

**КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ**

МАНАЧИНСЬКА ЮЛІЯ АНАТОЛІВНА

УДК 657.1:640.41+338.48

**ОБЛІК І АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ
ПІДПРИЄМСТВ ГОТЕЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Київ – 2012

Дисертацією є рукопис.

Роботу виконано у Київському національному торговельно-економічному університеті Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України на кафедрі бухгалтерського обліку.

Науковий керівник кандидат економічних наук, доцент
Мошковська Олена Анатоліївна,
Київський національний торговельно-економічний університет, кафедра бухгалтерського обліку.

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Бондар Микола Іванович,
ДВНЗ “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”, завідувач кафедри обліку підприємницької діяльності;

кандидат економічних наук, доцент
Величко Олена Георгіївна,
Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, заступник департаменту методології регулювання ринку цінних паперів.

Захист відбудеться 23 березня 2012 р. о 13.00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.055.01 у Київському національному торговельно-економічному університеті за адресою: 02156, м. Київ-156, вул. Кіото, 21, ауд. Д 221.

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Київського національного торговельно-економічного університету за адресою: 02156, м. Київ, вул. Кіото, 19.

Автореферат розісланий 22 лютого 2012 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради

Л.С. Головка

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. 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 управління. Доказом тому є статистичні дані, які підтверджують їх збиткову діяльність за 2001-2010 рр. (виняток – 2005 р.), при цьому абсолютний розмір збитку фактично у два рази більший ніж прибутку. За таких умов значну увагу необхідно приділяти питанням впровадження обґрунтованого перспективного та оперативного аналізу розвитку, залучення інвестицій для створення сприятливого підґрунтя ефективної діяльності вітчизняних підприємств готельного господарства.

Проблеми обліку та аналізу витрат, доходів і фінансових результатів відображено у працях українських науковців: 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 і методики обліку та аналізу фінансових результатів не відповідають завданням інформаційного забезпечення потреб внутрішніх користувачів.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до планів науково-дослідних робіт Чернівецького торговельно-економічного інституту з теми: “Основні напрямки удосконалення обліку та аналізу основної діяльності підприємств готельного господарства” (номер державної реєстрації 0110U006254), у межах якої автором досліджено проблеми та запропоновано теоретико-методологічні удосконалення обліку витрат, доходів і фінансових результатів підприємств готельного господарства (довідка № 1573/01-30 від 05.12.2011 р.) та Київського національного торговельно-економічного університету за темами: “Бухгалтерський облік на підприємствах туристичної індустрії” (номер державної реєстрації 0110U001688) і “Організація та методологія бухгалтерського обліку в управлінні фінансовими результатами” (номер державної реєстрації

0109U000721). Особисто автором розроблено рекомендації щодо удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку фінансових результатів на підприємствах готельного господарства в інформаційній системі управління підприємством.

Мета і задачі дослідження. Метою дисертаційної роботи є наукове обґрунтування теоретико-методичних положень, а також розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення системи обліку та перспективного і оперативного економічного аналізу фінансових результатів діяльності підприємств готельного господарства з метою підвищення ефективності їх функціонування. Для досягнення мети дослідження в роботі поставлено такі задачі:

- дослідити сучасні тенденції розвитку вітчизняного готельного бізнесу в умовах поглиблення інтеграційних процесів;
- узагальнити підходи до визначення сутності фінансового результату підприємств готельного господарства та його економічного змісту;
- визначити змістові характеристики готельних послуг та з'ясувати їх вплив на побудову дієвого обліку фінансових результатів в історичній ретроспективі;
- дати критичну оцінку існуючої практики обліку витрат від надання готельних послуг та її впливу на фінансовий результат підприємств готельного господарства;
- розвинути методичні підходи до організації обліку в управлінні доходами від реалізації готельних послуг для потреб різних користувачів;
- надати методичні рекомендації щодо удосконалення обліку фінансових результатів в умовах спектрального характеру створення вартості комплексної послуги;
- обґрунтувати доцільність удосконалення аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень з метою максимізації прибутку від надання місця проживання;
- розробити практичні рекомендації щодо удосконалення оперативного економічного аналізу рентабельності реалізації готельних послуг в частині послідовності його проведення на основі кумулятивних карт та удосконалити методику перспективного аналізу фінансових результатів на підприємствах готельного господарства.

Об'єктом дослідження є основна діяльність підприємств готельного господарства і пов'язані з нею витрати, доходи та фінансові результати.

Предметом дослідження виступають теоретико-методичні та практичні питання обліку та перспективного і оперативного економічного аналізу фінансових результатів на підприємствах готельного господарства в умовах невизначеності ринкового середовища.

Методи дослідження. Основою виконаного наукового дослідження були методи, які ґрунтуються на діалектичному та системному підходах. Метод ланцюгів Маркова використано під час перспективного аналізу фінансових результатів з метою збереження принципу емерджентності;

спостереження, вимірювання та порівняльний аналіз – при зборі фактичних даних бухгалтерського обліку та під час розрахунку показників рентабельності реалізації готельних послуг; синтезу та аналізу – при розробленні алгоритму визначення оптимального асортименту готельних послуг за типами номерів з метою максимізації прибутку; моделювання та матричний – під час побудови моделі-матриці переходу “час – ознака” для прогнозу фінансових результатів від надання місця проживання та робочої моделі матричного рівняння теорії оптимального управління.

Інформаційною базою дослідження є законодавчо-нормативні й інструктивні документи України, пов’язані з діяльністю готелів, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених, матеріали науково-практичних конференцій і семінарів, офіційні статистичні дані, а також облікові дані підприємств готельного господарства.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у розробленні й науковому обґрунтуванні пропозицій щодо вдосконалення діючої системи обліку та перспективного і оперативного економічного аналізу фінансових результатів з врахуванням галузевих особливостей підприємств готельного господарства. Основні результати проведеного дослідження, що містять наукову новизну, полягають у такому:

вперше:

– розроблено теоретико-методичні підходи до аналізу і оцінки рівнів рентабельності готельних номерів з використанням кумулятивних карт (КУСУМ-карт), які базуються на еталонних значеннях досліджуваних показників або так званому векторі цілі та надають змогу із застосуванням транспортира-КУСУМ і усіченої V-маски оцінювати рівень їх відхилень від очікуваних параметрів, що сприятиме напрацюванню механізму попередження зниження рентабельності готельного господарства;

удосконалено:

– системний підхід до обліково-аналітичного забезпечення управління на основі використання методу ланцюгів Маркова під час побудови проектованої форми Звіту про фінансові результати, що ґрунтується на перехідній матриці (“час – ознака”), елементи якої є коефіцієнтами (ймовірностями) переходу прогнозних параметрів з одного стану в інший, від одного значення до іншого та забезпечить розширення горизонту прогнозування до кількох часових кроків та оцінювання дійсних тенденцій зміни об’єкта дослідження з врахуванням матриці ризиків прогнозу без порушення принципу емерджентності.

– порядок формування фінансових результатів завдяки запровадженню макетів реєстрів аналітичного обліку, зокрема, аналітичної відомості 6.1 до розділу I Журналу 6; аналітичних відомостей 5.1, 5.2, 5.3, 5.4 до розділу I Журналу 5, що дасть можливість визначати фінансовий результат внутрішніх операцій під час реалізації комплексної “пакетної” послуги, а також розширить аналітичні дані стосовно обліку

доходів й фінансових результатів додаткових структурних підрозділів, послуги яких заздалегідь включено до вартості проживання;

– організаційні засади обліку фінансових результатів підприємств готельного господарства на основі реформування системи рахунків та введення аналітичних рахунків за видами внутрішніх фінансових результатів від реалізації готельних послуг, в умовах спектрального характеру комплексної послуги (коли всі самостійні структурні підрозділи-продавці (СПА-центр, служба харчування) взаємодіють із структурним підрозділом-покупцем (номерним фондом) не як послідовність ланок у формуванні вартості послуги, а як спектральна дволанковість) та методики трансфертних цін, що підвищить інформативність внутрішньої звітності;

– підходи до формування оптимальної структури обсягу реалізації готельних послуг за типами номерів на базі методу оптимального управління, в основу якого покладено модель-матрицю, що формалізується у вигляді задачі лінійного програмування і базується на врахуванні частки рентабельності реалізації готельного номера кожного типу в загальній рентабельності та є оптимальною стратегією, реалізація якої допоможе підприємству готельного господарства досягти еталонного стану, розподіляючи обсяг реалізації готельних послуг за кожний часовий крок згідно з оптимальною структурою;

набули подальшого розвитку:

– класифікація витрат від надання готельних послуг завдяки впровадженню нової класифікаційної ознаки за фазою гостьового циклу та склад фіксованих витрат підприємств готельного господарства, які здійснюють свою діяльність на умовах договорів комерційної концесії (початкова плата за франшизу (первинний (паушальний) внесок за роботу в системі); виплати франчайзі (роялті); оплата послуг оренди). Впровадження нової класифікаційної ознаки та уточнення складу фіксованих витрат формує вищий рівень інформаційного забезпечення прийняття дієвих управлінських рішень;

– обґрунтування впливу характерних особливостей готельних послуг (одночасність виробництва та споживання; неможливість зберігання послуг; нематеріальний і сезонний характер; залежність від інституціональних та внутрішніх факторів; відносно велика частка постійних витрат; терміновість обслуговування; експорт послуг; поєднання платного та безоплатного надання послуг) на організацію бухгалтерського обліку та перспективного і оперативного аналізу фінансових результатів, що підтверджує необхідність врахування специфіки діяльності підприємств готельного господарства при вдосконаленні обліку і аналізу цих об'єктів;

– теоретичні положення обліку та оцінки витрат від надання готельних послуг за місцями їх виникнення (основними, допоміжними, додатковими та загальногосподарськими), що підлаштовані під організаційну структуру підприємств готельного господарства з врахуванням видів послуг, це забезпечить сумісність місць виникнення

витрат з об'єктами калькуляції та сприятиме здійсненню аналітичної оцінки витрат за видами послуг у тісному взаємозв'язку з доходами, отриманими від реалізації цих послуг, а також прийняттю дієвих управлінських рішень;

- методологічні аспекти обліку доходів підприємств готельного господарства за зонами дохідності (зокрема, виокремлено два основних напрями збуту таких зон дохідності, як служба харчування та СПА-центр, запропоновано порядок їх відображення на рахунках обліку та розкриття інформації щодо них в облікових регістрах), що забезпечить підвищення ефективності оцінки доходів від надання місця проживання (зони дохідності номерний фонд) та додаткових послуг у системі бухгалтерського обліку.

Практичне значення одержаних результатів полягає в обґрунтуванні методичних положень та практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку і аналізу фінансових результатів підприємств готельного господарства в системі управління.

Впровадження запропонованих рекомендацій у практичну діяльність підприємств готельного господарства забезпечить підвищення аналітичності облікової інформації та сприятиме підвищенню ефективності діяльності. Основні пропозиції та рекомендації за результатами дослідження знайшли практичне застосування на підприємствах готельного господарства. Системний підхід до обліково-аналітичного забезпечення управління на основі використання методу ланцюгів Маркова під час побудови проекрованої форми Звіту про фінансові результати та пропозиції щодо удосконалення обліку фінансових результатів в умовах спектрального характеру створення вартості комплексної послуги апробовано на ПП Готельно-розважальний комплекс "Стара баня" (довідка № 33 від 21.11.2011 р.). Методичні рекомендації та пропозиції щодо організації оперативного аналізу рентабельності готельних послуг на основі кумулятивних карт використовуються у практичній діяльності ОДП "Чернівцітурист" (довідка № 42 від 12.05.2011 р.) та ТОВ "Бізнес-центр "Буковина" (довідка № 114 від 18.11.2011 р.)

Теоретичні положення дисертаційної роботи використовуються у навчальному процесі Чернівецького торговельно-економічного інституту КНТЕУ під час викладання навчальних дисциплін: "Теорія економічного аналізу", "Економічний аналіз", "Аналіз діяльності підприємств туризму", "Організація і методика економічного аналізу" (довідка № 1276/01-30 від 04.10.2011 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаною науковою роботою. Усі розробки і пропозиції належать особисто автору.

Апробація результатів дисертації. Основні положення дисертації доповідалися та отримали позитивну оцінку на науково-практичних конференціях, зокрема: III Міжнародній науково-практичній конференції "Розвиток України в XXI столітті: економічні, соціальні, екологічні, гуманітарні та правові проблеми" (м. Тернопіль, 2008 р.); IV Міжнародній

науково-практичній конференції “Наука та інновації - 2008” (м. Пшемисль, Республіка Польща, 2008 р.); VI Міжнародній науково-практичній конференції “Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю” (м. Черкаси, 2009 р.); XVIII Міжнародній науково-практичній конференції “Функціонування єврорегіонів в умовах трансформаційної економіки” (м. Чернівці, 2009 р.); Міжнародній науково-практичній конференції “Сучасні вимоги до обліку та контролю у контексті глобалізації” (м. Одеса, 2009 р.); Міжнародній науково-практичній конференції “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит в епоху глобальних змін” (м. Київ, 2009 р.); V Міжнародній науково-практичній конференції “Розвиток наукових досліджень 2009” (м. Полтава, 2009 р.); II Межрегиональной научной конференции с международным участием “Актуальные проблемы современной науки и пути их решения” (г. Красноярск, Российская Федерация, 2009 г.); III Науково-практичній конференції “Особливості функціонування національних фінансових систем в умовах поглиблення глобалізаційних процесів” (м. Варшава, Республіка Польща, 2010 р.); Всеукраїнській науково-практичній конференції “Соціально-економічні аспекти розвитку України в умовах конкурентного середовища” (м. Первомайськ, 2010 р.); Міжнародній науково-практичній конференції “Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики” (м. Київ, 2010 р.); Міжнародній науково-практичній конференції “Транскордонне співробітництво як важлива складова євроінтеграційних процесів України” (м. Чернівці, 2010 р.); Міжнародній науково-практичній конференції “Облік, аудит, фінанси: сучасні проблеми теорії, практики та підготовки фахівців” (м. Харків, 2010 р.); Міжнародній науково-практичній конференції “Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі” (м. Тернопіль, 2010 р.); Міжнародній науково-практичній конференції “Інформаційні системи і технології в економіці” (м. Київ, 2011 р.); V Міжнародній науково-практичній конференції: “Актуальні проблеми, сучасний стан та перспективи розвитку індустрії туризму в Україні та Польщі” (м. Житомир, 2011 р.).

Публікації. За темою дисертації опубліковано 36 наукових праць загальним обсягом 8,7 друк. арк., що належать особисто автору. В наукових фахових виданнях надруковано 18 статей загальним обсягом 6,4 друк. арк. і 18 – за матеріалами конференцій (2,3 друк. арк.).

Структура та обсяг дисертації. Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Повний обсяг роботи становить 175 сторінок друкованого тексту, у тому числі 19 таблиць, 39 рисунків, 34 формули, 16 додатків, розміщених на 180 сторінках. Список використаних джерел налічує 198 найменувань на 21 сторінці.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертації; визначено мету, основні задачі, об'єкт, предмет та методи дослідження, сформульовано наукову новизну та практичне значення роботи, наведено дані щодо їх апробації, структури та обсягу дисертаційної роботи.

У першому розділі **«Теоретико-методологічні основи обліку і аналізу фінансових результатів діяльності підприємств готельного господарства»** досліджено економічну сутність фінансових результатів в історичному аспекті, розглянуто сучасний стан обліку фінансових результатів на підприємствах готельного господарства; систематизовано методи обліку витрат та їх вплив на фінансовий результат; критично проаналізовано нормативно-правове забезпечення регулювання діяльності підприємств готельного господарства.

У цілому для сучасного етапу розвитку діяльності готельного господарства характерні такі тенденції: активізація господарської діяльності, поживлення туристичних потоків та підвищення ефективності використання місткості готелів; подальше роздержавлення підприємств готельного господарства та збільшення їх присутності на ринку приватного капіталу.

Доведено, що у вузькому трактуванні поняття “готельна послуга” пов'язано з наданням місця для тимчасового проживання в номері певної категорії, а в широкому – є комплексом послуг у вигляді “готельного продукту”, до складу якого включаються: основні готельні послуги, інші основні (супутні) послуги та додаткові платні послуги.

Таким чином, послуги підприємств готельного господарства можуть мати комплексний (“пакетний”) 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.

Аналіз облікової практики підприємств готельного господарства свідчить, що характерні риси готельних послуг, серед яких запропоновано виокремлювати такі: 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 платного та безоплатного надання послуг суттєво впливають на організацію обліку та аналізу фінансових результатів. Це підтверджує необхідність їх врахування при вдосконаленні обліково-аналітичного забезпечення управління.

Вивчення технологічного процесу надання готельних послуг дало змогу запропонувати використання методу обліку за неповною

(обмеженою) собівартістю готельних послуг, що дає змогу *покрити* частину постійних витрат підприємства готельного господарства та сприяє покращанню загального фінансового результату.

На основі проведених досліджень виявлено недосконалість обліку фінансових результатів в умовах комплексного характеру готельних послуг та визначено необхідність його нагальної реорганізації відповідно до вимог управління основною діяльністю в ринкових умовах. За таких обставин виникає потреба у: розробленні практичних рекомендацій щодо методики формування фінансових результатів в умовах комплексного (“пакетного”) характеру послуг; проведенні перепідготовки та підвищення кваліфікації персоналу бухгалтерських служб із врахуванням тенденцій сучасних інформаційних технологій в обліку для готелів; поглибленні співробітництва в рамках франчайзингових договорів про співпрацю з міжнародними готельними мережами та професійними організаціями інших держав світу.

У другому розділі «**Методика та організація обліку фінансових результатів в умовах спектрального характеру створення вартості комплексної послуги**» досліджено організацію обліку в управлінні фінансовими результатами та надано рекомендації щодо її удосконалення; критично проаналізовано сучасний стан обліку фінансових результатів та розроблено пропозиції для підвищення його ефективності шляхом реформування системи рахунків та введення аналітичних рахунків за видами внутрішніх фінансових результатів в умовах спектрального характеру комплексної послуги, що надасть більшої інформативності внутрішній звітності.

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 ланок у формуванні вартості комплексної послуги, а як спектральна дволанковість. На рівні I-ї 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 II-й ланці розташований сегмент відповідальності, який виступає підрозділом-покупцем.

Оскільки підприємства готельного господарства, крім основного виду діяльності – надання місця тимчасового проживання, надають широкий спектр додаткових послуг, то розглядати їх тільки як підприємства житлово-комунального господарства некоректно, адже такий показник, як собівартість однієї людино-добы містить корисну інформацію для управління витратами готелю тільки відносно послуги розміщення в номері. Водночас доцільним є здійснення диференційованого розподілу людино-діб в залежності від типу номера.

Таким чином встановлено, що 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 сприятиме прогнозуванню економічної доцільності подальшого надання одних або інших послуг та встановлення для них оптимальних цін.

Широкий спектр послуг підприємств готельного господарства зумовлює потребу в розподілі витрат за місцями їх виникнення (основними, допоміжними, додатковими та загальногосподарськими). Облік витрат підприємств готельного господарства за місцями їх виникнення в свою чергу покращить умови для калькулювання собівартості кожного виду готельних послуг, а місця виникнення витрат стануть об'єктами аналітичного обліку витрат на послуги за статтями калькуляції.

Зосередження уваги на першочергових джерелах доходів (зонах дохідності (ЗД)) підприємств готельного господарства дозволяє ефективно оцінити структуру доходів у цілому, а також розмір доходів від надання додаткових послуг у системі бухгалтерського обліку (рис. 1).

Аналіз порядку відображення інформації про доходи від надання готельних послуг за зонами дохідності дав змогу виокремити два напрями збуту послуг таких зон дохідності, як служба харчування та СПА-центр і запропонувати порядок їх відображення на рахунках обліку та розкриття інформації щодо них в облікових регістрах. Це забезпечить якісне підвищення ефективності оцінки доходів від надання місця проживання (зони дохідності – номерний фонд) та додаткових послуг у системі бухгалтерського обліку.

Під час реалізації послуг СПА-центру та служби харчування мешканцям готелю може надаватися система знижок. Крім того, їх послуги можуть бути вже заздалегідь включені до вартості проживання (як складові “пакета послуг”). Це обумовлює формування тісного взаємозв'язку між зонами дохідності підприємств готельного господарства.

Для визначення доходу від реалізації послуг проживання із одержаної виручки від реалізації комплексних послуг вираховується вартість “пакетних” послуг інших додаткових структурних підрозділів підприємства готельного господарства, що зумовлює необхідність удосконалення облікових регістрів. З цією метою розроблено аналітичну відомість 6.1. до розділу I Журналу 6, практичне застосування якої сприятиме поглибленню аналітики стосовно обліку доходів додаткових структурних підрозділів, послуги яких заздалегідь включено до вартості проживання.

Доведено необхідність внесення змін до розділу I Журналу 5, в якому запропоновано інформацію по кожному субрахунку фінансових результатів подавати у згорнутому вигляді із зазначенням посилання на відповідну відомість аналітичного обліку.

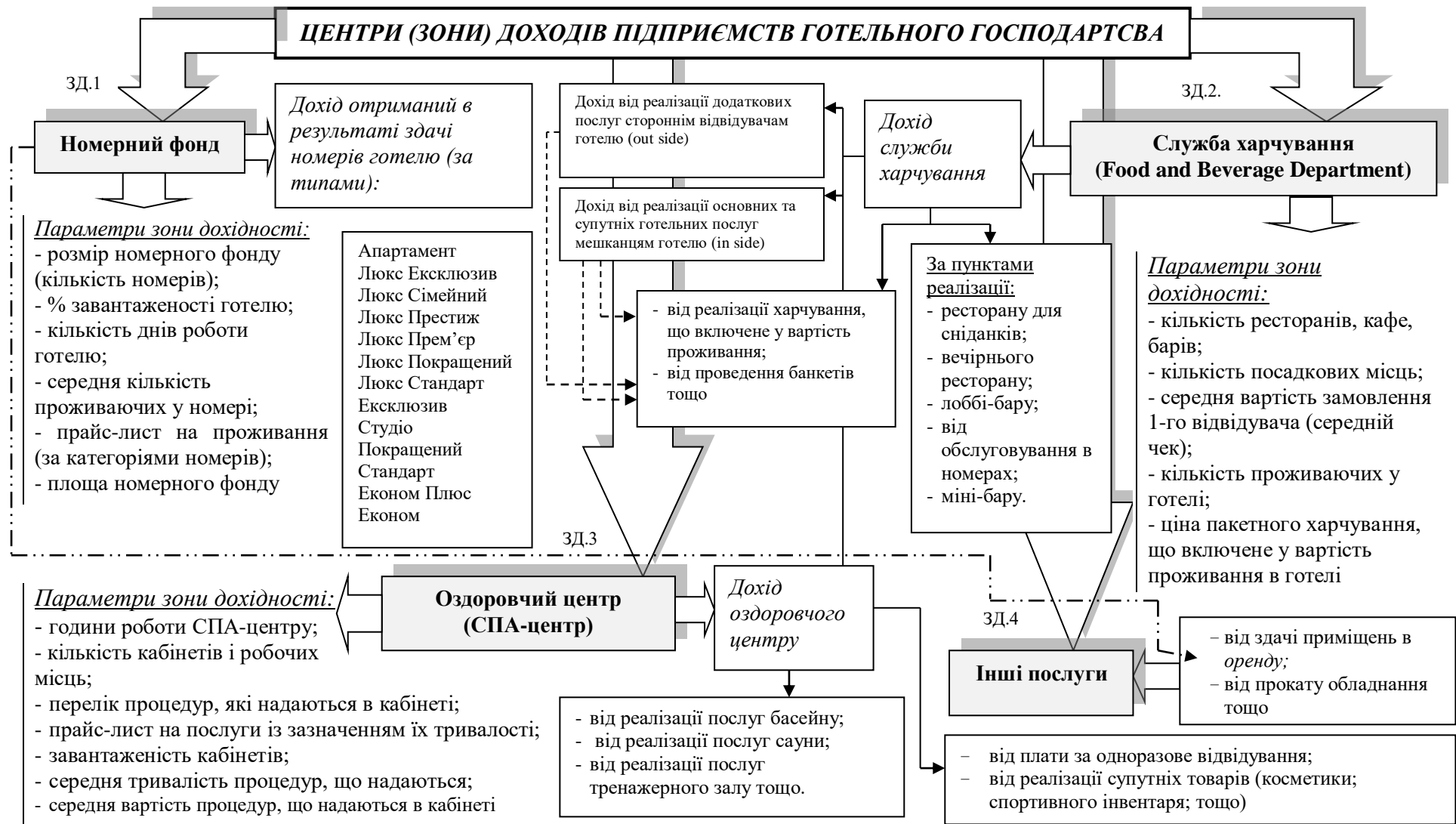


Рис. 1. Зони дохідності підприємств готельного господарства

Це підвищить оперативність та ефективність використання облікових даних в управлінні підприємством готельного господарства.

Обґрунтовано доцільність визначення фінансового результату підприємства готельного господарства у системі обліку за сегментами відповідальності. Тобто результат діяльності номерного фонду запропоновано розраховувати шляхом вирахування з нього кумулятивної величини прибутків сегментів відповідальності, послуги яких входять до складу “пакета”, результативність сегменту відповідальності номерного фонду 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 можливість індивідуально регулювати ціну комплексної послуги, що вони надають, та отримувати частину прибутку від їх реалізації.

У третьому розділі **«Розвиток перспективного та оперативного аналізу у реалізації цілей управління фінансовими результатами підприємств готельного господарства»** досліджено напрями удосконалення аналізу фінансових результатів у системі управління підприємством. З метою покращення існуючої системи перспективного та оперативного економічного аналізу запропоновано нетрадиційний метод багатомірного прогнозування кінцевого узагальнюючого показника, що відображає результати діяльності підприємства готельного господарства ланцюгами Маркова, перевагами якого є доступність, універсальність та широкий спектр застосування.

Аналіз порядку формування оптимальної структури обсягу реалізації готельних послуг дав змогу запропонувати використання алгоритму, в основу якого покладено модель, яка формалізується у вигляді задачі лінійного програмування, що забезпечує максимізацію прибутку завдяки врахуванню частки рентабельності реалізації готельного номера кожного типу у загальній рентабельності реалізації готельних послуг.

За результатами дослідження існуючих підходів до асортиментної політики підприємств готельного господарства встановлено низку невідповідностей, що призводять до ускладнення аналітичного процесу. З метою впровадження раціональної асортиментної політики під час аналізу фінансових результатів підприємств готельного господарства запропоновано застосовувати метод оптимального управління, який базується на розподілі обсягу реалізації послуг проживання за типами номерів відповідно до оптимальної структури при заданому векторі цілі.

Оскільки попит на готельні послуги залежить від якості послуг підприємства готельного господарства, то його розмір у прогнозному періоді доцільно визначати за методом ланцюгів Маркова.

Ланцюг Маркова може бути побудовано таким чином: вірогідність повторного приїзду клієнта на підприємство готельного господарства,

обумовлюється якістю готельної послуги, яку йому надали на цьому підприємстві готельного господарства минулого разу.

Таким чином, ця вірогідність визначається ступенем задоволеності потреби споживача. Доведено, що імітаційне моделювання діяльності підприємств готельного господарства дасть змогу розробити управлінські рішення, які сприятимуть підвищенню рентабельності діяльності.

Оцінка рівня рентабельності – надзвичайно трудомістке завдання, складність якого обумовлена неопрацьованістю методик, суперечливістю об'єктивних оцінок, кількісних та якісних характеристик.

За таких умов варто впровадити методи, які нададуть можливість не тільки здійснити об'єктивну аналітичну оцінку рівня рентабельності та виявити нерентабельні види номерів, але й створять сприятливе підґрунтя для попередження проявів небажаних тенденцій щодо зниження її рівня заздалегідь.

На основі проведених досліджень доведено доцільність застосування методу кумулятивних карт (КУСУМ-карт), який базується на еталонних значеннях показників, що досліджуються, або на так званому векторі цілі, що надає змогу здійснювати оцінку рівня відхилень від них досліджуваних параметрів (рис.2).

Застосування розробленої методики побудови КУСУМ-карт дасть змогу виявити відхилення величини рентабельності реалізації готельних послуг від цільового (еталонного) її рівня; встановити початкові точки виникнення цих відхилень; визначити зону, до якої наближується середній рівень рентабельності, та прийняти необхідні управлінські дії щодо розміру встановлених цін на проживання; попередити відповідні втрати прибутку.

Оскільки підприємства готельного господарства можуть 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. Крім того, за числовими даними КУСУМ-карти можна визначити дійсний локальний середній рівень рентабельності в будь-яких двох точках послідовності.

Для підвищення ефективності застосування вищезазначеної методики КУСУМ-карт запропоновано спеціальні форми аналітичних таблиць, за допомогою яких можна наочно оцінити втрати прибутку в умовах сезонного характеру послуг при різній завантаженості номерного фонду, та рівень рентабельності, якого потрібно досягти підприємству готельного господарства, здійснюючи надання послуг за нижчими тарифами для досягнення розміру прибутку, який підприємство отримувало до моменту зниження цін на проживання.

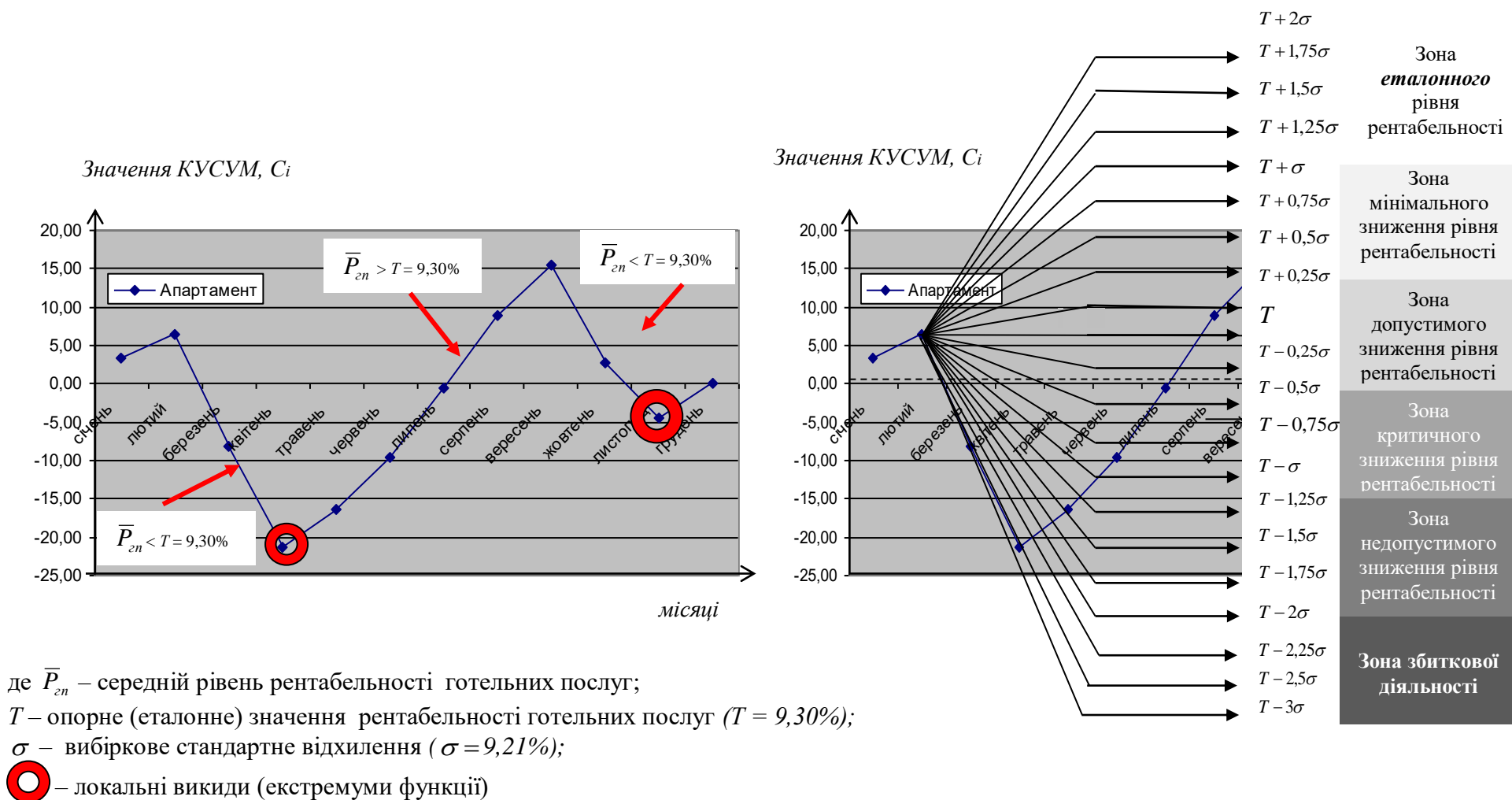


Рис. 2. КУСУМ-карта рентабельності готельного номера “Апартамент” із застосуванням транспортира-КУСУМ

Їх практичне впровадження надасть можливість для оперативного отримання інформації і прийняття рішень стосовно оцінки ефективності діяльності номерного фонду в цілому та за типами номерів; попередження негативних тенденцій щодо зниження рівня рентабельності реалізації послуг проживання заздалегідь; дієвості асортиментної та цінової політики.

ВИСНОВКИ

У дисертації теоретично узагальнено і запропоновано нове вирішення завдання, яке полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і методичних засад бухгалтерського обліку та аналізу фінансових результатів, що сприятиме зростанню ефективності їх діяльності та підвищенню рівня якості готельних послуг. Основні теоретичні та науково-практичні результати роботи полягають у такому:

1. На основі аналізу сучасних тенденцій розвитку вітчизняного ринку готельних послуг в умовах поглиблення інтеграційних процесів доведено, що підприємства готельного господарства прагнуть віднайти найбільш оптимальні форми господарювання з метою збільшення фінансового результату у вигляді прибутку. Для уникнення збиткової діяльності запропоновано впровадити у практичну діяльність: програми лояльності (низку заходів щодо створення, посилення і підтримання сприятливого ставлення клієнта, зокрема шляхом пропозиції комплексних послуг) та готельний франчайзинг, що забезпечить покращання ефективності господарювання вітчизняних готелів.

2. Узагальнення практичного досвіду функціонування підприємств готельного господарства дало змогу виокремити їх організаційно-технологічні особливості, що визначаються змістовими характеристиками готельних послуг, найбільш суттєвими з яких визнано комплексний характер з поєднанням оплатного та безоплатного їх надання, що покладено в основу авторських пропозицій з удосконалення методики обліку фінансових результатів досліджуваних підприємств.

3. Систематизація організаційних і методичних положень ведення обліку витрат від надання готельних послуг дала можливість розробити пропозиції щодо його удосконалення за місцями їх виникнення (основними, допоміжними, додатковими та загальногосподарськими) та запропонувати використання об'єкта калькуляції від послуги, що забезпечить сумісність місць виникнення витрат з об'єктами калькуляції та сприятиме здійсненню аналітичної оцінки витрат за видами послуг у тісному взаємозв'язку із доходами, отриманими від реалізації цих послуг, а також прийняттю дієвих управлінських рішень.

4. У процесі дослідження методологічних аспектів обліку доходів від надання готельних послуг внесено пропозиції щодо його удосконалення за зонами дохідності (зокрема, виокремити два основних напрями збуту таких зон дохідності, як служба харчування та СПА-центр, запропоновано

порядок їх відображення на рахунках обліку та розкриття інформації щодо них в облікових регістрах), що забезпечить якісне підвищення ефективності оцінки доходів від надання місця проживання (зони дохідності – номерний фонд) та додаткових послуг у системі бухгалтерського обліку.

5. Проведена оцінка рівня інформаційного забезпечення обліку формування фінансових результатів діяльності підприємств готельного господарства підтверджує доцільність використання розроблених макетів регістрів аналітичного обліку (аналітичної відомості 6.1 до розділу I Журналу 6 та аналітичних відомостей 5.1, 5.2, 5.3, 5.4 до розділу I Журналу 5), що надає змогу визначати фінансовий результат внутрішніх операцій під час реалізації комплексної “пакетної” послуги, а також розширити аналітичні данні стосовно обліку доходів й фінансових результатів додаткових структурних підрозділів, послуги яких заздалегідь включено до вартості проживання.

6. Досліджувана система обліку фінансових результатів на підприємствах готельного господарства потребує значних змін шляхом реформування системи рахунків та ведення аналітичних рахунків за видами внутрішніх фінансових результатів від реалізації готельних послуг в умовах спектрального характеру комплексної послуги та методики трансфертних цін, що надасть більшої інформативності внутрішній звітності.

7. У результаті дослідження аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень запропоновано алгоритм формування структури обсягу реалізації готельних послуг на базі методу оптимального управління, який полягає в розподілі обсягу реалізації послуг проживання за типами номерів відповідно до визначеної структури при заданому векторі цілі, що сприяє максимізації прибутку від надання місця проживання.

8. При опрацюванні організаційно-методичних аспектів оперативного аналізу рентабельності реалізації готельних послуг розроблено практичні рекомендації щодо його удосконалення в частині послідовності 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.

9. На основі методики здійснення перспективного аналізу фінансових результатів на підприємствах готельного господарства запропоновано застосовувати системний підхід до обліково-аналітичного забезпечення із використанням методу ланцюгів Маркова під час побудови проекрованої форми Звіту про фінансові результати, що сприятиме розширенню горизонту прогнозування до кількох часових кроків та визначенню дійсних тенденцій зміни об’єкта дослідження із врахуванням матриці ризиків прогнозу без порушення принципу емерджентності.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ***У наукових фахових виданнях:***

1. Маначинська Ю. А. Стан та перспективи розвитку готельного господарства України в сучасних умовах використання логістичних та маркетингових підходів / Ю. А. Маначинська // Науковий вісник Буков. держ. фінан. акад. [Економічні науки]. – Чернівці, 2008. – Вип. 2(11). – С. 458–465.
2. Маначинська Ю. А. Особливості бухгалтерського обліку фінансових результатів на підприємствах готельного господарства в сучасних умовах інтеграції до міжнародної туристичної системи / Ю. А. Маначинська // Науковий вісник Чернів. торг.-екон. ін-ту КНТЕУ [Економічні науки]. – Чернівці : Книги – XXI, 2008. – Вип. I. – С. 395–399.
3. Маначинська Ю. А. Особливості організації та ведення бухгалтерського обліку додаткових послуг на підприємствах готельного господарства / Ю. А. Маначинська // Науковий вісник Чернів. торг.-екон. ін-ту КНТЕУ [Економічні науки]. – Чернівці : Книги – XXI, 2008. – Вип. II. – С. 430–435.
4. Маначинська Ю. А. Організація бухгалтерського та податкового обліку в готельному господарстві: перспективи удосконалення із врахуванням зарубіжного досвіду / Ю. А. Маначинська // Науковий вісник Буков. держ. фінан. акад. [Економічні науки]. – Чернівці, 2008. – С. 205–213.
5. Маначинська Ю. А. Економічна сутність, природа та зміст прибутку підприємств готельного господарства / Ю. А. Маначинська // *Економіка и право.* – Науч. журн. : Ін-ту екон.-прав. исслед. НАН України. – Донецк, 2009. – №1(23). – С. 109–114.
6. Маначинська Ю. А. Готельне господарство України: проблеми та перспективи функціонування в сучасних умовах кризової економічної ситуації / Ю. А. Маначинська // Науковий вісник Чернів. торг.-екон. ін-ту КНТЕУ [Економічні науки]. – Чернівці : Книги – XXI, 2009. – Вип. II (34). – С. 217–223.
7. Маначинська Ю. А. Історичний аспект обліку фінансових результатів в контексті еволюції розвитку індустрії гостинності / Ю. А. Маначинська : зб. наук. пр. Поділ. держ. агр.-техн. ун-ту (Collection of scientific labours). – Кам'янець Подільський : ПДАТУ, 2009. – Вип. 17, Т. 2. – С. 213–217.
8. Маначинська Ю. А. Калькулювання собівартості готельних послуг: сучасний підхід / Ю. А. Маначинська : зб. наук. пр. Уманськ. держ. аграр. ун-ту. – Умань : УДАУ, 2009. – С. 324–329.
9. Маначинська Ю. А. Оцінка стану світового та вітчизняного ринку готельних послуг / Ю. А. Маначинська // *Економіка и право.* – Науч. журн.: Ін-ту екон.-прав. исслед. НАН України. – Донецк. –2009. – № 3(25). – С. 62–66.

10. Маначинська Ю. А. Облік витрат на виробництво готельного продукту / Ю. А. Маначинська // Вісник соц.-екон. дослідж. Одеськ. держ. екон. ун-ту. – 2010. – №38. – С. 313–320.

11. Маначинская Ю. А. Анализ ценообразования на рынке гостиничных услуг с применением цепей Маркова и показателей эффективности / Ю. А. Маначинская // Актуальные вопросы финансов, бухгалтерского учета и корпоративного управления : материалы Междунар. науч.-практ. конф. (Российская Федерация, г. Ростов-на-Дону) : РГСУ, 2010. – С. 318–322.

12. Маначинська Ю. А. Аналітична оцінка прибутку і рентабельності діяльності підприємств готельного господарства / Ю. А. Маначинська // Ринкові трансформації в АПК та антикризове регулювання аграрного виробництва : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. зб. наук. пр. Таврійськ. держ. агротехнологіч. ун-ту [Економічні науки]. – Мелітополь, 2010. – С. 185–192.

13. Маначинська Ю. А. Облік доходів від надання готельних послуг в системі управління / Ю. А. Маначинська // Вісник Східноукраїн. нац. ун-ту ім. В.Даля. – Луганськ, 2010. – Вип. № 11 (153), Ч. I. – С. 129–135.

14. Маначинська Ю. А. Сутність і специфіка готельних послуг, класифікація засобів розміщення туристів / Ю. А. Маначинська // Науковий вісник Чернів. торг.-екон. ін-ту КНТЕУ [Економічні науки]. – Чернівці, 2010. – Вип. I (37). – С. 211–218.

15. Маначинська Ю. А. Визначення фінансового результату в умовах комплексного характеру готельних послуг / Ю. А. Маначинська // Формування ринкових відносин : зб. наук. пр. наук.-дослід. ін-ту Мін-ва екон. розв. і торг. України. – К., 2011. – С. 110–115.

16. Маначинская Ю. А. Оценка изменений уровня рентабельности гостиничных услуг с использованием кумулятивных карт / Ю. А. Маначинская // Уральский научный вестник : Науч. журн. “Оралдын гылым жаршысы”. – 2011. – Т. 30. – С. 18–23.

17. Маначинська Ю. А. Застосування усіченої V-маски в оперативному аналізі рентабельності готельних послуг / Ю. А. Маначинська // Науковий вісник Чернів. торг.-екон. ін-ту КНТЕУ [Економічні науки]. – Чернівці, 2011. – Вип. III (43). – С. 348–354.

18. Маначинська Ю. А. Фінансово-економічні результати діяльності готелів, як важливої складової туристичної індустрії: системний підхід [Електронний ресурс] / Ю. А. Маначинська // Економіка. Управління. Інновації. – 2011. – № 2 (6). – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/e-journals/eui/2011_2/11mjaisp.pdf

В інших виданнях:

19. Маначинська Ю. А. Фінансовий результат в готельному господарстві: специфіка обліково-аналітичного процесу / Ю. А. Маначинська // Україна наукова : зб. тез доп. за матеріалами III

Всеукраїн. наук.-практ. конф., (Київ, 20 – 22 груд. 2007 р.), – К., 2007. – С. 64–65.

20. Маначинська Ю. А. Деякі аспекти обліку на підприємствах готельного господарства в умовах створення міжнародних готельних мереж та поглиблення транскордонного співробітництва / Ю. А. Маначинська // Транскордонне співробітництво як фактор активізації євроінтеграційних процесів : зб. тез доп. за матеріалами XVII Міжнар. наук.-практ. конф., (Чернівці, 6-7 трав. 2008 р.), – Чернівці : Рута, 2008. – С. 433–436.

21. Маначинська Ю. А. Сучасні тенденції розвитку підприємств готельного господарства України в умовах глобалізації сфери гостинності на світовому ринку / Ю. А. Маначинська // Розвиток України в XXI столітті: економічні, соціальні, екологічні, гуманітарні та правові проблеми : зб. тез доп. за матеріалами III Міжнар. наук.-практ. конф., (Тернопіль, 15 жовт. 2008 р.), – Тернопіль : ТНЕУ, 2008. С. 30–32.

22. Маначинська Ю. А. Окремі аспекти організації податкового обліку на підприємствах готельної індустрії України та Російської Федерації / Ю. А. Маначинська // Nauka i inowacja – 2008 : materialy czwartej Miedzynarodowej naukowo-praktycznej konferencji, 07 – 15 pazdziernika 2008 r., T. 2. Ekonomiczne nauki. – Przemysl : Nauka i studia. 2008. – S. 68–71.

23. Маначинська Ю. А. Генезис визначення економічної сутності прибутку підприємств готельної індустрії: історичний аспект / Ю. А. Маначинська // Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю : зб. тез доп. за матеріалами VI Міжнар. наук.-практ. конф., (Черкаси, 8 – 10 квіт. 2009 р.), – Черкаси : ЧДТУ, 2009. – С. 268–270.

24. Маначинська Ю. А. Готельна індустрія України в рамках підготовки до “Євро-2012” / Ю. А. Маначинська // Функціонування єврорегіонів в умовах трансформаційної економіки : зб. тез доп. за матеріалами XVIII Міжнар. наук.-практ. конф., (Чернівці, 7 – 8 трав. 2009 р.), – Чернівці : ЧТЕІ КНТЕУ, 2009. – С. 193–195.

25. Маначинська Ю. А. Облік доходів від надання готельних послуг в сучасних умовах гармонізації облікових процесів / Ю. А. Маначинська // Сучасні вимоги до обліку та контролю у контексті глобалізації : зб. тез доп. за матеріалами Міжнар. наук.-практ. конф., (Одеса, 22 – 23 трав. 2009 р.), – Одеса, : ОДЕУ, 2009. – С. 141–144.

26. Маначинська Ю. А. Аналіз фінансових результатів від експлуатації номерів готелю / Ю. А. Маначинська // Розвиток наукових досліджень 2009 : зб. тез доп. за матеріалами V Міжнар. наук.-практ. конф., (Полтава, 25 лист. 2009 р.), – Полтава : ПДПУ, – 2009. – Т. 14. – С. 24–26.

27. Маначинская Ю. А. Современные методы прогнозирования доходов и затрат предприятий гостиничного хозяйства / Ю. А. Маначинская // Актуальные проблемы современной науки и пути их решения : материалы II Межрег. науч. конф. с межд. уч., (Красноярск, 19 нояб. 2009 г.). – Российская Федерация, 2009. – С. 155–158.

28. Маначинська Ю. А. Методичні підходи до обліку фінансових результатів готельних комплексів: український та міжнародний досвід / Ю. А. Маначинська // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит в епоху глобальних змін : зб. тез доп. за матеріалами Міжнар. наук.-практ. конф., присв. 10-річчю прийн. Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та 50-річчю ОЕФ КНЕУ, (Київ, 23 жовт. 2009 р.), – К. : КНЕУ, – С.234–241.

29. Маначинська Ю. А. Стратегічний аналіз прибутковості готельного комплексу / Ю. А. Маначинська // Особливості функціонування національних фінансових систем в умовах поглиблення глобалізаційних процесів : зб. тез доп. за матеріалами III наук.-практ. конф., (Варшава, 17 – 21 лют. 2010 р.). 2010. – Академія фінансів, Ч. I. – С. 472–475.

30. Маначинська Ю. А. Сертифікація якості готельних послуг – запорука розвитку готельної індустрії України / Ю. А. Маначинська // Соціально-економічні аспекти розвитку України в умовах конкурентного середовища : зб. тез доп. за матеріалами Всеукр. наук.-практ. конф., (Первомайськ, 8 – 9 квіт. 2010 р.). – Первомайськ : ХДУХТ, 2010. – С. 116–118.

31. Маначинська Ю. А. Вплив комплексного характеру готельних послуг на формування доходів підприємств готельного господарства / Ю. А. Маначинська // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики : зб. тез доп. за матеріалами Міжнар. наук.-практ. конф., (Київ, 14 трав. 2010 р.). – К. : КНЕУ ім. В.Гетьмана, 2010. – С. 84–87.

32. Маначинська Ю. А. Номенклатура центрів та об’єктів обліку витрат діяльності готелю / Ю. А. Маначинська // Транскордонне співробітництво як важлива складова євроінтеграційних процесів України : зб. тез доп. за матеріалами Міжнар. наук.-практ. конф., (Чернівці, 6 – 7 трав. 2010 р.). – Чернівці : ЧТЕІ КНТЕУ, 2010. – С. 400–403.

33. Маначинська Ю. А. Облік доходів в розрізі зон дохідності підприємств готельного господарства / Ю. А. Маначинська // Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі : зб. тез доп. за матеріалами Міжнар. наук.-практ. конф., (Тернопіль, 25 – 26 лист. 2010 р.), – Тернопіль : ТНЕУ, 2010.– С. 244–248.

34. Маначинська Ю. А. Трансфертні ціни – об’єктивний вимірник фінансових результатів підприємств готельного господарства / Ю. А. Маначинська // Облік, аудит, фінанси: сучасні проблеми теорії, практики та підготовки фахівців : зб. тез доп. за матеріалами Міжнар. наук.-практ. конф., (Харків, 29 – 29 жовт. 2010 р.), – Х. : ХДУХТ. 2010.– С. 106–108.

35. Маначинська Ю. А. Сучасні інформаційні технології обліку на підприємствах готельного господарства / Ю. А. Маначинська // Інформаційні системи і технології в економіці : зб. тез доп. за матеріалами Міжнар. наук.-практ. конф., (Київ, 3 – 4 берез. 2011 р.), – К. : Київ. націон. торг-економ. ун-т, 2011. – С. 247–249.

36. Маначинська Ю. А. Стратегічна оцінка формування та реалізації готельного продукту / Ю. А. Маначинська // Актуальні проблеми, сучасний стан та перспективи розвитку індустрії туризму в Україні та Польщі : зб. тез доп. за матеріалами V Міжнар. наук.-практ. конф., (Житомир, 29 – 30 верес. 2011 р.), – Ж. : ЖДУ ім. І.Франка, 2011. – С. 123–124.

АНОТАЦІЯ

Маначинська Ю.А. Облік і аналіз фінансових результатів діяльності підприємств готельного господарства. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Київський національний торговельно-економічний університет, Київ, 2012.

У дисертації досліджено сучасні тенденції розвитку вітчизняного ринку готельних послуг в умовах поглиблення інтеграційних процесів. Узагальнено підходи до визначення сутності фінансових результатів діяльності підприємств готельного господарства та його економічного змісту. Визначено змістові характеристики готельних послуг та з'ясовано їх вплив на побудову дієвого обліку фінансових результатів в історичній ретроспективі.

Розроблено практичні рекомендації щодо удосконалення оперативного економічного аналізу рентабельності реалізації готельних послуг у частині послідовності його проведення на основі застосування кумулятивних карт, які базуються на еталонних значеннях досліджуваних показників (векторі цілі) та надають змогу із застосуванням транспортира-КУСУМ та усіченої V-маски оцінити рівень їх відхилень від очікуваних параметрів.

Запропоновано системний підхід до обліково-аналітичного забезпечення на основі використання методу ланцюгів Маркова під час побудови проекрованої форми Звіту про фінансові результати, що сприятиме розширенню горизонту прогнозування до кількох часових кроків без порушення принципу емерджентності.

Ключові слова: готель, готельні послуги, фінансовий результат, прибуток, облік, перспективний аналіз, оперативний аналіз, кумулятивна карта, метод ланцюгів Маркова, метод оптимального управління.

АННОТАЦИЯ

Маначинская Ю.А. Учет и анализ финансовых результатов деятельности предприятий гостиничного хозяйства. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Киевский национальный торгово-экономический университет, Киев, 2012.

Диссертация посвящена исследованию современных тенденций развития отечественного рынка гостиничных услуг в условиях углубления интеграционных процессов. Обобщены подходы к определению сущности финансового результата деятельности предприятий гостиничного хозяйства и его экономического содержания. Определены основные характеристики гостиничных услуг и выяснено их влияние на построение эффективного учета финансовых результатов в исторической ретроспективе.

Исследование посвящено разработке научно-методических и организационно практических предложений по усовершенствованию учета и анализа финансовых результатов предприятий гостиничного хозяйства. Предложены классификационные признаки, обновление толкований, определен в качестве объекта калькуляции, – вид услуг и усовершенствовано документальное отображение доходов и финансовых результатов в части регистров аналитического учета. Разработаны аналитические ведомости учета доходов (ведомость 6.1 к разделу I Журнала 6) и финансовых результатов (ведомости 5.1, 5.2, 5.3, 5.4 к разделу I Журнала 5). Их практическое использование позволит формировать финансовый результат внутренних операций в условиях реализации комплексных услуг.

Предложены рекомендации по организации бухгалтерского учета финансовых результатов на основе реформирования системы счетов и введения аналитических счетов в разрезе видов внутренних финансовых результатов от реализации отельных услуг, в условиях спектрального характера комплексной услуги и методики трансфертных цен, что будет способствовать повышению информативности внутренней отчетности.

Получили развитие теоретические основы учета и оценки расходов от оказания отельных услуг за местами их возникновения, с учетом организационной структуры предприятий гостиничного хозяйства и видов услуг. Это позволит совместить места возникновения расходов с объектами калькуляции и осуществить аналитическую оценку расходов в разрезе видов услуг в взаимосвязи с доходами от реализации этих услуг.

Для обеспечения качественного повышения эффективности оценки доходов от оказания места проживания и дополнительных услуг в системе бухгалтерского учета усовершенствованы ее методологические аспекты в разрезе зон доходности (путем конкретизации основных направлений реализации таких зон доходности, как служба питания и СПА-центр, порядка их отображения в учетных регистрах).

Обоснованно целесообразность в усовершенствовании аналитического обеспечения принятия управленческих решений с целью максимизации прибыли на основе применения алгоритма формирования структуры объема реализации гостиничных услуг на базе метода оптимального управления. В его основу положена модель-матрица, что базируется на задаче линейного программирования и учитывает удельный вес рентабельности реализации гостиничного номера каждого типа в общей

рентабельности и представляет собой оптимальную стратегию, реализация которой даст возможность достичь эталонного состояния.

Разработаны практические рекомендации относительно усовершенствования оперативного экономического анализа рентабельности реализации гостиничных услуг в части последовательности его проведения на основе применения кумулятивных карт, которые базируются на эталонных значениях исследуемых показателей (векторе цели) и позволяют, применяя транспортир-КУСУМ и усеченную V-маску осуществлять оценку уровня их отклонений от исследуемых параметров.

Предложен системный подход к учетно-аналитическому обеспечению на основе использования метода цепей Маркова во время построения проектируемой формы Отчета о финансовых результатах. Это расширит горизонт прогнозирования до нескольких часовых шагов и оценить действительную тенденцию изменения объекта исследования с учетом матрицы рисков прогноза, не нарушая принцип емерджентности.

Ключевые слова: гостиница, гостиничные услуги, финансовый результат, прибыль, учет, перспективный анализ, оперативный анализ, кумулятивная карта, метод цепей Маркова, метод оптимального управления.

ABSTRACT

Manachinska Yu. A. Accounting and analysis of the financial results' activities of the hotel economy enterprises. – Manuscript.

Dissertation for the degree of candidate of economic sciences, specialty 08.00.09 – Accounting, Analysis and Audit (by economic activity kinds). –Kyiv National University of Trade and Economics, Kyiv, 2012.

In this dissertation it was studied the modern development tendencies of the native market's hotel service under the conditions of the integration process. It was generalized the approaches of the essence defining financial results of the hotel service enterprises and its economic content.

The practical recommendations as for the improving of the effective economic analysis of the profitableness of the hotel services' realization partly in its spending succession, basing on cumulative maps, which are based on the standard meaning of the explored indices (vector of purpose) and they give the possibility of using the protractor-KUSUM and truncated V-mask to implement the valuation of their deviation level from the investigation parameters.

It was offered the systemic approach for the accounting annalistic ensuring, basing on using of the Markov's chains methods during the construction projected form of the financial results account. It'll enable to broaden the prediction as for some time steps and without the violation concept of regularity.

Key words: hotel, hotel services, financial result, income, account, strategic analysis, operational analysis, cumulative map, Markov's chain method, optimal control method.

МАНАЧИНСЬКА ЮЛІЯ АНАТОЛІЇВНА

**ОБЛІК І АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ
ПІДПРИЄМСТВ ГОТЕЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА**

Підп. до друку 16.02.12. Формат 60x84/16. Папір письм.

Ризографія. Ум. друк. арк. 0,93. Ум. фарбо-відб. 1,05.

Обл.-вид. арк. 1,00. Тираж 100 пр. Зам. 173.

Видавець і виготовлювач
Київський національний торговельно-економічний університет
вул. Кіото, 19, м. Київ-156, Україна, 02156