

**КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-
ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

МАНАЧИНСЬКА ЮЛІЯ АНАТОЛІЇВНА

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)

Дисертація

на здобуття наукового ступеня

кандидата економічних наук

Науковий керівник :

кандидат економічних наук, доцент

Мошковська Олена Анатоліївна

КИЇВ – 2011

З М І С Т

стор.

Вступ	3
Розділ 1. Теоретико-методологічні основи обліку і аналізу фінансових результатів діяльності підприємств готельного господарства	
1.1 Стан та перспективи розвитку вітчизняного ринку готельних послуг.....	12
1.2 Економічна сутність фінансового результату господарської діяльності підприємств готельного господарства.....	35
1.3 Історичний аспект розвитку обліку фінансових результатів у галузі готельної діяльності.....	49
Висновки до розділу 1.....	75
Розділ 2. Методика обліку фінансових результатів на підприємствах готельного господарства	
2.1 Методика обліку витрат від надання готельних послуг та її вплив на фінансовий результат діяльності.....	77
2.2 Методика обліку доходів від надання готельних послуг.....	116
2.3 Методика обліку фінансових результатів діяльності підприємств готельного господарства.....	146
Висновки до розділу 2.....	163
Розділ 3. Стратегічний та оперативний аналіз в управлінні фінансовими результатами підприємств готельного господарства	
3.1. Аналітичне забезпечення прийняття управлінських рішень з метою максимізації прибутку від надання місця проживання.....	166
3.2. Аналіз в управлінні оперативною рентабельністю готельних послуг на основі застосування кумулятивних карт.....	183
3.3. Стратегічний аналіз фінансових результатів підприємств готельного господарства.....	198
Висновки до розділу 3.....	213

Висновки

Додатки

Список використаних джерел

ВСТУП

Актуальність теми. Сучасні економічні перетворення в Україні яким притаманні: високий ступінь інтернаціоналізації капіталу та міжнародний характер операцій все більше спрямовують розвиток національного готельного господарства в русло включення до глобального готельного бізнесу. Важливість трансформації готельної індустрії стає актуальною у зв'язку з інтеграцією національної економіки у загальносвітову та участю України в культурному, спортивному, науковому житті світового господарства.

Проте, не дивлячись на великий потенціал розвитку туристичного бізнесу у всіх його проявах – від ділових поїздок до відпочинку, національна готельна індустрія ще не в повній мірі відповідає міжнародним стандартам. Доказом тому є статистичні дані, які підтверджують збиткову діяльність підприємств готельного господарства за період 2001-2010 рр. (винятком слугує тільки 2005р.). У 2010 р. частка підприємств, які отримали розмір збитку 1086,5 млн.грн., складала 42,9%, а питома вага прибуткових досягла – 57,1% із загальним обсягом прибутку 631,7 млн.грн. Це обумовило кінцевий негативний фінансовий результат по галузі в зазначеному періоді у сумі 464,8 млн.грн. та не рентабельну діяльність в цілому на рівні 3,3%. За таких умов значну увагу необхідно приділяти питанням, які стосуються впровадження обґрунтованого стратегічного та оперативного аналізу розвитку, залучення інвестицій для створення сприятливого підґрунтя ефективної діяльності вітчизняних підприємств готельного господарства в цілому.

Першочерговим вирішенням вищезазначених проблем постає створення дієвої системи управління, яка б стала гарантом економічного зростання готелю та сприяла підвищенню конкурентоспроможності готельних послуг. В сучасних умовах господарювання невід'ємною складовою такої системи постає об'єктивна та своєчасна обліково-

аналітична інформація, яка необхідна для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, як зовнішнім, так і внутрішнім користувачам.

Проблеми обліку та аналізу витрат, доходів і фінансових результатів, знайшли своє відображення у працях українських науковців – Ф. Ф. Бутинця, Б. І. Валуєва, З. В. Гуцайлюка, С. Ф. Голова, М. В. Кужельного, В. О. Ластовецького, Є. В. Мниха, Л. В. Нападовської, А. В. Озерана, М. С. Пушкаря, В. В. Сопка, М. Г. Чумаченка та інших, а також зарубіжних вчених – К. Друрі, Р. Ентоні, В. Б. Івашкевича, Т. П. Карпової, В. Ф. Палія, Дж. Ріса, Дж. Сігела, Т. Скоуна, Я. В. Соколова, С. А. Стукова, Дж. Фостера, Ч. Хорнгрена, А. Д. Шеремета, Дж. Шима, А. Яругової та інших. Проте з огляду на специфіку та умови діяльності підприємств готельного господарства проблеми організації і методики обліку та аналізу фінансових результатів не відповідають задачам інформаційного забезпечення потреб внутрішніх користувачів.

Вивчення чинної обліково-аналітичної практики підприємств готельного господарства свідчить про наявність проблем щодо невідповідності методичних підходів обліку фінансових результатів принципам ефективного управління, недостатності аналітичного обліку доходів, витрат і фінансових результатів та відсутності належного стратегічного та оперативного аналізу.

Недостатня розробленість цих питань та необхідність удосконалення існуючої методичної забезпечення системи обліку та аналізу фінансових результатів підприємств готельного господарства із врахуванням їх впливу на підвищення ефективності управління готельним бізнесом визначили вибір теми дисертаційної роботи, її мету, завдання й цільове спрямування дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до планів науково-дослідних робіт кафедри обліку і аудиту Чернівецького торговельно-економічного інституту та кафедри бухгалтерського обліку Київського національного

торговельно-економічного університету за темами: “Основні напрямки удосконалення обліку та аналізу основної діяльності підприємств готельного господарства” (номер державної реєстрації 0110U006254), “Бухгалтерський облік на підприємствах туристичної індустрії” (номер державної реєстрації 0110U000688) та “Організація і методологія бухгалтерського обліку в управлінні фінансовими результатами” (номер державної реєстрації 0108U008211).

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є наукове обґрунтування теоретико-методичних положень, а також розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку та стратегічного і оперативного економічного аналізу фінансових результатів діяльності підприємств готельного господарства з метою підвищення ефективності їх функціонування.

Для досягнення визначеної мети у дисертації передбачається вирішення наступних завдань:

- дослідити сучасні тенденції розвитку вітчизняної готельної індустрії в умовах поглиблення інтеграційних процесів до міжнародної туристичної спільноти;
- 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 з метою виявлення проблемних питань, що потребують вирішення;

- розвинути методичні підходи до організації обліку в управлінні доходами від реалізації готельних послуг для потреб різних користувачів та надати рекомендації щодо її удосконалення;

- 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;

- удосконалити методику стратегічного 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 стратегічного 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 підході. Під час вивчення прибутку як економічної та обліково-аналітичної категорії та розвитку обліку фінансових результатів на підприємствах готельного господарства застосовувався принцип історизму. Системний підхід – під час стратегічного аналізу фінансових результатів на основі методики прогнозування методом ланцюгів Маркова 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 розробці алгоритму визначення оптимального асортименту готельних послуг за видами номерів з метою максимізації прибутку; моделювання – при побудові 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. Під час виконання роботи проведене обліково-аналітичне дослідження 30 підприємств готельного господарства України різних форм власності.

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

вперше:

– розроблено теоретико-методичні підходи для виявлення нерентабельних видів номерів та попередження проявів небажаних тенденцій – зниження рівня рентабельності використання *кумулятивних карт* (КУСУМ-карт), які базуються на *еталонних* значеннях досліджуваних показників або так званому *векторі цілі* та надають змогу із застосуванням *транспортра-КУСУМ* і *усіченої V-маски* здійснювати оцінку рівня їх відхилень від досліджуваних параметрів;

– запропоновано системний підхід до обліково-аналітичного забезпечення на основі використання методу *ланцюгів Маркова* під час побудови проектованої форми Звіту про фінансові результати. Це

дозволить розширити горизонт прогнозування до кількох часових кроків та оцінити дійсну тенденцію зміни об'єкта дослідження із врахуванням матриці ризиків прогнозу та без порушення принципу *емерджентності*.

удосконалено:

– документальне відображення в частині реєстрів аналітичного обліку (аналітичну відомість 6.1. до розділу I Журналу 6; аналітичні відомості 5.1, 5.2, 5.3, 5.4. до розділу I Журналу 5) що надасть змогу порівнювати в динаміці обсяг надходжень від внутрішньої (мешканцям готелю (*in side*)) і зовнішньої (стороннім відвідувачам (*out side*)) реалізації послуг, а також визначати фінансовий результат внутрішніх операцій під час реалізації комплексної “пакетної” послуги, а також поглибить аналітику стосовно обліку доходів й фінансових результатів додаткових структурних підрозділів, послуги яких заздалегідь включені до вартості проживання;

– методичні підходи обліку фінансових результатів підприємств готельного господарства на основі 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 комплексної послуги та методиці трансфертних цін, що надасть більшої інформативності внутрішній звітності;

– методику обліку доходів підприємств готельного господарства в розрізі зон дохідності, що створить сприятливі умови для ефективної оцінки структури доходів в цілому, а також розміру доходів від надання місця проживання та додаткових послуг в системі бухгалтерського обліку;

– методичні підходи формування оптимальної структури обсягу реалізації готельних послуг за видами номерів на базі методу оптимального управління. В його основу покладена модель-матриця, що формалізується у вигляді задачі лінійного програмування і базується на врахуванні питомої ваги рентабельності реалізації готельного номеру кожної категорії в загальній рентабельності та представляє оптимальну стратегію, реалізація

якої надасть змогу підприємству готельного господарства досягти *еталонного стану*, розподіляючи обсяг реалізації готельних послуг за кожен часовий крок згідно з оптимальною структурою.

набули подальшого розвитку:

- теоретичне обґрунтування тлумачення прибутку як облікової категорії, з метою ідентифікації його як об'єкта обліку та аналізу;

- методичні підходи до класифікації витрат підприємств готельного господарства за окремими ознаками для побудови системи їх обліку та забезпечення прийняття дієвих управлінських рішень;

- теоретичні засади щодо складу витрат підприємств готельного господарства, які здійснюють свою діяльність на умовах договорів комерційної концесії;

- методичні підходи оцінки витрат і доходів підприємств готельного господарства в розрізі сегментів фінансової відповідальності в умовах високого ступеня розподілу однорідних зон витрат і доходів;

- методика стратегічного аналізу ефективності діяльності з використанням SWOT-аналізу, з урахуванням груп факторів характерних для підприємств готельного господарства (конкуренція на ринку готельних послуг; система реалізації готельних послуг; клієнти, склад, тенденції їх розвитку; технології, що використовуються в готелі; організаційна структура готелю; імідж готелю з точки зору клієнтів).

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 в галузі готельної діяльності забезпечить підвищення аналітичності облікової інформації та сприятиме підвищенню ефективності діяльності в цілому. Основні пропозиції та рекомендації за результатами знайшли практичне застосування на підприємствах готельного

господарства: ОДП “Чернівцітурист” (довідка № 42 від 12.05.2011 р.), ПП Готельно-розважальний комплекс “Стара баня” (довідка № 33 від 21.11.2011р.), ТОВ “Бізнес-центр “Буковина”” (довідка № 114 від 18.11.2011р.). Окремі матеріали дисертаційної роботи використовуються у навчальному процесі Чернівецького торговельно-економічного інституту КНТЕУ при викладанні 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. Всі розробки і пропозиції, вміщені в ній, належать особисто авторові.

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 євро регіонів 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 євро інтеграційних 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 38 наукових праць загальним обсягом 8,5 друк. арк., що належать особисто автору. В наукових фахових виданнях надруковано 17 статей загальним обсягом 5,9 друк. арк. і 21 – за матеріалами конференцій 2,6 друк. арк.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ГОТЕЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА

1.1. Стан та перспективи розвитку вітчизняного ринку готельних послуг

Туристична галузь сьогодні стає лідером світової економіки. На частку туризму припадає близько 12% світового валового продукту, понад 30% обсягів послуг світової торгівлі, 11% світових споживчих витрат та 7% загального обсягу інвестицій. 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 [38].

Кількість прийнятих іноземних туристів є важливим елементом у готельному господарстві, оскільки саме вони приносять державі валютну виручку (експорт послуг), що стимулює розвиток тих галузей, які беруть участь у їх обслуговуванні. Усе це сприяє зростанню валового внутрішнього продукту і підвищенню життєвого рівня населення [164].

Оскільки найбільшу частку у структурі вартості туристичного продукту займають послуги щодо розміщення та проживання, то із врахуванням вищезазначених тенденцій вітчизняним підприємствам готельного господарства потрібно підвищувати рівень якості готельних послуг, щоб не поступатися міжнародним стандартам.

Тобто, готельне господарство є однією з важливих складових туристичної індустрії в Україні, належний рівень розвитку якого сприяє поживленню всіх суспільно-економічних контактів та зв'язків, посилює економічний потенціал регіонів, піднімає рейтинг держави на міжнародному рівні.

Обсяг прямих іноземних інвестицій у розвиток готелів та інших місць

для тимчасового проживання на 1 січня 2010 р. становив 258,9 млн. дол. США, що складало 0,7% загального обсягу прямих іноземних інвестицій в економіку України [164].

Сучасний 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 Accor, та сотні контрактів щодо управління, купівлі *франшиз*, переходу готелів в інші мережі [158].

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 [38].

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 [129].

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 [66; 151; 170; 129; 130].

Так згідно класифікатора видів економічної діяльності *готелі* визначаються як установи для тимчасового проживання громадян [66].

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’язком обслуговування* [151, 129].

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 розмежується поняття готель та аналогічні засоби розміщення.

Аналогічні засоби розміщення визначаються як підприємств будь-якої організаційно-правової форми власності, що складаються із номерів і надають обмежені готельні послуги, *включно з щоденним* заправлінням ліжок, прибиранням кімнат та санвузлів [151].

Що стосується вітчизняних науковців, то різними дослідниками та вченими даються різні тлумачення терміну “готель” (рис. 1.1).

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.



Рис.1.1 Тракткування терміну “готель” в різних літературних джерелах

Класифікація підприємств готельного господарства у відповідності до вимог Всесвітньої туристичної організації (ЮНВТО) представлена в Додатках А.1. Типологія готелів з їх характеристикою, що одержала поширення у світовій практиці індустрії гостинності наведена в Додатку А.2.

В результаті взаємодії підприємства готельного господарства та споживача формуються *готельні послуги*. Розглянемо трактування науковцями терміну “готельна послуга” (рис.1.2).

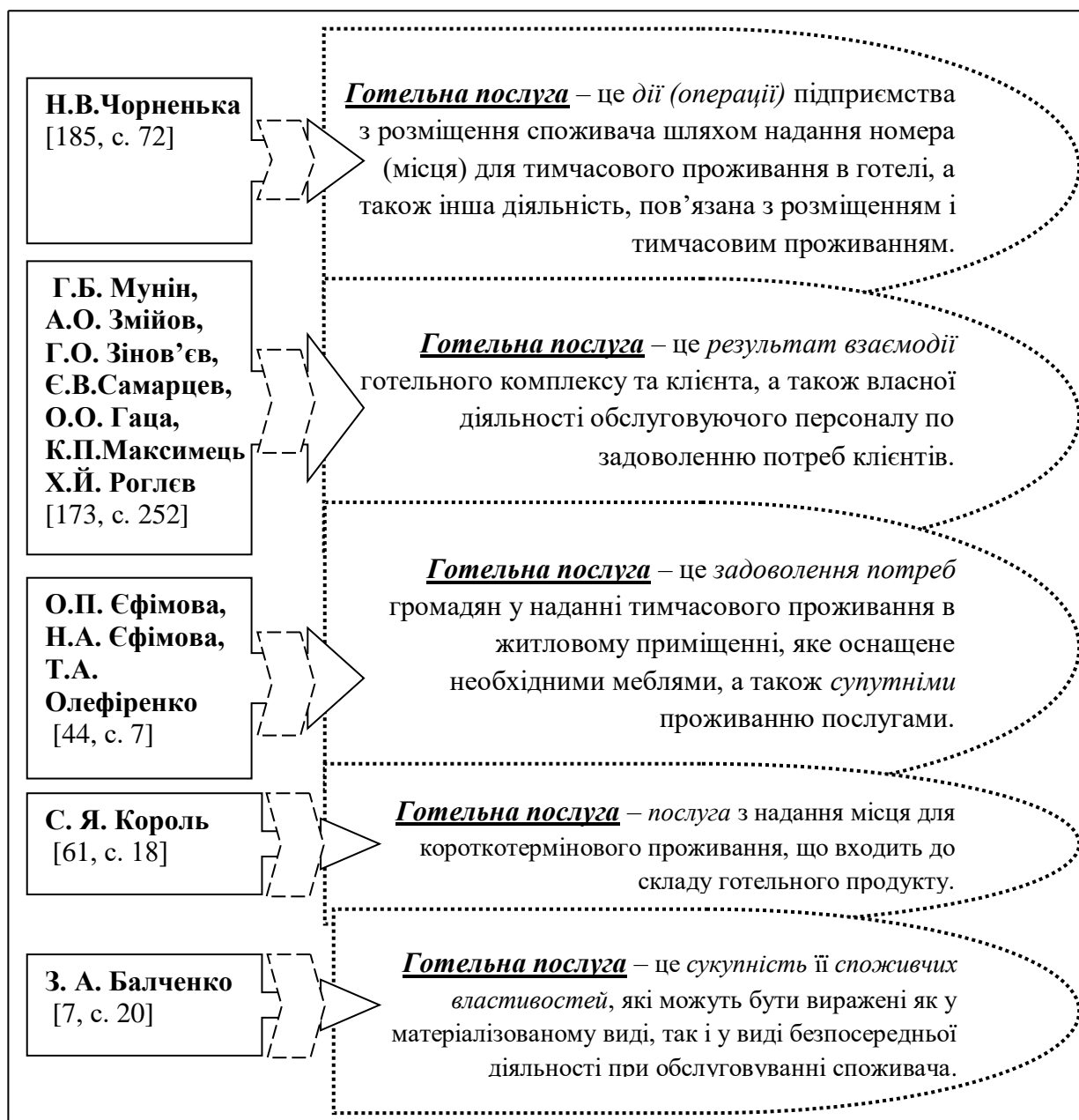


Рис. 1.2. Визначення терміну “готельна послуга” в літературних джерелах

Оцінюючи різні підходи авторів до характеристики поняття “готельна послуга”, слід відмітити: Г.Б. Мунін, А.О. Змійов, 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 [173, 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*” проживанню товарами та послугами [44, 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 є являються [185, 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” [7; 8, 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 [61].

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*” [128, 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” [128, с. 201]. Тобто у терміні “продукт” поєднуються поняття “товари” 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. 1.3.).



Рис. 1.3. Класифікація послуг підприємств готельного господарства

Тобто, *основна готельна послуга* – це послуга, з надання місця для тимчасового проживання у готельному номері певної категорії згідно укладених умов проживання, виконавцем якої виступає номерний фонд підприємства 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.3).

Місце готельних послуг в структурі операційної діяльності підприємств готельного господарства представлено на рис. 1.4.



Рис. 1.4. Місце готельних послуг в структурі операційної діяльності підприємства готельного господарства

Отже, як видно з рис.1.4 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.

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 [151; 129].

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 (вартості), та надаються відповідно до “*категорії*” готелю.

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, Т.П. Марущак, Г.Б. Муніна, О. Мусакіна, П.Р. Пуцентейла, Х.Й. Роглева, Є.В. Самарцева, В. Яковлева, [3; 5; 15; 27; 67; 99; 106; 128; 173].

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 в пошуках надійних джерел доходів почали здавати все більше і більше площі в оренду, перетворюючись із готелів в офісні центри [36, с.12].

Слід зазначити, що протягом 1991 – 2000 р.р. десятки готелів просто перестали функціонувати на готельному ринку України. Наприклад, 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% (Додаток А.4).

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 у 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 [36, 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 Мукачево.

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 міжнародних стандартів “п’ять зірок” у тісному співробітництві з авторитетним міжнародним готельним оператором Kempinski [36, 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”” [132], 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 [40].

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 (дод. А.4). Так з 2005 р. по 2010 р. кількість підприємств готельного господарства зросла на 36,41% і склала 1731 одиницю.

Найбільше підприємств готельного господарства України у 2009 р. спостерігалось в таких областях, як Львівська, Херсонська, Миколаївська та Дніпропетровська, їх частка складала – 10,81; 9,14; 8,44; та 7,18 відсотка від загальної кількості по Україні (Додаток А.5). Така суттєва частка пов'язана з високим рівнем індустріального розвитку у вищезазначених областях, наявністю центрів туристичних потоків або курортної місцевості.

У Миколаївській області кількість готелів у 2009 р. зросла на 26 одиниць або 27,34%, в Херсонській – на 11 (9,17%), а в Дніпропетровській – на 7 готелів (4,73%) порівняно з попереднім 2008 р. Наглядно структура кількості підприємств готельного господарства за областями представлена в Додатку А.6.

Загальноприйнятий підхід до класифікації готелю за його місткістю (числом місць (номерів), що може бути запропоновано клієнтам одночасно) відсутній. У кожній країні до цього підходять по-різному, з огляду на конкретні особливості соціального-економічного та історичного розвитку.

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 – великі [173, 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 існуючі критерії до визначення *малих* підприємств готельного господарства доцільно доповнити рядом додаткових характеристик. Серед яких: кількість місць, вартість основних фондів, характер організації й управління, який відрізняється від існуючого на великих готельних підприємствах [166].

Загальна місткість готелів України, з 1997 р. і включно до 2005 р. постійно зменшувалась (Додаток А.7). Значне поліпшення ситуації простежується з 2006 р. Ця позитивна тенденція зберігається і до 2009 р. У 2009 р. загальна місткість готелів збільшилась порівняно з 2008 р. на 2,0 тис. місць або на 2,58% і склала 77,6 тис. місць.

Важливим показником використання готельних ресурсів, ритмічності роботи підприємств готельного господарства є коефіцієнт завантаження або рівень використання їх пропускнуої спроможності. Специфікою готельних послуг є те, що при зменшенні попиту підприємства не можуть реалізувати свої послуги в інший час в іншому місці, і якщо вони залишилися не затребуваними, то дохід буде втрачений, оскільки послуги не можна накопичувати, зберігати. Саме через відсутність можливості зберігання послуг у готелях відбувається їх природна втрата. В період зменшення попиту та при високих цінах на послуги неповне завантаження на підприємствах не може відшкодувати збільшення попиту у наступні дні.

Протягом останніх 10 років 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 – 2009 р.р. намітилась тенденція зниження коефіцієнта використання місткості готелів, який склав відповідно 0,31 та 0,23 (дод. А. 7). Такий істотний спад попиту на готельні послуги у 2009 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 у 2009 р. складав 0,36 [164].

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.

У 2010 р. у готелях країни налічувалося 79833 номери, що на 28,02% перевищує показник 1995 р. (Додаток А.8), їхня житлова площа в цілому проти 1995 р. зросла на 70,08%.

Станом на 1 січня 2011 р. на території Чернівецької області функціонувало 31 підприємство готельного господарства (Додаток Б.1), що на 3 підприємства або на 10,7% більше ніж на 1 січня 2010 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 – 2010 р.р.

Слід зазначити, що до 2007 р. аналогічні засоби розміщення називались в термінології як „інші місця для *короткотермінового* проживання”, а з 2007 р. „інші місця для *тимчасового* проживання”, що прийнято і в даному дослідженні.

У загальному потенціалі підприємств готельного господарства Чернівецької області у 2010 р. налічувалось більше 1,5 тис. номерів. Житлова площа всіх номерів складала 28,5 тис. кв. м., що на 6,7 % менше,

ніж у 2009 р. Середня площа одного номера зменшилась на 12,9 кв. м. і становила 18,0 кв. м. (дод. Б.1).

Динаміка кількості підрозділів сфери сервісу готелів та інших місць для тимчасового проживання по Чернівецької області протягом 2000 – 2010 р.р. представлена в Додатку Б.2.

Динаміка кількості готельних номерів (Додаток Б.3), свідчить, що за останні 10 років по готелях Чернівецької області спостерігається позитивна тенденція щодо зростання кількості напівлюксів, так їх кількість зросла на 96,29% проти 2000 р. та склала 275 од. у звітному 2010 р.

У грудні 2010 р. середня ціна за проживання у готелях Чернівецької області за одну добу (Average Room Rate) склала 196,80 грн., що на 0,50 грн. (0,25%) менше за показник 2009р. (Додаток Б.4).

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 і турагентської діяльності, яка здійснюється готелями; проведення обов'язкового медичного огляду персоналу готелю; обов'язкового застосування спеціального апарату-реєстратора розрахункових операцій (РРО) при розрахунках з клієнтами.

Природно, що виконання цих умов збільшує витрати готельного підприємства, безпосередньо впливаючи на фінансовий результат його діяльності. Але виконання умов державного регулювання є обов'язковим.

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 Б.5.

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.

За вимогами УЄФА готельний фонд Києва у 2012 р. повинен налічувати 2815 номерів в 4-5 зіркових готелях, 3 тис. номерів в готелях категорії 2-3 зірки і 200 тисяч місць в інших закладах розміщення.

Зазначені категорії присвоюються готелям на основі ДСТУ 28681.4-95 “Туристсько-екскурсійне обслуговування. Класифікація готелів” [170].

Для кожної категорії передбачений необхідний набір вимог. Природно, що ці вимоги зростають зі зростанням кількості зірок. При цьому підприємство може розширяти виконання переліку вимог і таким чином підвищувати свою „зірковість”.

У відповідності до вимог УЄФА на вітчизняному готельному ринку не вистачає готелів усіх категорій окрім категорії “1 зірка”. Саме тому в Додатку Б.6 наведено детальніше вимоги до готелів тих категорій, у яких вітчувається нестача.

Зокрема, для того щоб під час “Євро-2012” прийняти VIP-гостей (членів УЄФА, учасників футбольних команд) та основних учасників Чемпіонату з футболу у Києві, Донецьку, Дніпропетровську та Львові необхідно мати 6 тисяч “4 зіркових” та “5-ти зіркових” номерів. Проте, на даний момент часу зазначених вище номерів є лише 2 тисячі. Крім того, існує потреба у 5,9 тисяч дво- і тризіркових номерів, яких налічується лише 3,9 тисяч.

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 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 2010 р. у порівнянні з 2009 р. збільшився на 18, 97% (Додаток Б.8), то цілком очевидно, що закордонний турист надасть перевагу *бронюванню* місць в готелі заздалегідь та через *відомого* йому *готельного оператора*, що гарантує звичний рівень послуг.

Такі світові готельні мережі, як Hilton Hotels, Hayatt International, Kempinski вже з'являються на українському ринку. Кожен міжнародний готельний оператор входить в готельне середовище України, вибираючи найбільш привабливі туристичні райони: Rixos – Карпати (Львівська обл. всесвітньо відомий курорт в м.Трускавець, готель (“Rixos-Прикарпаття”), Radisson SAS – Київ, Kempinski розглядає вихід на ринок України в одному із наступних міст: Київ, Одеса, Харків. Саме тому, купівля *франшизи*

готельного оператора зі світовим ім'ям на самому початку його появи на Українському ринку *дозволить зайняти більш привабливішу нішу* всередині даної мережі, ніж під час купівлі в період її подальшого розвитку в Україні.

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: “Прем'єр Палац” (5 зірок, м.Київ), “Лондонская” (4 зірки, м. Одеса), “Ореанда” (4 зірки, м. Ялта), “Дністер” (4 зірки, м. Львів), “Star” (4 зірки, Мукачєво), “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 [183] та Розділом 36 Господарського кодексу України [31], де замість поняття “*франчайзинг*” застосовується поняття “*комерційна концесія*”. Тобто, якщо раніше правову основу франчайзингових взаємовідносин складали 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*.

Характерною рисою створення готельної мережі є те, що вона базується на вже функціонуючих до моменту вступу готелях, кожен з яких має свої доволі вагомні особливості: починаючи від стилю і умов надання послуг та закінчуючи тарифною політикою. Не зважаючи на загальну

систему бронювання, кожен готель намагається виділитись та залишатись досить незалежним у прийнятті рішень.

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.

Окрім того, сучасний рівень розвитку характеризується комп'ютеризацією всіх сфер національної економіки нашої держави: вирішенням принципово нових завдань аналізу, а також застосуванням автоматизованих систем управління.

Саме інформаційні технології чинять суттєвий вплив на управління підприємствами готельного господарства, оскільки покращують ефективність фінансово-господарської діяльності готелю в цілому. Застосування нових програмних продуктів на всіх рівнях організаційної структури підприємств готельного господарства ставить їх на щабліну вище та надає значні конкурентні переваги на ринку готельних послуг в цілому.

Тому, для підприємств готельного господарства першочерговим завданням стає комплексна автоматизація за допомогою автоматизованих систем управління (АСУ), або PMS (Property Management System) у поєднанні із застосуванням під час бронювання готельних номерів світової Інтернет мережі (он-лайн).

PMS (Property Management System) – передбачає комплексну автоматизацію процесів бронювання *клієнтами* номерів; прийому і розміщення гостей; розрахунків з клієнтами, окрім того забезпечується безперервний поточний контроль за станом номерного фонду підприємств готельного господарства.

Харченко О. А. під час дослідження процесу управління відносинами з клієнтами акцент робить на CRM-системах, вхідними елементами яких є в першу чергу всі дані, пов'язані з клієнтом компанії, а вихідними – інформація яка впливає на поведінку компанії в цілому або на поведінку її окремих елементів (аж до конкретного працівника компанії) [180, с. 162].

Щодо закордонного досвіду, то досить відомими і в останній час найбільш розповсюдженими на вітчизняних підприємствах готельного господарства стають інформаційні системи Fidelio та Opera.

Серед середніх інтегрованих систем, які служать для автоматизації готелів, пансіонатів та будинків відпочинку варто відмітити новий програмний продукт “1С: Підприємство 8. Готель”, який являється спільним галузевим рішенням фірми “1С” та компанії “Готельні технології”. У типовій конфігурації реалізовані робочі місця порт'є, менеджера відділу бронювання, супервайзера служби номерного фонду, тощо. Окрім того зазначений програмний продукт надає можливість для побудови розподіленої мультимедійної бази засобами управління.

“1С: Підприємство 8. Готель” включає вбудовані інтерфейси із суміжними системами, зокрема: системою електронних замків (Norweg VingCard, Onity, TimeLox, Adel); з системою фронт-офісу ресторану (замовлення на номер, єдиний рахунок у готелі); обмін даними з “1С: Бухгалтерія 8” та “1С: Бухгалтерія 7.7”.

Серед вагомих функціональних особливостей даного програмного продукту варто виділити: оперативна оцінка завантаженості номерного фонду; бронювання клієнтів (як індивідуальне так і групове); розміщення гостей; управління тарифами по днях і тижнях; управління знижками

(включаючи систему їх накопичення); реєстрація в одній базі даних будь-якої кількості готелів та корпусів (при наявності готельного ланцюга); роботу з кредитними картами через банківські термінали.

Автоматизацію всіх процесів основної діяльності підприємств готельного господарства забезпечує і програмний продукт “Парус-Готельне господарство”, а саме: автоматизацію рецепції; управління номерним фондом; автоматизацію бронювання; автоматизацію реєстрації поселення і виїзду клієнта; формування вартості наданих послуг; підготовку всієї затвердженої та специфічної звітності; погодинне планування (сауни, тренажерні зали, басейни).

Як вже зазначалося для підприємств готельного господарства, задля виживання у складних конкурентних умовах та підвищення завантаженості номерного фонду, доцільно поєднувати застосування інформаційних системи та всесвітньої мережі Інтернет. Так застосування розглянутих програмних продуктів (“ІС: Підприємство 8. Готель” та “Парус-Готельне господарство”) надає можливість розміщувати інформацію про наявність вільних, зайнятих і заброньованих номерів в готельному комплексі із застосуванням глобальної мережі Інтернет, зокрема вищезазначені інформаційні системи мають виділений модуль он-лайн Інтернет бронювання.

Окрім вищезазначеного запорукою успішного функціонування готельного господарства в сучасних умовах стає запровадження *програм лояльності клієнтів*, які передбачають низку заходів щодо створення, посилення і підтримання сприятливого ставлення клієнта до готелю, на підставі чого формується загальне враження і бажання відвідати його не один раз. Так у програмному комплексі “Парус-Готельне господарство” спеціалізований модуль “Парус-Клубні карти” надає можливість здійснювати ефективне управління різноманітними програми лояльності для клієнтів готелю.

Серед автоматизованих систем бронювання вагоме місце займає приєднана система, яка являє собою систему бронювання готельного ланцюга, у яку включені всі готелі ланцюга на основі зв'язаних баз даних, за рахунок чого досягається оптимізація процесу бронювання і зменшення загальних системних витрат.

В цілому сучасному етапу розвитку галузі готельного господарства притаманні певні тенденції: активізація господарської діяльності, пожвавлення туристичних потоків (див. дод. Б.8) та підвищення ефективності використання місткості; подальше роздержавлення підприємств готельного господарства та збільшення їх присутності на ринку приватного капіталу [166].

Серед *проблем, які загрожують галузі*, варто виділити не продумане 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 відвідувачів готелів, які мають документи про відрядження [119].

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 [166 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 [170].

Слід зазначити, що в сучасних умовах сприятливе підґрунтя для підприємств готельного господарства вже створюється, зокрема на законодавчому полі, про що свідчить прийнятий законопроект “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” від 08 липня 2010р. №2468–VI [133].

Даний нормативний документ вніс суттєві зміни до оподаткування готельних послуг, а саме, строком на 10 років, починаючи з 1 січня 2011р. звільнено від оподаткування прибуток підприємств отриманий від надання ними готельних послуг у готелях категорій “п’ять зірок”, “чотири зірки”, та “три зірки”, у разі, якщо такі готелі (у тому числі новозбудовані чи реконструйовані або в яких проведено капітальний ремонт чи реставрація існуючих будівель і споруд), будуть введені в експлуатацію до 1 вересня 2012 р. [119]

Проте за оцінками аналітиками, вводити вищезазначені податкові пільги потрібно було значно раніше, тому позитивний ефект виявився значно меншим, за той, на який очікували, оскільки заходи щодо стимулювання галузі були прийняті із запізненням (всього за два роки до початку чемпіонату по футболу Євро-2012). За такий термін практично неможливо розробити проект готелю, затвердити, побудувати та здати в експлуатацію [178].

На нашу думку активізації розвитку готельних проектів могла б сприяти державна підтримка галузі, в сенсі звільнення від внесків на розвиток інфраструктури міста та полегшення процесу отримання дозвільної документації для проектів готелів, які включені до списку пріоритетних об’єктів Євро-2012.

1.2. Економічна сутність фінансових результатів діяльності підприємств готельного господарства

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.

Оцінка вищезазначеного показника в цілому по підприємствах України свідчить, що у 2010 р. було отримано прибуток в сумі 54443,5 млн.грн., який на 96858,2 млн.грн. перевищує показник 2009 р. (Додаток В.1). Результати структурного аналізу показали зменшення питомої ваги прибуткових підприємств та відповідно зростання частки збиткових на 1,1% відповідно у 2010 р. порівняно з попереднім роком.

Що стосується об'єкта дослідження, то спостерігається помітна тенденція щодо неефективного господарювання підприємств готельного господарства України в цілому, адже протягом 2009 – 2010 р.р. їх діяльність була збитковою. Розмір негативного фінансовий результату від звичайної діяльності до оподаткування у 2010 р. досяг 454,8 млн.грн., частка *прибуткових* готелів у відсотках до загальної кількості склала 59,8% та 57,1%, а питома вага *збиткових* 40,4% та 42,9% у 2009 та 2010 р.р. відповідно. Тобто відбулися негативні структурні зрушення: зменшення частки прибуткових готелів та зменшення питомої ваги збиткових на 2,7% відповідно у 2010 р. порівняно з 2009 р. (Додатки В.2 – В.3).

Починаючи з часів *стародавнього* світу, діяльність суб'єктів господарювання завжди спрямовувалась на прибутковий характер. Результатом їх діяльності стало виникнення натурального виробництва, яке з появою грошей, перетворилося в товарне. Головною метою в цих умовах було одержання позитивних *фінансових результатів*, а саме – *прибутку* [39,

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 В.4.

Оцінка еволюції економічної думки показує, що в процесі розвитку теоретичних аспектів наукових економічних досліджень формування поняття “прибуток” постійно ускладнювалось (Додаток В.5).

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 В.6).

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 [53].

Водночас у теорії А.Сміта прибуток розглядався як результат праці робітника (найманого працівника), з одного боку, і функціонування капіталу – з іншого[53, с. 24].

Якщо застосовувати підхід А.Сміта щодо характеристики економічного змісту *прибутку підприємств готельної індустрії*, то слід враховувати одну особливість: працівниками на сучасних підприємствах *готельного господарства* є не лише наймані працівники, а й власники, які управляють готелями.

Вищі менеджери гігантських *підприємств готельного господарства* самі частково стають їх власниками, виконуючи функції управління, беруть

участь у формуванні *новоствореної вартості готельного продукту*, отримуючи плату за свою працю як з основних готельних послуг, так і з додаткових. 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 кожен. 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 [110].

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 на рис. 1.5.

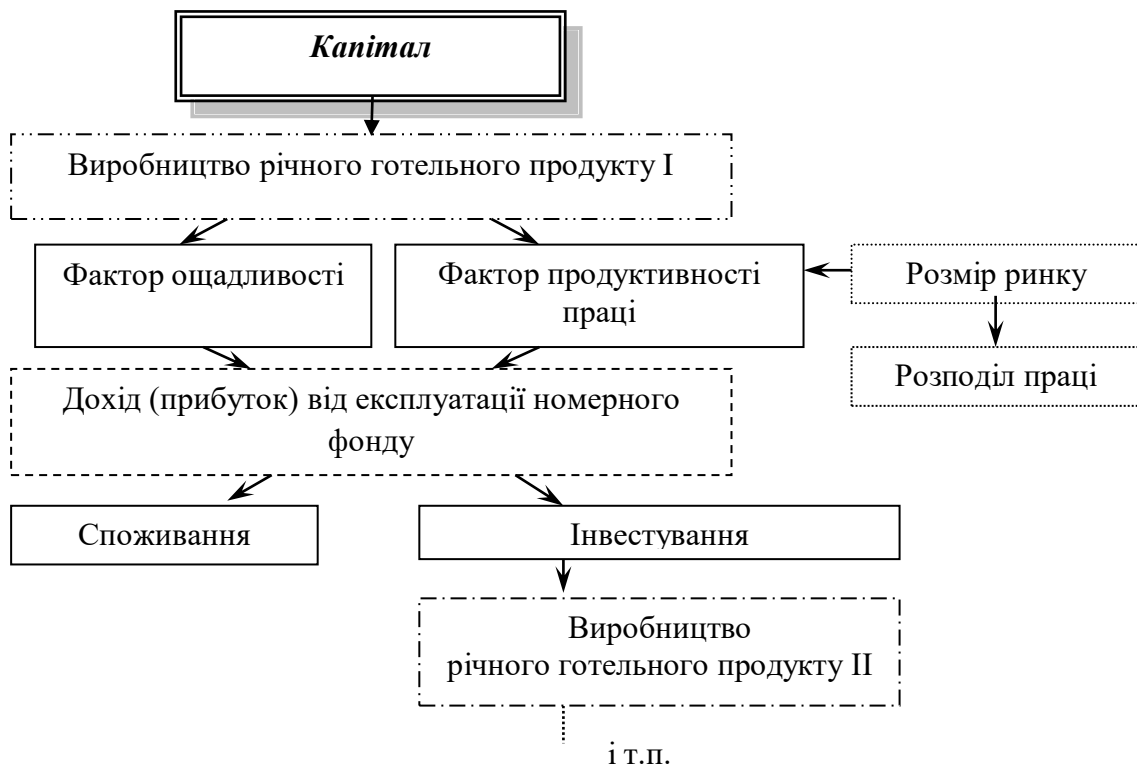


Рис. 1.5. Інтерпретація впливу факторів багатства (за А.Смітом) на формування готельного продукту [110]

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.1.6 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” [21, 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 [110].

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 [53].

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”* [128, с. 14 – 15].

В сучасних *готельних комплексах* 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 ресурсопотоків 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. В.6) 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. 1.1.

Таблиця 1.1

Підходи до трактування підприємницької функції і прибутку

<i>№ з/п</i>	<i>Автори</i>	<i>Країна</i>	<i>Варіанти теорії</i>
1	Р.Кантільон, І.Тюнен, Ф.Найт	Франція Франція США	Підприємництво як несення тягаря <i>ризик</i> у або невизначеності
2	Ж.-Б. Сей	Франція	Підприємництво як <i>координація</i> факторів виробництва
3	Й.Шумпетер	Австрія	Підприємництво як <i>новаторство</i>
4	Л.Мізес, І.Кірцнер	Австрія Австрія	Підприємництво як <i>арбітражна</i> (перепродажна) угода

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 *I.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 капталі: ідея вірна – ділок отримає прибуток, якщо ні – це призведе до збитку, незважаючи на витрати на капітал. *I.Кирцнер* вважав, що ділок повинен „володіти „підвищеною чутливістю” до можливості максимізації отриманого прибутку: купити дешевше, продати або дорожче, або в іншому місці [53].

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 [15].

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 [15].

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 розмежує 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 [53].

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. Дотримуючись загальної схеми К. Маркса про те, що праця є основним джерелом прибутку, М.І. Туган-Барановський вступав в полеміку з класиком відносно його тези про тенденцію падіння норми прибутку зі зростанням органічної будови капіталу, вважаючи, що будь-яку тенденцію неможливо передбачити.

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.

С.М.Булгаков досліджував теорію багатства, при чому в народно-господарському сенсі як загальної умови існування суспільства. В межах своєї теорії він висуває положення про те, що збільшення маси матеріальних благ здійснюється при стабільній нерівності в їх розподілі,

тобто чим справедливим є розподіл вироблених благ, тим багатше суспільство. Відносно праці, що є джерелом прибутку, відома його теза про те, що праця є одночасно і актом творчості, і проявом жорсткої природної необхідності. Практичну сутність економічної науки вчений вбачав у визначеності шляхів зростання народного добробуту як умови духовного розвитку як суспільства, так і особистості.

Наприкінці XIX – початку XX ст. ідеї маржиналізму, що розвинулись на Заході, набули великого поширення в Україні. Відповідне підґрунття для цього було підготовлене представниками так званої *Київської психологічної школи*, яка складалася, в основному, з професорів Київського університету – *М.Бунге, Д.Пихно, Р.Орженцького, О.Білімовича*. У їх працях розвивалося положення про споживання і обмін, про корисність речей як джерело та мірило цінності і ціни (розцінки) факторів виробництва.

Подальший розвиток і поширення теорії маржиналізму в Україні пов'язаний з академіком Української Академії Наук *Р.Орженцьким*. Саме він ввів в науковий обіг поняття “розцінки”, тобто ціни, в яку він включав і прибуток як дохід на один з факторів виробництва. У своїх дослідженнях він спирався на підхід російського економіста та математика *В.Дмитрієва*, якій базувався на *розкладі ціни на заробітну плату і прибуток*. Саме цей підхід дозволив російському вченому визначити величину заробітної плати і прибутку не в ціннісному виразі, а у вигляді функціональної залежності від технічних умов виробництва. Ця ідея технологічних коефіцієнтів була використана пізніше американським вченим російського походження *В.Леонт'євим*, що дозволила йому створити метод “*затрати – випуск*”, який нині широко використовується в макроекономіці багатьох країн.

Послідовник Київської психологічної школи, професор Київського університету *О.Білімович* пояснював прибуток як різницю оцінок теперішніх благ у вигляді заробітної плати або спожитих продуктивних благ та майбутніх благ у вигляді засобів виробництва і праці та трактував його як результат “очікування капіталу”. Таким чином, за Білімовичем, і

заробітна плата, і прибуток знаходяться у прямій залежності від економічних факторів.

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. Тому і визначення прибутку у *вітчизняній економічній науці* переживає серйозні зміни (Додаток В.7).

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. На підприємстві постійно існує загроза втратити вкладений капітал і через це, як в теорії, так і в практичній діяльності, використовуються поняття “підприємницького ризику”. Таким чином, вчений одним із перших в Україні при визначенні прибутку використовує співвідношення ризику і доходу.

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 [54].

Г.І.Башнянин, розглядаючи прибуток як додаткову вартість, що представлена як породження всього авансованого капіталу, цим самим наслідуючи переконання А.Сміта та Д.Рікардо, справедливо зазначає, що прибуток і додаткова вартість в реальному житті не завжди збігаються, і робить логічний висновок, що “прибуток – це реалізована частина додаткової вартості” [10, с. 289].

О.П. Єфімова характеризує прибуток, як “кінцеву ціль і основу мотивації розвитку підприємства в умовах ринку” [43, с.236]. В свою чергу, у вартісному вираженні, з кількісного боку, на думку дослідниці, прибуток являє собою перевищення *доходів над витратами*” .

Аналіз розглянутих в сучасній науковій літературі характеристик

прибутку вченими-економістами дозволяє зробити висновок, що *прибуток* являє собою виражений у грошовій формі *чистий дохід* підприємства на вкладений капітал та являє собою різницю між сукупним *доходом* і сукупними *витратами* в процесі здійснення фінансово-господарської діяльності.

Що стосується економічного змісту та джерел утворення прибутку підприємств готельного господарства, то вагомим напрацюванням присутні у працях Л. Г. Агафонової [1], О. Є. Агафонової [1], М. Г. Бойко [15], О. П. Єфімової [44], Н. А. Єфімової [44], О. О. Каролоп [168], Н. М. Кузнецової [67], Т. П. Марущак [98], В. Г. Міски [168], Т. А. Олефіренко [44], П. Р. Пуцентейла [128], Т. І. Ткаченко [168], А. Д. Чудновського [186] та інших.

Тому, розглянемо та порівняємо підходи щодо визначення економічної сутності прибутку підприємств готельного господарства різними дослідниками в галузі гостинності (рис. 1.6).

Аналізуючи рис.1.7, слід відмітити, що точки зору авторів економічних видань тісно переплітаються. Зокрема, Єфімова О.П., Єфімова Н.А. Олефіренко Т.А. [44] та Кузнецова Н.М. [67] 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 фону 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].

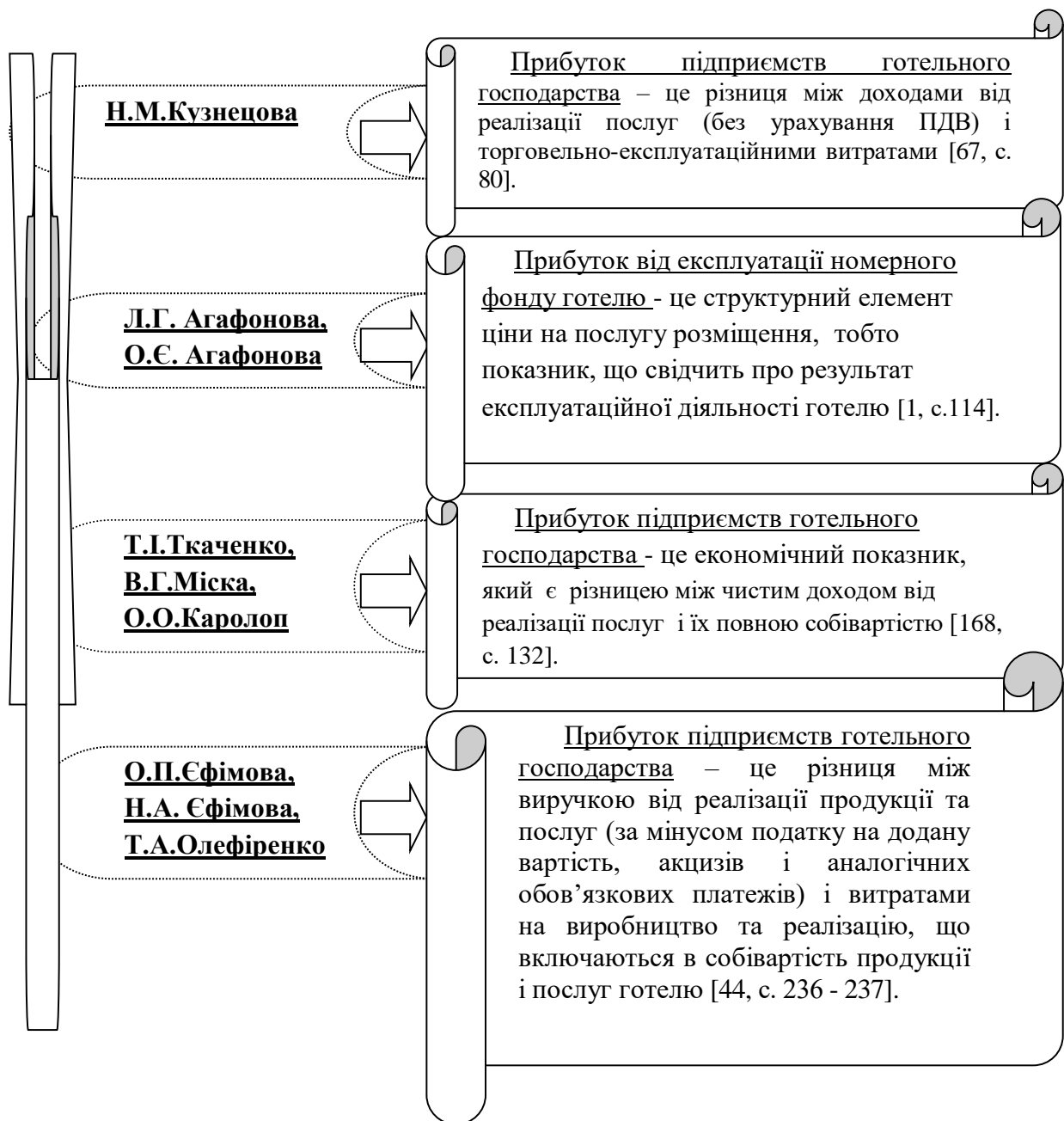


Рис. 1.6. Визначення терміну “прибуток підприємств готельного господарства” в сучасній науковій літературі

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” [11, 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...” [173, 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...” [173, 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” [67, 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 *ціни* на послугу розміщення, 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 В.8.

Крім того, прибуток, як одна з основних економічних категорій процесу господарювання, природно, виконує в ньому певні функції (рис.1.8.).

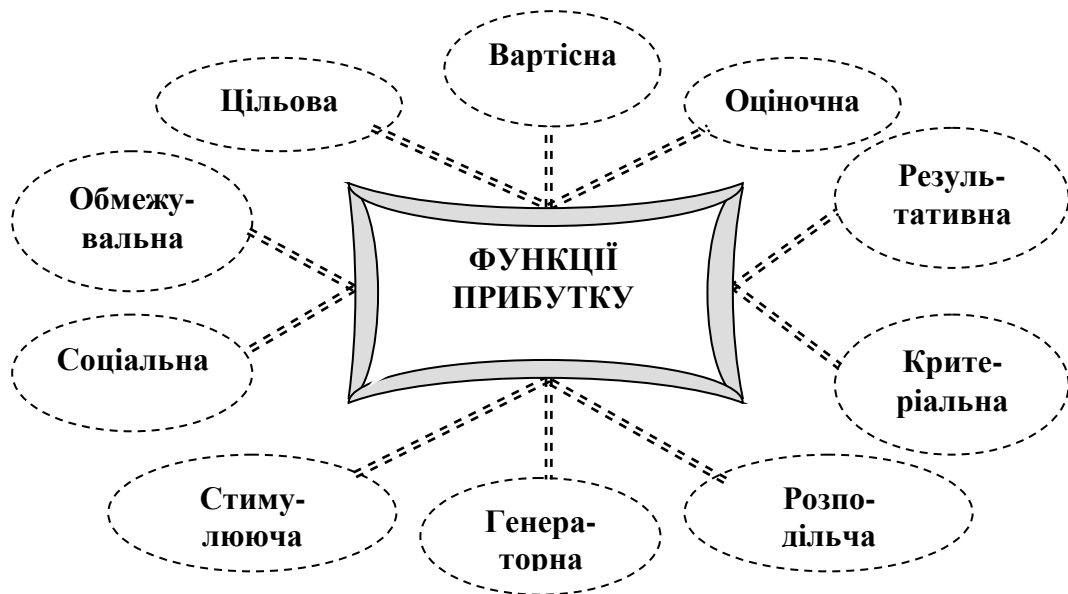


Рис. 1.8. Функції прибутку в процесі господарської діяльності

Функція в загальному вигляді (від лат. – *виконання*) визначається як призначення, роль. Тому в Додатку В.9 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.

21.3. Історичний аспект розвитку обліку фінансових результатів у галузі готельної діяльності

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.

Фінансовий результат від операційної діяльності підприємств готельного господарства в цілому по Україні у 2008 та 2009 р. був негативним і склав – 723,7 і 352,6 млн. грн. відповідно, а в 2010 р. – позитивним в сумі 206,1 млн. грн. (Додаток Д.1), тобто відбулося зростання на 558,7 млн. грн., при цьому рівень рентабельності досяг 3,3%, що на 6,6% перевищує показник попереднього періоду, коли діяльність була збитковою.

Щодо показників роботи підприємств готельного господарства Чернівецької області, то у 2010 р. їх діяльність була збитковою, розмір *збитку* склав 1952,4 тис.грн. (в цілому по області), та 2187,20 тис.грн. (по м. Чернівці), (Додаток Д.2), в тому числі: *операційні витрати на експлуатацію* становили – 29321,20 тис.грн. та 16083,90 тис.грн., а *доходи* від основного виду діяльності – 22693,90 тис.грн. та 9942,60 тис.грн. відповідно по області в цілому та по м. Чернівці зокрема (Додатки Д.3 – Д.5).

Позитивний фінансовий результат, у 2010 р. спостерігається лише по Вижницькому району в сумі 18,50 тис.грн. (дод. Д.2).

Вищезазначену тенденцію, підтверджує динаміка фінансових результатів діяльності 30 досліджених підприємств готельного господарства за 2009 – 2010 р.р. (Додаток Д.6). Варто відмітити, що в 2009 р. більшість з них (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 – 2010 р.р.), зокрема ВАТ "Готель "Україна"" (м.Севастополь), ВАТ "Готельний комплекс "Братислава" (м.Київ) та ВАТ "Готель "Україна""(м.Чернігів), теж свідчить про негативні тенденції зміни фінансових результатів діяльності, особливо у 2009 та 2010рр., адже протягом 2006 – 2008 р.р. ситуація була досить стабільною (Додаток Д.7 – Д.9).

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.

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. Коморджанової [17], З. А. Балченко, І. В. Балченко, С. О. Балченка [7,8], М. Бойцової [24], О. Золотухіна [48], С. Я. Король [61, 62], В. Кузнецова [24], Н. М. Кузнецової [67] Я. Клиженка [24], Л. Мех [96], О. Піроженка [24], А. Д. Чудновського [186], Н. Шишкєєдової [189].

Генезис бухгалтерського обліку фінансових результатів в історичному аспекті досліджували О. О. Бауер [9], Ф. Ф. Бутинець [18], А. М. Галаган [25], Я. М. Гальперін [26], І. Д. Лазаришина [74], В. І. Лемішовський [21] А. І. Лозінський [77], М. Р. Лучко [79], В. А. Маздоров [80], І. Г. Максимов [81], А. К. Роццаховський [22], Я. В. Соколов [161,162,163], В. Я. Соколов [163], Р. Л. Хом'як [21].

Проте, детально та всебічно питання еволюції облікового вчення на підприємствах готельного господарства на різних етапах становлення людського суспільства не розглядались. Тому варто дослідити історію розвитку теорії та практики обліку фінансових результатів діяльності, від античності до сучасності, у взаємозв'язку із становленням готельної справи.

Виникнення готелів було спричинене бурхливим економічним та культурним розвитком суспільства, встановленням господарських зв'язків між різними регіонами. У людей з'явилась потреба в подорожах і поїздках. Мандрівники йшли на це заради власного задоволення: купці розраховували отримати прибуток, прочан вабило в дорогу релігійне натхнення, учених-дослідників – пізнання світу, розширення свого світогляду.

В історії Давнього Єгипту знайшли своє відображення накопичені знання і досвід спорудження об'єктів розміщення подорожуючих. Єгипет вважався не лише осередком пам'яток культури, а і лікувальним курортом. Для того, щоб розмістити відпочиваючих, споруджувалися спеціальні наметові містечка, павільйони, різноманітні будинки та споруди, а також організовувалося їхнє харчування та побутове обслуговування [162, с. 7].

Розглядаючи облік в Єгипті, Я.В.Соколов та В.Я.Соколов [163, с. 20] наголошують на тому, що саме тут, в долині Нілу, зародилась дзеркальна натуралістична концепція обліку – якомога точніше відобразити рух цінностей під час здійснення фінансово-господарської діяльності.

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.

Вавілонія була першою країною, в якій виникло законодавство про облік – Закони Хаммурапі (1790 – 1752 рр. до н.е.), які передбачали для торговців і власників таверн – ведення самостійного обліку, для храмів – державне рахівництво [163, 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 уже 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].

У Римській імперії, у зв'язку з розвитком мережі транспортних шляхів, повсюдно виникали приватні постоялі двори, заїзди та притулки для подорожуючих (“*hospitium*”).

Саме римлянам багато чим зобов'язана термінологія готельної індустрії. Слово “*hospitality*” (гостинність) походить від латинського “*hospitium*” (госпіції). Однокорінними словами є “*host*” (господар), “*hospise*” (притулок), “*hotel*” (готель).

В основу організації готельної справи в Римській імперії була покладена розроблена державною владою певна класифікація готелів (рис.1.8).

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, постоялі двори зобов'язані вести *список гостей та бухгалтерію* [173, с. 8].

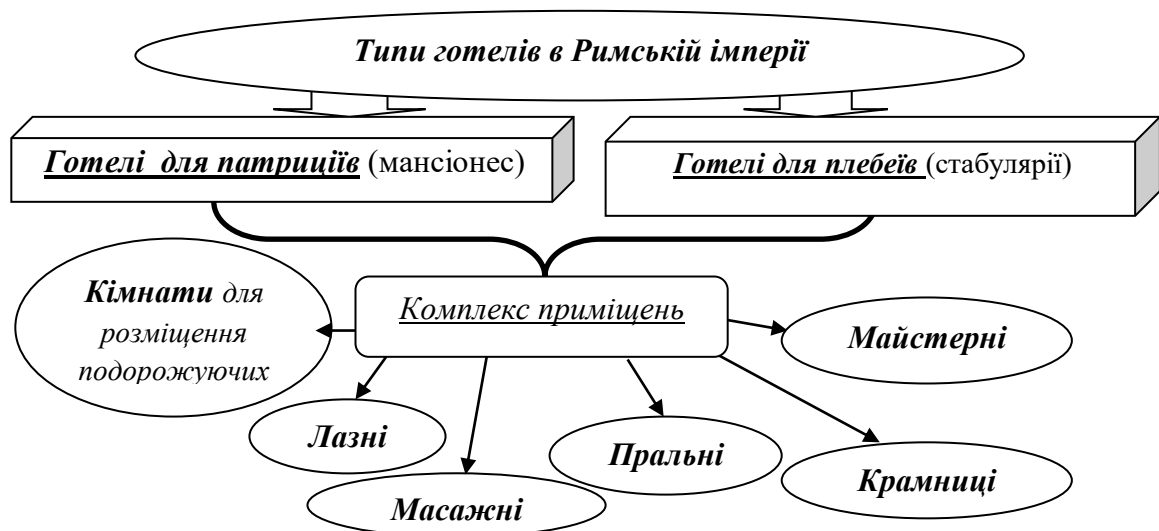


Рис 1.8. Класифікація готелів в Римській імперії

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 [162].

В середньовічній Англії, 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) [162, 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 [162, с. 39].

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 [162, 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). Трактуювання Л. Пачолі витрат і доходів наведено на рис. 1.9. Доцільно відмітити, що Л. Пачолі не проголошував принципу відповідності доходів та витрат, проте мимоволі передбачував його.

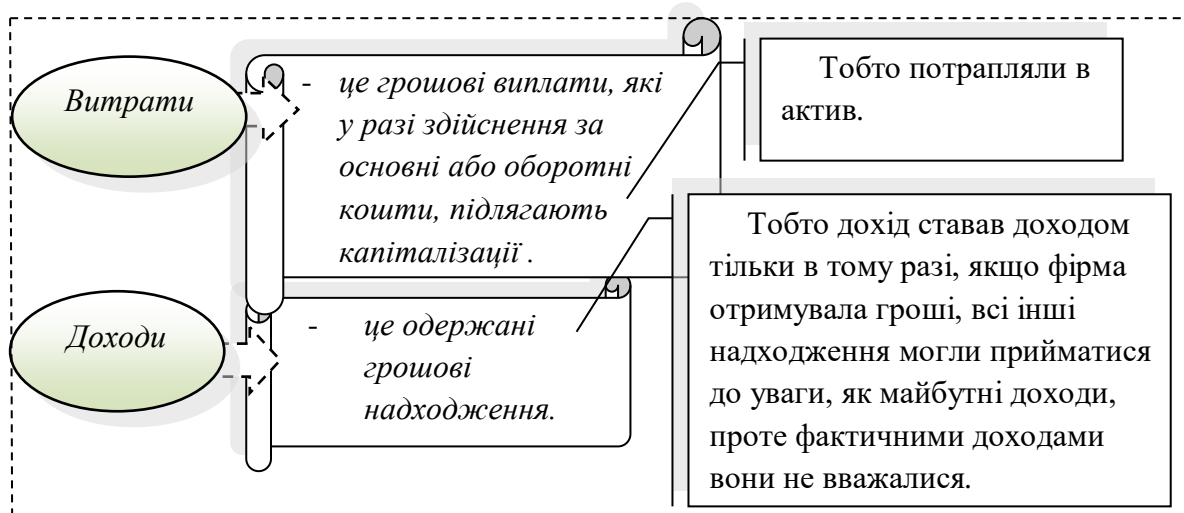


Рис. 1.9. Тракткування Л. Пачолі категорій “витрати” та “доходи”

В. Зомбарт, представник економічної думки XIII ст. (епохи Ренесанса), зазначав, що *фінансовий результат* явно вимірюється виручкою, а приховано 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 [162, с. 36]

В період Ренесансу (IX-XIII ст.) у зв’язку із зростанням міст та посиленням транзитної караванної торгівлі, особливого поширення набули караван-сараї. Класифікація караван-сараїв наведена на рис 1.10.

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 [173, с. 8].

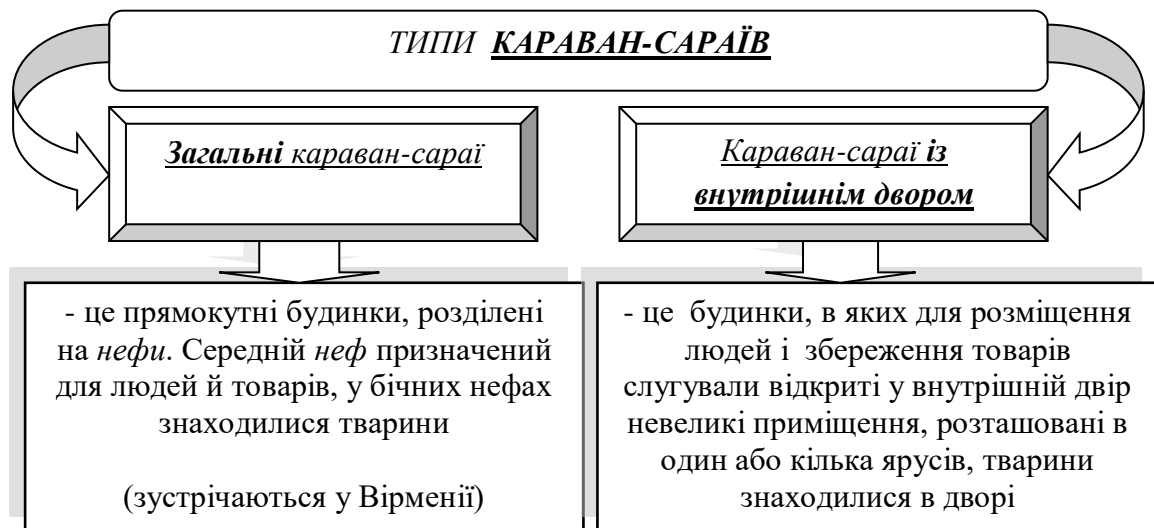


Рис. 1.10. Класифікація караван-сараїв в IX-XIII ст.

Саме іспанські та німецькі автори в XVI ст., зробили вагомий внесок у розуміння цілей обліку та формування *фінансових результатів* господарської діяльності. 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” [162, с. 58].

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. 1.11).

З рис. 1.11 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 –

служують перш за все для управління, другої формули – відображають структуру подвійної бухгалтерії.

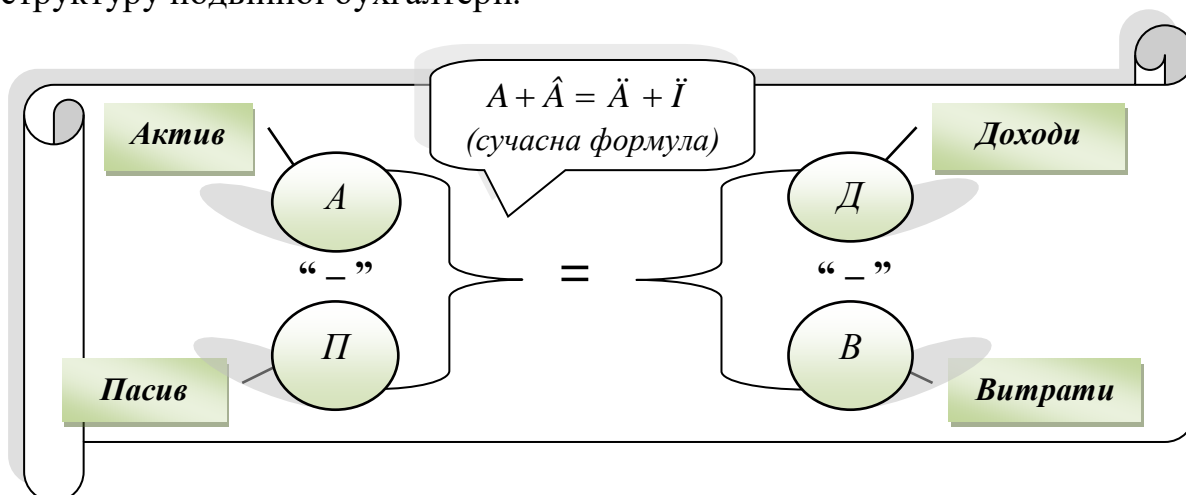


Рис. 1.11. Групи результативних рахунків, запропоновані П.Гарньє

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*. “Приплив” заможних англійців і американців в Європу змінює традиційну культуру готельних послуг – вони приймають все більш уніфікований і стандартизований характер. Саме тоді у вжиток входять англійські слова “експрес”, “комфорт”, “дизайн”. З кінця XIX ст. готельний бізнес починає діяти, як самостійний фактор розвитку туризму [173, 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 бухгалтері відкриють облікові парадокси (Додаток Е.1.).

Представлені в дод. Е.1 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.1.12), та наголошував на необхідності щоденних балансів.

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

Рис. 1.12. Рівняння, що лежали в основі щоденних балансів Дж. Понті [162]

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).

Леоте і Гілбо спробували побудувати елементарну модель господарських операцій (рис. 1.13).

Французькі вчені вважали, що вся система представлена на рис. 1.13 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: *A* –

рахунки капіталу; B – рахунки цінностей; B – рахунки третіх осіб та D – 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.1.13. Модель господарських операцій Єжен П'єр Леоте та Адольфа Гілбо

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 в кінці XVIII початку XIX ст., значиться як готель принца Конде [128, 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 [173, 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 [163, 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* [162].

Р. Лівінштейн писав, що: “...рахунок Збитків і прибутків – це масштаб динаміки процесу фінансово-господарської діяльності підприємства протягом звітного періоду” [163, с. 94].

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-якій 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 розгорнута 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 беззмістовною є технічна праця [162, 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 – брутто (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, 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 [21, 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.

Крім того, в Київській Русі, де фактично знаходився центр торговельного шляху від варяг до греків, з'являлися постійні двори – праобрази сучасних готелів.

Виникнення у XV ст. козацтва відіграло знаменну роль в історичному розвитку країни. Бухгалтерський *облік доходів і витрат* на Запорізькій Січі вів скарбник та його підлегли. Наприкінці року складали звіт, який подавався кошовому отаманові та Козацькій Раді.

З початку XVI ст. і 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 [21, с. 8].

В Україні, в даний період часу, 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 [122; 123].

В бухгалтерському обліку в кінці кожного звітного періоду визначається фінансовий результат за такими *видами діяльності*: операційна діяльність; фінансові операції; інша звичайна діяльність; надзвичайні події.

Місце готельних послуг в структурі *діяльності* підприємств готельного господарства представлено в Додатку Е.2.

Серед характерних рис, які притаманні готельним послугам, 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 [82, 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 [82, 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.

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, продовж тижня, у більшості готелів найвище завантаження спостерігається у будні дні [82].

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 [112, с.6].

Інституціональний підхід – дозволяє розглядати багато ізольованих від зовнішнього впливу явища і об'єкти через призму пов'язаних з ними соціальних, культурних, політичних, економічних відносин [112].

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 “взаємозалежність” передбачає відношення декількох однорідних за своїм станом явищ. Цей висновок зроблений на підставі лексичних значень слів, які наведені в Тлумачному словнику [18], 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 [18, 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 [79]. 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 [82, 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 [166, 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.

Вищезазначені характерні особливості готельних послуг чинять суттєвий вплив на організацію та методику обліково-аналітичного процесу (табл. 1.2).

Таблиця 1.2.

Вплив характерних особливостей готельних послуг на організацію та методику обліку підприємств готельного господарства

<i>№ з/п</i>	<i>Характерна риса готельної послуги</i>	<i>Вплив на організацію обліково-аналітичного процесу</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
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.

Продовження табл. 1.2.

1	2	3
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 інституціональних 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 глобалізація 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.
8.	Експорт готельних послуг	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” [126] 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. Відображення у статистичній звітності діяльності щодо обслуговування іноземців по державах світу.

1	2	3
9.	Посідання оплатного та безоплатного 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 [129].</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>

Суттєвий вплив на побудову обліку фінансових результатів підприємств готельного господарства чинить організаційна структура управління.

За словами О.Т. Лойко організаційна структура підприємства готельного господарства визначається призначенням готелю, його місце розташуванням, специфікою клієнтів та іншими факторами. Вона є відображенням повноважень та обов'язків, які покладені на кожного її робітника [78].

В організаційній структурі підприємств готельного господарства можна виділити *основні, додаткові та допоміжні* підрозділи (Додаток А.36), перші безпосередньо забезпечують процес здійснення основної 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.

Служба прийому і розміщення (Reserсion) відповідає за бронювання номерів в готелі, реєстрацію і розміщення клієнтів, оформлення розрахунків при їх виїзді, надання різноманітної інформації.

Адміністративно-господарська служба. Найбільший за чисельністю структурний підрозділ підприємства готельного господарства (близько 50%

всіх працівників готелю), на чолі з директором, в обов'язки якого входить: керівництво підлеглими; спостереження за обладнанням, поставками, чистотою та порядком у номерах та приміщеннях загального користування (коридорів, холів); керівництво службою у відповідності з фінансовою політикою генерального управляючого; ведення документації [78, с. 120].

Служба безпеки. Забезпечує: щоденну безпеку номерів; контроль ключів; попередження крадіжок; систему сигналізації; зовнішнє освітлення; контроль доступу в приміщення підприємства готельного господарства; контроль території.

Служба управління номерним фондом займається вирішенням питань, що пов'язані з бронюванням номерів, прийомом, реєстрацією і розміщенням клієнтів по номерах, забезпечує обслуговування в номерах; підтримує необхідний санітарно-гігієнічний стан номерів та рівень комфорту в жилих приміщеннях, займається наданням побутових послуг.

Склад служби: директор або менеджер по експлуатації номерів, служба прийому і розміщення, служба покоївок, об'єднана сервісна служба (швейцари, коридорні, гардеробники), служба порт'є, служба консьєржа, служба посильних, інспектор по прибиранню номерів, служба безпеки [78, с.122].

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 [166, с.361].

Наглядно організаційна структура управління номерним фондом ОДП “Чернівцітурист” представлена в Додатку Е.3.

В залежності від розмірів підприємства, відділ управління номерним фондом може складатися з одного або декількох підрозділів.

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. 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.

Спектр послуг відпочинку та розваг підприємств готельного господарства в сучасних умовах представлений в Додатку Е.4.

Тобто послуги підприємств готельного господарства носять *комплексний* характер, який чинить суттєвий вплив на формування фінансового результату основної діяльності.

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 Е.5.

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 [122].

Об'єктом калькуляції на підприємствах готельного господарства одні дослідники вважають – ліжко-добу [61, с. 164; 7, с. 76], інші, як – місце-день [67, с. 74], людино-добу [7, с. 77; 1, с. 110] та номеро-добу [70, с. 79].

Під час поселення в готель клієнт отримує право проживати у готельному номері відповідної категорії, поняття якого (тобто номеру) саме по собі, не обмежується лише “ліжком” (трактування “ліжко-доба”), а ще й доповнюється широким спектром додаткових зручностей (відповідно з категорією 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*.

Між системою обліку витрат, а саме за повною та неповною собівартістю, і методикою формування фінансових результатів існує тісний взаємозв’язок (Рис. 1.14).

Метод обліку та калькулювання за *неповною* собівартістю сприяє *зменшенню* прибутку готелю у поточному періоді, оскільки постійні витрати повністю списують на фінансовий результат, а калькулювання *повної* собівартості призводить до зворотної тенденції – збільшення прибутку звітного періоду, оскільки постійні витрати не включаються до собівартості готельних послуг, а відносять на фінансовий результат [108, с. 299].

Згідно з методом обліку та калькулювання собівартості готельних послуг за *повними витратами*, до собівартості *об’єкта обліку* (місце-доби) включаються всі витрати, пов’язані з їх виробництвом та реалізацією, незалежно від їх поділу на постійні та змінні, прямі та непрямі.

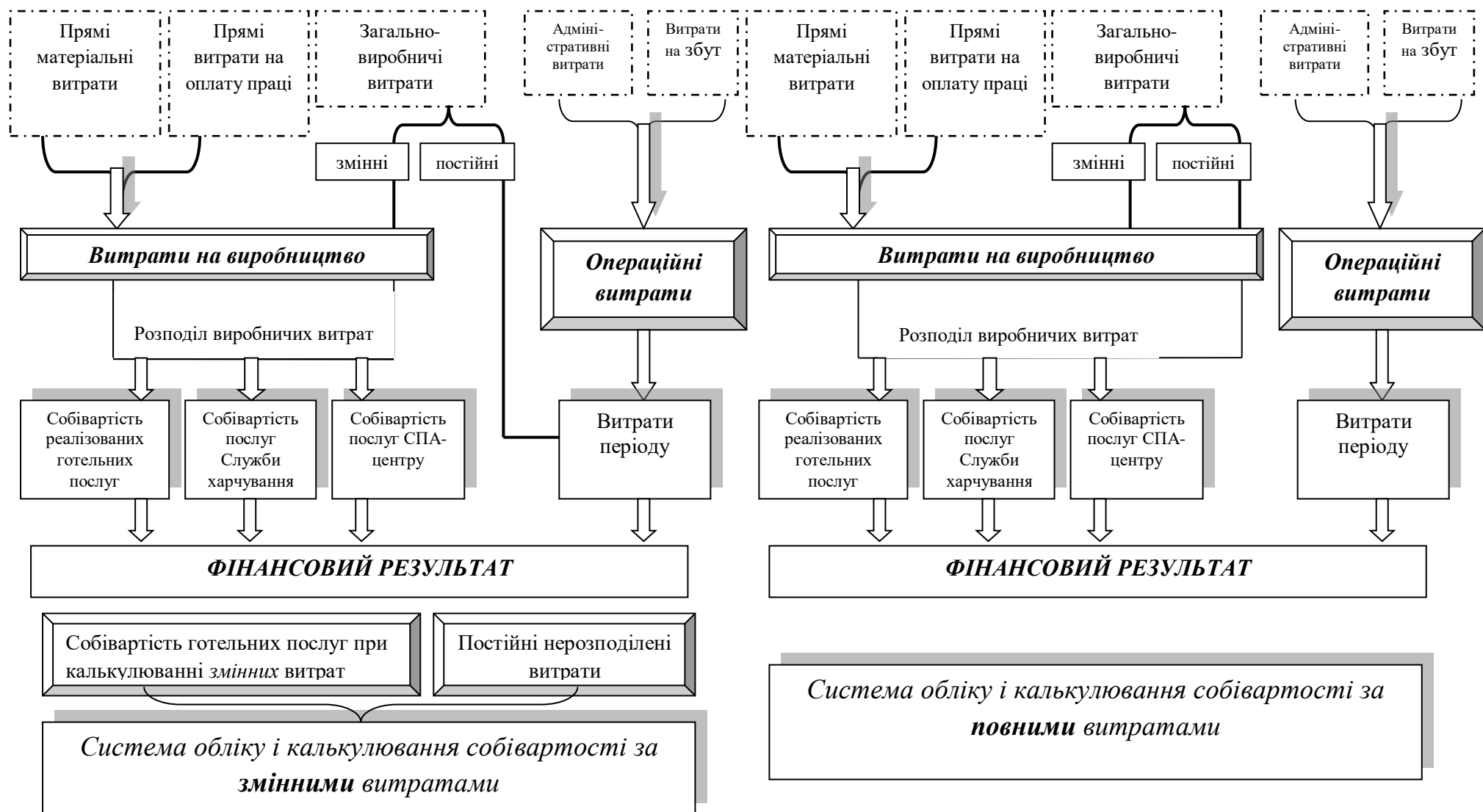


Рис. 1.14. Порівняння методик обліку повних і змінних витрат на підприємствах готельного господарства

Що стосується зарубіжного досвіду, то вищезазначений метод калькулювання досить часто застосовують під час ціноутворення в готелях, тобто при формуванні вартості готельного тарифу. Вітчизняні ж підприємства готельного господарства для цілей фінансової звітності у відповідності до П(С)БО 16 “Витрати”, як собівартість кожного реалізованого готельного номеру мають приймати до розрахунку тільки виробничу собівартість.

На підприємствах готельного господарства метод обліку та калькулювання за *повною* собівартістю доцільно застосовувати в періоди *сезону*, тобто повного завантаження номерного фонду (наприклад для курортних готелів – це в літній період). Окрім того його варто впроваджувати готелям з незначним асортиментом готельних номерів.

Метод калькулювання *неповної* собівартості має більше переваг в умовах *не сезону*, тобто коли частина номерів простоює.

Л. В. Нападовська робить акцент на тому, що прибуток, одержаний в системі калькулювання повної собівартості, може виявитися неточним, за рахунок перерозподілу частини постійних витрат та не відобразити реального стану справ діяльності підприємства [108, с. 323].

Величина прибутку, одержана на основі методів калькулювання повної та неповної собівартості для підприємствах готельного господарства буде тотожною, оскільки обсяг виробництва та реалізації готельних послуг збігаються.

Структура рахунків обліку фінансових результатів визначається організаційною структурою діяльності підприємств готельного господарства в цілому. Схему визначення фінансових результатів від основної діяльності – надання місця проживання представлено на рис. 1.15

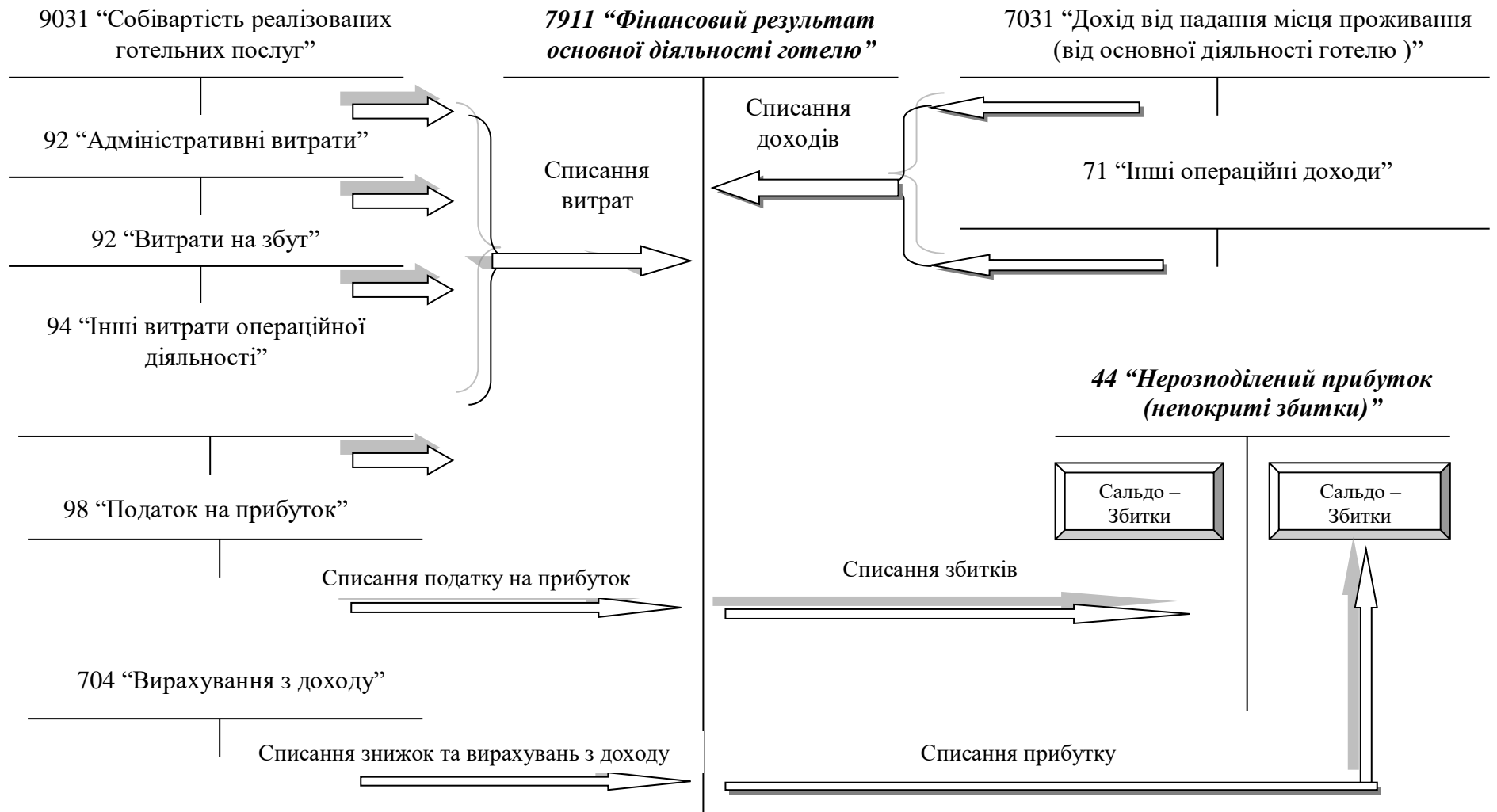


Рис. 1.15. Схема визначення фінансового результату на підприємствах готельного господарства [Балченко]

Для обліку і узагальнення інформації про фінансові результати призначено рахунок 79 “Фінансові результати”. Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”. 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 історії розвитку бухгалтерського обліку фінансових результатів в ретроспективі із зародженням готельної справи, дало змогу прослідкувати не лише за зміною загальних облікових концепцій, еволюцією застосовуваних методів та формування категорій „витрати”, „доходи”, „капітал”, “прибуток (або збиток)”, але й здійснити у паралельній проекції глибокий екскурс в історію індустрії гостинності.

В цілому, сучасний стан обліку фінансових результатів на підприємствах готельного господарства потребує його нагальної реорганізації у відповідності до вимог управління основною діяльністю в ринкових умовах. За таких обставин виникає необхідність у:

- розробці практичних рекомендацій щодо методики формування фінансових результатів в умовах *комплексного* характеру готельних 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.

Висновки по першому розділу

Узагальнення результатів дослідження теоретичних аспектів обліку фінансових результатів діяльності готельного господарства, що викладені в першому розділі, дозволяє зробити наступні висновки.

1. Дослідження динаміки фінансових результатів підприємств готельного господарства України свідчить про неефективне їх господарювання. Розмір збитку у 2010 р. досяг 454,8 млн.грн., частка прибуткових готелів у відсотках до загальної кількості склала 59,8% та 57,1%, а питома вага збиткових 40,4% та 42,9% у 2009 та 2010 р.р. відповідно. Тобто відбулися негативні структурні зрушення: зменшення частки прибуткових готелів та збільшення питомої ваги збиткових на 2,7% відповідно у 2010 р. у порівнянні з 2009 р. Одним із шляхів покращення ефективності господарської діяльності вітчизняних підприємств готельного господарства є впроваджувати у практичну діяльність *готельний франчайзинг*.

3. Сутність операційної діяльності підприємств готельного господарства у більшості випадків характеризується виконанням операцій, пов'язаних з виробництвом та реалізацією готельних послуг що забезпечують основну частку його доходу від надання місця тимчасового проживання споживачу.

4. Серед характерних рис, які притаманні готельним послугам виокремлено наступні: *одночасність виробництва та споживання*; неможливість зберігання; нематеріальний характер готельного продукту; сезонний характер; залежність готельних послуг від *інституціональних* та внутрішніх факторів; відносно велика питома вага постійних витрат; терміновість обслуговування. Це зумовлює специфіку діяльності підприємств готельного господарства, яка полягає в тому, що проблемні питання, які виникають в ході виробничого процесу повинні вирішуватися максимально швидко та бути дієвими.

5. В готельній структурі підприємств готельного господарства можна виділити *основні, додаткові та допоміжні* підрозділи, перші безпосередньо

забезпечують процес здійснення основної 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.

6. Виявлено технологічні і економічні особливості підприємств готельного господарства та їх вплив на організацію облікової системи. Адже, 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 підприємств індустрії гостинності.

6. Фінансовий результат діяльності будь-якого підприємства з формуванням прибутку є однією з основних економічних категорій. Зроблено спробу визначити економічну сутність категорії „прибуток” та „прибуток підприємств готельного господарства”, що історично склалася, з політекономічної точки зору на основі класичної теорії економічних знань з викладанням поглядів на цю проблему видатних світових та вітчизняних вчених різних часів. Зокрема досліджено історію розвитку теорії та практики обліку фінансових результатів діяльності, від античності до сучасності, в ретроспективі із становленням готельної справи.

Основні результати досліджень, викладені у першому розділі, опубліковані у працях [86; 87; 89; 94; 95].

РОЗДІЛ 2.

МЕТОДИКА ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ГОТЕЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА

2.1. Методика обліку витрат від надання готельних послуг та її вплив на фінансовий результат діяльності

Необхідною умовою функціонування підприємств готельного господарства є ефективно організований облік витрат, який сприяє раціональному використанню всіх наявних обмежених 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. Агєєва [2], Г.Н. Бургонової [17], Н.А. Коморджанової [17], З.А. Балченко [8], І.В. Балченко [7], С.О. Балченко [182], М. Бойцової [24], В. Бартовщук [64], С.Я. Король [61], А.Б. Косолапов [64], Н.М. Кузнєцової [66], К.А. Куркіної [71], Я. Клиженко [24], С. Лозовської [64], Т.П. Марущак [98], О. Піроженка [24], Н. Шишкоєдової [180] та інших. Проте економічні реалії сьогодення з їх складними внутрішньогосподарськими відносинами значно ускладнили практику господарської діяльності в готельному господарстві. Виникли нові закономірності та тенденції в його розвитку, які вимагають постійного поглиблення й удосконалення існуючих наукових досліджень [166].

Так, оцінка 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.

Під час організації бухгалтерського обліку витрат підприємства готельного господарства керуються П(С)БО 16 “Витрати” [122], а також Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства [101]. 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, в наслідок чого не задовольняються в повному обсязі потреби управління витратами підприємств готельного господарства в цілому.

В основі обліку лежать первинні документи (Додаток Ж.1). Порядок документального оформлення послуг, що надаються підприємствами готельного господарства, регламентується рядом нормативними документів [143; 144; 145].

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 [82, с.224].

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) надання готельної послуги (рис. 2.1).

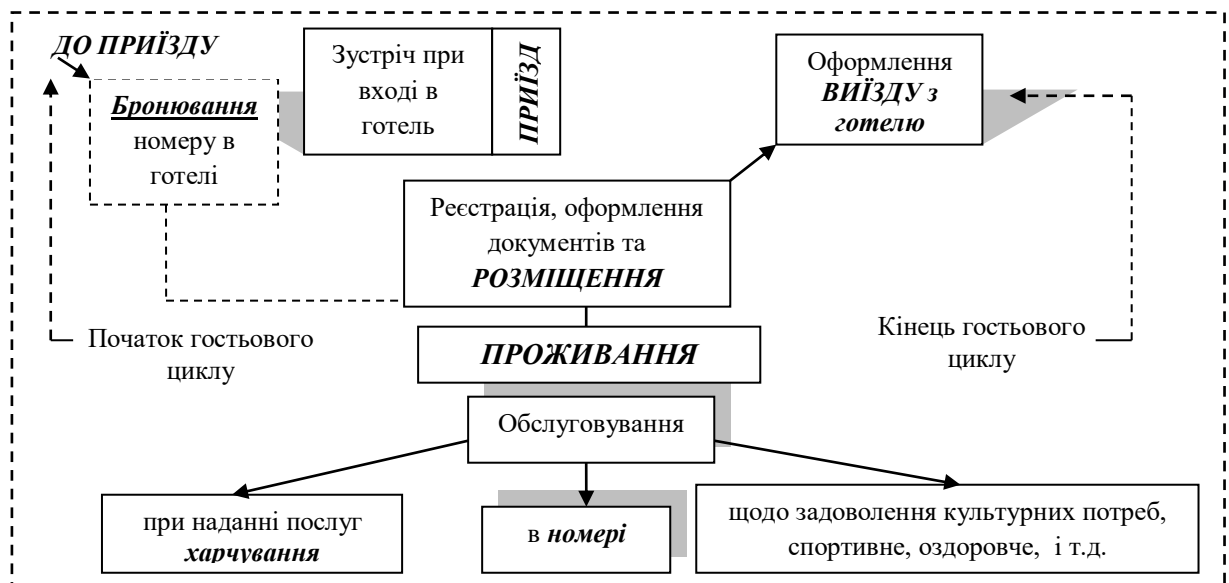


Рис. 2.1. Технологічний процес надання готельних послуг

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 (Додаток Ж.2).

Фаза бронювання. На даному етапі 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).

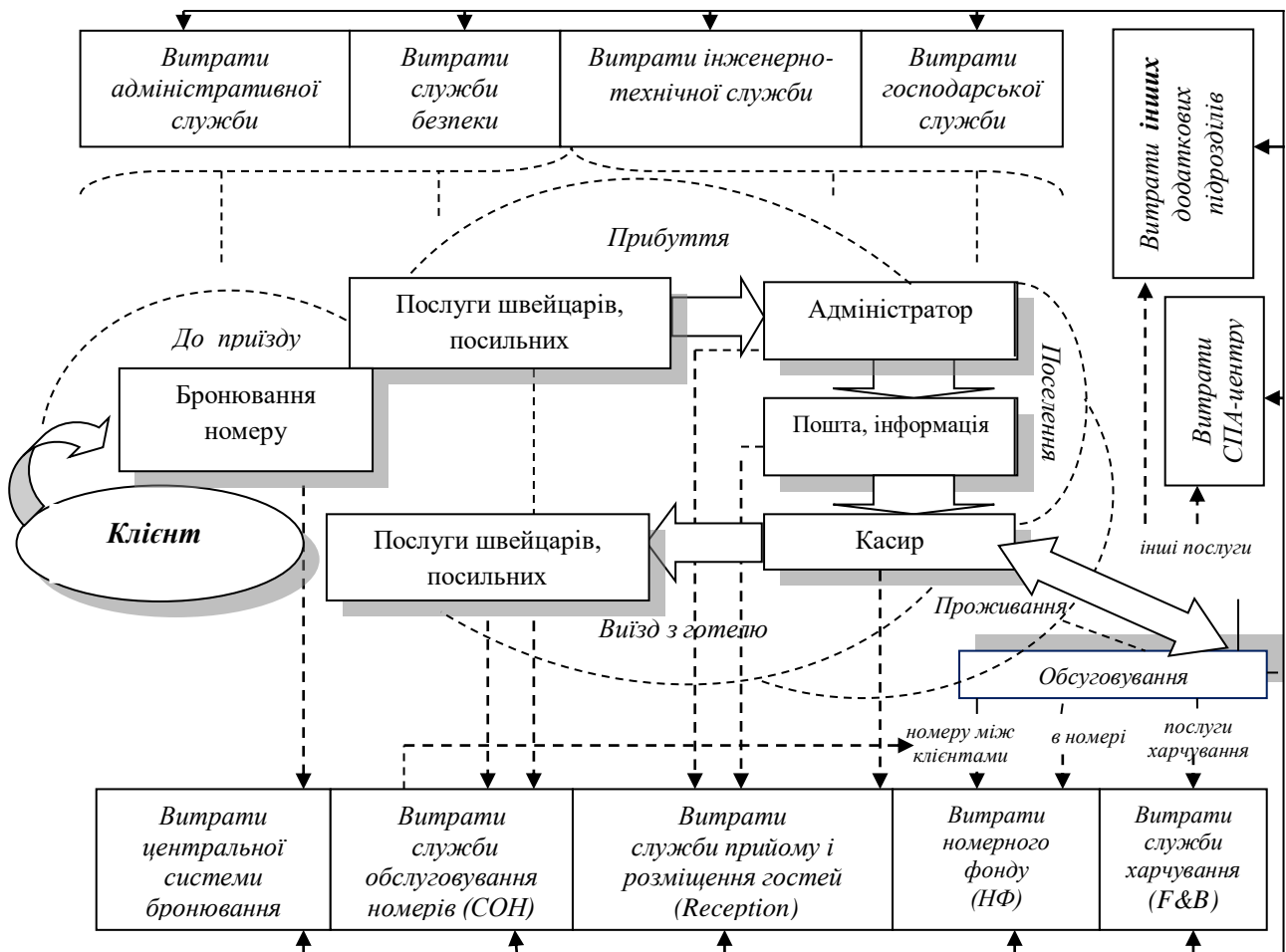


Рис. 2.2. Місця (центри) витрат підприємства готельного господарства на всіх етапах технологічного процесу надання готельних послуг

Фаза приїзду. 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 першому етапі готель несе *витрати* на утримання *служби прийому гостей (Reception)*, до складу якої входять адміністратори, агенти по прийому, метрдотелі, касири тощо.

Фаза розміщення. Під час поселення агент по прийому і розміщенню гостя на основі заповненої анкети (ф. № 1-г) або реєстраційної картки (форма № 2-г) заповнює візитну картку гостя (Hotel card) (ф. № 3-г).

Візитна картка дає право мешканцю, який проживає в готелі, на отримання ключів і на першочергове обслуговування на підприємствах сфери послуг, які знаходяться в готелі. У візитній картці відмічається період проживання.

На даній фазі виникають *витрати служби розміщення та служби обслуговування номерів (СОН)*, а також *витрати на утримання номерного фонду* готелю (зокрема, витрати електроенергії на утримання номерного фонду (НФ); витрати на забезпечення 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* (адміністративного відділу, служби безпеки, інженерно-технічної служби, господарської служби тощо); *інші витрати.*

Фаза проживання. На даній фазі формується вартість проживання клієнта в готельному номері відповідної категорії, до складу якої включається 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).

Фаза виїзду з готелю. 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 [5, 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. Кузнєцова, Г. Н. Бургонова, Н. А. Коморджанова [7, с. 48; 61, с. 96; 67, с. 73; 17, с. 152].

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 рекомендації з планування, обліку і калькулювання робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства [101] *об'єктами* калькуляції собівартості є послуги за кожним *видом діяльності* житлово-комунального господарства (ЖКГ), а *калькуляційною одиницею* – відповідний вимірник: для готелів – це ліжко-доба.

Загальна кількість ліжко-днів за певний проміжок часу визначається шляхом множення показника одноразової місткості (кількість ліжко-місць) на кількість календарних днів у відповідному періоді. Собівартість однієї ліжко-добы визначається шляхом ділення загальної суми витрат на загальну кількість ліжко-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 ліжко-добы, містить в собі корисну інформацію для управління витратами готелю тільки по відношенню до послуги розміщення в номері. Водночас доцільним є здійснення диференційованого розподілу ліжко-днів в залежності від категорії номерів. Так собівартість ліжко-добы в номері “Люкс” відрізнятиметься від собівартості ліжко-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 розподілі витрат за *місяцями* їх виникнення.

Нападовська Л. В. визначає *місце* виникнення витрат, як просторово або функціонально відокремлену ділянку, на яких відбувається первісне споживання виробничих ресурсів [108, с. 613].

Для підприємств сфери послуг І.Р. Гавришків [27] вважає за доцільне здійснювати групування об’єктів обліку витрат за *центрами* витрат та *місяцями* їх виникнення, із врахуванням особливостей організаційної структури підприємства, а також видів однорідної продукції (робіт, послуг).

Облік витрат підприємств готельного господарства за місяцями їх

виникнення створить сприятливі умови для калькулювання собівартості кожного виду готельних послуг. 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).

Отже, *місцем* виникнення витрат на підприємствах готельного господарства доцільно вважати сегмент діяльності, в якому виникають витрати і відповідно можна організувати їх нормування, планування та облік з метою спостереження та оцінки ефективності використання ресурсів.

Зона відповідальності за витратами – сегмент діяльності, в межах якого встановлено персональну відповідальність керівника за понесені витрати.

Для розмежування відмінностей між *місцем* виникнення витрат та *зонами* відповідальності застосуємо підхід Т. П. Карпової [55], 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” [69, с. 181]. В свою чергу категорія “центр” (від лат. centrum; гр. kentron – зосередження) визначається як “...точка, яка рівновіддалена від усіх точок поверхні кола” [69, с. 554].

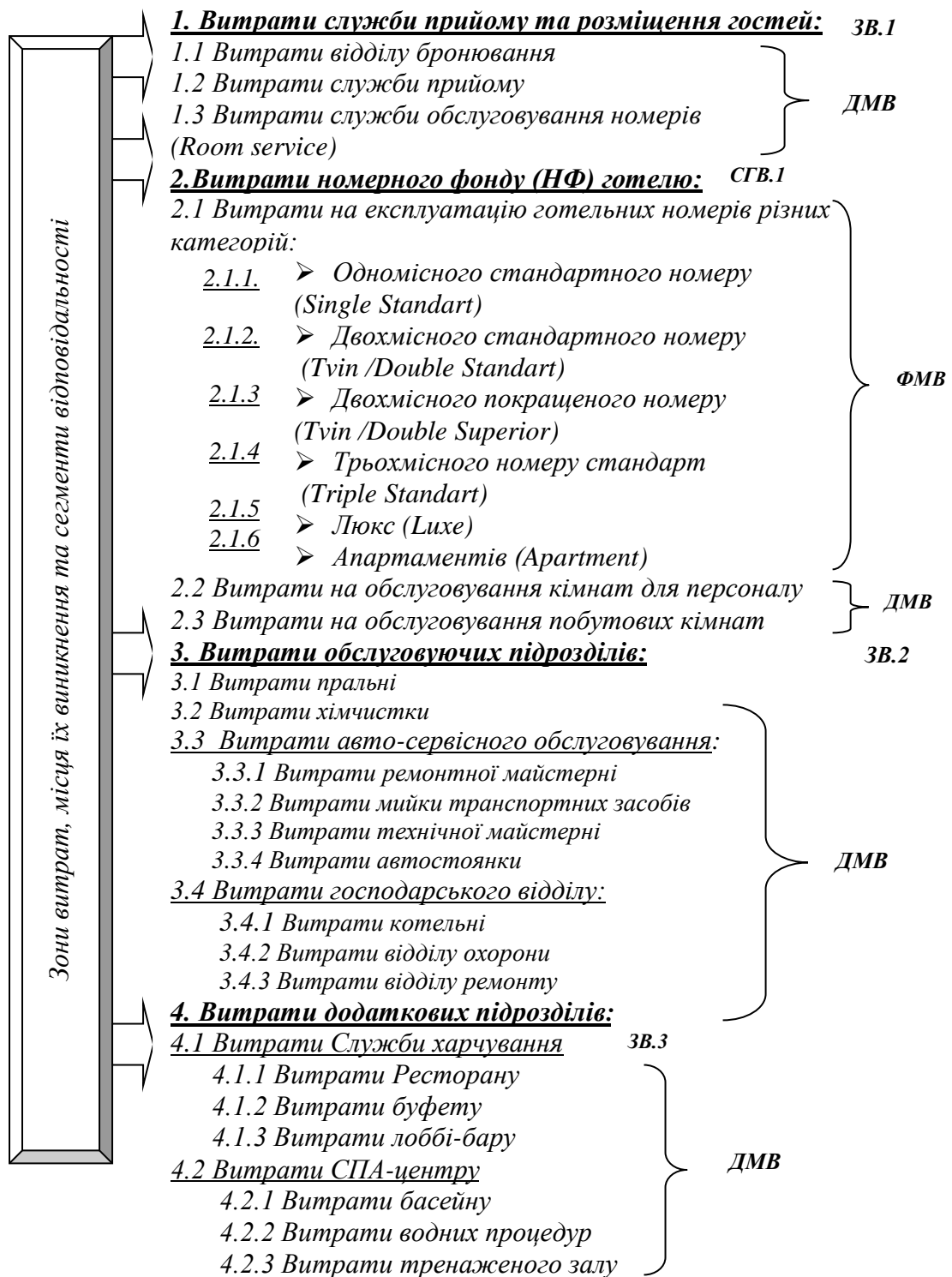
Отже, поняття “зона” є ширшим ніж “центр”, оскільки охоплює певний простір, для якого притаманні однорідні особливості, що більш суттєво характеризує витратні області підприємств готельного господарства. Тому, на нашу думку, не доцільно ототожнювати поняття “центр” та “зона” оскільки вони мають різні 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 [61].

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 [61].

Організаційна структура підприємств готельного господарства (Додаток Ж.3), вимагає підлаштування під неї групування об’єктів обліку витрат за *дійсними (реальними)* та *фіктивними зонами* витрат (Додаток Ж.4). Враховуючи вищезазначене, для підприємств готельного господарства, доцільно запропонувати наступний спектр зон та місць обліку витрат (рис.2.3).



де ЗВ – зона витрат; СГВ – сегмент відповідальності; ДМВ – дійсні місця витрат; ФМВ – фіктивні місця витрат.

Рис. 2.3 Спектр зон та місць виникнення витрат діяльності готелю

Отже, підприємствам готельного господарства доцільно обліковувати витрати за місяцями виникнення витрат. Особливість обліку витрат за місяцями

їх виникнення полягає в тому, що витрати у певному місці є для цього місяця прямими, навіть постійні витрати у місці виникнення витрат не потребують розподілу між носіями витрат. Непрямі витрати місць виникнення витрат стають прямими по відношенню до даного місяця.

Розподіл прямих витрат в місяцях 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 реалізується 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 та координувати проблеми майбутнього розвитку готелю.

Для обліку витрат на виробництво в готелях використовується активний, калькуляційний рахунок 23 “Виробництво”, що характеризує стан господарських процесів. Облік витрат на виробництво на підприємствах готельного господарства доцільно здійснювати в розрізі основних та додаткових підрозділів на аналітичних рахунках або субрахунках відповідних порядків.

Із врахуванням вищезазначеного до рахунку 23 “Виробництво” доцільно відкривати наступні субрахунки:

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)

Взаємозв’язок між субрахунком 231 “Номерний фонд” та субрахунком 9031 “Собівартість реалізованих готельних послуг” представлено на рис. 2.4.

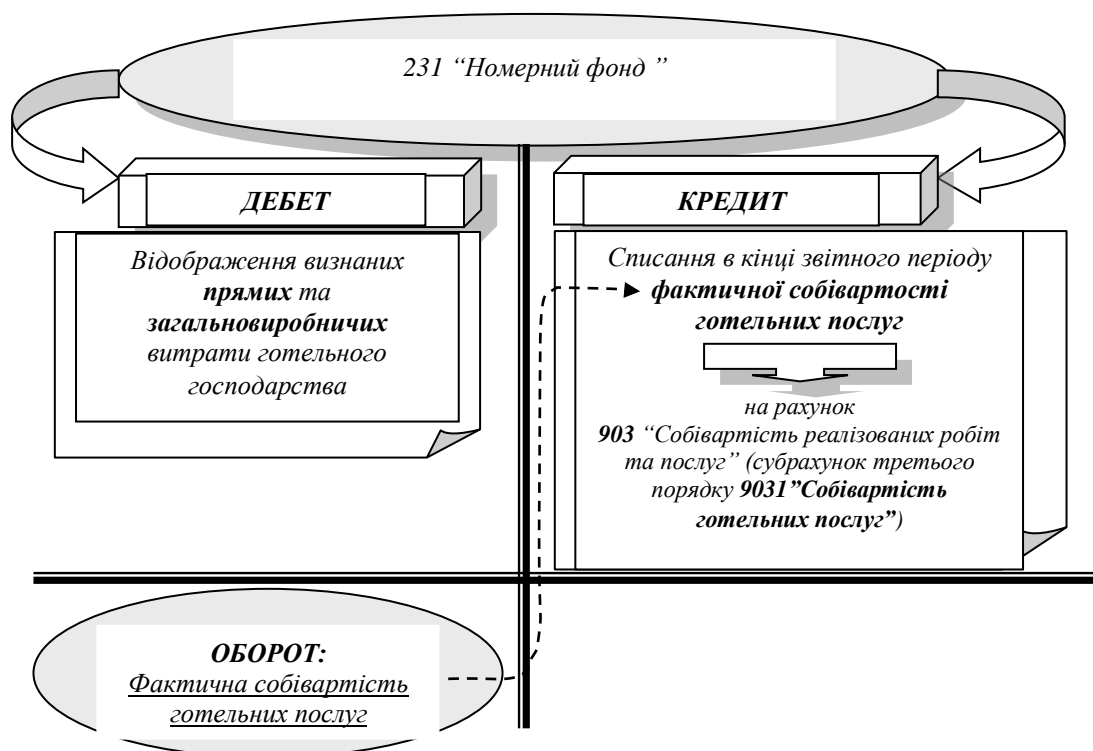


Рис. 2.4 Структура субрахунку 231 “Номерний фонд”

З рис. 2.4 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 *прямі витрати готелю* визначає, як витрати, що мають безпосередній зв'язком лише з одним структурним підрозділом [98]. 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 [67]. 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.5).

На думку З.А. Балченко, І.В. Балченко, С.О. Балченко, *прямі витрати* – це витрати, які на основі первинних документів можна віднести на витрати готельних послуг (Додаток Ж.6). 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* [7, 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 [27].

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*” [61, с. 121].

Такої ж токи 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*), (Додаток Ж.7) [189].

Зокрема, в *Канаді* структурними елементами прямих виробничих витрат підприємств готельного господарства є [198]:

- заробітна плата (*wages*) і гонорари (*fees*) основного персоналу готелю (*service personnel’s of the hotel*), (метрдетелів (*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*), студію (*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 (Додаток Ж.8) [17].

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);

- прямі 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 прямі витрати (амортизація меблів, обладнання та іншого інвентарю номерного фонду, спеціальних програмних ресурсів, сертифікатів тощо; відрахування на пенсійне та соціальне страхування виробничого персоналу, податки, збори, інші обов'язкові платежі тощо) [61, с. 100].

Отже, *прямі витрати* характеризуються тим, що можуть бути безпосередньо віднесеними на собівартість одиниці готельних послуг (*собівартості місце-добу*), яка наведена в розрізі основних статей витрат в Додатках Ж.9 – Ж.16, (на прикладі філії ВАТ “Готелі Трускавця” – готелю “Дружба”).

До складу прямих матеріальних витрат підприємств готельного господарства (дод. Ж.9) відносяться витрати на оснащення та облаштування готельних номерів, 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;
- 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 простирадла (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 [7; 17].

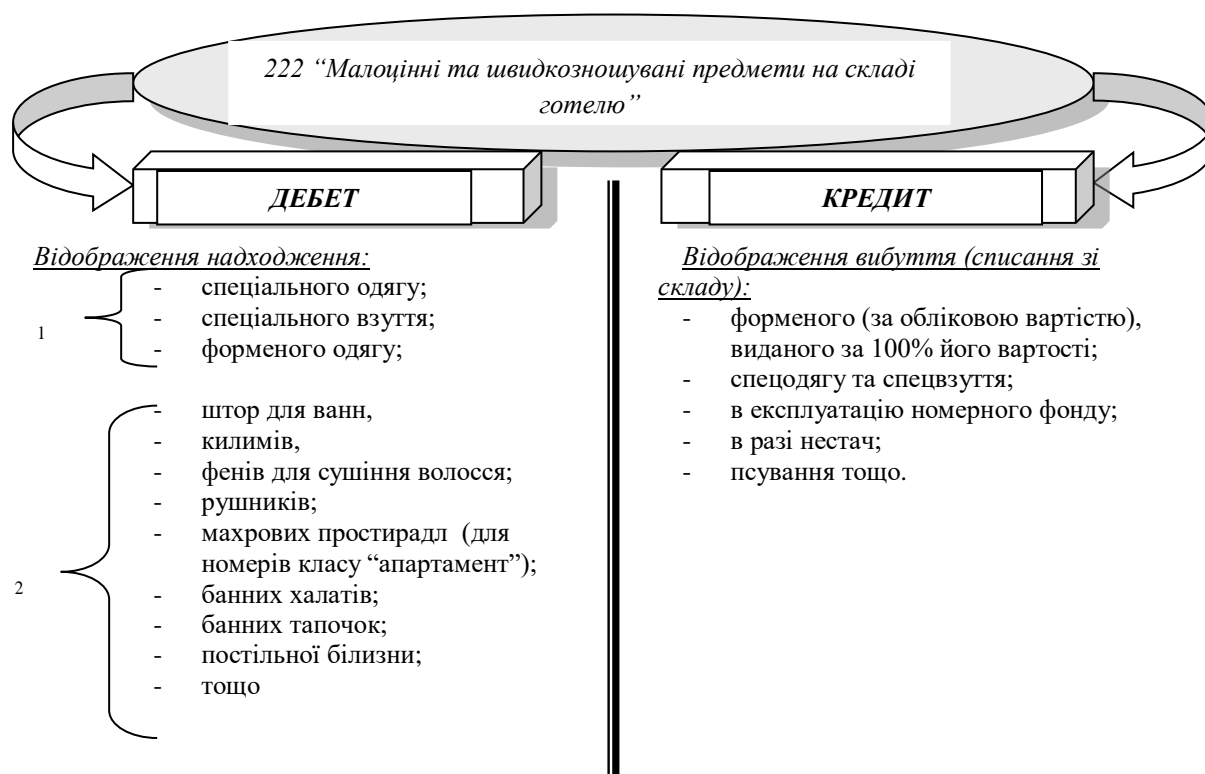
Статистичні дані свідчать, що за останні 10 років (2000 – 2010 р.р.) спостерігається суттєве зростання рівня *операційних витрат на експлуатацію готелів* по містах та районах Чернівецької області. В структурі операційних витрат у 2010 р. найбільшу питому вагу займають матеріальні витрати (38,4%), значно менша частка інших операційних витрат та витрат на оплату праці (22,8% та 21,9% 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 25 до 30% по досліджуваній сукупності підприємств готельного господарства), значно менший відсоток амортизаційних відрахувань та витрат на соціальні заходи – в середньому від 10% до 15% (Додаток 3.3 – 3.5).

Частка інших прямих витрат (20,54%) готелю “Трускавець” (ВАТ “Готелі “Трускавця””) у 2010р. майже рівна питомій вазі матеріальних витрат (21,38%) у загальній структурі витрат за елементами, яка представлена в Додатку 3.6. Досить суттєва частка інших прямих витрат, обумовлена тим, що у їх складі значну питому вагу займають витрати, пов’язані із використанням форменого одягу.

Адже відповідно ДСТУ 28681.4-95 “Туристично-екскурсійне обслуговування”, який діє на території України, та згідно вимог ГОСТРФ 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), [170; 17, с. 171].

Синтетичний облік форменого одягу персоналу готелів ведуть на активному, основному матеріальному рахунку “Малоцінні та швидкозношувані предмети” (рис.2.5).



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

² - МШП для облаштування готельних номерів

Рис. 2.5 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.

Тобто, підприємства готельного господарства застосовують для класифікації витрат 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 з створенням для функціонування номерного фонду в цілому. Останні в свою чергу розподіляються на змінні та постійні.

Змінні витрати збираються та обліковуються *за місяцями* 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).

Н. М. Кузнецова та С. Я. Король, досліджуючи експлуатаційні витрати, зазначають, що вони зачасти носять *умовно-постійний* характер, який диктується специфікою підприємств готельного господарства [67, 61].

Поділ витрат на *постійні* та *змінні*, вперше був уведений в застосування представником французької наукової думки Ж.Г. Курсель-Сенелем (1813 - 1892) [53]. Згідно п. 16 П(С)БО 16 “Витрати” *постійні* витрати залишаються незмінними (чи майже незмінними) у разі зміни обсягу діяльності. *Змінні* витрати змінюються прямо пропорційно зміні обсягу діяльності [122].

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”[61, с. 101].

Хоча вищезазначене твердження є порушенням вимог п.16 П(С)БО 16 “Витрати”, проте воно враховує особливості діяльності підприємств готельного господарства [122].

Т.П. Марущак, за результатами дослідження витрат, *змінні* витрати готелю характеризує, як такі, що знаходяться в прямо пропорційній залежності від обсягу надходжень, а *постійні* – не змінюються під впливом величини надходжень, проте їх незмінний рівень зберігається із незначною варіацією [98], тобто у відповідності до П(С)БО 16 “Витрати” [122].

М. Бойцова, О. Піроженко, В. Кузнєцов, Я. Клиженко [24, с. 218] крім прямих витрат у складі собівартості готельних послуг виділяють змінні *загальновиробничі* (експлуатаційні) та постійні розподілені *загальновиробничі* (експлуатаційні) витрати, що теж цілком відповідає п.16 П(С)БО 16 “Витрати” [122].

Тотожної думки притримується З.А. Балченко, оскільки визначає постійні загальновиробничі (загально-експлуатаційні) витрати, як “витрати, абсолютна величина яких із збільшенням (зменшенням) обсягів наданих готельних послуг суттєво не змінюються. До них відносять: амортизацію основних засобів і нематеріальних активів, оплата праці персоналу готелю, відрахування на соціальні заходи тощо. Ці витрати включаються до виробничої собівартості готельних послуг тільки в сумі *постійних розподілених* загальновиробничих витрат” [7, с. 49].

На думку З.А.Балченко загально-експлуатаційні витрати підприємств готельного господарства за своєю *цілісністю* необхідно поділяти на *продуктивні* (витрати, що включаються до собівартості реалізованих готельних послуг) та *непродуктивні* (втррати, що виникають внаслідок недоліків у ході виробничого процесу) [7].

С. Я. Король на відміну від З.А. Балченко групує витрати на продуктивні (*ефективні*) та непродуктивні (*неефективні*) не за ознакою цілісності, а за ознакою – *доцільності* [61, 7].

На наш погляд, виділення ознаки цілісності, за своїм змістом не відображає сутності зазначених витрат, оскільки в основу (фундамент) класифікаційної ознаки потрібно закладати “параметр поділу в розрізі...” а не “параметр об’єднання в єдине ціле”.

Л.В.Нападовська визначає *непродуктивні витрати*, як “...необов’язкові витрати, які виникають в результаті недоліків в організації виробництва та порушення технології” [108, с. 514]. Для підприємств готельного господарства таким недоліками в організації виробництва, за часту, є низька завантаженість номерного фонду (як правило у періоди не сезону), яка обумовлює простій номерів, та призводить до виникнення непродуктивних витрат.

Для обліку *непродуктивних витрат* (а саме: витрат на утримання номерного фонду, витрат на амортизацію обладнання номерів, які простоюють та інших непродуктивних за своїм змістом витрат) С.Я.Король пропонує відкриття субрахунку “Непродуктивні витрати” до рахунку 94 “Інші витрати операційної діяльності” [61].

Різниця між сумою постійних загальновиробничих витрат готелю і їх сумою, визначеною з урахуванням нормальної виробничої потужності підлягає віднесенню на собівартість реалізованих готельних послуг, схематичне зображення даних записів на рахунках представлено в Додатку 3.8, [7, с. 49].

Склад загальновиробничих витрат, який пропонується різними дослідниками у сфері готельного бізнесу представлено в Додатку 3.9.

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 дод. 3.8 статей [1].

Одже, експлуатаційні витрати за своєю сутністю не пов'язані із обслуговуванням клієнтів, а являють собою витрати щодо утримання та управління виробничою діяльністю підприємств готельного господарства. Зокрема, включають витрати таких підрозділів, як: виробничо-технологічної служби, котельні, служби безпеки, служби енергетики та зв'язку, сантехнічної служби, ліфтового господарства.

Наглядно, склад *експлуатаційних витрат* (статті “Прямі матеріальні витрати”) та *загальновиробничих витрат* по філії ВАТ “Готелі Трускавця” готель “Дружба” і готель “Трускавець” представлений в дод. Ж.11, Ж.13 та Додатках К.1 – К.3.

Як видно з дод. Ж.11 у складі експлуатаційних витрат готелю “Дружба” 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.

Що стосується *загальновиробничих* витрат, які безпосередньо пов'язані із кількома структурними підрозділами готельного комплексу 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.

В зарубіжній обліковій практиці під час розподілу загальновиробничих витрат на підприємствах готельного господарства, наприклад, в Сполучених Штатах Америки керуються міжнародними стандартами “Єдиної системи звітів для готелів”, або “The Uniform System of Accounts for Hotels” (“USAH”), які були запроваджені у практику готельного бізнесу Асоціацією готелів Нью-Йорка [189]. “USAH” передбачає систему стандартних баз розподілу витрат підприємств готельного господарства (Додаток К.4).

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 воєдино 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 [98].

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

На рис.2.6 детально зображено, які витрати підприємств готельного господарства входять до складу кожної із вищезазначених підгруп.



Рис. 2.6. Класифікація витрат готелю згідно “USAH”

Виділенні групи *фіксованих* витрат, за своїм змістом передає, 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).

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

На думку О.В. Олійник з математичної точки зору правильніше говорити не про *постійні* і *змінні* витрати, а про їх *еластичність*, так як конкретний вид витрат по-різному пов'язаний з обсягом випуску або реалізацією продукції (робіт, послуг).

Зокрема Л.В. Нападовська зазначає, що: “важливо знати, як змінюється поведінка затрат при різних рівнях активності”, тобто від “зміни обсягу виробництва”. “Прийняття рішень пов'язано з майбутньою діяльністю підприємства, а тому необхідно передбачити *поведінку затрат* (характер їх реагування) залежно від різних чинників...” [108, с. 88].

Безпосередньо термін “еластичність” (elasticity) вперше застосували англійські вчені для характеристики реагування результативного показника на зміну часткового показника на 1%.

Еластичність, з точки зору поведінки витрат діяльності підприємств готельного господарства, – це ступінь *реагування або зміни величини витрат* залежно від одновідсоткової зміни (зростання або зменшення) різних часткових показників (факторів). В першу чергу для підприємств готельного сектору такими чинниками є: завантаженість номерного фонду, спектр основних та додаткових послуг, організаційна структура готельного комплексу тощо.

А. А. Мусакін зазначає, що *змінні витрати* в сумі змінюються пропорційно кількості реалізованих номерів, але є постійними у разі розрахунку на один готельний номер. До складу *змінних* витрат дослідник включає: закупівлю миючих та гігієнічних засобів; витрати на сніданки, що включені у вартість номеру, тощо [106].

Іншими словами, із зростанням завантаженості готельного комплексу *змінні витрати зростають*, а зі зниженням – зменшуються.

Постійні витрати не залежать від завантаженості готелю, але в розрахунку на один готельний номер, за умови збільшення завантаженості номерного фонду, зменшуються і, відповідно, при зниженні завантаженості – збільшуються.

До постійних витрат А.А. Мусакін відносить витрати на обслуговування технічних систем готелю (вентиляцію, систему кондиціонування), витрати на рекламу, адміністративні витрати тощо [106, с. 258 – 259].

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 [67].

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 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” [118, с. 326].

Трактування поняття “трансфертна ціна” у різних літературних джерелах свідчить про те, що думки науковців тісно переплітаються (табл.2.1).

Таблиця 2.1

Трактування терміну “*трансфертна ціна*” у літературних джерелах

№ з/п	Автори	Трактування терміну
1	2	3
1.	Л.В.Нападовська [108 с. 489]	<i>Трансфертна ціна</i> – <u>внутрішня</u> ціна, за якою один структурний підрозділ підприємства (цех, дільниця чи відділ) передає іншому підрозділу продукцію або послуги.
2.	С.Ф.Голов [30, с. 477]	<i>Трансфертна ціна</i> – ціна, за якою продукти або послуги одного <u>центру відповідальності</u> компанії передаються іншому <u>центру відповідальності</u> цієї компанії.

1	2	3
3.	В.Палій, Р.Вандер Віл [172, с. 318]	<i>Трансфертна ціна</i> – 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), [172].

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” [108, с. 489].

На думку С.Ф.Голова, за таких умов, необхідно виділяти три основні фактори та критерії (рис. 2.7), що чинять суттєвий вплив на вибір методу трансфертного ціноутворення [30].

Окрім представлених на рис. 2.7 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” [108, 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).

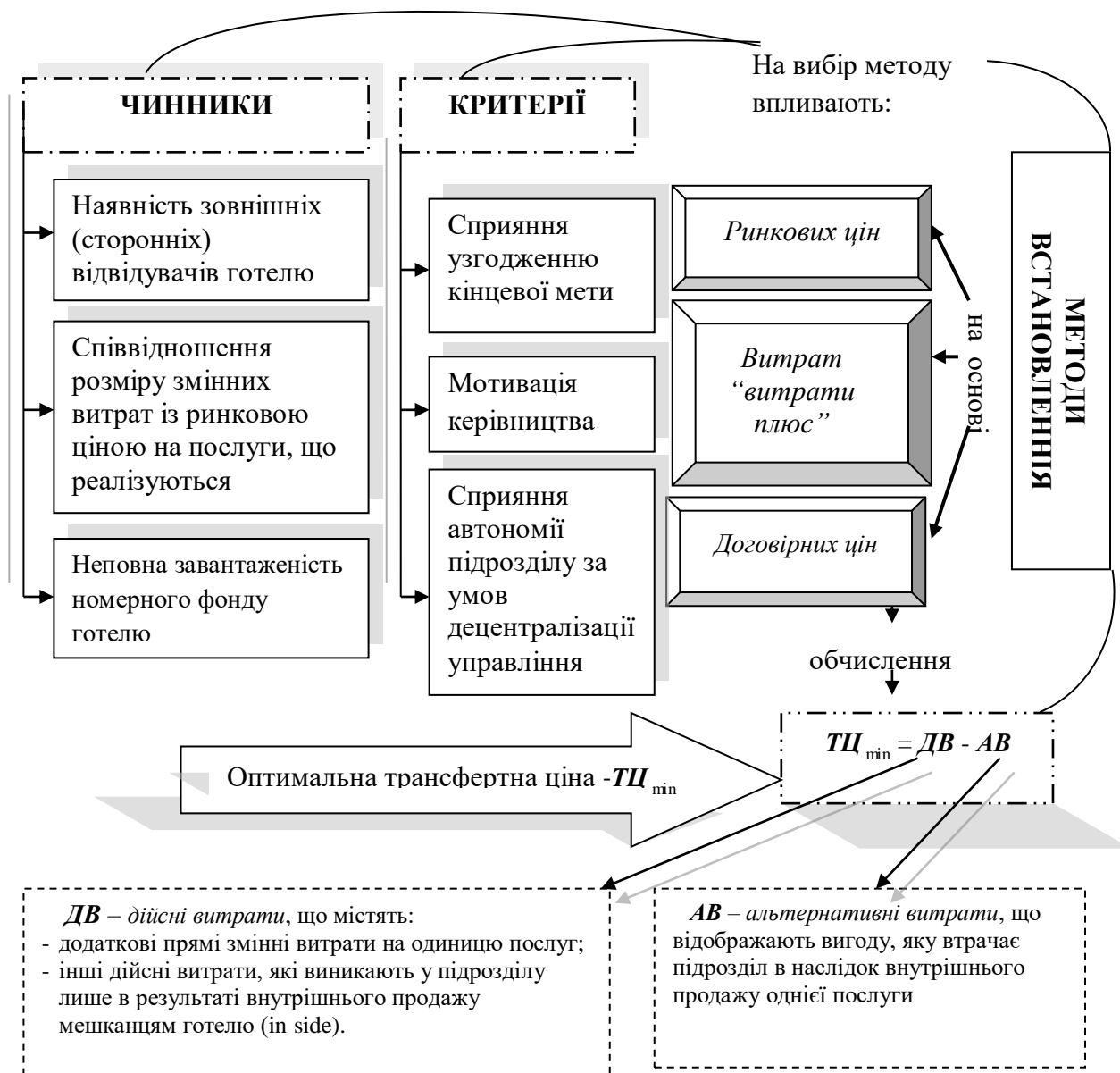


Рис. 2.7 Фактори та критерії впливу на вибір методу трансфертного ціноутворення

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.

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.

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 [61]. Останній порядок списання представлено на рис. 2.8.

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

Об'єктом розподілу загальновиробничих 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.

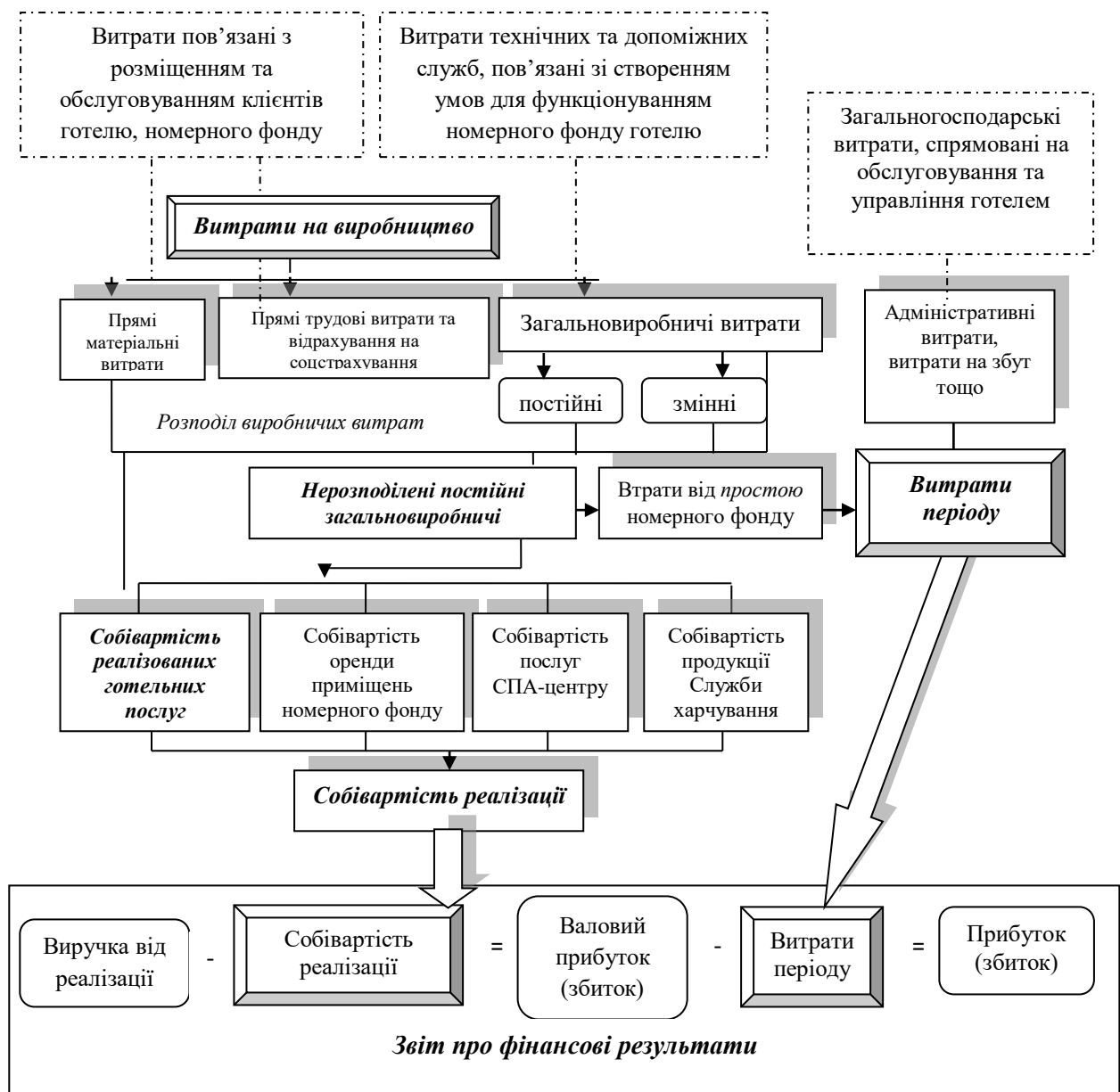


Рис. 2.8 Визначення фінансового результату на підприємствах готельного господарства

Порядок розподілу деяких статей витрат на прикладі готелю “Дружба”, який входить до складу ВАТ “Готелі Трускавця”, представлено в Додатку К.4.

До складу собівартості готельних послуг загальновиробничі витрати включаються в кінці кожного місяця за розрахунком (Табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Розподіл загальновиробничих витрат готелю “Трускаець” (ВАТ “Готелі “Трускавця”) за листопад 2010 р.

№ з/п	Об’єкти калькулювання	Загальновиробничі 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 (за видами номерів):	17267,0	693,5	770,1	1600,5	627,8	793,4	2376,6	249,6
	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 (прості 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

Продовження табл. 2.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
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

Із врахуванням вищезазначеного з метою раціонального списання загальновиробничих витрат, на підставі приведеного в табл. розрахунку, до рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” доцільно відкривати низку 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”.

Синтетичного та аналітичного обліку собівартості реалізованих послуг підприємств готельного господарства доцільно будувати за центрами відповідальності та статтями калькуляції (Табл. 2.3)

Таблиця 2.3

Структура синтетичного та аналітичного обліку собівартості реалізації підприємств готельного господарства

Ознака групування	Порядок рахунка	Шифр рахунка	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

1	2	3	4	5
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 послуг <i>СПА-центру</i>	Другого порядку	9032	90321	903211
Собівартість орендних послуг	Третього порядку	9033	90331	903311

Відповідно пропонуємо виокремлення наступних субрахунків для узагальнення рахунка 90 “Собівартість реалізації” в розрізі субрахунків:

9031 – “Собівартість реалізованих готельних послуг”:

90311 “Собівартість реалізації номеру “Апаратамент””;

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”.

В бухгалтерському обліку розрахунок (списання загальновиробничих витрат служби безпеки та ремонтної служби), який представлений в табл.2.3 відобразатиметься відповідними проведеннями, які представлені в Додатку К.5.

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 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.

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*.

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 [Нападовська 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 [108].

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. 2.4).

Таблиця 2.4

Номерний фонд Готельно-розважального комплексу “Стара Баня”

№ з/п	Категорія 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.	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. 2.6 номери класу “Люкс” та “Напівлюкс” заселені на 100%. 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 категоріях 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.

Розрахунок фінансового результату за системою калькулювання собівартості готельних послуг за повними та неповними витратами наведений в табл. 2.5 та 2.6.

Таблиця 2.7

**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

Отже, якщо здійснювати розрахунки в системі калькулювання собівартості готельних послуг за повними витратами то з даних табл. 2.5 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 2.5

Система калькулювання собівартості готельних послуг за повними витратами

№ з/п	Категорія 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. (116555/428)	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 2.6

Система калькулювання собівартості готельних послуг за неповними витратами

№ з/п	Категорія 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

Дані табл. 2.5 – 2.7 свідчать, що якщо здійснювати розрахунки за системою директ-костинг, при наданні знижки 5% на одномісні та двохмісні готельні номери з метою збільшення реалізації цих номерів на 20% *фінансовий результат* зростає 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% ($515/1230*100\%$) що сприятиме збільшенню загального доходу в цілому (табл.2.6, 2.7).

Варто зазначити, що якщо зміни обсягу реалізації готельних номерів не відбувається, то два вищерозглянутих підходи дають тотожні результати.

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 підрозділів, так і готелю в цілому.

Тому по філіях ВАТ “Готелі Трускавця” в кінці звітного періоду доцільно складати звіт “*Про собівартість реалізованих ліжко-днів*” (Додаток К.6), розгорнута структура статей витрат представлених в зазначеному звіті наведена в дод. К.1 – К.3, К.7 – К.8.

В світлі останніх євро-інтеграційних тенденцій, пов'язаних із входженням на український ринок міжнародних готельних мереж (як американських, так і європейських), поглиблення транскордонного співробітництва, а також проведенням в перспективі міжнародного чемпіонату по футболу “Євро-2012”, вимагають, удосконалення існуючих облікових концепцій та нормативно-правової бази в сфері готельної індустрії. Структуровану систему звітності підприємств готельного господарства, зокрема в розрізі основних видів *витрат*, відповідно до вимог “USAH” представлено в Додатку К.9. Впровадження в облікову практику вітчизняних готелів основних правил, передбачених “The Uniform System of Accounts for

Hotels” [198], створить передумови для виходу готельної індустрії України на новий етап розвитку.

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 підґрунття 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 [101], які не в повній мірі враховують специфіку їх діяльності стримує позитивні зрушення в галузі готельної діяльності та потребує удосконалення існуючих облікових концепцій.

У процесі дослідження сучасного стану обліку витрат підприємств в галузі готельної діяльності розроблено спектр зон витрат, який враховує організаційну структуру підприємств готельного господарства 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 підґрунття для прогнозування економічної доцільності подальшого надання одних або інших послуг та встановлення оптимальних цін на послуги в цілому.

2.2. Методика обліку доходів від надання готельних послуг

Облік доходів повинен бути організований так, щоб створювалося сприятливе підґрунття 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” [108, с. 109].

Дослідженню питань обліку доходів від надання готельних послуг присвячені праці таких вітчизняних та зарубіжних вчених, як Г. Н. Бургонової [17], Н. А. Коморджанової [17], З. А. Балченко [7], С.О. Балченко [8], С. Я. Король [61], К. А. Куркіної [71], Л. П. Кукушкіної [68], В. В. Семеніхіна [32] 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* – базовим цінами на розміщення в готельних номерах), як це було раніше, а від надання готельних послуг в рамках укладених договорів про співпрацю (*договірним* тарифом).

Опублікований та договірний тариф до Договору про надання готельних послуг на ПАТ “Готель “Дніпро”” представлено в Додатку Л.1. Приблизна різниця між вищезазначеними тарифами складає 10% вартості.

За таких умов, в 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 договір.

У відповідності до ст. 633 Цивільного кодексу України договір про надання послуг належить до так званих публічних договорів, та регламентується ст. 901 – ст.907 [183].

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 [129].

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 [71].

Як правило, ціни встановлені на підставі договору з туроператором (договірні тарифи), відрізняється 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 не виконання 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 обумовлене тим, що договір передбачає два варіанти вирішення проблеми: перший – перерахунок, другий – не укладання 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 [123].

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 [129].

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”, [129].

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” [123].

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 ВАТ “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.

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 [5, с. 186].

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 (Додаток Л.2), [123].

Дотримання принципів та умов *визнання* доходу від реалізації готельних послуг чинить вагомий вплив на визначення кінцевих фінансових результатів готелю за звітний період (Додаток Л.3).

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). Отже, для визнання доходу необхідно не тільки збільшення активу або зменшення зобов’язань, але й фінансовий наслідок цих подій – збільшення власного капіталу [21, с. 427].

С.Ф. Голов зазначає, що згідно з міжнародним стандартом бухгалтерського обліку (МСБО) 18 “Дохід” дохід від основної діяльності визначається як “*валове* надходження економічних вигод протягом певного періоду, яке виникає в ході звичайної діяльності підприємства, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу” [29, с. 291].

У вітчизняному та міжнародному стандарті з бухгалтерського обліку зроблено акцент на зростання власного капіталу в результаті надходження економічних вигод. В свою чергу, власний капітал – це частина в активах підприємства готельного господарства, що залишається після вирахування його зобов’язань.

Виходячи з цього, зрозуміло, що лише той дохід збільшує капітал готелю, який перевищує розмір понесених витрат, тобто тільки в тому випадку, коли в результаті надання готельної послуги відбудеться зростання економічних вигод.

Тому *дохід від надання готельних послуг* може бути представлений, як сума *валової* виручки від надання місця проживання, що включає вартість бронювання номера, проживання в ньому та додаткових послуг (харчування, страхування тощо) без ПДВ.

Л.В. Нападівська стверджує, що *валова виручка* є “...загальною сумою доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальних формах...” [108, с. 106].

Н.М. Кузнецова визначає суму *валового* доходу готельного господарства, як “...обсяг реалізації *комплексу* готельних послуг...” [67, с. 64].

З.А. Балченко [7, с. 150] в складі доходів (виручки) від реалізації готелем свої послуг виділяє: доходи від здачі номерів, реалізації послуг ресторанного господарства (барами, кафе, ресторанами), магазинами, що належать готелю і знаходяться на його території; підрозділів побутового обслуговування; пасажирських перевезень.

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.

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 [61, 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 [129].

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.

Для того, щоб розрахунок клієнта пройшов без труднощів, тобто із кінцевим “нульовим залишком”, рахунок повинен бути повністю закритим.

Існують різні способи закриття особового рахунку клієнта. В момент виписки клієнта касир служби прийому і розміщення повинен перевірити, який рахунок був уже оплачений, не залежно від того, який метод розрахунку був використаний гостем під час реєстрації.

Основні способи розрахунку представлені на рис.2.10. Чимало готелів надають можливість гостю користуватися одночасно різноманітними (комбінованими) методами розрахунку.



Рис. 2.10 Основні способи оплати рахунку на стадії виїзду з готелю [5]

У разі застосування комбінованих методів погашення заборгованості, тобто, якщо *клієнт* може здійснити часткову оплату готівкою, а залишок записати на кредитну картку, *касір* СПіР повинен чітко реєструвати комбіновані методи покриття заборгованості та забезпечити, щоб операції були належним чином завершені.

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” [138].

Характеристика документів первинного обліку, що застосовується під час розрахунків з клієнтами підприємств готельного господарства, наведена в дод. Ж.1.

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 [61].

На рис. 2.11 проілюстровано вплив терміну перебування клієнта в готельному номері на розрахунок та документальне відображення в обліку доходу від реалізації послуг проживання.

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* (детально були розглянуті в п. 2.1) 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*.

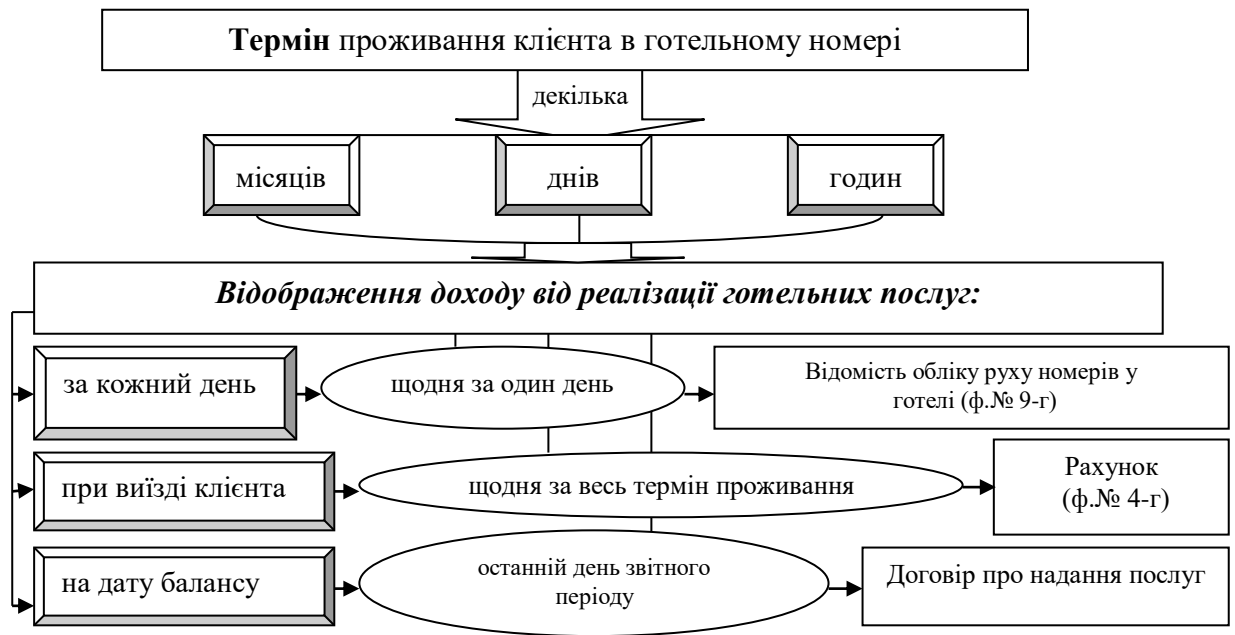


Рис. 2.11. Документальне відображення доходу від реалізації готельних послуг виходячи із терміну проживання клієнта в готелі

Витяг з реєстру готівкової, безготівкової та попередньої оплати за послуги проживання на прикладі ВАТ “Готелі Трускавця” представлено в додатках Л.4 – Л.6.

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.2.12.

Як видно з рис.2.12 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). При виїзді гостя представник розрахункової служби виписує споживачеві кінцевий рахунок, в який включають і конкретну вартість послуг за період, які 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) [7, с. 151].

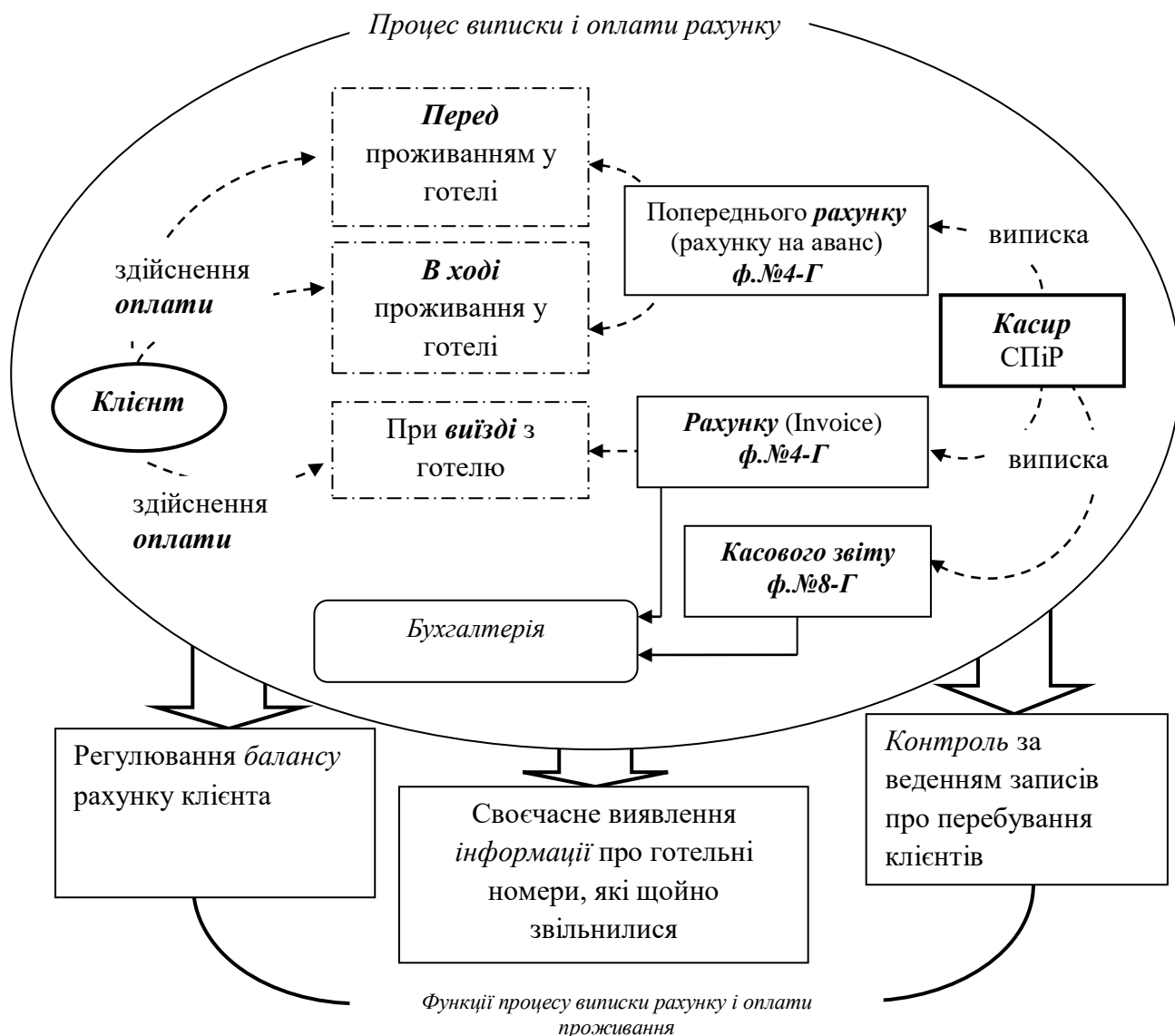


Рис.2.12. Загальна схема документообігу під час розрахунку та виїзду клієнта з готелю

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 [5, 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 ВАТ “Готелі Трускавця”) представлено в додатку Л.7.

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.

Проте в обліку виникає чимало спірних питань, на кшталт, як визначати, що являє собою ці суми для підприємства готельного господарства – *виручку* чи все ж таки *інші операційні доходи*, оскільки бухгалтерським законодавством облік цього виду доходів не регламентується.

С.Я. Король звертає увагу на те, що обов’язкові чайові “...включаються у рахунок, є оплатою за сервіс і визнаються часткою виручки або операційного доходу...”, а необов’язкові чайові, визнаються доходом підприємств готельного господарств лише у тому випадку, якщо в рахунку не було зазначено особи одержувача чайових та “...включаються до позареалізаційних доходів готелю” [61, с. 215].

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” відображаються по кредиту рахунку 70 “Доходи від реалізації” та дебету 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” та визнаються виручкою на підставі пункту п. 8 П(С)БО 15 “Дохід” [123].

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 “чайових”. Така ситуація є поширеною під час розрахунків кредитною картою, коли клієнт самостійно до загальної суми рахунку додає суму “чайових”.

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” [123].

Зокрема, сума виручки не може бути достовірно визначена, оскільки клієнт вписує суми “чайових” на власний розсуд тому передбачити її не можливо.

Окрім того, підприємство готельного господарства не володіє правом претендувати на ці суми. Тобто, наявність “плати за сервіс” в рахунку готелю за наданні послуги обумовлює необхідність у відображенні цих сум у складі інших операційних доходів (рахунок 71 “Інший операційний дохід”).

На нашу думку, плату за сервіс доцільно відносити до доходів від безкоштовно одержаних оборотних активів, тому її слід обліковувати на аналітичному рахунку третього порядку 7171 “Одержання плати за обслуговування” до субрахунку другого порядку 717 “Дохід від безкоштовно одержаних оборотних активів”.

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 признається портє). 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.

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 не вимушено 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 кредитних карток.

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".

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*.

Окрім того, на підприємствах готельного господарства здійснюється безперервний контроль за документообігом відображення доходу від реалізації готельних послуг в автоматизованих програмних комплексах. На ВАТ “Готелі Трускавця” таким програмним комплексом є “Smart Hotel – Реєстратура”, детальна характеристика контрольних функцій якого щодо готівкових та безготівкових операцій представлена в додатку Л.8.

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 ВАТ “Готелі Трускавця”, викладеної 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).

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 рахунок третього порядку 7031 ”Дохід від реалізації готельних послуг” (рис. 2.13).



Рис. 2.13. Структура аналітичного рахунку 7031 “Дохід від реалізації готельних послуг”

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. 2.8).

Рекомендовані субрахунки 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 <u>категоріями</u> : 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)” <u>чи/ або</u> 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 ...

Порівнюючи вітчизняний досвід із міжнародним, слід зазначити, що в зарубіжній практиці обліку доходів від надання послуг, суми непрямих

податків не вираховуються безпосередньо з доходу від надання послуг, а відображаються на окремому контрарному рахунку до рахунку “Дохід від надання послуг” і у Звіті про прибутки вираховуються з *валового продажу* для розрахунку “нетто” доходу від реалізації. На рахунках бухгалтерського обліку надання готельних послуг відображається наступним складним проведенням [30]:

Дебет “Рахунки до отримання”

Кредит “Дохід від надання послуг”

Кредит “Податок на додану вартість”.

Враховуючи вищенаведене, слід зазначити, що вітчизняна методика відображення проведення з реалізації, ускладнює систему обліку доходів від надання послуг. Тому Україні вкрай важливо використовувати зарубіжний досвід та брати участь у процесах гармонізації бухгалтерського обліку із врахуванням вимог міжнародних стандартів.

На думку М.Р. Лучка та І.Д. Бенька входження України в процес гармонізації зовсім не означає якоїсь різкої зміни в методології та практиці бухгалтерського обліку. Потрібно щонайменше розпочати роботу, яку провели вже багато країн. Необхідно провести детальний аналіз основних особливостей і відмінностей української та міжнародної системи обліку. Тільки після цього можна буде виявити, наскільки обґрунтовані чи необґрунтовані зауваження західних спеціалістів про недосконалість вітчизняної системи бухгалтерського обліку [79, с. 40].

Зазвичай на підприємствах готельного господарства, із досить розвиненою інфраструктурою відпочинку, найбільш активний ритм життя відбувається у вечірній та нічний час, тому у більшості готелів Західної Європи, а згодом і в Сполучених Штатах Америки, був уведений *нічний аудит*.

Основною метою нічного аудиту є перевірка правильності відображення інформації про: *отриманий дохід від проживання в готелі*; відсоток завантаженості номерного фонду, а також інших даних, що надійшли від

СПіР, зокрема – здійснення касового зведення, включаючи оплату чеками та кредитними картками [173, с. 40].

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. 2.14).

Під час розрахунку доходу *зони дохідності номерний фонд* (ЗД.1) (рис. 2.14), 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. У п. 2.3. дисертаційного дослідження буде детально розглянуто вплив доходів від реалізації комплексної “пакетної” послуги на формування фінансових результаті готельного господарства.

Номерний фонд підприємств готельного господарства призначений для надання місця проживання клієнтам. Крім того з рис. 2.14 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 [61].

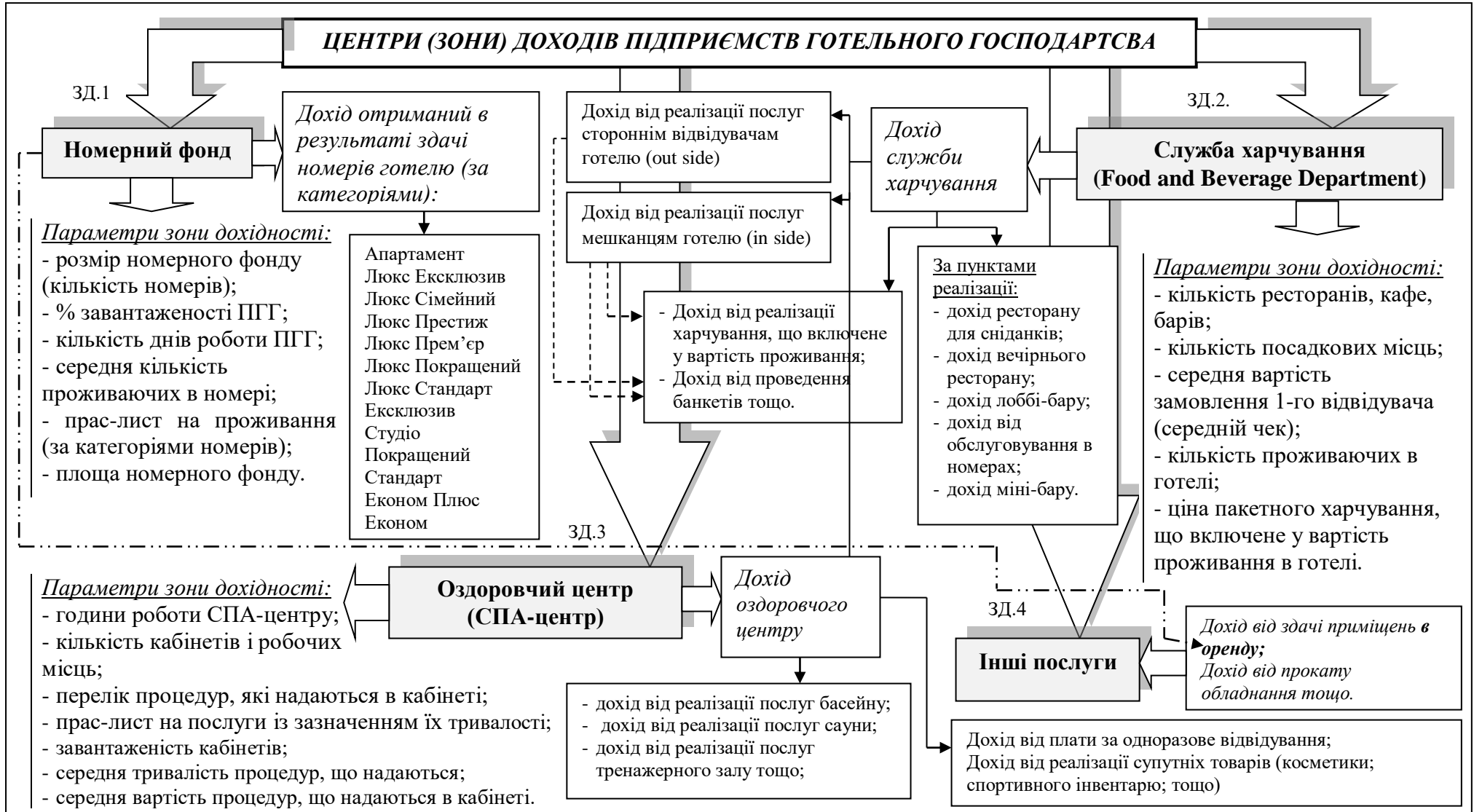


Рис. 2.14 Зони дохідності підприємств готельного господарства

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, *простий* 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 уомах 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”. 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 не доцільно виділяти окремо, а варто відносити до складу “Інших послуг” та відобразити 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 проката 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&B)”*, як видно з рис. 2.14. 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 на рис.2.14.

Важливо звернути увагу на те, що доходи таких зон дохідності, як: *служба харчування (ЗД.2)* та *оздоровчий центр (ЗД.3)*, поділяються на два основних *русла збуту*:

- доходи від реалізації послуг мешканцям готелю (in side);
- доходи від реалізації послуг стороннім відвідувачам (out side).

Варто зазначити, що для заміських 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 [5].

Зазначені *русла збуту* послуг підприємств готельного господарства суттєво впливають на формування доходів та методика 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 внутрішньої та зовнішньої реалізації*.

Із врахуванням вищезазначеного пропонуємо виокремлення наступних рахунків відповідних порядків для узагальнення субрахунку 703 “Доходи від реалізації робіт і послуг”:

7032 “Дохід від реалізації послуг SPA-центру”:

70321 “Басейн”:

703211 “Внутрішня реалізація”;

703212 “Зовнішня реалізація”.

70322 “Тренажерний зал”:

703221 “Внутрішня реалізація”;

703222 “Зовнішня реалізація”.

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 “Внутрішня реалізація”;

701112 “Зовнішня реалізація”.

70112 “Буфет”:

701121 “Внутрішня реалізація”;

701122 “Зовнішня реалізація”.

70113 “Лоббі-бар”:

701131 “Внутрішня реалізація”;

701132 “Зовнішня реалізація”.

7021 “Дохід від реалізації товарів Служби харчування”:

70211 “Ресторан”:

702111 “Внутрішня реалізація”;

702112 “Зовнішня реалізація”.

70212 “Буфет”:

702121 “Внутрішня реалізація”;

702122 “Зовнішня реалізація”.

70213 “...(за структурними підрозділами Служби харчування)”.

Варто також враховувати, що під час внутрішньої реалізації послуг (СПА-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. 2.15).

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.

Важливою складовою доходу служби харчування підприємств готельного господарства є *дохід по меню a la carte* (див. рис. 2.15), 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.

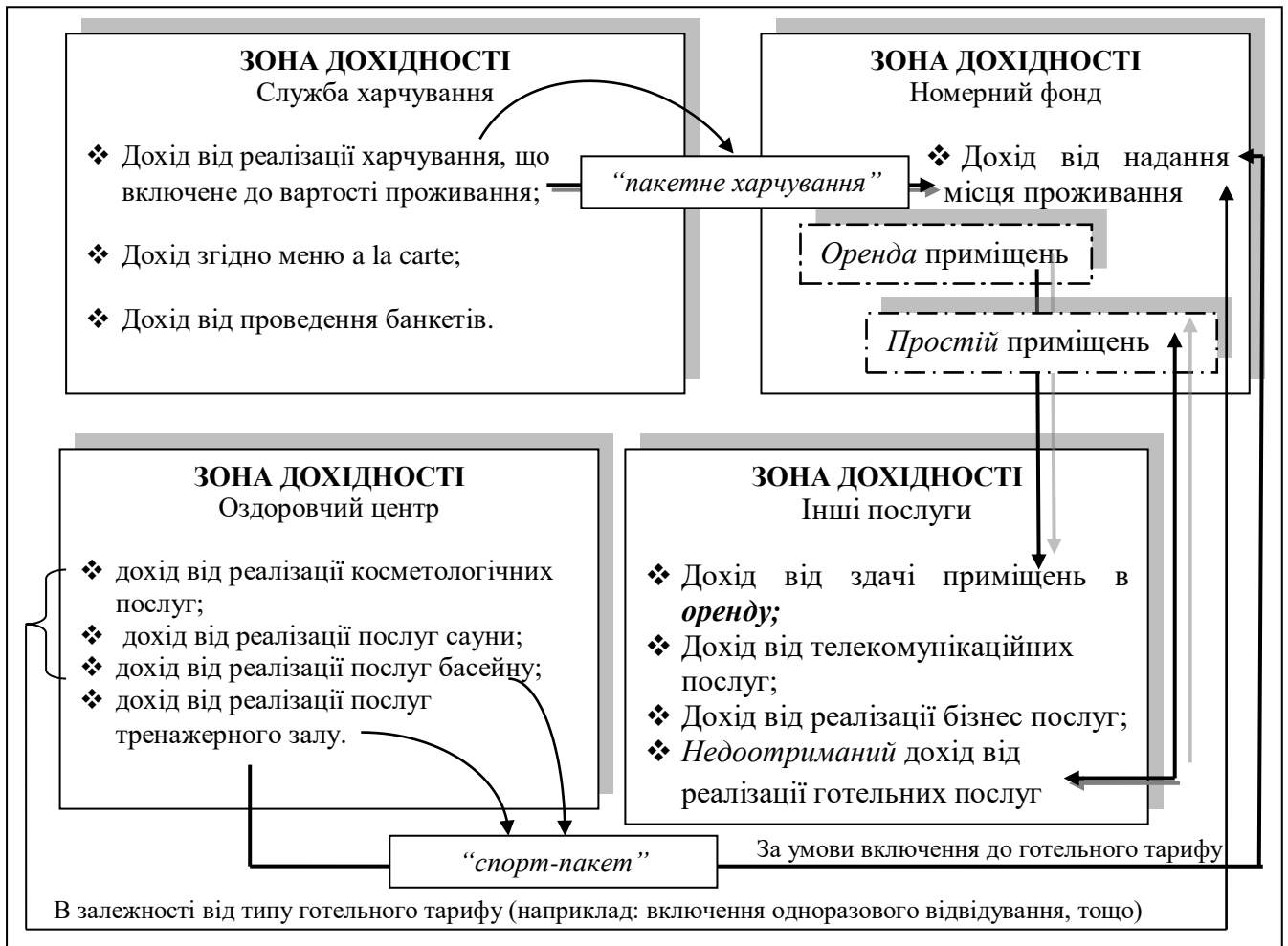



Рис.2.15. Взаємозв'язок зон дохідності підприємств готельного господарства

Статистичні дані (дод. Б.8) свідчать, про наступні тенденції зміни туристичних потоків в Україні: кількість туристів за останні десять років зросла на 13,25% та склала у 2010 р. 2,28 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 – 2009 р.р. спостерігався спад, а в 2010 р. відбулося збільшення чисельності іноземних туристів на 18,97% у порівнянні з 2009 р.

Згідно Інструкції по використанню Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, аналітичний облік доходів від реалізації може здійснюється 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. 2.9) [52].

Таблиця 2.9

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 [69].

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. 2.9 соціально-економічний критерій передбачає виокремлення сегментів споживачів на підставі спонукальних мотивів та цілей поїздок, соціальної приналежності, рівня доходів та ступеню 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 *каналів 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*" [61, с. 229]. На рис. 2.16 представлено основні шляхи збуту готельних послуг на підприємствах готельного господарства.

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 [67].

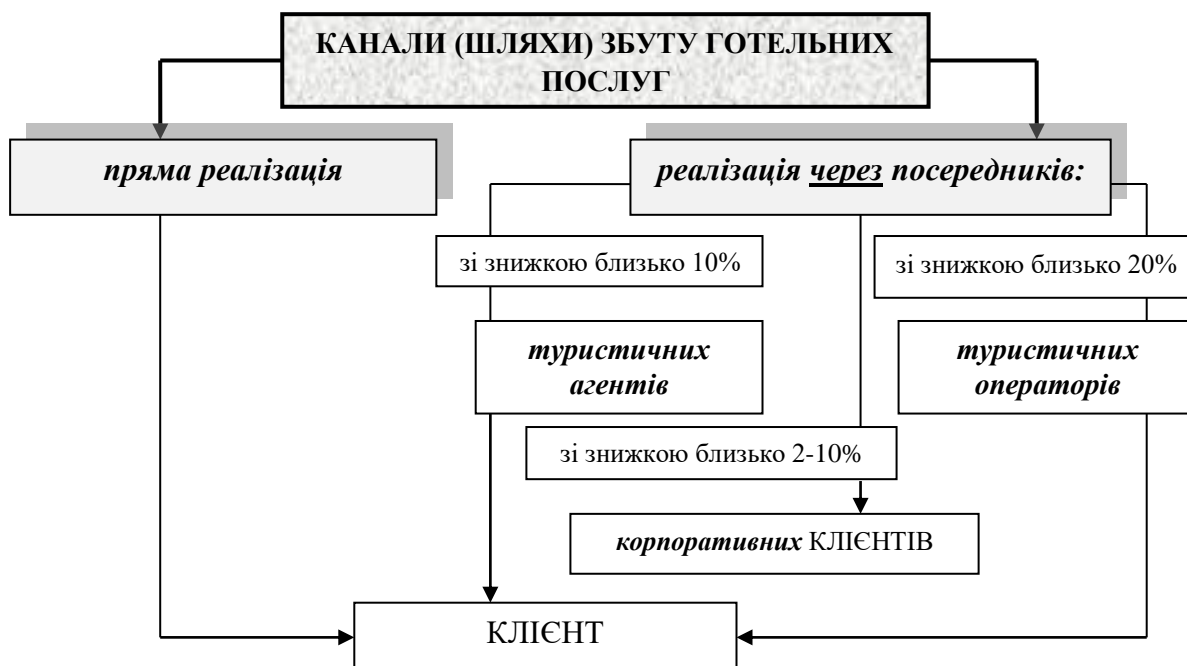


Рис. 2.16 Канали реалізації готельних послуг

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 шляхів.

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 реєстрів регламентується Законом України “ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [131].

Проте, оскільки регламентовані форми облікових реєстрів 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 реєстрів із врахуванням специфіки готельних послуг.

Як вже зазначалося, більшість додаткових структурних підрозділів підприємств готельного господарства (служба харчування, СПА-центр тощо) окрім внутрішньої реалізації послуг (мешканцям готелю), можуть здійснювати реалізацію послуг стороннім відвідувачам, таку суттєву особливість варто враховувати під час побудови облікових реєстрів з обліку доходів і результатів діяльності.

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 доходів 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 (Додаток М.3).

Запропонована в дод. М.3 структура аналітичної відомості 6.1. до розділу I Журналу 6, дозволить порівнювати в динаміці обсяг надходжень від внутрішньої та зовнішньої реалізації послуг, визначати фінансовий результат внутрішніх операцій під час реалізації комплексної “пакетної” послуги, а також поглибити аналітику стосовно обліку доходів допоміжних 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.

Окрім того, найбільш повніше визначити інформаційні потреби управління допоможе врахування особливостей міжнародної системи обліку та *звітності* в Україні, що в свою чергу сприятиме швидкому залученню іноземного капіталу та підняттю рівня вітчизняної економіки.

Структурована система внутрішньої звітності та 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 сформуванню структуровану систему внутрішньої звітності для потреб управління.

Із врахуванням вищезазначеного доцільно по філіях ВАТ “Готелі Трускавця” розробити наступну структуровану систему відповідних форм внутрішніх звітів, щодо відображення доходів від реалізації готельних послуг, детальний їх перелік представлено в Додатку М.4.

Окрім наведених в дод. М.4 звітів по філіях ВАТ “Готелі Трускавця” в кінці звітного періоду доцільно складаєти Звіт “Про реалізацію готельних послуг та інших операційних доходів”, структура якого на прикладі готелю “Дружба” представлено в Додатку М.5.

В цілому, складання внутрішньої звітності законодавчо не регламентується. За таких умов принципи складання такої звітності на підприємствах готельного господарства будуть визначатися специфікою готельних послуг.

2.3 Методика обліку фінансових результатів діяльності підприємств готельного господарства

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.

Тобто кінцевим етапом основної діяльності підприємств готельного господарства є визначення та відображення загального фінансового результату, який формується в процесі надання основних та додаткових послуг.

За сучасних умов господарювання методика визначення фінансового результату, а також порядок його відображення у звітності на вітчизняних підприємствах готельного господарства регламентуються положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

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 (рис.2.17).

Раціональна організація обліку доходів та витрат, що в кінцевому варіанті впливає на формування фінансових результатів підприємств готельного господарства, повинна бути спрямована на визначення внеску кожного структурного підрозділу (основного чи допоміжних) у загальний результат від власної комерційної діяльності всього підприємства.

Для підприємств готельного господарства основне місце у складі фінансового результату належить результату від основної діяльності готелю, тобто надання місця проживання в готельному номері відповідної категорії.



Рис. 2.17. Формування фінансових результатів на підприємствах готельного господарства (ПГГ)

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. Виходячи з цього формуються різні типи тарифів обслуговування, які зображені на рис. 2.18.

Готель має право застосовувати вільні ціни і тарифи та систему знижок на всі послуги, що надаються, за винятком тих, щодо яких здійснюється державне регулювання цін та тарифів. Ціна номера (місця), вартість додаткових послуг, у т.ч. бронювання, встановлюється готелем самостійно, форма оплати визначається договором між споживачем/замовником та готелем [129].

За сучасних умов господарювання 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 широкого спектра додаткових послуг, тобто на тому, що відрізняє його від конкурентів, за рахунок чого перерозподіляються їх переваги і цінності, рівень комфорту та сервісного обслуговування.

Отже, як видно з рис. 2.18, до вартості проживання (залежно від типу готелю) можуть бути включені “пакетні послуги”: сніданок, напівпансіон, пансіон, 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.

Отже, виходячи із вищезазначеного, послуги, що надаються підприємствами готельного господарства, можуть носити *комплексний*

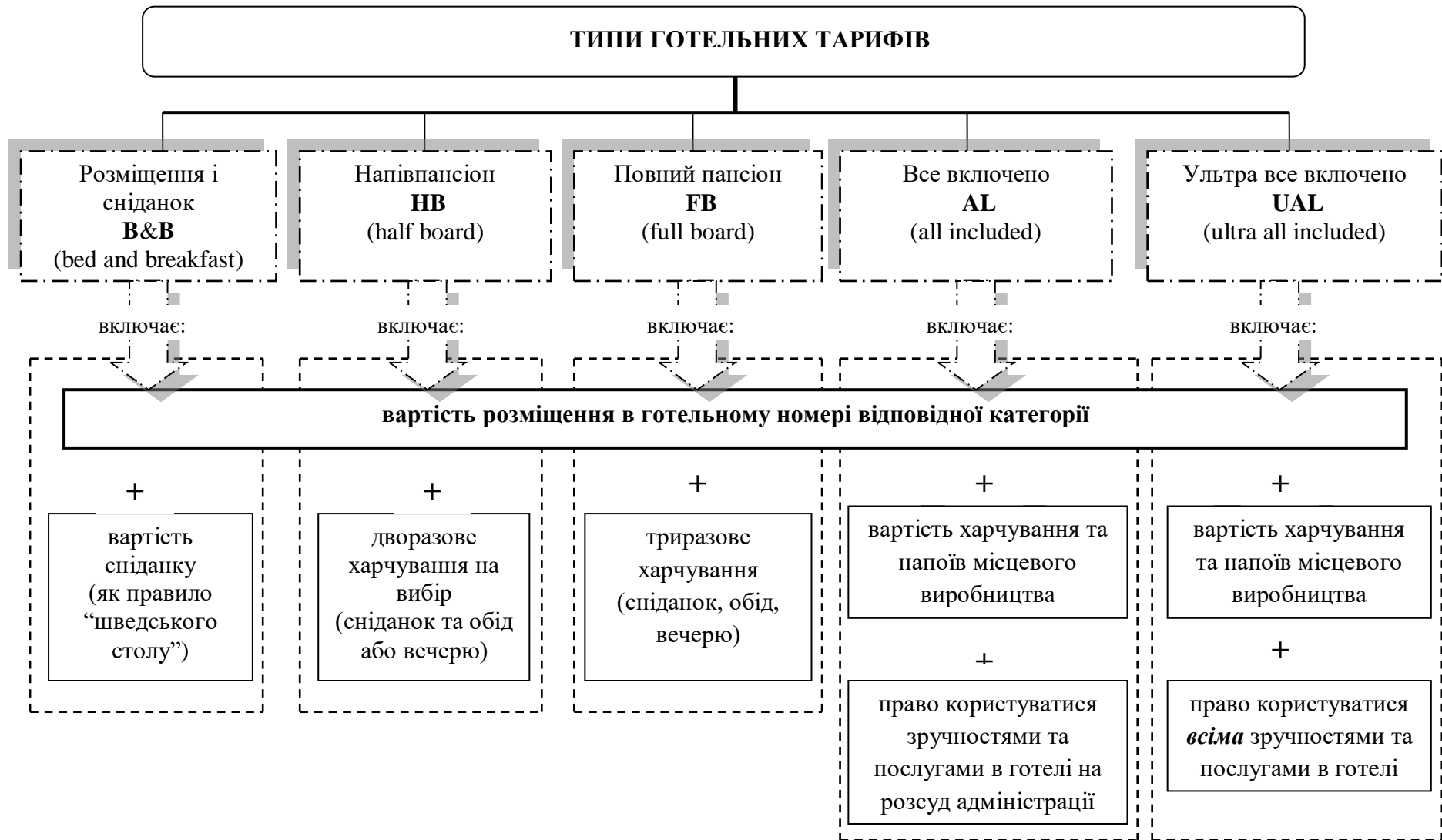


Рис. 2.18 Типи готельних тарифів на підприємствах готельного господарства [5]

(“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.

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.

Якщо клієнт під час проживання у готельному номері замовляє деякі із зазначених вище додаткових послуг, 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.

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 [30, 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” [108].

В.Палій та Р.Вандер Віл визначають центр відповідальності, як “...частину організації, за якою доцільно акумулювати бухгалтерську інформацію про діяльність ...” [172, 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” [69, 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. 2.19). 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 ВАТ “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, та 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.

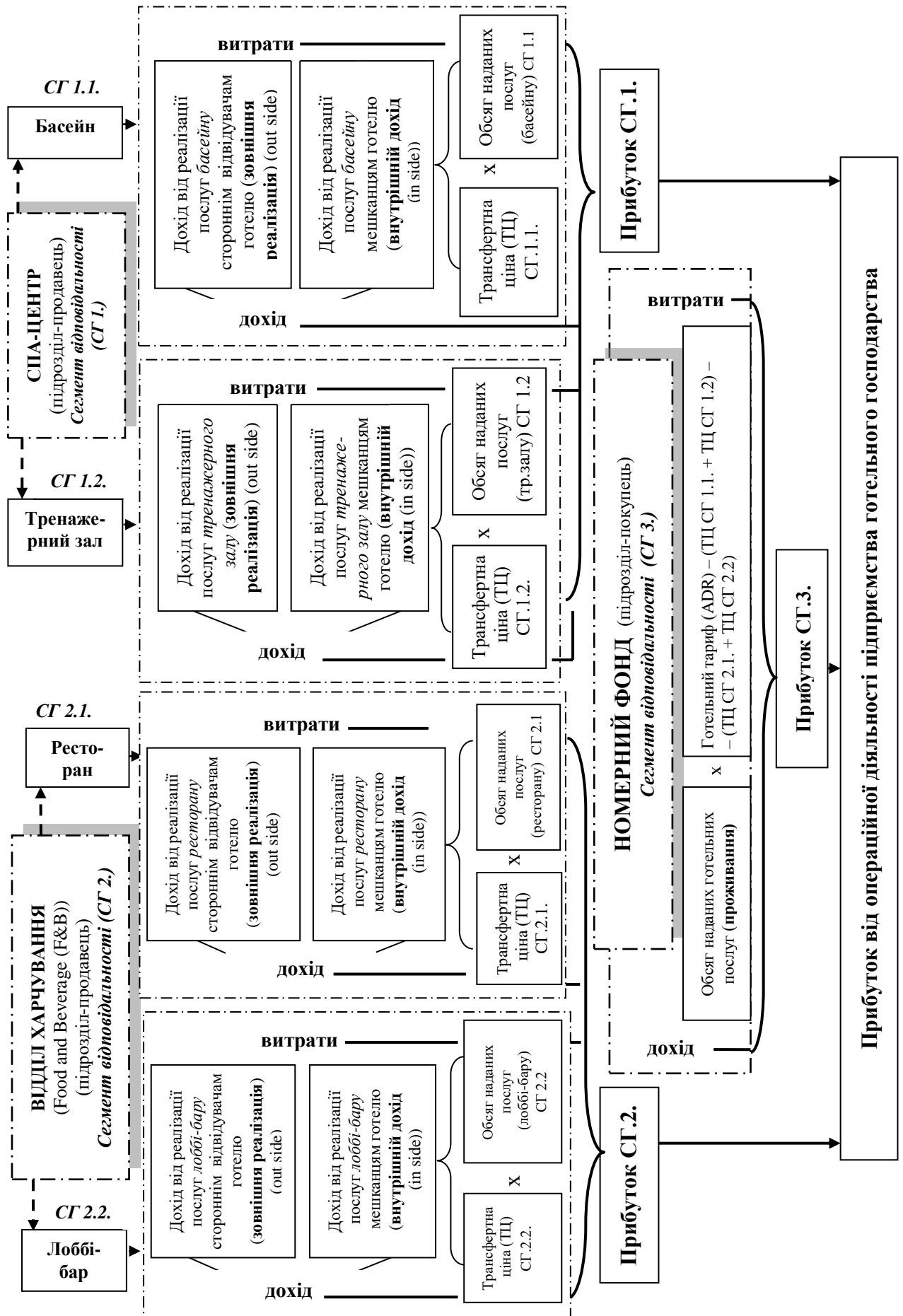


Рис.2.19 Порядок формування фінансового результату на підприємствах готельного господарства

Як вже зазначалося, стосовно величини витрат безпосередньо кожного сегменту відповідальності, то тут труднощів не виникає. Проблеми з'являються стосовно величини доходу. А саме дохідів 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.

Із врахуванням вищезазначеного, величина остаточного комплексу “пакету” послуг сегменту відповідальності номерного фонду буде розраховуватися шляхом вирахування кумулятивної величини прибутку усіх попередніх сегментів відповідальності.

Саме трансфертне ціноутворення надає змогу структурним допоміжними підрозділами 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, зокрема всі підрозділи-продавці, окрім внутрішньої реалізації (тобто надання послуг мешканцям готелю (in side)), мають ще зовнішню реалізацію (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 зовнішнім ринком (тобто сторонніми споживачами послуг (out side), а також зовнішніми постачальниками) представлено на рис. 2.20.

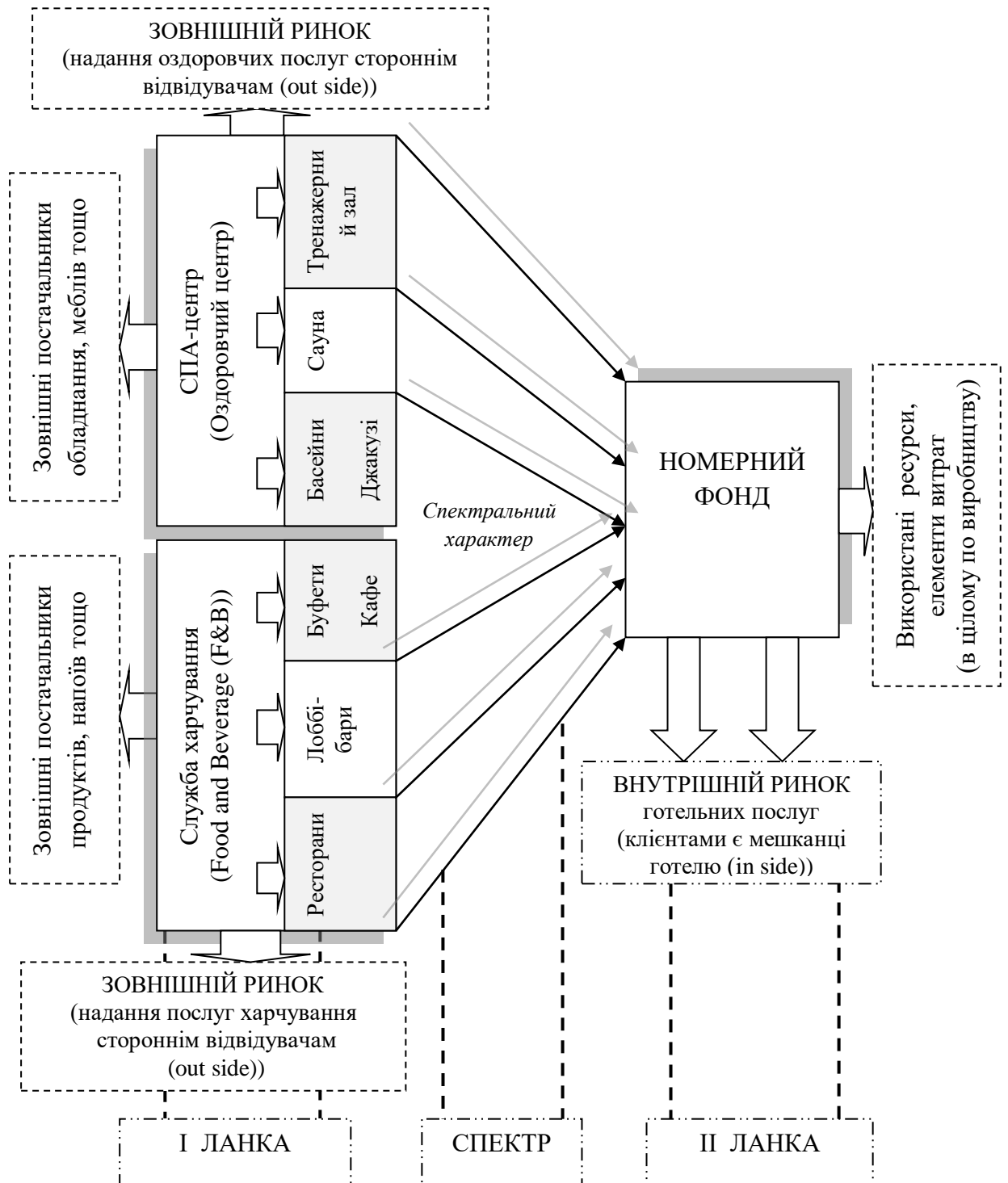


Рис. 2.20 Спектральний характер зв'язків у процесі формування вартості комплексної послуги між структурними підрозділами готелю "Трускавець"

Спектр (spectrum – видиме) – це сукупність гармонічних рівноправних ліній, які створюються якимось *джерелом* [69, 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 шаблین у формуванні вартості комплексної послуги, а як спектральна дволанковість, де на рівні 1-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.

Порівняння ланцюжкової і спектральної методики формування вартості представлено в Додатку Н.2.

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. 2.23 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. Хонгрєн, Дж.Фостер [30; 173; 181; 55].

С.Ф. Голов, досліджуючи методіку 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..." [30, с. 421].

Оскільки під час внутрішньої реалізації (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 внутрівиробнича залежність підрозділів" [108, 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.2.7) 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.

Що стосується нормативних *змінних* виробничих витрат, то їх теж не варто обирати за базу на підприємствах готельного господарства, оскільки формування трансфертних цін на їх основі є *невигідним* підрозділам-продавцям (СПА-центру, службі харчування), це пов'язано з тим, що зазначені підрозділи є центрами прибутку, а трансфертна ціна не відшкодовує постійні витрати і не відображає кінцевого результату діяльності. Хоча з іншого боку, змінні витрати, в якості бази трансфертних цін, могли б спонукати підрозділ-покупець (номерний фонд) включати

послуги підрозділів-продавців до складу “пакету”, що входить до вартості проживання.

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 вимірником в умовах наявності надмірної потужності (вільних годин роботи басейну, тренажерного залу тощо).

Договірні ціни, за якими СПА-центр та служба харчування, відобразатимуть 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 низькі 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” [108, 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 всередині підприємства готельного господарства.

Проте С.Ф. Голов зазначає, що: "...у результаті подвійного ціноутворення сума фінансових результатів сегментів не дорівнюватиме загальному фінансовому результату компанії. Для відображення такої різниці застосовують рахунок внутрішніх фінансових результатів, дані якого використовують для коригування доходів і витрат з метою виключення внутрішнього продажу при складанні фінансової звітності компанії" [30, с. 435]. В силу вище зазначеного, науковець пропонує використання спеціального субрахунку 795 "Результат внутрішніх операцій".

Виходячи з цього, за умови застосування підприємствами готельного господарства подвійного ціноутворення, для відображення фінансового результату від внутрішньої реалізації послуг відповідними структурними підрозділами, послуги яких входять до складу "пакету послуг" у складі наведеного вище субрахунку доцільним було б відкриття субрахунку другого порядку 7953 "Фінансовий результат внутрішньої реалізації *послуг*", а також низки субрахунків третього та четвертого порядку (рис. 2.21).

З.А.Балченко, досліджуючи облік формування і використання фінансових результатів в готелях України, зазначає, що в готельному бізнесі "...як і в інших сферах діяльності, фінансові результати підрозділяються на прибуток (збиток) від *операційної* діяльності, фінансової, інвестиційної діяльності та від надзвичайних подій" [7, с. 195].

Оскільки структурні підрозділи, послуги яких включені до складу “пакету послуг” (відділ харчування, СПА-центр), окрім внутрішньої

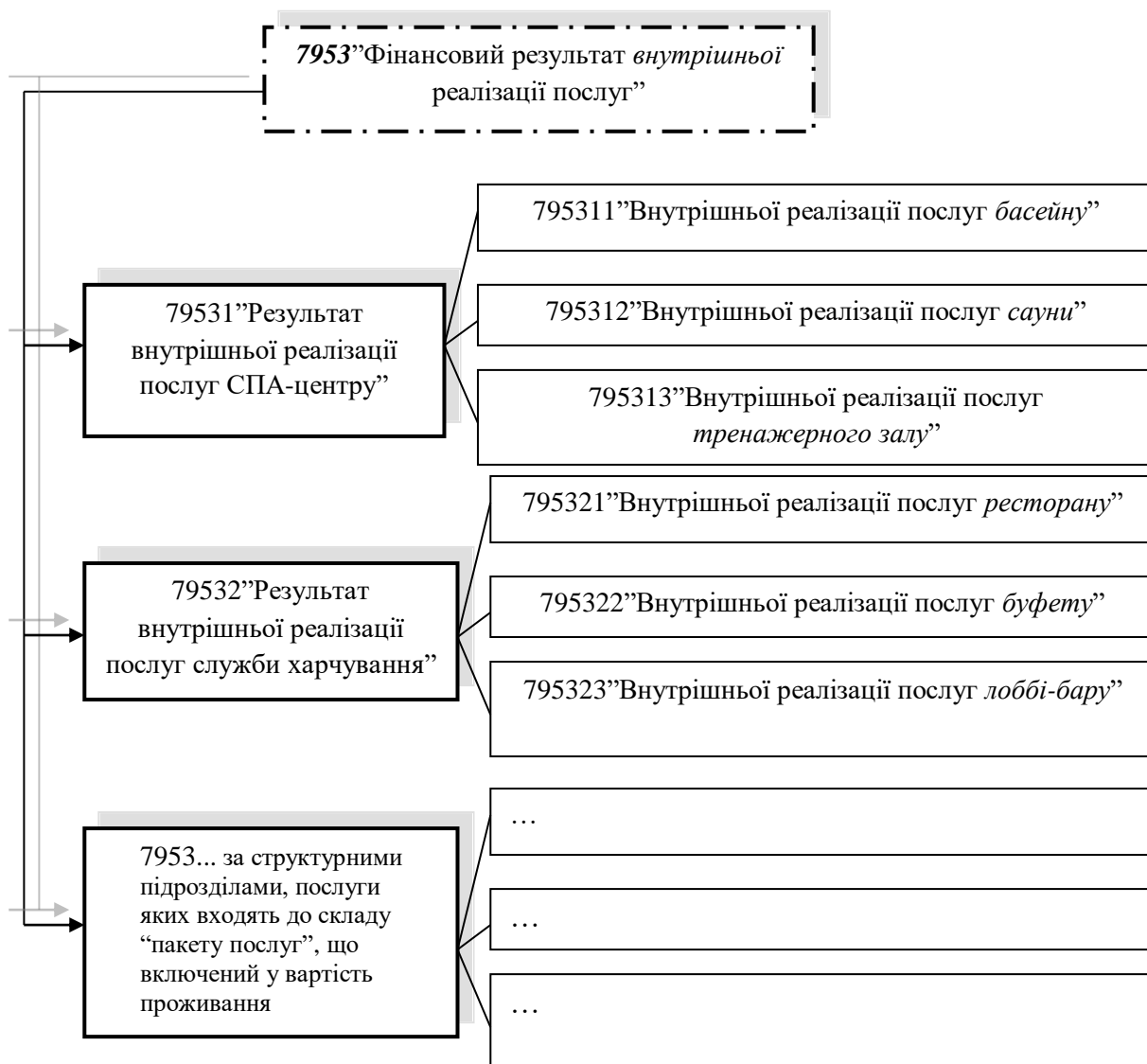


Рис. 2.21 Структура аналітичних субрахунків для відображення фінансових результатів від внутрішньої реалізації послуг у системі управлінського обліку

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

внутрішньої реалізації послуг”, то з метою 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 рахунки третього порядку (7951 та 7952), то виходячи із специфіки та особливостей різних галузей економіки, могли б бути призначені для внутрішньої реалізації готової продукції та товарів відповідно.

Зазначені пропозиції варто врахувати у структурі облікових реєстрів за рахунками обліку витрат, доходів та результатів діяльності підприємств готельного господарства. Зокрема пропонуємо внести до розділу I Журналу 5 (який заповнюється з кредиту рахунків 90, 92 – 99 в дебет рахунків 79 “Фінансові результати”) наступні зміни (Додаток Н.3):

- 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 1.1 до субрахунку 7911 “Результат реалізації готельних послуг (проживання)”;
- відомість 1.2 до субрахунку 7913 “Результат *зовнішньої* реалізації послуг допоміжних структурних підрозділів”;
- відомість 1.3 до субрахунку 79531 “Результат *внутрішньої* реалізації послуг СПА-

центру”; відомість 1.4 до субрахунку 79532 “Результат *внутрішньої* реалізації послуг Служби харчування” тощо.

Висновки до другого розділу

Проведене дослідження організаційно-методологічних аспектів обліку витрат, доходів та фінансових результатів та підприємствах готельного господарства в сучасних умовах прояву кризових явищ у вітчизняній економіці дозволило зробити наступні висновки:

1. Доведено необхідність застосування у якості ознаки класифікації витрат підприємств готельного господарства “*фазу гостьового циклу*” . Це створить сприятливі умови для чіткого розподілу витрат за відповідними фазами гостьового циклу (до прибуття, приїзд, розміщення, проживання та виїзд з готелю) та ефективного *управління витратами* на кожній із них, а також надасть можливість визначати їх внесок у формування собівартості готельних послуг та кінцевого фінансового результату діяльності.

2. Розроблено спектр зон витрат, який враховує організаційну структуру підприємств готельного господарства 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.

3. Обґрунтовано необхідність виділення *фіксованих витрат*. Крім того для підприємств готельного господарства, які діють на умовах франчайзингу (договорів комерційної концесії), визначено їх склад (початкова плата за франшизу (первинний (паушальний) внесок за роботу в системі); виплата франчайзі (роялті – регулярних (постійних) платежів в

частці від прибутку); оплата рекламних послуг; оплата послуг оренди (за надане обладнання, інші матеріальні активи, ноу-хау тощо).

4. Удосконалено облік *сервісної плати*, яку запропоновано відносити до доходів від безкоштовно одержаних оборотних активів, та обліковувати на аналітичному рахунку третього порядку 7171 “Одержання плати за обслуговування”. Що дозволить: підвищити відповідність відображення складових доходів від реалізації готельних послуг в обліку, уніфікувати використання наявних субрахунків для відображення плати за сервісне обслуговування з метою її подальшого розподілу між працівниками та оптимізації розміру соціального пакету в цілому.

5. Удосконалено облік 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 комплексної послуги* та методиці трансфертних цін, що надасть більшої інформативності внутрішній звітності. З цією метою *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 шаблिन 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.

6. 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 із зазначених вище відомість аналітичного обліку (відомість 1.1 до субрахунку 791.1 “Результат реалізації готельних послуг (проживання)”); відомість 1.2 до субрахунку 791.3 “Результат зовнішньої реалізації послуг допоміжних структурних підрозділів”; відомість 1.3 до субрахунку 795.3.1 “Результат внутрішньої реалізації послуг СПА-центру”; відомість 1.4 до субрахунку 795.3.2 “Результат внутрішньої реалізації послуг Служби харчування”).

7. 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” (СПА-центр, служба харчування тощо). 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 додатковим підрозділами готельного господарства індивідуально регулювати ціну комплексної послуги, що вони надають, та отримувати частину прибутку від їх реалізації.

Основні результати досліджень, викладені у другому розділі, опубліковані у працях [85; 90; 91; 92].

РОЗДІЛ 3

СТРАТЕГІЧНИЙ ТА ОПЕРАТИВНИЙ АНАЛІЗ В УПРАВЛІННІ ФІНАНСОВИМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ ПІДПРИЄМСТВ ГОТЕЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА

3.1. 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 – *еталонного* значення прибутку від надання місця проживання за видами 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*.

Отже, 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 підприємство 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 -тої категорії в загальній рентабельності реалізації готельних послуг та формалізується у вигляді задачі лінійного програмування:

$$V_1 + V_2 + \dots + V_n = V, \quad (3.1)$$

$$P = \alpha_1 V_1 + \alpha_2 V_2 + \dots + \alpha_n V_n \longrightarrow \max, \quad (3.2)$$

де α_j – виступає рівень рентабельності реалізації готельного номеру j -тої категорії ($j = 1, 2, \dots, n$; n – кількість категорій номерів);

V_j – обсяг реалізації готельного номеру j -тої категорії 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 -тої категорії у фактичній структурі реалізації готельних послуг;

P_j – прибуток, отриманий від реалізації готельного номеру j -тої категорії;

β_j – питома вага реалізації готельного номеру j -тої категорії 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. 3.1).

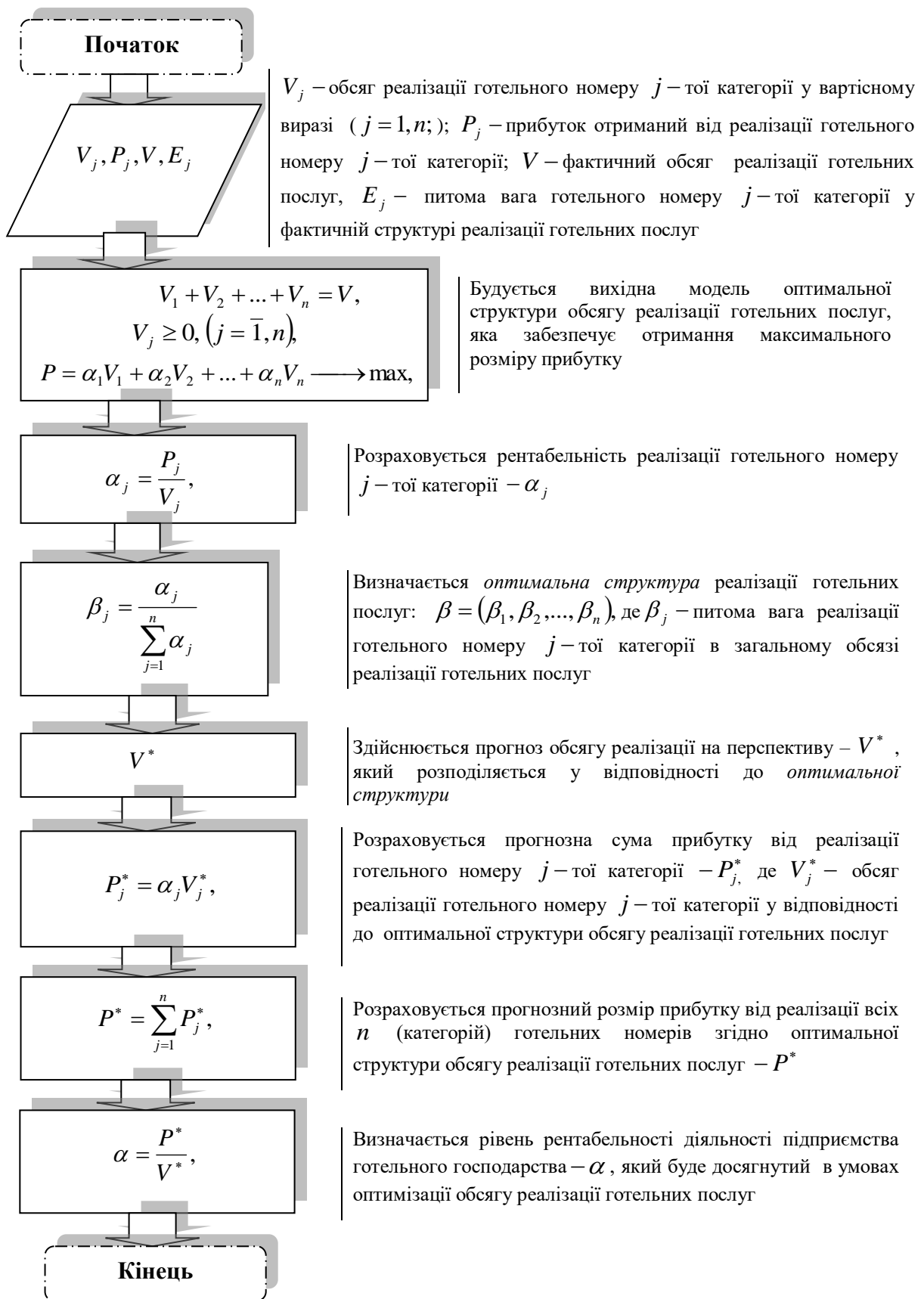


Рис. 3.1. Алгоритм визначення оптимальної структури реалізації готельних послуг з метою максимізації прибутку

Тобто, на початковому етапі розраховується рентабельність реалізації готельного номеру j – тої категорії:

$$\alpha_j = \frac{P_j}{V_j}, \quad (3.3)$$

та визначається оптимальна структура реалізації послуг проживання:

$$\beta = (\beta_1, \beta_2, \dots, \beta_n), \quad (3.4)$$

$$\text{де } \beta_j = \frac{\alpha_j}{\sum_{j=1}^n \alpha_j}. \quad (3.5)$$

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 – тої категорії:

$$P_j^* = \alpha_j V_j^*, \quad (3.6)$$

де V_j^* – обсяг реалізації готельного номеру j – тої категорії згідно оптимальної структури обсягу реалізації готельних послуг.

Потім визначається прогнозний розмір прибутку від реалізації всіх n (категорій) готельних номерів згідно оптимальної структури обсягу реалізації готельних послуг:

$$P^* = \sum_{j=1}^n P_j^*, \quad (3.7)$$

На останньому етапі обчислюють рівень рентабельності діяльності підприємства готельного господарства в цілому (α):

$$\alpha = \frac{P^*}{V^*}, \quad (3.8)$$

Застосуємо зазначену методичку формування асортиментної політики для визначення оптимальної структури реалізації готельних послуг ВАТ “Готелі “Трускавець””, в асортименті якого 17 категорій номерів ($n=17$), з метою максимізації кінцевого позитивного фінансового результату від надання місця проживання (Додаток Р.1).

Проведені обчислення (дод. Р.1) показують, що за рахунок зміни структури реалізації готельних послуг спостерігається приріст ефективності фінансово-господарської діяльності досліджуваного підприємства готельного господарства. Оскільки рентабельність реалізації у 2010р. 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-тої категорії* 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. ($\Delta P = \Delta \alpha * V^* = 0,309 * 14402,98$ дèñ .ãđí.).

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 (1 ліжко/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.

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 видами номерів, процедура проведення якого буде розглянута в п.3.3 даного дисертаційного дослідження.

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. 3.1.).

Таблиця 3.1

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 [106].

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 сформулювати стратегію ціноутворення. Побудову функцій попиту і пропозиції, що залежать від ціни на готельні послуги доцільно здійснювати на основі кореляційного аналізу [154].

За статистичними даними про ринок готельних послуг (Додатки Р.2 – Р.8) 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 Р.3).

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 прогнозного періоду підприємство готельного господарства може сформулювати 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 [154].

Цей недолік може бути ліквідований, якщо розміру 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.

Отже, 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 $P_{ij}^{(m)}$:

$$P_{ij}^{(m)} = P_{im}(\varepsilon_i \rightarrow \varepsilon_j). \quad (3.9)$$

Оскільки система може знаходитися в одному із n станів, то загальна ймовірнісна картина змін буде представлена матрицею:

$$P = \begin{bmatrix} p_{11} & p_{12} & \cdots & p_{1n} \\ p_{21} & p_{22} & \cdots & p_{2n} \\ \vdots & \vdots & \vdots & \vdots \\ p_{m1} & p_{m2} & \cdots & p_{mn} \end{bmatrix}. \quad (3.10)$$

Цю матрицю називають матрицею переходу (“час – ознака”) або перехідною матрицею. Елементи цієї матриці задовольняються наступними умовами:

$$0 \leq P_{ij} \leq 1, \quad \sum_{j=1}^n P_{ij} = 1. \quad (3.11)$$

Для однорідного ланцюга Маркова можна визначити безперечну ймовірність знаходження системи S на m -м кроці в стані ε_j ($j = 1, 2, \dots, n$):

$$p_j(m) = P\{S(m) = \varepsilon_j\}, \quad (3.12)$$

$$p_i(0), \quad (i = 1, 2, \dots, n), \quad \sum_{i=1}^n p_i(0) = 1, \quad (3.13)$$

У випадку, якщо задана матриця перехідних ймовірностей $\|p_{ij}\|$, то початковий розподіл ймовірностей здійснюється за формулою:

$$p_j(m) = \sum_{i=1}^n p_i(m-1) \cdot p_{ij}, \quad (k = 1, 2, \dots; n). \quad (3.14)$$

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” (Додаток Р.9), номерний фонд якого представлений 6-ма видами 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 $t_1 = 2009$ д.та $t_2 = 2010$ д., 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 2009 та 2010рр. відповідно, причому ймовірність системи опинитися в момент часу $t_3 = 2011$ д. в стані ε_3 залежить тільки від того в якому стані система знаходилася в момент часу $t_2 = 2010$ д. Така ймовірність (P_{ij}) називається перехідною та може бути представлена матрицею (Додаток С.1).

Застосовуючи дані дод. С.1 та враховуючи ціни реалізації за видами номерів на прогнозний період, визначимо обсяг реалізації послуг проживання ОДП “Чернівцітурист” у вартісному виразі на 2011р. (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Прогноз обсягу реалізації послуг проживання ОДП “Чернівцітурист” за видами номерів

№ з/п	Вид номеру	Прогнозна кількість реалізації послуг проживання на 2011р., ліжко-діб	Прогнозна ціна реалізації громадян України, грн.	Прогнозний обсяг реалізації послуг проживання на 2011р., 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	х	2365248

Отже, *прогнозний* обсяг реалізації послуг проживання досліджуваного підприємства готельного господарства складе 2365,25 тис.грн.

Для знаходження *оптимальної структури* вищезазначеного прогнозного обсягу реалізації послуг проживання ОДП “Чернівцітурист” застосуємо метод *оптимального управління*, тобто із всієї різноманітності структур обсягу реалізації виберемо один – оптимальний.

Зміст даного методу полягає в тому, що в першу чергу потрібно сформулювати ціль, а точніше – вектор цілі, згідно якого розподіляються управляючі параметри [187]. 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:

$$X^* = FX_0 + GU^*, \quad (3.15)$$

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:

$$U^* = (G^T G)^{-1} G^T (x^* - Fx_0), \quad (3.16)$$

де T – знак транспонування.

Після чого необхідно визначити частку обсягів реалізації кожного виду номеру в загальному обсязі послуг проживання, наступним чином:

$$\gamma_j = \frac{U_j^*}{\sqrt{\sum_{j=1}^m (U_j^*)^2}}, \quad (3.17)$$

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:

$$U_j^1 = \gamma_j K. \quad (3.18)$$

При даному обсязі реалізації послуг проживання показники діяльності підприємства готельного господарства розраховуються за формулою:

$$X^1 = FX_0 + GU^1, \quad (3.19)$$

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 2009 – 2010 рр., а саме:

X_1^0, X_1^1 – виручка від надання місця проживання у 2009 та 2010рр. відповідно;

X_2^0, X_2^1 – прибуток від надання місця проживання у 2009 та 2010рр. відповідно.

В якості управляючих параметрів виступатимуть обсяги виручки від надання місця проживання за видами номерів у 2010р.:

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 2009 та 2010рр.) та перехідної матриці G (параметрів управління U в показники X) представлені в Додатку С.2.

Для визначення перехідних елементів (f_{ij}) матриці F побудуємо табл. 3.3.

Отже, матриця F матиме наступний вигляд:

$$F = \begin{pmatrix} 0,5538 & 2,6049 \\ 0,1033 & 0,4861 \end{pmatrix}.$$

Методика розрахунку коефіцієнтів переходу матриці F по
ОДП “Чернівцітурист” за 2009 – 2010 рр.

№ з/ п	Показник	2009р.		2010р.		Значення коефіцієнтів переходу f_{ij}		
		X_1^0		X_1^1		$f_{ij} = \frac{1}{n} \frac{X_i^1}{X_j^0}$	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

Порядок розрахунку коефіцієнтів переходу (g_{ij}) матриці G , тобто переходу параметрів управління U в показники X представлено в Додатку С.3. 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 прогнозний 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 2010р. З урахуванням цих обставин ОДП “Чернівцітурист” планує в перспективі отримати прибуток від надання місця проживання в сумі 519419,54 грн.

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 (табл. 3.4.).

Окрім того, в табл.3.4 наведена, для порівняння з оптимальною, структура обсягу реалізації за 2009 – 2010 р.р. 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 прогнозний обсяг реалізації послуг проживання, величина якого становить 236520,00 грн. відповідно до оптимальної структури за формулою 3.26, отримаємо значення виручки та прибутку від надання місця проживання за видами номерів в 2011р. При цьому прибуток очікується в сумі 513762,62 грн. (Додаток С. 4), тоді приріст рентабельності у порівнянні з 2010р. складе – 3,1%.

Таблиця 3.4

*Структура обсягу реалізації ОДП “Чернівцітурист” за 2009 – 2010р.р.
та оптимальна структура на 2011р.*

№ з/п	Чистий дохід від надання місця проживання	Роки					
		2009р.		2010р.		2011р.	
		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	2365250,00	100,00

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.

3.2. 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.

Економічний ефект – це 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 [56, с. 275].

Тобто економічна ефективність виступає співвідношенням отриманого ефекту із витратами чи ресурсами, які понесені та спожиті для досягнення цього ефекту.

Принципи, методи, проблеми та напрямки вдосконалення методики аналізу ефективності діяльності підприємств готельного господарства були змістовно розглянуті в працях вчених як далекого, так і близького зарубіжжя, зокрема, Л.Г. Агафонові, О.Є. Агафова, В.С. Анфілатова, М.І. Баканова,

С.І. Байлик, Р.А. Баймера, Н.Н. Бек, О.О. Каролопа, Н.М. Кузнецової, В.Г. Міски, Дж. Р. Уокера, Є.І. Решетняк, Т.І. Ткаченко, В.А. Чернова та інших.

Проте аналітична оцінка прибутку і рентабельності функціонування підприємств готельного господарства на основі застосування кумулятивних карт взагалі не розглядалася, що і викликало необхідність проведення досліджень в цьому напрямі.

Оцінка динаміки фінансових результатів підприємств готельного господарства України за 2001 – 2010 рр. (Додаток Т.1) свідчить про те, що протягом майже всього досліджуваного періоду (винятком слугує тільки 2005р.) їх діяльність була збитковою. У 2010 р. частка підприємств, які отримали розмір збитку 1086,5 млн.грн., складала 42,9% (від загальної кількості підприємств готельного господарства), а питома вага прибуткових досягла – 57,1% із загальним обсягом прибутку 631,7 млн.грн. Це обумовило кінцевий негативний фінансовий результат по галузі в зазначеному періоді у сумі 464,8 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 2010р. порівняно з 2009р. відбулося погіршення ефективності фінансово-господарської діяльності на 5,8% у тому числі за рахунок зміни: розміру чистої виручки від реалізації на 2,3% та збитку на 3,5% (Додатки Т.2 – Т.4).

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 з складових ціни на проживання разом із витратами,

що формують собівартість однієї ліжка-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 категорії номерів мають різний рівень рентабельності (дод. Р.1). 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 прийтиме 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 [58]

Контрольні карти Шухарта та ДСТУ ISO/TR 8258:2001 [57] Контрольні карти кумулятивних сумм.

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 регламентується 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. [49; 57; 58]. 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 середньо арифметичного 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.3.5.

Таблиця 3.5

Початкові дані для побудови КУСУМ-карти

Номер спостереження	Отримане значення рентабельності реалізації готельних послуг $y_r, \%$	Відхилення від опорного 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	$\Delta_n = (y_n - T)$	$C_n = C_{n-1} + \Delta_n$

y_r - значення досліджуваної змінної (рентабельності реалізації готельних послуг); $r = 1, 2, 3, \dots, n$;

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:

$$C_r = \sum_{r=1}^n (y_r - T) \quad (3.20)$$

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:

$$A = a \hat{\sigma}, \quad (3.21)$$

де a – коефіцієнт масштабу

Широкого застосовують співвідношення розміру одиниці шкали КУСУМ приблизно в $2 \hat{\sigma}$ на один інтервал вибірки, тобто масштаб $A = 2 \hat{\sigma}$.

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. Розглянемо цю методику на основі даних ОДП “Чернівцітурист” (Додаток Т.5).

Протягом листопада місяця 2010р. 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, в наслідок чого утворюються кумулятивні суми (C_r), які наносять на карту.

На осі ординат (рис. 3.2) 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%:

$$\hat{\sigma} = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (y_r - T)^2}{n-1}} = 2,779\%.$$

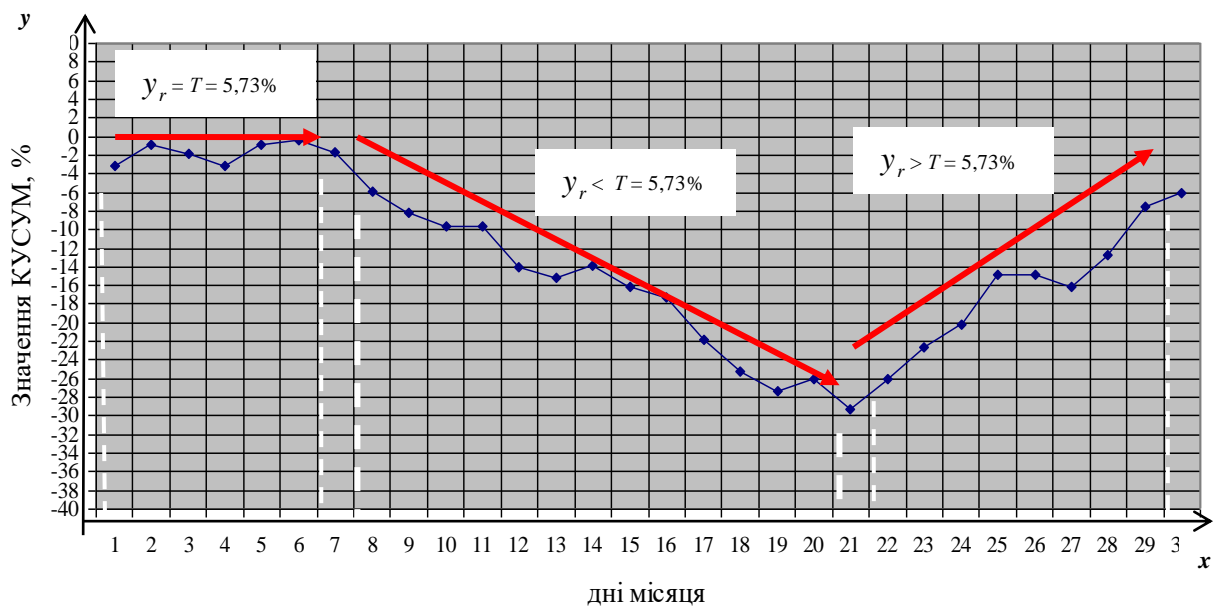


Рис. 3.2 КУСУМ-карта рентабельності реалізації готельних послуг ОДП “Чернівцітурист” за листопад 2010р.

Представлену на рис. 3.2 КУСУМ-карту можна розділити на три частини: 1) крива КУСУМ паралельна осі x – тобто є горизонтальною з 1 по 7 листопада 2010 р. (включно); 2) крива направлена вниз з 8 по 21 листопада,

не дивлячись на локальні викиди 14 та 20 листопада; 3) крива направлена вгору (також з локальними викидами) з 22 по 30 листопада.

Тобто, можна зробити наступні висновки:

– з 1 по 7 листопада на ОДП “Чернівцітурист” локальний середній рівень рентабельності реалізації готельних послуг (y_r) знаходиться на рівні опорного значення $T = 5,73\%$;

– з 8 по 21 листопада 2010 р. середній локальний рівень рентабельності нижчий за цільову величину $5,73\%$;

– з 21 по 30 листопада середній рівень рентабельності більший $5,73\%$.

Для ефективного прийняття рішення щодо коригування рівня рентабельності ОДП “Чернівцітурист” необхідно застосувати в двох точках карти шаблон усіченої V-маски (рис. 3.3).

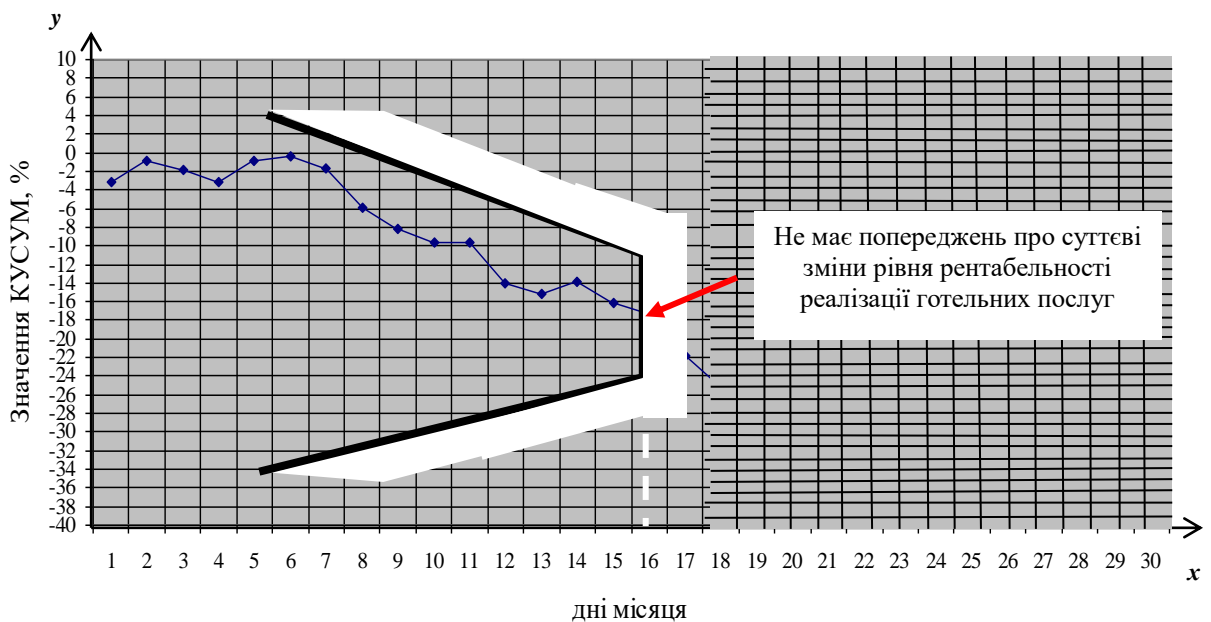


Рис. 3.3 Шаблон усіченої V-маски, що накладена на КУСУМ-карту рентабельності ОДП “Чернівцітурист” (не має вказівок про суттєві зміни при $T=5,73\%$, $\sigma=2,80$)

З рис. 3.3. видно, що при накладанні шаблону усіченої V-маски на номер 16 (тобто на 16 листопада) крива КУСУМ залишається між променями, і в проміжок часу між 8 та 16 листопада 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. 3.4).

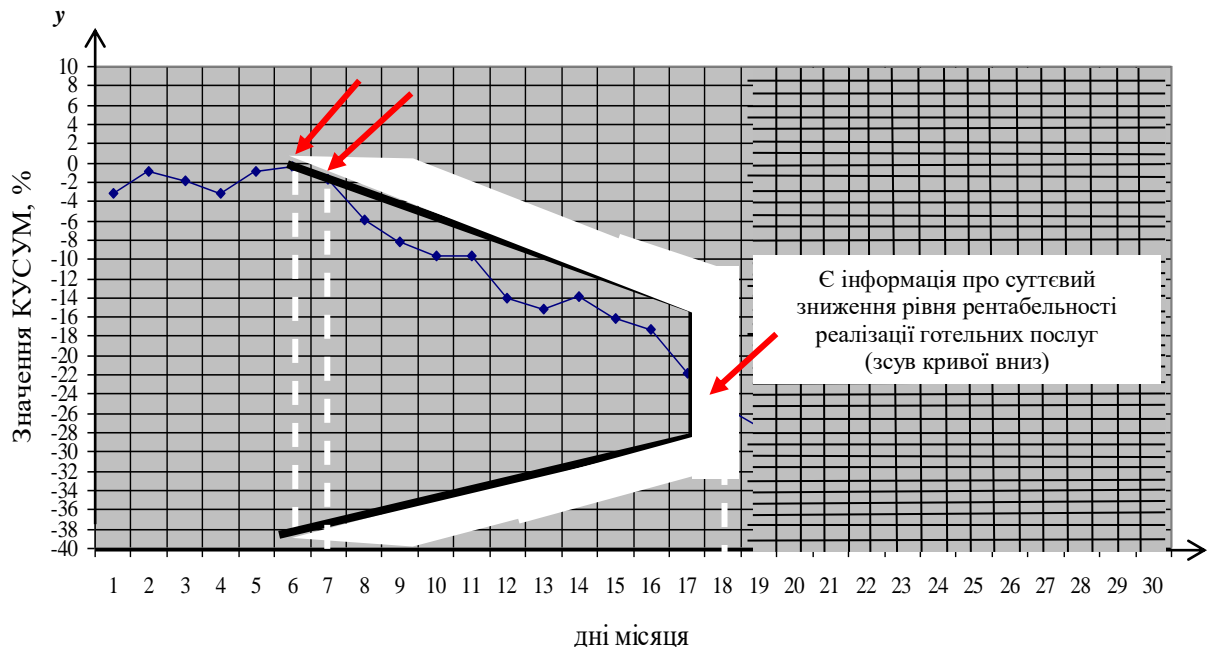


Рис. 3.4 Шаблон усіченої V-маски, що накладена на КУСУМ-карту рентабельності ОДП “Чернівцітурист” (є вказівки про суттєві зміни при $T=16,73\%$, $\sigma=2,77$)

З даних рис. 3.4 видно, що верхня дозвільна лінія усіченої V-маски торкається кривої КУСУМ 6 та 7 листопада, 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 листопада, можна побачити перші спостереження в яких середній рівень рентабельності змістився від цільового рівня, а саме – 7 та 8 листопада.

Якщо шаблон усіченої V-маски перемістити в будь-який день до 18 листопада, то сигналу не буде. Якщо шаблон накласти на контрольну карту між 18 та 21 листопада (кінець вихідного інтервалу), то буде відмічене суттєве зрушення вниз. Тобто, за допомогою КУСУМ-карти 18 листопада, можна побачити перші спостереження в яких середній рівень рентабельності змістився від цільового рівня, а саме – 7 та 8 листопада.

Застосування КУСУМ-карти надає можливість не тільки наглядно 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 транспортира КУСУМ. Нахил кривої КУСУМ порівнюють з транспортиром та визначають нахил середнього рівня рентабельності та зону в якій знаходиться її рівень (рис. 3.5).

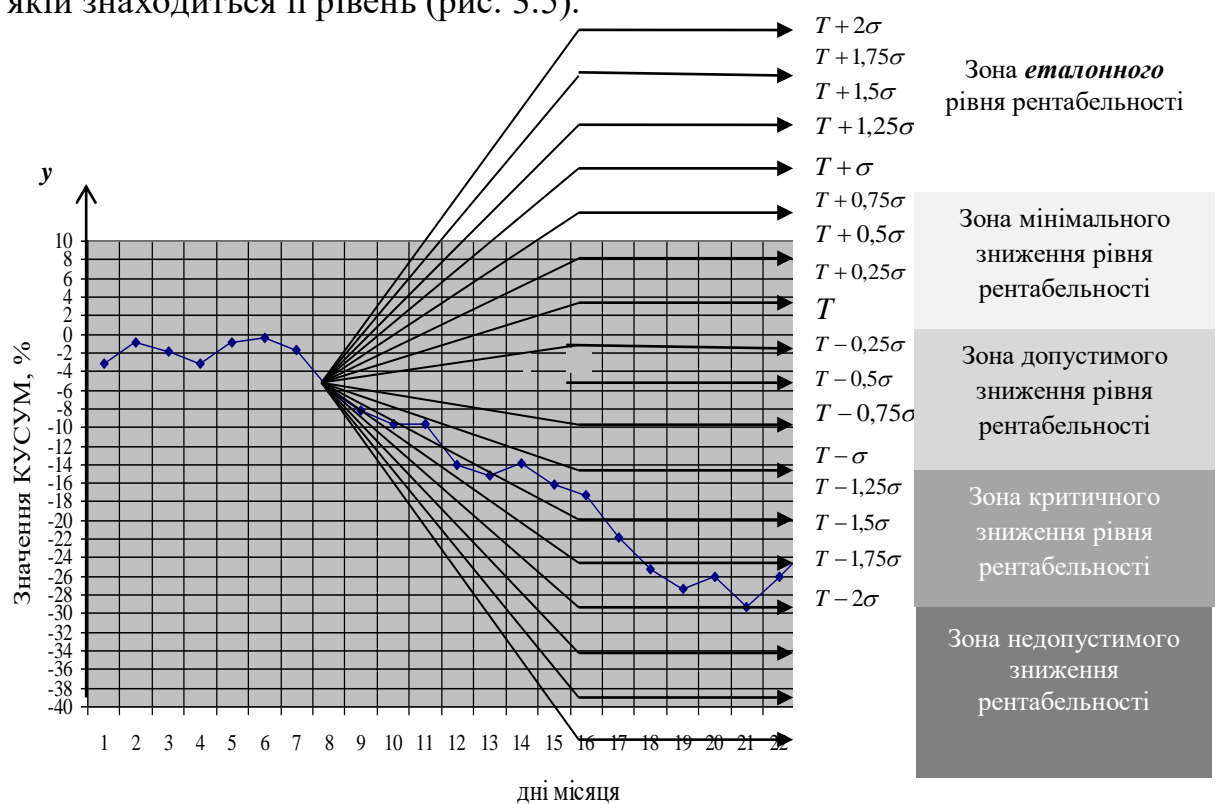


Рис. 3.5 Побудова транспортира КУСУМ на кумулятивній карті рентабельності ($T = 5,73\%$, $\sigma = 2,80\%$)

Кожна з *п'яти зон* рентабельності має верхню та нижню межу в рамках шкали транспортира та виступає індикатором рівня ефективності процесу надання послуг проживання клієнтам за діючими тарифами.

Прямуювання рівня рентабельності до тієї чи 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 не випадкових 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 не допустимого* зниження необхідно взагалі припинити процес надання послуг за діючими готельними тарифами, спрямувати всі сили на стимулювання збуту тощо.

Для оцінки ефективності господарювання можна запропонувати таблицю (Додаток Т.6), яка містить зазначені зони рентабельності та побудована на основі аналізу рівня рентабельності ОДП “Чернівцітурист” із застосуванням всіх допустимих значень шкали транспортира КУСУМ.

На підставі даних дод. Т.6, 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 вибирати той, який відповідатиме цінovій 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:

$$\bar{Y}_{i+1,j} = T + \frac{C_j - C_i}{j - i}, \quad (3.22)$$

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 листопада 2010р. за даними КУСУМ-карти (рис. 3.6).

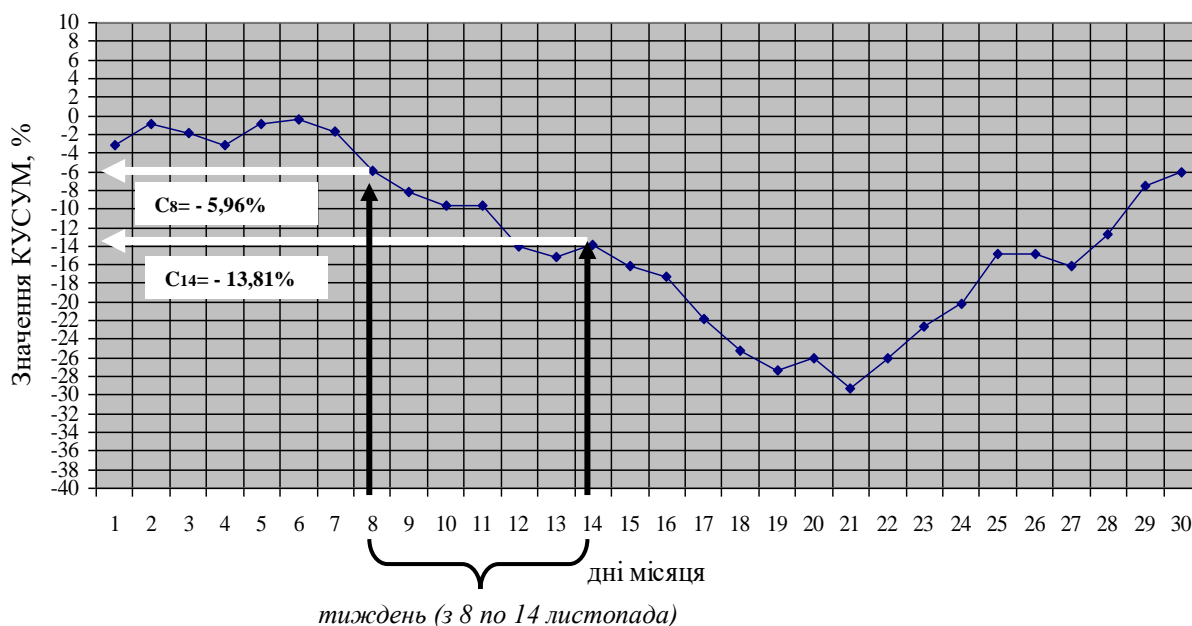


Рис. 3.6 Визначення локального середнього рівня рентабельності за тиждень (з 8 по 14 листопада 2010р.)

З даних КУСУМ-карти (рис. 3.6), беруть значення кумулятивних сум 8 та 14 листопада, 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 не рентабельних номерів при базовому рівні цін та обсягів витрат задля оцінки розміру прибутку підприємства готельного господарства.

Розглянемо цю методику на прикладі одного з готелів м.Трускавець за 12 місяців 2010р. (Додаток Т.7).

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 2010р. (дод. Т.7).

Отримані кумулятивні суми (C_i) наносять на карту, з метою подальшої оцінки змін рівня рентабельності конкретного виду готельного номеру (Додаток Т.8). Розглянемо зазначену методику на прикладі номеру категорії “Апартамент” (Додаток Т.9).

Крива КУСУМ наглядно ілюструє (дод. Т.9) 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 транспортиру КУСУМ в межах $T - 3\sigma$ з розбиттям по 0,25 для додаткової зони *збиткової діяльності*.

Накладання транспортиру КУСУМ на період, що передує цим негативним тенденціям (лютий місяць) дозволяє прослідкувати до якої зони прямує локальний середній рівень рентабельності реалізації номеру “Апартамент”.

Застосування шаблону усіченої V-маски (Додаток Т.10) наглядно ілюструє, що крива КУСУМ торкається верхньої та нижньої дозвільної лінії одночасно, та є свідченням того, що процес вийшов із стану керованості, тобто реалізації номерів категорії “Апартамент” стала нерентабельною. Такі умови вимагають здійснення коригуючих управлінських дій.

З метою ефективного прийняття рішень запропоновано застосовувати таблицю (Додаток У.1) із зонами рентабельності, що побудована на основі

рівня рентабельності номеру “Апартамент” з розбиттям в межах шкали транспортира КУСУМ та інформації про середню завантаженість. Таблиця наглядно 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. 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 вибирати той, який відповідає ціновій 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 досліджуваних 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 дій щодо розміру встановлених цін на проживання; попередження відповідних втрат прибутку

3.3. Стратегічний аналіз фінансових результатів підприємств готельного господарства

Стратегічний 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 [56].

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 [153]. Цілком обґрунтованою є точка зору науковців [56, 153], які стверджують, що цілком природно поставити за мету аналізувати майбутнє не на підставі даних про минулі події, а на базі деяких прогностичних показників, тобто здійснювати стратегічний аналіз *системи*.

Адже, стратегічний системний аналіз – це сукупність визначених наукових методів та практичних прийомів вирішення різноманітних проблем, що виникають у всіх сферах цілеспрямованої діяльності суспільства, на основі системного підходу та представлення фінансових результатів діяльності підприємств готельного господарства у вигляді системи.

Мета стратегічного 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.

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.

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 (Додаток Ф.1).

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 прогностичну інформацію.

Під час здійснення стратегічного 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 [112].

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 [187].

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, сучасна індустрія гостинності динамічно розвивається, що ще раз підтверджує недоцільність застосування при здійсненні стратегічного 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, необхідно 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 *емерджентності*.

Суть вищезазначеного принципу полягає в тому, що всі елементи взаємопов'язані, а їх штучний розподіл порушує цілісність системи та зумовлює зростання похибки прогнозу [188, с.95].

Отже, під час дослідження фінансових результатів діяльності підприємств готельного господарства, як складної динамічної системи, доцільно застосовувати методи багатомірного прогнозування, які створять сприятливе підґрунття для здійснити глибокого та різностороннього аналізу, особливо в умовах прояву кризових явищ в економіці.

Одним з таких методів є метод багатовимірного прогнозування *ланцюгами Маркова* (який запропонований 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 [96, с.74].

Для того, щоб змодельовати 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:

$$B(t + \tau) = B(t + s\tau, t + (s + 1)\tau), \quad (3. 23)$$

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:

$$x(t) = B * x(t_0), \quad (3.24)$$

де t_0 – початок періоду прогнозу;

$X(t_0)$ – значення показників, які характеризують фінансові результати підприємств готельного господарства на початку періоду прогнозування;

$X(t)$ – прогнозні 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 [188], для побудови прогнозу фінансових результатів 30 підприємств готельного господарства на 2011 – 2015 рр. методом ланцюгів Маркова на підставі оцінки їх результативності за 2009 – 2010 рр. (дод. Д.6).

Наприклад, за два останні періоди ретроспективи (2009 та 2010 рр.) ВАТ “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. 3.6).

Таблиця 3.6.

Вихідні показники для побудови перехідної матриці (B) та прогнозу фінансових результатів ВАТ “Готель “Дніпро”” (м. Київ)

№ з/п	Показник	Одиниці виміру	2009 р.		2010р.	
			(x_j^1)		(x_i^2)	
1.	Чистий дохід (виручка) від реалізації послуг	тис.грн.	x_1^1	34628,0	x_1^2	39833,0
2.	Собівартість реалізованих послуг	тис.грн.	x_2^1	28437,0	x_2^2	31620,0
3.	Операційний прибуток	тис.грн.	x_3^1	1845,0	x_3^2	1646,0
4.	Чистий прибуток	тис.грн.	x_4^1	635,0	x_4^2	649,0

Перехідна матриця має наступний загальний вигляд:

$$B = \begin{pmatrix} b_{11} & b_{12} & b_{13} & b_{14} \\ b_{21} & b_{22} & b_{23} & b_{24} \\ b_{31} & b_{32} & b_{33} & b_{34} \\ b_{41} & b_{42} & b_{43} & b_{44} \end{pmatrix}, \quad (3.25)$$

при цьому $x^2 = Bx^1$.

Представимо це матричне рівняння у розгорнутій формі. Тобто запишемо його у вигляді системи лінійних алгебраїчних рівнянь:

$$\begin{cases} b_{11}x_1^1 + b_{12}x_2^1 + b_{13}x_3^1 + b_{14}x_4^1 = x_1^2, \\ b_{21}x_1^1 + b_{22}x_2^1 + b_{23}x_3^1 + b_{24}x_4^1 = x_2^2, \\ b_{31}x_1^1 + b_{32}x_2^1 + b_{33}x_3^1 + b_{34}x_4^1 = x_3^2, \\ b_{41}x_1^1 + b_{42}x_2^1 + b_{43}x_3^1 + b_{44}x_4^1 = x_4^2. \end{cases} \quad (3.26)$$

Кінцева формула для розрахунку елементів перехідної матриці B має наступний вигляд:

$$b_{ij} = \frac{1}{n} * \frac{x_i^2}{x_j^1}. \quad (3.27)$$

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 ВАТ “Готель “Дніпро”” (м.Київ):

$$B = \begin{pmatrix} b_{11} = \frac{1}{4} * \frac{39833,0}{34628,0} & b_{12} = \frac{1}{4} * \frac{39833,0}{28437,0} & b_{13} = \frac{1}{4} * \frac{39833,0}{1845,0} & b_{14} = \frac{1}{4} * \frac{39833,0}{635,0} \\ b_{21} = \frac{1}{4} * \frac{31620,0}{34628,0} & b_{22} = \frac{1}{4} * \frac{31620,0}{28437,0} & b_{23} = \frac{1}{4} * \frac{31620,0}{1845,0} & b_{24} = \frac{1}{4} * \frac{31620,0}{635,0} \\ b_{31} = \frac{1}{4} * \frac{1646,0}{34628,0} & b_{32} = \frac{1}{4} * \frac{1646,0}{28437,0} & b_{33} = \frac{1}{4} * \frac{1646,0}{1845,0} & b_{34} = \frac{1}{4} * \frac{1646,0}{635,0} \\ b_{41} = \frac{1}{4} * \frac{649,0}{34628,0} & b_{42} = \frac{1}{4} * \frac{649,0}{28437,0} & b_{43} = \frac{1}{4} * \frac{649,0}{1845,0} & b_{44} = \frac{1}{4} * \frac{649,0}{635,0} \end{pmatrix}, \quad (3.28)$$

Таким чином, кінцевий вигляд перехідної матриці наступний:

$$B = \begin{pmatrix} 0,2876 & 0,3502 & 5,3974 & 15,6823 \\ 0,2283 & 0,2780 & 4,2846 & 12,4488 \\ 0,0119 & 0,0145 & 0,2230 & 0,6480 \\ 0,0047 & 0,0057 & 0,0879 & 0,2555 \end{pmatrix}. \quad (3.29)$$

Отже, для прогнозу значень досліджуваних показників у 2011 р., тобто в стані $x^3 = (x_1^3, x_2^3, \dots, x_n^3)$ по ВАТ “Готель “Дніпро”” (м.Київ) необхідно зробити наступне перетворення:

$$x^3 = Bx^2. \quad (3.30)$$

Застосовуючи формулу (6) методики прогнозу ланцюгами Маркова, отримаємо, що в 2011 р. на ВАТ “Готель “Дніпро”” (м. Київ) прогнозне значення виручки від реалізації досягне 41591,22 тис.грн., собівартості реалізованих послуг 33015,95 тис.грн., операційний прибуток 1720,11

тис.грн., а чистий прибуток 677,95 тис.грн. Алгоритм обчислення представлений в табл. 3.7.

Таблиця 3.7

Прогноз фінансових результатів ВАТ “Готель “Дніпро”” (м. Київ)

методом ланцюгів Маркова

Статті	Звітний період 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.	39833,0	$x_1^3 = b_{11}x_1^2 + b_{12}x_2^2 + b_{13}x_3^2 + b_{14}x_4^2$	41591,22
Методика обчислення (x_1^3):			
$x_1^3 = 0,2876 * 39833,0 + 0,3502 * 31620,0 + 5,3974 * 1646,0 + 15,6823 * 649,0 = 11455,97 + 11073,32 + 8884,12 + 10177,81 = 41591,22$ тис.грн.			
Собівартість реалізованих послуг, тис.грн.	31620,0	$x_2^3 = b_{21}x_1^2 + b_{22}x_2^2 + b_{23}x_3^2 + b_{24}x_4^2$	33015,95
Методика обчислення (x_2^3):			
$x_2^3 = 0,2283 * 39833,0 + 0,2780 * 31620,0 + 4,2846 * 1646,0 + 12,4488 * 649,0 = 9093,87 + 8790,36 + 7052,45 + 8079,27 = 33015,95$ тис.грн.			
Операційний прибуток, тис.грн.	1646,0	$x_3^3 = b_{31}x_1^2 + b_{32}x_2^2 + b_{33}x_3^2 + b_{34}x_4^2$	1720,11
Методика обчислення (x_3^3):			
$x_3^3 = 0,0119 * 39833,0 + 0,0145 * 31620,0 + 0,2230 * 1646,0 + 0,6480 * 649,0 = 474,01 + 458,49 + 367,06 + 420,55 = 1720,11$ тис.грн.			
Чистий прибуток, тис.грн.	649,0	$x_4^3 = b_{41}x_1^2 + b_{42}x_2^2 + b_{43}x_3^2 + b_{44}x_4^2$	677,95
Методика обчислення (x_4^3):			
$x_4^3 = 0,0047 * 39833,0 + 0,0057 * 31620,0 + 0,0879 * 1646,0 + 0,2555 * 649,0 = 187,22 + 180,23 + 144,68 + 165,82 = 677,95$ тис.грн.			

Надійність прогнозної моделі підтверджують значення парних коефіцієнтів кореляції, які суттєво наближаються до одиниці, та представлені у вигляді кореляційної матриці (R):

$$R = \begin{pmatrix} 1 & r_{12} & \dots & r_{1n} \\ r_{21} & 1 & \dots & r_{2n} \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ r_{n1} & r_{n2} & \dots & 1 \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} 1 & 0,9971 & 0,9999 & 0,9974 \\ 0,9971 & 1 & 0,9986 & 0,9997 \\ 0,9999 & 0,9986 & 1 & 0,9998 \\ 0,9974 & 0,9997 & 0,9998 & 1 \end{pmatrix}. \quad (3.31)$$

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 2011– 2015 рр. із застосуванням вищенаведеної методики багатомірного прогнозування ланцюгами Маркова побудуємо перехідні матриці (B) в розрізі п'яти часових кроків включно до 2015 р., на підставі яких зробимо прогнозні розрахунки (Ф.2 – Ф.7).

Прогноз фінансових результатів на 2011 – 2015 рр. по 30 підприємствах готельного господарства представлений в Додатках Ф.8 та Ф.9.

Результати прогнозних розрахунків показали, що на 2013 – 2015 рр. збережеться негативна тенденція щодо неефективного, тобто збиткового господарювання більшості досліджених підприємств готельного господарства, адже 14 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 прогнозних 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 прогножуються 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 *проектовані фінансові звіти* на наступний рік (або декілька років). Проектована фінансова звітність, як правило, включає: Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів [153, с.194].

Для стратегічного системного аналізу фінансових результатів серед проєктованих форм фінансової звітності найважливішим є проєктований Звіт про фінансові результати, оскільки на його основі можна попередньо оцінити проєктований 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.

Редченко К.І. досліджуючи методикку 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* [153].

Під час складання проєктованого Звіту про фінансові результати 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 ВАТ “Готель “Дніпро”” на 2013 – 2015 рр. ланцюгами Маркова на підставі побудованих перехідних матриць (Додатки Х.1 – Х.3), попередньо порівнявши результати запропонованої методики прогнозу з методом відсотка від продажу.

Розділи II “Елементи операційних витрат” та III “Розрахунок показників прибутковості акцій” у проєктованому Звіті про фінансові результати по ВАТ “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 [153].

Отже, з даних Додатку Х.3 видно, що під час розробки проєктованих Звітів про фінансові результати нами збільшено горизонт прогнозування із застосуванням методу ланцюгів Маркова до 2015 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 (Додаток Х.2), свідчить про значні відхилення між прогнозними показниками, адже під час застосування останнього враховувалась більш тривала еволюція розвитку об'єкта дослідження (2006 – 2010pp.), 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. Додаток Д.6).

У зв'язку з вищезазначеним для моделювання нестаціонарного процесу на базі стаціонарного доцільно застосовувати *матрицю ризиків (P) прогнозу*, яка має наступний вигляд:

$$P = \begin{pmatrix} P_1 & O & \dots & O \\ O & P_2 & \dots & O \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ O & O & \dots & P_n \end{pmatrix}, \quad (3.32)$$

при цьому P_j можуть бути як позитивні (прибуток), так і негативні (збиток), потрапляючи в інтервал показники, наприклад по ВАТ “Готель “Україна”” (м.Севастополь) фінансовий результат у 2009 р. склав –157,0 тис.грн., а в 2010 р. +74 тис.грн. (згідно даних дод. Д.6). 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:

$$X(t) = B * X(t_0) + P * B * X(t_0). \quad (3.33)$$

Здійснивши необхідні перетворення матричного рівняння (7), отримаємо:

$$X(t) = (I + P) * B * X(t_0), \quad (3.34)$$

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.8 – Ф.9) ланцюгами Маркова на 2011 – 2015 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 Х.4 – Х.5). 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.

Окрім того, 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 [56, 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.

Під час проведення SWOT-аналізу більшість вітчизняних та зарубіжних спеціалістів [153, с. 126; 56, 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 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 [106].

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. 3.8.).

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 ВАТ “Готелі “Трускавця”” та проранжувавши за вищенаведеною методикою з метою комплексної оцінки ринкової пропозиції та визначення корпоративної стратегії (Додаток Х.6).

Отже, в нашому дослідженні матриця SWOT-аналізу (дод. Х.6) характеризує перевищення сильних сторін над слабкими ($26 > 17$), проте загроз у зовнішньому середовищі більше ніж можливостей ($15 > 10$). Тому для ВАТ “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 [153].

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 проекрованої форми Звіту про фінансові результати. Впровадження вищезазначеної методики в практичну діяльність підприємств готельного господарства створить сприятливе підґрунття 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 прогнозної 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.

Висновки до третього розділу

З метою покращення існуючої системи стратегічного та оперативного економічного аналізу фінансових результатів на підприємствах готельного господарства пропонується наступне:

1. Нетрадиційний метод багатомірного прогнозування кінцевого узагальнюючого показника, що відображає результати діяльності підприємства готельного господарства ланцюгами Маркова, перевагами якого серед низки інших аналогічних методів багатомірного прогнозування є доступність, універсальність та широкий спектр застосування. Запропоновані прийоми проведення прогнозів із застосуванням ланцюгів Маркова створять сприятливі умови, в міру появи нової вхідної інформації, для вчасного коригування помилок із врахуванням надійності прогнозної моделі, принципу емерджентності та ризиків точності прогнозу, що суттєво підвищить об'єктивність отриманих результатів.

2. Впровадження економічно доцільної та технічно не трудомісткої методики прогнозування ланцюгами Маркова під час побудови проекрованої форми Звіту про фінансові результати з можливостями автоматизованого застосування в середовищі MS Excel, що надасть змогу розширити горизонт прогнозування до кількох часових кроків та оцінити дійсну тенденцію зміни об'єкта дослідження із врахуванням системного підходу та комплексності.

3. Для формування оптимальної структури обсягу реалізації готельних послуг запропоновано використання алгоритму в основу якого покладена модель, що формалізується у вигляді задачі лінійного програмування, забезпечуючи при цьому максимізацію прибутку та базується на врахуванні питомої ваги рентабельності реалізації готельного номеру кожної категорії в загальній рентабельності реалізації готельних послуг.

4. 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 розміру попиту на послуги проживання у прогнозному 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.

5. З метою здійснення об'єктивної аналітичної оцінки рівня рентабельності, виявлення нерентабельних видів номерів та попередження проявів небажаних тенденцій щодо зниження її рівня заздалегідь запропоновано використання кумулятивних 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. Застосування запропонованої 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 дій щодо розміру встановлених цін на проживання;
- попередження відповідних втрат прибутку.

6. Для підвищення ефективності застосування вищезазначеної методики КУСУМ-карт запропоновано спеціальні форми аналітичних таблиць, за допомогою яких можна наглядно побачити 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. Окрім того, їх практичне впровадження надасть можливість оперативного 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.

7. 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. 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.

Основні результати досліджень, викладені у цьому розділі, опубліковані у працях [83, 84, 93].

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення 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 в наступному:

1. У результаті дослідження сучасних тенденцій розвитку вітчизняного ринку готельної індустрії в умовах поглиблення інтеграційних процесів до міжнародної туристичної спільноти встановлено, що підприємства готельного господарства, знаходяться в пошуках найбільш оптимальної форми господарювання з метою збільшення фінансового результату у вигляді прибутку, оскільки переважна більшість з них за досліджуваний період є збитковими. Одним із шляхів покращення ефективності господарської діяльності вітчизняних готелів є впровадження у практичну діяльність *готельного франчайзингу*. Окрім того активізації розвитку готельних проектів могла б сприяти державна підтримка галузі, в сенсі звільнення від внесків на розвиток інфраструктури міста та полегшення процесу отримання дозвільної документації для проектів готелів, які включені до списку пріоритетних об'єктів Євро-2012. З метою уникнення збиткової діяльності запропоновано впроваджувати програми лояльності клієнтів, які передбачають низку заходів щодо створення, посилення і підтримання сприятливого ставлення клієнта до готелю, на підставі чого формується загальне враження і бажання відвідати його не один раз.

2. Узагальнено підходи до визначення сутності фінансового результату підприємств готельного господарства та його економічного змісту із врахуванням історичного аспекту. Запропоновано уточнити

дефініцію “*прибуток підприємств готельного господарства*” та тлумачити її як “структурний елемент ціни на послугу розміщення, що характеризує результат, як *експлуатації номерного фонду* так і структурних *додаткових підрозділів підприємства готельного господарства в цілому*”. Останнє сприятиме врахуванню специфіки діяльності готелю та *комплексного* характеру готельних послуг, що реалізуються.

3. Окреслено змістові характеристики готельних послуг та визначено їх вплив на побудову дієвого обліку фінансових результатів, серед яких виокремлено: *одночасність виробництва та споживання*; неможливість зберігання; нематеріальний характер готельного продукту; сезонний характер; залежність готельних послуг від *інституціональних* та внутрішніх факторів впливу; відносно велика питома вага постійних витрат; *терміновість обслуговування*. Це зумовлює специфіку діяльності підприємств готельного господарства, яка полягає в тому, що проблемні питання, які виникають в ході виробничого процесу повинні вирішуватися максимально швидко та бути дієвими.

4. У процесі дослідження сучасного стану обліку витрат підприємств в галузі готельної діяльності встановлено відсутність галузевих рекомендацій щодо планування, обліку і калькулювання собівартості готельних послуг. З цією метою доведено необхідність застосування у якості ознаки класифікації витрат підприємств готельного господарства “*фазу гостьового циклу*” . Це створить сприятливі умови для чіткого розподілу витрат за відповідними фазами гостьового циклу (до прибуття, приїзд, розміщення, проживання та виїзд з готелю) та ефективного *управління витратами* на кожній із них, а також надасть можливість визначати їх внесок у формування собівартості готельних послуг та кінцевого фінансового результату діяльності. Розроблено спектр зон витрат, який враховує організаційну структуру підприємств готельного господарства 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.

5. Удосконалено документальне відображення доходів від реалізації готельних послуг в частині реєстрів аналітичного обліку (аналітичну відомість 6.1. до розділу I Журналу 6) що надасть змогу порівнювати в динаміці обсяг надходжень від внутрішньої (мешканцям готелю (*in side*)) і зовнішньої (стороннім відвідувачам (*out side*)) реалізації послуг, а також визначати фінансовий результат внутрішніх операцій під час реалізації комплексної “пакетної” послуги, а також поглибить аналітику стосовно обліку доходів й фінансових результатів додаткових структурних підрозділів, послуги яких заздалегідь включені до вартості проживання. Удосконалено облік *сервісної плати*, яку запропоновано відносити до доходів від безкоштовно одержаних оборотних активів, та обліковувати на аналітичному рахунку третього порядку 7171 “*Одержання плати за обслуговування*”. Що дозволить: підвищити відповідність відображення складових доходів від реалізації готельних послуг в обліку, уніфікувати використання наявних субрахунків для відображення плати за сервісне обслуговування з метою її подальшого розподілу між працівниками та оптимізації розміру соціального пакету в цілому.

6. Удосконалено облік 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 комплексної послуги* та методиці трансфертних цін, що надасть більшої інформативності внутрішній звітності. З цією метою *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. Із врахуванням цього зв'язку запропоновано в розділі I Журналу 5 інформацію по кожному субрахунку фінансових результатів подавати у згорнутому вигляді із зазначенням посилання на відповідну відомість аналітичного обліку, а саме: відомість 1.1 до субрахунку 7911 “Результат реалізації готельних послуг (проживання)”; відомість 1.2 до субрахунку 7913 “Результат зовнішньої реалізації послуг допоміжних структурних підрозділів”; відомість 1.3 до субрахунку 79531 “Результат внутрішньої реалізації послуг СПА-центру”; відомість 1.4 до субрахунку 79532 “Результат внутрішньої реалізації послуг Служби харчування. Це дозволить результат діяльності номерного фонду розраховувати шляхом вирахування з нього кумулятивної величини прибутків сегментів відповідальності, послуги яких входять до складу “пакету” (СПА-центр, служба харчування тощо), 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 створить сприятливі умови для того, щоб основні та додаткові підрозділи готельного господарства індивідуально регулювати ціну комплексної послуги, що вони надають, та отримувати частину прибутку від їх реалізації.

7. Обґрунтовано доцільність у удосконалення аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень з метою максимізації

прибутку від надання місця проживання на основі застосування алгоритму формування оптимальної структури обсягу реалізації готельних послуг на базі 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 прогностному періоді запропоновано 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. В його основу покладена *модель-матриця*, що формалізується у вигляді задачі лінійного програмування і базується на врахуванні *питомої ваги рентабельності* реалізації готельного номеру кожної категорії в загальній рентабельності та представляє оптимальну стратегію, реалізація якої надасть змогу підприємству готельного господарства досягти *еталонного стану*, розподіляючи обсяг реалізації готельних послуг за кожен часовий крок згідно з оптимальною структурою.

8. Розроблено 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 досліджуваних 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 дій щодо розміру встановлених цін на проживання; попередження відповідних втрат прибутку. Для підвищення

ефективності застосування вищезазначеної методики КУСУМ-карт запропоновано спеціальні форми аналітичних таблиць, за допомогою яких можна наглядно побачити 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. Окрім того, їх практичне впровадження надасть можливість оперативного 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.

9. Удосконалено методику стратегічного аналізу ефективності діяльності з використанням SWOT-аналізу, з урахуванням груп факторів характерних для підприємств готельного господарства (конкуренція на ринку готельних послуг; система реалізації готельних послуг; клієнти, склад, тенденції їх розвитку; технології, що використовуються в готелі; організаційна структура готелю; імідж готелю з точки зору клієнтів). Та запропоновано *системний підхід* до обліково-аналітичного забезпечення на основі використання методу *ланцюгів Маркова* під час побудови *проектованої форми Звіту про фінансові результати*. Це дозволить розширити горизонт прогнозування до кількох часових кроків та оцінити дійсну тенденцію зміни об'єкта дослідження із врахуванням матриці ризиків прогнозу та без порушення принципу *емерджентності*.

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. Ахтямов А. М. Математические модели экономических процессов / А. М. Ахтямов : монографія. – Уфа : РИЦ БашГУ, 2009. – 140 с.
5. Байлык С. И. Гостиничное хозяйство. Организация, управление, обслуживание : [учеб. пособ.] / С. И. Байлык. – [3-е изд., стереотип]. – К. : Дакор, 2008. – 288 с.
6. 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.
7. Балченко З. А. Бухгалтерський облік в туризмі і готелях України / З. А. Балченко. – [навч. посіб.]. – К. : КУТЕП, 2006. – 232 с.
8. 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.
9. Бауэръ О. О. Мемуары къ истории бухгалтерии и памятники священной старины / О. О. Бауэръ. – М., 1911. – 339с.

10. 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.
11. 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.
12. 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.
13. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку : [підручник] / М. Т. Білуха. – К. : 2000. – 692 с. ISBN 966-7376-41-9.
14. Бланк И. А. Управление прибылью / И.А. Бланк. – К. : Ника-Центр, 2007.–766 с.
15. Бойко М. Г. Удосконалення аналізу діяльності підприємств готельного господарства / М. Г. Бойко // Вісник КНТЕУ. – 2001. – № 3. – С.62 – 67.
16. 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.
17. 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.
18. Бусел В. Великий тлумачний словник сучасної української мови / Вячеслав Бусел. – [словник]. – К., 2005. – 1720 с.
19. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік / Бутинець Ф. Ф., Чижевська Л. В., Герасимчук Н. В. – [підручник]. – Ж. : ПП“Рута”, 2002. – 480 с.
20. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерский учёт, анализ и контроль: теория,

- методологія, організація / Ф. Ф. Бутинець. – Ж. : ЖГТУ, 2007.– 448 с.
21. Бухгалтерський облік та оподаткування : [навч. посіб.]. / за ред. Р. Л. Хом'яка, В. І. Лемішовського. – Львів : Бухгалтерський центр “Ажур”, 2008. – 1112 с.
 22. 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.
 23. Васильєва Р. Х. Історія економічної думки України / Р. Х. Васильєва. – [навч. посіб.]. – К. : Либідь. – 1993.– 272 с.
 24. Все про облік та організацію готельного бізнесу / М. Бойцова, О. Піроженко, В. Кузнєцов, Я. Клиженко. – [3-тє вид., перероб. і доп.]. – Х. : Фактор, 2007. – 272 с. – (Серія “Усе про облік та організацію...”).
 25. Галаган А. М. Счетоводство и его историческое развитие / А. М. Галаган. – М. : “Госиздат”, 1927. – 123 с.
 26. Гальперин Л. М. Курс балансового учета / Л. М. Гальперин. – М. : Госфиниздат, 1934. – 224 с.
 27. Гараніна Е. Н. Комфорт “без сюрпризів” / Е.Н. Гараніна // Готель. – 2005. – №5. – с.6 – 12.
 28. 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.
 29. 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.
 30. Голов С. Ф. Управлінський облік / С. Ф. Голов. – [підручн. вид. 4-те]. К. : 2008.– 704 с.

31. 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).
32. Гостиничные услуги: документальное оформление, бухгалтерский учет и налогообложение / Под общ. ред. В. В. Семенихина. – М. : Изд-во Эксмо, 2005. – 192 с.
33. Готелі та інші місця для тимчасового проживання : статистичний бюлетень. – К. : Держкомстат України, 2009. – (Офіційне видання ДКСУ).
34. Готелі та інші місця для тимчасового проживання : статистичний бюлетень. – К.: Держкомстат України, 2010. – (Офіційне видання ДКСУ).
35. Готельна індустрія Європи: ціни 2008 року // Готельний і ресторанний бізнес. – 2009. – № 1. – С.38 – 39.
36. Готельна індустрія України: минуле, сучасність, майбутнє // Готельний і ресторанний бізнес. – 2008. – № 3. – С.10 – 14.
37. Готельне господарство Буковини : Статистичний бюлетень / ДКСУ Головне управління статистики у Чернівецькій області. – Офіц. вид. – Ч. : 2011. – 24 с.
38. 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.
39. 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.
40. Державна програма розвитку туризму на 2002 – 2010 роки: Постанова Кабінету Міністрів України: за станом на 29 квітня 2002 року №583 / Кабінет Міністрів України – Офіц. вид. – К. : Урядов. вид-во, 2002. – (Офіційне видання Кабінету Міністрів України).

41. Державний стандарт України : Послуги туристичні. Засоби розміщення. Терміни та визначення: ДСТУ 4527:2006. – [Чинний від 2006-02-28]. – К., 2006. – (Національний стандарт України).
42. 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).
43. 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>.
44. Єфімова О. П. Економіка готелів і ресторанів / О. П. Єфімова, Н. А. Єфімова, Т. А. Олєфренко. – [навч. посібник]; під ред. Н. І. Кабушкіна. – [2-ге вид]. – М. : Нове видання, 2005. – 396 с.
45. Єфіменко В. Облік у зарубіжних країнах / В. Єфіменко. – К. : КНЕУ, 2005. – 212 с.
46. 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.
47. Загальнодоступна інформаційна база даних Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://www.stockmarket.gov.ua>
48. Золотухін О. Оподаткування та бухгалтерський облік в готелях / О. Золотухін // Бухгалтерія №16 (587), 19 квітня 2004 р., – С.50 – 52.
49. 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.
50. 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).

51. Інструкція по заповненню форм державних статистичних спостережень №1 – готель, №1 – каналізація : Наказ ДКСУ за станом на 30 квіт. 2004 р. № 258. – Офіц. вид. – К. : Урядов. вид-во. – (Нормативний документ ДКСУ. Інструкція).
52. 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).
53. История экономических учений : [учеб. пос.] / под. ред. В.Автономова и др. – М. : ИНФА-М, 2008. – 783 с.
54. Калайтан Т. В. Функціональна роль обліку та аналізу фінансових результатів у фінансовому менеджменті підприємств / Т. В. Калайтан // Формування ринкової економіки в Україні. Наук. збірник. Спец. вип.11. Фінансово-кредитне регулювання ділової активності господарюючих суб'єктів. – Л. : Інтереко, 2002. – С. 260 – 266.
55. Карпова Т. П. Основы управленческого учета / Т. П. Карпова. – [учеб. пособ.]. – М. : ИНФРА-М, 1997. – 392с.
56. Ковалев В. В., Волкова О. Н. Анализ хозяйственной деятельности предприятия : [учебник] / В. В. Ковалев, О. Н. Волкова. – М. : ООО “ТК Велби”, 2002. – 424 с.
57. Контрольні карти кумулятивних сумм: ДСТУ ISO/TR 7871:2004 – ДСТУ ISO/TR 7871:2004 . – [Чинний від 2006-01-01]. – К. : 2006. – (Національні стандарти України).
58. Контрольні карти Шухарта: ДСТУ ISO/TR 8258:2001 – ДСТУ ISO/TR 8258:2001. – [Чинний від 2001-01-01]. – К. : 2001. – (Національні стандарти України).
59. Король С. Я. Використання прийомів СVP-аналізу в управлінні діяльністю готелю / С. Я. Король // Вісник КНТЕУ. – 2002. – №4. – С.74 – 81.

60. Король С. Я. Класифікація витрат в системі управління основною діяльністю готелю / С. Я. Король // Вісник КНТЕУ. – 2002. – №2. – С.82 – 91.
61. Король С. Я. Бухгалтерський облік в готельному господарстві / С. Я. Король. – [навч. посіб.]. К. : КНТЕУ, 2005. – 354 с.
62. Король С. Я. Учёт расходов на предприятиях, предоставляющих гостиничные услуги / С. Я. Король. – [в 3-х частях] // Дебет-кредит. – 2002. – №34. – С.35 – 39; №35. – С.33 – 38; №37. – С.37 – 40.
63. 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.
64. 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.
65. Кошевицька Г. С. Облік витрат в системі управління операційною діяльністю підприємства : дис... канд. екон. наук : 08.00.09 Г. С. Кошевицька. – Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К. : 2005. – 248 с.
66. 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).
67. Кузнецова Н. М. Основи економіки готельного та ресторанного господарства / Н. М. Кузнецова. – [навч. посіб.]. – К. : Федерація профспілок України. Інститут туризму, 1997. – 173 с.
68. Кукушкіна Л. П. Особенности ведения бухгалтерского учёта в гостиничном бизнесе / Л. П. Кукушкіна. – М. : ИД “Аудитор”, 2000, – 286 с.
69. Краткий словарь иностранных слов : словарь – М. : Издательство”

Советская Энциклопедия”, 1988. – 384с.

70. Куракина Н. П. Анализ финансово-хозяйственной деятельности гостиничных предприятий / Н. П. Куракина; Руководитель авторского коллектива. – М. : ООО “АС ПЛЮС”, 2003. – 100 с.
71. Куркина К. А. Особенности бухгалтерського учета и налогообложения / К. А. Куркина. – М. : Издательство “Вершина”. – 240 с.
72. Кусков А. С. Гостиничное дело / А. С. Кусков. – [учеб. пособ.]. – М. : 2008. – 179 с.
73. Лагутін В. Д. Шкода від монополії чи користь від конкуренції / В. Д. Лагутін // Економіка України. – 2007. – № 4.
74. Лазаришина І. Д. Економічний аналіз в Україні: історія, методологія, практика / І. Д. Лазаришин. – [монографія]. – Рівне : НУВГП, 2005. – 369 с.
75. Лень В. С. Бухгалтерський облік: основи та практика / В. С. Лень В.В.Гливенко. – [навч. посіб.]. – К. : Центр навч. літ., 2004. – 576с.
76. Лігоненко Л. О. Антикризове управління підприємством, теоретико-методологічні засади та практичний інструментарій / Л. О. Лігоненко. – К. : КНТЕУ, 2005. – 824 с.
77. Лозинский А. И. История развития бухгалтерского (балансового) учета / А. И. Лозинский. – Саратов, 1939. – 108 с.
78. Лойко О. Т. Туризм и гостиничное хозяйство / О. Т. Лойко. – [учеб. пособ.]. – Томск : Изд-во ТПУ, 2005. – 152 с.
79. 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.
80. Маздоров В. А. История развития бухгалтерского учета в СССР (1917-1972) / В. А. Маздоров. – М. : Финансы, 1972. – 318 с.
81. 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.
82. 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.
83. 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 : РГЕУ, 2010., С.318 – 322.
84. 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.
85. 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.
86. 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.
87. 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.
88. 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.
89. 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.
90. Маначинська Ю. А. Калькулювання собівартості готельних послуг : сучасний підхід / Ю. А. Маначинська // Збірник наукових праць Уманського державного аграрного університету. – Умань : 2009. – С. 123 – 137.
91. 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.
92. 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.І. – Луганськ, 2010. – С.129 – 135.
93. Маначинська Ю. А. Оценка изменений уровня рентабельности гостиничных услуг с использованием кумулятивных карт / Ю. А. Маначинська // Научный журнал “Уральский научный вестник” (“Оралдын ғылым жаршысы”), Республика Казахстан, 2011. – Том 30. – С.18 – 23.
94. 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.
95. 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.
96. Марков А. А. Об испытаниях связанных в цепь ненаблюдаемыми событиями / А. А. Марков. – М. : ИАН (6), 1912. – 325 с.
97. Марков А. А. Исчисление вероятностей / А. А. Марков. – М. : Госиздат, 1924. – 275 с.
98. Марущак Т. П. Корпоративная культура предприятий сферы услуг / Т. П. Марущак // Персонал. – Київ. – 2001. – №6. – С.37 – 39.
99. 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.
100. Мец В. О. Економічний аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємств / В. О. Мец. – [навч. посіб.]. – К. : Вища школа, 2003. – 278 с.
101. 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).
102. 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).
103. Мних Є. В. Економічний аналіз діяльності підприємства: [підручник]

- / Є. В. Мних. – К. : Київ. нац. торг.- екон. ун-т, 2008. – 514 с.
104. Мних Є. В. Фінансовий аналіз : [навч. посіб.]. / Є.В. Мних, Н.С. Барабаш. – К. : Київ. нац. торг.- екон. ун-т, 2010. – 412 с.
105. Морозов М. А. Экономика и предпринимательство в социально-культурной сфере и туризме: [учебное пособие] / М. А. Морозов. – М. : АКАДЕМІА, 2009. – 288с.
106. Мусакин А. А. Малый отель: с чего начать, как преуспеть. Советы владельцам и управляющим / А. А. Мусакин. – СПб. : Питер, 2008. – 380 с.
107. Нападовська Л. В. Управлінський облік : [монографія] / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 450 с.
108. 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.
109. 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).
110. Основи економічної теорії : підручник [для студ. вищ. навч. закл.]; за ред. В. І. Мочерного. – К. : Знання, 2003. – с. 348.
111. Офіційний сайт Державного комітету статистики України [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
112. Панков В. В. Институциональная теория бухгалтерского учета и аудита / В. В. Панков. – [учеб. пособ.]. – М. : “ИнформБюро”, 2011. – 168 с.
113. 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.
114. Пархоменко Н. М. Облік і аналіз фінансових результатів : дис... канд. екон. наук : 08.00.09 / Н. М. Пархоменко. – К. : КНЕУ, 2002. – С.202.

115. Пачоли Лука. Трактат о счетах и записях / Лука Пачоли // под. ред. Я. В. Соколова. – М. : Статистика, 1974. – 286 с.
116. 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).
117. 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).
118. Пивоваров А. Г. Большой финансово-экономический словарь : словарь / А. Г. Пивоваров; [под ред. В. И. Осипова]. – М. : изд. Экзамен, 2000. – 1064 с.
119. 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).
120. Покропивний С. Ф. Підприємство: стратегія, організація, ефективність / С. Ф. Покропивний. – К. : КНЕУ, 1998. – 352 с.
121. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Баланс” [Текст]. – [Чинний від 1999-03-31] – Офіц. вид. – К. : Уряд. вид-во, 1999. №87. – (Офіційне видання Міністерства фінансів України).
122. 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).
123. 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).
124. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати” [Текст]. – [Чинний від 1999-03-31] – Офіц. вид. – К. : Уряд. вид-во, 1999. №87. – (Офіційне видання Міністерства фінансів України).

125. 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).
126. 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).
127. 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).
128. Пуцентейло П. Р. Економіка і організація туристично-готельного підприємництва / П. Р. Пуцентейло. – [навч. посіб.]. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 344 с.
129. 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).
130. 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).
131. 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).
132. Про внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів України “Про місцеві податки і збори” : Закон України за станом на 20 берез. 2003 р. №

641-IV Верховна Рада України – Офіц. вид. – К. : Парлам. вид-во, 2003. – (Офіційне видання Верховної Ради України).

133. 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).
134. 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).
135. 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).
136. 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).
137. Про Державний бюджет України на 2009 рік : Закон України за станом на 26 груд. 2008 р. № 835-VI. / Верховна Рада України – Офіц. вид. – К. : Парлам. вид-во, 1991. – (Офіційне видання Верховної Ради України).
138. 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).

139. Програма реформування бухгалтерського обліку : Постанова КМУ: за станом на 28 жовт. 1998р. №1706 / Кабінет Міністрів України. – Офіц. вид. – К. : Урядов. вид-во, 1998. – (Офіційне видання Кабінету Міністрів України).
140. 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).
141. 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).
142. 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).
143. 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).
144. 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).
145. Про затвердження форми державного статистичного спостереження № 1-готель (річна) “Звіт про роботу готелю” : Наказ Державного комітету статистики України : за станом на 24 червн. 2010 р. № 242. – Офіц. вид. – К, 2010. – (Офіційне видання Державного Комітету Статистики України).
146. 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).
147. 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).
148. 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).
149. 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).
150. 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-XII. – (Офіційне видання Верховної Ради України).
151. 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>.
152. 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).
153. 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.

154. Решетняк О. І. Сучасні методи управління підприємством сфери послуг / О. І. Решетняк. – Х. : Фактор, 2008. – 544 с.
155. Романовський В. И. Дискретные цепи Маркова / В. И. Романовский. – М. : “Технико-теоретич. лит-ра”, 1949, Ленинград. – 436 с.
156. Романовский В. И. О способе Маркова доказательства предельных теорем для цепных процессов / В. И. Романовский. – Ташкент : Изд. Узб. Фил. АН (3), 1941. – 457 с.
157. Самарцев Є.В. Євро – 2012 : інтереси української туристичної індустрії / Є. В. Самарцев // Готельний і ресторанний бізнес. – 2008. – № 2. – С.12 – 14.
158. Самарцев Є. В. Криза в туристичній індустрії планета та ми / Є. В. Самарцев // Готельний і ресторанний бізнес. – 2009. – № 1. – С.30 – 37.
159. Самарцев Е. В. Методика ценообразования в гостиничном и ресторанном бизнесе – мировая практика / Е. В. Самарцев // Гостиничный & Ресторанный бизнес. – 2001. – №3, – С.14 – 19.
160. В. В. Сопко Бухгалтерський облік : навч. посіб. / В. В. Сопко. – [3-те вид., перероб. і доп.]. – К. : КНЕУ, 2000. – 578 с.
161. Соколов Я. В. Бухгалтерский учёт от истоков до наших дней / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
162. Соколов Я. В. Очерки по истории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М : Финансы и статистика, 1991. – 484 с.
163. 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.
164. Статистичний збірник за 2005 – 2009 рр. “Готелі та інші місця для тимчасового проживання”: Держ. комітет статистики України. – К. : Техніка, 2010. – 204 с.
165. 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.

166. 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.
167. 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.
168. 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.
169. Ткаченко Т. І. Сталий розвиток туризму: теорія, методологія, реалізація бізнесу : монографія / Т. І. Ткаченко. – К. : КНТЕУ, 2006. – 537 с.
170. Туристсько-екскурсійне обслуговування. Класифікація готелів: ДСТУ 28681.4-95. – [Чинний від 1995-04-28]. – К. : Державний стандарт України, 1995. – (Національний стандарт України).
171. Уокер Джон Р. Введение в гостиприимство / Джон Р. Уокер. – М. : ЮНИТИ, 1999. – 463 с.
172. Управлінський облік / Під ред. В. Палія та Р. Вандер Віла. – М. : ИНФРА-М, 1997. – 480 с.
173. 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.
174. Федорченко В. Гостиничный и ресторанный бизнес: история и современность / В. Федорченко // Гостиничный & Ресторанный бизнес. – 2001. – №1, – С.16 – 19.
175. 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).

176. Форми державних статистичних спостережень №1-готель “Звіт про ро-боту готелю (річна), №1 – каналізація “Звіт про роботу каналізації (окре-мої 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).
177. Франчайзинг у готельно-ресторанному бізнесі : [навч. посіб.] / Г. Б. Мунін, Ю. О. Карягін, А. С. Артеменко, Ю. В. Кошиль. – К. : Кондор, 2008. – 370 с.
178. “Футбольно” – гостинничная готовность // Генеральный директор № 8 – 9, 2011 р. – С. 52 – 55.
179. Хамайдюк О., Солошенко Н. Готельні послуги відображаємо в обліку / О. Хамайдюк, Н. Солошенко // Податки та бухгалтерський облік, №77, 2007, – С.40 – 45.
180. 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.
181. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учёт: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. – М. : Финансы и статистика, 2004, – 415 с.
182. Хоскинг А. Курс предпринимательства / А. Хоскинг ; [пер. с англ.]. – М. : Международные отношения, 1993. – 352 с.
183. 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).
184. Ціни на готелі для корпорацій – погляд із Британії // Готельний і ресторанний бізнес. – 2008. – № 3. – с.42 – 44.
185. Чорненька Н. В. Організація туристичної діяльності / Н. В. Чорненька.

- [навчальни посібник]. – К. : Атіка, 2006. – 264 с.
186. Чудновский А. Д. Гостиничный и туристический бизнес / А. Д. Чудновський. – Ассоциация авторов и издателей “Тандем”. Изд-во “ЭКМОС”, 1998., 352 с.
187. Шаланов Н. В. Системный анализ / Н. В. Шаланов : [учеб. пособ.]. – Новосибирск : НГИ, 2006. – 250с.
188. Шаланов Н.В. Математическая экономика / Н. В. Шаланов : [учеб. пособ.]. – Новосибирск : НГИ, 2005. – 259с.
189. Шишкєдова Н. Надання послуг в готелях: відображення окремих операцій / Н. Шишкєдова // Готельна справа. – Січень 2006 р. №1, с. 46 – 50.
190. Щодо підтверджуючих документів та порядку застосування готелями пільг з податку на прибуток : Лист Державної податкової адміністрації : за станом на 14 квітн. 2011 р. № 7234/6/15-0315. – Офіц. вид. – К., 2011. – (Офіційне видання Державної податкової адміністрації).
191. Юденко В. А. Аналіз фінансових результатів підприємств в умовах реформування бухгалтерського обліку / В. А. Юрденко // Фінанси України. – 2000. – №8. – С.97 – 102.
192. Юров В. Прибыль в финансовой экономике. Теория и практика : монографія / В. Юров. – М. : Финансы и статистика, 2001.– 142 с.
193. Яковлєва В. Новини готелів / В. Яковлєва // Новини туристичної індустрії . – 2005. – № 18. – С.23 – 25.
194. Frechet M. Theorie des evenements en chaine dans le casd’un number fini d’etats possible. – Paris. – 1938. – 327 p.
195. Frobenius G. I. Ueber Matrizen aus positive Elements. Sitzungsberichte der Akad. Der Wiss. Zu. – Berlin. – 1908. – P. 456 – 477.
196. James A. Bardi, Ed. D., Hotel front office managment. – The Pannsylvania State University. – New Jersey (USA) : John Wiley & Sons, 2007. – 468 p.
197. Lungberg, Donald E. The Hotel and Restaurant business. Forth Edition. – New York : A CBI Book, Published by Van Nostrand company, 1984. – 352

p.

198. The Uniform Systems of Accounts for Hotels. – Hotel Association of New York City. – New York : AH&LA,1946. – 102 p.