

**Рема М.В.,**  
к.е.н., доцент,  
доцент кафедри економічного аналізу та обліку,  
Національний технічний університет  
«Харківський політехнічний інститут»

## ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВ ГОТЕЛЬНО-РЕСТОРАННОГО БІЗНЕСУ

**Анотація.** У статті розглянуто актуальні проблеми формування фінансових результатів у сучасних умовах господарювання. Досліджено теоретичні та практичні підходи до формування фінансових результатів. Охарактеризовано порядок та метод визначення фінансового результату та надано пропозиції щодо підвищення аналітичності порядку формування фінансових результатів.

**Ключові слова:** фінансові результати, прибуток, доходи, витрати, бухгалтерський облік.

**Постановка проблеми.** Одним із найважливіших показників ефективності діяльності підприємства є фінансовий результат: прибуток чи збиток. Одним із головних завдань підприємства є отримання максимального прибутку за мінімальних витрат. Поглиблення міжнародної співпраці та виходу на вітчизняний ринок міжнародних готельно-ресторанних мереж вимагає вдосконалення національної системи обліку, зокрема можливості поглиблення методики формування фінансових результатів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Загальні питання обліку витрат, доходів і фінансових результатів підприємства розглядалися в роботах як вітчизняних, так і зарубіжних учених: І.А. Басманова, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, С.О. Николаєвої, С.Ф. Голова, Н.Г. Карпової, О.Д. Каверіної, А.Ш. Маргуліса, О.В. Лишиленко, Ф.Ф. Бутинця, С.О. Левицької, Н.Т. Білухи, Л.І. Лавріненко, Ю.А. Вериги, Г.Г. Кірейцева, С.Ф. Голова, В.В. Сопко, Є.В. Мниха, О.П. Рудановського та ін. Проводилися також дослідження особливостей діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу в роботах С.І. Байлика, Н.М. Гоблик-Марковича, К.В. Каленіка, М.О. Корнілевської, Л.І. Нечаюка, Н.О. Телеша, М.В. Якименка та ін. Проте постійні зміни умов господарювання потребують перегляду теоретичних основ і вдосконалення підходів до управління фінансовим результатом підприємства.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Незважаючи на те що достатню кількість наукових праць присвячено питанням формування фінансових результатів, необхідна комплексна модель формування фінансових результатів,

яка б містила фактори, що впливають на нього, та відображала б особливості діяльності підприємств готельної справи.

**Мета статті** полягає у висвітленні особливостей сучасних проблем формування та обліку фінансових результатів підприємств готельного бізнесу.

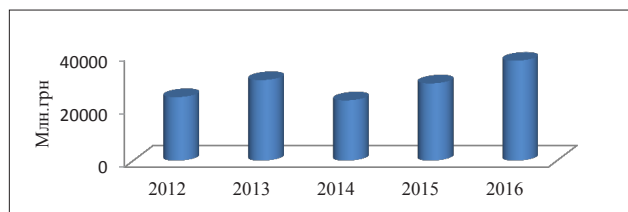
**Виклад основного матеріалу дослідження.** Діяльність підприємств готельно-ресторанного бізнесу має свої специфічні риси, притаманні виключно підприємствам цієї галузі, що вимагає вдосконалення методики формування фінансових результатів.

На ринку послуг функціонувало 222 160 підприємств, які займають частку в 65% у структурі всіх вітчизняних підприємств. Водночас підприємства за таким видом економічної діяльності, як «Тимчасове розміщення й організація харчування», до якого належать підприємства готельно-ресторанного бізнесу, становили досить незначну частку (табл. 1).

Аналізуючи обсяги реалізованої продукції (товарів, послуг) у ринкових цінах у динаміці, протягом 2012–2016 рр. спостерігаємо їх зростання на 29,3%. (рис. 1). Проте якщо провести кореляцію з курсом гривні за зазначений період, матимемо зовсім іншу тенденцію.

Так, оцінюючи обсяги реалізованих послуг у доларах США за його середньою ринковою ціною за роки звітного періоду, маємо зниження в обсягу реалізованих послуг на 26,7%. Отже, у цілому ситуація в економічній діяльності підприємств погіршується.

Фінансові результати підприємств сфери тимчасового розміщення й організації харчування за період 2010–2014 рр. підтвер-



**Рис. 1.** Динаміка показника реалізованої продукції (товарів, послуг) підприємств із тимчасового розміщення й організації харчування в 2012–2016 рр. [2]

Кількість підприємств із тимчасового розміщення й організації харчування в 2010–2015 рр., % [2]

Таблиця 1

Показники	Роки					
	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Відсоток підприємств сфери тимчасового розміщення у загальній сукупності підприємств сфери послуг	4,04	3,97	3,96	3,91	3,55	3,42
Відсоток підприємств сфери тимчасового розміщення у загальній сукупності підприємств України	2,58	2,63	2,60	2,57	2,31	2,24

джують їх скрутне фінансово-економічне становище (табл. 2).

Дослідження особливостей формування фінансових результатів підприємств України в галузі готельно-ресторанного бізнесу дало змогу встановити, що майже половина з них є збитковими. Співвідношення кількості підприємств, які отримують прибуток, і підприємств, що отримують збиток, постійно змінюється, і на протязі дослідженого періоду спостерігається позитивна тенденція (рис. 2).

Отже, питання щодо створення умов для формування позитивних фінансових результатів та формування прийнятної рівня рентабельності стають актуальними для підприємств готельно-ресторанного бізнесу.

Фінансовий результат – це комплексний показник діяльності підприємства, який одночасно знаходиться під впливом багатьох ендогенних та екзогенних факторів, частина яких залишається поза межами можливостей впливу для менеджменту підприємства. Передусім необхідно відзначити зовнішні фактори: відсутність послідовної політики держави; низьку купівельну спроможність споживачів; нестабільність політичної та економічної ситуації в країні; територіальні втрати та військові дії. Ці фактори досить тісно пов'язані між собою та впливають на розвиток готельно-ресторанної галузі у цілому. Наприклад, нестабільність політичної та економічної ситуації в сукупності з військовими діями призводять до втрати потенційно можливого іноземного сегменту споживачів. Водночас відсутність потенційного купівельноспроможного споживача в поєднанні з відсутністю послідовної державної політики у цій сфері унеможливує залучення суттєвих фінансових асигнувань, які сприятимуть її розвитку. Отже, ці фактори досить істотно впливають на результативність та ефективність підприємств готельно-ресторанного бізнесу [3].

Проблема формування фінансових результатів складається з декількох питань: зробити зрозумілими та доступними для вітчизняних та іноземних партнерів, інвесторів сучасні підходи та методи формування фінансових результатів; розробити підхід до формування фінансових результатів в обліку підприємства, що дасть змогу ефективно управляти процедурою фор-

мування фінансового результату підприємства. Тобто механізм має бути призначений для управління не тільки для констатації факту доходів (витрат).

Попередній аналіз літературних джерел дає змогу зробити висновок, що стосовно поняття «фінансовий результат» існує декілька точок зору: 1) зміна величини (приросту чи зменшення) власного капіталу; 2) результат зіставлення доходів і витрат; 3) прибуток або збиток, тобто форма вираження фінансового результату); 4) результат статутної діяльності підприємства (виручка мінус витрати на виробництво і реалізацію продукції); 5) зміна величини чистих активів підприємства; 6) додаткова вартість, створена у процесі виробництва та здійснення операцій фінансово-кредитного характеру; 7) ціна капіталу та інших виробничих факторів [1; 4].

На нашу думку, фінансовий результат передусім як узагальнюючий показник діяльності підприємства містить два складника – доходи та витрати, рівень яких впливає на розмір прибутку і рентабельності підприємства.

Нині головною вимогою до відображення доходів та витрат є мінімізація суб'єктивізму та збільшення рівня уніфікації процедур збору, реєстрації, опрацювання та узагальнення господарських операцій. Це потребує формування відповідних підходів до класифікацій витрат, доходів та фінансових результатів (рис. 3).

Проте наявні класифікації мають певні недоліки з погляду їх узгодженості з вимогами існуючого законодавства та вимогами управління. Кожне вдосконалення має бути спрямоване на забезпечення зростання прибутку. Тобто, наприклад, поглиблення деталізації синтетичного і аналітичного обліку результатів діяльності підприємства має бути поєднане з визначенням прихованих резервів. Дослідники по-різному вирішують ці питання. Ю.А. Маначинська та В.І. Євдошак указують на необхідність приділяти увагу специфічним регістрам у частині відображення інформації про витрати, доходи та фінансові результати. Автори вказують на те, що один із головних елементів – формування інформації про вартість готової послуги в регістрах обліку, та передбачають форму-

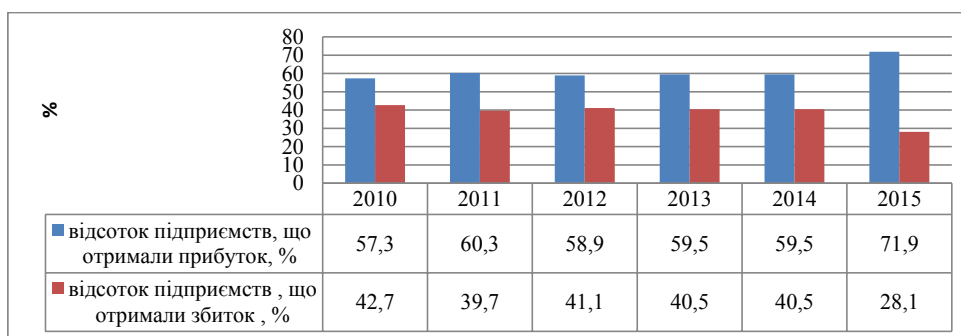


Рис. 2. Співвідношення підприємств, які отримали прибуток та збиток у 2010–2015 рр. [2]

Таблиця 2

Показники результатів діяльності підприємств [2]

Показники	Роки						Відносне відхилення, %				
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2011/2010	2012/2011	2013/2012	2014/2013	2015/2014
фінансовий результат до оподаткування(млн. грн.)	-548,1	-571,6	-862,5	-1270,5	-6579	-7094,4	104,29	150,89	147,30	517,83	107,83
чистий прибуток (млн. грн.)	-633	-692,4	-984,3	-1416,7	-6641,9	-6874,9	109,38	142,16	143,93	468,83	103,51
рентабельність, %	-3,8	-3,7	-4,7	-6,8	-28,9	-22,6	97,37	127,03	144,68	425,00	78,20

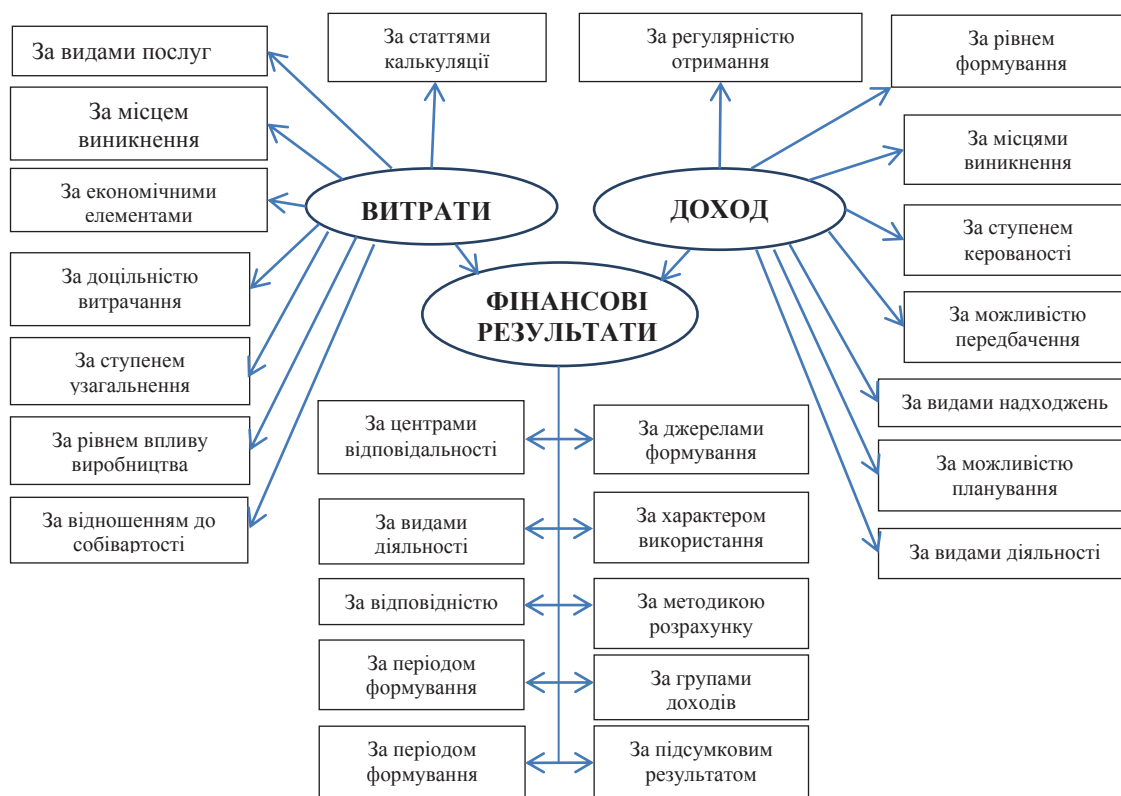


Рис. 3. Класифікація доходів, витрат і фінансових результатів підприємств готельно-ресторанного бізнесу (авторське узагальнення)

вання інформації в рамках парадигми актуарного обліку [5]. Р.Б. Сокольська та В.Д. Зелікман спрямовують увагу на підвищення аналітичності обліку пропонуючи модель формування фінансового результату, яка дає змогу виокремити основні фактори, що впливають на фінансовий результат за видами діяльності та видами реалізованої продукції [7]. Досить цікавим є підхід до формування фінансових результатів на основі ризик-орієнтованого управління, запропонований М.В. Якименко [8]. Частина авторів приділяє увагу дослідженню окремих складників фінансового результату. Так, наприклад, О.Л. Шільвінська досліджує тільки особливості обліку та механізм управління витратами готельно-ресторанного бізнесу [9]. У роботі В.А. Козуб досліджуються питання якості фінансових результатів та методичні засади його оцінки, що в майбутньому надає можливість спрогнозувати стабільність джерел формування доходів [10].

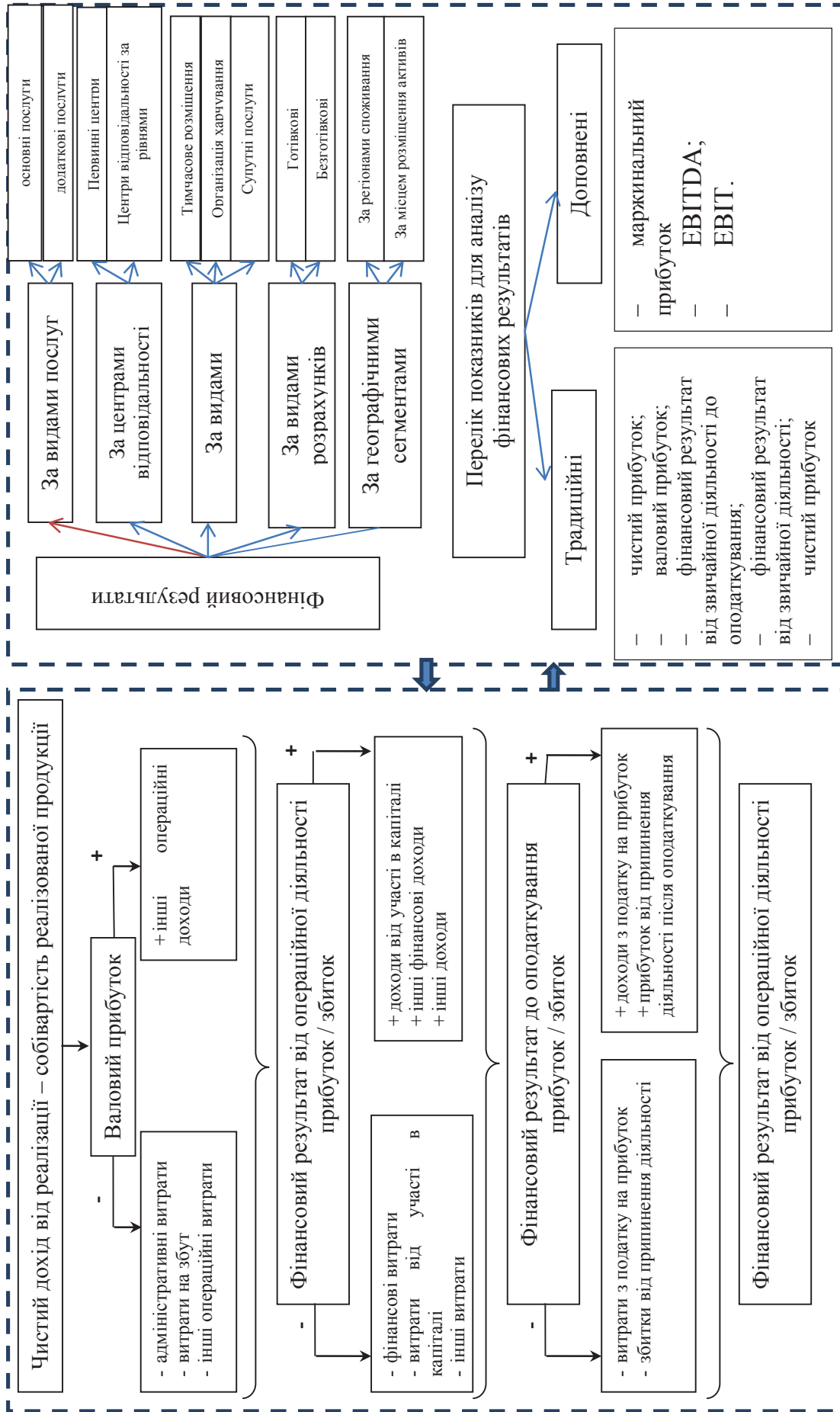
Але пропозиції містять такі недоліки, як відсутність горизонтальної та вертикальної інтеграції запропонованих показників фінансового результату та його складників та відсутність узгодженості між запропонованими методиками та підходами, що закріплені у чинному законодавстві.

Таким чином, ми вважаємо, що необхідне поглиблення наявних підходів, проте з урахуванням двох складників:

- особливостей діяльності готельно-ресторанного бізнесу, що дасть змогу використовувати показники, методики та механізми, які спрямовані саме на вдосконалення діяльності підприємств цього сектору;
- можливостей інтеграції запропонованих методик та підходів відповідно до умов чинного законодавства, що дасть змогу скорочувати терміни підготовки інформації та створювати умови для більш ретельного та комплексного аналізу.

Отже, для вдосконалення системи необхідне створення відповідного підходу до формування фінансових результатів, який би підвищив рівень аналітичного складника цього процесу. Для реалізації цієї мети необхідно розширити сферу застосування та доповнити перелік показників фінансового результату підприємства, поєднуючи вимоги нормативного законодавства та управління підприємством на основі видів діяльності. Тобто необхідно створити умови для горизонтального та вертикального аналізу фінансових результатів, які формуються у системі управління підприємством.

Так, підприємства готельно-ресторанного бізнесу мають значну кількість структурних підрозділів та значний перелік основних та додаткових послуг, що передбачає організацію системи обліку і контролю над центрами витрат і центрами відповідальності. Результати досліджень засвідчують, що центри витрат і центри відповідальності формуються на підприємствах на основі наявної структури підприємства готельно-ресторанного бізнесу [6]. Але, на нашу думку, доцільним буде поділ центрів відповідальності за трьома принциповими напрямками: тимчасове розміщення, організація харчування та додаткові послуги. За кожним напрямком необхідно проводити поділ центрів відповідальності за окремими рівнями: первинний центр відповідальності та центри відповідальності I і II рівнів. Так, наприклад, для напрямку надання послуг із розміщення центрів витрат передбачаються структурні підрозділи: рецепція, готельні номери, служба покоївок, білизняна, пральня та інші допоміжні відділи для надання готельних послуг. Первинними центрами відповідальності є працівники рецепції, швейцар, портье, консьєрж, метрдотель, покоївки та ін. Центри відповідальності I рівня – керівники підрозділів, які підпорядковуються центру відповідальності II рівня – керівнику готельного



Аналітичне забезпечення розрахунку фінансового результату для управління

Рис. 4. Формування фінансового результату підприємств готельно-ресторанного бізнесу [6; 11]

Розрахунок фінансового результату відповідно до діючого законодавства

комплексу [6]. Аналогічно за операціями з надання послуг із харчування центри витрат формуються за структурними підрозділами, які задіяні в наданні послуг: кухня, торговельний зал (бенкетний зал), бар і т. п.

Такий поглиблений аналіз дасть можливість контролювати витрати та доходи, що генеруються за окремим видом діяльності, окремим підрозділом, що у цілому підвищить аналітичність процесу формування доходів і витрат підприємства.

Але прискорення процесів глобалізації та підвищення умов конкуренції вимагають створення додаткових підходів щодо формування фінансових результатів підприємства, тому ми пропонуємо розширення переліку аналітичних показників шляхом їх розподілу на дві групи: традиційні та доповнені (розширені).

У наведеному розширеному переліку показників виокремлюються два досить нові для нашої економічної системи показники: ЕВІТДА та ЕВІТ. Це показники для оцінки результатів діяльності підприємства за видами, які дають змогу розрахувати економічний ефект від здійснення основної операційної діяльності та характеризують ефективність управління підприємством. ЕВІТДА – аналітичний показник, що дорівнює обсягу прибутку до вирахування витрат по виплаті відсотків, податків, зносу і нарахованої амортизації. Показник ЕВІТ ураховує всі доходи і витрати операційної діяльності, тобто основної діяльності підприємства, і не враховує результати фінансової діяльності, що дає змогу чітко визначити господарську результативність у межах основного предмета його діяльності.

**Висновки.** Отже, фінансовий результат являє собою досить складну та багатовимірну категорію. Часткового саме фінансовий результат виступає головною метою діяльності підприємства. Інформації про фінансовий результат, яка наводиться в офіційній фінансовій звітності, недостатньо для проведення поглибленого аналітичного дослідження з метою пошуку резервів його зростання. У роботі запропоновано розширити підходи до напрямів формування фінансових результатів підприємства. Такий поділ вважаємо за доцільне використовувати для прогнозування фінансових результатів, що дасть змогу задовольнити інформаційні потреби різних користувачів, а також отримати достовірну інформацію про результати діяльності, на основі якої в майбутньому можливо приймати ефективні управлінські рішення.

#### Література:

1. Прохар Н.В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики : [монографія] / Н.В. Прохар, Ю.О. Ночовна. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2011. – 257 с.
2. Статистичний збірник «Діяльність суб'єктів господарювання» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
3. Давидюк Ю.В. Стратегічні підходи до підвищення конкурентоспроможності підприємств готельного бізнесу / Ю.В. Давидюк, К.М. Шокот // Мукачівський державний університет. – 2016. – № 7. – С. 266–272.

4. Куслій В.О. Механізм формування фінансових результатів підприємств: зарубіжний досвід і вітчизняні особливості / В.О. Куслій // Вісник ЖДТУ. – 2015. – № 74. – С. 24–34.
5. Маначинська Ю.А. Облікові аспекти забезпечення зростання прибутку готелів при реалізації продуктів спектрального характеру / Ю.А. Маначинська, В.І. Євдошак // Финансы, учет, банки. – 2016. – № 1 (21). – С. 117–125.
6. Домбик О.М. Облік і внутрішній контроль в управлінні діяльністю підприємств готельно-ресторанного бізнесу : дис. ... к.е.н. : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / О.М. Домбик. – Львів, 2016 – 299 с.
7. Сокольська Р.Б. Модель формування фінансових результатів підприємства / Р.Б. Сокольська, В.Д. Зелікман // Проблеми економіки транспорту. – 2012. – № 4. – С. 74–78.
8. Якименко М.В. Бухгалтерський облік формування фінансових результатів в умовах ризик-орієнтованого управління : автореф. дис. ... к.е.н. : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / М.В. Якименко. – Житомир, 2016. – 24 с.
9. Шільвінська О.Л. Особливості обліку витрат на підприємствах готельно-ресторанного комплексу / О.Л. Шільвінська // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – Вип. 5. – С. 1057–1060.
10. Козуб В.О. Модель оцінки якості фінансових результатів підприємств торгівлі / В.О. Козуб [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://elib.hduht.edu.ua/bitstream/123456789/803/1/14.pdf>.
11. Вовк М.О. Фінансова звітність за сегментами у системі управління підприємством : дис. ... к.е.н. : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / М.О. Вовк [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://kneu.edu.ua/userfiles/d-26.006.06/2017/Vovk\\_disser.pdf](https://kneu.edu.ua/userfiles/d-26.006.06/2017/Vovk_disser.pdf).

#### **Рета М.В. Формирование финансовых результатов предприятий гостинично-ресторанного бизнеса**

**Аннотация.** В статье рассмотрены актуальные проблемы формирования финансовых результатов в современных условиях хозяйствования. Исследованы существующие теоретические и практические подходы к формированию финансовых результатов. Охарактеризованы порядок и метод определения финансового результата и предложено расширение его аналитических возможностей.

**Ключевые слова:** финансовые результаты, прибыль, доходы, расходы, бухгалтерский учет.

#### **Reta M.V. Formation of financial results of enterprises of hotel-restaurant business**

**Summary.** The article deals with actual problems of financial results formation in modern economic conditions. The existing theoretical and practical approaches to the formation of financial results are investigated. The procedure and method for determining the financial result and the proposals for increasing the analytical nature of the order of financial results formation are described.

**Keywords:** income, profit, income, expenses, bookkeeping.