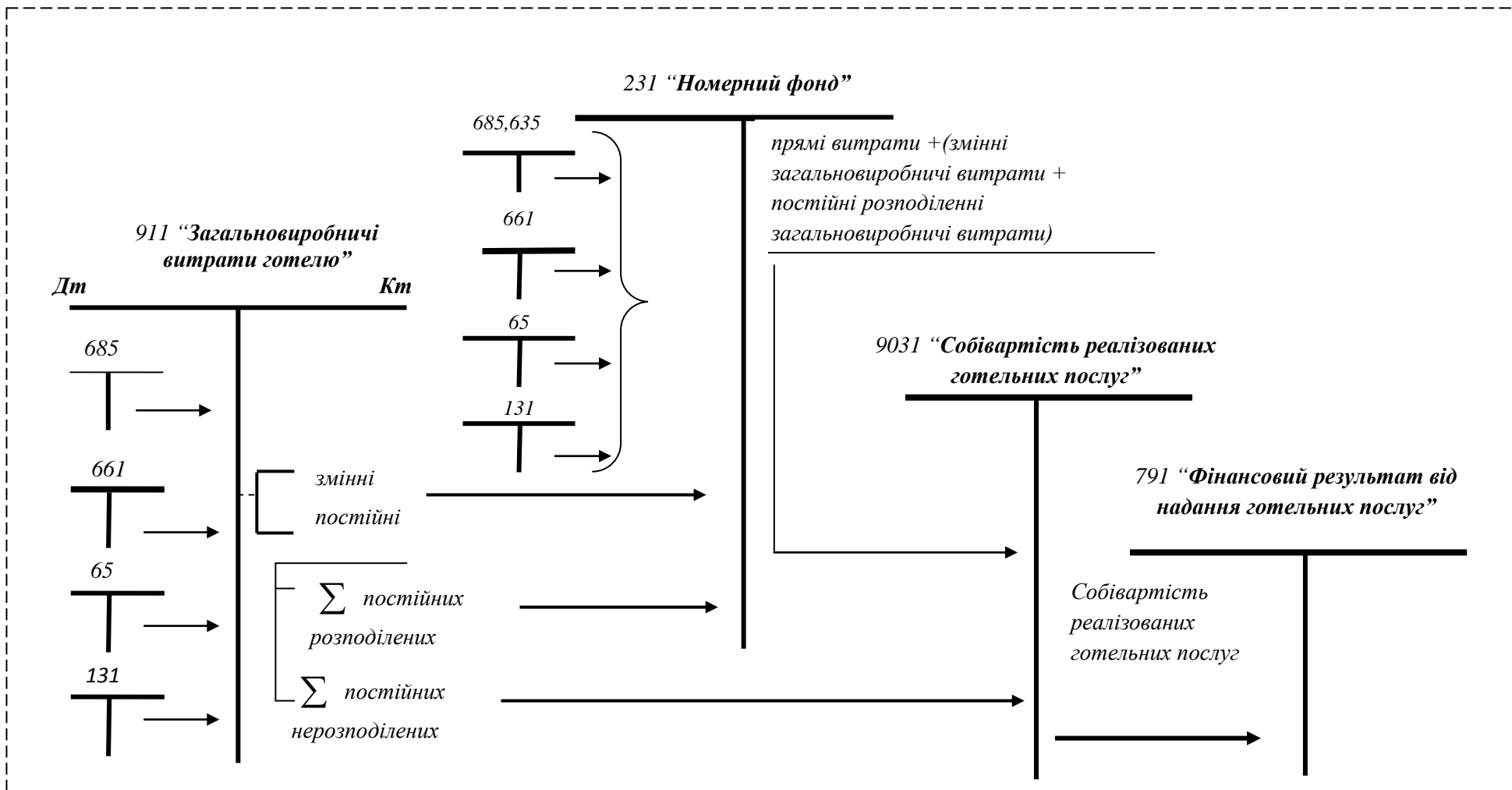
Рекомендації науковців щодо номенклатури витрат за статтями калькулювання собівартості готельних послуг

З.А.Балченко, С.О.Балченко [8,с.61]		С.Я.Король [76, с.106]		Н.М.Кузнецова [82, с.74-76]		Л.Г.Агафонова, О.Є. Агафонова [1, с.109]	
№ з/п	Назва статті	№ з/п	Назва статті	№ з/п	Назва статті ⁷	№ з/п	Назва статті
1	Витрати на оплату праці обслуговуючого персоналу	1	Витрати на оплату праці	1	Витрати на оплату праці	1	Заробітна плата обслуговуючого персоналу
2	Відрахування на соціальні заходи від заробітної плати обслуговуючого персоналу	2	Відрахування на соціальні заходи	2	Відрахування на державне соціальне страхування	2	Соціальні відрахування (з прямої заробітної плати)
3	Витрати на страхування	3	Матеріальні витрати	3	Транспортні витрати	3	Поточний ремонт номерного фонду
4	Амортизація основних засобів виробничого призначення	4	Амортизація необоротних активів	4	Амортизація основних фондів	4	Амортизація номерного фонду
5	Прання та прасування постільної білизни для номерного фонду	5	Витрати на прання постільної білизни	5	Витрати на оренду та утримання будівель, споруд та інвентаря	5	Витрати на утримання приміщень номерного фонду, в т.ч.: - опалення приміщень номерного фонду; - витрати на водопостачання та каналізацію; - витрати на електроенергію; витрати на прання та прасування білизни
6	Електроенергія на утримання номерного фонду готелю	6	Витрати на ресурсозабезпечення	6	Знос санітарного та спеціального одягу, малоцінного інвентаря, посуду		
7	Водопостачання і каналізація номерного фонду готелю	7	Витрати на утримання та експлуатацію виробничого обладнання	7	Інші прямі витрати		
8	Витрати на проведення ремонту номерного фонду	8	Витрати на ремонт основних засобів				
9	Опалення номерного фонду	9	Витрати на підготовку до осінньо-зимового періоду				
10	Вартість проживання	10	Витрати на проведення протипожежних заходів				
11	Вартість послуг зв'язку, радіомовлення номерного фонду	11	Витрати на зв'язок	6	Інші матеріальні витрати (в т.ч. на придбання предметів індивідуального користування клієнтів)		
12	Витрати на утримання і експлуатацію виробничого обладнання номерного фонду	12	Витрати на оплату послуг сторонніх організацій				
13	Інші витрати на утримання номерного фонду	13	Податки, збори та інші обов'язкові платежі, що входять в собівартість послуг	7	Витрати на утримання телефонів, радіо, годинників		
		14	Інші виробничі витрати				

Н.М.Кузнецова зазначає, що: "...у готельному господарстві витрати класифікуються одночасно за статтями калькуляції та частково за економічними елементами"[65,с.74]

Додаток 3.8

Схема відображення в обліку витрат, що входять до складу собівартості реалізованих готельних послуг



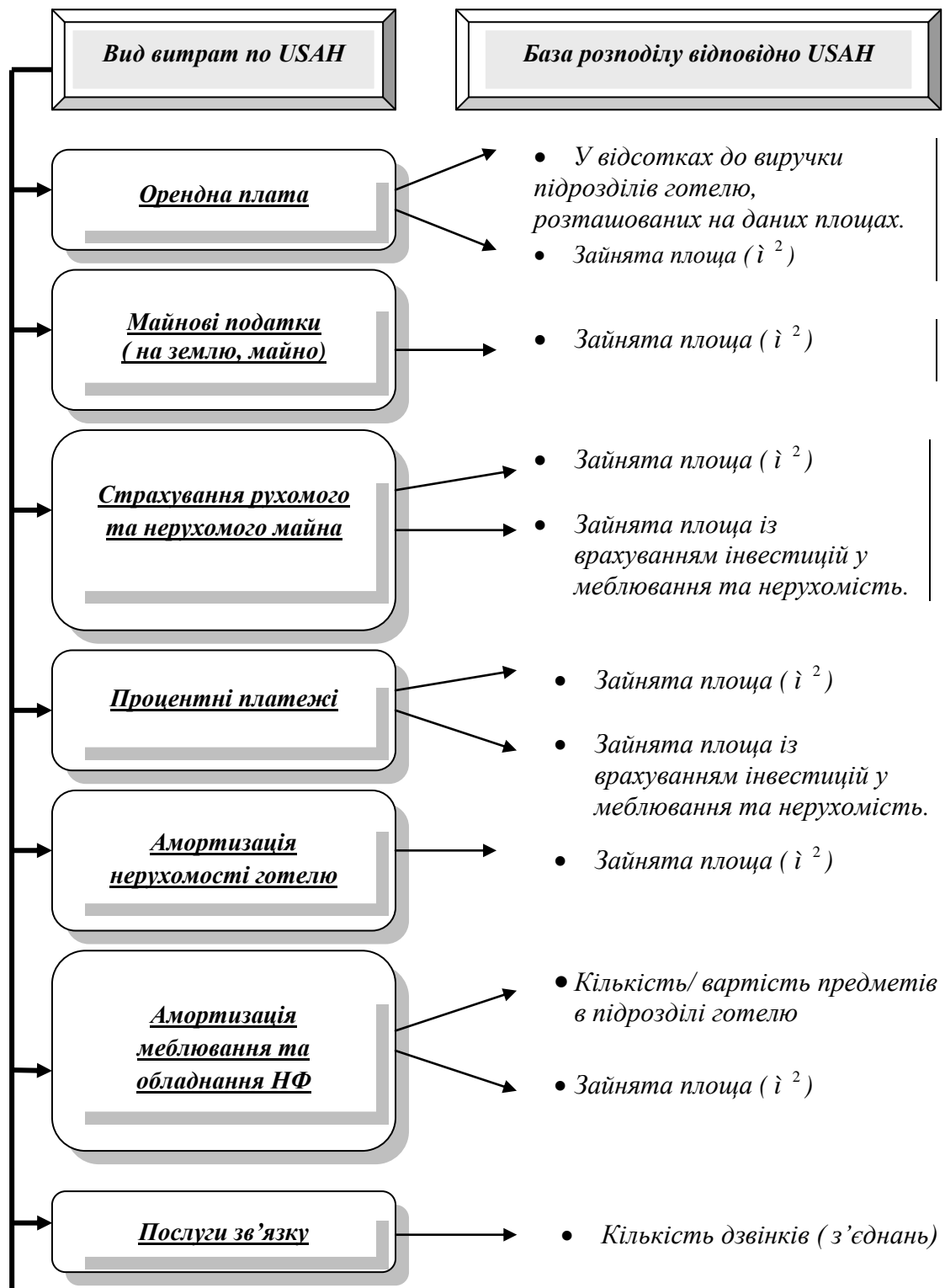
Додаток 3.9

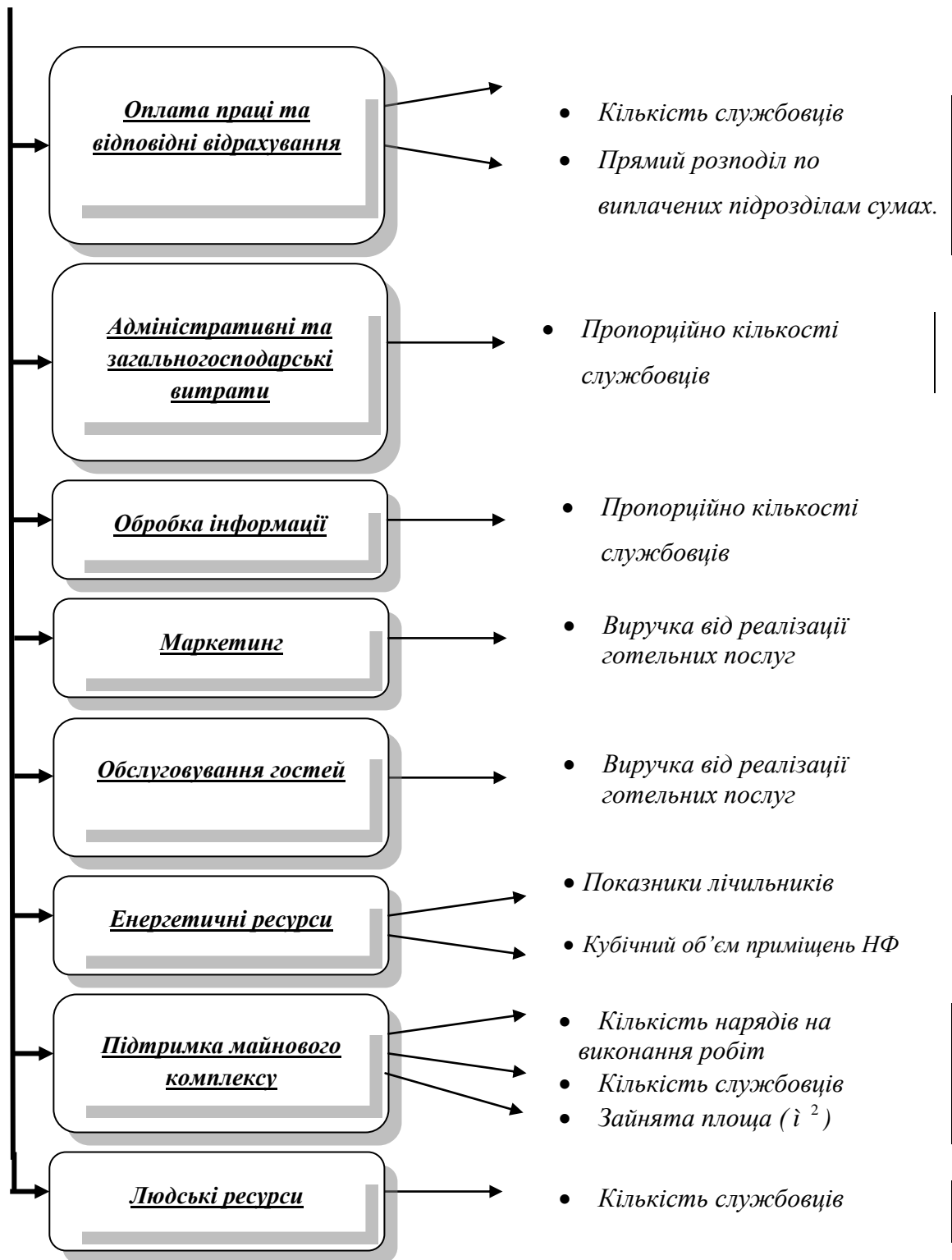
Трактування термінів “експлуатаційні витрати” та “загальновиробничі витрати” у літературних джерелах

№ з/п	Автори	Трактування терміну	Порядок розподілу
1.	С.Я.Король [76, с. 101]	<p><i>Експлуатаційні витрати</i> підприємств готельного господарства – це непрямі виробничі витрати (за виробничим призначенням), що спрямовані на забезпечення справності всіх технічних систем, приміщень і територій готельного господарства, їх відповідності стандартам і нормам, безперебійної роботи номерного фонду та підприємства в цілому.</p> <p><i>Експлуатаційні витрати</i> – витрати підрозділів, що обслуговують основні виробничі підрозділи [с.126]</p> <p><i>Загальновиробничі витрати</i> – це витрати безпосередньо не пов’язані з обслуговуванням мешканців готелю або наданням готельних послуг [с.145].</p>	<p>Не розподіляються на <i>постійні</i> та <i>змінні</i>. До них застосовується групування за видами продукції, робіт і послуг. Тобто підлягають розподілу між виробничими підрозділами або видами продукції (робіт або послуг), виробництво (виконання або надання) яких вони забезпечують.</p> <p><i>Бази розподілу:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - виручка від реалізації продукції, робіт, послуг; - матеріальні витрати на обслуговування підрозділів; - витрати на оплату праці персоналу служби (підрозділу); - час обслуговування служб (підрозділів); - потужність обладнання служб (підрозділів); - площа під служб (підрозділ).
2.	З.А.Балченко, С.О.Балченко [8, с. 49]	<p><i>Загально-експлуатаційні (загальновиробничі) витрати</i> готелів – витрати, пов’язані з формуванням декількох видів готельного продукту.</p>	<p>Поділяються на <i>постійні</i> та <i>змінні</i> витрати по відношенню до обсягу наданих послуг. Їх <i>розподіляють</i> по об’єктам обліку шляхом розподілу загальної суми в кінці місяця.</p>
	Н.М. Кузнєцова [82, с.76],	<p><i>Загальноексплуатаційні витрати</i> – це посередні (непрямі) витрати, пов’язані з управлінням підприємством.</p>	<p>Більшість експлуатаційних витрат готелю за своїм характером є <i>умовно-постійними</i>, що обумовлено специфікою готельних послуг. <i>Посередні витрати</i> спочатку визначаються в цілому на підприємстві, а потім <i>умовно розподіляються</i> між підрозділами готельного комплексу та видами послуг.</p>
3.	Л.Г.Агафонова, О.С.Агафонова [1, с. 108]	<p><i>Загальноексплуатаційні витрати</i> – це непрямі поточні витрати, зазвичай у готельних комплексах, що надають кілька видів послуг.</p>	<p>Загальноексплуатаційні витрати <i>розподіляють</i> між власне готельними послугами й послугами інших підрозділів, підпорядкованих готелю (підсобних підрозділів) на основі застосування <i>методу опосередкованого</i> віднесення вказаних витрат на собівартість послуг цих підрозділів. Загальноексплуатаційні витрати відносять на собівартість різних послуг пропорційно до визначених показників, найчастіше – за середнім рівнем, що склався на підприємстві.</p>

Додаток К.1.

Стандартні бази розподілу витрат готелю у відповідності до положень “USAH” [236].





Додаток К.2.

Порядок розподілу окремих статей витрат в розрізі структурних підрозділів готелю

№ з/п	Назва структурного підрозділу готелю	Статті витрат	Порядок розподілу
1	2	3	4
1.	Номерний фонд (НФ)	<ul style="list-style-type: none"> ❖ електроенергія 	<p>Електроенергія, що використана орендарями, відноситься на зовнішню реалізацію (при цьому бухгалтерія використовує "Звіт про витрати електроенергії за місяць")</p> <p>- залишкова сума витрат на електроенергію розподіляється згідно питомої ваги реалізації послуг проживання (людино-днів) в загальній реалізації послуг проживання всіх типів номерів (людино-днів);</p>
		<ul style="list-style-type: none"> ❖ водопостачання зі стоками 	<p>Водопостачання зі стоками, що використане орендарями, відноситься на зовнішню реалізацію (при цьому використовується "Звіт про використання води та стоків за місяць")</p> <p>- залишкова сума витрат на водопостачання зі стоками розподіляється згідно питомої ваги реалізації послуг проживання (людино-днів) в загальній реалізації послуг проживання всіх типів номерів (людино-днів);</p>
		<ul style="list-style-type: none"> ❖ внутрішні послуги тепlopостачання ❖ ремонтні роботи (поточний ремонт) підрядників; ❖ послуги зв'язку та пошти; ❖ придбання періодики і літератури; ❖ послуги дератизації і дезінфекції приміщень; ❖ охоронні послуги; ❖ рекламні послуги підрядників; ❖ господарчі витрати; ❖ послуги оренди, ❖ послуги прання; ❖ оплата праці; ❖ нарахування на оплату праці; ❖ плата за патенти (ліцензії); ❖ послуги страхування; ❖ амортизація та інші витрати ❖ <i>продукти харчування;</i> ❖ <i>промислові товари;</i> ❖ пально-мастильні матеріали; ❖ послуги зв'язку та пошти; 	<p>Послуги тепlopостачання, що використані орендарями, відноситься на зовнішню реалізацію (при цьому бухгалтерія використовує "Звіт про витрати на послуги тепlopостачання за місяць", що надається НФ);</p> <p>- залишкова сума витрат на послуги тепlopостачання розподіляється згідно питомої ваги реалізації послуг проживання (людино-днів) в загальній реалізації послуг проживання всіх типів номерів (людино-днів);</p> <p>розподіляються згідно питомої ваги реалізації послуг проживання (людино-днів) в загальній реалізації послуг проживання всіх типів номерів (людино-днів).</p>

Продовження дод. К.2

1	2	3	4
2.	Ресторан	<ul style="list-style-type: none"> ❖ ремонтні роботи (поточний ремонт; ❖ автопослуги; ❖ послуги дератизації і дезінфекції приміщень; ❖ охоронні послуги; ❖ рекламні послуги підрядників; ❖ витрати на відрядження; ❖ господарські витрати; ❖ <i>комісійна винагорода за придбання ТМЦ;</i> ❖ послуги прання; ❖ юридичні витрати; ❖ консалтингові послуги; ❖ оплата праці; ❖ нарахування на оплату праці; ❖ плата за патенти (ліценції); ❖ послуги страхування; ❖ амортизація та інші витрати. 	Розподіляються згідно питомої ваги зовнішньої і внутрішньої реалізації <i>раціоно-днів</i> всіх видів харчування в загальній реалізації раціоно-днів всіх видів харчування.
3.	Підрозділ тепло- та енергопостачання (ТЕП)	<ul style="list-style-type: none"> ❖ <i>електроенергія;</i> ❖ <i>водопостачання зі стоками;</i> ❖ пально-мастильні матеріали; ❖ послуги зв'язку та пошти; ❖ ремонтні роботи (поточний ремонт) підрядників; ❖ технічне обслуговування та техогляди; ❖ послуги дератизації і дезінфекції приміщень; ❖ охоронні послуги; ❖ рекламні послуги підрядників; ❖ витрати на відрядження; ❖ господарчі витрати, ❖ послуги оренди, ❖ послуги прання; ❖ юридичні витрати; ❖ консалтингові послуги; ❖ оплата праці; ❖ нарахування на оплату праці; ❖ послуги страхування; ❖ амортизація та інші витрати. 	Розподіляються працівником підрозділу тепло- та енергопостачання згідно питомої ваги зовнішньої і внутрішньої реалізації <i>теплової енергії</i> в натуральних одиницях (<i>Гкал</i>) в загальній реалізації теплової енергії в натуральних одиницях.

Закінчення дод. К.2.

1	2	3	4
		<ul style="list-style-type: none"> ❖ газ; ❖ транспортування газу. 	<p>Розподіляються згідно питомої ваги зовнішньої і внутрішньої реалізації (при цьому до централізованої бухгалтерії надходить “Звіт про використання газу з транспортуванням”, що надається в бухгалтерію готелю</p>
4.	Автотранспортне господарство (АТГ)	<ul style="list-style-type: none"> ❖ пально-мастильні матеріали; ❖ послуги зв’язку та пошти; ❖ ремонтні роботи; ❖ автотранспортні послуги; ❖ технічне обслуговування та техогляди; ❖ придбання періодики і літератури; ❖ витрати на атестацію робочих місць; ❖ підвищення кваліфікації працівників; ❖ послуги дератизації і дезінсекції приміщень; ❖ охоронні послуги; ❖ витрати на відрядження; ❖ господарські витрати; ❖ послуги оренди; ❖ послуги прання; ❖ юридичні витрати; ❖ консалтингові послуги; ❖ оплата праці; ❖ нарахування на оплату праці; ❖ плата за патенти (ліценції); ❖ послуги страхування; ❖ амортизація та інші витрати. 	<p>Розподіляються економістом, що обслуговує підрозділ “АТГ”, згідно питомої ваги зовнішньої і внутрішньої роботи автотранспорту в натуральних одиницях (<i>машино-години</i>) в загальній роботі автотранспорту в натуральних одиницях</p>
		<ul style="list-style-type: none"> ❖ збір за паркування 	<p>В розрізі зовнішньої і внутрішньої реалізації розподіляються згідно питомої ваги діб автостоянки стороннього і власного автотранспорту в загальній кількості діб автостоянки (при цьому використовується “Звіт про використання автостоянки за місяць”, що надається в бухгалтерію.</p>

Додаток К.3

Стаття “Адміністративні витрати” (р.121) Звіту “Про собівартість реалізованих людино-діб” ПАТ “Готелі Трускавця”

тис.грн.

№	Найменування	Сума			
		План	Скорего- ваний план	Факт	Відхилення (+/-)
1.	Адміністративні витрати	340	371,5	236,1	-135,4
	Оплата праці та відрахування єдиного соціального внеску:	157	171,5	108,4	-63,1
	-адміністративно-управлінський персонал	141,4	154,5	97,6	-56,9
	-обслуговуючий персонал апарату управління	15,6	17,0	10,8	-6,2
2.	Витрати на службові відрядження	4	4,4	3	-1,4
3.	Амортизація основних засобів загальногосподарського призначення	14	15,3	13,5	-1,8
4.	Амортизація нематеріальних активів загальногосподарського призначення	8,2	9,0	7,5	-1,5
5.	Програмне забезпечення				
6.	Охорона праці та витрати на цивільну оборону	1,8	2,0	1,2	-0,7
7.	Юридичні і аудиторські послуги по оцінці майна	42,8	47,0	23,8	-23,2
8.	Витрати завязку (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс)	59	64,6	23,6	-41,0
9.	Канцелярські витрати	4,2	4,5	0,5	-4,0
10.	Загальнокорпоративні витрати: організаційні витрати				0,0
11.	Витрати на проведення річних зборів				
12.	Представницькі витрати				
13.	Витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, страхування основних засобів, необоротних активів загальногосподарського призначення	30	32,7	29,4	-3,3
14.	Сума податків, зборів, обов'язкових платежів (крім тих, які включаються в виробничу собівартість)				0,0
15.	Плата за розрахунково-касове обслуговування	9	9,7	8	-1,7
16.	Інші витрати			6,7	6,7
17.	Утримання службового транспорту	10	10,8	10,5	-0,3

Додаток К.4

Стаття “Витрати на збут” (р.122) Звіту “Про собівартість реалізованих людино-діб” ПАТ “Готелі Трускавця”

тис.грн.

№	Найменування	Сума			
		План	Скорого- ваний план	Факт	Відхилення (+/-)
	Витрати на збут	78	83,8	43,3	-18,1
1.	Оплата праці та відрахування єдиного соціального внеску:	27,4	29,4	22,5	-9,2
	-спеціалісти, які включені до штатного розпису	15,2	16,3	13	-5,3
	-комісійні винагороди продавцям, торговим агентам	12,2	13,1	9,5	-4,1
2.	Витрати на рекламу та маркетинг	20	21,5	12,2	
3.	Витрати на службові відрядження	5,2	5,6	1,6	-2,2
4.	Витрати на утримання основних засобів і інших матеріальних необоротних активів (страхування, амортизація, ремонт, освітлення, опалення, охорона)	6,6	7,1	0,2	-1,3
5.	Транспортно-експлуатаційні витрати				
6.	Розсилка рекламних листівок	2,8	3		-0,8
7.	Канцелярські, поштові витрати	12	12,9	6,8	-2,7
8.	Інші витрати	4	4,3		-1,9

Додаток Л.1

ДОГОВІР про надання готельних послуг

м. Київ

“___” _____ 20__р.

Сторони:

Приватне акціонерне товариство „Готель „Дніпро” (в подальшому “Готель” та/або “Об’єкт розміщення”), в особі голови Правління **Семеніщева Олександра Івановича**, що діє на підставі Статуту, з однієї сторони, та

_____, в подальшому “**Туристична компанія**”, що здійснює туристичну діяльність на підставі Ліцензії № _____ від «___» _____ 20__р., в особі _____, що діє на підставі _____, з іншої сторони, уклали цей Договір про наступне:

1. Предмет Договору

1.1. Готель надає за поданням Туристичної компанії (заявка, підтверджена Готелем у встановленому порядку) готельні послуги (надалі “послуги”) туристам, а Туристична компанія оплачує Готелю встановлені Договором послуги.

1.2. Послугами, що надаються відповідно до цього Договору, є проживання + сніданок (туродень перебування), вартість яких відображено у Додатках до цього Договору.

2. Загальні положення

2.1. Послуги, встановлені цим Договором, є складовою турпродукту, який формується, просувається та реалізується Туристичною компанією самостійно, за рахунок власних коштів і без права виступати від імені Готелю.

2.2. Склад послуг (основних та додаткових) та їх вартість встановлено Додатками до Договору та преїскурантами, що діють в Об’єкті розміщення.

2.3. Час реєстрації та поселення у Готелі починається з 14:00 поточного дня за київським часом.

2.4. Час виїзду туристів та розрахунковий час – 12:00 поточного дня за київським часом.

2.5. Поселення до 14:00 та виїзд після 12:00 вважаються додатковими, оплачуваними послугами та надаються залежно від наявності вільних місць. Для гарантованого поселення до часу реєстрації сплачується додаткова доба, що передує дню заїзду гостя.

2.6. Готель приймає заявки за наявності номерів у письмовій формі на бланку Туристичної компанії з підписом уповноваженої посадової особи, а при безготівковому розрахунку - з печаткою підприємства.

2.7. Сторони вважають групою туристів 10 (десять) і більше осіб, зазначених у первинній заявці, та яким надаються ідентичні послуги.

3. Права та обов’язки Сторін

3.1. Туристична компанія зобов’язана:

- повідомляти достовірну інформацію про Готель;
- своєчасно забезпечувати подання Готелю заявок на розміщення туристів, зміни бронювання та ануляції замовлень в письмовій формі;
- своєчасно сплачувати виставлені Готелем рахунки;
- сприяти Готелю у відшкодуванні збитків, що були нанесені туристами, або оплаті рахунків, що були залишені та керуючись несплачені туристами, а у випадку смерті туриста - за залишені несплачені рахунки;
- зберігати комерційну таємницю і не розголошувати конфіденційну інформацію про умови цього Договору.

3.2. Готель зобов’язаний:

- розміщувати туристів, здійснювати резервування номерів та надавати послуги, згідно із замовленням та Правилами користування готелями й аналогічними засобами розміщення та надання готельних послуг, затвердженими наказом Державної туристичної адміністрації України від 16.03.2004 № 19, Правилами проживання у готелі «Дніпро», затвердженими Головою Правління від 17.03.2008;

- надавати додаткові послуги туристам з оплатою по безготівковому розрахунку, за готівку або кредитною картою у касу Готелю згідно з діючими прейскурантами;
- зберігати комерційну таємницю і не розголошувати конфіденційну інформацію про умови цього Договору.

3.3. Готель залишає за собою право відмови у бронюванні або продовженні строку перебування туристів залежно від наявних на даний момент вільних номерів, у випадку незамовленого заздалегідь продовження строку перебування чи зміни дати заїзду гостей.

4. Вартість послуг і порядок розрахунків

4.1. Вартість послуг по проживанню визначається Додатками до цього Договору. Ціни у Додатках визначено в умовних одиницях інформативно. 1 умовна одиниця дорівнює 1 євро. Оплата послуг готелю здійснюється в гривнях за курсом євро, встановленим НБУ на день заселення туриста.

4.2. Оплата послуг Готелю здійснюється в національній валюті шляхом перерахування грошових коштів на розрахунковий рахунок Готелю, на підставі виставлених Готелем рахунків з урахуванням ПДВ, або у касу Готелю готівкою чи кредитною картою безпосередньо туристом або представником компанії.

Оплата послуг Готелю вважається здійсненою з моменту зарахування грошових коштів на розрахунковий рахунок Готелю чи надходження готівки у касу Готелю.

4.3. Готель має право односторонньо змінювати вартість послуг, визначених у Додатках, повідомивши про це письмово або засобами факсимільного чи електронного зв'язку за 14 (чотирнадцять) календарних днів до введення в дію цих змін.

4.4. Готель надає підтверджені готельні послуги тільки після їх повної оплати Туристичною компанією або туристом. Підставою для здійснення передплати у разі безготівкової форми оплати є попередній рахунок готелю, розрахований згідно з договірними тарифами за офіційним курсом євро, встановленим НБУ на день виставлення рахунку.

Кінцевий розрахунок має бути здійснений згідно з виконавчим рахунком, перерахованим за офіційним курсом євро, встановленим НБУ, на день заселення туриста.

4.5. Порядок розрахунків:

4.5.1. Для групи туристів у разі безготівкової форми оплати готель надає підтверджені готельні послуги тільки після повної оплати Туристичною компанією вартості послуг не пізніше ніж за десять днів до дати заїзду туристів у Готель.

4.5.2. Підтверджені послуги, у випадку оплати безпосередньо туристами, повинні бути прогарантовані кредитною картою у момент бронювання та оплачені згідно з виставленим Готелем попереднім рахунком у момент поселення.

4.5.3 Для індивідуальних туристів у разі безготівкової форми оплати повна оплата вартості послуг не пізніше трьох календарних днів до дати заїзду туристів у Готель.

4.5.4. Підтверджені послуги для індивідуальних туристів, у випадку оплати безпосередньо туристами, повинні бути прогарантовані кредитною картою у момент бронювання та оплачені згідно з виставленим Готелем рахунком у момент поселення.

4.6. **За ранковий заїзд туристів** оплата стягується таким чином:

- у період з 07:00 до 14:00 – у розмірі 50 % вартості 1 туродня перебування згідно з тарифом, діючим на момент надання послуги, за наявності необхідної кількості вільних номерів;
- у період з 00:00 до 07:00 – у розмірі 100 % вартості 1 туродня проживання згідно з тарифом, діючим на момент надання послуги, за наявності необхідної кількості вільних номерів.

4.7. **За пізній виїзд туристів** оплата стягується таким чином:

- у період з 12:00 до 18:00 – у розмірі 50 % вартості 1 туродня перебування згідно з тарифом, діючим на момент надання послуги, за наявності необхідної кількості вільних номерів;
- після 18:00 необхідно оплатити 100 % вартості 1 туродня перебування згідно з тарифом, діючим на момент надання послуги, за наявності необхідної кількості вільних номерів.

4.8. У випадку проживання в Готелі менше однієї доби, оплата стягується за повну добу проживання.

4.9. Готель має право відмовити у наданні послуг, які вчасно не сплачені Туристичною компанією або туристом безпосередньо.

4.10. Документом, що підтверджує надання послуг, є виконавчий рахунок, відповідно до якого здійснюється остаточний розрахунок за надані Готелем послуги. Виконавчий рахунок має бути оплачений протягом п'яти календарних днів з моменту виставлення рахунку. Після повної його оплати Сторони претензій одна до одної не мають.

4.11. Оплата послуг Готелю здійснюється в гривнях.

Додаток 1
до Договору № _____
від «__» _____ 20__ р.

Опублікований тариф діє з 01.01.2013 по 31.12.2013
Ціни вказані в гривні

Тип номеру	Низький сезон		Високий сезон	
	01 Червня - 01 Вересня 16 - 31 Грудня		14 Січня - 30 Травня 03 Вересня - 15 Грудня	
	1 чол	2 чол	1 чол	2 чол
Одномісний економ	772	-	772	-
Двомісний економ	836	1047	942	1153
Одномісний стандартний	942	-	1047	-
Двомісний стандартний	1259	1470	1428	1640
Напівлюкс стандартний	1375	1576	1534	1745
Напівлюкс поліпшений	1523	1714	1682	1894
Панорама Люкс	1428	1619	1576	1788
Люкс поліпшений	1999	2285	2222	2539

- Розміщення третьої особи в наступних типах номерів: напівлюкс стандартний, люкс стандартний, міні напівлюкс поліпшений, напівлюкс поліпшений, люкс поліпшений, за тuroдень перебування коштує:
 - дорослі та діти старше 5-ти років - 20 євро
 - перебування дитини до 5-ти років входить до вартості тuroдня перебування дорослих.
- Ціна за проживання вказана за номер та за тuroдень перебування в євро та включає сніданок - "шведський стіл" та відвідання Оздоровчого центру з 7:30 до 12:00. Ціни вказані з урахуванням всіх податків.
- Оплата здійснюється в гривнях по курсу НБУ на дату бронювання номера.
- Готель залишає за собою право змінювати тарифи на послуги.

Додаток Л.2.

Калькуляція по готелю “Трускавець” в середньому на місяць
по договірній ціні

Показник, стаття калькуляції	Одиниця виміру	Сума
Відпуск ліжко/діб	л/д	3900
Процент зайнятості	ліжко	55,1
Середній тариф	грн.	68,42
Послуги за житло	тис.грн.	266,8
Інші послуги	тис.грн.	12,0
Всього послуг	тис.грн.	278,8
Витрати	тис.грн.	268,7
Прибуток	тис.грн.	10,1
Рентабельність	%	3,8
В тому числі:		
Оплата праці	тис.грн.	44,0
Єдиний соціальний внесок	тис.грн.	15,3
Електроенергія	тис.грн.	7,9
Вода та каналізаційні стоки	тис.грн.	6,4
Опалення і підігрів води	тис.грн.	17,9
Телефонізація і радіофікація	тис.грн.	1,0
Прання білизни	тис.грн.	1,4
Ремонтні роботи	тис.грн.	46,6
Амортизація	тис.грн.	39,9
Інші витрати	тис.грн.	51,5
<i>Вартість годин, що проведені клієнтом в номері без додаткової оплати (+ 3 години після розрахункової години)</i>	тис.грн.	0,7
Разом		232,2
АУП	тис.грн.	35,6
Всього:		267,8

Додаток Л.3.

Витяг з реєстру безготівкової поточної оплати за послуги проживання в готелях ПАТ "Готелі Трускавця"

Назва статті: <i>безготівкова</i> поточна оплата за послуги проживання					
Дата	Сума, екв.	Сума кода, екв.	Призначення платежу	Платник	ЄДРПОУ
15.12.	1 176,00	1 176,00	Оплата Рахунка-фактури 5 079/04/42 422 ПП проживаючого: Коломієць. Платник: Коломієць Катерина Володимирівна	АККУМ СЧ КОМ ПЛАТ (УКРКАРТ)	14360570
15.12.	2 959,16	2 959,16	Оплата за послуги проживання в готелі "Дружба" зг.рах.4 892/607/тк-00/04/41 435 від 09/12, в т.ч. ПДВ 493.19 ГРН. Агент. дог. 607/тк-00 від 21/10	ВИТАЛИ СЕРВИС, ЧП	23027266
15.12.	6 120,00	6 120,00	За готельні послуги в готелі "Трускавець" згідно рах. №4 093/46/ТД-40/05/6 641 в т.ч. ПДВ 1020,00грн.	ЗАХІДКУРОРТСЕРВИС, ТЗОВ	21754720
15.12.	5 130,00	5 130,00	Оплата за проживання готель "Дружба" 5061\05\42 738 в т.ч. ПДВ-855.00грн	ПП "Мандри-Тур"	35854232
15.12.	5 315,00	5 315,00	Оплата за проживання готель "Трускавець" 5060\02\42 651 в т.ч. ПДВ-885,83грн	ПП "Мандри-Тур"	35854232
15.12.	4 144,00	4 144,00	Оплата за проживання готель "Трускавець" зг. рахунку №5 115/529/ТК-00/06/43 487 у т.ч. ПДВ 690 грн. 64 коп.	ПП "Полонина "	32395036
15.12.	2 610,00	2 610,00	Доплата за готельні послуги в готелі "Дружба" згідно рахунку 4985/190/ТК-00/05/30575 у т.ч. ПДВ 20% - 435.00 грн.	ПРИВ. ПІДПР. "ЕВСЕЙ ГЕРМЕС"	20838283
15.12.	5 230,00	2 690,00	За готельні послуги по рахункам 4553/47; 05963/56; 4336/47, в т.ч. ПДВ 2538.33 ГРН.	РЭДИ-РЭСТ, ООО	23665742
15.12.	4 816,00	4 816,00	За готельні послуги у готелі "Трускавець", 1к.2міс.Покращ, 7дн., згідно Договору №184/ТК-00, рах. 5048/184/ТК-00/02/2168, ПДВ -802грн.68коп.	СПД Мацько Мар'ян Степанович	2945508937
15.12.	1 500,00	1 500,00	Попередня предоплата в готель "Дружба" зг рах. №3580/47/ТД-40/05/27085 з ПДВ 20% - 250,00 грн.	ТЗОВ "ВІВАТ"	25230942
15.12.	1 619,10	1 619,10	Попередня предоплата в готель "Трускавець" зг рах. №ЦБ5ТК-06904/47/ТД-40/05 з ПДВ 20% - 269,85 грн.	ТЗОВ "ВІВАТ"	25230942
15.12.	5 756,00	5 756,00	Оплата за готельні послуги в готелі "Трускавець", згідно рахунку-фактури № 5 091/436/ТК-00/06/42 317 в т.ч. ПДВ 959 грн 33 коп	ФОП Конц В.Я.	2723923155
15.12.	4 692,50	4 692,50	За 1кім.2міс.Покращ., шв.ст., на 15 дн., по рах.4973/182/ТК-00/02/41949. В т.ч.ПДВ - 573,32 грн. Дог.182	ЯЦЮК Л.І., ПІД-ЦЬ [26002053837502]	2327002327
Разом	44392,50	35514,50			

Додаток Л.4.

Витяг з реєстру готівкової оплати за послуги проживання в готелях ПАТ “Готелі Трускавця”

Таблиця Л.4.1.

Готівкова оплата за реалізацію готельних послуг по ПАТ “Готелі Трускавця”

Дата	Сума, екв.	Сума кода, екв.	Призначення платежу	Платник	ЄДРПОУ
15.12.	32 050,00	27 390,99	Готель “Дружба” перерахування інкасованої суми згідно договору на інкасацію коштів без ПДВ	Львівський.відділ. "Кредитпромбанк"	25250904
15.12.	25 500,00	25 003,35	Готель “Трускавець” перерахування інкасованої суми згідно договору на інкасацію коштів без ПДВ	Трускав.відділ. "Кредитпромбанк"	25250904
15.12.	23 700,00	19 997,25	Перерахування інкасованої суми від готелю “Дружба” на інкасацію коштів	Трускав.відділ. "Кредитпромбанк"	25250904
15.12.	15 133,75	12 035,00	Перерахування інкасованої суми від готелю Трускавець” на інкасацію коштів	Львівський.відділ. "Кредитпромбанк"	25250904
15.12.	13 722,70	11 234,00	Готель “Трускавець” перерахування інкасованої суми згідно договору на інкасацію коштів без ПДВ	Львівський.відділ. "Кредитпромбанк"	25250904

Таблиця Л.4.2.

Дебіторська заборгованість минулих місяців по ПАТ “Готелі Трускавця”

Дата	Сума, екв.	Сума кода, екв.	Призначення платежу
18.07.	8 046,00	4 441,50	Оплата за проживання з 23.07.09р. згідно рахунку 7, ПДВ 1341,00 готель “Дружба”
Разом	8 046,00	4 441,50	

Додаток Л.5.

Витяг з реєстру попередньої оплати за послуги проживання в готелях ПАТ “Готелі Трускавця”

Назва статті: <i>Попередня оплата</i> за готельні послуги/готівка (проживання)			
Дата	Сума, екв.	Сума кода, екв.	Призначення платежу
11.07.	12 800,00	302,00	Готель “Трускавець” перерахунок інкасованої суми згідно договору на інкасацію коштів без ПДВ
11.07.	9 200,00	170,00	Готель “Дружба” перерахунок інкасованої суми згідно договору на інкасацію коштів без ПДВ
11.07.	40 600,00	882,00	Перерахування інкасованої суми від готелю “Дружба” зг дог на інкасацію коштів
11.07.	3 400,00	400,00	Мотель “Христина” перерахунок інкасованої суми згідно договору на інкасацію коштів без ПДВ
11.07.	16 937,84	750,00	Готель “Дружба” перерахунок інкасованої суми згідно договору на інкасацію коштів без ПДВ
14.07.	75 400,00	2 673,50	Перерахування інкасованої суми від готелю “Трускавець” зг дог на інкасацію коштів
14.07.	52 400,00	290,00	Перерахування інкасованої суми від готелю “Дружба” зг дог на інкасацію коштів
14.07.	51 276,55	4 383,00	Готель “Дружба” перерахунок інкасованої суми згідно договору на інкасацію коштів без ПДВ
15.07.	6 685,00	4 675,00	Туристичний пакет, Букатка Л., Туряница.с-ф № ЦБ5ТКВХ-00009/18 ПДВ 1114,17грн.
15.07.	1 078,00	1 078,00	Відшкодування коштів за <i>платіжними картками</i> згідно договору №06/34-07 комісія банку 22 без ПДВ
15.07.	43 900,00	2 244,00	Готель “Трускавець” перерахунок інкасованої суми згідно договору на інкасацію коштів без ПДВ
15.07.	26 800,00	1 520,00	Перерахування інкасованої суми від готелю “Дружба” зг дог на інкасацію коштів
15.07.	33 500,00	956,00	Перерахування інкасованої суми від мотелю “Христина” зг дог на інкасацію коштів
15.07.	23 000,00	310,00	Готель “Дружба” перерахунок інкасованої суми згідно договору на інкасацію коштів без ПДВ
15.07.	27 370,40	647,00	Готель “Трускавець” перерахунок інкасованої суми згідно договору на інкасацію коштів без ПДВ
16.07.	10 390,00	5 500,00	Від Крилюк Андрій Ярославович Крилюк Ольга Миколаївна; За проживання зг рах-факт ЦБ5ТКВХ-00011/ /18
16.07.	13 223,14	4 459,00	Відшкодування коштів за <i>платіжними картками</i> згідно договору №06/34-07, комісія банку 269.86 грн. без ПДВ
16.07.	2 750,00	1 300,00	Мотель “Христина” Перерахунок інкасованої суми згідно договору на інкасацію коштів без ПДВ
18.07.	10 200,00	10 192,50	Згід.рах.00012/18 частк. за 16 днів в мотель Христина на Терещенко ПДВ 1700,00
Усього	460910,93	42732,00	

Додаток Л.6

Порядок відображення готівкових та безготівкових розрахунків за надані готельні послуги в програмному комплексі “Smart Hotel - Реєстратура”

№ п/п	Вид операцій	Відображення
1	2	3
1.	Готівкові операції	<p>Старший адміністратор та адміністратор готелю щоденно здійснюють прийом готівкових коштів за готельні та інші послуги, що надаються готелями і своєчасно та в повному обсязі відображають вищезазначені операції в програмному комплексі “Smart Hotel - Реєстратура”.</p> <p>Старший адміністратор готелю щоденно в термін до 15-00 год. здійснює підготовку до інкасації отриманої грошової виручки за готельні та інші послуги, що надаються готелями Товариства. Старший адміністратор готелю Товариства, керуючись встановленим графіком інкасації забезпечує передачу грошової виручки інкасаторській службі та здійснює відповідне відображення проведеної операції в касовому апараті.</p> <p>Адміністратор готелю щоденно не пізніше 24-00 год. здійснює обнулення каси, друк Z-звіту та X-звіту з касового апарату та звірку вищезазначених звітів з загальною сумою отриманої готівкової виручки протягом робочого дня відображеної в програмному комплексі “Smart Hotel - Реєстратура” в розрізі видів послуг, утриманих сум податків та зборів . У випадку виявлення розбіжностей забезпечує протягом наступного робочого дня в термін до 8-00 год. приведення інформації щодо отриманої готівкової виручки в програмному комплексі “Smart Hotel - Реєстратура” до сум вказаних Z-звіті та X-звіті.</p> <p>Старший адміністратор готелю щоденно в термін до 9-00 год здійснює подання “Звіту по оплатах за попередній день” провідному спеціалісту-бухгалтеру, що закріплений за відповідною філією з підкріпленням до вищезазначеного звіту Z-звіту та X-звіту з касового апарату за попередній день.</p>
2.	Безготівкові операції	<p>Завідувач сектору контролю дебіторської та кредиторської заборгованості фінансового відділу готелю щоденно в термін до 10-00 год здійснює опрацювання грошових надходжень за готельні та інші послуги, що надаються готелями Товариства в програмному комплексі “1С Бухгалтерія 8.0”.</p> <p>Завідувач сектору контролю дебіторської та кредиторської заборгованості Фінансового відділу щоденно в термін до 11-00 год. здійснює відображення в програмному комплексі “Smart Hotel - Реєстратура” інформації щодо отриманих грошових надходженнях за готельні та інші послуги, що надаються готелями Товариства за</p>

1	2	3
		<p>попередню добу.</p> <p>При неможливості обробки грошових надходжень до відповідного номеру виписаного рахунку на оплату послуг та номеру броні Начальник фінансового відділу Товариства в термін до 12-00 год щоденно забезпечує надання Начальнику відділу реалізації та маркетингу Товариства <i>“Звіт по необроблених грошових надходженнях”</i>.</p> <p>Начальник відділу реалізації та маркетингу забезпечує протягом 1-го робочого дня обробку грошових надходжень з прикріпленням до відповідного номеру виписаного рахунку на оплату послуг та номеру броні та передачу зазначеного вище <i>Звіту</i> Начальнику фінансового відділу для опрацювання. Начальник фінансового відділу в термін не пізніше 1-го робочого дня з моменту отримання <i>Звіту</i> від Начальника відділу реалізації та маркетингу здійснює відповідне відображення грошових надходжень в програмному комплексі <i>“Smart Hotel - Реєстратура”</i>.</p> <p>Начальник Фінансового відділу Товариства щоденно до 14-00 год. забезпечує подання <i>“Звіту щодо отриманих безготівкових грошових надходжень за попередній день”</i> Начальнику відділу обліку розрахунково-касових операцій та розрахунків з підзвітними особами. Начальник відділу обліку розрахунково-касових операцій та розрахунків з підзвітними особами здійснює перевірку отриманого звіту щодо відповідності бухгалтерським Положенням стандартам бухгалтерському обліку та затверджує вищезазначений Звіт протягом 1-го робочого дня в Головного бухгалтера.</p> <p>Начальник фінансового відділу Товариства забезпечує щоденно в термін до 12-00 год. відображення в програмному комплексі <i>“Smart Hotel - Реєстратура”</i> інформації щодо здійснених безготівкових повернень юридичним або фізичним особам за ненадані готельні та інші послуги, що надаються готелями.</p>

Додаток М.1.

Рух грошових коштів (план/фактичний) по ПАТ “Готелі Трускавця”

Код	№ пп	Номенклатура надходжень та видатків	План на місяць	План 1-25 лютого	Факт за 1-25 лютого	Відхилення (+,-)	Виконання плану, %
РО.1		РУХ КОШТІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ					
РОН.11		НАДХОДЖЕННЯ					
<i>РОН.110203</i>		Послуги проживання	205,8	195,5	218,4	22,9	111,7%
<i>РОН.11020301</i>		<i>Продаж послуг проживання комерційним споживачам в т.ч.</i>	205,8	195,5	218,4	22,9	111,7%
<i>РОН.1102030101</i>		<i>беготівкова оплата за послуги проживання</i>	-	-	-	-	0,0%
<i>РОН.1102030102</i>		<i>готівкова оплата за послуги проживання</i>	205,8	195,5	218,4	22,9	111,7%
<i>РОН.1102030103</i>		<i>дебіторська заборгованість минулих місяців</i>	-	-	-	-	0,0%
<i>РОН.11020302</i>		<i>дебіторська заборгованість минулих років</i>	-	-	-	-	0,0%
РОВ.12		ВИДАТКИ				-	0,0%
<i>РОВ.1216</i>	16	Рекламні послуги, в т.ч.	146,2	138,9	26,7	- 112,2	19,2%
<i>РОВ.121601</i>		<i>оплата за рекламні послуги в т.ч.:</i>	131,5	124,9	26,7	- 98,2	21,4%
<i>РОВ.12160101</i>		<i>кредит.заборг.поточного місяця/передплата</i>	131,5	124,9	26,7	- 98,2	21,4%
<i>РОВ.12160102</i>		<i>кредиторська заборгованість минулих місяців</i>	-	-	-	-	0,0%
<i>РОВ.121602</i>		<i>кредит.заборгованість минулих років</i>	14,7	14,0	-	- 14,0	0,0%
<i>РОВ.1220010101</i>		<i>кредит.заборг.поточного місяця/передплата</i>	-	-	-	-	0,0%
<i>РОВ.1220010102</i>		<i>кредиторська заборгованість минулих місяців</i>	-	-	-	-	0,0%
<i>РОВ.12190102</i>		<i>кредит.заборгованість минулих років</i>	2 677,9	2 677,9	996,1	- 1 681,8	37,2%

Додаток М.2.

Структура надходжень за реалізацію готельних послуг по ПАТ “Готелі Трускавця”

Найменування статті надходжень	Показники	Готель “Трускавець”	Готель “Дружба”	Мотель “Христина”, Разом	в тому числі		Разом по ПАТ “Готелі Трускавця”
					Ресторан “Гранд”	Спальний корпус	
ПРОЖИВАННЯ	<i>План безготівкової поточної оплати</i>	989,3	1 018,8	-	-	-	6 145,1
	<i>Факт безготівкової поточної оплати</i>	500,7	350,6	-	-	-	3 355,5
	<i>Виконання плану, %</i>	50,6%	34,4%	0,0%	0,0%	0,0%	54,6%
	<i>План готівкової поточної оплати</i>	659,6	679,3	-	-	-	4 096,7
	<i>Факт готівкової поточної оплати</i>	269,0	547,2	-	-	-	3 446,0
	<i>Виконання плану, %</i>	40,8%	80,6%	0,0%	0,0%	0,0%	84,1%
	<i>План дебіторської заборованості минулих місяців</i>	-	-	-	-	-	-
	<i>Факт дебіторської заборованості минулих місяців</i>	-	-	-	-	-	-
	<i>Виконання плану, %</i>	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
	<i>План дебіторської заборованості минулих місяців</i>	65,4	39,2	-	-	-	361,4
	<i>Факт дебіторської заборованості минулих місяців</i>	4,1	7,1	-	-	-	55,9
	<i>Виконання плану, %</i>	6,3%	18,0%	0,0%	0,0%	0,0%	15,5%
РАЗОМ:	<i>План</i>	1 714,3	1 737,3	-	-	-	10 603,2
	<i>Факт</i>	773,8	904,8	-	-	-	6 857,4
	<i>%, виконання</i>	45,1%	52,1%	0,0%	0,0%	0,0%	64,7%

Додаток Н.1

Визначення фінансового результату готелю “Трускавець” (філія ПАТ “Готелі Трускавця”) із деталізацією за сегментами відповідальності

Сегмент відповідальності		Показник	Сума, тис.грн.	
СПА-центр (підрозділ-продавець) СГ.1.	Басейн (СГ.1.1.)	Чистий дохід від реалізації послуг басейну стороннім відвідувачам готелю (<i>зовнішній дохід (out side)</i>)	211,8	
		Собівартість реалізованих послуг басейну	186,2	
		<i>Внутрішній дохід (in side):</i> Кількість відпрацьованих годин роботи басейну x трансфертна ціна СГ.1.1.	317,6	
		Собівартість включених до вартості проживання послуг басейну	279,4	
		Фінансовий результат реалізації послуг басейну <i>внутрішнім</i> клієнтам (мешканцям готелю (<i>in side</i>))	38,2	
		Фінансовий результат СГ.1.1.	63,8	
	Тренажерний зал (СГ.1.2.)	Чистий дохід від реалізації послуг тренажерного залу стороннім відвідувачам готелю (<i>зовнішній дохід (out side)</i>)	86,2	
		Собівартість реалізованих послуг тренажерного залу	75,8	
		<i>Внутрішній дохід (in side):</i> Кількість відпрацьованих годин роботи тренажерного залу x трансфертна ціна СГ.1.2.	140,7	
		Собівартість включених до вартості проживання послуг тренажерного залу	123,7	
Фінансовий результат <i>внутрішньої реалізації</i> послуг тренажерного залу		17,0		
Фінансовий результат СГ.1.2.		27,4		
Фінансовий результат СГ.1. (ФР СГ.1.1.+ФР СГ.1.2.)		91,2		
Відділ харчування (підрозділ-продавець) СГ.2.	Ресторан	Чистий дохід від реалізації послуг ресторану стороннім відвідувачам готелю (<i>зовнішній дохід (out side)</i>)	81,7	
		Собівартість реалізованих послуг ресторану	61,8	
		<i>Внутрішній дохід (in side):</i> Обсяг реалізованої продукції (власного виробництва та покупних товарів) ресторану x трансфертна ціна СГ.2.1.	122,5	
		Собівартість включених до вартості проживання послуг ресторану (сніданків “шведського столу”)	47,8	
		Фінансовий результат реалізації послуг ресторану <i>внутрішнім</i> клієнтам (мешканцям готелю (<i>in side</i>))	74,7	
		Фінансовий результат СГ.2.	94,6	
Номерний фонд (підрозділ-покупець) СГ.3.	Люкс Ексклюзив Люкс Сімейний Покращений (2 л/м) Покращений (1 л/м) Економ (1 л/м) Економ (2 л/м)	Обсяг наданих готельних послуг x (готельний тариф (ADR) – (ТЦ СГ.1.1.+ ТЦ СГ.1.2.)-(ТЦ СГ.2.1. – ТЦ СГ.2.2.))	1134,6	
		Собівартість реалізованих готельних послуг	905,4	
		Фінансовий результат СГ.3.	229,2	
		Фінансовий результат (ФГ) операційної діяльності готелю: ФР СГ.1.1.+ ФР СГ.1.2. + ФР СГ.2.+ ФР СГ.3.		415,0

Додаток Н.2
Структура розділу I Журналу 5 та аналітичних відомостей до нього

№ з/п	Дебет рахунків	Кредит рахунків							Усього за Журналом 5 (сума гр.3 – 9)	Разом по дебету	Разом з початку року			
		3 журналу №5 аналітичні відомості №												
		5.1	5.2	5.3	5.4	...	...	...			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12			
1.	79 “Фінансові результати”													
1.1	791 “Результат операційної діяльності”													
	7911 “Результат реалізації готельних послуг (проживання)”													
	<i>Номерний фонд</i>													
	Апартамент	187,3							-	-	-	187,3	187,3	561,9
	Люкс Ексклюзив	112,5							-	-	-	112,5	112,5	337,5
	Люкс Сімейний	87,5							-	-	-	87,5	87,5	262,5
	Люкс Престиж	74,9							-	-	-	74,9	74,9	224,7
	Люкс Прем’єр	62,5							-	-	-	62,5	62,5	187,5
	Люкс Покращений	73,6							-	-	-	73,6	73,6	220,8
	Люкс Стандарт	51,2							-	-	-	51,2	51,2	153,6
	Ексклюзив	111,2							-	-	-	111,2	111,2	333,6
	Студіо	88,7							-	-	-	88,7	88,7	266,1
	Покращений	77,0							-	-	-	77,0	77,0	231,0
	Стандарт	124,0							-	-	-	124,0	124,0	372,0
	Економ Плюс	114,9							-	-	-	114,9	114,9	344,7
	Економ	85,1							-	-	-	85,1	85,1	255,3

	Усього за субрахунком 7911	1166,3							-	-	-	1166,3	1166,3	3498,9
1.2	7913 “Результат реалізації послуг додаткових структурних підрозділів зовнішнім клієнтам”													
	79131 “Результат реалізації послуг СПА-центру зовнішнім клієнтам”													
	<i>басейну</i>			306,3					-	-	-	306,3	306,3	918,3
	<i>тренажерного залу</i>			118,5					-	-	-	118,5	118,5	355,5
	<i>водних процедур</i>			160,8					-	-	-	160,8	160,8	482,4
	Усього за субрахунком 79131			585,6					-	-	-	585,6	585,6	1756,8
	Разом по сторінці	1166,3	585,6						-	-	-	1751,9	1751,9	5255,7

Продовження дод. Н.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1.2	79132 “Результат реалізації послуг <i>Служби харчування зовнішнім клієнтам</i> ”										
	<i>ресторану</i>		99,8			-	-	-	99,8	99,8	299,4
	<i>бару</i>		14,9			-	-	-	14,9	14,9	44,7
	<i>кафе</i>		12,0			-	-	-	12,0	12,0	36,0
	<i>буфету</i>		3,1			-	-	-	3,1	3,1	9,3
	Усього за субрахунком 79132		129,8			-	-	-	129,8	129,8	389,4
	...		-			-	-	-	-	-	-
	Усього за субрахунком 7913		715,4			-	-	-	715,4	715,4	2146,2
1.3	795 “Результат реалізації послуг <i>внутрішнім клієнтам</i> ”										
	79531 “Результат реалізації послуг СПА-центру <i>внутрішнім клієнтам</i> ”										
	<i>басейну</i>			378,0		-	-	-	378,0	378,0	1134,0
	<i>тренажерного залу</i>			167,7		-	-	-	167,7	167,7	503,1
	<i>сауни</i>			-		-	-	-	-	-	-
	<i>косметологічного кабінету</i>			-		-	-	-	-	-	-
	<i>водних процедур</i>			160,2		-	-	-	160,2	160,2	480,6
	...			-		-	-	-	-	-	-
	Усього за субрахунком 79531			705,9		-	-	-	705,9	705,9	2117,7
	79532 “Результат реалізації послуг <i>Служби харчування внутрішнім клієнтам</i> ”										
	<i>ресторану</i>				47,8	-	-	-	47,8	47,8	143,4
	<i>бару</i>				10,2	-	-	-	10,2	10,2	30,6
	<i>кафе</i>				8,0	-	-	-	8,0	8,0	24,0
	<i>буфету</i>				2,0	-	-	-	2,0	2,0	6,0
	...				-	-	-	-	-	-	-
	Усього за субрахунком 79532				76,0	-	-	-	76,0	76,0	228,0
	795.3... за структурними підрозділами, послуги яких входять до складу “пакету послуг”, що включений у вартість проживання				-	-	-	-	-	-	-
1.4	792 “Результат фінансових операцій”	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1.5	793 “Результат іншої звичайної діяльності”	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1.6	794 “Результат надзвичайних подій”	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1.7	Усього за розділом I	1166,3	715,4	705,9	76,0	-	-	-	2663,6	2663,6	7990,8

Продовження дод. Н.2.

Аналітична відомість 5.3 до субрахунку 79531 “Результат реалізації послуг СПА-центру *внутрішнім* клієнтам”

№ з/п	Дебет рахунку		Кредит рахунків								Разом по дебету	
			№ 90	№ 92	№ 93	№ 94	№ 95	№ 96	№ 97	№ 98		№ 99
1	795311	Басейн										
Разом по кредиту			279,4	25,6	-	-	-	-	-	73,0	-	378,0
2	795312	Тренажерний зал										
Разом по кредиту			123,7	11,3	-	0,3	-	-	-	32,4	-	167,7
3	795313	Сауна										
3.1		російська сауна	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
3.2		фінська сауна	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
3.3		...	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Разом по кредиту			-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
4	795314	Косметологічний кабінет										
Разом по кредиту			-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
5	795315	Водні процедури										
5.1		душ-шарко	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
5.2		душ-вражень	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
5.3		душ-мрій	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
5.4		циркулярний душ	39,6	3,6	-	-	-	-	-	24,5	-	64,1
5.5		перлинні ванни	59,3	5,5	-	-	-	-	-	36,8	-	96,1
Разом по кредиту			98,9	9,1	-	-	-	-	-	61,3	-	160,2
Разом по сторінці			502,0	46,0	-	-	-	-	-	166,7	-	705,9

Продовження дод. Н.2.

Аналітична відомість 5.4 до субрахунку 79532 “Результат реалізації послуг Служби харчування *внутрішнім* клієнтам”

№ з/п	Дебет рахунку		Кредит рахунків									Разом по дебету
			№ 90	№ 92	№ 93	№ 94	№ 95	№ 96	№ 97	№ 98	№ 99	
1	795321	Ресторан										
1.1		ресторан для сніданків	14,3	1,3	3,0	0,2	-	-	-	1,6	-	20,4
1.2		вечірній ресторан	19,1	1,8	4,0	0,3	-	-	-	2,1	-	27,4
1.3		...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
Разом по кредиту			33,4	3,1	7,0	0,5	-	-	-	3,7	-	47,8
2	795322	Бар										
2.1		лоббі-бар	7,2	0,7	1,5	-	-	-	-	0,8	-	10,2
2.2		...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
Разом по кредиту			7,2	0,7	1,5	-	-	-	-	0,8	-	10,2
3	795323	Кафе										
Разом по кредиту			5,7	0,5	1,2	-	-	-	-	0,6	-	8,0
4	795314	Буфет										
Разом по кредиту			1,4	0,1	0,3	-	-	-	-	0,2	-	2,0
Разом по сторінці			47,7	4,4	10,0	0,5	-	-	-	5,3	-	76,0

Продовження дод. Н.2.

Аналітична відомість 5.1 до субрахунку 7911 “Результат реалізації готельних послуг (проживання)”

№ з/п	Дебет рахунку		Кредит рахунків								Разом по дебету	
			№ 90	№ 92	№ 93	№ 94	№ 95	№ 96	№ 97	№ 98		№ 99
1	79111	Номерний фонд										
1.1		Апартамент	135,8	12,4	-	-	-	-	-	39,1	-	187,3
1.2		Люкс Ексклюзив	81,5	7,5	-	-	-	-	-	23,5	-	112,5
1.3		Люкс Сімейний	63,4	5,8	-	-	-	-	-	18,3	-	87,5
1.4		Люкс Престиж	54,3	4,9	-	-	-	-	-	15,7	-	74,9
1.5		Люкс Прем'єр	45,3	4,1	-	-	-	-	-	13,1	-	62,5
1.6		Люкс Покращений	53,4	4,8	-	-	-	-	-	15,4	-	73,6
1.7		Люкс Стандарт	37,1	3,4	-	-	-	-	-	10,7	-	51,2
1.8		Ексклюзив	80,6	7,4	-	-	-	-	-	23,2	-	111,2
1.9		Студіо	64,3	5,9	-	-	-	-	-	18,5	-	88,7
1.10		Покращений	55,2	5,1	-	0,8	-	-	-	15,9	-	77,0
1.11		Стандарт	89,6	8,2	-	0,4	-	-	-	25,9	-	124,0
1.12		Економ Плюс	83,3	7,6	-	-	-	-	-	24,0	-	114,9
1.13		Економ	61,6	5,6	-	0,2	-	-	-	17,7	-	85,1
1.14		...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
Разом по кредиту			905,4	82,9	-	1,2	-	-	-	260,9	-	1166,3
Разом по сторінці			905,4	82,9	-	1,2	-	-	-	260,9	-	1166,3

Продовження дод. Н.2.

Аналітична відомість 5.2 до субрахунку 7913 “Результат реалізації послуг додаткових структурних підрозділів зовнішнім клієнтам”

№ з/п	Дебет рахунку		Кредит рахунків								Разом по дебету	
			№ 90	№ 92	№ 93	№ 94	№ 95	№ 96	№ 97	№ 98		№ 99
1.	79131	СПА-центр										
1.1	791311	Басейн										
Разом по кредиту			186,2	17,1	39,5	-	-	-	-	63,5	-	306,3
1.2	791312	Тренажерний зал										
Разом по кредиту			75,8	6,9	16,0	-	-	-	-	19,8	-	118,5
1.3	791313	Сауна										
1.3.1		російська сауна	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1.3.2		фінська сауна	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Разом по кредиту			-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1.4	791314	Косметологічний кабінет										
Разом по кредиту			-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1.5	791315	Водні процедури										
1.5.1		душ-шарко	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1.5.2		душ-вражень	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1.5.3		душ-мрій	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1.5.4		циркулярний душ	37,2	3,4	-	-	-	-	-	23,6	-	64,2
1.5.5		перлинні ванни	55,9	5,2	-	-	-	-	-	35,5	-	96,6
Разом по кредиту			93,1	8,6	-	-	-	-	-	59,1	-	160,8
Усього за субрахунком 79131			355,1	32,6	55,5	-	-	-	-	142,4	-	585,6
2.	79132	Служба харчування										
2.1	791321	Ресторан										
2.1.1		ресторан для сніданків	18,5	1,7	3,9	0,1	-	-	-	5,6	-	29,8
2.1.2		вечірній ресторан	24,7	2,3	5,2	0,3	-	-	-	7,5	-	40,0
Разом по кредиту			61,8	5,7	13,1	0,4	-	-	-	18,8	-	99,8
2.2	791322	Бар										
2.2.1		лоббі-бар	9,3	0,9	1,9	-	-	-	-	2,8	-	14,9
2.2.2		...	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Разом по кредиту			9,3	0,9	1,9	-	-	-	-	2,8	-	14,9
2.3	791323	Кафе										
Разом по кредиту			7,4	0,7	1,6	-	-	-	-	2,3	-	12,0
2.4	791324	Буфет										
Разом по кредиту			1,9	0,2	0,4	-	-	-	-	0,6	-	3,1
Усього за субрахунком 79132			80,4	7,5	17,0	0,4	-	-	-	24,5	-	129,8
Разом по сторінці			435,5	40,1	72,5	0,4	-	-	-	166,9	-	715,4

Додаток Н.3.

Узагальнення інформації про прибуток від реалізації готельних послуг
в Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), згідно
Методичних рекомендацій № 476 (Наказ МФУ від 11.04.2013р.) [164]

ПАТ «Готель «Дніпро»» (м. Київ)

Розділ I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	Зміст статей звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	Дані за звітний рік
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	Відображається дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у т.ч. платежі від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) за вирахуванням наданих знижок, вартості повернутих проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.	45778,0
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	Відображається собівартість реалізованих товарів. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) визначається згідно з Положенням (стандартом) 9, Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».	32345,0
Валовий прибуток (збиток)	2090 2095	Валовий прибуток (збиток) розраховується як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях.	13433,0
Інші операційні доходи	2120	Відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття тощо.	4077,0
Адміністративні витрати	2130	Відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства.	5608,0
Витрати на збут	2150	Відображаються витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції (товарів), – витрати на утримання підрозділів, що займаються збутом продукції (товарів), рекламу, доставку продукції споживачам тощо.	9288,0

1	2	3	4
Інші операційні витрати	2180	Відображаються собівартість реалізованих виробничих запасів, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття; відрахування на створення резерву сумнівних боргів і суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості відповідно до Положення (стандарту) 10; втрати від знецінення запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні санкції; відрахування для забезпечення наступних операційних витрат, а також усі інші витрати, що виникають в процесі операційної діяльності підприємства (крім витрат, що включаються до собівартості продукції (товарів, робіт, послуг).	1481,0
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток (збиток)	2190 2195	Прибуток (збиток) від операційної діяльності визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях.	1133,0
Дохід від участі в капіталі	2195	Відображається дохід, отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі.	-
Інші фінансові доходи	2220	Відображаються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).	6,0
Інші доходи	2240	Відображається дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.	-
Фінансові витрати	2250	Відображаються витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати».	-
Втрати від участі в капіталі	2255	Відображається збиток, спричинений інвестиціями в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких провадиться методом участі в капіталі.	-
Інші витрати	2270	Відображаються собівартість реалізації фінансових інвестицій; втрати від неопераційних курсових різниць; втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів; інші витрати, які виникають у процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.	-

1	2	3	4
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток збиток	2290 2295	Прибуток (збиток) до оподаткування визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків) з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях.	1139,0
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	Відображається сума витрат (доходу) з податку на прибуток, визначена згідно з Положенням (стандартом) 17.	417,0
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	Відображаються відповідно прибуток або збиток від припиненої діяльності після оподаткування та/або прибуток або збиток від переоцінки необоротних активів та груп вибуття, що утворюють припинену діяльність і оцінюються за чистою вартістю реалізації.	-
Чистий фінансовий результат: прибуток збиток	2350	Чистий прибуток (збиток) розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) до оподаткування, податку на прибуток та прибутку (збитку) від припиненої діяльності після оподаткування.	722,0

Розділ II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	Наводиться сума дооцінки об'єктів основних засобів та нематеріальних активів, зменшена на суму уцінки таких об'єктів протягом звітного періоду в межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку.	-
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	Наводиться сума зміни балансової вартості об'єктів хеджування у порядку, визначеному Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти».	-
Накопичені курсові різниці	2410	Наводиться сума курсових різниць, які відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», відображаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході.	-
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	Наводиться частка іншого сукупного доходу асоційованих, дочірніх або спільних підприємств, облік фінансових інвестицій в які ведеться за методом участі в капіталі.	-
Інший сукупний дохід	2445	Наводиться сума іншого сукупного доходу, для відображення якого за ознаками суттєвості неможна було виділити окрему статтю, або який не може бути включений до інших статей, наведених у цьому розділі.	-

1	2	3	4
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	Визначається як алгебраїчна сума дооцінки (уцінки) необоротних активів, дооцінки (уцінки) фінансових інструментів, накопичених курсових різниць, частки іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств та іншого сукупного доходу.	-
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	Наводиться сума податку на прибуток, що пов'язаний з іншим сукупним доходом.	-
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	Наводиться сума іншого сукупного доходу після вирахування податку на прибуток.	-
Сукупний дохід	2465	Сукупний дохід розраховується як алгебраїчна сума чистого фінансового результату за звітний період та іншого сукупного доходу після оподаткування (2350+2355+2460).	-

Розділ III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

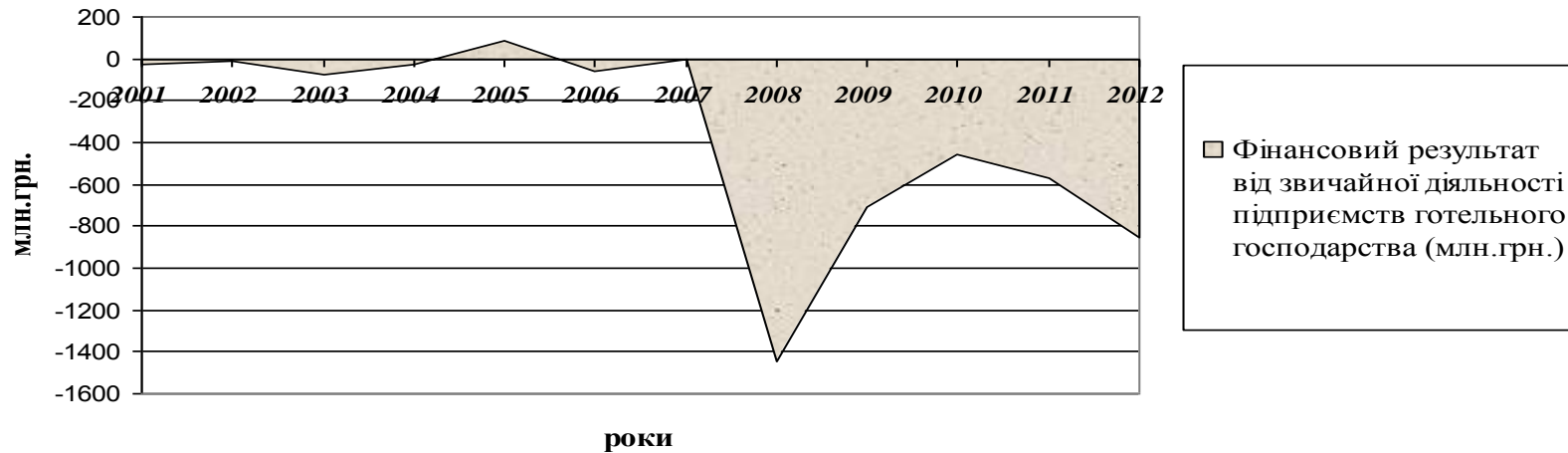
Матеріальні затрати	2500	Відображається вартість витрачених у виробництві сировини і основних матеріалів, палива та енергії, будівельних матеріалів, тари й тарних матеріалів та інших матеріалів. (Д 92, 93, 94 і К 20, 22, 37, 63, 68)	7871,0
Витрати на оплату праці	2505	Відображаються суми заробітної плати за окладами і тарифами, премій та заохочень, матеріальної допомоги, компенсаційних виплат, іншого невідпрацьованого часу, інших витрат на оплату праці. (Д 92, 93, 94 і К 661)	13524,0
Відрахування на соціальні заходи	2510	Відображаються суми відрахувань на пенсійне забезпечення та соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи. (Д 92, 93, 94 і К 65)	4911,0
Амортизація	2515	Відображається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних й інших необоротних матеріальних активів. (Д 92, і К 13)	3030,0
Інші операційні витрати	2520	Відображаються витрати операційної діяльності, що не знайшли відображення у складі матеріальних затрат, витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи й амортизації. (Д 292, 93,94 і К 15, 20, 22, 30, 31, 36, 37, 63, 64, 65)	12632,0

Розділ IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Середньорічна кількість простих акцій	2600	Наводиться середньозважена кількість простих акцій, які перебували в обігу протягом звітного періоду.	80923400
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	Наводиться середньорічна кількість простих акцій в обігу, скоригована на середньорічну кількість потенційних простих акцій.	80923400
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	Наводиться показник, що розраховується діленням різниці між сумою чистого прибутку (збитку) і сумою дивідендів на привілейовані акції на середньорічну кількість простих акцій в обігу.	0.00892
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	Відображається показник, що розраховується діленням скоригованого чистого прибутку (збитку) на скориговану середньорічну кількість простих акцій в обігу.	0.00892
Дивіденди на одну просту акцію	2650	Відображається показник, який розраховується шляхом ділення суми оголошених дивідендів на кількість простих акцій, за якими сплачуються дивіденди.	0

Додаток Р.1
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування підприємств готельного господарства
України за 2001 – 2012 р.р.

№ з/п	Назва показника	2 001р.	2 002р.	2 003р.	2 004р.	2 005р.	2 006р.	2 007р.	2 008р.	2 009р.	2 010р.	2 011р.	2 012р.
1	Фінансовий результат від звичайної діяльності підприємств готельного господарства до оподаткування (млн.грн.)	-27,2	-9,3	-73,6	-30,6	83,1	-63,2	-1,5	-1446,7	-710,4	-454,8	-571,6	-856,6
1.1.	Підприємства готельного господарства, які одержали прибуток :	55,6	57	58,1	61,1	62,8	64,2	66	61,9	59,8	57,1	60,3	58,9
	- у % до загальної кількості підприємств												
	- фінансовий результат (млн.грн.)	98,2	113,7	150,2	237,2	304,7	321,2	514,8	504,0	482,2	631,7	806,1	835,9
1.2.	Підприємства готельного господарства, які одержали збиток :	44,4	43	41,9	38,4	37,2	35,8	34	38,2	40,2	42,9	39,7	41,1
	- у % до загальної кількості підприємств												
	- фінансовий результат (млн.грн.)	125,4	123	224,1	267,8	224,3	384,4	516,3	9791,5	1192,6	1086,5	1377,7	1692,5



Додаток Р.2

Оцінка рентабельності (збитковості) діяльності підприємств готельного господарства за 2011 – 2012 рр.

№ з/ п	Підприємства	2011р.		2012р.		Відхилення 2012/2011,%					
		Рентабельність (збитковість) реалізації за операційним прибутком,%	Рентабельність (збитковість) реалізації за чистим прибутком,%	Рентабельність (збитковість) реалізації за операційним прибутком,%	Рентабельність (збитковість) реалізації за чистим прибутком,%	Рентабельності (збитковості) реалізації за операційним прибутком,%	У т.ч. за рахунок зміни		Рентабельності (збитковості) реалізації за чистим прибутком,%	У т.ч. за рахунок зміни	
							Чистої виручки від реалізації	Операційного прибутку (збитку)		Чистої виручки від реалізації	Чистого прибутку (збитку)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1.	ПАТ "Готель "Дніпро"" (м.Київ)	2,98	1,49	2,47	1,58	-0,50	-0,62	-0,57	0,09	-0,24	0,04
2.	ПАТ "Готель "Україна"" (м.Севастополь)	-6,51	8,19	1,08	-2,35	7,59	0,17	10,59	-10,54	0,14	7,62
3.	ПАТ "Готельний комплекс "Братислава" (м.Київ)	-13,01	-12,98	33,73	36,24	46,74	-0,37	-2,50	49,21	-0,45	-1,11
4.	ПАТ "Готель "Україна""(м.Чернігів)	35,30	7,21	27,75	27,31	-7,55	-2,10	16,86	20,10	0,27	-2,34
5.	ПАТ "Готельний комплекс "Бригантина"" (м.Херсон)	-168,76	-168,76	-4,66	-4,66	164,10	-0,53	28,17	164,10	-0,53	28,17
6.	ПАТ "Готель "Голосіївський"" (м.Київ)	13,40	-4,08	17,94	0,82	4,54	10,95	-25,92	4,90	6,74	-10,75
7.	ПАТ "Туристично-готельний комплекс "Дністер"" (м.Львів)	2,15	-55,83	11,84	-33,30	9,69	-0,45	15,24	22,53	21,98	5,86
8.	ПАТ "Готель Лучеськ" (м.Луцьк)	-1595,82	-1595,82	-33,56	-33,56	1562,26	-17,46	-112,0	1562,26	5,40	-15,71
9.	ПАТ "Готель "Україна"" (м.Луцьк)	-345,35	-358,11	-10,31	-19,78	335,03	-0,04	-8,40	338,33	-0,03	1,18
10.	ПАТ "Тернопіль-Готель" (м.Тернопіль)	33,88	25,37	23,24	17,40	-10,64	2,15	-3,29	-7,97	0,70	-5,26
11.	ПАТ "Готельний комплекс "Україна"" (м. Сімферополь)	12,43	3,54	17,52	7,37	5,09	-6,15	32,53	3,84	-10,32	78,66
12.	ПАТ "Готель Градецький" (м.Чернігів)	-27,31	-27,31	-41,06	-41,06	-13,74	0,75	-4,26	-13,74	0,76	-4,42
13.	ПАТ Туристичний комплекс "Пролісок" (м. Київ)	1,18	-0,57	-50,40	-49,45	-51,58	-2,69	13,48	-48,88	-1,44	20,67
14.	ВАТ "Готель "Поділля"" (м. Хмельницький)	-0,98	-2,93	-2,60	-6,83	-1,62	-0,47	10,19	-3,91	-0,11	10,31

Продовження дод. Р.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
15.	ПАТ "Готель "Салют"" (м. Київ)	-26,18	0,07	-54,96	0,22	-28,78	2,32	-24,04	0,15	-0,24	-52,78
16.	ПАТ "Туристично-готельний комплекс "Дністер"" (м.Львів)	2,15	-55,83	11,84	-33,30	9,69	-0,45	-11,59	22,53	21,98	5,86
17.	ПАТ "Готельний комплекс "Ялта-Інтурист"" (м.Ялта)	16,63	6,06	22,44	18,92	5,80	-6,40	15,53	12,86	-3,84	12,29
18.	ПАТ "Готель "Маяк"" (м. Макиївка)	-0,41	-0,52	-16,45	-17,02	-16,05	0,03	33,04	-16,50	0,02	32,52
19.	ПАТ "Готель "Жовтневий"" (м. Дніпропетровськ)	-15,01	-10,24	-3,75	-5,06	11,26	-0,18	26,52	5,17	0,67	-6,95
20.	ПАТ "Готель "Театральний"" (м. Київ)	-9,93	-9,93	-6,54	-6,49						
21.	ПАТ "Готель "Санкт-Петербург" (м.Київ)	-12,77	23,58	-7,32	-7,49	5,45	-0,03	6,03	-31,07	0,00	5,80
22.	ПАТ "Готелі Трускавця" (м.Трускавець)	-14,20	-43,06	-30,79	-79,21	-16,58	-1,48	12,88	-36,15	1,46	12,12
23.	ПАТ"Готельно-туристичний комплекс "Інтурист-Закарпаття" (м.Ужгород)	6,31	-2,77	-16,01	-17,33	-22,32	-1,47	-17,74	-14,56	4,45	17,93
24.	Закрите акціонерне товариство "Готель "Ореанда" (м.Ялта)	-3,76	-9,00	-38,64	-39,94	-34,88	0,40	-7,70	-30,94	1,79	-74,02
25.	ПАТ "Готель "Прем'єр Палац"" (м.Київ)	8,48	-12,96	27,03	-44,49	18,55	0,16	16,48	-31,53	2,07	24,38
26.	ПАТ "Готельний комплекс "Бригантіна"" (м.Херсон)	-168,76	-168,76	-4,66	-4,66	164,10	-0,53	28,17	164,10	-0,53	28,17
27.	ПАТ "Готель "Мир"" (м. Харків)	3,98	2,92	6,30	4,22	2,32	0,83	6,59	1,30	0,89	6,73
28.	ПАТ "Туристичний комплекс "Пролісок" (м.Київ)	1,18	-0,57	-50,40	-49,45	-51,58	-7,62	-16,34	-48,88	-8,60	-17,97
29.	ПАТ "Інтурист-Запоріжжя" (м.Запоріжжя)	33,34	12,29	33,30	15,15	-0,03	4,35	15,18	2,86	0,99	16,27
30.	ПАТ "Туристичний комплекс "Черемош" (м.Чернівці)	-95,71	-95,71	-25,33	-25,33	70,38	-2,56	25,91	70,38	-2,21	29,58
Середнє значення		-77,70	-84,83	-5,37	-13,05	x	x	x	x	x	x
Середнє квадратичне відхилення		296,97	295,72	26,05	25,95	x	x	x	x	x	x

Додаток Р.3

Оцінка рентабельності господарювання ПАТ "Готель "Україна"" (м.Севастополь) за 2006 – 2012 рр.[59]

№ з/ П	Назва показника	ПАТ "Готель "Україна"" (м.Севастополь)																		
		2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	Відхилення											
									Абсолютне, тисг.грн.						Відносне,%					
									2007/ 2006	2008/ 2007	2009/ 2008	2010/ 2009	2011/ 2010	2012/ 2011	2007/ 2006	2008/ 2007	2009/ 2008	2010/ 2009	2011/ 2010	2012/ 2011
3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21		
1.	Чиста виручка від реалізації послуг, тис.грн.	3862,8	3715,6	4560,0	3031,0	2865,0	2856,0	3235,0	-147,2	844,4	-7591,0	-166,0	-9,00	379,0	-3,81	22,73	-33,53	-5,48	-0,31	13,27
2.	Собівартість реалізованих послуг, тис.грн.	3520,1	3993,0	4716,0	3953,0	3504,0	3672,0	3721,0	472,9	723,0	-8669,0	-449,0	168,00	49,00	13,43	18,11	-16,18	-11,36	4,79	1,33
3.	Валовий прибуток (збиток), тис.грн.	342,7	-277,4	-156,0	-922,0	-639,0	-816,0	-486,0	-620,1	121,4	1078,00	283,0	-177,0	330,0	-180,95	-43,76	491,03	-30,69	27,70	-40,44
4.	Інші операційні доходи, тис.грн.	9,80	759,2	1095,0	1315,0	1356,0	1350,0	1178,0	749,4	335,8	-2410,0	41,00	-6,00	-172,0	7646,94	44,23	20,09	3,12	-0,44	-12,74
5.	Адміністративні витрати, тис.грн.	276,30	375,5	522,00	612,00	591,0	682,00	1178,0	99,20	146,5	-1134,0	-21,0	91,00	496,0	35,90	39,01	17,24	-3,43	15,40	72,73
6.	Інші операційні витрати, тис.грн.	35,10	30,1	6,00	11,00	35,00	38,00	702,00	-5,00	-24,1	-17,00	24,00	3,00	664,0	-14,25	-80,07	83,33	218,18	8,57	1747,37
7.	Операційний прибуток (збиток), тис.грн.	41,10	76,20	411,00	-230,0	91,00	-186,0	-35,00	35,10	334,8	-181,00	321,0	-277,0	151,0	85,40	439,37	-155,96	-139,57	-304,40	-81,18
8.	Чистий прибуток (збиток), тис.грн.	11,00	16,20	349,00	-157,0	74,00	234,00	-76,00	5,20	332,8	-192,00	231,0	160,0	-310,0	47,27	2054,3	-144,99	-147,13	216,22	-132,48
9.	Рентабельність реалізації за валовим прибутком, %	8,87	-7,47	-3,42	-30,42	-22,30	-28,57	-15,02	-16,34	4,04	33,84	8,12	-6,27	13,55	x	x	x	x	x	x
10.	Рентабельність реалізації за операційним прибутком,%	1,06	2,05	9,01	-7,59	3,18	-6,51	-1,08	0,99	6,96	-1,42	10,76	-9,69	5,43	x	x	x	x	x	x
11.	Рентабельність реалізації за чистим прибутком,%	0,28	0,44	7,65	-5,18	2,58	8,19	-2,35	0,15	7,22	-2,47	7,76	5,61	-10,54	x	x	x	x	x	x

Додаток Р.4

Оцінка рентабельності господарювання ПАТ "Готельний комплекс "Братислава" (м.Київ) за 2006 – 2012 рр. [59]

№ з/п	Назва показника	ПАТ "Готельний комплекс "Братислава" (м.Київ)																		
		2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	Відхилення											
									Абсолютне, тис.грн.						Відносне, %					
									2007/2006	2008/2007	2009/2008	2010/2009	2011/2010	2012/2011	2007/2006	2008/2007	2009/2008	2010/2009	2011/2010	2012/2011
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
2.	Чиста виручка від реалізації послуг, тис.грн.	21931,6	23231,9	23571,0	19115,0	22927,0	19791,0	28811,0	1300,30	339,10	-4456,00	3812,0	-3136,0	9020,0	5,93	1,46	-18,90	19,94	-13,6	45,58
3.	Собівартість реалізованих послуг, тис.грн.	17685,9	18374,4	19480,0	17559,0	19316,0	18703,0	25111,0	688,50	1105,60	-1921,00	1757,0	-613,00	6408,0	3,89	6,02	-9,86	10,01	-3,17	34,26
4.	Валовий прибуток (збиток), тис.грн.	4245,7	4857,5	19480,0	1556,0	3611,0	1088,0	3700,0	611,80	14622,50	-17924,0	2055,0	-2523,0	2612,0	14,41	301,0	-92,01	132,07	-69,8	240,0
5.	Інші операційні доходи, тис.грн.	29,0	43,2	72,0	1926,0	130,0	155,0	12830,0	14,20	28,80	1854,00	-1796,0	25,00	12675,0	48,97	66,67	2575,00	-93,25	19,23	8177,4
6.	Адміністративні витрати, тис.грн.	2771,4	2535,4	2278,0	2039,0	3088,0	3622,0	4397,0	-236,00	-257,40	-239,00	1049,0	534,00	775,0	-8,52	-10,1	-10,49	51,45	17,29	21,40
7.	Інші операційні витрати, тис.грн.	161,1	418,7	2278,0	344,0	202,0	157,0	2316,0	257,60	1859,30	-1934,00	-142,00	-45,00	2159,0	159,9	444,0	-84,90	-41,28	-22,2	1375,1
8.	Операційний прибуток (збиток), тис.грн.	786,6	845,6	877,0	899,0	422,0	-2574,0	9719,0	59,00	31,40	22,00	-477,0	-2996,0	12293,0	7,50	3,71	2,51	-53,06	-709,9	-477,5
9.	Чистий прибуток (збиток), тис.грн.	608,9	670,2	715,0	724,0	512,0	-2568,0	10440,0	61,30	44,80	9,00	-212,0	-3080,0	13008,0	10,07	6,68	1,26	-29,28	-601,5	-506,5
10.	Рентабельність реалізації за валовим прибутком, %	19,36	20,91	82,64	8,14	15,75	5,50	12,84	1,55	61,74	-74,50	7,61	-10,25	7,34	x	x	x	x	x	x
11.	Рентабельність реалізації за операційним прибутком, %	3,59	3,64	3,72	4,70	1,84	-13,01	33,73	0,05	0,08	0,98	-2,86	-14,85	46,74	x	x	x	x	x	x
12.	Рентабельність реалізації за чистим прибутком, %	2,78	2,88	3,03	3,79	2,23	-12,98	36,24	0,11	0,15	0,75	-1,55	-15,21	49,21	x	x	x	x	x	x

Додаток Р.5

Початкові дані для побудови КУСУМ-карти рентабельності за типами готельних номерів

№ з/п	Тип номера	Опорне значення, $T, \%$	Вибіркове стандартне відхилення, $\sigma, \%$	Показники, необхідні для побудови КУСУМ-карти за категоріями готельних номерів	По місяцях звітного року												Дійсний середній рівень рентабельності згідно даних КУСУМ-карти по кварталах 2010р.,%	
					січень	лютий	березень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вересень	жовтень	листопад	грудень		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	
1	Апартамент	9,30	9,21	Рентабельність (збитковість) реалізації готельних послуг,%	12,61	12,43	-5,32	-3,92	14,30	16,12	18,32	18,67	15,96	-3,54	2,15	14,18	I кв.	4,47
				Відхилення від опорного значення $T, (\Delta i)$	3,31	3,14	-14,62	-13,22	5,00	6,82	9,02	9,37	6,66	-12,84	-7,15	4,88	II кв.	12,24
				Кумулятивна сума відхилень, C_i	3,31	6,45	-8,17	-21,39	-16,39	-9,57	-0,55	8,82	15,48	2,64	-4,50	0,37	III кв.	10,45
					C_1		C_3	C_4		C_6	C_7		C_9	C_{10}		C_{12}	IV кв.	7,54
2	Люкс Ексклюзив	6,86	5,37	Рентабельність (збитковість) реалізації готельних послуг,%	6,97	6,87	-4,18	7,67	7,90	8,11	9,26	15,33	13,10	6,13	-1,77	7,01	I кв.	2,18
				Відхилення від опорного значення $T, (\Delta i)$	0,10	0,01	-11,04	0,81	1,04	1,25	2,40	8,47	6,24	-0,73	-8,63	0,15	II кв.	6,62
				Кумулятивна сума відхилень, C_i	0,10	0,11	-10,93	-10,12	-9,08	-7,83	-5,43	3,04	9,28	8,55	-0,08	0,07	III кв.	10,76
					C_1		C_3	C_4		C_6	C_7		C_9	C_{10}		C_{12}	IV кв.	3,03
3	Люкс Сімейний	9,66	1,02	Рентабельність реалізації готельних послуг,%	9,63	9,50	10,49	10,60	10,92	9,21	10,11	11,09	9,48	8,48	8,10	8,26	I кв.	8,88
				Відхилення від опорного значення $T, (\Delta i)$	-0,03	-0,17	0,83	0,94	1,26	-0,45	0,45	1,43	-0,18	-1,18	-1,56	-1,40	II кв.	8,93
				Кумулятивна сума відхилень, C_i	-0,03	-0,20	0,63	1,57	2,83	2,38	2,83	4,26	4,07	2,89	1,33	-0,07	III кв.	-1,07
					C_1		C_3	C_4		C_6	C_7		C_9	C_{10}		C_{12}	IV кв.	7,67

Продовження дод. Р.5

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	
4	Люкс Престиж	12,30	2,30	Рентабельність реалізації готельних послуг,%	10,72	10,57	11,68	11,81	12,16	14,23	15,87	16,19	13,84	9,44	11,83	9,19	I кв.	10,52
				Відхилення від опорного значення $T, (\Delta i)$	-1,58	-1,73	-0,62	-0,49	-0,14	1,93	3,57	3,89	1,54	-2,86	-0,48	-3,11	II кв.	11,90
				Кумулятивна сума відхилень, C_i	-1,58	-3,30	-3,93	-4,42	-4,56	-2,63	0,94	4,82	6,36	3,50	3,02	-0,08	III кв.	13,11
					C_1		C_3	C_4		C_6	C_7		C_9	C_{10}		C_{12}	IV кв.	10,11
5	Люкс Прем"єр	12,65	1,38	Рентабельність реалізації готельних послуг,%	12,43	12,26	13,54	13,69	14,10	13,05	14,03	14,31	12,23	10,95	10,45	10,66	I кв.	11,82
				Відхилення від опорного значення $T, (\Delta i)$	-0,22	-0,39	0,89	1,04	1,45	0,40	1,38	1,66	-0,42	-1,70	-2,20	-1,99	II кв.	12,27
				Кумулятивна сума відхилень, C_i	-0,22	-0,61	0,28	1,32	2,77	3,17	4,55	6,21	5,79	4,09	1,89	-0,09	III кв.	12,06
					C_1		C_3	C_4		C_6	C_7		C_9	C_{10}		C_{12}	IV кв.	10,26
6	Люкс Покращений	13,16	2,12	Рентабельність реалізації готельних послуг,%	11,84	11,68	12,90	13,04	13,43	14,17	16,54	16,87	14,42	10,43	12,32	10,07	I кв.	11,58
				Відхилення від опорного значення $T, (\Delta i)$	-1,32	-1,48	-0,26	-0,12	0,27	1,01	3,38	3,71	1,26	-2,73	-0,83	-3,09	II кв.	12,59
				Кумулятивна сума відхилень, C_i	-1,32	-2,79	-3,05	-3,17	-2,90	-1,88	1,50	5,21	6,47	3,75	2,91	-0,18	III кв.	13,82
					C_1		C_3	C_4		C_6	C_7		C_9	C_{10}		C_{12}	IV кв.	10,85
7	Люкс Стандарт	8,09	1,37	Рентабельність реалізації готельних послуг,%	7,19	7,10	7,84	7,92	8,16	9,10	10,22	10,42	8,91	6,34	7,62	6,12	I кв.	6,67
				Відхилення від опорного значення $T, (\Delta i)$	-0,89	-0,99	-0,25	-0,16	0,07	1,01	2,13	2,34	0,82	-1,75	-0,47	-1,97	II кв.	8,14
				Кумулятивна сума відхилень, C_i	-0,89	-1,88	-2,13	-2,30	-2,22	-1,21	0,92	3,26	4,08	2,33	1,86	-0,11	III кв.	8,14
					C_1		C_3	C_4		C_6	C_7		C_9	C_{10}		C_{12}	IV кв.	6,27
8	Ексклюзив (2 л/м)	3,08	0,66	Рентабельність реалізації готельних послуг,%	2,63	2,59	2,86	2,89	2,98	3,12	4,21	4,29	3,67	2,31	3,14	2,29	I кв.	1,84
				Відхилення від опорного значення $T, (\Delta i)$	-0,45	-0,49	-0,22	-0,19	-0,10	0,04	1,13	1,21	0,59	-0,77	0,06	-0,79	II кв.	2,06
				Кумулятивна сума відхилень, C_i	-0,45	-0,94	-1,16	-1,35	-1,45	-1,41	-0,28	0,93	1,52	0,75	0,81	0,02	III кв.	2,68
					C_1		C_3	C_4		C_6	C_7		C_9	C_{10}		C_{12}	IV кв.	1,58

Продовження дод. Р.5

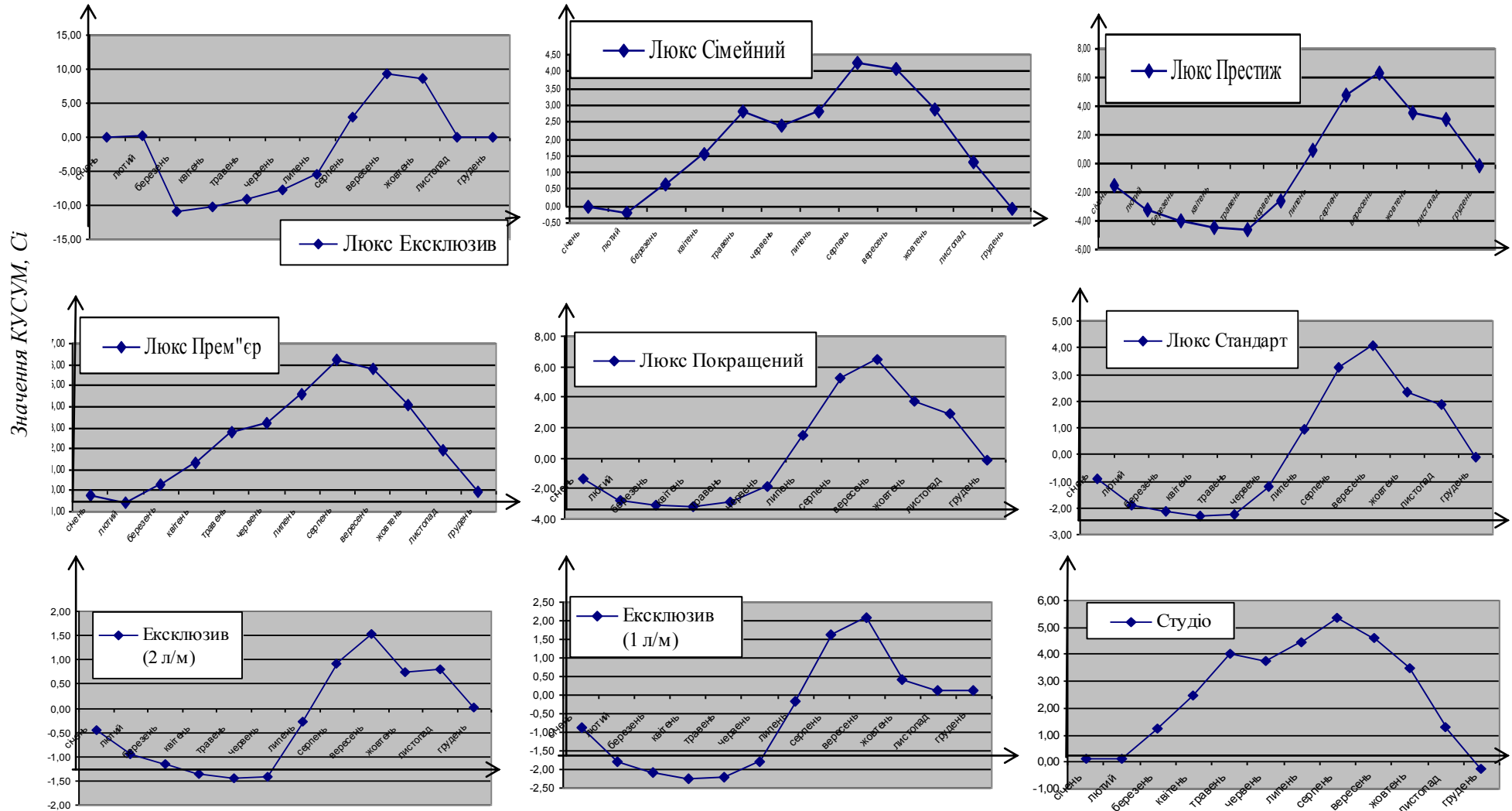
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	1
9	Ексклюзив (1 л/м)	7,56	0,99	Рентабельність реалізації готельних послуг,%	6,70	6,61	7,30	7,38	7,60	7,98	9,18	9,36	8,00	5,90	7,24	7,59	I кв.	6,16
				Відхилення від опорного значення T , (Δi)	-0,86	-0,95	-0,26	-0,18	0,04	0,42	1,62	1,80	0,44	-1,66	-0,32	0,03	II кв.	6,71
				Кумулятивна сума відхилень, C_i	-0,86	-1,81	-2,07	-2,25	-2,21	-1,79	-0,16	1,64	2,09	0,43	0,11	0,14	III кв.	7,31
					$C1$		$C3$	$C4$		$C6$	$C7$		$C9$	$C10$		$C12$	IV кв.	6,46
10	Студіо	10,52	1,19	Рентабельність реалізації готельних послуг,%	10,67	10,52	11,62	11,75	12,10	10,22	11,21	11,43	9,77	9,39	8,35	8,99	I кв.	9,89
				Відхилення від опорного значення T , (Δi)	0,15	0,00	1,10	1,22	1,58	-0,30	0,69	0,91	-0,75	-1,13	-2,17	-1,53	II кв.	9,89
				Кумулятивна сума відхилень, C_i	0,15	0,15	1,24	2,47	4,05	3,74	4,43	5,34	4,59	3,46	1,29	-0,24	III кв.	9,58
					$C1$		$C3$	$C4$		$C6$	$C7$		$C9$	$C10$		$C12$	IV кв.	8,29
11	Покращений (2 л/м)	19,59	1,84	Рентабельність реалізації готельних послуг,%	18,38	18,12	20,013	20,23	20,84	22,41	21,14	21,56	16,52	17,31	18,45	20,72	I кв.	18,24
				Відхилення від опорного значення T , (Δi)	-1,22	-1,47	0,42	0,64	1,25	2,82	1,55	1,97	-3,07	-2,28	-1,14	1,13	II кв.	19,53
				Кумулятивна сума відхилень, C_i	-1,22	-2,69	-2,26	-1,62	-0,37	2,45	3,99	5,97	2,89	0,61	-0,53	0,60	III кв.	18,22
					$C1$		$C3$	$C4$		$C6$	$C7$		$C9$	$C10$		$C12$	IV кв.	18,59
12	Покращений (1 л/м)	18,00	2,01	Рентабельність реалізації готельних послуг,%	18,08	17,83	19,69	19,90	20,50	18,14	19,32	19,71	16,84	15,92	14,40	15,11	I кв.	17,50
				Відхилення від опорного значення T , (Δi)	0,08	-0,17	1,69	1,91	2,50	0,14	1,32	1,71	-1,15	-2,08	-3,60	-2,89	II кв.	17,88
				Кумулятивна сума відхилень, C_i	0,08	-0,09	1,60	3,51	6,01	6,16	7,48	9,19	8,04	5,96	2,36	-0,53	III кв.	17,18
					$C1$		$C3$	$C4$		$C6$	$C7$		$C9$	$C10$		$C12$	IV кв.	14,83
13	Стандарт (2 л/м)	13,59	1,45	Рентабельність реалізації готельних послуг,%	13,35	13,17	14,54	14,70	15,14	14,39	14,97	15,27	13,05	11,75	11,15	11,75	I кв.	12,76
				Відхилення від опорного значення T , (Δi)	-0,24	-0,42	0,95	1,11	1,55	0,80	1,38	1,68	-0,54	-1,83	-2,43	-1,83	II кв.	13,37
				Кумулятивна сума відхилень, C_i	-0,24	-0,66	0,30	1,41	2,96	3,77	5,15	6,84	6,30	4,47	2,04	0,21	III кв.	12,97
					$C1$		$C3$	$C4$		$C6$	$C7$		$C9$	$C10$		$C12$	IV кв.	11,17

Закінчення дод. Р.5

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	1
14	Стандарт (1 л/м)	14,72	1,74	Рентабельність реалізації готельних послуг, %	14,20	14,00	15,46	15,63	16,10	15,59	16,75	17,09	14,60	12,50	12,48	11,76	I кв.	13,73
				Відхилення від опорного значення T , (Δi)	-0,53	-0,72	0,74	0,91	1,38	0,87	2,03	2,36	-0,12	-2,22	-2,24	-2,96	II кв.	14,47
				Кумулятивна сума відхилень, C_i	-0,53	-1,25	-0,51	0,40	1,77	2,64	4,67	7,03	6,91	4,68	2,44	-0,52	III кв.	14,47
					$C1$		$C3$	$C4$		$C6$	$C7$		$C9$	$C10$		$C12$	IV кв.	11,99
15	Економ Плюс (2 л/м)	29,44	3,12	Рентабельність реалізації готельних послуг, %	29,44	29,03	32,06	32,42	33,39	28,21	32,27	32,92	28,13	25,92	24,05	26,16	I кв.	29,18
				Відхилення від опорного значення T , (Δi)	0,00	-0,41	2,62	2,97	3,95	-1,23	2,83	3,47	-1,31	-3,52	-5,40	-3,29	II кв.	29,35
				Кумулятивна сума відхилень, C_i	0,00	-0,41	2,21	5,19	9,14	7,90	10,73	14,20	12,89	9,37	3,98	0,69	III кв.	29,16
					$C1$		$C3$	$C4$		$C6$	$C7$		$C9$	$C10$		$C12$	IV кв.	25,55
16	Економ (2 л/м)	26,16	3,14	Рентабельність реалізації готельних послуг, %	24,83	24,49	27,04	27,34	28,16	29,14	30,12	30,72	26,26	21,86	22,44	21,67	I кв.	24,90
				Відхилення від опорного значення T , (Δi)	-1,33	-1,67	0,89	1,18	2,00	2,98	3,96	4,57	0,10	-4,29	-3,71	-4,49	II кв.	26,82
				Кумулятивна сума відхилень, C_i	-1,33	-3,00	-2,11	-0,93	1,07	4,06	8,02	12,58	12,69	8,39	4,68	0,19	III кв.	22,42
					$C1$		$C3$	$C4$		$C6$	$C7$		$C9$	$C10$		$C12$	IV кв.	22,42
17	Економ (1 л/м)	22,96	2,65	Рентабельність реалізації готельних послуг, %	22,17	21,86	24,14	24,41	25,14	24,12	26,11	26,63	22,76	19,52	19,46	18,68	I кв.	21,99
				Відхилення від опорного значення T , (Δi)	-0,79	-1,10	1,18	1,45	2,18	1,16	3,15	3,67	-0,20	-3,44	-3,50	-4,27	II кв.	23,07
				Кумулятивна сума відхилень, C_i	-0,79	-1,89	-0,70	0,75	2,93	4,09	7,24	10,92	10,72	7,28	3,78	-0,49	III кв.	23,12
					$C1$		$C3$	$C4$		$C6$	$C7$		$C9$	$C10$		$C12$	IV кв.	19,37

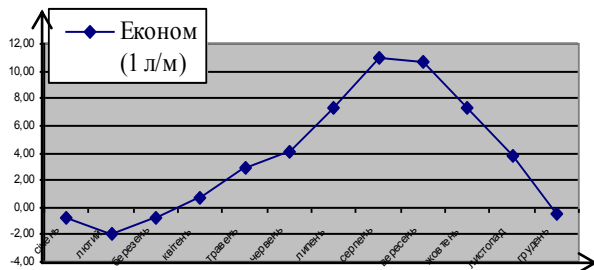
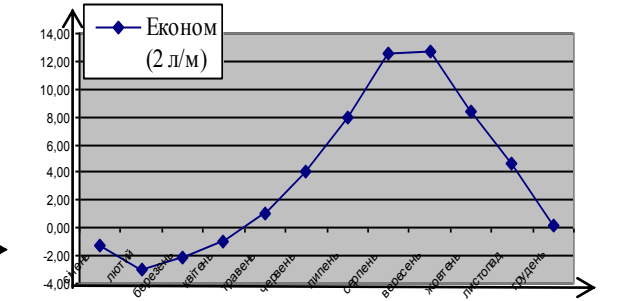
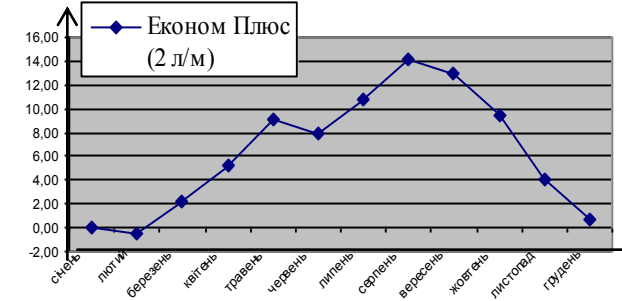
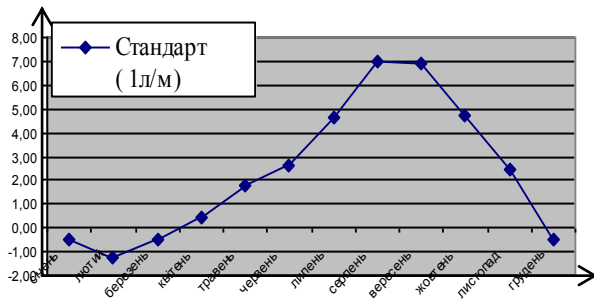
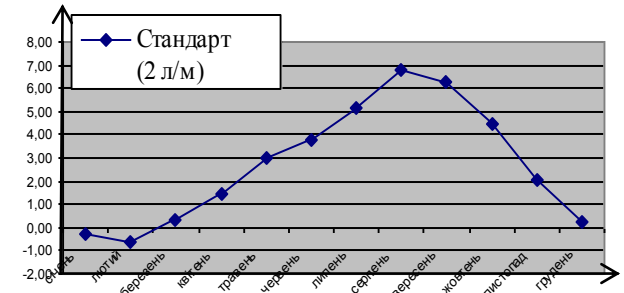
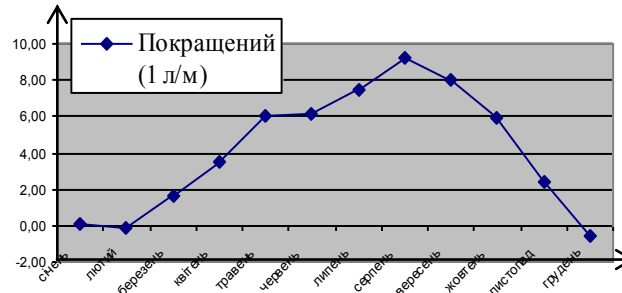
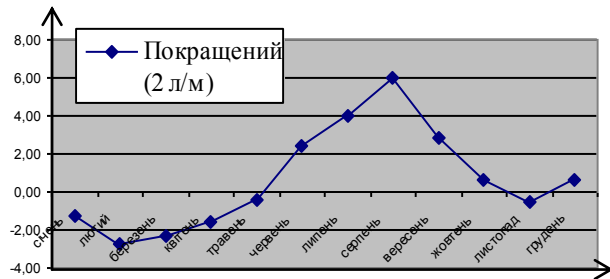
Додаток Р.6

КУСУМ-карта рентабельності за типами номерів



Продовження дод. Р.6

Значення КУСУМ, Сі

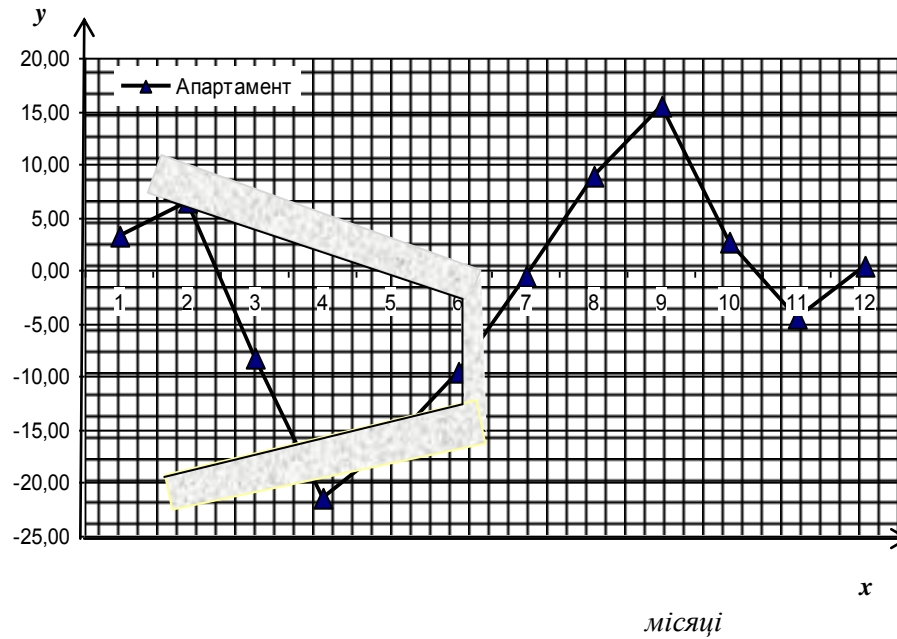


місяці

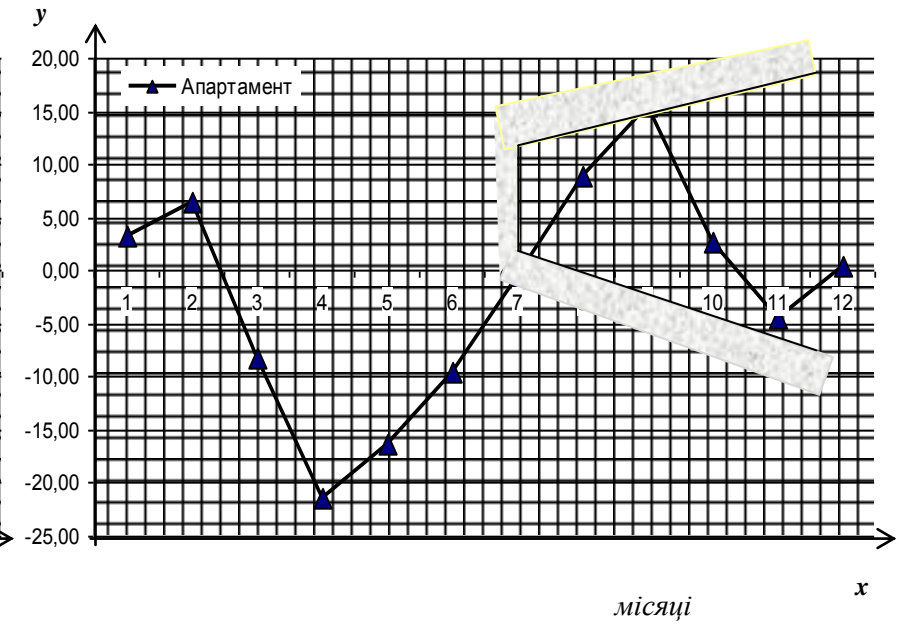
Додаток Р.7

КУСУМ-карта рентабельності готельного номера “Апартамент” із застосуванням усіченої V-маски

Значення КУСУМ, C_i



Значення КУСУМ, C_i

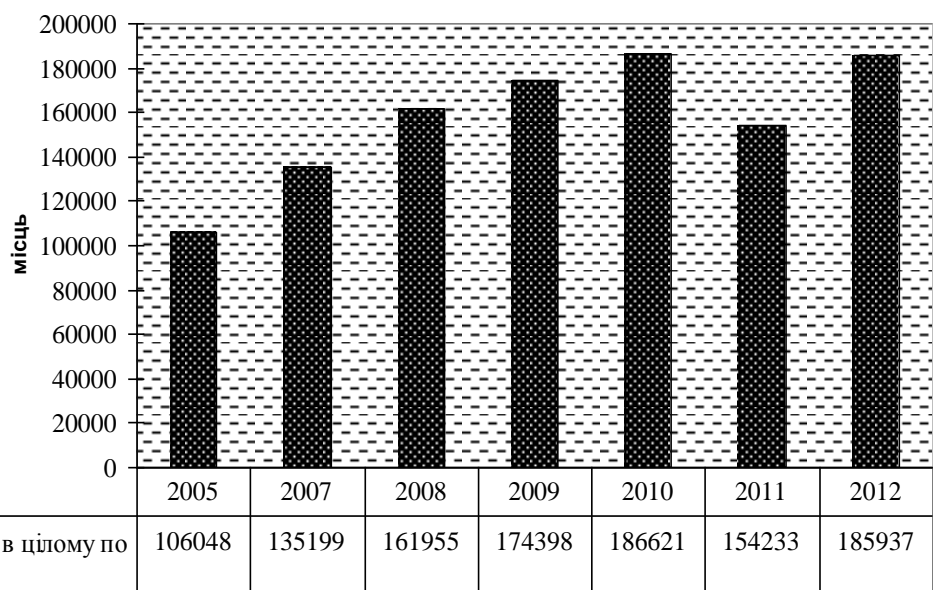
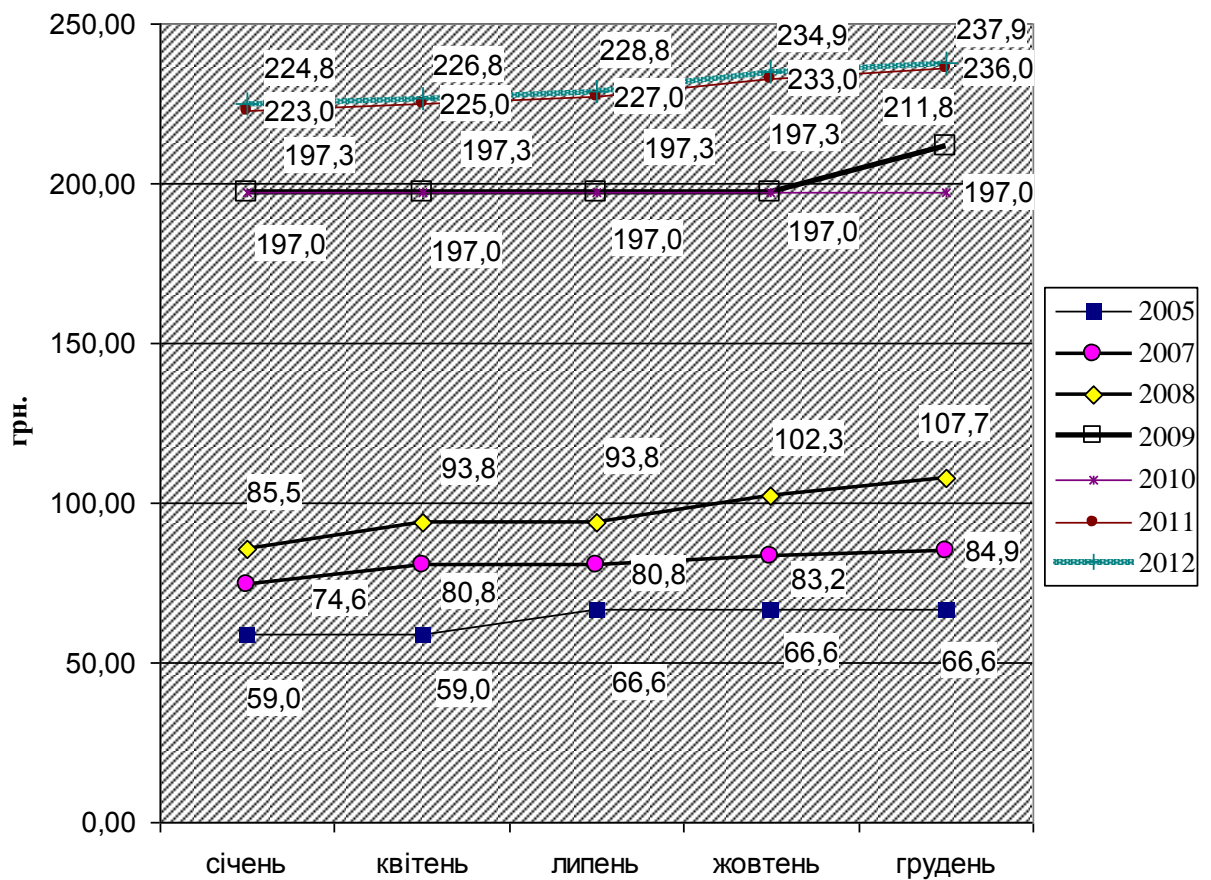


Додаток С.1
Оцінка рівня рентабельності реалізації номера “Апартамент”

Зона рентабельності (збитковості)	Рентабельність реалізації готельних послуг, %	Витрати понесені у зв'язку з реалізацією послуг, грн.			Доходи від надання місця проживання при середній ціні, грн.	Пробуток (збиток), грн.	Доходи від надання місця проживання при середній ціні із знижкою 5% ,грн.	Пробуток (збиток), грн.	Доходи від надання місця проживання при середній ціні із знижкою 10% ,грн.	Пробуток (збиток), грн.	Завантаженість номерного фонду, %
		постійні витрати	змінні витрати	Всього							
Зона еталонного рівня рентабельності	27,72	80266,50	26755,50	107022,00	120400,00	33374,88	114666,67	31785,60	108370,84	1348,84	41,67
	25,41	72824,00	24274,67	97098,67	109236,00	27756,87	104034,29	26435,11	98322,23	1223,57	39,54
	23,12	69718,67	23239,56	92958,22	104578,00	24178,43	99598,10	23027,08	94129,61	1171,39	37,51
	20,93	65637,33	21879,11	87516,44	98456,00	20606,84	93767,62	19625,56	88619,26	1102,82	35,59
Зона мінімального зниження рівня рентабельності	18,67	63561,33	21187,11	84748,44	95342,00	17800,35	90801,90	16952,72	85816,38	1067,94	33,76
	18,51	63118,67	21039,56	84158,22	94678,00	17524,90	90169,52	16690,38	85218,72	1060,50	32,03
	18,32	61563,33	20521,11	82084,44	92345,00	16917,60	87947,62	16112,00	83118,81	1034,37	30,39
	16,2	59783,33	19927,78	79711,11	89675,00	14527,35	85404,76	13835,57	80715,57	1004,46	28,84
	16,12	59635,33	19878,44	79513,78	89453,00	14419,82	85193,33	13733,17	80515,75	1001,97	27,36
	15,96	59176,67	19725,56	78902,22	88765,00	14166,89	84538,10	13492,28	79896,49	994,27	25,96
	14,3	56214,00	18738,00	74952,00	84321,00	12057,90	80305,71	11483,72	75896,49	944,49	24,63
	14,18	55694,00	18564,67	74258,67	83541,00	11846,11	79562,86	11282,01	75194,42	935,75	23,37
Зона допустимого зниження рівня рентаельності	13,91	55148,00	18382,67	73530,67	82722,00	11506,63	78782,86	10958,70	74457,25	926,58	22,17
	12,61	53228,67	17742,89	70971,56	79843,00	10068,20	76040,95	9588,76	71865,89	894,33	21,03
	12,43	51688,00	17229,33	68917,33	77532,00	9637,23	73840,00	9178,31	69785,78	868,45	19,96
	11,60	48972,67	16324,22	65296,89	73459,00	8521,24	69960,95	8115,47	66119,71	822,82	18,93
	9,30	43621,33	14540,44	58161,78	65432,00	6085,18	62316,19	5795,41	58894,69	732,91	17,96
Зона критичного зниження рівня рентабельності	7,00	39916,00	13305,33	53221,33	59874,00	4191,18	57022,86	3991,60	53891,99	670,66	17,04
	4,69	36885,33	12295,11	49180,44	55328,00	2594,88	52693,33	2471,32	49800,18	619,74	16,17
	2,39	28583,33	9527,78	38111,11	42875,00	1024,71	40833,33	975,92	38591,36	480,25	15,34
	2,15	27561,33	9187,11	36748,44	41342,00	888,85	39373,33	846,53	37211,52	463,08	14,55
Зона збитковості	0,09	24827,33	8275,78	33103,11	37241,00	33,52	35467,62	31,92	33520,25	417,14	13,81
	-2,33	31200,66	10400,22	41600,88	40653,65	-947,23	38717,76	-902,12	36591,94	-5008,94	13,10
	-3,54	30192,00	10064,00	40256,00	38879,66	-1376,34	37028,25	-1310,80	34995,19	-5260,81	12,43
	-3,92	29567,69	9855,90	39423,59	37936,48	-1487,11	36129,98	-1416,30	34146,25	-5277,34	11,79
	-4,52	27572,99	9191,00	36763,99	35174,12	-1589,87	33499,16	-1514,16	31659,87	-5104,12	11,19
	-5,32	25883,03	8627,68	34510,71	32767,48	-1743,23	31207,12	-1660,22	29493,68	-5017,03	10,62
	-6,82	22262,34	7420,78	29683,12	27787,98	-1895,14	26464,74	-1804,90	25011,68	-4671,44	10,07
-9,12	21876,86	7292,29	29169,14	26731,25	-2437,89	25458,33	-2321,80	24060,53	-5108,61	9,56	

Додаток Т.1

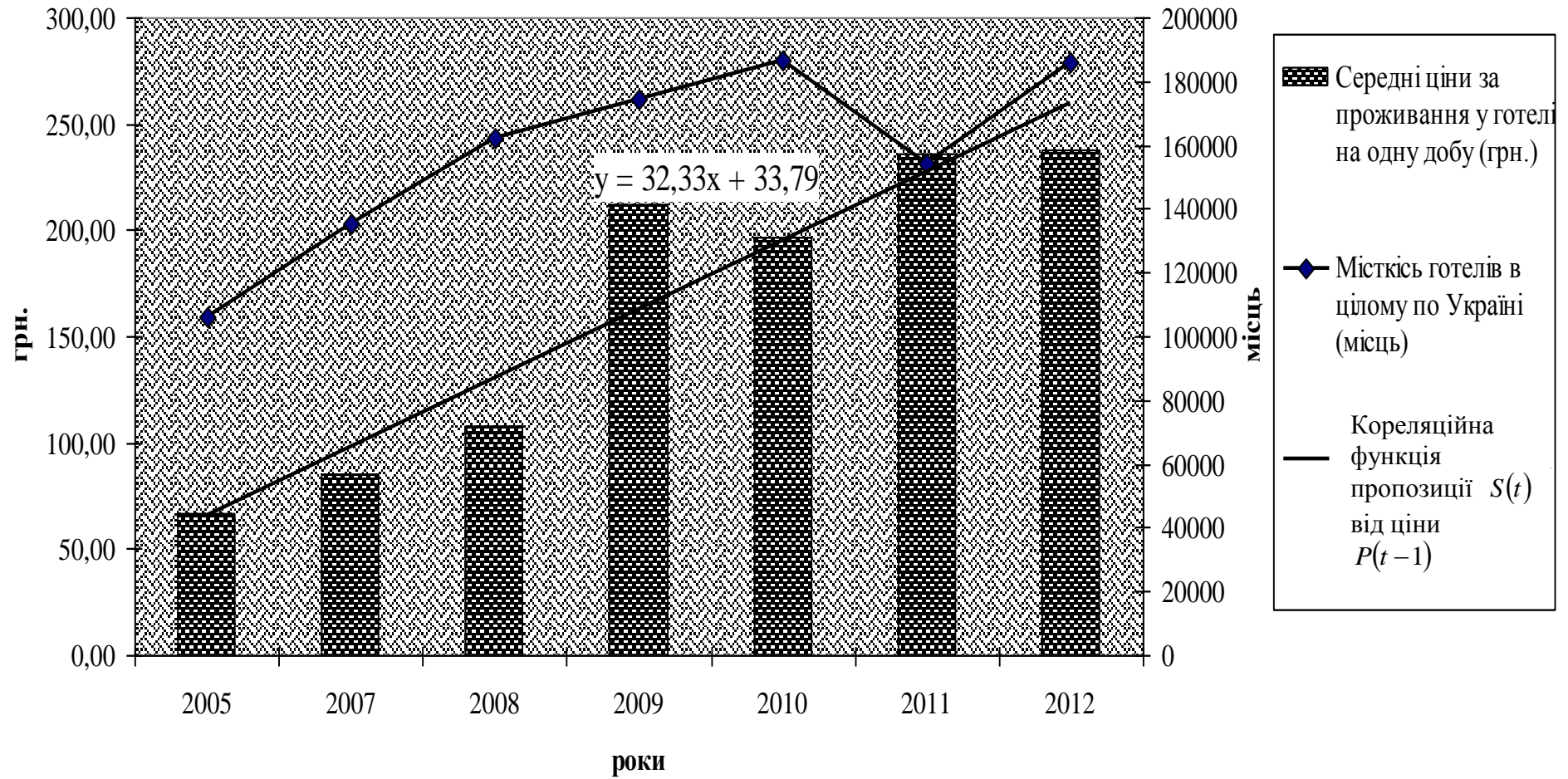
Середні ціни за проживання у готелі на одну добу (грн.) та пропозиція готельних послуг (місць) за 2005 – 2012 рр.



* – Починаючи з 2011 року враховуються юридичні особи та фізичні особи-підприємці

Додаток Т.2

Кореляційна функція пропозиції готельних послуг від ціни за проживання в готелі (2005 – 2012 рр.)



Додаток Т.3

Динаміка кількості, загальної місткості готелів та часу перебування приїжджих у готелях України за 2000 – 2012рр.

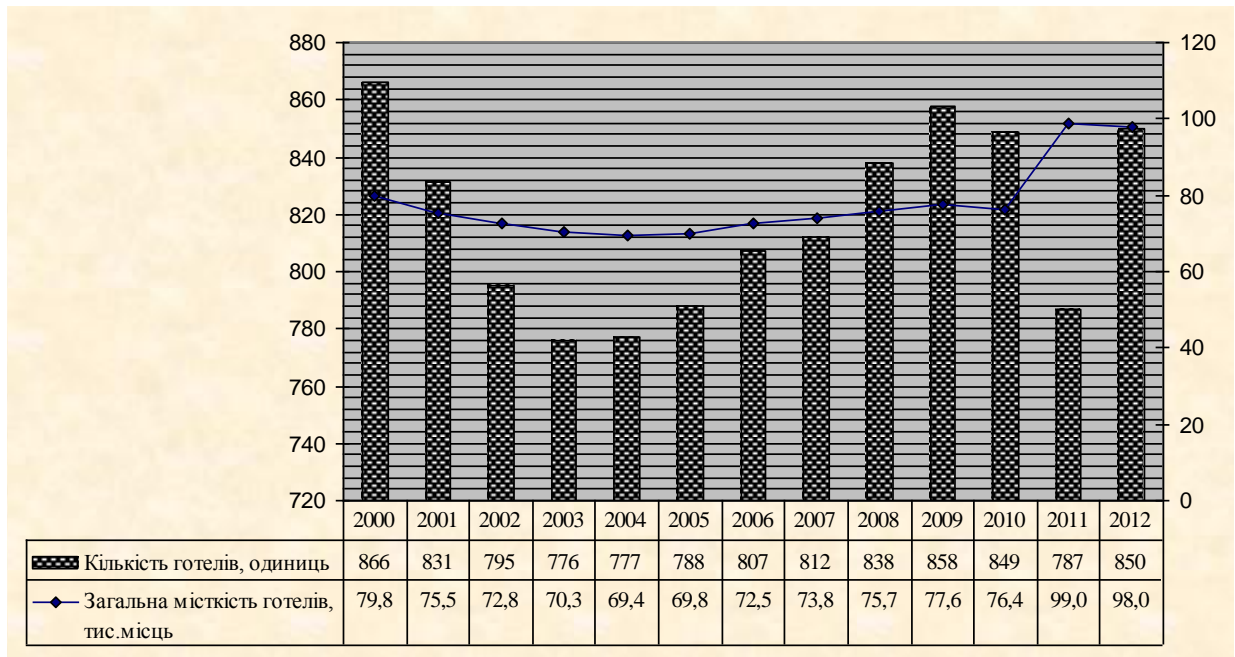


Рис. Т.3.1. Динаміка кількості готелів та загальної місткості за 2000 – 2012 рр.

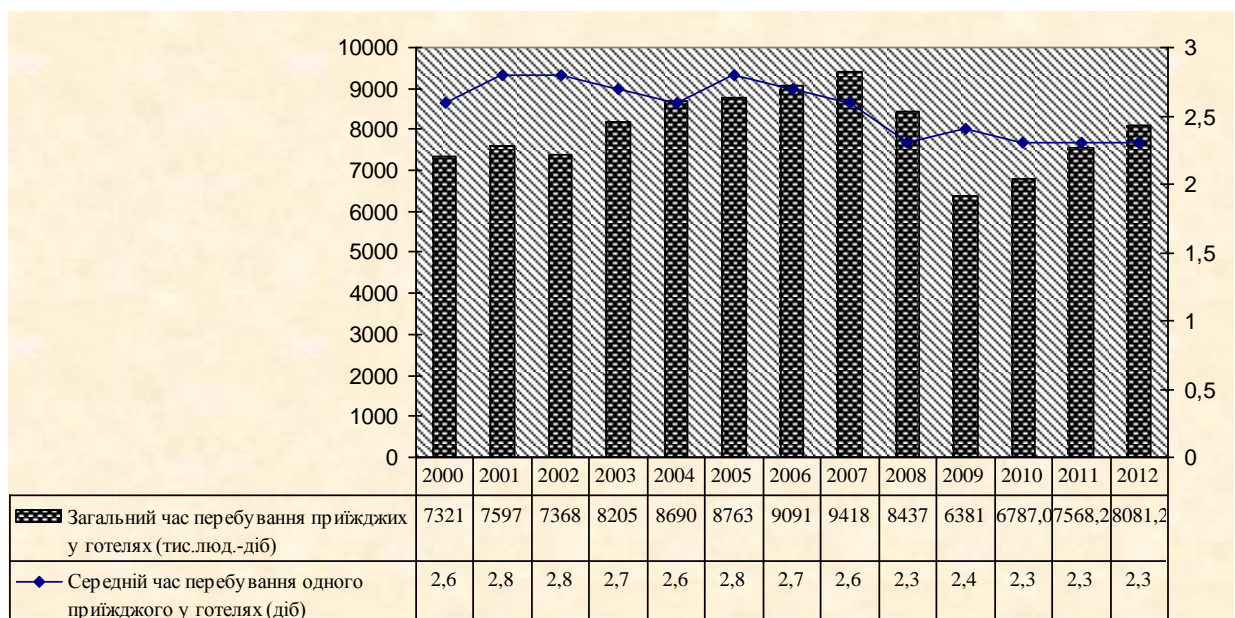


Рис.Т.3.2. Динаміка часу перебування приїжджих в готелях України за 2000 – 2012 рр.

Додаток Т.4

Розподіл доходів від експлуатації готелів України за 2009 – 2012рр. (%)

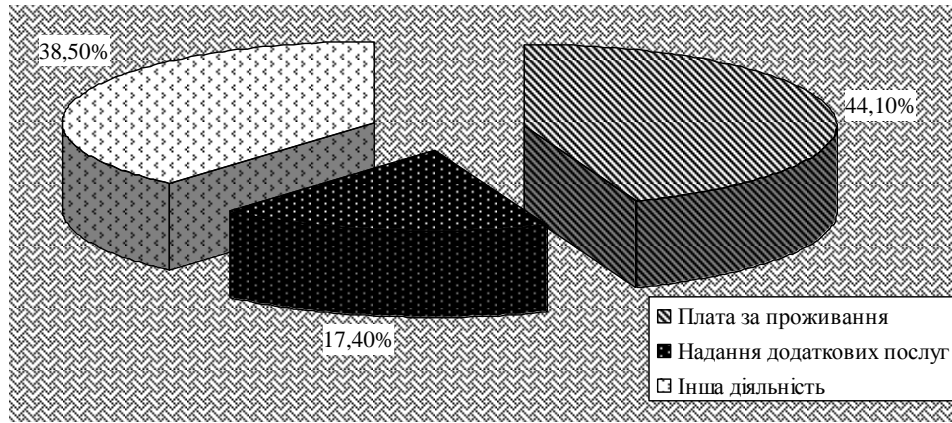


Рис.Т.4.1. Структура доходів від експлуатації готелів за 2009 р.

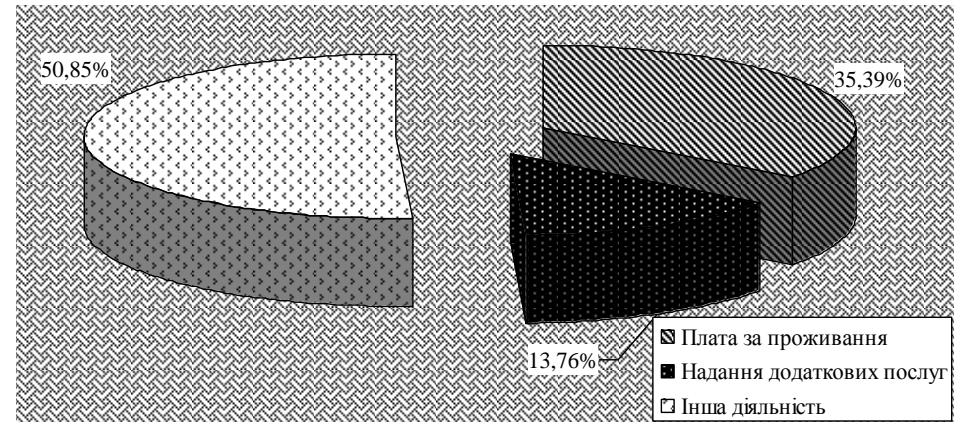


Рис. Т.4.2. Структура доходів від експлуатації готелів за 2010 р.

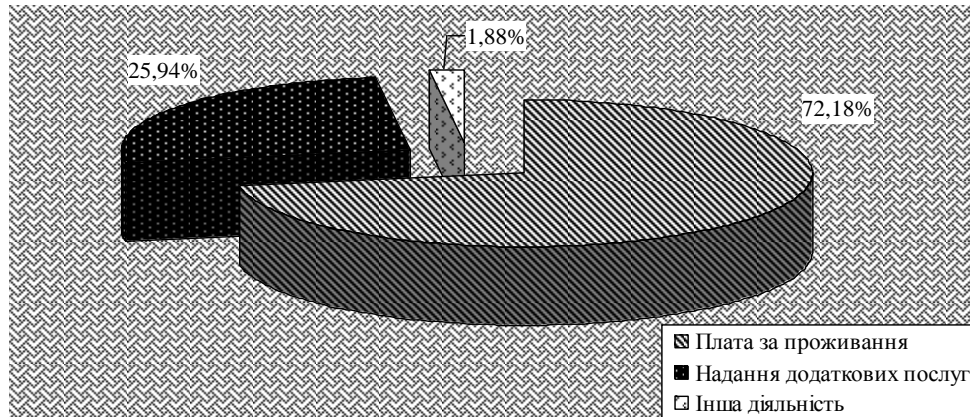


Рис.Т.4.3. Структура доходів від експлуатації готелів за 2011 р.

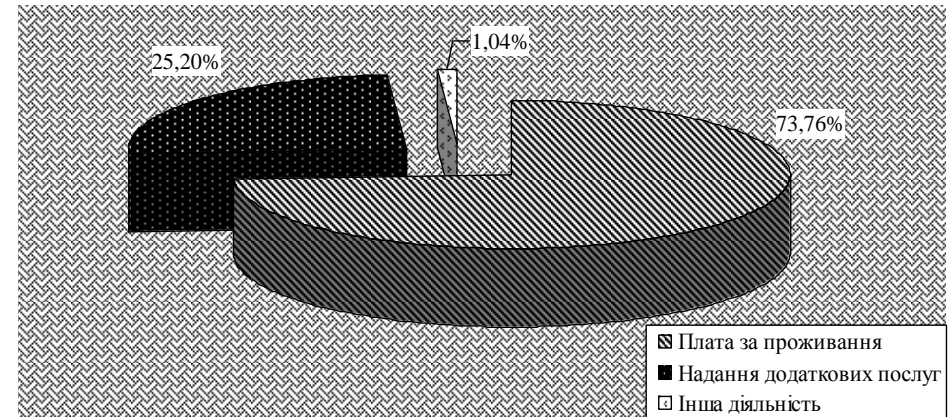
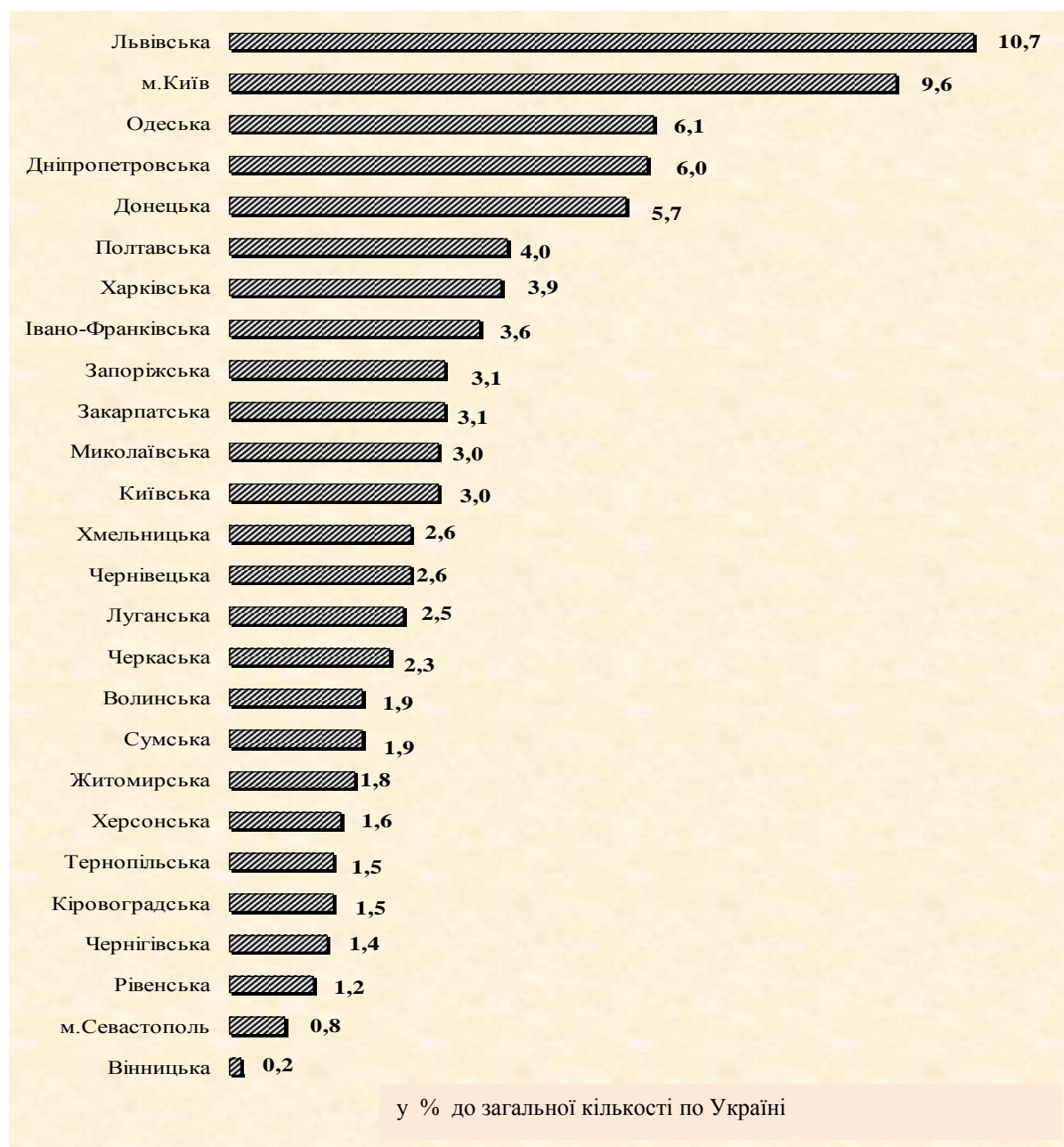


Рис.Т.4.4. Структура доходів від експлуатації готелів за 2012 р.

Додаток Т.5

Розподіл готелів та аналогічних засобах розміщування у 2012р. по регіонах України (у % до загальної кількості)



№ з/п	Область (місто)	Кількість готелів	№ з/п	Область (місто)	Кількість готелів	№ з/п	Область (місто)	Кількість готелів
1.	м.Севастополь	8	10.	Івано-Франківська	31	19.	Одеська	50
2.	Кіровоградська	12	11.	Тернопільська	13	20.	Донецька	52
3.	Вінницька	14	12.	Полтавська	27	21.	Луганська	25
4.	Рівенська	16	13.	Житомирська	17	22.	АР Крим	88
5.	Чернівецька	15	14.	Київська	34	23.	Дніпропетровська	54
6.	Хмельницька	19	15.	Харківська	35	24.	Миколаївська	23
7.	Запорізька	40	16.	Черкаська	25	25.	Херсонська	14
8.	Волинська	21	17.	Чернігівська	18	26.	м.Київ	88
9.	Сумська	17	18.	Закарпатська	27	27.	Львівська	88
Всього								850

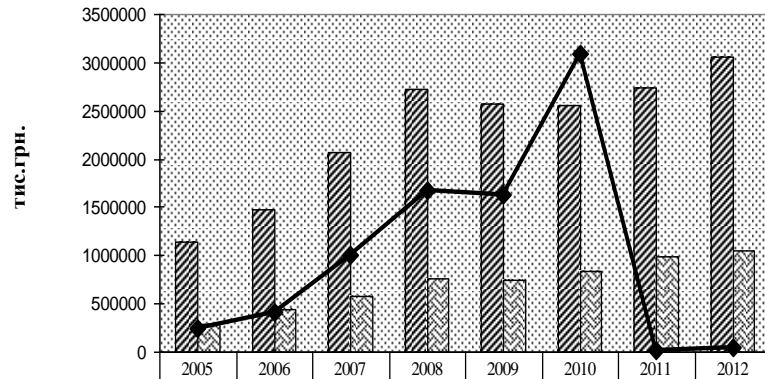
Додаток Т.6

Показники роботи готелів та аналогічних засобів розміщування за 2005 - 2012рр.

№ з/п	Показник	2 005р.		2 006р.		2 007р.		2 008р.		2 009р.		2 010р.		2 011р.		2 012р.	
		тис.грн.	пит. вага, %	тис.грн.	пит. вага, %	тис.грн.	пит. вага, %	тис.грн.	пит. вага, %	тис.грн.	пит. вага, %	тис.грн.	пит. вага, %	тис.грн.	пит. вага, %	тис.грн.	пит. вага, %
1.	Доходи від продажу номерів, усього	1136662,6	68,0	1478787,7	63,7	2073438,2	56,9	2729421,4	52,8	2577120,0	52,0	2561012,1	39,5	2738846,3	73,4	3057559,3	73,8
2.	Доходи від надання додаткових послуг	285916,5	15,6	439757,7	17,0	570672,3	15,7	758349,7	14,7	738664,0	14,9	834718,5	12,9	984260,8	26,4	1044709,4	25,2
3.	Інші доходи	250086,3	13,2	404732,6	15,0	999508,1	19,2	1679703,5	32,5	1635492,1	33,0	3091224,2	47,7	8768,3	0,2	43186,6	1,0
4.	Операційні витрати, з них:	1298816,7	100,0	1747668,6	100,0	2560330,0	100,0	3335601,4	100,0	3302475,0	100,0	3761576,4	100,0	3525269,7	100,0	4211097,4	100,0
4.1	Матеріальні витрати	341830,0	26,3	553629,1	31,7	611429,8	23,9	783624,1	23,5	848404,6	25,7	942055,8	25,04	802559,2	23,59	3821743,3	24,5
4.2	Оплата праці	297136,9	22,9	394034,2	22,5	557199,7	21,8	743407,0	22,3	698970,8	21,2	793092,8	21,08	757236,4	21,9	910494,3	22,5
4.3	Інші операційні витрати	391678,2	30,2	438315,2	25,1	895005,6	35,0	1207323,0	36,2	1103799,3	33,4	1342583,6	35,69	1292532,0	35,1	1215145,9	30,88
5.	Інші витрати	207381,6	-	384134,7	-	767273,7	-	2109839,0	-	1667891,7	-	3112232,9	-	539521,1	-	1082208,5	-

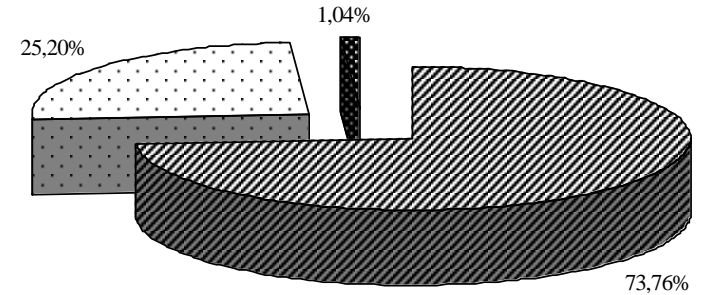
Додаток Т.7

Доходи від надання послуг готелями та аналогічними засобами розміщування України за 2005 –2012 рр.



	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
▨ Доходи від продажу номерів (плата за проживання)	1136662,6	1478787,7	2073438,2	2729421,4	2577120	2561012,10	2738846,3	3057559,3
▩ Доходи від додаткових послуг, що не входять у вартість номера	285916,5	439757,7	570672,3	758349,7	738664	834718,5	984260,8	1044709,4
◆ Інші доходи	250086,3	404732,6	999508,1	1679703,5	1635492,1	3091224,2	8768,3	43186,6

роки



- ▨ Доходи від продажу номерів (плата за проживання)
- ▩ Доходи від додаткових послуг, що не входять у вартість номера
- ◆ Інші доходи

Структура доходів від надання послуг готелями та аналогічними засобами розміщування в цілому по Україні за 2012р.

Доходи від надання послуг готелями та аналогічними засобами розміщування по регіонах України за 2011 – 2012рр.

№ з/п	Область (місто)	Доходи від надання послуг готелями та аналогічними засобами розміщування (тис.грн.)		№ з/п	Область (місто)	Доходи від надання послуг готелями та аналогічними засобами розміщування (тис.грн.)		№ з/п	Область (місто)	Доходи від надання послуг готелями та аналогічними засобами розміщування (тис.грн.)	
		2011р.	2012р.			2011р.	2012р.			2011р.	2012р.
1.	АР Крим	728470,1	898853,9	10.	Київська	90829,8	96050,8	19.	Тернопільська	12912,3	17363,5
2.	Вінницька	16745,3	20898,8	11.	Кіровоградська	13261,8	13019,5	20.	Харківська	98343,2	151145,1
3.	Волинська	19600,5	22859,9	12.	Луганська	30536,2	24935,5	21.	Херсонська	8871,8	12886,4
4.	Дніпропетровська	129844,7	127160,3	13.	Львівська	350663,6	479951,0	22.	Хмельницька	34106,1	35206,6
5.	Донецька	167310,2	328643,6	14.	Миколаївська	26956,2	30879,6	23.	Черкаська	20124,2	26819,2
6.	Житомирська	7736,1	9037,2	15.	Одеська	230617,6	201100,8	24.	Чернівецька	19254,2	18996,7
7.	Закарпатська	49357,3	48008,0	16.	Полтавська	35959,7	48681,9	25.	Чернігівська	23546,4	22470,2
8.	Запорізька	25797,6	26115,0	17.	Рівненська	17363,0	24907,8	26.	м.Київ	1703826,8	1602245,2
9.	Івано-Франківська	107095,8	121286,7	18.	Сумська	20979,1	21372,8	27.	м.Севастополь	37511,8	55952,9
								Україна		4027621,4	4486848,7

Додаток У.1

Розрахунок коефіцієнтів переходу матриці G по ОДП “Чернівцітурист”

№ з/п	Тип номеру	Показник		Значення коефіцієнтів переходу g_{ij}						
			Чистий дохід від надання місця проживання, (грн.)							
1.	Одномісний Економ класу	U_1^1	438674,0	$g_{1j} = \frac{1}{n} \frac{X_1^1}{U_j^1}$	1,0018	1,0848	0,7886	0,8775	1,2372	1,1573
2.	Одномісний Підвищеної комфортності	U_2^1	405107,0	$g_{2j} = \frac{1}{n} \frac{X_2^1}{U_j^1}$	0,0716	0,0775	0,0563	0,0627	0,0884	0,0827
3.	Двомісний Економ класу	U_3^1	557280,0							
4.	Двомісний Підвищеної комфортності	U_4^1	500830,0							
5.	Одномісний Люкс Стандарт	U_5^1	355200,0							
6.	Двомісний Люкс Покращений	U_6^1	379720,0							
n=6	РАЗОМ	X_1^1	2636811,0							
			Прибуток від надання місця проживання за 2010р. (грн..)							
		X_2^1	492041,0							

Додаток У.2

Таблиця У.2.1

Оптимальна структура обсягу реалізації ОДП "Чернівцітурист" у прогнозному періоді

№ з/п	Чистий дохід від надання місяця проживання	Періоди					
		Базисний		Звітний		Прогнозний	
		грн.	пит.вага, %	грн.	пит.вага, %	грн.	оптимальна пит.вага, %
1.	Одномісного номеру Економ класу	321300,0	13,50	438674,0	16,64	378807,58	16,02
2.	Одномісного номеру Підвищеної комфортності	409500,0	17,20	405107,0	15,36	424485,88	17,95
3.	Двомісного номеру Економ класу	560660,0	23,55	557280,0	21,13	366268,13	15,49
4.	Двомісний номеру Підвищеної комфортності	423720,0	17,80	500830,0	18,99	384534,86	16,26
5.	Одномісного номеру Люкс Стандарт	309500,0	13,00	355200,0	13,47	430624,40	18,21
6.	Двомісного номеру Люкс Покращений	355940,0	14,95	379720,0	14,40	380529,16	16,09
РАЗОМ		2380620,0	100,00	2636811,0	100,00	2365250,0	100,00

Таблиця У.2.2

Розрахований обсяг та прибуток від реалізації послуг проживання у відповідності до оптимальної структури готельних номерів ОДП "Чернівцітурист"

№ з/п	Тип номеру	Чистий дохід від надання місяця проживання (грн.)	Прибуток від надання місяця проживання (грн.)
1.	Одномісний Економ класу	378807,58	73125,73
2.	Одномісний Підвищеної комфортності	424485,88	101007,14
3.	Двомісний Економ класу	366268,13	71620,03
4.	Двомісний Підвищеної комфортності	384534,86	82889,02
5.	Одномісний Люкс Стандарт	430624,40	103949,60
6.	Двомісний Люкс Покращений	380529,16	81171,10
РАЗОМ		2365250,00	513762,62

Додаток Ф. 1

Перехідні матриці (В) по ПАТ “Готель “Дніпро”” (м.Київ) та прогноз фінансових результатів на 2013-2016рр.

Матриця переходу В (2011/2010рр.)

Назва показника	Значення коефіцієнтів переходу b_{ij}				
Чистий дохід від реалізації	b_{1j}	0,2911	0,3667	7,0451	17,8679
Сбівартість реалізації	b_{2j}	0,2241	0,2823	5,4228	13,7535
Операційний прибуток	b_{3j}	0,0087	0,0109	0,2098	0,5320
Чистий прибуток (збиток)	b_{4j}	0,0043	0,0054	0,1046	0,2654

Матриця переходу В (2012/2011рр.)

Назва показника	Значення коефіцієнтів переходу b_{ij}				
Чистий дохід від реалізації	b_{1j}	0,2467	0,3205	8,2871	16,6103
Сбівартість реалізації	b_{2j}	0,1743	0,1743	5,8554	11,7362
Операційний прибуток	b_{3j}	0,0061	0,0079	0,2051	0,4111
Чистий прибуток	b_{4j}	0,0039	0,0051	0,1307	0,2620

Матриця переходу В (2013/2012рр.)

Назва показника	Значення коефіцієнтів переходу b_{ij}				
Чистий дохід від реалізації	b_{1j}	0,2467	0,3205	8,2871	16,6103
Сбівартість реалізації	b_{2j}	0,1643	0,2134	5,5183	11,0606
Операційний прибуток	b_{3j}	0,0061	0,0079	0,2051	0,4111
Чистий прибуток	b_{4j}	0,0039	0,0051	0,1307	0,2620

Матриця переходу В (2014/2013рр.)

Назва показника	Значення коефіцієнтів переходу b_{ij}				
Чистий дохід від реалізації	b_{1j}	0,2318	0,3481	9,3662	14,6979
Сбівартість реалізації	b_{2j}	0,1544	0,2318	6,2368	9,7872
Операційний прибуток	b_{3j}	0,0057	0,0086	0,2318	0,3638
Чистий прибуток (збиток)	b_{4j}	0,0037	0,0055	0,1477	0,2318

Матриця переходу В (2015/2014рр.)

Назва показника	Значення коефіцієнтів переходу b_{ij}				
Чистий дохід від реалізації	b_{1j}	0,2318	0,3481	9,3662	14,6979
Сбівартість реалізації	b_{2j}	0,1544	0,2318	6,2368	9,7872
Операційний прибуток	b_{3j}	0,0057	0,0086	0,2318	0,3638
Чистий прибуток (збиток)	b_{4j}	0,0037	0,0055	0,1477	0,2318

Прогнозні значення показників на 2013 – 2016рр. (тис.грн.)

Назва показника	Прогноз на			
	2013р.	2014р.	2015р.	2016р.
Чистий дохід від реалізації	48001,47	44509,35	41271,28	38268,79
Сбівартість реалізації	31963,57	29638,21	27482,02	25482,7
Операційний прибуток	1188,03	1101,601	1021,459	947,1478
Чистий прибуток	757,068	701,9911	650,9211	603,5664

Додаток Ф. 2

Перехідні матриці (В) по ПАТ "ГК "Братислава""(м.Київ) та прогноз фінансових результатів на 2013-2016рр.

Матриця переходу В (2011/2010рр.)

Назва показника	Значення коефіцієнтів переходу b_{ij}				
Чистий дохід від реалізації	b_{1j}	0,2158	0,2561	11,7245	9,6636
Сбівартість реалізації	b_{2j}	0,2039	0,2421	11,0800	9,1323
Операційний прибуток	b_{3j}	-0,0281	-0,0333	-1,5249	-1,2568
Чистий прибуток (збиток)	b_{4j}	-0,0280	-0,0332	-1,5213	-1,2539

Матриця переходу В (2012/2011рр.)

Назва показника	Значення коефіцієнтів переходу b_{ij}				
Чистий дохід від реалізації	b_{1j}	0,3639	0,3851	-2,7983	-2,8048
Сбівартість реалізації	b_{2j}	0,3172	0,3172	-2,4389	-2,4446
Операційний прибуток	b_{3j}	0,1228	0,1299	-0,9440	-0,9462
Чистий прибуток	b_{4j}	0,1319	0,1395	-1,0140	-1,0164

Матриця переходу В (2013/2012рр.)

Назва показника	Значення коефіцієнтів переходу b_{ij}				
Чистий дохід від реалізації	b_{1j}	0,3639	0,3851	-2,7983	-2,8048
Сбівартість реалізації	b_{2j}	0,3128	0,3310	-2,4054	-2,4110
Операційний прибуток	b_{3j}	0,1228	0,1299	-0,9440	-0,9462
Чистий прибуток	b_{4j}	0,1319	0,1395	-1,0140	-1,0164

Матриця переходу В (2014/2013рр.)

Назва показника	Значення коефіцієнтів переходу b_{ij}				
Чистий дохід від реалізації	b_{1j}	-0,3163	-0,3680	-0,9377	-0,8730
Сбівартість реалізації	b_{2j}	-0,2719	-0,3163	-0,8061	-0,7504
Операційний прибуток	b_{3j}	-0,1067	-0,1241	-0,3163	-0,2945
Чистий прибуток (збиток)	b_{4j}	-0,1146	-0,1333	-0,3398	-0,3163

Матриця переходу В (2015/2014рр.)

Назва показника	Значення коефіцієнтів переходу b_{ij}				
Чистий дохід від реалізації	b_{1j}	-0,3163	-0,3680	-0,9377	-0,8730
Сбівартість реалізації	b_{2j}	-0,2719	-0,3163	-0,8061	-0,7504
Операційний прибуток	b_{3j}	-0,1067	-0,1241	-0,3163	-0,2945
Чистий прибуток (збиток)	b_{4j}	-0,1146	-0,1333	-0,3398	-0,3163

Прогнозні значення показників на 2013 – 2016рр. (тис.грн.)

Назва показника	Прогноз на			
	2013р.	2014р.	2015р.	2016р.
Чистий дохід від реалізації	66867,9	84610,13	107060	135466,2
Сбівартість реалізації	57479,6	72730,71	92028,5	116446,5
Операційний прибуток	-22557	28542,08	-36115,2	45697,7
Чистий прибуток	-24230,4	30659,46	-38794,4	49087,77

Додаток Ф.3

Перехідні матриці (В) по ПАТ «Тернопіль-Готель» (м. Тернопіль) та прогноз показників на 2013 – 2016 р.р.

Матриця переходу В (2011/2010рр.)

Назва показника	Значення коефіцієнтів переходу b_{ij}				
Чистий дохід від реалізації	b_{1j}	0,3278	0,5512	1,1611	3,5580
Сбівартість реалізації	b_{2j}	0,1789	0,3008	0,6335	1,9414
Операційний прибуток	b_{3j}	0,1111	0,1868	0,3934	1,2054
Чистий прибуток (збиток)	b_{4j}	0,0832	0,1399	0,2946	0,9028

Матриця переходу В (2012/2011рр.)

Назва показника	Значення коефіцієнтів переходу b_{ij}				
Чистий дохід від реалізації	b_{1j}	0,2382	0,4366	0,7032	0,9389
Сбівартість реалізації	b_{2j}	0,1520	0,1520	0,4486	0,5990
Операційний прибуток	b_{3j}	0,0554	0,1015	0,1634	0,2182
Чистий прибуток	b_{4j}	0,0415	0,0760	0,1224	0,1634

Матриця переходу В (2013/2012рр.)

Назва показника	Значення коефіцієнтів переходу b_{ij}				
Чистий дохід від реалізації	b_{1j}	0,2382	0,4366	0,7032	0,9389
Сбівартість реалізації	b_{2j}	0,1347	0,2469	0,3977	0,5310
Операційний прибуток	b_{3j}	0,0554	0,1015	0,1634	0,2182
Чистий прибуток	b_{4j}	0,0415	0,0760	0,1224	0,1634

Матриця переходу В (2014/2013рр.)

Назва показника	Значення коефіцієнтів переходу b_{ij}				
Чистий дохід від реалізації	b_{1j}	0,2030	0,3590	0,8736	1,1663
Сбівартість реалізації	b_{2j}	0,1148	0,2030	0,4940	0,6596
Операційний прибуток	b_{3j}	0,0472	0,0834	0,2030	0,2710
Чистий прибуток (збиток)	b_{4j}	0,0353	0,0625	0,1521	0,2030

Матриця переходу В (2015/2014рр.)

Назва показника	Значення коефіцієнтів переходу b_{ij}				
Чистий дохід від реалізації	b_{1j}	0,2030	0,3590	0,8736	1,1663
Сбівартість реалізації	b_{2j}	0,1148	0,2030	0,4940	0,6596
Операційний прибуток	b_{3j}	0,0472	0,0834	0,2030	0,2710
Чистий прибуток (збиток)	b_{4j}	0,0353	0,0625	0,1521	0,2030

Прогнозні значення показників на 2013 – 2016рр. (тис.грн.)

Назва показника	Прогноз на			
	2013р.	2014р.	2015р.	2016р.
Чистий дохід від реалізації	19474,85	15813,48	12840,46	10426,38
Сбівартість реалізації	11013,1	8942,582	7261,329	5896,16
Операційний прибуток	4525,142	3674,391	2983,586	2422,656
Чистий прибуток	3389,525	2752,277	2234,834	1814,673

Додаток Ф. 4

Перехідні матриці (В) по ПАТ “Готель Градецький” (м.Чернігів) та прогноз показників на 2013-2016рр.

Матриця переходу В (2011/2010рр.)

Назва показника	Значення коефіцієнтів переходу b_{ij}				
Чистий дохід від реалізації	b_{1j}	0,2675	0,1919	-0,7993	-0,7956
Сбівартість реалізації	b_{2j}	0,3293	0,2363	-0,9842	-0,9796
Операційний прибуток	b_{3j}	-0,0731	-0,0524	0,2183	0,2173
Чистий прибуток (збиток)	b_{4j}	-0,0731	-0,0524	0,2183	0,2173

Матриця переходу В (2012/2011рр.)

Назва показника	Значення коефіцієнтів переходу b_{ij}				
Чистий дохід від реалізації	b_{1j}	0,2052	0,1667	-0,7513	-0,7513
Сбівартість реалізації	b_{2j}	0,2472	0,2472	-0,9052	-0,9052
Операційний прибуток	b_{3j}	-0,0843	-0,0684	0,3085	0,3085
Чистий прибуток	b_{4j}	-0,0843	-0,0684	0,3085	0,3085

Матриця переходу В (2013/2012рр.)

Назва показника	Значення коефіцієнтів переходу b_{ij}				
Чистий дохід від реалізації	b_{1j}	0,2052	0,1667	-0,7513	-0,7513
Сбівартість реалізації	b_{2j}	0,2615	0,2124	-0,9576	-0,9576
Операційний прибуток	b_{3j}	-0,0843	-0,0684	0,3085	0,3085
Чистий прибуток	b_{4j}	-0,0843	-0,0684	0,3085	0,3085

Матриця переходу В (2014/2013рр.)

Назва показника	Значення коефіцієнтів переходу b_{ij}				
Чистий дохід від реалізації	b_{1j}	0,2586	0,2029	-0,6300	-0,6300
Сбівартість реалізації	b_{2j}	0,3296	0,2586	-0,8029	-0,8029
Операційний прибуток	b_{3j}	-0,1062	-0,0833	0,2586	0,2586
Чистий прибуток (збиток)	b_{4j}	-0,1062	-0,0833	0,2586	0,2586

Матриця переходу В (2015/2014рр.)

Назва показника	Значення коефіцієнтів переходу b_{ij}				
Чистий дохід від реалізації	b_{1j}	0,2789	0,1822	-0,8335	-0,8296
Сбівартість реалізації	b_{2j}	0,4269	0,2789	-1,2758	-1,2698
Операційний прибуток	b_{3j}	-0,0933	-0,0610	0,2789	0,2776
Чистий прибуток (збиток)	b_{4j}	-0,0938	-0,0613	0,2802	0,2789

Прогнозні значення показників на 2012 – 2016рр. (тис.грн.)

Назва показника	Прогноз на			
	2013р.	2014р.	2015р.	2016р.
Чистий дохід від реалізації	1050,258	1086,559	1124,115	1162,969
Сбівартість реалізації	1338,547	1384,812	1432,676	1482,195
Операційний прибуток	-431,188	-446,092	-461,511	-477,462
Чистий прибуток	-431,188	-446,092	-461,511	-477,462

Додаток Ф. 5

Перехідні матриці (В) по ПАТ “Готель “Салют”” (м. Київ) та прогноз фінансових результатів на 2013-2016рр.

Матриця переходу В (2011/2010рр.)

Назва показника	Значення коефіцієнтів переходу b_{ij}				
Чистий дохід від реалізації	b_{1j}	0,3410	0,2562	-0,5903	5,6293
Сбівартість реалізації	b_{2j}	0,3621	0,2721	-0,6269	5,9779
Операційний прибуток	b_{3j}	-0,0893	-0,0671	0,1546	-1,4739
Чистий прибуток (збиток)	b_{4j}	0,0003	0,0002	-0,0004	0,0042

Матриця переходу В (2012/2011рр.)

Назва показника	Значення коефіцієнтів переходу b_{ij}				
Чистий дохід від реалізації	b_{1j}	0,2313	0,2178	-0,8833	308,8750
Сбівартість реалізації	b_{2j}	0,3064	0,3064	-1,1702	409,1875
Операційний прибуток	b_{3j}	-0,1271	-0,1197	0,4855	-169,765
Чистий прибуток	b_{4j}	0,0005	0,0005	-0,0020	0,6875

Матриця переходу В (2013/2012рр.)

Назва показника	Значення коефіцієнтів переходу b_{ij}				
Чистий дохід від реалізації	b_{1j}	0,2313	0,2178	-0,8833	308,8750
Сбівартість реалізації	b_{2j}	0,3111	0,2930	-1,1883	415,5209
Операційний прибуток	b_{3j}	-0,1271	-0,1197	0,4855	-169,766
Чистий прибуток	b_{4j}	0,0005	0,0005	-0,0020	0,6875

Матриця переходу В (2014/2013рр.)

Назва показника	Значення коефіцієнтів переходу b_{ij}				
Чистий дохід від реалізації	b_{1j}	0,4243	0,3154	-0,7720	190,6297
Сбівартість реалізації	b_{2j}	0,5708	0,4243	-1,0385	256,4488
Операційний прибуток	b_{3j}	-0,2332	-0,1734	0,4243	-104,775
Чистий прибуток (збиток)	b_{4j}	0,0009	0,0007	-0,0017	0,4243

Матриця переходу В (2015/2014рр.)

Назва показника	Значення коефіцієнтів переходу b_{ij}				
Чистий дохід від реалізації	b_{1j}	0,4243	0,3154	-0,7720	190,6297
Сбівартість реалізації	b_{2j}	0,5708	0,4243	-1,0385	256,4488
Операційний прибуток	b_{3j}	-0,2332	-0,1734	0,4243	-104,775
Чистий прибуток (збиток)	b_{4j}	0,0009	0,0007	-0,0017	0,4243

Прогнозні значення показників на 2013 – 2016рр. (тис.грн.)

Назва показника	Прогноз на			
	2013р.	2014р.	2015р.	2016р.
Чистий дохід від реалізації	15257,78	25895,95	43951,36	74595,53
Сбівартість реалізації	20525,87	34837,1	59126,54	100351,3
Операційний прибуток	-8386,07	-14233,1	-24156,8	-40999,6
Чистий прибуток	33,96107	57,63971	97,82779	166,0362

Додаток Ф. 6

Перехідні матриці (В) по ПАТ “Туристично-готельний комплекс “Дністер”” (м.Львів) та прогноз на 2013-2016рр.

Матриця переходу В (2011/2010рр.)

Назва показника	Значення коефіцієнтів переходу b_{ij}				
Чистий дохід від реалізації	b_{1j}	0,2640	0,3197	19,2171	-0,3963
Сбівартість реалізації	b_{2j}	0,2207	0,2672	16,0650	-0,3313
Операційний прибуток	b_{3j}	0,0057	0,0069	0,4130	-0,0085
Чистий прибуток (збиток)	b_{4j}	-0,1474	-0,1785	-10,7289	0,2212

Матриця переходу В (2012/2011рр.)

Назва показника	Значення коефіцієнтів переходу b_{ij}				
Чистий дохід від реалізації	b_{1j}	0,3423	0,4095	15,9284	-0,6132
Сбівартість реалізації	b_{2j}	0,2628	0,2628	12,2280	-0,4707
Операційний прибуток	b_{3j}	0,0405	0,0485	1,8855	-0,0726
Чистий прибуток	b_{4j}	-0,1140	-0,1364	-5,3047	0,2042

Матриця переходу В (2013/2012рр.)

Назва показника	Значення коефіцієнтів переходу b_{ij}				
Чистий дохід від реалізації	b_{1j}	0,3423	0,4095	15,9284	-0,6132
Сбівартість реалізації	b_{2j}	0,2520	0,3015	11,7266	-0,4514
Операційний прибуток	b_{3j}	0,0405	0,0485	1,8855	-0,0726
Чистий прибуток	b_{4j}	-0,1140	-0,1364	-5,3047	0,2042

Матриця переходу В (2014/2013рр.)

Назва показника	Значення коефіцієнтів переходу b_{ij}				
Чистий дохід від реалізації	b_{1j}	0,6834	0,9282	5,7731	-2,0520
Сбівартість реалізації	b_{2j}	0,5031	0,6834	4,2502	-1,5107
Операційний прибуток	b_{3j}	0,0809	0,1099	0,6834	-0,2429
Чистий прибуток (збиток)	b_{4j}	-0,2276	-0,3091	-1,9226	0,6834

Матриця переходу В (2015/2014рр.)

Назва показника	Значення коефіцієнтів переходу b_{ij}				
Чистий дохід від реалізації	b_{1j}	0,6834	0,9282	5,7731	-2,0520
Сбівартість реалізації	b_{2j}	0,5031	0,6834	4,2502	-1,5107
Операційний прибуток	b_{3j}	0,0809	0,1099	0,6834	-0,2429
Чистий прибуток (збиток)	b_{4j}	-0,2276	-0,3091	-1,9226	0,6834

Прогнозні значення показників на 2013 – 2016рр. (тис.грн.)

Назва показника	Прогноз на			
	2013р.	2014р.	2015р.	2016р.
Чистий дохід від реалізації	36312,85	99260,63	271327,5	741669,6
Сбівартість реалізації	26733,73	73076,25	199752,9	546021,5
Операційний прибуток	4298,426	11749,69	32117,59	87792,96
Чистий прибуток	-12093,4	-33057,1	-90361,2	-247001

Додаток Ф.7

Основні показники діяльності підприємств готельного господарства за 2011 – 2012 рр. та прогноз методом ланцюгів Маркова на 2013 р.

№ з/п	Підприємства	2 011р.				2 012р.				Прогноз на 2013р.			
		Чистий дохід, тис.грн.	Собівартість, тис.грн.	Операційний прибуток, тис.грн.	Чистий прибуток, тис.грн.	Чистий дохід, тис.грн.	Собівартість, тис.грн.	Операційний прибуток, тис.грн.	Чистий прибуток, тис.грн.	Чистий дохід, тис.грн.	Собівартість, тис.грн.	Операційний прибуток, тис.грн.	Чистий прибуток, тис.грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1.	ПАТ "Готель "Дніпро"" (м.Київ)	46385,00	35704,0	1381,00	689,00	45778,0	32345,00	1133,00	722,00	48001,47	31963,57	1188,03	757,07
2.	ПАТ "Готель "Україна"" (м.Севастополь)	2856,00	3672,00	-186,00	234,00	3235,00	3721,00	35,00	-76,00	2558,08	3152,56	27,68	-60,10
3.	ПАТ "Готельний комплекс "Братислава" (м.Київ)	19791,00	18703,0	-2574,00	-2568,00	28811,0	25111,00	9719,00	10440,00	66867,94	57479,56	-22556,9	-24230,3
4.	ПАТ "Готель "Україна""(м.Чернігів)	4368,00	2414,00	1542,00	315,00	4508,00	2946,00	1251,00	1231,00	1245,39	722,85	345,60	340,08
5.	ПАТ "Готельний комплекс "Бригантіна"" (м.Херсон)	141,80	337,10	-239,30	-239,30	588,40	450,20	-27,40	-27,40	353,60	363,71	-16,47	-16,47
6.	ПАТ "Готель "Голосіївський"" (м.Київ)	3776,00	4372,00	506,00	-154,00	5737,00	4878,00	1029,00	47,00	5421,30	4791,46	972,37	44,41
7.	ПАТ "Туристично-готельний комплекс "Дністер"" (м.Львів)	22753,00	19021,0	489,00	-12703,0	31156,00	23918,00	3688,00	-10376,00	36312,85	26733,73	4298,43	-12093,4
8.	ПАТ "Готель Лучеськ" (м.Луцьк)	1005,00	1543,00	-16038,0	-16038,00	89,40	165,00	-30,00	-30,00	449,35	940,32	-150,79	-150,79
9.	ПАТ "Готель "Україна"" (м.Луцьк)	3738,00	831,00	-12909,0	-13386,00	4838,00	4722,00	-499,00	-957,00	292042,91	229622,4	-30121,8	-57768,7
10.	ПАТ "Тернопіль-Готель" (м.Тернопіль)	10617,00	5793,00	3597,00	2694,00	10118,00	6455,00	2351,00	1761,00	19474,85	11013,10	4525,14	3389,53
11.	ПАТ "Готельний комплекс "Україна"" (м. Сімферополь)	4496,00	222,00	559,00	159,00	4977,00	157,00	872,00	367,00	4151,27	99,83	727,33	306,11
12.	ПАТ "Готель Градецький" (м.Чернігів)	1362,00	1677,00	-372,00	-372,00	1118,00	1347,00	-459,00	-459,00	1050,26	1338,55	-431,19	-431,19
13.	ПАТ Туристичний комплекс "Пролісок" (м. Київ)	6684,00	1983,00	79,00	-38,00	7228,00	9014,00	-3643,00	-3574,00	2597,14	2669,38	-1308,99	-1284,20

Продовження додатку Ф.7

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
14.	ПАТ "Готель "Поділля" (м. Хмельницький)	4371,00	3403,00	-43,00	-128,00	4346,00	3370,00	-113,00	-297,00	4752,11	3480,89	-123,56	-324,75
15.	ПАТ "Готель "Салют" (м. Київ)	21369,00	22692,00	-5595,00	16,00	19768,00	26188,00	-10865,0	44,00	15257,78	20525,87	-8386,07	33,96
16.	ПАТ "Туристично-готельний комплекс "Дністер" (м. Львів)	22753,00	19021,00	489,00	-12703,00	31156,00	23918,00	3688,00	-10376,0	36312,85	26733,73	4298,43	-12093,40
17.	ПАТ "Готельний комплекс "Ялта-Інтурист" (м. Ялта)	162532,0	127301,0	27034,00	9845,00	166183,0	121986,0	37288,0	31440,00	176308,43	122405,2	39559,94	33355,62
18.	ПАТ "Готель "Маяк" (м. Макіївка)	1722,00	1077,00	-7,00	-9,00	1939,00	1600,00	-319,00	-330,00	1102,82	824,80	-181,43	-187,69
19.	ПАТ "Готель "Жовтневий" (м. Дніпропетровськ)	5123,30	4157,50	-769,20	-524,50	4067,10	3526,30	-152,50	-205,90	12202,20	10081,08	-457,53	-617,75
20.	ПАТ "Готель "Театральний" (м. Київ)	2042,20	871,60	-202,80	-202,80	4243,30	3745,90	-277,30	-275,40	8432,05	6376,96	-551,04	-547,26
21.	ПАТ "Готель "Санкт-Петербург" (м. Київ)	6608,00	6020,00	-844,00	1558,00	7250,00	5637,00	-531,00	-543,00	13142,84	9990,4	-9625,91	-9843,16
22.	ПАТ "Готелі Трускавця" (м. Трускавець)	1514,00	1810,00	-215,00	-652,00	1400,00	1462,00	-431,00	-1109,00	1383,23	1515,09	-425,84	-1095,72
23.	ПАТ "Готельно-туристичний комплекс "Інтурист-Закарпаття" (м. Ужгород)	6211,00	5403,00	392,00	-172,00	5240,00	5251,00	-839,00	-908,00	4891,68	4742,52	-783,23	-847,64
24.	Закрите акціонерне товариство "Готель "Ореанда" (м. Ялта)	7871,00	4128,00	-296,00	-708,00	7244,00	7315,00	-2799,00	-2893,00	927,95	825,65	-358,55	-370,59
25.	ПАТ "Готель "Прем'єр Палац" (м. Київ)	193389,0	161685,0	16402,00	-25065,00	183712,0	191875,0	49656,00	-81735,0	1981,88	1985,10	-535,69	881,75
26.	ПАТ "Готельний комплекс "Бригантина" (м. Херсон)	141,80	337,10	-239,30	-239,30	588,40	450,20	-27,40	-27,40	360,98	371,30	-16,81	-16,81
27.	ПАТ "Готель "Мир" (м. Харків)	7765,00	5036,00	309,00	227,00	9574,00	5794,00	603,00	404,00	1247,97	688,89	78,60	52,66
28.	ПАТ "Туристичний комплекс "Пролісок" (м. Київ)	6684,00	1983,00	79,00	-38,00	7228,00	9014,00	-3643,00	-3574,00	2059,84	2117,14	-1038,18	-1018,52
29.	ПАТ "Інтурист-Запоріжжя" (м. Запоріжжя)	9560,00	4329,00	3187,00	1175,00	8996,00	5167,00	2996,00	1363,00	12855,73	6373,83	4281,43	1947,80
30.	ПАТ "Туристичний комплекс "Черемош" (м. Чернівці)	2238,00	2481,00	-2142,00	-2142,00	1358,00	1564,00	-344,00	-344,00	1772,28	2096,53	-448,94	-448,94
ВСЬОГО:		589867,1	468007,3	13373,40	-71169,90	612474,6	533092,6	89309,40	-70298,1	1344402,65	994112,4	-43052,70	-54436,96

Додаток Ф.8

Прогноз основних показників діяльності підприємств готельного господарства методом ланцюгів Маркова на 2014 – 2016 рр.

№ з/п	Підприємства	Прогноз на 2 014р.				Прогноз на 2 015р.				Прогноз 2 016р.			
		Чистий дохід, тис.грн.	Собівартість, тис.грн.	Операційний прибуток, тис.грн.	Чистий прибуток, тис.грн.	Чистий дохід, тис.грн.	Собівартість, тис.грн.	Операційний прибуток, тис.грн.	Чистий прибуток, тис.грн.	Чистий дохід, тис.грн.	Собівартість, тис.грн.	Операційний прибуток, тис.грн.	Чистий прибуток, тис.грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1.	ПАТ "Готель "Дніпро"" (м.Київ)	44509,35	29638,21	1101,60	701,99	41271,28	27482,02	1021,46	650,92	38268,79	25482,70	947,15	603,57
2.	ПАТ "Готель "Україна"" (м.Севастополь)	1090,68	1344,15	11,80	-25,62	465,03	573,10	15,03	-10,93	198,27	244,35	20,15	-40,66
3.	ПАТ "Готельний комплекс "Братислава" (м.Київ)	84610,13	72730,71	28542,08	30659,46	107059,87	-2028,47	-36115,20	-38794,39	135466,25	116446,55	45697,70	49087,77
4.	ПАТ "Готель "Україна""(м.Чернігів)	2128,11	1235,20	590,56	581,12	3636,50	2110,69	1009,15	993,02	6214,02	3606,74	1724,43	1696,86
5.	ПАТ "Готельний комплекс "Бригантина"" (м.Херсон)	545,78	561,37	-25,42	-25,42	842,39	866,46	-39,23	-39,23	1300,20	1337,35	-60,55	-60,55
6.	ПАТ "Готель "Голосіївський"" (м.Київ)	5973,59	5279,59	1071,44	48,94	6582,15	5817,44	1180,59	53,92	7252,70	6410,09	1300,86	59,42
7.	ПАТ "Туристично-готельний комплекс "Дністер"" (м.Львів)	99260,63	73076,25	11749,69	-33057,1	271327,46	199752,85	32117,59	-90361,20	741669,59	546021,47	87792,96	-247001,0
8.	ПАТ "Готель Лучеськ" (м.Луцьк)	1124,03	1150,29	-118,06	-118,06	1129,00	1269,60	-430,0	-430,0	1237,87	1443,76	-276,09	-276,09
9.	ПАТ "Готель "Україна"" (м.Луцьк)	436747,7	343398,4	45046,94	86392,63	653152,52	513549,41	67367,32	129199,4	976784,08	768008,82	100747,26	193216,6
10.	ПАТ "Тернопіль-Готель" (м.Тернопіль)	15813,48	8942,58	3674,39	2752,28	12840,46	7261,33	2983,59	2234,83	10426,38	5896,16	2422,66	1814,67
11.	ПАТ "Готельний комплекс "Україна"" (м. Сімферополь)	5722,76	137,62	1002,66	421,99	7889,14	189,72	1382,22	581,74	10875,62	261,54	1905,47	801,96
12.	ПАТ "Готель Градецький" (м.Чернігів)	1086,56	1384,81	-446,09	-446,09	1124,12	1432,68	-461,51	-461,51	1162,97	1482,20	-477,46	-477,46

Продовження додатку Ф.8

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
13.	ПАТ Туристичний комплекс "Пролісок" (м. Київ)	34260,45	35213,50	-17267,69	-16940,63	451950,83	464523,00	-227788,72	-223474,31	5961962,85	6127810,09	-3004901,8	-2947987,7
14.	ПАТ "Готель "Поділля"" (м. Хмельницький)	-8171,22	-5985,37	212,46	558,41	-14050,35	-10291,80	365,32	960,18	-24159,49	-17696,69	628,17	1651,03
15.	ПАТ "Готель "Салют"" (м. Київ)	25895,95	34837,10	-14233,08	57,64	43951,36	59126,54	-24156,80	97,83	74595,53	100351,28	-40999,62	166,04
16.	ПАТ "Туристично-готельний комплекс "Дністер"" (м. Львів)	99260,63	73076,25	11749,69	-33057,14	271327,46	199752,85	32117,59	-90361,20	741669,59	546021,47	87792,96	-247001,02
17.	ПАТ "Готельний комплекс "Ялта-Інтурист"" (м. Ялта)	286570,97	198956,94	64300,55	54216,08	465791,22	323383,76	104513,84	88122,59	757095,06	525626,57	169876,35	143234,08
18.	ПАТ "Готель "Маяк"" (м. Макіївка)	23355,15	17467,27	-3842,34	-3974,83	494607,25	369915,77	-81371,69	-84177,61	10474620,03	7833947,34	-1723261,3	-1782684,1
19.	ПАТ "Готель "Жовтневий"" (м. Дніпропетровськ)	6689,46	5526,63	-250,83	-338,66	3667,28	3029,80	-137,51	-185,66	2010,47	1660,99	-75,38	-101,78
20.	ПАТ "Готель "Театральний"" (м. Київ)	17886,51	13527,14	-1168,88	-1160,88	37941,80	28694,49	-2479,50	-2462,51	80484,15	60868,26	-5259,65	-5223,61
21.	ПАТ "Готель "Санкт-Петербург" (м. Київ)	753480,90	572811,84	-55185,98	-56433,12	431994,41	328411,13	-31639,87	-32354,89	247676,05	188288,48	-18140,14	-18550,08
22.	ПАТ "Готелі Трускавця" (м. Трускавець)	1894,16	2074,72	-583,13	-1500,44	2593,81	2841,07	-798,52	-2054,67	3551,89	3890,48	-1093,47	-2813,60
23.	ПАТ "Готельно-туристичний комплекс "Інтурист-Закарпаття" (м. Ужгород)	6020,05	5836,49	-963,90	-1043,17	7408,71	7182,80	-1186,24	-1283,80	9117,69	8839,67	-1459,87	-1579,94
24.	Закрите акціонерне товариство "Готель "Ореанда" (м. Ялта)	3717,38	3307,54	-1436,35	-1484,59	14891,77	13249,95	-5754,01	-5947,25	59656,24	53079,15	-23050,50	-23824,61
25.	ПАТ "Готель "Прем'єр Палац"" (м. Київ)	-4150,25	-4157,00	-1121,78	1846,48	-8691,03	-8705,18	-2349,12	3866,71	-18199,89	-18229,52	-4919,30	8097,28
26.	ПАТ "Готельний комплекс "Бригантіна"" (м. Херсон)	557,16	573,09	-25,95	-25,95	859,96	884,54	-40,05	-40,05	1327,32	1365,25	-61,81	-61,81
27.	ПАТ "Готель "Мир"" (м. Харків)	1876,19	1035,67	118,17	79,17	2820,66	1557,03	177,65	119,03	4240,58	2340,83	267,08	178,94
28.	ПАТ "Туристичний комплекс "Пролісок" (м. Київ)	27172,56	27928,44	-13695,30	-13435,91	358450,10	368421,30	-180663,21	-177241,37	4728536,80	4860073,14	-2383240,1	-2338100,5
29.	ПАТ "Інтурист-Запоріжжя" (м. Запоріжжя)	13085,13	6487,56	4357,83	1982,55	13318,63	6603,33	4435,60	2017,93	13556,29	6721,16	4514,75	2053,94
30.	ПАТ "Туристичний комплекс "Черемош" (м. Чернівці)	698,05	825,76	-176,83	-176,83	274,94	325,25	-69,65	-69,65	108,29	128,11	-27,43	-27,43
ВСЬОГО:		1114068,5	840225,36	63114,38	17180,40	2164873,66	1798811,34	-346373,44	-520421,63	23093900,08	20224266,25	-6701408,5	-7212837,7

Додаток Ф.9

Перехідна матриці (В) по ПАТ “Готель “Дніпро”” (м.Київ) для прогнозу фінансових результатів ланцюгами Маркова з метою подальшої побудови проектного звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)

Матриця переходу В



№ з/п	Показник	2011 р. (x_j^1)		2012 р. (x_i^2)		Значення коефіцієнтів переходу b_{ij}						
		x_1^1		x_1^2		$b_{ij} = \frac{1 \cdot x_i^2}{n \cdot x_j^1}$	b_{i1}	b_{i2}	b_{i3}	b_{i4}	b_{i5}	b_{i6}
1.	Чистий дохід (виручка) від реалізації послуг	x_1^1	46385,0	x_1^2	45778,0	b_{1j}	0,1645	0,2137	0,9237	1,4478	1,2626	5,5247
2.	Собівартість реалізованих послуг, тис.грн.	x_2^1	35704,0	x_2^2	32345,0	b_{2j}	0,1162	0,1510	0,6526	1,0229	0,8921	3,9036
3.	Інші операційні доходи, тис.грн.	x_3^1	8260,0	x_3^2	4077,0	b_{3j}	0,0146	0,0190	0,0823	0,1289	0,1124	0,4920
4.	Адміністративні витрати, тис.грн.	x_4^1	5270,0	x_4^2	5608,0	b_{4j}	0,0202	0,0262	0,1132	0,1774	0,1547	0,6768
5.	Інші операційні витрати, тис.грн.	x_5^1	6043,0	x_5^2	1481,0	b_{5j}	0,0053	0,0069	0,0299	0,0468	0,0408	0,1787
6.	Операційний прибуток (збиток), тис.грн.	x_6^1	1381,0	x_6^2	1133,0	b_{6j}	0,0041	0,0053	0,0229	0,0358	0,0312	0,1367

$(i = 1, 2, \dots, n); (j = 1, 2, \dots, m)$, де n – кількість показників, що досліджується, m – число переходів зі стану i в стан j .

Приклад побудови ланцюга Маркова для прогнозу розміру виручки від реалізації послуг:

$$x_1^3 = b_{11}x_1^2 + b_{12}x_2^2 + b_{13}x_3^2 + b_{14}x_4^2 + b_{15}x_5^2 + b_{16}x_6^2 = 0,1645 * 45778,0 + 0,2137 * 32345,0 + 0,9237 * 4077,0 + 1,4478 * 5608,0 + 1,2626 * 1481,0 + 5,5247 * 1133,0 = 34455,97 \text{ дєћ .\u0430\u0434\u0438.}$$

Додаток Ф.10

Порівняння проектного Звіту про фінансові результати (Звіту по сукупний дохід)
ПАТ "Готель "Дніпро"" (м.Київ) методом ланцюгів Маркова та методом відсотка від продажу

Статті	2012 р. x_n^2	Ланцюг Маркова	Прогнозне значення			Відхилення прогнозних розрахунків за двома методами (тис.грн.) (гр.6 – гр.4)
			Метод ланцюгів Маркова $x_n^3 = Bx_n^2$	Метод % від продажу		
				Базис прогнозу $* \bar{T}_\delta$	Прогноз $x_n^2 * \bar{T}_\delta$ (гр.2*гр.5)	
1	2	3	4	5	6	7
Чистий дохід від реалізації послуг	45778,0	$x_1^3 = b_{11}x_1^2 + b_{12}x_2^2 + b_{13}x_3^2 + b_{14}x_4^2 + b_{15}x_5^2 + b_{16}x_6^2$	34455,9	x 0,9965	45617,8	+11161,9
(-)Собівартість реалізованих послуг	(32345,0)	$x_2^3 = b_{21}x_1^2 + b_{22}x_2^2 + b_{23}x_3^2 + b_{24}x_4^2 + b_{25}x_5^2 + b_{26}x_6^2$	(24377,3)	x 0,9965	(32331,8)	+7954,5
Валовий прибуток (збиток)	13433,0		10362,9		13286,0	+2923,1
(+) Інші операційні доходи	4077,0	$x_3^3 = b_{31}x_1^2 + b_{32}x_2^2 + b_{33}x_3^2 + b_{34}x_4^2 + b_{35}x_5^2 + b_{36}x_6^2$	3072,7	x 0,9965	4062,7	+990,0
(-) Адміністративні витрати	(4841,0)	$x_4^3 = b_{41}x_1^2 + b_{42}x_2^2 + b_{43}x_3^2 + b_{44}x_4^2 + b_{45}x_5^2 + b_{46}x_6^2$	(4226,6)	x 0,9965	(4824,1)	+597,5
(-) Інші операційні витрати	(1481,0)	$x_5^3 = b_{51}x_1^2 + b_{52}x_2^2 + b_{53}x_3^2 + b_{54}x_4^2 + b_{55}x_5^2 + b_{56}x_6^2$	(1116,2)	x 0,9965	(1475,8)	+359,6
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	1133,0	$x_6^3 = b_{61}x_1^2 + b_{62}x_2^2 + b_{63}x_3^2 + b_{64}x_4^2 + b_{65}x_5^2 + b_{66}x_6^2$	847,1		11048,8	+10201,7
(+) Інші фінансові доходи	6,0		6,0		6,0	-
(-) Фінансові витрати	(-)		(-)		(-)	-
(+) Інші доходи	-		-		-	-
(-) Інші витрати	(-)		(-)		(-)	-
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	1139,0		847,1		11054,8	+10207,7
(-) Витрати (дохід) з податку на прибуток	417,0		313,7		6952,7	+6639,0
Чистий фінансовий результат: прибуток	722,0		533,4		4102,1	+3568,7

Довідково: середньорічний темп росту виручки від реалізації за останні сім років (2006 – 2012 рр.) для методу відсотка від продажу $\bar{\delta}_\delta = \sqrt[6]{\frac{45778,0}{47072,2}} = 0,9965$.

Додаток Ф.11
Проектовані Звіти про фінансові результати (Звіти про сукупний дохід)
ПАТ “Готель “Дніпро”” (м.Київ) методом ланцюгів Маркова на 2014 – 2016рр.

Проектований Звіт про фінансові результати
(Звіт про сукупний дохід)
ПАТ “Готель “Дніпро”” на 2014р.

Статті	2013р.	2014р.
1	2	3
Чистий дохід від реалізації послуг	34455,9	25934,1
<i>(-)Собівартість реалізованих послуг</i>	24377,3	18324,1
Валовий прибуток (збиток)	10362,9	7610,0
<i>(+) Інші операційні доходи</i>	2823,5	2309,7
<i>(-) Адміністративні витрати</i>	4226,6	3177,1
<i>(-) Інші операційні витрати</i>	1116,2	839,0
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	853,1	641,9
<i>(+) Інші фінансові доходи</i>	6,0	6,0
<i>(-) Фінансові витрати</i>	(-)	(-)
<i>(+) Інші доходи</i>	-	-
<i>(-) Інші витрати</i>	(-)	(-)
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	847,1	647,9
<i>(-) Витрати (дохід) з податку на прибуток</i>	313,7	239,9
Чистий фінансовий результат: прибуток	533,4	408,0

Проектований Звіт про фінансові результати
(Звіт про сукупний дохід)
ПАТ “Готель “Дніпро”” на 2015р.

Статті	2014р.	2015р.
1	2	3
Чистий дохід від реалізації послуг	25934,1	19519,9
<i>(-)Собівартість реалізованих послуг</i>	18324,1	13792,1
Валовий прибуток (збиток)	7610,0	5727,8
<i>(+) Інші операційні доходи</i>	2309,7	1738,5
<i>(-) Адміністративні витрати</i>	3177,1	2391,3
<i>(-) Інші операційні витрати</i>	839,0	631,5
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	641,9	483,1
<i>(+) Інші фінансові доходи</i>	6,0	6,0
<i>(-) Фінансові витрати</i>	(-)	(-)
<i>(+) Інші доходи</i>	-	-
<i>(-) Інші витрати</i>	(-)	(-)
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	647,9	489,1
<i>(-) Витрати (дохід) з податку на прибуток</i>	239,9	181,2
Чистий фінансовий результат: прибуток	408,0	307,9

Проектований Звіт про фінансові результати
(Звіт про сукупний дохід)
ПАТ “Готель “Дніпро”” на 2016р.

Статті	2015р.	2016р.
1	2	3
Чистий дохід від реалізації послуг	19519,9	11058,4
<i>(-)Собівартість реалізованих послуг</i>	13792,1	7813,5
Валовий прибуток (збиток)	5727,8	3244,9
<i>(+) Інші операційні доходи</i>	1738,5	984,9
<i>(-) Адміністративні витрати</i>	2391,3	1354,7
<i>(-) Інші операційні витрати</i>	631,5	357,8
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	483,1	273,7
<i>(+) Інші фінансові доходи</i>	6,0	6,0
<i>(-) Фінансові витрати</i>	(-)	(-)
<i>(+) Інші доходи</i>	-	-
<i>(-) Інші витрати</i>	(-)	(-)
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	489,1	279,7
<i>(-) Витрати (дохід) з податку на прибуток</i>	181,2	103,6
Чистий фінансовий результат: прибуток	307,9	103,6

Курсивом відмічені автоматично утворені статті, **жирним** шрифтом – **регульовані** статті проектового звіту про фінансові результати, а сірою заливкою позначені **розрахункові** статті (розраховуються на підставі арифметичних операцій на основі всіх вищезазначених статей).

Перехідні матриці (В) для проєктованих Звітів про фінансові результати на 2014 – 2016рр.

Продовження дод. Ф.11

№ з/п	Показник	2013р. (x_j^4)		2014р. (x_i^5)		Значення коефіцієнтів переходу b_{ij}						
		x_1^4	34455,97	x_1^5	25934,14	b_{1j}	0,1254	0,1775	1,4086	1,0240	3,8776	5,0685
1.	Чистий дохід (виручка) від реалізації послуг	x_1^4	34455,97	x_1^5	25934,14	b_{1j}	0,1254	0,1775	1,4086	1,0240	3,8776	5,0685
2.	Собівартість реалізованих послуг, тис.грн.	x_2^4	24345,28	x_2^5	18324,08	b_{2j}	0,0886	0,1254	0,9952	0,7235	2,7397	3,5812
3.	Інші операційні доходи, тис.грн.	x_3^4	3068,66	x_3^5	2309,70	b_{3j}	0,0112	0,0158	0,1254	0,0912	0,3453	0,4514
4.	Адміністративні витрати, тис.грн.	x_4^4	4221,00	x_4^5	3177,04	b_{6j}	0,0154	0,0217	0,1726	0,1254	0,4750	0,6209
5.	Інші операційні витрати, тис.грн.	x_5^4	1114,71	x_5^5	839,01	b_{7j}	0,0041	0,0057	0,0456	0,0331	0,1254	0,1640
6.	Операційний прибуток (збиток), тис.грн.	x_6^4	852,78	x_6^5	641,87	b_{8j}	0,0031	0,0044	0,0349	0,0253	0,0960	0,1254

№ з/п	Показник	2014р. (x_i^5)		2015р. (x_i^6)		Значення коефіцієнтів переходу b_{ij}						
		x_1^5	25934,14	x_1^6	19519,97	b_{1j}	0,1254	0,1775	1,4085	1,0240	3,8776	5,0685
1.	Чистий дохід (виручка) від реалізації послуг	x_1^5	25934,14	x_1^6	19519,97	b_{1j}	0,1254	0,1775	1,4085	1,0240	3,8776	5,0685
2.	Собівартість реалізованих послуг, тис.грн.	x_2^5	18324,08	x_2^6	13792,07	b_{2j}	0,0886	0,1254	0,9952	0,7235	2,7397	3,5812
3.	Інші операційні доходи, тис.грн.	x_3^5	2309,70	x_3^6	1738,45	b_{3j}	0,0112	0,0158	0,1254	0,0912	0,3453	0,4514
4.	Адміністративні витрати, тис.грн.	x_4^5	3177,04	x_4^6	2391,28	b_{6j}	0,0154	0,0217	0,1726	0,1254	0,4750	0,6209
5.	Інші операційні витрати, тис.грн.	x_5^5	839,01	x_5^6	631,50	b_{7j}	0,0041	0,0057	0,0456	0,0331	0,1254	0,1640
6.	Операційний прибуток (збиток), тис.грн.	x_6^5	641,87	x_6^6	483,12	b_{8j}	0,0031	0,0044	0,0349	0,0253	0,0960	0,1254

№ з/п	Показник	2015р. (x_i^6)		2016р. (x_i^7)		Значення коефіцієнтів переходу b_{ij}						
		x_1^6	19519,97	x_1^7	11058,44	b_{1j}	0,0944	0,1336	1,0602	0,7707	2,9185	3,8150
1.	Чистий дохід (виручка) від реалізації послуг	x_1^6	19519,97	x_1^7	11058,44	b_{1j}	0,0944	0,1336	1,0602	0,7707	2,9185	3,8150
2.	Собівартість реалізованих послуг, тис.грн.	x_2^6	13792,07	x_2^7	7813,47	b_{2j}	0,0667	0,0944	0,7491	0,5446	2,0621	2,6955
3.	Інші операційні доходи, тис.грн.	x_3^6	1738,45	x_3^7	984,87	b_{3j}	0,0084	0,0119	0,0944	0,0686	0,2599	0,3398
4.	Адміністративні витрати, тис.грн.	x_4^6	2391,28	x_4^7	1354,71	b_{6j}	0,0116	0,0164	0,1299	0,0944	0,3575	0,4673
5.	Інші операційні витрати, тис.грн.	x_5^6	631,50	x_5^7	357,76	b_{7j}	0,0031	0,0043	0,0343	0,0249	0,0944	0,1234
6.	Операційний прибуток (збиток), тис.грн.	x_6^6	483,12	x_6^7	273,70	b_{8j}	0,0023	0,0033	0,0262	0,0191	0,0722	0,0944

Додаток Х.1

Діалоговий режим автоматизованої побудови перехідних матриць для прогнозу фінансових результатів ПАТ "Готель "Дніпро"" в розробленій програмі на базі MS Excel

Прогноз фінансових результатів готелю ланцюгами Маркова

Вхідна інформація Перехідні матриці

Період прогнозу

ПАТ "Готель "Дніпро"" (м.Київ)												
Матриця переходу В (2012/2011рр.)												
						Назва показника		Прогноз на				
								2 013р.	2 014р.	2 015р.	2 016р.	2 017р.
Чистий дохід від реалізації	b₁₁	0,2876	0,3502	5,3974	15,6823	Чистий дохід від реалізації	41589,95	43424,4	44755,48	46127,37	47541,3	
Сбівартість реалізації	b₁₂	0,2283	0,2780	4,2846	12,4488	Сбівартість реалізації	33014,69	32694,05	33696,22	34729,1	35793,65	
Операційний прибуток	b₁₃	0,0119	0,0145	0,2230	0,6480	Операційний прибуток	1718,60	1794,406	1849,409	1906,099	1964,527	
Чистий прибуток	b₁₄	0,0047	0,0057	0,0879	0,2555	Чистий прибуток	677,63	707,5147	729,2021	751,5543	774,5916	
Матриця переходу В (2013/2012рр.)						Матриця переходу В (2015/2014рр.)						
Чистий дохід від реалізації	b₁₁	0,2610	0,3288	6,3168	16,0208	Чистий дохід від реалізації	b₁₁	0,2577	0,3422	6,2354	15,8143	
Сбівартість реалізації	b₁₂	0,2072	0,2072	5,0144	12,7175	Сбівартість реалізації	b₁₂	0,1940	0,2577	4,6946	11,9065	
Операційний прибуток	b₁₃	0,0108	0,0136	0,2610	0,6620	Операційний прибуток	b₁₃	0,0106	0,0141	0,2577	0,6535	
Чистий прибуток	b₁₄	0,0043	0,0054	0,1029	0,2610	Чистий прибуток	b₁₄	0,0042	0,0056	0,1016	0,2577	
Матриця переходу В (2014/2013рр.)						Матриця переходу В (2016/2015рр.)						
Чистий дохід від реалізації	b₁₁	0,2610	0,3288	6,3168	16,0208	Чистий дохід від реалізації	b₁₁	0,2577	0,3422	6,2354	15,8143	
Сбівартість реалізації	b₁₂	0,1965	0,2476	4,7559	12,0620	Сбівартість реалізації	b₁₂	0,1940	0,2577	4,6946	11,9065	
Операційний прибуток	b₁₃	0,0108	0,0136	0,2610	0,6620	Операційний прибуток	b₁₃	0,0106	0,0141	0,2577	0,6535	
Чистий прибуток	b₁₄	0,0043	0,0054	0,1029	0,2610	Чистий прибуток	b₁₄	0,0042	0,0056	0,1016	0,2577	

p_2 / Елементи витрат \ Матриця переходу В

Додаток Х.2

Автоматичне здійснення прогнозу фінансових результатів методом ланцюгів Маркова на 2014 – 2016 рр.
підприємств готельного господарства в розробленій програмі на базі MS Excel

Прогноз фінансових результатів готелю ланцюгами Маркова													
Вхідна інформація		Перехідні матриці		Період прогнозу									
Підприємства	2 014р.				2 015р.				2 016р.				
	Чистий дохід, тис.грн.	Собівартість, тис.грн.	Операційний прибуток, тис.грн.	Чистий прибуток, тис.грн.	Чистий дохід, тис.грн.	Собівартість, тис.грн.	Операційний прибуток, тис.грн.	Чистий прибуток, тис.грн.	Чистий дохід, тис.грн.	Собівартість, тис.грн.	Операційний прибуток, тис.грн.	Чистий прибуток, тис.грн.	
ПАТ "Готель "Дніпро"" (м.Київ)	50078,55	36560,08	1490,97	743,86	51782,20	37803,83	1541,69	769,17	53543,80	39089,90	1594,14	795,34	
ПАТ "Готель "Україна"" (м.Севастополь)	4589,81	387,08	58,31	197,58	15171,18	984,18	148,27	167,46	17519,26	2273,02	342,44	193,38	
ПАТ "Готельний комплекс "Братислава" (м.Київ)	14898,42	12057,69	274,22	332,71	12819,58	10375,23	235,96	286,28	11030,81	8927,53	203,04	246,34	
ПАТ "Готель "Україна""(м.Чернігів)	50134,13	33317,26	10596,22	-1385,43	122777,49	81593,31	25949,93	-3392,88	300679,65	199820,41	63550,88	-8309,09	
ПАТ "Готельний комплекс "Бригантина"" (м.Херсон)	343,26	622,41	-595,00	-595,00	2015,40	411,76	-40,16	-40,16	150,23	272,41	-91,76	-26,57	
ПАТ "Готель "Голосівський"" (м.Київ)	191,16	409,12	36,51	22,46	90,25	193,15	17,24	10,60	42,61	91,19	8,14	5,01	
ПАТ "Туристично-готельний комплекс "Дністер"" (м.Львів)	530,05	214,16	18,79	14,15	304,09	122,86	10,78	8,12	174,45	70,49	6,19	4,66	
ПАТ "Готель Лучеськ" (м.Луцьк)	396,12	226,44	-381,96	118,03	241,03	137,78	-232,41	71,82	146,66	83,84	-141,41	43,70	
ПАТ "Готель "Україна"" (м.Луцьк)	87702,81	80017,02	1519,51	1188,65	201597,22	183930,35	3492,81	2732,28	463399,50	422789,72	8028,72	6280,53	
ПАТ "Тернопіль-Готель" (м.Тернопіль)	4591,94	2453,96	1296,43	423,07	3736,44	1996,77	1054,90	344,25	3040,32	1624,76	858,36	280,11	
ПАТ "Готельний комплекс "Україна"" (м.Сімферополь)	77,64	44,58	7,79	72,00	72,00	27,56	8,08	75,12	75,12	19,17	3,35	5,62	
ПАТ "Готель Градецький" (м.Чернігів)	1683,97	2577,61	-563,53	-566,17	1878,76	2875,77	-628,71	-631,67	2096,09	3208,42	-701,44	-704,73	
ПАТ Туристичний комплекс "Пролісок" (м.Київ)	15548,57	6732,11	-387,19	-5084,51	12458,17	5394,05	-310,23	-4073,92	9982,01	4321,94	-248,57	-3264,20	
ПАТ "Готель "Поділля"" (м.Хмельницький)	2396,72	1131,01	39,32	7,18	2210,39	1043,08	36,26	6,62	2038,55	961,99	33,44	6,11	
ПАТ "Готель "Салют"" (м.Київ)	16592,41	23912,81	-9585,17	1005,12	17145,72	24710,24	-9904,81	1038,64	17717,48	25534,25	-10235,10	1073,27	
ПАТ "Туристично-готельний комплекс "Дністер"" (м.Львів)	21146,40	16706,53	290,55	-14090,73	20863,17	16482,76	286,66	-13902,00	20583,73	16261,99	282,82	-13715,80	
ПАТ "Готельний комплекс "Ялта-Інтурист"" (м.Ялта)	195877,25	137465,51	24531,67	73683,49	406327,75	320803,24	21203,54	63687,09	1059753,84	492173,62	32530,30	97708,20	

Розрахувати

р_2 / Елементи_витрат / Матриця_переходу_В

Додаток Х.3

Матриця SWOT-аналізу діяльності ПАТ «Готелі «Трускавця»»

Фактор	Сильні сторони (Strengths)	Вага	Слабкі сторони (Weaknesses)	Вага	Можливості (Opportunities)	Вага	Загрози (Threats)	Вага
	Фактор		Фактор		Фактор		Фактор	
Конкуренція	Вигідне розташування: центр м.Трускавець, неподалік Бювет мінеральних вод, кінотеатр ім. “Т.Г.Шевченка”, розважальний комплекс “Міленіум”, пошта, поряд стоянка приміського та міського маршрутів таксі, платна стоянка	5	Не ефективне використання місце розташування в цілях маркетингу	3	Гнучке сезонне позиціонування готелю та диверсифікація номерного фонду щодо задоволення індивідуальних потреб різних сегментів ринку	3	Захоплення ринку готельних ресурсів м.Трускавець новоствореними підприємствами готельного господарства із західними технологіями управління і продажів (зокрема поява готелю Rixos-Prykarpattya 5*, що входить на умовах франчайзингу до турецької мережі Rixos)	3
Система реалізації готельних послуг	Ціни на послуги на 10% нижчі, ніж у конкурентів, а номінальна потужність номерного фонду готелю складає 20% міського ринку готельних ресурсів середнього класу	3	Відсутність єдиної концепції продажів	4	Розширення переліку додаткових послуг відповідно до попиту	2	Не достатнє виділення коштів на реалізацію різноманітних маркетингових програм щодо розміру готельних тарифів, оскільки з недавнім приходом нових власників готелю основна увага зосереджена на капітальному ремонті та реконструкції номерного фонду в цілому	3

Продовження дод. Х.3

Споживачі, розвитку склад, тенденції їх розвитку	Готель добре відомий вітчизняним та закордонним туроператорам Російської Федерації, Ізраїля, Вірменії, Грузії, Білорусії, Молдови, Польщі та Турції.	3	Комісійний відсоток для посередників на 5% нижчий, ніж у конкурентів	3	Залучення додаткових клієнтів із сторонніх відвідувачів спортивного комплексу, що розташований неподалік та СПА-центру	2	Зниження платоспроможності населення в силу прояву кризових явищ в економіці та сезонні коливання попиту	4
Технології, що використовуються в готелі	Доступ до Інтернету з кожного номеру	3	Відсутність системи кондиціонування у всіх номерах крім люксів	4	Впровадження системи управління готелем, пов'язаної з системами online-бронювання	3	Зростання цін на електроенергію	5
Організаційна структура	Високопрофесійний персонал, який любить свою роботу	5	Великі витрати на персонал	3				
Імідж готелю з точки зору клієнтів	Висока якість послуг та наявність оздоровчих послуг	5						
	Готель в якому зупиняються іноземці, оскільки персонал добре володіє англійською мовою	2						
ВСЬОГО		26		17		10		15

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Агафонова Л. Г., Агафонова О. Є. Туризм, готельний та ресторанный бізнес: ціноутворення, конкуренція, державне регулювання / Л. Г. Агафонова, О. Є. Агафонова. – К. : Знання, 2002. – 351 с.
2. Агеева О. А. Туристические фирмы и гостиницы: бухгалтерський учет и налогообложение / О. А. Агеева. – М. : Современная экономика и право, 2000. – 184 с.
3. Андренко И. Б. Роль учета риска при выборе ценовой стратегии гостиницы / И. Б. Андренко // Вісник Харківського університету №456. Частина 1. – г Харків : Харківський національний університет ім. В. Н. Каразіна, 2000. – С.194 – 197.
4. Астраханцева Е.А. Учетно-аналитическая информация в обеспечении финансового оздоровления предприятия / Е.А. Астраханцева // Вектор науки ТГУ, №2(16). – 2011. – С.229 – 230.
5. Ахтямов А. М. Математические модели экономических процессов / А. М. Ахтямов : монография. – Уфа : РИЦ БашГУ, 2009. – 140 с.
6. Байлык С. И. Гостиничное хозяйство. Организация, управление, обслуживание : [учеб. пособ.] / С. И. Байлык. – [3-е изд., стереотип]. – К. : Дакор, 2008. – 288 с.
7. Баканов М. І. Економічний аналіз: торгівля, громадське харчування, туристичний бізнес: навч. посібник [для вузів] / М. І. Баканов, В. А. Чернов. – М. : ЮНІТІ-ДАНА, 2003. – 686 с.
8. Балченко З. А. Бухгалтерський облік в туризмі і готелях України / З. А. Балченко. – [навч. посіб.]. – К. : КУТЕП, 2006. – 232 с.
9. Балченко З. А. Облік реалізації готельних послуг / З. А. Балченко, І. В. Балченко, С. О. Балченко // Все про бухгалтерський облік. – 2000. – №99. – С.10 – 15.
10. Барышев С.Б. Усчетно-аналитическая система сбалансированных показателей эффективности / С.Б. Барышев // Бухгалтерский учет, №8. – 2012. – С. 125 – 127.
11. Бауэръ О. О. Мемуары къ истории бухгалтерии и памятники священной старины / О. О. Бауэръ. – М., 1911. – 339с.
12. Башнянин Г. І. Політична економія / Г. І. Башнянин, П. Ю. Лазур, В. С. Медведєв. – [в 2-х ч.]; Ч.1. Загальна економічна теорія : підручник [для студ. екон. спец. ВУЗів усіх рівнів акред.]. – К. : ІЗМН, 2000. – 303 с.
13. Берднікова Т. М. Облік і аналіз фінансових результатів сільськогосподарських підприємств: дис... канд. екон. наук : 08.00.09 / Т. М. Берднікова. – НАУ. – К. : 2008. – 256 с.
14. Білоусова І., Чумаченко М. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції промисловості / І. Білоусова, М. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009.– №10. – С.3-10.
15. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку : [підручник] / М. Т. Білуха. – К. : 2000. – 692 с. ISBN 966-7376-41-9.

16. Бланк И. А. Управление прибылью / И.А. Бланк. – К. : Ника-Центр, 2007.–766 с.
17. Бозина О.П. Проблемы прогнозирования прибыли в целях финансового учета и налогообложения в условиях экономической нестабильности / О.П. Бозина // Бухучет в сельском хозяйстве. – №9. – 2010. – С. 21 – 25.
18. Бойко М. Г. Удосконалення аналізу діяльності підприємств готельного господарства / М. Г. Бойко // Вісник КНТЕУ. – 2001. – № 3. – С.62 – 67.
19. Бондар М. І. Обліково-аналітична інформація в управлінні підприємницькою діяльністю / М.І. Бондар // Економічний аналіз: Збірник наук. Праць каф. Екон. анал. ТНЕУ. – Вип. 6 – Т.:ТНЕУ, 2010. – 13-17 С.
20. Бочкарева О.А., Бочкарев П.Г. Система учета и анализа, как элемент управления конкурентоспособностью при производстве новой продукции / О.А. Бочкарева, П.Г. Бочкарев // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://sarrsute.ru/images/journal5\(21\)/bochkareva.pdf](http://sarrsute.ru/images/journal5(21)/bochkareva.pdf)
21. Бургонова Г. Н., Каморджанова Н. А. Гостиничный и туристический бизнес: особенности бухгалтерского учёта и налогообложения / Г. Н. Бургонова, Н. А. Камарджанова. – [учеб. пособ.]. – М. : Финансы и статистика, 1999. – 352 с.
22. Бусел В. Великий тлумачний словник сучасної української мови / Вячеслав Бусел. – [словник]. – К., 2005. – 1720 с.
23. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік / Бутинець Ф. Ф., Чижевська Л. В., Герасимчук Н. В. – [підручник]. – Ж. : ПП“Рута”, 2002. – 480 с.
24. Бухгалтерский учет: теория и практика [Текст] : учеб. / Ж. Ришар, М.И. Кутер. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2003. – с. 640.
25. Бутук О.І. Еволюція регулювання соціально-економічних систем: зміст, історія та сучасність / О.І. Бутук. – К. : Знання, 2012. – 350 с.
26. Бухгалтерський облік та оподаткування : [навч. посіб.]. / за ред. Р. Л. Хом'яка, В. І. Лемішовського. – Львів : Бухгалтерський центр “Ажур”, 2008. – 1112 с.
27. Величко О. Г. Розкриття інформації за МСФЗ публічними акціонерними товариствами / О.Г. Величко // Ефективне регулювання ринку фінансових послуг - шлях до Європейської інтеграції зб. тез доп. за матеріалами міжнар. наук.-практ. конф., (Київ, 8 груд. 2009 р.). – Київ, 2009. – С. 78–85.
28. Васильева Р. Х. Історія економічної думки України / Р. Х. Васильева. – [навч. посіб.]. – К. : Либідь. – 1993.– 272 с.
29. Витязева Т.А. Учетно-аналитическое обеспечение финансовой безопасности предприятия / Т.А. Витязева // Интернет-журнал «Науковедене». – ИГУПИТ, №4. – 2012. – С.1 – 6.
30. Все про облік та організацію готельного бізнесу / М. Бойцова,

- О. Піроженко, В. Кузнецов, Я. Клиженко. – [3-тє вид., перероб. і доп.]. – Х. : Фактор, 2007. – 272 с. – (Серія “Усе про облік та організацію...”).
31. Гавришків І. Р. Облік та контроль доходів та витрат діяльності підприємств санаторно-курортного комплексу: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / І.Р.Гавришків. – Київ, 2008. – 20 с.
 32. Гальперин Л. М. Курс балансового учета / Л. М. Гальперин. – М. : Госфиниздат, 1934. – 224 с.
 33. Гараніна Е. Н. Комфорт “без сюрпризів” / Е.Н. Гараніна // Готель. – 2005. – №5. – с.6 – 12.
 34. Гаращенко О. В. Історичний розвиток і формування поглядів щодо бухгалтерського обліку фінансових результатів, їх зв’язок із сучасністю / О. В. Гаращенко // Вісник Українського державного університету водного господарства та природокористування. Збірник наукових праць. Економіка. – Вип. 3(22) – Рівне : УДУВГП, 2003. – С. 9 – 16.
 35. Гильмиярова М.Р. Концептуальная учетно-аналитическая модель денежных потоков корпоративных структур / М.Р. Гильмиярова // [Електронний ресурс]. – Режим доступа: http://pskgu.ru/wet02_07.pdf
 36. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспектив розвитку [текст]: монографія / С.Ф. Голов. – К. Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
 37. Голов С. Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарії / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К. : Лібра, 2001. – 839 с.
 38. Голов С. Ф. Управлінський облік / С. Ф. Голов. – [підручн. вид. 4-те]. К. : 2008.– 704 с.
 39. Господарський кодекс України: за станом на 16 січня 2003 р. / Верховна Рада України. – Офіц. вид. – К. : Парлам. вид-во, 2003 : Істина. – (Офіційне видання Верховної Ради України).
 40. Гостиничные услуги: документальное оформление, бухгалтерский учет и налогообложение / Под общ. ред. В. В. Семенихина. – М. : Изд-во Эксмо, 2005. – 192 с.
 41. Государственная статистическая отчетность в современных условиях [текст]: монография / Под ред. А.В. Сидоровой, О.А. Зеленко. – Харьков : ИД “ИНЖЕК”, 2008. – 304 с.
 42. Готелі та інші місця для тимчасового проживання : статистичний бюлетень. – К. : Держкомстат України, 2009. – (Офіційне видання ДКСУ).
 43. Готелі та інші місця для тимчасового проживання : статистичний бюлетень. – К.: Держкомстат України, 2010. – (Офіційне видання ДКСУ).
 44. Готельна індустрія Європи: ціни 2008 року // Готельний і ресторанний бізнес. – 2009. – № 1. – С.38 – 39.
 45. Готельна індустрія України: минуле, сучасність, майбутнє // Готельний і ресторанний бізнес. – 2008. – № 3. – С.10 – 14.

46. Готельне господарство Буковини : Статистичний бюлетень / ДКСУ Головне управління статистики у Чернівецькій області. – Офіц. вид. – Ч. : 2011. – 24 с.
47. Гречаник В. П. Проблеми інформаційного забезпечення і менеджменту регіонального туристичного розвитку // Матеріали третьої науково-практичної конференції “Інформаційні технології в управлінні туристичною та курортно-рекреаційною економікою”. – Бердянськ : АУІТ “АРІУ”, 2010. – С. 6 – 8.
48. Гринавцева О. В. Облік і аудит готової продукції та її фінансовий результат від реалізації : дис... канд. екон. наук : 08.00.09 / О. В. Гринавцева. – К. : КНЕУ, 2005. – 210с.
49. Державні будівельні норми України : Будинки і споруди. Готелі : ДБН В.2.2-20:2008. – [Чинний від 2008-07-23]. – К., 2009. – (Держані будівельні норми України).
50. Державний стандарт України : Послуги туристичні. Засоби розміщення. Терміни та визначення: ДСТУ 4527:2006. – [Чинний від 2006-02-28]. – К., 2006. – (Національний стандарт України).
51. Деякі питання організації бюджетного процесу : Постанова КМУ за станом на 26 лист. 2008 р. №1036 / Кабінет Міністрів України – Офіц. вид. – К. : Урядов. вид-во, 2008. – (Офіційне видання Кабінету Міністрів України).
52. Должикова А.И. Менеджмент для бакалавров сервиса [Текст] : учеб. пособие / А.И. Должикова, Т.Ю. Ефремова. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2013. – 412 с.
53. Ерина Т. А. Управленческий анализ в отраслях: [(Учебный курс) учебно-методический комплекс] / Т. А. Ерина. – М., МИЭМП, 2010. [Електронний ресурс]. – Режим доступу. – <http://e-college.ru/books/index>.
54. Єфімова О. П. Економіка готелів і ресторанів / О. П. Єфімова, Н. А. Єфімова, Т. А. Олефренко. – [навч. посібник]; під ред. Н. І. Кабушкіна. – [2-ге вид]. – М. : Нове видання, 2005. – 396 с.
55. Єфіменко В. Облік у зарубіжних країнах / В. Єфіменко. – К. : КНЕУ, 2005. – 212 с.
56. Єфіменко Т. І. Податок на прибуток: концепція визначення об'єкту оподаткування / Єфіменко Т. І., Ловинська Л. Г., Ярошенко Ф. О. – НДФІ при МФУ. – К. : НДФІ, 2004.– 190 с.
57. Ефремова Т.Ю. Аспекты учетно-аналитического обеспечения управления инновационной деятельностью в сфере услуг / Т.Ю. Ефремова // Научно-технические ведомости Санкт-Петербургского государственного политехнического университета Экономические науки 1 – 1' 2013. – С. 89 – 93.
58. Загальні вимоги до фінансової звітності : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 / Наказ Міністерства Фінансів України від 07 лют. 2013 р. №73 / [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
59. Загальнодоступна інформаційна база даних Державної комісії з

- цінних паперів та фондового ринку [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://www.stockmarket.gov.ua>
60. Зенькина И.В. Учетно-аналитическое обеспечение стратегического управления коммерческой организацией / И.В. Зенькова // Аудит и финансовый анализ. – №2. – 2009. – С.1 – 3.
61. Зырянова Т.В. Моделирование учетного процесса в условиях автоматизации / Т.В. Зырянова, Ж.Р. Скребкова // Все для бухгалтера. – 2007. - №23 (215). – 63 – 69.
62. Золотухін О. Оподаткування та бухгалтерський облік в готелях / О. Золотухін // Бухгалтерія №16 (587), 19 квітня 2004 р., – С.50 – 52.
63. Зорин В. А. Контроль качества продукции и услуг / Зорин В. А., Павлов А. П., Печков А. А. – [учеб. пособ.]. – М. : МАДИ (ГТЕУ), 2007. – 82 с.
64. Інструкція з складання державної статистичної звітності за формою 1-готель (річна) “Звіт про роботу готелю” : Наказ МСУ за станом на 09 черв. 1994 р. №129. – Офіц. вид. – К. : Урядов. вид-во. – (Нормативний документ МСУ. Інструкція).
65. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій та інструкції по його використанню: Наказ МФУ № 291 від 30.11.99р. : за станом на 28 груд. 2011 р. №1591 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>
66. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ МФУ : за станом на 31 трав. 2011 р. № 664. – Офіц. вид. – К. : Урядов. вид-во, 1999. №291. – (Нормативний документ Міністерства фінансів України. Інструкція).
67. История экономических учений : [учеб. пос.] / под. ред. В.Автономова и др. – М. : ИНФА-М, 2008. – 783 с.
68. Катеринец Н. В. Новая финотчетность за I квартал 2013 г. / Н. В. Катеринец // Дебет-Кредит / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtk.com.ua/show/1bid15724.html>
69. Карпова Т. П. Основы управленческого учета / Т. П. Карпова. – [учеб. пособ.]. – М. : ИНФРА-М, 1997. – 392с.
70. Кирилов И.Н. Теоретические аспекты развития системы учетно-аналитического обеспечения управленческих решений на предприятии / И.Н. Кирилов // Вестник Адыгейского государственного университета. – №2. – Майкоп : Изд-во АГУ, 2012. – С. 124 – 135.
71. Ковалев В. В., Волкова О. Н. Анализ хозяйственной деятельности предприятия : [учебник] / В. В. Ковалев, О. Н. Волкова. – М. : ООО “ТК Велби”, 2002. – 424 с.
72. Контрольні карти кумулятивних сумм: ДСТУ ISO/TR 7871:2004 – ДСТУ ISO/TR 7871:2004. – [Чинний від 2006-01-01]. – К. : 2006. – (Національні стандарти України).
73. Контрольні карти Шухарта: ДСТУ ISO/TR 8258:2001 – ДСТУ

- ISO/TR 8258:2001. – [Чинний від 2001-01-01]. – К. : 2001. – (Національні стандарти України).
74. Король С. Я. Використання прийомів СVP-аналізу в управлінні діяльністю готелю / С. Я. Король // Вісник КНТЕУ. – 2002. – №4. – С.74 – 81.
75. Король С. Я. Класифікація витрат в системі управління основною діяльністю готелю / С. Я. Король // Вісник КНТЕУ. – 2002. – №2. – С.82 –91.
76. Король С. Я. Бухгалтерський облік в готельному господарстві / С. Я. Король. – [навч. посіб.]. К. : КНТЕУ, 2005. – 354 с.
77. Кутер М.И. Анализ моделей статического и динамического учета [Текст] / М.И. Кутер, М.М. Гурская // Экономический анализ: теория и практика. – 2010. - №9. – С. 8 – 16.
78. Корягін М. В. Попкова О. О. Аспекти ведення бухгалтерського обліку інших заохочувальних та компенсаційних виплат персоналу / М. В. Корягін, О. О. Попкова // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.6. – С.211 – 215.
79. Косолапов О. Б. Готель “Bed and Breakfast”. Що це таке? / Косолапов О., Лозовська С., Бортовщук В. // Готельна справа. – Березень 2006 р., №3, – С.35 – 40.
80. Косміна Р.М. Бухгалтерський (фінансовий) облік / Р.М. Косміна. – [Навч. посіб.] / За ред. Ю.Д. Чацькіса. – К. : Вища шк., 2008. – 255 с.
81. Класифікація видів економічної діяльності: Наказ Держспоживстандарту України: за станом на 26 грудня 2005 р. №375 / Держспоживстандарт України. – Офіц. вид. – К. – 2005. – (Офіційне видання Держспоживстандарту України).
82. Кузнецова Н. М. Основи економіки готельного та ресторанного господарства / Н. М. Кузнецова. – [навч. посіб.]. – К. : Федерація профспілок України. Інститут туризму, 1997. – 173 с.
83. Кукушкіна Л. П. Особенности ведения бухгалтерского учёта в гостиничном бизнесе / Л. П. Кукушкіна. – М. : ИД “Аудитор”, 2000, – 286 с.
84. Купалова Г.І. Теорія економічного аналізу : навч. посібн. / Г.І. Купалова. – К. : Знання, 2008. – 639 с.
85. Краткий словарь иностранных слов : словарь – М. : Издательство “Советская Энциклопедия”, 1988. – 384с.
86. Куракина Н. П. Анализ финансово-хозяйственной деятельности гостиничных предприятий / Н. П. Куракина; Руководитель авторского коллектива. – М. : ООО “АС ПЛЮС”, 2003. – 100 с.
87. Куркина К. А. Особенности бухгалтерского учета и налогообложения / К. А. Куркина. – М. : Издательство “Вершина”. – 240 с.
88. Куцик П. О. Концептуальні основи управління витратами підприємств санаторно-курортної сфери / П.О.Куцик // Вісник Львівської комерційної академії / [ред. кол. Башнянин Г.І., Дайновський

- Ю.А., Єлейко В.І. та ін.]. – Серія: Економічна. – Вип. 24.– Львів: вид-во Львівської комерційної академії, 2007. – С. 411–416.
89. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – [Підручник]. – К. : КНЕУ, 2001. – 334 с.
90. Лазаришина І. Д. Економічний аналіз в Україні: історія, методологія, практика / І. Д. Лазаришин. – [монографія]. – Рівне : НУВГП, 2005. – 369 с.
91. Лень В. С. Бухгалтерський облік: основи та практика / В. С. Лень В.В.Гливенко. – [навч. посіб.]. – К. : Центр навч. літ., 2004. – 576с.
92. Косова Т.Д. Організація і методика економічного аналізу / [Т.Д. Косова, П.М. Сухарев, Л.О. Ващенко та ін.]. – [навч. посібн.]. – К. : ЦУЛ, 2012. – 528 с.
93. Назаренко Т.П. Значення контрольно-аналітичних процедур в процесі управління витратами підприємства: організаційний аспект / Т.П. Назаренко // Вісник ЖДТУ. – 2012. - №4(62). – С. 152 – 155.
94. Лойко О. Т. Туризм и гостиничное хозяйство / О. Т. Лойко. – [учеб. пособ.]. – Томск : Изд-во ТПУ, 2005. – 152 с.
95. Лучко М. Р., Остап'юк М. Я. Історія обліку: світ та Україна, погляд крізь роки / М. Р. Лучко, М. Я. Остап'юк. – Тернопіль : “Зорепад”, 1998. – 151 с.
96. Маздоров В. А. История развития бухгалтерского учета в СССР (1917-1972) / В. А. Маздоров. – М. : Финансы, 1972. – 318 с.
97. Максимов И. Г. Счетоводство. Краткий исторический очерк развития счетоводства и его значение в торгово-промышленных и сельскохозяйственных предприятиях / И. Г. Максимов. – СПб. : Изд. Книжного склада “Коммерческая литература”, 1906. – 80 с.
98. Малишкін О.І. Облік і аудит податків в Україні: теорія методологія, практика [текст]: монографія / О.І. Малишкін – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 376 с.
99. Малярєвський Ю.Д., Лучанинова А.С. Учетно-аналитическое обеспечение концепции управления расходами предприятия / Ю.Д. Малярєвський, А.С. Лучанинова // Бизнесинформ. – №2(2). – 2011. – С. 132 – 134.
100. Мальська М. П., Пандяк І. Г. Готельний бізнес : теорія та практика. – [підручник]. – 2-ге вид. перероб. та доп. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 472 с.
101. Маначинская Ю. А. Анализ ценообразования на рынке гостиничных услуг с применением цепей Маркова и показателей эффективности / Ю. А. Маначинская // Материалы Международной научно-практической конференции “Актуальные вопросы финансов, бухгалтерского учета и корпоративного управления”. Российская Федерация, г.Ростов-на-Дону : РГСУ, 2010., С.318 – 322.
102. Маначинська Ю. А. Аналітична оцінка прибутку і рентабельності діяльності підприємств готельного господарства / Ю. А. Маначинська // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції “Ринкові

- трансформації в АПК та антикризове регулювання аграрного виробництва”: Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету. – Економічні науки. – Мелітополь, 2010. – С.185 – 192.
103. Маначинська Ю. А. Визначення фінансового результату в умовах комплексного характеру готельних послуг / Ю. А. Маначинська // “Формування ринкових відносин”. – Збірник наукових праць науково-дослідного інституту Міністерства економічного розвитку і торгівлі України. – Київ, 2011. – С.110 – 115.
104. Маначинська Ю. А. Готельне господарство України: проблеми та перспективи функціонування в сучасних умовах кризової економічної ситуації / Ю. А. Маначинська // Науковий вісник ЧТЕІ КНТЕУ. – Чернівці : ЧТЕІ КНТЕУ, 2009. – Випуск II (34). – Економічні науки. – С.217 – 223.
105. Маначинська Ю. А. Економічна сутність, природа та зміст прибутку підприємств готельного господарства / Ю. А. Маначинська // Экономика и право. – Научный журнал: Института экономико-правовых исследований НАН Украины. – Донецк, 2009. – №1(23). – С.109 – 114.
106. Маначинська Ю. А. Застосування усіченої V-маски в оперативному аналізі рентабельності готельних послуг / Ю. А. Маначинська // Вісник ЧТЕІ. – Чернівці : ЧТЕІ КНТЕУ, 2011. – Вип. III (43) Економічні науки. – С.348 – 354.
107. Маначинська Ю. А. Історичний аспект обліку фінансових результатів в контексті еволюції розвитку індустрії гостинності / Ю. А. Маначинська // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету (Collection of scientific labours). – Кам’янець Подільський : ПДАТУ, 2009. – Випуск 17, Том 2. – С.213 – 217.
108. Маначинська Ю. А. Калькулювання собівартості готельних послуг : сучасний підхід / Ю. А. Маначинська // Збірник наукових праць Уманського державного аграрного університету. – Умань : 2009. – С. 123 – 137.
109. Маначинська Ю. А. Облік витрат на виробництво готельного продукту / Ю. А. Маначинська // Вісник соціально-економічних досліджень Одеського державного економічного університету. – Одеса : ОДЕУ, 2010. - №38. – С.313 – 320.
110. Маначинська Ю. А. Облік доходів від надання готельних послуг в системі управління / Ю. А. Маначинська // Вісник Східноукраїнського національного університету ім. В.Даля, Випуск №11 (153), Ч.I. – Луганськ, 2010. – С.129 – 135.
111. Маначинська Ю. А. Оценка изменений уровня рентабельности гостиничных услуг с использованием кумулятивных карт / Ю. А. Маначинская // Научный журнал “Уральский научный вестник” (“Оралдын ғылым жаршысы”), Республика Казахстан, 2011. – Том 30. – С.18 – 23.

112. Маначинська Ю. А. Оцінка стану світового та вітчизняного ринку готельних послуг / Ю. А. Маначинська // Экономика и право. – Научный журнал : Інституту економіко-правових досліджень НАН України. – Донецьк, № 3(25), 2009 – С.62 – 66.
113. Маначинська Ю. А. Сутність і специфіка готельних послуг, класифікація засобів розміщення туристів / Ю. А. Маначинська // Науковий вісник ЧТЕІ КНТЕУ. – Економічні науки., Випуск I (37). – Чернівці : 2010. – С.211 – 218.
114. Марков А. А. Об испытаниях связанных в цепь ненаблюдаемыми событиями / А. А. Марков. – М. : ИАН (6), 1912. – 325 с.
115. Марков А. А. Исчисление вероятностей / А. А. Марков. – М. : Госиздат, 1924. – 275 с.
116. Марущак Т. П. Корпоративная культура предприятий сферы услуг / Т. П. Марущак // Персонал. – Київ. – 2001. – №6. – С.37 – 39.
117. Марущак Т. П. “Франчайзинг як організаційна форма підприємств готельного господарства: перспективи розвитку в Україні” / Т. П. Марущак Київ, // Економіка і підприємництво: стан та перспективи. Збірник наукових праць. – К. : КНТЕУ, 2001. – С.358 – 362.
118. Маслова О.Г. Современные учетные концепции и их влияние на учетно-аналитическую систему предприятия / О.Г. Маслова // Управленческий учет. – 2009. – №1. – С.73 – 79.
119. Мец В. О. Економічний аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємств / В. О. Мец. – [навч. посіб.]. – К. : Вища школа, 2003. – 278 с.
120. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства: Наказ Державного комітету будівництва, архітектури і житлової політики України : за станом на 06 березня 2002 р. / ДКБАЖП. – Офіц. вид. – К. : 2002, №47. – (Нормативний документ ДКБАЖП. Методичні рекомендації).
121. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку : Наказ Міністерство Фінансів України : за станом на 29 груд. 2000 р. – Офіц. вид. – К. : Уряд. вид-во, 2000, № 356. – (Нормативний документ Міністерства фінансів України. Методичні рекомендації).
122. Миславская Н.А. Современные учетные системы и факторы, определяющие их развитие / Н.А. Миславская // Финансовый менеджмент. – 2004. – №4. – С.37 – 42.
123. Мних Є.В. Економічний аналіз : підручн. / Є.В. Мних. – К. : Знання, 2011. – 630 с. – (Вища освіта ХХІ століття)
124. Мних Є. В. Економічний аналіз діяльності підприємства: [підручник] / Є. В. Мних. – К. : Київ. нац. торг.- екон. ун-т, 2008. – 514 с.
125. Мних Є. В. Фінансовий аналіз : [навч. посіб.]. / Є.В. Мних, Н.С. Барабаш. – К. : Київ. нац. торг.- екон. ун-т, 2010. – 412 с.
126. Мошковська О.А. Облік фінансових результатів: теорія та методологія : монографія / О.А. Мошковська. – К. : Київ. нац. торг.-екон.

- ун-т, 2013. – 380 с.
127. Мудунов А.С. Система моделей прогнозирования деятельности предприятий и отраслей сферы услуг [Текст] : автореф. дис. д-ра экон. наук / А.С. Мудунов. – М., 2002 – 45 с.
 128. Мусакин А. А. Малый отель: с чего начать, как преуспеть. Советы владельцам и управляющим / А. А. Мусакин. – СПб. : Питер, 2008. – 380 с.
 129. Нападовська Л. В. Управлінський облік : [монографія] / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 450 с.
 130. Нападовська Л. В. Управлінський облік / Л. В. Нападовська. – [підручн.]. – 2-ге вид., доопрац. та допов. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 648 с.
 131. Омельченко И.А. Развитие учетно-аналитического механизма внешнеэкономической деятельности / И.А. Омельченко // Бухгалтерский учет, №10. – 1998. – С. 210 – 216.
 132. Основні економічні показники діяльності підприємств – суб'єктів економічної діяльності за 200__ рік : Статистичний бюлетень ДКСУ. – 2003.– 213 с.; 2004.– 225 с.; 2005.– 225 с.; 2006.– 231 с.; 2007.– 207 с. – Офіц. вид. – К. : 2003 – 2007. – (Офіційний документ ДКСУ).
 133. Основи економічної теорії : підручник [для студ. вищ. навч. закл.]; за ред. В. І. Мочерного. – К. : Знання, 2003. – с. 348.
 134. Офіційний сайт державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу. – www.ukrstat.gov.ua
 135. Панков В. В. Институциональная теория бухгалтерского учета и аудита / В. В. Панков. – [учеб. пособ.]. – М. : “ИнформБюро”, 2011. – 168 с.
 136. Партин Г. О., Загородній А. Г. Облікова політика та її вплив на фінансовий результат діяльності підприємства / Г. О. Партин, А. Г. Завгородній // Фінанси України. – 2001. – №1. – С.54 – 60.
 137. Пархоменко Н. М. Облік і аналіз фінансових результатів : дис... канд. экон. наук : 08.00.09 / Н. М. Пархоменко. – К. : КНЕУ, 2002. – С.202.
 138. Пачоли Лука. Трактат о счетах и записях / Лука Пачоли // под. ред. Я. В. Соколова. – М. : Статистика, 1974. – 286 с.
 139. Перелік органів ліцензування : Постанова КМУ за станом на 14 лист. 2000р. №1698 / Кабінет Міністрів України. – Офіц. вид. – К. : Урядов. вид-во, 2000. – (Офіційне видання Кабінету Міністрів України).
 140. Перелік продукції, що підлягає обов'язковій сертифікації в Україні : Наказ Держкомітету з питань технічного регулювання і споживчої політики України : за станом на 01 лют. 2005 р. №28. – Офіц. вид. – К. : Уряд. вид-во, 2000, № 356. – (Офіційний документ ДКТРСПУ).
 141. Пивоваров А. Г. Большой финансово-экономический словарь : словарь / А. Г. Пивоваров; [под ред. В. И. Осипова]. – М. : изд. Экзамен, 2000. – 1064 с.
 142. Пилипенко А.А. Організація обліково-аналітичного забезпечення

- стратегічного розвитку підприємства / А.А. Пилипенко // Наукове видання. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2007. – 276 с.
143. Податковий кодекс України: Чинне законодавство зі змінами, внесеними згідно із Законом № 2856-VI (2856-17): за станом на 23 груд. 2010р./ Верховна Рада України. – Офіц. вид. – К.: Парлам. вид-во, 2010. – (Бібліотека офіційних видань).
144. Покропивний С. Ф. Підприємство: стратегія, організація, ефективність / С. Ф. Покропивний. – К. : КНЕУ, 1998. – 352 с.
145. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” [Текст]. – [Чинний від 1999-12-31] / Офіц. вид. – К. : Уряд. вид-во, 1999. №318. – (Офіційне видання Міністерства фінансів України).
146. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід” [Текст]: [чинний від 1999-11-29] / Офіц. вид. – К. : Уряд. вид-во, 1999. №290. – (Офіційне видання Міністерства фінансів України).
147. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток” [Текст]. – [Чинний від 2000-01-28] – Офіц. вид. – К. : Уряд. вид-во, 2000. №353. – (Офіційне видання Міністерства фінансів України).
148. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 “Вплив змін валютних курсів” [Текст]. – [Чинний від 2000-08-10] – Офіц. вид. – К. : Уряд. вид-во, 2000. №193. – (Офіційне видання Міністерства фінансів України).
149. Попова Л.В. Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы / Л.В. Попова, Б.Г. Маслов, И.А. Маслова // Финансовый менеджмент. – 2003. – №5. – 65 – 73.
150. Попович П.Я. Організація і методологія операційного аналізу [текст]: монографія / П.Я. Попович. – Т. : Економічна думка, 2010. – 260 с.
151. Порядок встановлення категорій готелям і іншим об’єктам, призначеним для надання послуг по тимчасовому розміщенню (проживанню) : Постанова КМУ : за станом на 29 лип. 2009 р. №803 / Кабінет Міністрів України. – Офіц. вид. – К. : Урядов. вид-во, 2009. – (Офіційне видання Кабінету Міністрів України).
152. Пуцентейло П. Р. Економіка і організація туристично-готельного підприємництва / П. Р. Пуцентейло. – [навч. посіб.]. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 344 с.
153. Пушкар М.С., Гавришко Н.В., Романів Р.В. Історія обліку та контролю господарської діяльності : навч. посібн. / М.С. Пушкар, Н.В. Гавришко, Р.В. Романів. – Т. : Карт-бланш, 2003. – 223 с.
154. Правила користування готелями і аналогічними засобами розміщення і надання готельних послуг : Наказ Державної туристичної адміністрації України: за станом на 16 березня 2004 р. №19 / Державна туристична адміністрація України. – Офіц. вид. – К. – 2004. – (Офіційне видання ДТАУ).
155. Правила обов’язкової сертифікації готельних послуг : Наказ Державного комітету стандартизації, метрології і сертифікації України

- за станом на 27 січ. 1999 р. №37 / ДКСМСУ. – Офіц. вид. – К. – 1999. – (Офіційне видання ДКСМСУ).
156. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України : станом на 07 лип. 2011 р. № 3614-VI / Верховна Рада України – Офіц. вид. – К. : Парлам. вид-во, 1999, № 996-XIV. – (Офіційне видання Верховної Ради України).
157. Петренко Н.І., Локтіонова Н.І Удосконалення методики обліку операцій з нерозподіленим прибутком / Н.І. Петренко, Н.І. Локтіонова // Вісник ЖДТУ. – 2012. - №4(58). – С. 100 – 105.
158. Про внесення змін до деяких Законів України щодо розвитку та підготовки готельної інфраструктури до проведення в Україні фінальної частини чемпіонату Європи 2012 року з футболу : Закон України за станом на 08 лип. 2010 р. №2468-VI / Верховна Рада України – Офіц. вид. – К. : Парлам. вид-во, 1991. – (Офіційне видання Верховної Ради України).
159. Про внесення змін до Інструкції щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 1-готель (річна) “Звіт про роботу готелю” : Наказ Державного комітету статистики України : за станом на 17 лип. 2011 р. № 274. – Офіц. вид. – К. – 2011. – (Офіційне видання Державного комітету статистики України).
160. Про внесення до деяких законів України щодо розвитку та підготовки готельної інфраструктури до проведення в Україні фінальної частини чемпіонату Європи 2012 року з футболу: Закон України за станом на 08 лип. 2010 р. № 2468-VI / Верховна Рада України – Офіц. вид. – К. : Парлам. вид-во, 2010. – (Офіційне видання Верховної Ради України).
161. Про внесення змін до Правил користування готелями й аналогічними засобами розміщення та надання готельних послуг: Наказ Міністерства культури і туризму України : за станом на 18 жовт. 2010 р., № 43 / Міністерство культури і туризму України. – Офіц. вид. – К. – 2010. – (Офіційне видання Міністерства культури і туризму України).
162. Про Державний бюджет України на 2013 рік : Закон України за станом на 10 жовтн. 2013 р. № 638-VII. / Верховна Рада України – Офіц. вид. – К. : Парлам. вид-во, 2013. – (Офіційне видання Верховної Ради України).
163. Про господарські товариства : Закон України : за станом на 19 верес. 1991 р. № 1576-XII / Верховна Рада України – Офіц. вид. – К. : Парлам. вид-во, 1991. – (Офіційне видання Верховної Ради України).
164. Про затвердження Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності : Наказ МФУ від 11 квітн. 2013 р. №476 [Методичні рекомендації] / [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/control/uk>
165. Прохар Н.В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики / Н.В. Прохар, Ю.О. Ночовна. – [монографія]. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – 257 с.

166. Про державну реєстрацію юридичних і фізичних осіб підприємців : Закон України : за станом на 15 трав. 2003 р. № 755-IV / Верховна Рада України – Офіц. вид. – К. : Парлам. вид-во, 2003. – (Офіційне видання Верховної Ради України).
167. Про використання регістраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг : Закон України : за станом на 01 черв. 2000 р. №1776-III / Верховна Рада України – Офіц. вид. – К. : Парлам. вид-во, 2000. – (Офіційне видання Верховної Ради України).
168. Про затвердження Змін до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку : Наказ МФУ : за станом на 18 берез. 2011 р. № 372 – Офіц. вид. – К. : Парлам. вид-во, 2011. – (Офіційне видання Міністерства Фінансів України).
169. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Наказ МФУ : за станом на 08. листоп. 2010 р. № 1327. – Офіц. вид. – К. : Парлам. вид-во, 2010. №88. – (Офіційне видання Міністерства Фінансів України).
170. Про затвердження форм документів первинного обліку для застосування готельними підприємствами України : Лист Державного комітету будівництва, архітектури і житлової політики України за станом на 06 берез. 2002 р. №5/3-197. – Офіц. вид. – К. : Урядове. вид-во, 2002. – (Офіційне видання ДКБАЖПУ).
171. Погодина И.В., Трунников А.В. Правовая природа чаевых И.В. Погодина, А.В. Трунников // Журнал "Трудовое право". - №3. – 2009 / [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.top-personal.ru/lawissue.html1675>
172. Про затвердження форм свідоцтва про встановлення категорії готелю : Наказ Міністерства культури і туризму України : за станом на 10 берез. 2010 р. № 3. – Офіц. вид. – К, 2010. – (Офіційне видання Міністерства культури і туризму України).
173. Про затвердження форми державного статистичного спостереження № 1-КЗР (річна) “Звіт про діяльність колективного засобу розміщування за 20__ рік” : Наказ Державної служби статистики України від 14.12.2011р. № 345 / Державна служба статистики. – Офіц. вид. – К., 2011. – (Офіційне видання ДДСУ).
174. Про захист населення від інфекційних хвороб : Закон України за станом на 06 квіт. 2000 р. №1645-III / Верховна Рада України – Офіц. вид. – К. : Парлам. вид-во, 2000. – (Офіційне видання Верховної Ради України).
175. Про ліцензування деяких видів господарської діяльності : Закон України : за станом на 01 черв. 2000 р. №1775-III / Верховна Рада України – Офіц. вид. – К. : Парлам. вид-во, 2000. – (Офіційне видання Верховної Ради України).
176. Про надання роз’яснення щодо розмежування видів готельних послуг : Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва : за станом на 22 берез. 2011 р. № 2771. –

- Офіц. вид. – К., 2011. – (Офіційне роз'яснення Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва).
177. Про охорону прав на знаки для товарів та послуг : Закон України : за станом на 10 січ. 2002 р. / Верховна Рада України – Офіц. вид. – К. : Парлам. вид-во, 1993 р. № 3689-ХІІ. – (Офіційне видання Верховної Ради України).
178. Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні : Закон України від 22 березн. 2012р. № 4618-IV / Верховна Рада України – Офіц. вид. – К. : Парлам. вид-во, 2012. – (Офіційне видання Верховної Ради України).
179. Про туризм : закон України : за станом на 19 жовт. 2010 р. N 2608-VI(2608-17). / Верховна Рада України. – Офіц. вид. – К. : Парлам. вид-во, 2010. – (Бібліотека офіційних видань). [Електронний ресурс]. – Режим доступу. – <http://tour-cn.com.ua/load/14-1-0-42>.
180. Про туристичний збір : Лист ДПА за станом на 29 квіт. 2011 р. № 12291/7/15-0717 / Державна Податкова Адміністрація України. – Офіц. вид. – К. : Уряд. Вид-во, 2011. – (Бібліотека офіційних видань).
181. Редченко К. І. Стратегічний аналіз у бізнесі / К. І. Редченко : [навч. посіб.]. – [2-ге вид.] / К. І. Редченко. – Львів: “Новий світ-2000”, “Альтаір-2002”, 2003, – 272 с.
182. Решетняк О. І. Сучасні методи управління підприємством сфери послуг / О. І. Решетняк. – Х. : Фактор, 2008. – 544 с.
183. Романовський В. И. Дискретные цепи Маркова / В. И. Романовский. – М. : “Технико-теоретич. лит-ра”, 1949, Ленинград. – 436 с.
184. Романовский В. И. О способе Маркова доказательства предельных теорем для цепных процессов / В. И. Романовский. – Ташкент : Изд. Узб. Фил. АН (3), 1941. – 457 с.
185. Самопальникова Ю. Н. Учет затрат на предприятиях гостиничного бизнеса : автореф. дис. на соиск. учен. степ. канд. экон. наук : 08.00.12 / Ю. Н. Самопальникова; Урал. гос. техн. ун-т. – УПИ им. С. М. Кирова. – Екатеринбург: 2006. – 25 с.
186. Самарцев Є.В. Євро – 2012 : інтереси української туристичної індустрії / Є. В. Самарцев // Готельний і ресторанний бізнес. – 2008. – № 2. – С.12 – 14.
187. Самарцев Є. В. Криза в туристичній індустрії планета та ми / Є. В. Самарцев // Готельний і ресторанний бізнес. – 2009. – № 1. – С.30 – 37.
188. Секіріна Н.В. Аналіз змін у структурі фінансової звітності в умовах переходу України на МСФЗ / Н.В. Секіріна // Modern problems and ways of their solution in science, transport, production and education. – Word – 18 – 29 June, 2013/ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sworld.com.ua/accounting-and-auditing-213/18446-213-389>
189. Сльозко Т.М. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика [текст]: монографія / Сльозко Т.М. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 304 с.
190. В. В. Сопко Бухгалтерський облік : навч. посіб. / В. В. Сопко. – [3-

- те вид., перероб. і доп.]. – К. : КНЕУ, 2000. – 578 с.
191. Соколов Я. В. Бухгалтерський учёт от истоков до наших дней / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
 192. Соколов Я. В. Очерки по истории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 484 с.
 193. Соколов Я. В. , Соколов В. Я. История бухгалтерского учета / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. – [учебник]. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 288с.
 194. Статистичний бюлетень за 2012 р. «Туристична діяльність в Україні у 2012 році» : Державна служба статистики України. – К., 2013. – 270 с.
 195. Статистичний бюлетень за 2011 р. «Колективні засоби розміщування в Україні у 2011 році» : Державна служба статистики України. – К., 2012. – 189 с.
 196. Статистичний збірник за 2000 – 2010 р.р. «Готелі та інші місця для тимчасового проживання» : Державний комітет статистики України. – К., 2011. – 205 с.
 197. Статистичний збірник за 2005 – 2009 рр. «Готелі та інші місця для тимчасового проживання»: Держ. комітет статистики України. – К. : Техніка, 2010. – 204 с.
 198. Статистичний збірник Чернівецької області за 2010 рік «Туризм, відпочинок та санаторно-курортне лікування в області» / Держкомстат України. – Чернівці: Чернів. обл. голов. управл. статистики, 2010. – 63 с.
 199. Статистичний збірник за 2000 – 2011 рік «Туризм та відпочинок в області» /Державна служба статистики України. – Чернівці : Головне управління статистики у Чернівецькій області, 2012. – 79 с.
 200. Статистичний збірник за 2000 – 2012 рік «Туризм та відпочинок в області» /Державна служба статистики України. – Чернівці : Головне управління статистики у Чернівецькій області, 2013. – 82 с.
 201. Стратегічний розвиток туристичного бізнесу : монографія / [Т.І. Ткаченко, С.В. Мельниченко, М.Г. Бойко та ін.]; за заг. ред. А.А. Мазаракі. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 596 с.
 202. Теорія бухгалтерського обліку : монографія / [Нападовська Л. В., Добія М., Сандер Ш., Матезіч Р., Пушкар М. С. та ін.] ; за заг. ред. Л. В. Нападовської. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 734 с.
 203. Тычинина Н.В. Теоретическое обоснование содержания учетно-аналитического обеспечения устойчивости развития предприятия / Н.В. Тычинина // Вестник ОГУ №2. – Февраль. – 2009. – С. 102 – 107.
 204. Ткаченко Т. І., Міска В. Г., Каролоп О. О. Економіка готельного та ресторанного господарства / Т. І. Ткаченко, В. Г. Міска, О. О. Каролоп. – [опорний конспект лекцій]. – К. : ЦПНМВ КНТЕУ. – 2008. – 193 с.
 205. Ткаченко Т. І. Сталий розвиток туризму: теорія, методологія, реалізація бізнесу : монографія / Т. І. Ткаченко. – К. : КНТЕУ, 2006. – 537 с.
 206. Туристсько-екскурсійне обслуговування. Класифікація готелів: ДСТУ 28681.4-95. – [Чинний від 1995-04-28]. – К. : Державний стандарт

- України, 1995. – (Національний стандарт України).
207. Учет и отчетность в гостинничном би знесе / [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.accordmg.ru/accord_uchet_i_otchetnost.pdf
208. Управлінський облік / Під ред. В. Палія та Р. Вандер Віла. – М. : ІНФРА-М, 1997. – 480 с.
209. Управління сучасним готельним комплексом / [Т. Г. Мунін, А. О. Змійов, С. В. Самарцев, О. О. Гаца, К. П. Максимец, Х. И. Роглев] ; за ред. С. І. Дорогунцова. – [навч. посіб.]. – К. : Ліра-К, 2005.– 311с.
210. Федорченко В. К. Гостиничный и ресторанный бизнес: история и современность / В. К. Федорченко // Гостиничный & Ресторанный бизнес. – 2001. – №1, – С.16 – 19.
211. Форми документів первинного обліку і Інструкція про порядок ведення документообороту при наданні готельних послуг в ДП “Укркомунобслуговування” : Наказ Державного комітету будівництва, архітектури і житлової політики України за станом на 13 жовт. 2000 р. №230. – Офіц. вид. – К. – (Нормативний документ ДКБАЖПУ. Інструкція).
212. Форми державних статистичних спостережень №1-готель “Звіт про роботу готелю (річна), №1 – каналізація “Звіт про роботу каналізації (окремої каналізаційної мережі)” (річна) і №1 – послуги (реклама) “Звіт про рекламну діяльність” (річна) : Наказ ДКСУ за станом 20 лип. 2007 р. № 232. – Офіц. вид. – К. : Урядов. вид-во. – (Нормативний документ ДКСУ. Інструкція).
213. Франчайзинг у готельно-ресторанному бізнесі : [навч. посіб.] / Г. Б. Мунін, Ю. О. Карягін, А. С. Артеменко, Ю. В. Кошиль. – К. : Кондор, 2008. – 370 с.
214. “Футбольно” – гостинничная готовность // Генеральный директор № 8 – 9, 2011 р. – С. 52 – 55.
215. Хамайдюк О., Солошенко Н. Готельні послуги відображаємо в обліку / О. Хамайдюк, Н. Солошенко // Податки та бухгалтерський облік, №77, 2007, – С.40 – 45.
216. Харченко О. А. CRM – управління відносинами з клієнтами // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції “Інформаційні системи і технології в економіці”, 3-4 березня 2011 р. – К : КНТЕУ. – С.161 – 163.
217. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учёт: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. – М. : Финансы и статистика, 2004,– 415 с.
218. Хоскинг А. Курс предпринимательства / А. Хоскинг ; [пер. с англ.]. – М. : Международные отношения, 1993. – 352 с.
219. Цивільний кодекс України: за станом на 16 січ. 2003 р. № 435-IV. Верховна Рада України. – Офіц. вид. – К. : Парлам. вид-во, 2003. – (Офіційне видання Верховної Ради України).
220. Чабанюк О.М. Особливості обліку витрат та калькулювання собівартості готельних послуг / О.М. Чабанюк // Науковий вісник

- Полтавського університету економіки і торгівлі. – Серія «Економічні науки». – Вип.9(33). – Серія «Облік і фінанси». – Ч.3. – 2012. / [Електронний ресурс]/ Режим доступу: <http://archive.nbu.gov.ua/59.pdf>
221. Чорненька Н. В. Організація туристичної діяльності / Н. В. Чорненька. – [навчальни посібник]. – К. : Атіка, 2006. – 264 с.
222. Чудновский А. Д. Гостиничный и туристический бизнес / А. Д. Чудновский. – Ассоциация авторов и издателей “Тандем”. Изд-во “ЭКМОС”, 1998., 352 с.
223. Шаланов Н. В. Системный анализ / Н. В. Шаланов : [учеб. пособ.]. – Новосибирск : НГИ, 2006. – 250с.
224. Шаланов Н.В. Математическая экономика / Н. В. Шаланов : [учеб. пособ.]. – Новосибирск : НГИ, 2005. – 259с.
225. Шеремет А.Д. Аудиторская деятельность и анализ эффективности бизнеса / А.Д. Шеремет // Аудиторские ведомости. – 2007. - №5. – С. 46 – 53.
226. Шимоханская Т.В. Концепция учетно-аналитического обеспечения устойчивого развития организаций / Т.В. Шимоханская // Бухгалтерский учет, статистика, №5(78). – 2011. – С. 346 – 354.
227. Шигаев А. И. Актуарный учет и использование его данных для управления / А. И. Шигаев ; под ред. д-ра экон. наук, проф. В. Б. Ивашкевича. – М. : Магистр : ИНФРА-М, 2011. – 224 с.
228. Шипіна С.Б. Облікове відображення доходу від реалізації : відмінності МСФЗ (IAS) 18 “Виручка” та П(С)БО 15 “Дохід”/ С.Б. Шипіна // Вісник ЖДТУ. – 2012. - №2(60). – С. 165 – 170
229. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку / В.Г. Швець. – [підручн.]. – К. : Знання, 2004. – 447 с.
230. Яновский А.В. Методика перспективного анализа деятельности предприятия / А.В. Яновский // Аудит и финансовый анализ. – 2007. - №4. – С. 195 – 214.
231. Яковлева В. Новини готелів / В. Яковлева // Новини туристичної індустрії . – 2005. – № 18. – С.23 – 25.
232. Frechet M. Theorie des evenements en chaine dans le casd’un number fini d’etats possible. – Paris. – 1938. – 327 p.
233. Frobenius G. I. Ueber Matrizen aus positive Elements. Sitzungsberichte der Akad. Der Wiss. Zu. – Berlin. – 1908. – P. 456 – 477.
234. James A. Bardi, Ed. D., Hotel front office managment. – The Pannsylvania State University. – New Jersey (USA) : John Wiley & Sons, 2007. – 468 p.
235. Lungberg, Donald E. The Hotel and Restaurant business. Forth Edition. – New York : A CBI Book, Published by Van Nostrand company, 1984. – 352 p.
236. The Uniform Systems of Accounts for Hotels. – Hotel Association of New York City. – New York : AH&LA,1946. – 102 p.

Навчальне видання

Юлія Анатоліївна Маначинська

**ОБЛІК І АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ В ГОТЕЛЬНОМУ
ГОСПОДАРСТВІ**

МОНОГРАФІЯ

Відповідальний за випуск
Технічний редактор
Верстка

В. І. Кіндій
Д. А. Татарчук
В. Й. Петрушко

Підписано до друку __ ____ 2014 р.
Формат 60x84/ ₁₆. Гарнітура NewtonС.
Друк офсетний. Папір офсетний
Умовн. друк. арк. 17,20. Обл. –вид. арк. 10,72.
Тираж 300.

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру
видавництв, виготовлювачів та розповсюджувачів
книжкової продукції
серія ДК № 617 від 2.10.2001 року

Видавничо-інформаційний центр «Місто»
Україна, 58022 м. Чернівці, вул. Головна, 173 А;
тел. 8 (0372) 58-53-11, 58-53-12

Надруковано у ВІЦ «Місто»