

УДК 640.4

АНАЛІЗ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ ГОТЕЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА ЯК ІНСТРУМЕНТАРІЙ ДЛЯ РЕАЛІЗАЦІЇ КОНТРОЛЬНИХ ФУНКЦІЙ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ

Яна Олександрівна ОСТАПЕНКО

старший викладач кафедри статистики та математичних методів в економіці Національного університету державної податкової служби України

Анотація У статті проаналізовано показники діяльності підприємств готельного господарства. Обґрунтовано доцільність проведення аналізу для реалізації контрольних функцій управлінської системи підприємств. Визначено напрями контролю доходів і витрат підприємств готельного господарства.

Аннотация. В статье проанализированы показатели деятельности предприятий гостиничного хозяйства. Обоснована целесообразность проведения анализа для реализации контрольных функций управленческой системы предприятий. Определены направления контроля доходов и расходов предприятий гостиничного хозяйства.

Ключові слова: готельне господарство, аналіз доходів підприємств готельного господарства, аналіз витрат підприємств готельного господарства, внутрішній контроль діяльності підприємств готельного господарства, управління підприємствами готельного господарства.

Ключевые слова: гостиничное хозяйство, анализ доходов предприятий гостиничного хозяйства, анализ затрат предприятий гостиничного хозяйства, внутренний контроль деятельности предприятий гостиничного хозяйства, управления предприятиями гостиничного хозяйства.

Постановка проблеми. Сучасний етап розвитку економіки України зумовлює високі вимоги щодо оцінки ефективності функціонування підприємств, зокрема у секторі готельного господарства. Найбільш повну уяву щодо ситуації на виробництві можна отримати за допомогою детального аналізу витрат, доходів та результатів господарської діяльності підприємства готельного господарства. Важливим елементом проведення аналізу є формування завдань економічного аналізу та використання аналітичних процедур у процесі внутрішнього контролю.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Значення економічного аналізу при проведенні контролю відзначали Ф. Ф. Бутинець [1], Т. А. Бутинець [2], В. А. Дерій [3, с. 176], М. Ф. Овсійчук [4, с. 10], М. Я. Штейнман [1] та інші.

Але практично відсутні публікації з питань економічного аналізу як інструментарію контролю доходів і витрат підприємств готельного господарства.

Мета статті – проаналізувати показники діяльності підприємств готельного господарства, обґрунтувати доцільність проведення аналізу для реалізації контрольних функцій управлінсь-

кої системи підприємств готельного господарства, визначити напрями контролю доходів і витрат підприємств готельного господарства.

Обґрунтування отриманих наукових результатів. Сучасний підхід до побудови системи внутрішнього контролю доходів і витрат на підприємствах готельного господарства повинен базуватися на завданнях, які ставить перед собою система управління таким підприємством. Для з'ясування напрямів, у яких слід здійснювати управління фінансовим станом підприємств готельного господарства України, проведено окремі процедури фінансового аналізу господарської діяльності трьох суб'єктів господарювання у сфері готельного господарства за класом економічної діяльності 55.10 «Діяльність готелів і подібних засобів тимчасового розміщування».

Для цілей цього дослідження доцільно проаналізувати діяльність підприємств у таких напрямках:

- аналіз платоспроможності підприємств готельного господарства України за 2012 р. для визначення рівня ліквідності підприємств готельного господарства з метою розробки підходу до контролю форми отримання доходів від надання

готельних послуг;

- аналіз структури доходів і витрат підприємств готельного господарства України за 2011–2012 рр., а також рівня рентабельності таких підприємств для встановлення питомої ваги окремих видів доходів і витрат у валовому доході підприємств готельного господарства з метою визначення основних об'єктів контролю доходів і витрат таких підприємств;

- динаміка впливу факторів на рентабельність підприємств готельного господарства України у 2012 рр. для визначення впливу окремих видів доходів і витрат на прибутковість підприємств готельного господарства з метою ідентифікації основних напрямів контролю доходів і витрат таких підприємств;

- аналіз витрат за елементами підприємств го-

тельного господарства України за 2011–2012 рр. для обґрунтування системи завдань контролю ресурсних потоків при забезпеченні функціонування підприємства готельного господарства;

- показники рентабельності підприємств готельного господарства України за 2011–2012 рр. для встановлення завдань управління підприємством готельного господарства на основі застосування контрольних процедур.

У таблиці 1 наведено результати аналізу платоспроможності підприємств готельного господарства України за 2012 р. для визначення рівня ліквідності підприємств готельного господарства, що дозволило обґрунтувати напрями управління ліквідністю, зокрема при проведенні контролю форми отримання доходів від надання готельних послуг.

Таблиця 1

Аналіз платоспроможності підприємств готельного господарства України за 2012 р.

Показник	ПрАТ «Готель «Україна» ¹			ПрАТ «Готель «Дніпро» ²			ПрАТ «Готельний комплекс «Європа» ³		
	На 31.12.11 р.	На 31.12.12 р.	Відхилення	На 31.12.11 р.	На 31.12.12 р.	Відхилення	На 31.12.11 р.	На 31.12.12 р.	Відхилення
Загальний показник платоспроможності	0,01	0,01	0,00	1,54	1,17	-0,37	0,03	0,05	0,02
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,00	0,00	0,00	1,00	1,12	0,12	0,15	0,00	-0,15
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,15	0,09	-0,06	4,59	1,69	-2,90	0,32	0,37	0,05
Коефіцієнт покриття	0,14	0,10	-0,04	2,03	2,72	0,69	0,86	1,19	0,33
Коефіцієнт маневреності капіталу	0,00	0,00	0,00	0,42	0,60	0,18	-3,86	4,32	8,18
Частка оборотних активів в активах	0,10	0,10	0,00	0,03	0,03	0,00	0,05	0,09	0,04
Коефіцієнт забезпеченості власними засобами	-15,89	-15,08	0,81	-0,63	0,25	0,88	-2,64	-1,46	1,18

Джерело: аналіз проведено на основі показників фінансової звітності [1, 2, 3].

¹ Приватне акціонерне товариство «Готель «Україна» (м. Луцьк, Волинська область)

² Приватне акціонерне товариство «Готель «Дніпро» (м. Київ)

³ Приватне акціонерне товариство «Готельний комплекс «Європа» (м. Кіровоград, Кіровоградська область)

Як видно з таблиці, перше підприємство має низьку загальну ліквідність, а також нульову абсолютну ліквідність, що ідентифікує проблему відсутності достатньої кількості грошових коштів у всіх формах та їх пріоритетне використання для придбання товарно-матеріальних цінностей та оновлення матеріально-технічної бази. Не дивлячись на те, що капітальні інвестиції становлять в довгостроковій перспективі стратегічну перевагу для такого підприємства, проте в короткий проміжок часу призводять до появи необхідності залучення сторонній обігових коштів на не завжди вдалим умовах, що в цілому може знизити рентабельність діяльності підприємства готельного господарства. У двох інших підприємств слід відзначити високий рівень ліквідності та значення коефіцієнта покриття, що, враховуючи незначну частку оборотних активів

у активах підприємства, демонструє високий рівень маневреності капіталу.

В цілому слід відзначити, що для системи внутрішнього контролю підприємства готельного господарства необхідно поставити за завдання контролю величини грошових коштів, що підприємство отримує від споживачів готельних послуг, а також контролю дотримання строків погашення поточної кредиторської та дебіторської заборгованості. Це дозволить оперативно визначити достатність величини грошових коштів у ті моменти часу, коли підприємству слід виконувати свої фінансові зобов'язання.

Для цілей визначення основних об'єктів контролю доходів і витрат підприємств готельного господарства визначено питому вагу окремих видів доходів і витрат у валовому доході таких підприємств (табл. 2).

Таблиця 2

Аналіз структури доходів і витрат підприємств готельного господарства України за 2011–2012 рр.

Показник	ПрАТ «Готель «Україна»		ПрАТ «Готель «Дніпро»		ПрАТ «Готельний комплекс «Європа»	
	2012 р.	% до виручки	2012 р.	% до виручки	2012 р.	% до виручки
Чистий дохід від реалізації	4838	100,00	45778	100,00	3053	100,00
Собівартість реалізації	4722	97,60	32345	70,66	2257	73,93
Валовий прибуток (збиток)	116	2,40	13433	29,34	796	26,07
Інші операційні доходи	1	0,02	4077	8,91	167	5,47
Адміністративні витрати	315	6,51	5608	12,25	427	13,99
Витрати на збут	267	5,52	9288	20,29	500	16,38
Інші операційні витрати	34	0,70	1481	3,24	155	5,08
Фінансові результати від операційної діяльності	-499	-10,31	1133	2,47	-119	-3,90
Доходи від участі в капіталі	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Інші фінансові доходи	0	0,00	6	0,01	0	0,00
Інші доходи	53	1,10	0	0,00	0	0,00
Фінансові витрати	499	10,31	0	0,00	0	0,00
Втрати від участі в капіталі	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Інші витрати	5	0,10	0	0,00	3	0,10
Фінансові результати звичайної діяльності до оподаткування	-950	-19,64	1139	2,49	-122	-4,00
Податок на прибуток	0	0,00	417	0,91	0	0,00
Чистий прибуток (збиток)	-950	-19,64	722	1,58	-122	-4,00

Джерело: аналіз проведено на основі показників фінансової звітності [1, 2,3].

Виходячи з даних таблиці 2, можна говорити про відносну рентабельність основної діяльності підприємств готельного господарства. З двома з досліджуваних підприємств величина валового прибутку складала приблизно 27 % від чистого доходу. Проте фінансові результати від операційної діяльності після врахування всіх накладних витрат вказують на збитковість таких підприємств уже на рівні операційної діяльності. Тому важливим маркером фінансової нестабільності можна назвати неврахування рівня накладних витрат при здійсненні ціноутворення на готельні послуги, а також зростання величини накладних витрат в середньому на 20,3 % порівняно з попереднім періодом. В цілому ж у всіх трьох

підприємств фінансові результати від звичайної діяльності для оподаткування вказують на їх збитковість. У цьому контексті завданням контролю стає виявлення джерела збитковості на основі застосування інструментарію факторного аналізу та виявлення впливу факторів на рентабельність підприємств готельного господарства України.

Поряд з цим важливим об'єктом контролю доходів і витрат підприємств готельного господарства є показники їх рентабельності, що продемонстровано у вигляді показників, розрахованих на основі фактографічної інформації досліджуваних підприємств (табл. 3).

Таблиця 3

Показники рентабельності підприємств готельного господарства України за 2011-2012 рр.

Показник	ПрАТ «Готель «Україна»			ПрАТ «Готель «Дніпро»			ПрАТ «Готельний комплекс «Європа»		
	2012 р.	2011 р.	Відхилення	2012 р.	2011 р.	Відхилення	2012 р.	2011 р.	Відхилення
Рентабельність продажу	0,02	0,78	-0,75	0,29	0,23	0,06	0,26	0,08	0,18
Рентабельність звичайної діяльності	-0,20	-3,58	3,38	0,02	0,03	-0,01	-0,04	-0,13	0,09
Чиста рентабельність	-0,20	-3,58	3,38	0,02	0,01	0,00	-0,04	-0,13	0,09
Економічна рентабельність	-0,05	-0,68	0,63	0,00	0,00	0,00	-0,04	-0,10	0,06
Рентабельність власного капіталу	0,07	1,11	-1,04	0,00	0,00	0,00	-0,05	-0,12	0,07
Валова рентабельність	0,02	0,78	-0,75	0,29	0,23	0,06	0,26	0,08	0,18
Витратовіддача	0,02	2,05	-2,03	0,28	0,23	0,06	0,25	0,06	0,19
Рентабельність перманентного капіталу	0,75	-1,95	2,70	0,00	0,00	0,00	-0,04	-0,10	0,06
Коефіцієнт стійкості економічного зростання	0,07	1,11	-1,04	0,00	0,00	0,00	-0,05	-0,12	0,07

Джерело: аналіз проведено на основі показників фінансової звітності [1, 2,3].

Це завдання контролю вирішується шляхом виявлення факторів впливу фінансових показників на рентабельність діяльності та розрахунок абсолютної величини такого впливу, що продемонстровано в таблиці 4. Це дозволяє визначити джерела виникнення негативних фінансових

результатів на кожному етапі їх визначення, врахувати динаміку таких змін за різні календарні періоди звітного року, визначити резерви максимізації доходів та мінімізації витрат підприємства готельного господарства.

Таблиця 4

Динаміка впливу факторів на рентабельність підприємств готельного господарства України у 2012 рр.

Показник	ПрАТ «Готель «Україна»	ПрАТ «Готель «Дніпро»	ПрАТ «Готельний комплекс «Європа»
Чистий дохід від реалізації	+1100	-607	+668
Собівартість реалізації	+3891	-3359	+53
Валовий прибуток (збиток)	-2791	+2752	+615
Інші операційні доходи	-34	-4183	-287
Адміністративні витрати	-84	+338	+14
Витрати на збут	+82	+3041	+210
Інші операційні витрати	-15233	-4562	-91
Фінансові результати від операційної діяльності	+12410	-248	+195
Доходи від участі в капіталі	0	0	0
Інші фінансові доходи	0	-32	0
Інші доходи	-374	0	0
Фінансові витрати	-311	0	0
Втрати від участі в капіталі	0	0	0
Інші витрати	-89	0	+3
Фінансові результати звичайної діяльності до оподаткування	+12436	-280	+192
Податок на прибуток	0	-313	-4
Чистий прибуток (збиток)	+12436	+33	+196

Джерело: аналіз проведено на основі показників фінансової звітності [1, 2,3].

Як видно з таблиці 4, на ПрАТ «Готель «Україна» відбулося збільшення величини собівартості реалізованих послуг на рівні непропорційно незначного збільшення чистого доходу від їх реалізації. Натомість на ПрАТ «Готель «Дніпро» слід констатувати збільшення валового прибутку за

рахунок зниження собівартості реалізованих готельних послуг. Таким чином, величина собівартості готельних послуг як вагомий фактор управління рентабельністю підприємства готельного господарства є об'єктом внутрішнього контролю.

Таблиця 5

Аналіз витрат за елементами підприємств готельного господарства України за 2011-2012 рр.

Елементи витрат	2012 р.		2011 р.		Відхилення		Темп зростання, %
	Сума, грн.	%	Сума, грн.	%	Сума, грн.	Питокої ваги, п.с.	
<i>ПрАТ «Готель «Україна»</i>							
Матеріальні витрати	729	15,71	1597	14,06	-868	1,65	45,65
Витрати на оплату праці	828	17,84	550	4,84	278	13,00	150,55
Відрахування на соціальні заходи	296	6,38	194	1,71	102	4,67	152,58
Амортизація	1261	27,17	8593	75,65	-7332	-48,48	14,67
Інші операційні витрати	1527	32,90	425	3,74	1102	29,16	359,29
РАЗОМ:	4641	100,00	11359	100,00	-6718	0,00	40,86
<i>ПрАТ «Готель «Дніпро»</i>							
Матеріальні витрати	7871	18,75	6083	15,38	1788	3,38	129,39
Витрати на оплату праці	13524	32,22	14220	35,94	-696	-3,72	95,11
Відрахування на соціальні заходи	4911	11,70	5237	13,24	-326	-1,54	93,78
Амортизація	3030	7,22	2614	6,61	416	0,61	115,91
Інші операційні витрати	12632	30,10	11409	28,84	1223	1,26	110,72
РАЗОМ:	41968	100,00	39563	100,00	2405	0,00	106,08

продовження таблиці 5

ПрАТ «Готельний комплекс «Європа»							
Матеріальні витрати	1428	42,77	1152	36,54	276	6,23	123,96
Витрати на оплату праці	1160	34,74	996	31,59	164	3,15	116,47
Відрахування на соціальні заходи	418	12,52	363	11,51	55	1,01	115,15
Амортизація	221	6,62	241	7,64	-20	-1,02	91,70
Інші операційні витрати	112	3,35	401	12,72	-289	-9,36	27,93
РАЗОМ:	3339	100,00	3153	100,00	186	0,00	105,90

Джерело: аналіз проведено на основі показників фінансової звітності [1, 2, 3].

Виходячи з даних таблиці 5 та на основі розрахунку середньої питомої ваги елементів витрат на досліджуваних підприємствах за 2011–2012 рр., встановлено, що матеріальні витрати складають приблизно 24 % операційних витрат підприємства готельного господарства, витрати на оплату праці – 26 %, відрахування на соціальні заходи – 9 %, амортизаційні відрахування – 22 %, інші операційні витрати – 19 %.

Висновки. Отже, завдання контролю витрат та доходів підприємства готельного господарства слід формувати у відповідності до виділених

вище напрямів управління фінансовим станом та згідно з основними інформаційними запитами користувачів, що дозволить концентрувати ресурси системи внутрішнього контролю на потенційно проблемних фінансових аспектах діяльності підприємства готельного господарства, а використання аналітичного інструментарію та належного обліково-інформаційного забезпечення створює економічне підґрунтя для реалізації контрольних функцій системи управління такого підприємства.

Список використаних джерел:

1. Контроль и ревизия в сельскохозяйственных предприятиях. / М. Я. Штейнман, Ф. Ф. Бутинец. — М. : Колос, 1976. — 224 с.

2. Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології, практики [Текст] : монографія / Т. А. Бутинець. — Житомир : ЖДТУ, 2011. — 772 с.

3. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: монографія / В. А. Дерій. — Тернопіль : ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. — 272 с.

4. Контроль и ревизия: [учебное пособие] / под ред. д-ра экон. наук, проф. М. Ф. Овсийчук. — 2-е изд., испр. — М. : КНОРУС, 2005. — 224 с.

5. Річна фінансова звітність Приватного акціонерного товариства «Готель «Україна» за

2012 р. // Єдиний інформаційний масив даних про емітентів цінних паперів. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.smida.gov.ua/db/emitent/year/showform/77/237716>.

6. Річна фінансова звітність Приватного акціонерного товариства «Готель «Дніпро» за 2012 р. // Єдиний інформаційний масив даних про емітентів цінних паперів. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.smida.gov.ua/db/emitent/year/xml/showform/8165/99/templ>.

7. Річна фінансова звітність Приватного акціонерного товариства «Готельний комплекс «Європа» за 2012 р. // Єдиний інформаційний масив даних про емітентів цінних паперів. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.smida.gov.ua/db/emitent/year/showform/77/231725>.