

Міністерство освіти і науки України  
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

---

Економіки та менеджменту  
(повна назва факультету)

---

бухгалтерського обліку та аудиту  
(повна назва кафедри)

---

## КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на здобуття освітнього ступеня

магістра

(назва освітнього ступеня)

на тему: Облік фінансових результатів та їх аналіз в системі  
бухгалтерського обліку (на прикладі ПрАТ «Тернопіль - Готель»)

---

---

Виконав: студент (ка) VI курсу, групи ПОМ-61  
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

(шифр і назва спеціальності)

	<hr/>	<u>Скочияс М.В.</u> (прізвище та ініціали)
Керівник	<hr/> (підпис)	<u>к.е.н., доц. Королюк Т.М.</u> (прізвище та ініціали)
Нормоконтроль	<hr/> (підпис)	<u>к.е.н., доц. Співак С.М.</u> (прізвище та ініціали)
Завідувач кафедри	<hr/> (підпис)	<u>д.е.н., проф. Павликівська О.І.</u> (прізвище та ініціали)
Рецензент	<hr/> (підпис)	<u>к.е.н., доц. Гарматій Н.М.</u> (прізвище та ініціали)

Тернопіль  
2021

Міністерство освіти і науки України  
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

Факультет

*Економіки та менеджменту*

(повна назва факультету)

Кафедра

*бухгалтерського обліку та аудиту*

(повна назва кафедри)

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри

*Павликівська О.І.*

(підпис)

(прізвище та ініціали)

« 13 » грудня 2021 р.

**ЗАВДАННЯ**  
НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ

на здобуття освітнього ступеня

*магістра*

(назва освітнього ступеня)

за спеціальністю

*071 «Облік і оподаткування»*

(шифр і назва спеціальності)

студенту

*Скочилясу Михайлу Вікторовичу*

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи

*Облік фінансових результатів та їх аналіз в системі*

*бухгалтерського обліку (на прикладі ПрАТ «Тернопіль - Готель»)*

Керівник роботи

*Королюк Тетяна Миколаївна, к.е.н., доцент*

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Затверджені наказом ректора від « 7 » вересня 2021 року № 4/7-754

2. Термін подання студентом роботи

*13.12.2021 р.*

3. Вихідні дані до роботи

*НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», закони, інструкції, положення, наукова та навчальна література, публікації у наукових виданнях, фінансова звітність підприємства*

4. Зміст роботи (перелік питань, які потрібно розробити)

*Теоретичні основи обліку фінансових результатів*

*Методика обліку фінансових результатів ПрАТ «Тернопіль - Готель»*

*Аналізування фінансових результатів діяльності ПрАТ «Тернопіль - Готель»*

*Охорона праці та безпека в надзвичайних ситуаціях*

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень, слайдів)

## 6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
<i>Охорона праці</i>	<i>Голда Н.М.</i>		
<i>Безпека в надзвичайних ситуаціях</i>	<i>Клепчик В.М.</i>		

7. Дата видачі завдання 07.09.2021 р.**КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН**

№ з/п	Назва етапів роботи	Термін виконання етапів роботи	Примітка
1	<i>Погодження плану кваліфікаційної роботи з керівником</i>	<i>до 07.06.2021 р.</i>	
2	<i>Підбір і опрацювання літератури</i>	<i>до 05.07.2021 р.</i>	
3	<i>Підготовка розділу 1 «Теоретичні основи обліку фінансових результатів»</i>	<i>до 03.09.2021 р.</i>	
4	<i>Підготовка розділу 2 «Методика обліку фінансових результатів ПрАТ «Тернопіль - Готель»»</i>	<i>до 25.10.2021 р.</i>	
5	<i>Підготовка розділу 3 «Аналізування фінансових результатів діяльності ПрАТ «Тернопіль - Готель»»</i>	<i>до 19.11.2021 р.</i>	
6	<i>Підготовка розділу 4 «Охорона праці та безпека в надзвичайних ситуаціях»</i>	<i>до 25.11.2021 р.</i>	
7	<i>Подання кваліфікаційної роботи для здійснення перевірки на плагіат</i>	<i>до 01.12.2021 р.</i>	
8	<i>Попередній захист роботи</i>	<i>07.12.2021 р.</i>	
9	<i>Подання готової роботи на кафедру</i>	<i>до 13.12.2021 р.</i>	

Студент

---

  
(підпис)*Скочиляс М.В.*

---

  
(прізвище та ініціали)

Керівник роботи

---

  
(підпис)*Корольок Т.М.*

---

  
(прізвище та ініціали)

## ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ	6
1.1. Обліково-економічна сутність та класифікування фінансових результатів	6
1.2. Економічна характеристика діяльності ПрАТ «Тернопіль - Готель»	12
Висновки до розділу 1	16
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПрАТ «ТЕРНОПІЛЬ - ГОТЕЛЬ»	18
2.1. Організаційні основи обліку фінансових результатів	18
2.2. Особливості обліку фінансових результатів ПрАТ «Тернопіль - Готель»	22
2.3. Методика відображення фінансових результатів у фінансовій звітності	32
Висновки до розділу 2	38
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПрАТ «ТЕРНОПІЛЬ - ГОТЕЛЬ»	40
3.1. Основи аналізування фінансових результатів	40
3.2. Аналіз динаміки та структури фінансових результатів	43
3.3. Коефіцієнтний аналіз рентабельності підприємства	51
Висновки до розділу 3	57
РОЗДІЛ 4. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ	59
4.1. Охорона праці на ПрАТ «Тернопіль - Готель»	59
4.2. Аналіз складових потенційної небезпеки, оцінка рівня події та визначення безпосередньої причини події	61
Висновки до розділу 4	64
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	65
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	71
ДОДАТКИ	78

## АНОТАЦІЯ

Скочиляс М.В. Облік фінансових результатів та їх аналіз в системі бухгалтерського обліку (на прикладі ПрАТ «Тернопіль - Готель»). – Рукопис.

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування. – Тернопільський національний технічний університет ім. І. Пулюя. – Тернопіль, 2021.

Робота містить дослідження теоретико-організаційних основ обліку та аналізу фінансових результатів та розробку напрямків їх покращення на вітчизняних підприємствах.

Вивчено сутність та значення фінансових результатів як економічної та облікової категорії. Розкрито основні характеристики поняття «фінансові результати» та особливості їх класифікації. Здійснено економічну характеристику діяльності ПрАТ «Тернопіль - Готель». Охарактеризовано основні аспекти методики й організації обліку фінансових результатів, обґрунтовано подавати інформацію про фінансові результати розгорнуто в розрізі аналітичних рахунків. Розкрито особливості подання даних про фінансові результати у звітності. Проведено горизонтальний та вертикальний аналіз фінансових результатів з використанням факторного аналізу. Оцінено рентабельність фінансових результатів підприємства. Розкрито основні підходи до організації охорони праці та безпеки в надзвичайних ситуаціях.

*Ключові слова:* фінансовий результат, прибуток, збиток, облік, звітний період, аналіз, рентабельність.

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Здійснення виробничо-фінансової діяльності господарюючих суб'єктів супроводжується залученням великої кількості трудових, матеріальних і фінансових ресурсів. Кожне підприємство ставить за мету ефективно використовувати наведені ресурси, що відповідно впливає на його фінансові результати. Фінансовий ж результат виступає в якості основного показника оцінки ефективності діяльності господарюючих суб'єктів. Кожне підприємство різної форми власності велике значення надає процесу формування, розподілу та використання фінансових результатів.

Відображення достовірного значення позитивного результату є результатом належно розробленої облікової системи в частині фінансових результатів на підприємстві. Вивчення сутності та значення фінансових результатів в обліковій та аналітичній системі, взаємозв'язків з іншими об'єктами господарської діяльності підприємства становить значний інтерес в сфері науки та практики. Оскільки саме цей показник має значний вплив на формування величини податків, зарплати, дивідендів та інших виплат на підприємстві.

Сучасні умови господарювання питання обліку та аналізу фінансових результатів визначається важливим завданням при веденні господарської діяльності підприємства. Проблемні питання щодо формування, розподілу та використання фінансових результатів є темою для вивчення в навчальних, періодичних та наукових джерелах. Так, вивчення питань щодо фінансових результатів можна побачити в працях Н.О. Власової, І.Ю. Мелушової, І.О. Гладій, О.В. Гринавцевої, Л.І. Лежненко, І.В. Перезової, Н.В. Прохар, Д.Є. Свідерського, С.Л. Червінської тощо. Праці цих вчених містять важливі наукові результати в сфері обліку та аналізу фінансових результатів, однак залишаються недослідженими ще також питання практичного їх використання.

**Мета і завдання дослідження.** Метою роботи є дослідження теоретико-організаційних основ обліку та аналізу фінансових результатів та розробка напрямків їх покращення на вітчизняних підприємствах.

Досягнення визначеної мети передбачає виконання завдань:

- вивчення сутності та особливостей класифікації фінансових результатів підприємства;
- здійснення економічної характеристики діяльності ПрАТ «Тернопіль - Готель»;
- розкриття основних аспектів методики й організації обліку фінансових результатів, обґрунтування пропозицій з його удосконалення розкриття у звітності даних про фінансові результати;
- вивчення організаційних підходів до аналізування фінансових результатів;
- проведення горизонтального та вертикального аналізу фінансових результатів;
- оцінювання рентабельності підприємства;
- вивчення підходів до організації охорони праці на підприємстві та забезпечення безпеки в надзвичайних ситуаціях.

**Об'єкт дослідження.** Об'єктом дослідження є процес обліку та аналізу фінансових результатів підприємства.

**Предмет дослідження.** Предметом дослідження є організаційно-методичні підходи обліку та аналізу фінансових результатів підприємства.

*Методи дослідження.* Виконання визначених завдань передбачало використання таких методів: теоретичне узагальнення і порівняння, причинно-наслідковий та абстрактно-логічний зв'язок, аналіз і синтез, індукція та дедукція, методи економічного аналізу, методи абстрагування.

*Інформаційна база роботи* включала законодавчі та нормативні акти з питань регулювання обліку та аналізу фінансових результатів, праці вітчизняних та зарубіжних вчених, матеріали науково-практичних

конференцій, періодичних видань, практичні дані досліджуваного підприємства.

**Наукова новизна результатів роботи** є теоретичне обґрунтування, розроблення пропозицій з удосконалення методичних та організаційних аспектів до обліку та аналізу фінансових результатів, зокрема відображення даних про доходи, витрати та фінансові результати розгорнуто в розрізі аналітичних рахунків, що дасть можливість групувати доходи, витрати та фінансові результати за основними видами діяльності досліджуваного підприємства та ефективно приймати рішення зі збільшення обсягів позитивних фінансових результатів.

**Практичним значенням отриманих результатів** є впровадження рекомендацій в діяльність підприємства, що носять практичний характер та підвищать аналітичність інформації в системі обліку доходів, витрат та фінансових результатів та дозволить підвищити ефективність прийнятих рішень користувачами.

**Структура та обсяг роботи.** Кваліфікаційна робота складається зі вступу, чотирьох розділів, висновків та пропозицій (обсягом 70 сторінок), списку використаних джерел (62 найменування), 6 додатків. Робота містить 14 таблиць та 29 рисунків.



## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

#### 1.1. Обліково-економічна сутність та класифікування фінансових результатів

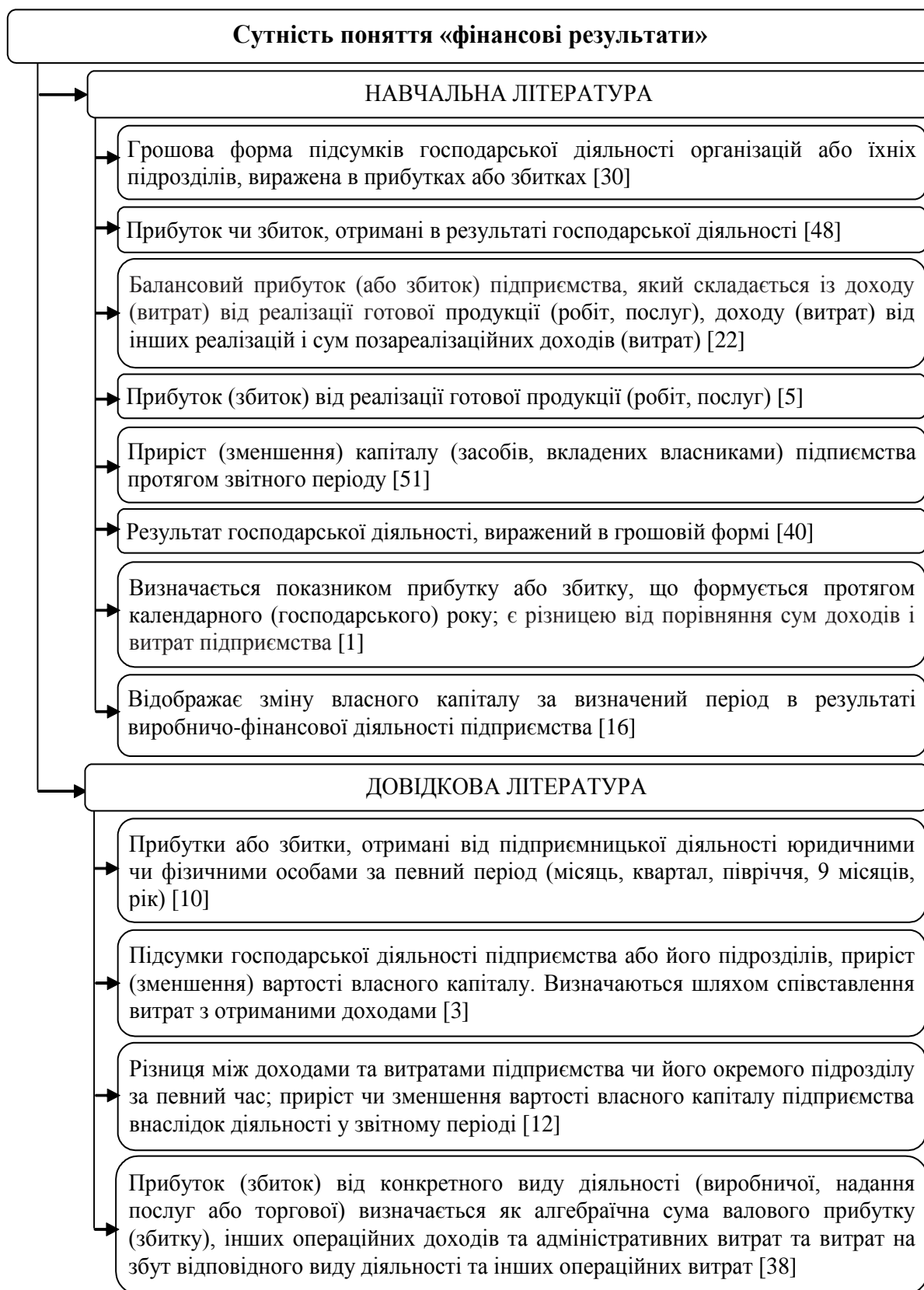
Важливою передумовою зростання ефективності діяльності господарюючого суб'єкта є вивчення сутності та відображення в обліковій системі фінансових результатів, використання інформації для прийняття ефективних управлінських рішень. Саме облікова система дає підґрунтя для формування інформаційної бази при здійсненні ефективного управління фінансовими результатами на підприємстві.

Фінансові результати є орієнтиром оцінки ефективності діяльності підприємства. Тому вивчення питань, пов'язаних з обліком та аналізом фінансових результатів, становить значне наукове та практичне значення. З цього приводу Я.В. Соколов вказує: «кому потрібен прибуток: бухгалтеру чи його працедавцю, яка його структура і як він (прибуток) обчислюється – проблема проблем» [51, с. 441].

Питання сутності та порядку формування фінансових результатів найбільше проявляється в обліковій системі для господарюючих суб'єктів.

Дослідження літературних джерел з питань фінансових результатів дало можливість отримати висновок про різноманіття думок вчених в сфері економіки, права, фінансів, бухгалтерського обліку (рис. 1.1).

На підставі цього здійснено аналізування нормативно-правових актів, наукової літератури та періодичних видань в частині дослідження сутності фінансових результатів та встановлення його місця в обліковій та аналітичній системі.



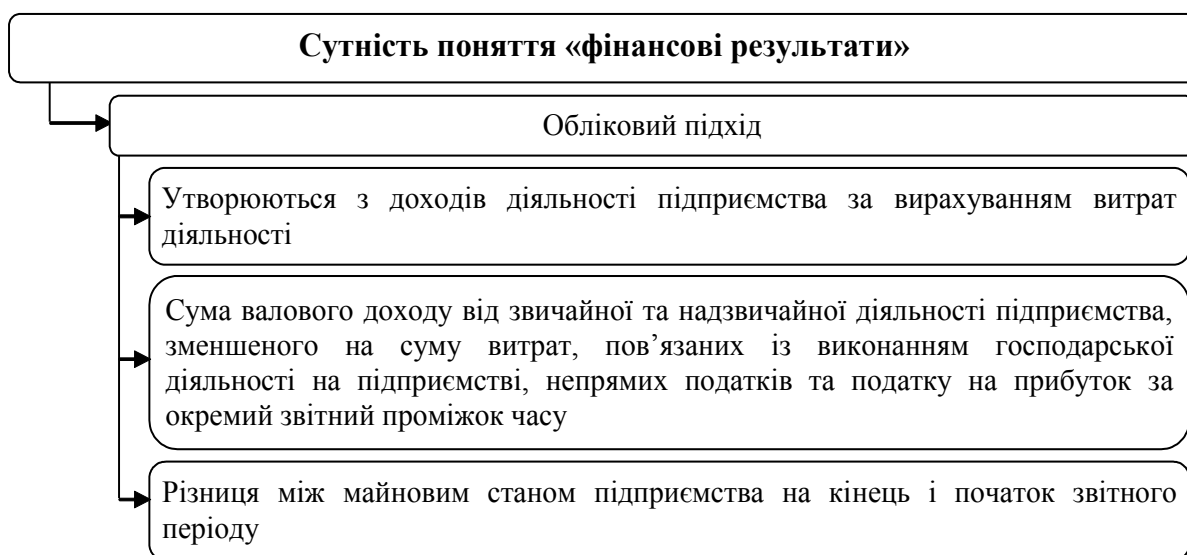
**Рис. 1.1. Підходи до визначення поняття «фінансові результати»**

При вивченні вітчизняної нормативно-законодавчої бази не виявлено визначення поняття «фінансові результати». В НП(С)БО 1 «Загальні вимоги

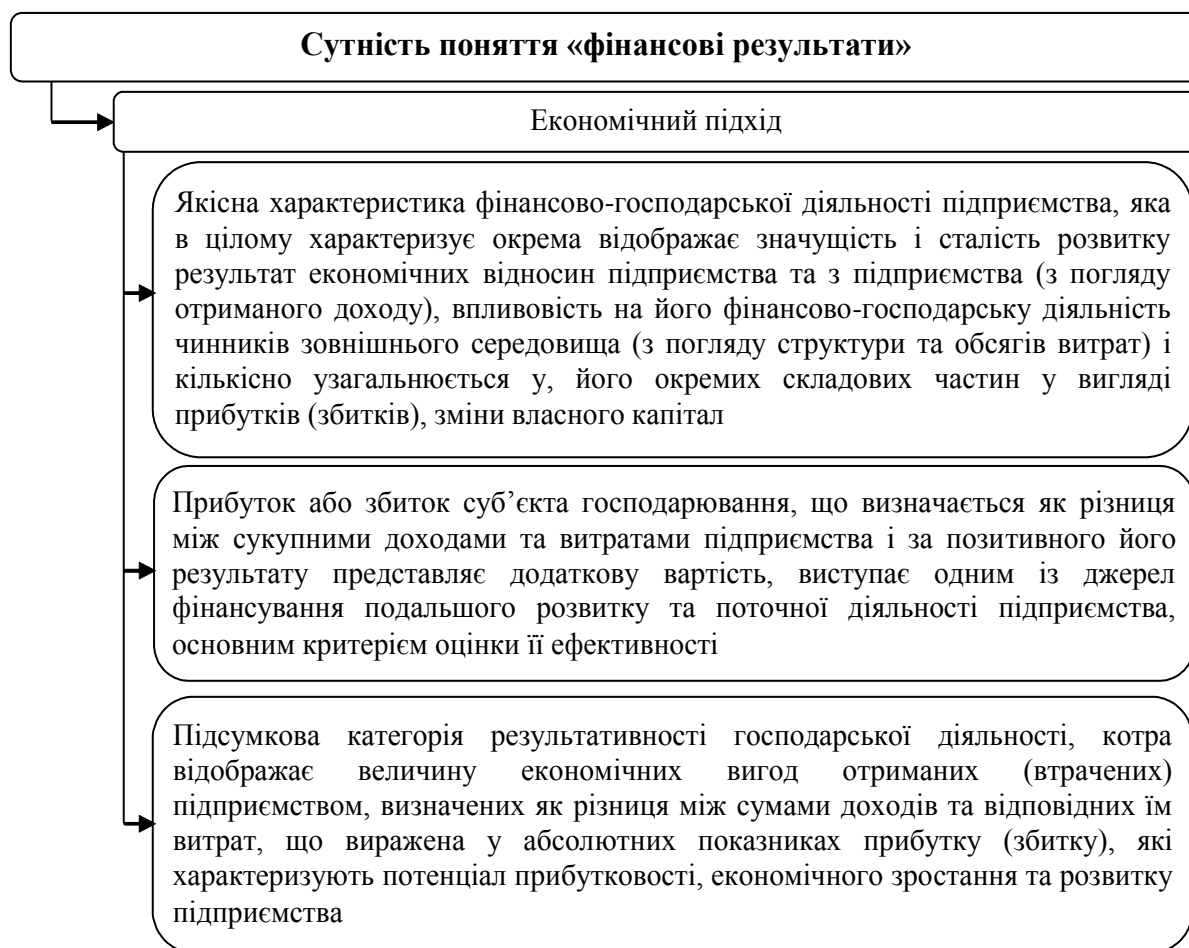
до фінансової звітності» є визначення лише прибутку та збитку [31]. Фактично в чинному законодавстві є лише пояснення понять, які формують фінансові результати. При цьому дане поняття використовується в бухгалтерському обліку та є відповідні рахунки в плані рахунків [14]. Відсутність даного поняття негативно впливає на формування інформації про діяльність підприємства в обліковій системі і це призводить до зниження ефективності контролю за операціями господарюючих суб'єктів.

Тому виникає необхідність визначення на законодавчому рівні поняття «фінансові результати» як позитивного або негативного результату діяльності суб'єкта господарювання за результатами звітного періоду, що свідчить ефективність/неефективність його діяльності.

Здійснений аналіз групування сутності поняття «фінансові результати» в розрізі навчальної та довідкової літератури. Більшість думок вчених є тотожними. В цілому можна сказати, що фінансові результати виступають прибутком (збитком), підсумками (результатом), прирістом (зменшенням) капіталу, різницею між доходами та витратами. Це результатом розгляду даного поняття з позиції економічного, фінансового, облікового трактування. Розглянемо детальніше визначення даного поняття як об'єкта обліку та економічного поняття (рис. 1.2, 1.3) [5; 10; 11; 23; 27; 30; 51].



**Рис. 1.2. Сутність фінансових результатів як облікового поняття**



**Рис. 1.3. Сутність фінансових результатів як економічного поняття**

Розгляд визначень вчених дозволяє стверджувати, що фінансовий результат виступає в якості категорії, що характеризує результативність діяльності господарюючих суб'єктів у вигляді прибутку або збитку.

Фінансові результати дозволяють господарюючому суб'єкту побачити кількісні та якісні результати своєї діяльності. Прибуток або збиток виступають підсумком їхньої діяльності, тобто позитивним або негативним результатом. В обліку фінансові результати визначаються виходячи з понять доходів та витрат, які, в свою чергу, показуються в обліку в той момент, коли виникли, а не тоді, коли відбулося отримання коштів чи їх сплата [31].

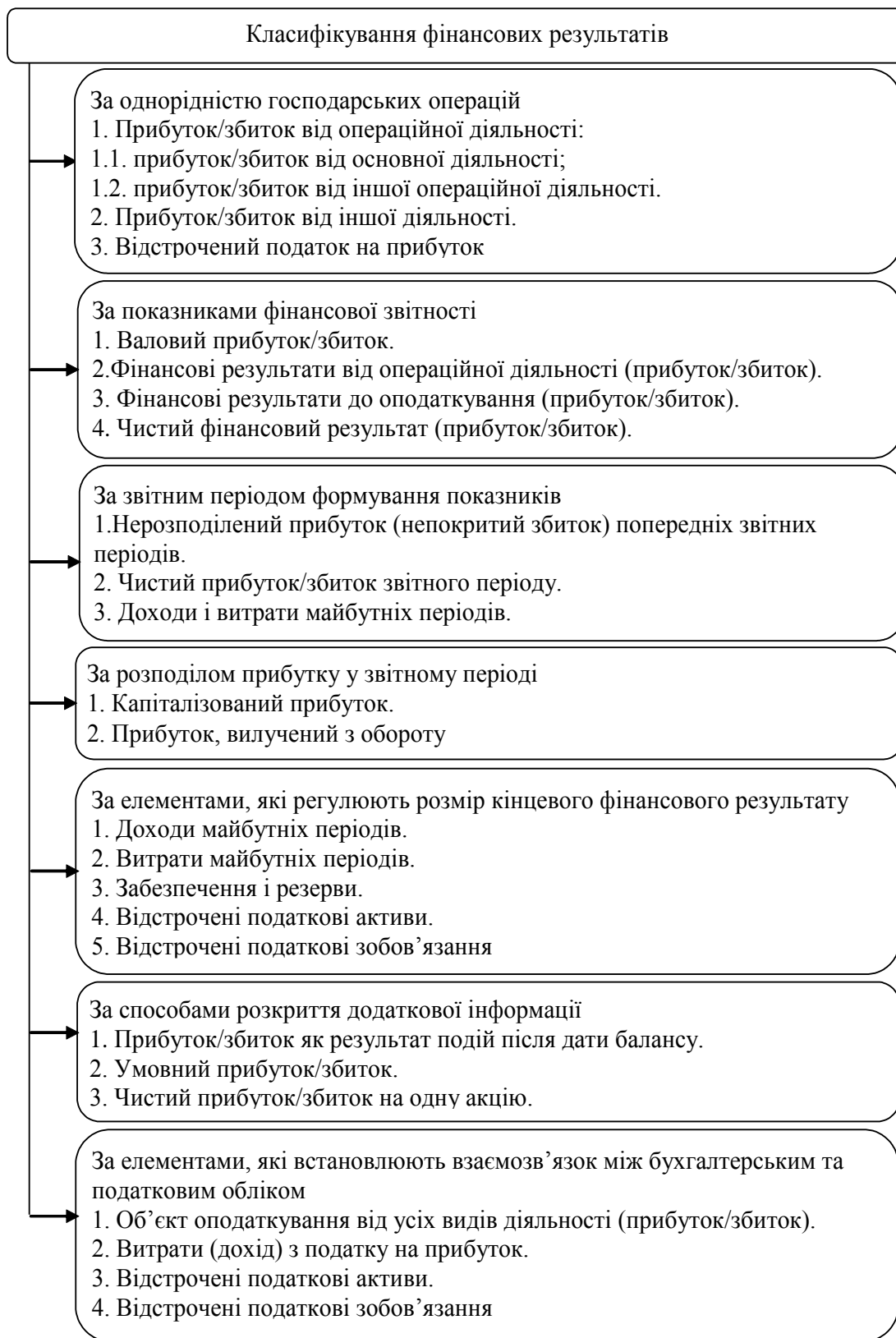
При вивченні сутності поняття «фінансові результати» важливо визначити основні характеристики даного поняття (рис. 1.4) [39, с. 25].



**Рис. 1.4. Основні характеристики поняття «фінансові результати»**

Як відомо, фінансові результати (прибуток) не можуть бути в якості гарантованого доходу господарюючих суб'єктів після вкладень в підприємницьку діяльність. Лише успішне ведення бізнесу дає можливість отримати позитивний фінансовий результат. І далі є можливість за рахунок прибутку фінансувати розвиток підприємства, удосконалювати матеріальну, технологічну та технічну частину бізнесу, здійснювати інвестиційні операції. Тому спрямування на отримання та нарощення прибутку є головним орієнтиром в діяльності господарюючих суб'єктів.

Класифікування фінансових результатів є вагомим чинником при веденні бухгалтерського обліку на підприємстві. Саме класифікування дозволяє визначити етапність організаційних та методичних основ обліку, аналізування, аудиту фінансових результатів. Вивчення чинних нормативних актів та праць вітчизняних науковців дозволили систематизувати види фінансових результатів (рис. 1.5).



**Рис. 1.5. Класифікування фінансових результатів**

Подане класифікування фінансових результатів визначає напрям діяльності господарюючих суб'єктів щодо формування інформаційних потоків для забезпечення потреб користувачів при розрахунках економічних показників оцінювання їх діяльності і в ретроспективі, і в оперативному часі.

Деталізований характер інформації про фінансові результати дозволить реалізувати господарюючим суб'єктам ефективне управління з питань раціональності організації економічних служб, виконання аналітичних прогнозувань, прийняття необхідних рішень в стратегічному плані тощо.

## **1.2. Економічна характеристика діяльності ПрАТ «Тернопіль - Готель»**

Нові умови діяльності, які виникли в результаті введення карантину, негативно вплинули на діяльність підприємств готельно-ресторанного бізнесу. Оскільки кордони були закриті між країнами, відбулась тимчасова зупинка транспорту та туристичної діяльності. Наслідком цього було – порожні готелі та ресторани. В результаті 10-15% підприємств даної сфери були на межі закриття, а 25% – зупинили свою діяльність [57].

Саме готельна сфера бізнесу зазнала найбільше збитків в сфері комерційної нерухомості [36]. Це було результатом зменшення потоку туристів в 2020 р. на 90% порівняно з 2019 роком. Карантинні обмеження змусили готелі та ресторани зупинити свою діяльність, зменшити кількість штатних працівників, відправити у відпустку частину з них і в тому числі безоплатну відпустку.

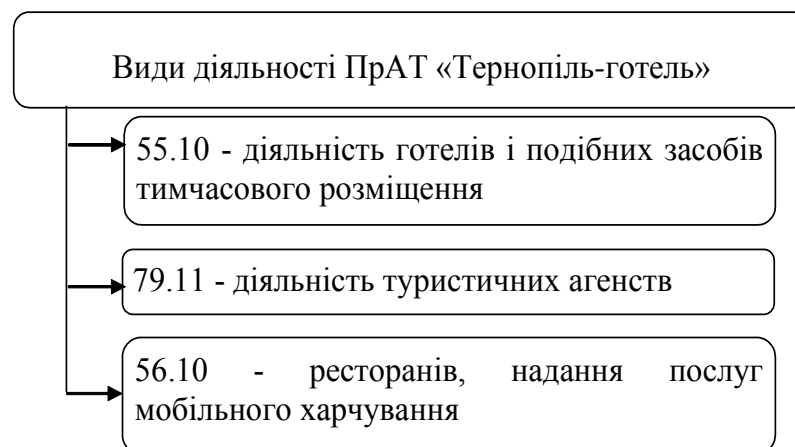
Проведені дослідження Асоціації готелів та курортів України засвідчили про зменшення виручки у 93% опитаних підприємств готельної сфери. При цьому 21% опитаних вказали про зменшення виручки на 25-40%, третя частина опитаних вказала на 40-60%, 30% отримали зменшення на 60%. Лише 4% опитаних вказали на збільшення виручки, і 3% опитаних – не отримали змін у обсягах виручки [8].

Залишитись в сфері готельного бізнесу змогли підприємства, які оптимізували витрати (66% опитаних), зменшили на 2/3 ціни на послуги, здійснили вдосконалення свої послуг (63% опитаних), 1/3 опитаних здійснили впровадження цифрових та маркетингових інструментів, відбулося впровадження альтернативних послуг (коворкінгів, здача номерів під офісні приміщення – 27% опитаних) і 7% – перепрофілювання приміщень [8].

Приватне акціонерне товариство «Тернопіль - Готель» виступає стабільно функціонуючим підприємством і працює уже понад 55 років. Створене товариство в 1962 р., спочатку як Готель «Тернопіль», потім Тернопільське об'єднання готельного господарства (1992 р.). В 1997 р. ОФГГ «Тернопіль» реорганізували в ВАТ «Тернопіль - Готель». Далі в 2011 р. згідно ЗУ «Про акціонерні товариства» та рішення загальних зборів акціонерів товариство перейменували в публічне акціонерне товариство «Тернопіль - Готель». В 2017 р. згідно наказу товариства відбулось перейменування на приватне акціонерне товариство.

До виробничих потужностей товариства відносяться: готель «Тернопіль» (місцезнаходження м. Тернопіль, вул. Замкова, 14), готель «Галичина» (місцезнаходження м. Тернопіль, вул. Чумацька, 1а), ресторани, бари, кафе на території готелей.

Основними видами діяльності є надання готельних послуг, здача в оренду приміщень (рис. 1.6).



**Рис. 1.6. Види діяльності ПрАТ «Тернопіль - Готель»**



Основна діяльність товариства представлена результатами 8481 тис. грн. – обсяги виробництва (18712 м.кв. в натуральному виразі). При цьому середня реалізаційна ціна – 1047,18 грн/номер.

Діяльність товариства певною мірою залежить від сезону. Так, саме в літньо-осінній період відбувається найбільше завантаження готелів, оскільки приїжджають іноземні туристи. Основними ринками збуту є місто Тернопіль. При цьому товариство використовує два канали збуту (прямий і непрямий). Основним методом продажу є індивідуальне обслуговування. В товаристві працює 55 працівників.

Основною перевагою діяльності досліджуваного товариства є вдале розміщення готелей. На майбутнє товариство не планує змінювати номенклатуру послуг. Останні роки підприємство не здійснювало впровадження технологічних змін в свою діяльність. Технологічний рівень засобів товариства є на високому рівні.

В складі готелю «Тернопіль» наявний конференційний центр. Основними напрямками роботи центру є проведення таких заходів, як конференції, семінари з забезпеченням технічної підтримки проведення таких заходів.

Основна результативність фінансово-господарської діяльності товариства подана у табл. 1.1 [45].

Основні показники діяльності досліджуваного товариства на кінець 2020 р. дещо погіршились, що стало результатом соціально-політичної ситуації в країні.

Діяльність товариства виконується згідно вимог загальної системи оподаткування, товариство немає податкових пільг та знижок. Товариство здатне своєчасно виконати свої зобов'язання перед кредиторами. Негативний вплив на діяльність товариства мають загальноекономічні та політичні умови країни. Керівництво досліджуваного товариства розробляє та здійснює заходи із забезпечення беззбитковості діяльності товариства в перспективі,

забезпечити нормальні умови та достойний рівень зарплати своїм працівникам за умов погіршення соціальної та економічної ситуації в країні.

Таблиця 1.1

### Основна результативність фінансово-господарської діяльності

#### ПрАТ «Тернопіль - Готель»

Найменування показника	Рік		
	2018	2019	2020
Усього активів	35 957	36 532	35961
Запаси	379	308	298
Сумарна дебіторська заборгованість	8375	7625	7207
Гроші та їх еквіваленти	939	394	135
Чистий рух коштів за звітний період	259	(545)	(259)
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	15 120	15 240	15289
Власний капітал	22465	22 585	22634
Зареєстрований капітал	1461	1461	1461
Поточні зобов'язання і забезпечення	13255	13498	12689
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	20346	21551	8481
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	14688	17666	10814
Валовий прибуток (збиток)	5658	3885	(2333)
Чистий фінансовий результат: прибуток (збиток)	1981	120	49

Основними ризиками діяльності товариства є кредитний ризик, ризик ліквідності, валютний ризик, сезонність попиту, низький приріст відвідування готелів товариства клієнтами.

Досліджуване товариство при роботі з новими клієнтами працює на умовах попередньої оплати. При цьому відбувається постійний моніторинг дебіторської заборгованості. Здійснюється також аналізування термінів отримання платежів від дебіторів та по інших фінансових активах,

виконуються прогностні розрахунки отримання грошових коштів від операційної діяльності.

Важливими факторами в розвитку підприємств готельної сфери є створення індивідуального підходу до кожного клієнта, тобто забезпечення його потреб обслуговуючим персоналом та менеджерами підприємств готельної сфери. Крім цього, в умовах пандемії актуальним є створення необхідних санітарних норм та умов для соціальної дистанції клієнтів.

Важливим чинником в зростанні прибутковості діяльності досліджуваного підприємства є також використання системного підходу [61]. Фактично потрібно визначити напрямки підвищення ефективності діяльності підприємства із врахуванням його виробничої специфіки та розробити заходи, спрямовані на раціональне використання ресурсів підприємства та впровадження інноваційних рішень в розвиток підприємства й зростання його прибутковості. В цьому аспекті значимим є аналіз управлінського потенціалу підприємства, оскільки він є його найважливішим ресурсом підприємства. Саме на зростання прибутковості підприємства впливають уміння та навички його працівників та вміння використовувати їх для вирішення практичних завдань. Відповідно є цікавим дослідження з оцінки рівня підприємницької компетентності, що характеризує різні аспекти діяльності та в подальшому формує конкурентоспроможність на ринку праці [62]. Саме ця оцінка є однією з економічних характеристик у розвитку успішного економіста та визначення можливостей успішної й прибуткової підприємницької діяльності.

## **Висновки до розділу 1**

Фінансові результати є орієнтиром оцінки ефективності діяльності підприємства. Тому вивчення питань, пов'язаних з обліком та аналізом фінансових результатів, становить значне наукове та практичне значення.

Фінансові результати (прибуток) не можуть бути в якості гарантованого доходу господарюючих суб'єктів після вкладень в підприємницьку діяльність. Лише успішне ведення бізнесу дає можливість отримати позитивний фінансовий результат. І далі є можливість за рахунок прибутку фінансувати розвиток підприємства, удосконалювати матеріальну, технологічну та технічну частину бізнесу, здійснювати інвестиційні операції. Тому спрямування на отримання та нарощення прибутку є головним орієнтиром в діяльності господарюючих суб'єктів.

Класифікування фінансових результатів є вагомим чинником при веденні бухгалтерського обліку на підприємстві. Саме класифікування дозволяє визначити етапність організаційних та методичних основ обліку, аналізування, аудиту фінансових результатів.

Приватне акціонерне товариство «Тернопіль - Готель» виступає стабільно функціонуючим підприємством і працює уже понад 55 років. Створене товариство в 1962 р., спочатку як Готель «Тернопіль», потім Тернопільське об'єднання готельного господарства (1992 р.). В 1997 р. ОФГГ «Тернопіль» реорганізували в ВАТ «Тернопіль - Готель». Далі в 2011 р. згідно ЗУ «Про акціонерні товариства» та рішення загальних зборів акціонерів товариство перейменували в публічне акціонерне товариство «Тернопіль - Готель», в 2017 р. – на приватне акціонерне товариство.

До виробничих потужностей товариства відносяться: готель «Тернопіль» (місцезнаходження м. Тернопіль, вул. Замкова, 14), готель «Галичина» (місцезнаходження м. Тернопіль, вул. Чумацька, 1а), ресторани, бари, кафе на території готелів. Основними видами діяльності є надання готельних послуг, здача в оренду приміщень

Діяльність товариства виконується згідно вимог загальної системи оподаткування, товариство немає податкових пільг та знижок. Товариство здатне своєчасно виконати свої зобов'язання перед кредиторами. Негативний вплив на діяльність товариства мають загальноекономічні та політичні умови країни.

## РОЗДІЛ 2

### МЕТОДИКА ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

#### ПрАТ «ТЕРНОПЛЬ - ГОТЕЛЬ»

### 2.1. Організаційні основи обліку фінансових результатів

Достовірні дані про фінансові результати можна отримати за умови дотримання принципів і правил бухгалтерського обліку. Це закладено в законодавчій базі, зокрема в Концептуальній основі фінансової звітності, міжнародних стандартах фінансової звітності, ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку [17; 29; 42; 43; 46].

Зазначимо, що П(С)БО відповідають вимогам концептуальних засад щодо визнання доходів та витрат, вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності. Такий підхід дозволяє визначати правильно фінансові результати та їх відображати при дотриманні єдиних вимог щодо визнання показників доходів та витрат.

Організаційні підходи до обліку фінансових результатів ставлять за вимогу, в першу чергу, розробку облікової політики, що визначає рівень ефективності ведення обліку. Оскільки саме облікова політика виступає в якості реального інструменту управління господарюючим суб'єктом і є основою здійснення фінансового та податкового планування діяльності підприємства для зниження податкового навантаження, підвищення гнучкості, оперативності та ефективності прийняття управлінських рішень. Підходи до формування облікової політики повинні враховувати особливості діяльності господарюючого суб'єкта з метою виконання завдань:

- покращення фінансового становища господарюючого суб'єкта з метою його стабілізації;
- економічно обґрунтувати зниження розміру витрат обігу;

- забезпечити доходність та ефективне використання наявних ресурсів;
- стимулювати ефективність роботи працівників.

Усі завдання можна виконати при обґрунтованому виборі та науковій розробці облікової політики. Розглянемо варіант облікової політики щодо фінансових результатів підприємства (рис. 2.1). Вказаний варіант дозволить оперативно формувати достовірну звітність про фінансові результати.

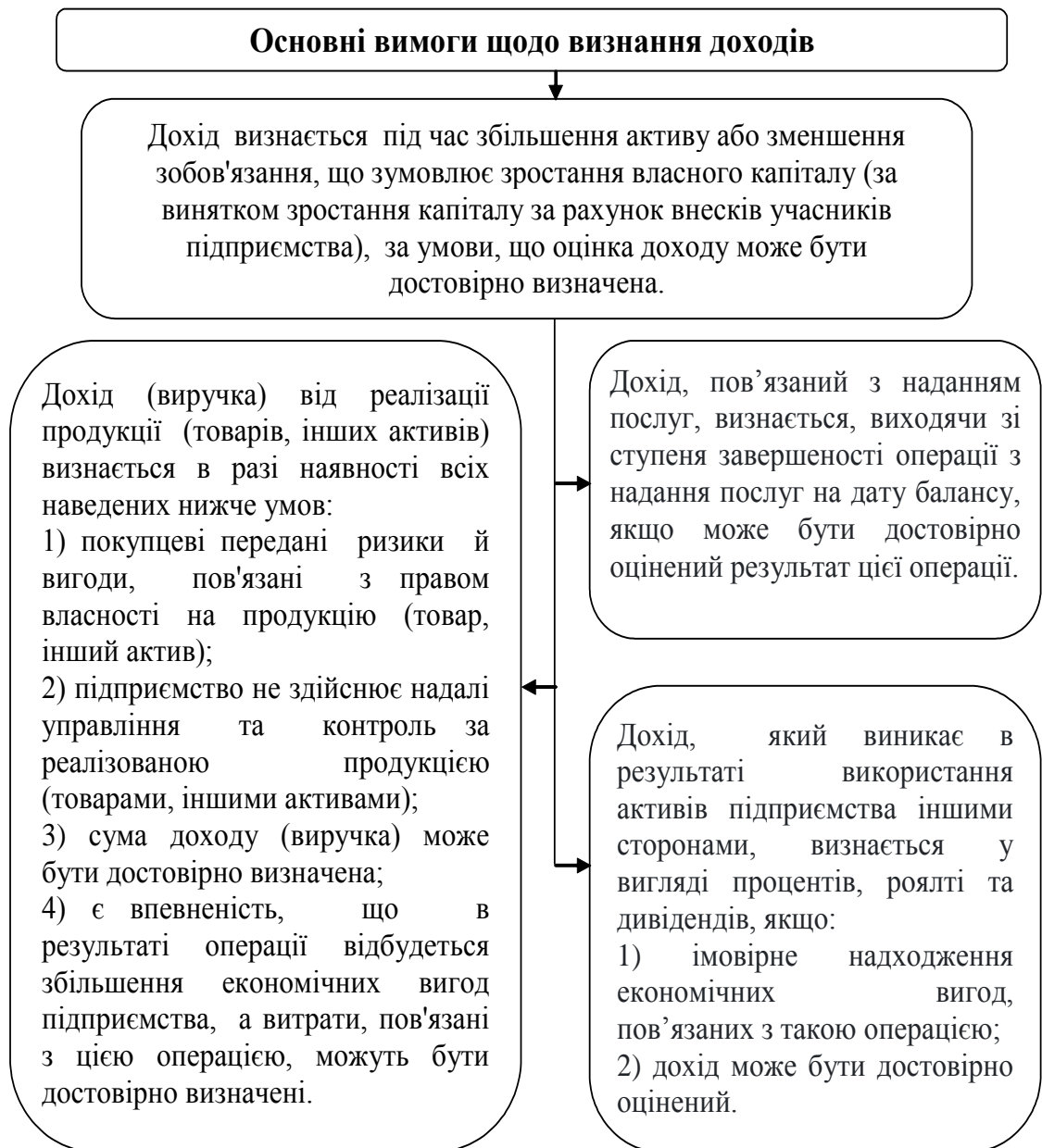


**Рис. 2.1. Основні засади облікової політики щодо фінансових результатів**

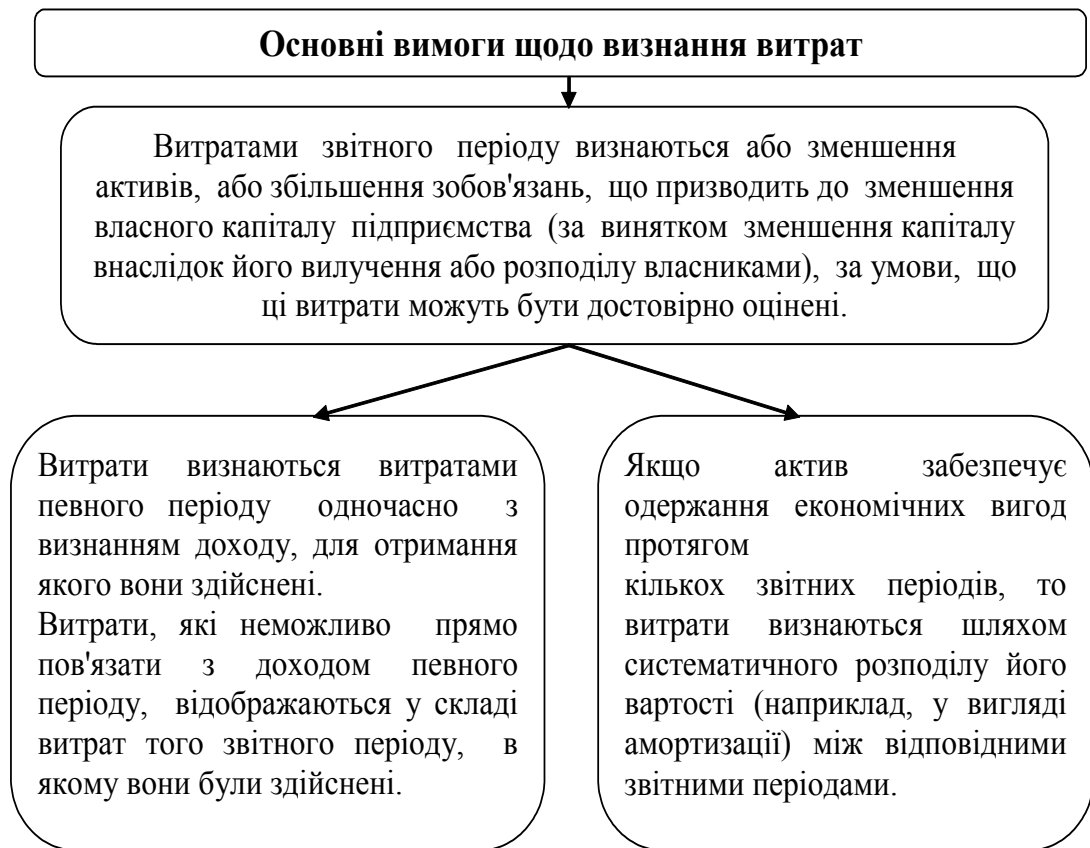
Сформовані методологічні основи обліку фінансових результатів спрямовані на врахування загальноприйнятих принципів обліку. Відповідно визнання витрат відбувається у поєднанні з принципами визнання доходу та якісними вимогами до облікової інформації. Усе в сукупності дозволяє

здійснити об'єктивну оцінку реального фінансового стану господарюючого суб'єкта.

Організаційні та методологічні засади обліку доходів, витрат та фінансових результатів базується на методологічних основах визнання доходів і витрат. Останні визначено в П(С)БО 15 «Дохід» і П(С)БО 16 «Витрати» (рис. 2.2, 2.3).



**Рис. 2.2. Основи визнання доходів господарюючих суб'єктів**



**Рис. 2.3. Основи визнання витрат господарюючих суб'єктів**

Для розрахунку фінансових результатів визначено два принципові підходи (рис. 2.4) [49, с. 47].



**Рис. 2.4. Принципові підходи до розрахунку фінансових результатів господарюючих суб'єктів**

Перший метод визначає прибуток/збиток відповідно до принципу нарахування та відповідності доходів і витрат. Фактично визначається різниця між розміром доходів і витрат, тобто відбувається порівняння доходів і витрат. Цей метод включає два способи:



1) «лінійний» полягає в порівнянні випуску з попередніми витратами для відображення заново створеної вартості загальною сумою, в подальшому з деталізацією;

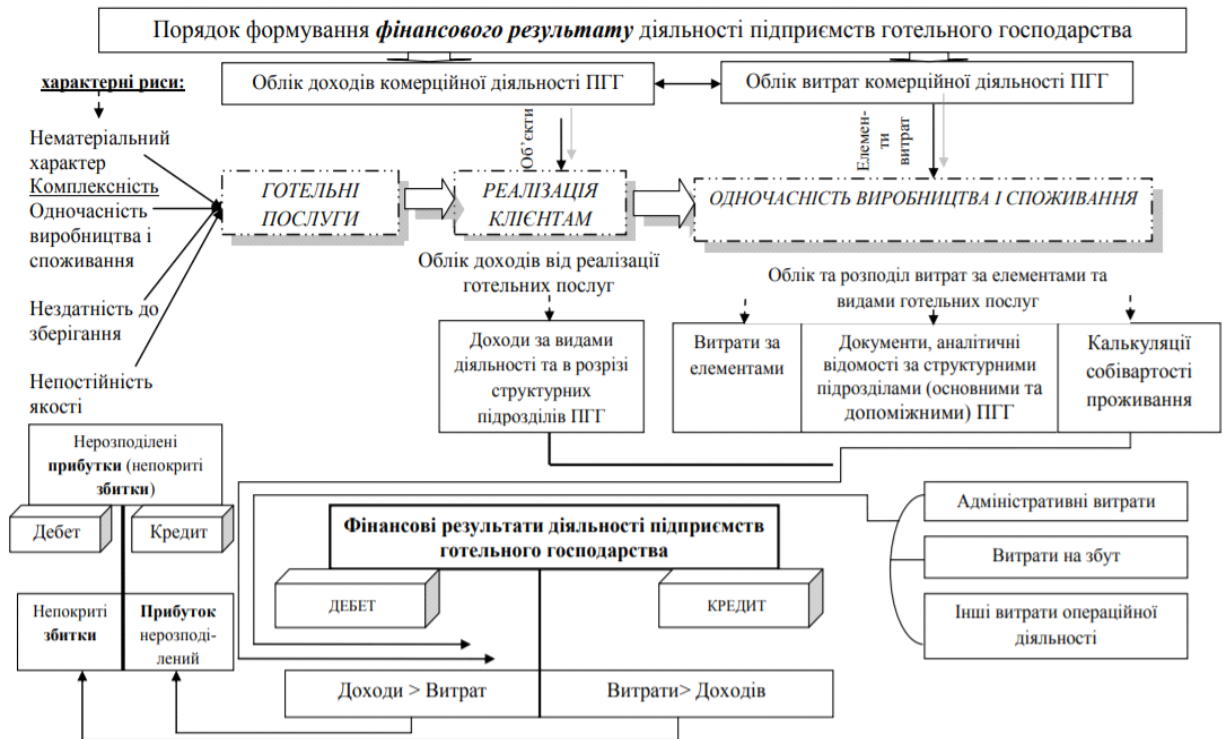
2) спосіб передбачає використання в обліку, відображається за дебетом споживання господарюючим суб'єктом попередньої праці і сторонніх витрат та заново створеної вартості по елементах.

Другий метод полягає у визначенні капіталу в звітному періоді. Для цього беруться дані на кінець періоду та на початок. Відповідно збільшення власного капіталу на кінець періоду означає отримання прибутку, в іншому випадку – збитку.

## **2.2. Особливості обліку фінансових результатів ПрАТ «Тернопіль - Готель»**

Сучасні підприємства готельного господарства функціонують із врахуванням надання основних та додаткових послуг. Для цього важливим є розробка тактичних та стратегічних рішень з розвитку діяльності таких підприємств задля процвітання та прибутковості. Відповідно значимим є формування якісної інформаційної бази для управління фінансовими результатами підприємством готельного господарства з метою оцінювання рівня діяльності, можливих загроз, пошуку шляхів розвитку та забезпечення рентабельності його діяльності.

Порядок формування фінансових результатів на підприємствах готельного господарства із врахуванням специфічних особливостей готельних послуг впливає із систем обліку доходів і витрат, які мають тісний взаємозв'язок як результат виконання принципу відповідності. На підприємстві з надання готельних послуг фінансовий результат формується та списується в певній послідовності, яка зображена на рис. 2.5 [25].

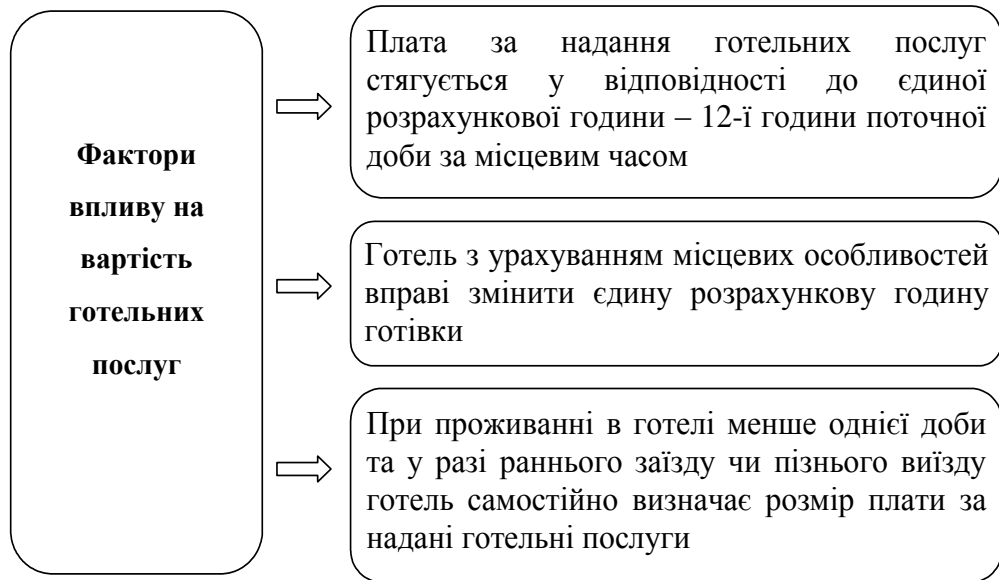


**Рис. 2.5. Порядок формування фінансових результатів на підприємствах готельного господарства**

Першочерговим джерелом формування фінансових результатів ПрАТ «Тернопіль - Готель» є доходи від надання готельних послуг. Відповідно важливим є формування чітко налагодженого обліку доходів як бази прийняття ефективних рішень зі збільшення обсягів прибутку. Для цього законодавчо визначено порядок відображення інформації про доходи у П(С)БО 15 [42]. Фактично дохід від надання готельних послуг залежить від вартості проживання в номері, часу проживання, можливого попереднього бронювання та вартості додаткових послуг. Останні можуть включати: інтернет, кабельне телебачення, відвідування басейну, сауни, тренажерного залу тощо.

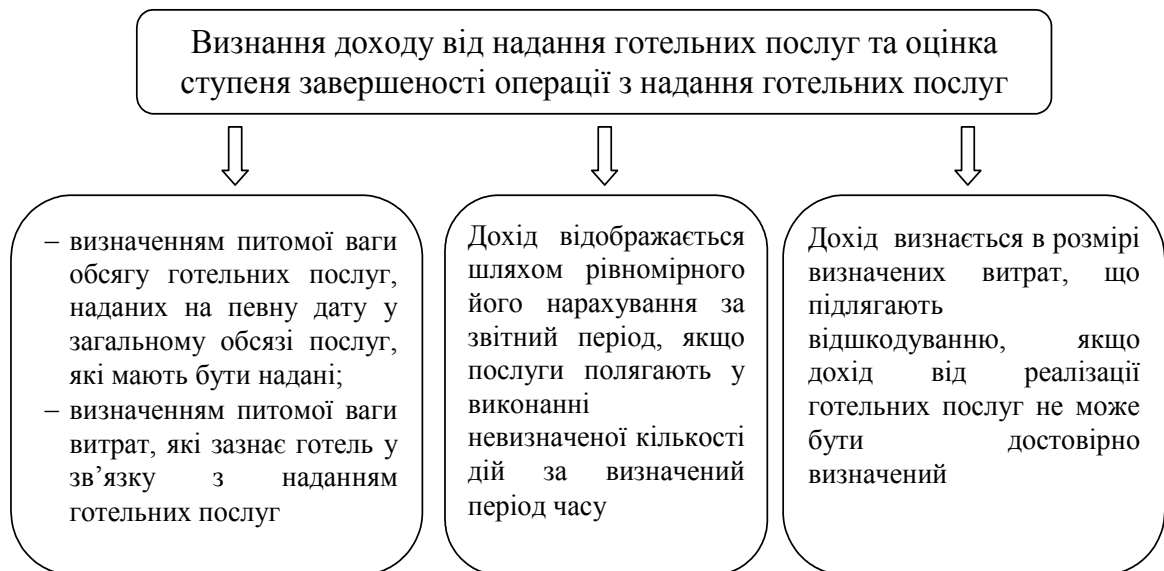
Для визначення таких показників важливим є використання Правил користування готелями й аналогічними засобами розміщення та надання готельних послуг [44].

Фактори, які впливають на вартість готельних послуг, представлено на рис. 2.6.



**Рис. 2.6. Фактори впливу на вартість готельних послуг**

Доходи від надання готельних послуг визнаються залежно від ступеня завершеності операції з надання готельної послуги (рис. 2.7).



**Рис. 2.7. Порядок визнання доходу від надання готельних послуг**

Дані умови порядку визнання доходу від надання готельних послуг мають визначальний вплив на обсяги фінансових результатів, які отримує досліджуване підприємство.

Відображення доходів від надання готельних послуг може відбуватись трьома варіантами (рис. 2.8).



**Рис. 2.8. Підходи відображення доходів від надання готельних послуг**

Досліджуване підприємство використовує наступний підхід відображення доходів від надання готельних послуг – при виїзді гостя (щодня за весь період проживання). Такий варіант обрано ПрАТ «Тернопіль - Готель» для полегшення документообігу, зменшення трудомісткості роботи працівників бухгалтерської служби під час опрацювання документів з розрахунків.

Облікове відображення доходів від надання готельних послуг ПрАТ «Тернопіль - Готель» відбувається на рахунку 70, зокрема субрахунку 703. Враховуючи види діяльності досліджуваного підприємства, пропонуємо відкриття аналітичних рахунків до субрахунку 703:

7031 «Дохід від надання готельних послуг»

7032 «Дохід від ресторанів, барів»

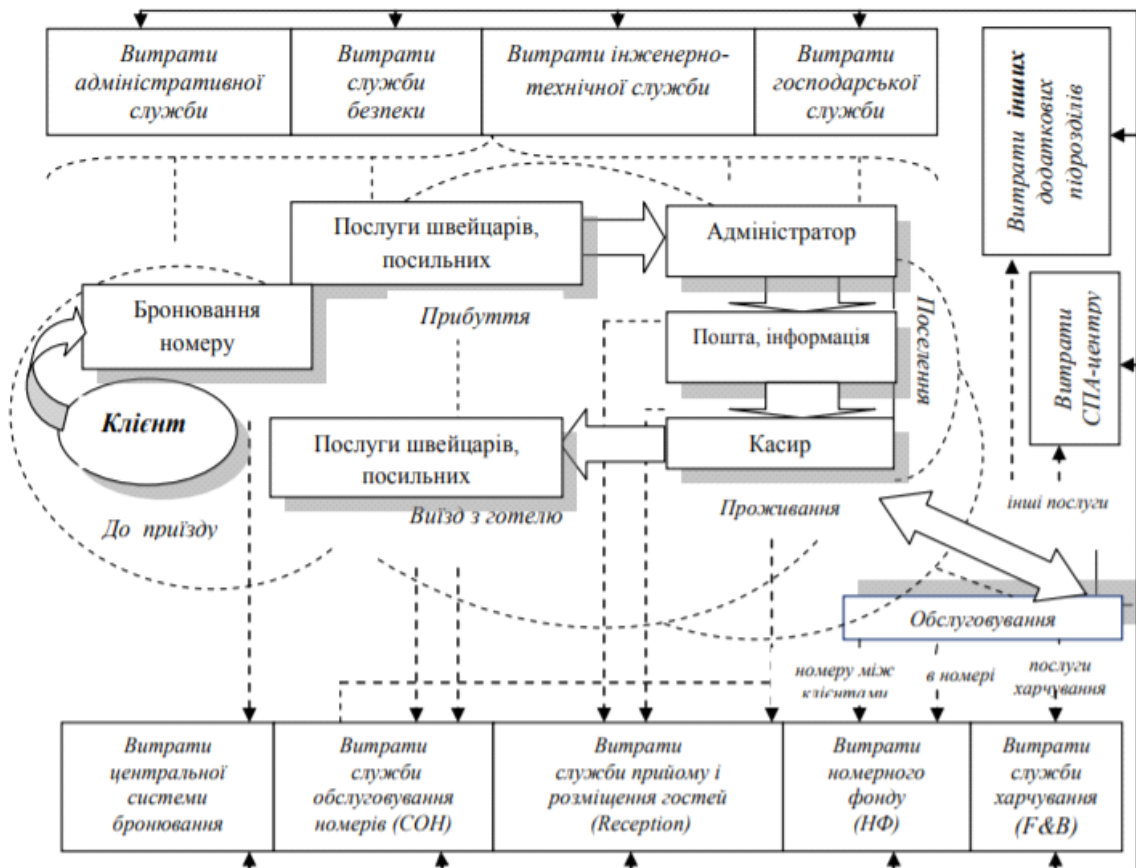
Такий розподіл видів доходів досліджуваного підприємства дасть можливість отримувати чітку інформацію по основних видах діяльності та забезпечить керівництво необхідною інформацією для прийняття ефективних тактичних та стратегічних рішень.

Іншими видами доходів досліджуваного підприємства є доходи від оренди приміщень (номерний фонд та приміщення, не призначені для проживання) на різні цілі. При цьому укладаються договори з орендарями з

описом об'єкта оренди і нараховується орендна плата. Відповідно до П(С)БО 15 цей вид доходів відноситься до іншого операційного доходу і відображається на рахунку 71. Аналітичний облік ведеться в розрізі видів орендованих приміщень.

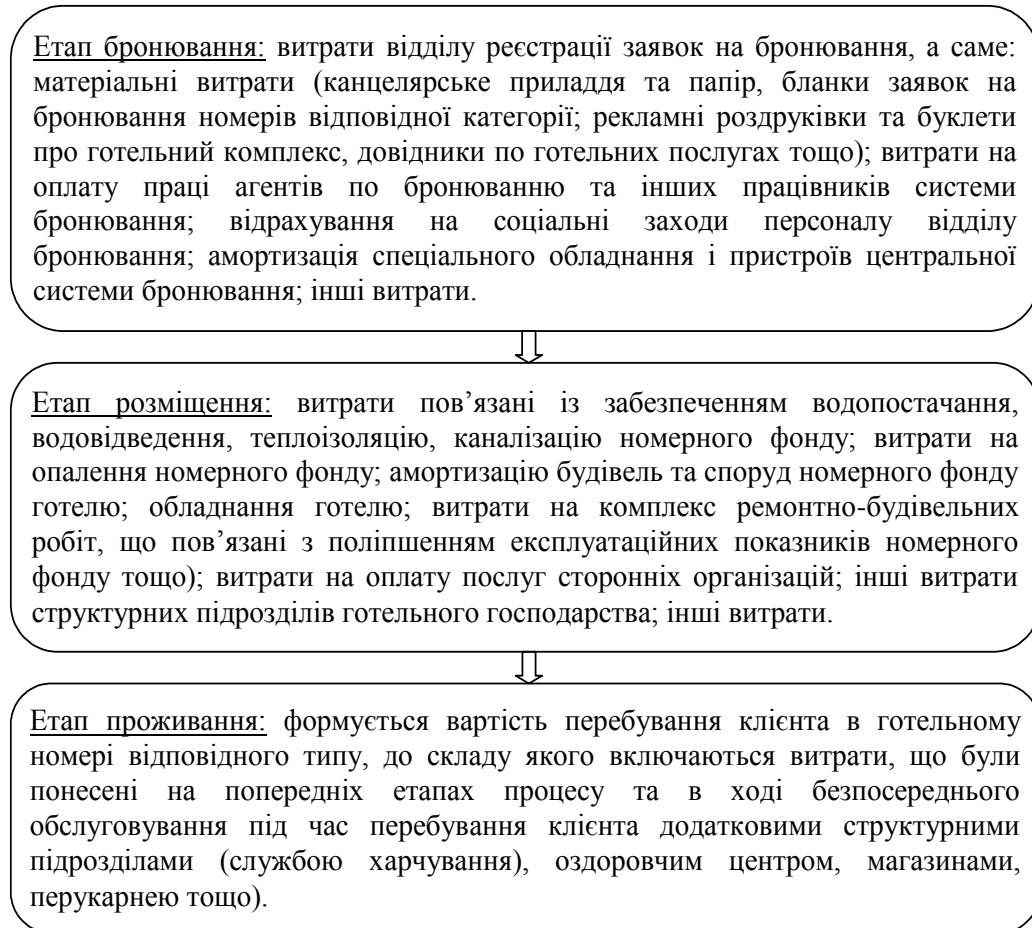
Для отримання доходів ПрАТ «Тернопіль - Готель» здійснює певні витрати в напрямку використання матеріальних, трудових, фінансових ресурсів в процесі обслуговування клієнтів в готелях та ресторанах. Нормативне регулювання обліку витрат включає П(С)БО 16 та Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [28; 43].

При цьому слід враховувати особливості надання готельних послуг, що впливають на витрати підприємства. Основна особливість – це повторюваний процес обслуговування клієнтів. Відповідно витрати формуються поетапно в процесі обслуговування клієнтів (рис. 2.9) [25].



**Рис. 2.9. Формування витрат підприємства готельного господарства в процесі надання готельних послуг**

Витрати ПрАТ «Гернопіль - Готель» формуються залежно від етапу надання готельних послуг (бронювання, розміщення та проживання клієнтів) (рис. 2.10).



**Рис. 2.10. Формування витрат залежно від етапу надання готельних послуг**

Важливим є групування витрат залежно від об'єктів витрат. Дослідники даного питання виділяють різні об'єкти обліку витрат підприємств готельного господарства (рис. 2.11).

При цьому, щоб визначити загальну кількість людино-днів за відповідний період необхідно помножити показник одноразової місткості (кількість ліжко-місць) на обсяг календарних днів в даному періоді. Відповідно собівартість однієї людино-добы формується при поділі загальної суми витрат і загальної кількості людино-днів за відповідний період.



**Рис. 2.11. Об'єкти обліку витрат підприємств готельного господарства**

В процесі калькулювання витрат ПрАТ «Тернопіль - Готель» використовує вид послуги як об'єкт калькуляції. Це дає можливість досліджуваному підприємству здійснювати оптимізацію та прогнозування цін на основні види готельних послуг. В аналітичному обліку підприємство використовує поділ витрат за місцями їх виникнення, тобто витрати, які стосуються основних, додаткових, допоміжних видів послуг та загальногосподарські витрати. Це має позитивний вплив на калькулювання собівартості готельних послуг та формування позитивних фінансових результатів досліджуваного підприємства.

Основні витрати діяльності досліджуваного підприємства відображаються на рахунку 23. На підставі видів діяльності досліджуваного підприємства пропонуємо відображати витрати в розрізі наступних субрахунків:

231 «Витрати від надання готельних послуг»: 2311 «Витрати з бронювання», 2312 «Витрати з розміщення клієнтів», 2313 «Витрати з проживання клієнтів»;

232 «Витрати від послуг ресторанів, барів».

Це дозволить досліджуваному підприємству розподіляти витрати між видами діяльності та дасть можливість оперативно приймати ефективні рішення з їх оптимізації.

Суми витрат, пов'язаних з наданням готельних послуг (прямі та загальновиробничі витрати), відображаються на дебеті рахунку 23 (рис. 2.12) [18]. Загальновиробничі витрати розподіляються між об'єктами надання готельних послуг. Далі сформована собівартість готельних послуг списується на дебет субрахунку 903, оскільки досліджуване підприємство не використовує рахунок 26.



**Рис. 2.12. Витрати, пов'язані з наданням готельних послуг**

Враховуючи види діяльності досліджуваного підприємства, пропонуємо відображати собівартість реалізації в розрізі наступних субрахунків:

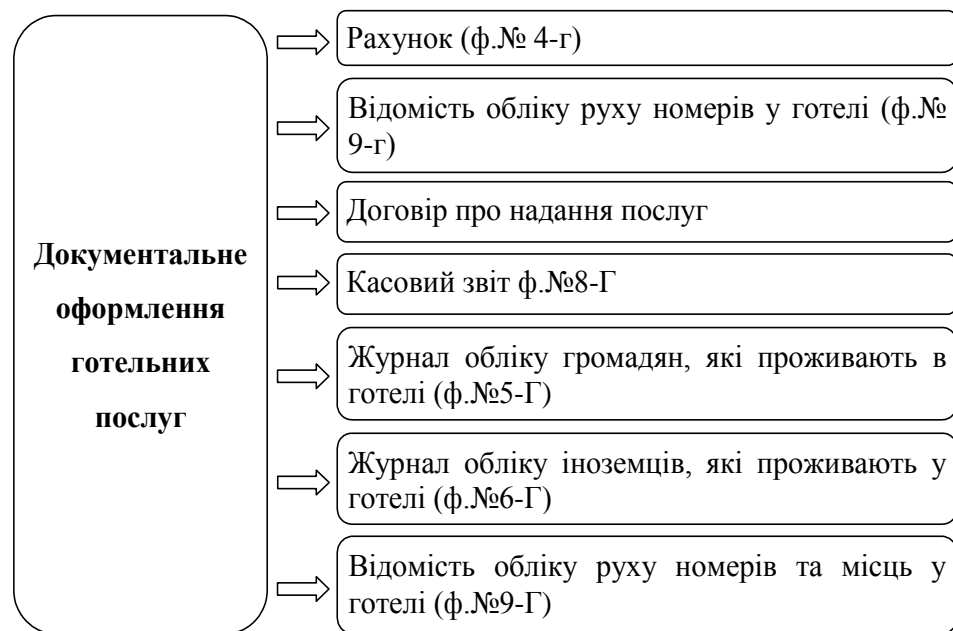
9031 «Собівартість реалізованих готельних послуг»;



9032 «Собівартість реалізованих послуг ресторанів, барів».

Це дасть можливість ефективно управляти витратами досліджуваному підприємству в розрізі видів діяльності та здійснювати їх оптимізацію для збільшення обсягів фінансових результатів.

Основним документом для розрахунків з клієнтами готелів є рахунки, які є підтвердженням факту надання готельних послуг і розрахунковим документом. Далі залежно від форми розрахунків клієнтами формуються документи для готівкових або безготівкових розрахунків. В цілому документальне оформлення надання готельних послуг досліджуваного підприємства відображено на рис. 2.13.

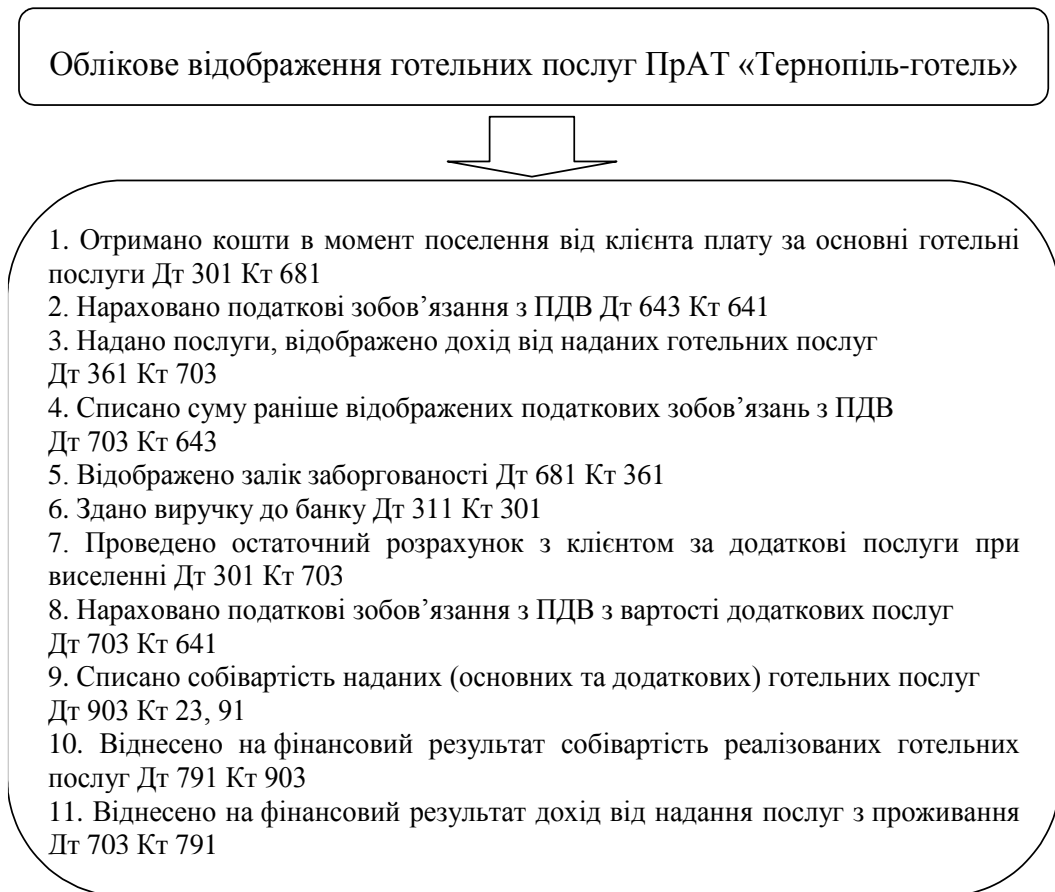


**Рис. 2.13. Документальне оформлення готельних послуг досліджуваного підприємства**

Важливим завданням для досліджуваного підприємства є налагодження ефективної системи електронного документообігу та вибір відповідного програмного забезпечення [19]. При цьому пріоритетність повинна бути надана системі документообігу з можливостями інтеграції з іншими системами без здійснення додаткових витрат та часу. Така система документообігу позитивно вплине на зростання ефективності діяльності

досліджуваного підприємства та забезпечить якісною обліковою інформацією різних користувачів.

Облікове відображення готельних послуг ПрАТ «Тернопіль - Готель» наведено на рис. 2.14.



**Рис. 2.14. Облікове відображення готельних послуг  
ПрАТ «Тернопіль - Готель»**

Облік фінансових результатів ПрАТ «Тернопіль - Готель» ведеться на рахунку 79. На основі вище наведених пропозицій з удосконалення обліку доходів і витрат пропонуємо ввести наступні субрахунки до рахунку 79:

7911 «Результат від надання готельних послуг»;

7912 «Результат від послуг ресторанів, барів».

Це дасть можливість групувати фінансові результати за основними видами діяльності досліджуваного підприємства та ефективно приймати рішення зі збільшення обсягів позитивних фінансових результатів.

Кредитові операції по рахунку 791 відбуваються з рахунками класу 7, дебетові операції – з рахунками класу 9. Сальдо, яке розраховується на рахунку 79, переноситься на рахунок 44. На останньому відображається прибуток, який використовується на різні цілі. За даними звітності ПрАТ «Тернопіль - Готель» в останні роки не розподіляло прибуток, а накопичувало його. Також на рахунку 44 відображається нерозподілений прибуток або непокрита збитки за звітний період.

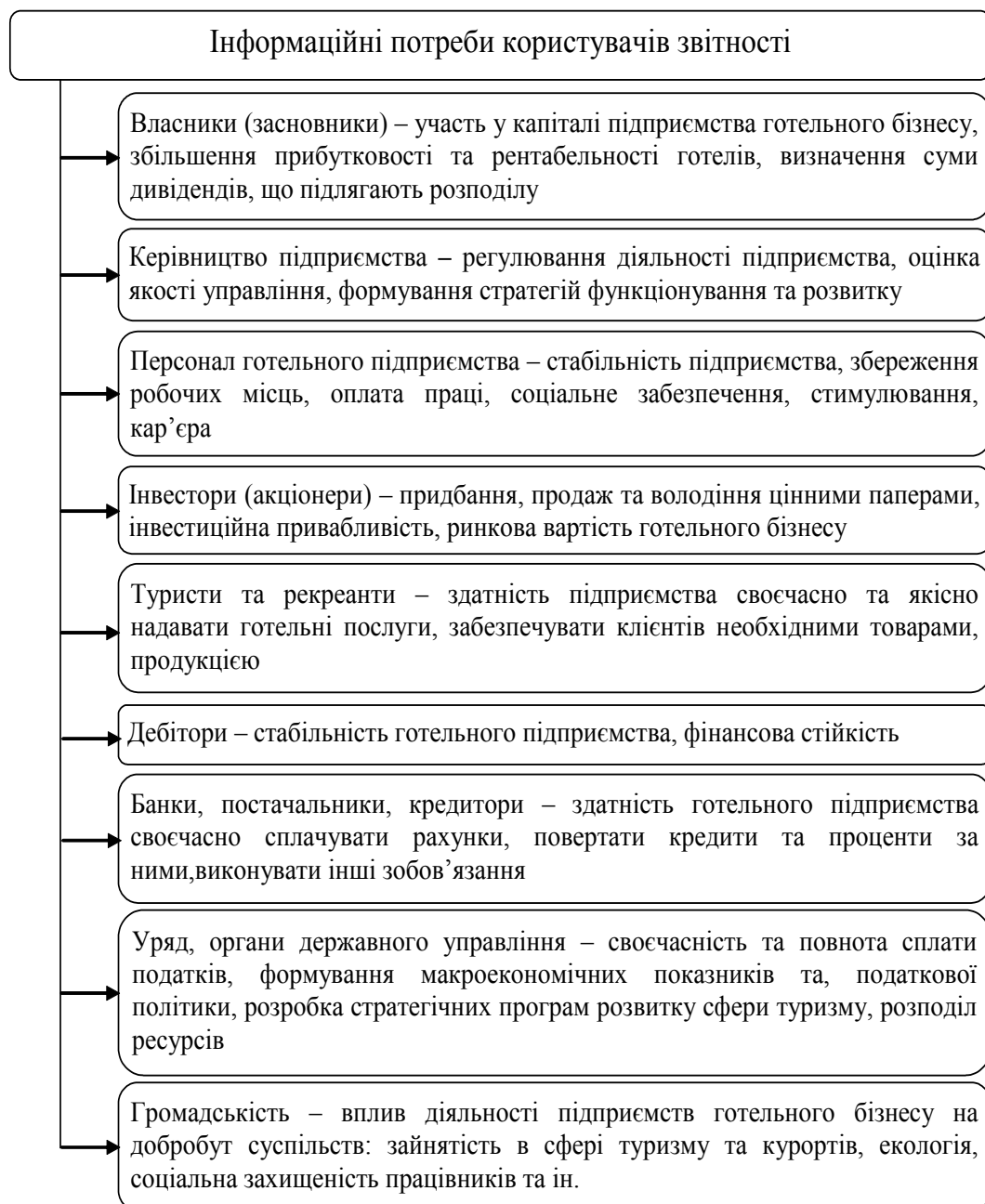
Отже, чітка та налагоджена система обліку фінансових результатів підприємства готельного господарства має значний вплив на ефективність діяльності підприємства в цілому. Необхідність отримання якісної та об'єктивної інформації про доходи, витрати та фінансові результати є вимогою сучасних користувачів інформації. Подані пропозиції щодо удосконалення обліку доходів та витрат сприятимуть отриманню релевантної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень керівництвом досліджуваного підприємства в напрямку зростання його прибутковості.

Важливим напрямком розвитку системи обліку на досліджуваному підприємстві є також використання ІТ-технологій, що дозволить створювати, представляти та передавати економічну інформацію в електронному форматі [20]. Використання визначених напрямків діджитал-обліку спрямоване на автоматизацію бізнес-процесів із контрольними та управлінськими функціями, що забезпечить зростання цінності та ефективності облікової інформації в процесі управління підприємством.

### **2.3. Методика відображення фінансових результатів у фінансовій звітності**

Чинне законодавство України передбачає для підприємств готельного господарства незалежно від форми власності та розміру складання фінансової звітності згідно національних П(С)БО. При цьому метою складання та подання звітності звичайно є забезпечення основних інтересів

користувачів, на підставі чого вони приймають зважені та обґрунтовані рішення про співпрацю з підприємствами готельного бізнесу (рис. 2.15). Останні в своїй діяльності керуються принципом самостійності при виборі облікової політики, форм бухгалтерського обліку, затвердження правил організації документообігу та технології обробки облікових даних, робочого плану рахунків з аналітичними даними, облікових реєстрів, періодичність проведення інвентаризації активів і зобов'язань.



**Рис. 2.15. Основні інформаційні потреби користувачів звітності підприємств готельного бізнесу**

Управлінські рішення підприємств готельного господарства приймаються на підставі систематизованих даних обліку, які подані у вигляді фінансової звітності (звітів про фінансовий стан, про результати діяльності, рух грошових коштів за звітний період, про власний капітал).

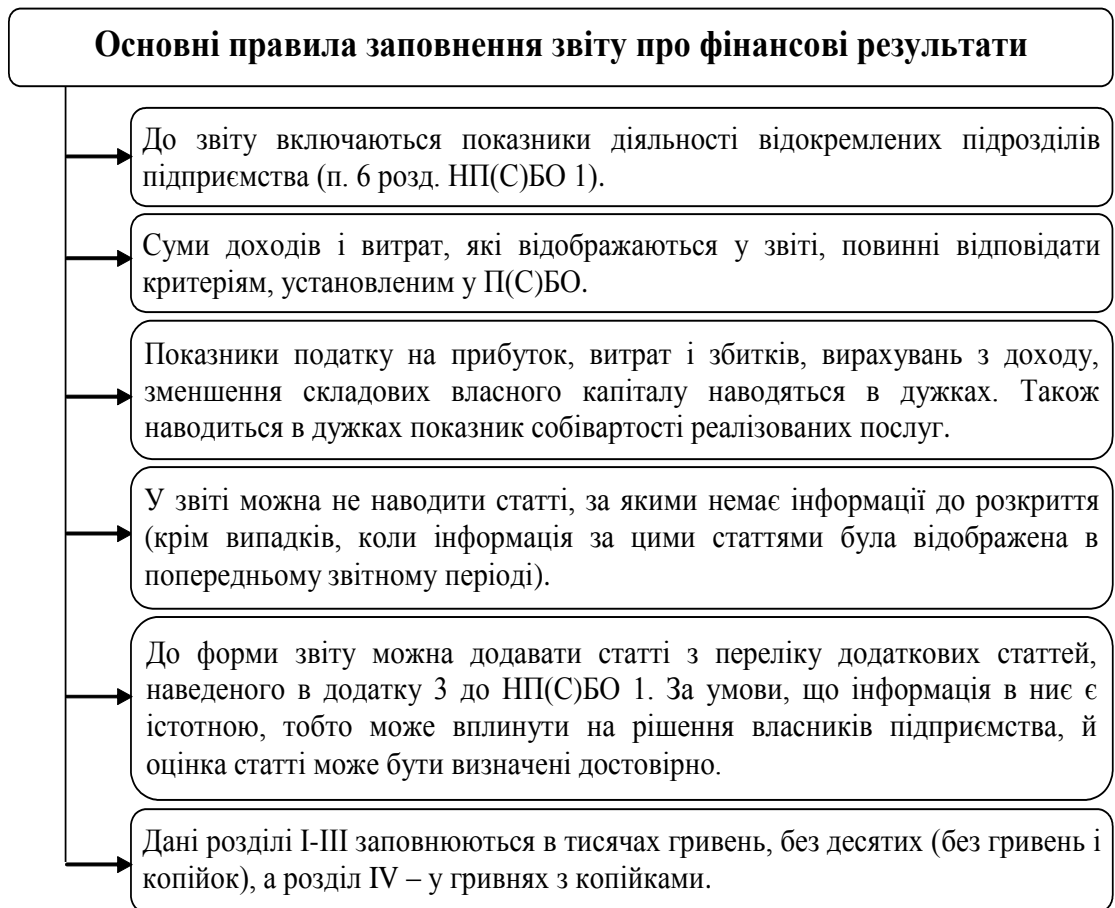
Ефективна діяльність підприємства залежить від якісної інформаційної бази, тобто значимою характеристикою облікової інформації є якість, крім доступності, зрозумілості, корисності, достовірності, доречності, своєчасності, релевантності, актуальності. Саме на основі такої інформації відбувається прийняття ефективних управлінських рішень, є можливість оцінити прибутковість та фінансову стійкість підприємства готельного господарства [7; 41]. Від вказаних характеристик облікової інформації прямо залежить привабливість готельного господарства, його імідж, підвищення попиту та конкурентоспроможності на ринку.

Користувачі фінансової звітності підприємства готельного господарства потребують наявності у звітності наступних даних: назва готельного підприємства; дата складання звітності; звітний період; валюта звітності; одиниця вимірювання; дані за попередній та звітний період; додаткові відомості щодо статей фінансової звітності тощо.

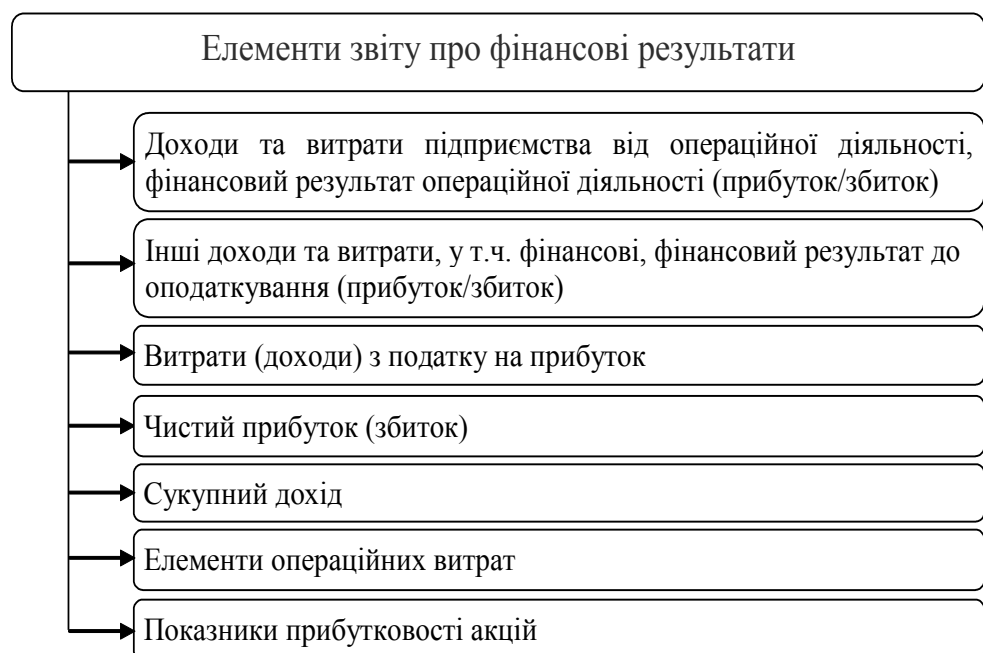
Важливим завданням підприємства готельного господарства є своєчасне подання звітності різним користувачам згідно визначених законодавством термінів, що забезпечить її корисність для аналізування, оцінювання, контролю.

Основним джерелом інформації про фінансові результати для користувачів є звіт про фінансові результати (сукупний дохід), який включає дані про фінансові результати, сукупний дохід, елементи операційних витрат та розрахунок показників прибутковості акцій. Основні правила заповнення даної форми звітності подано на рис. 2.16 [31].

Основні елементи звіту про фінансові результати визначають інформацію, яка повинна бути в них відображена (рис. 2.17) [31].



**Рис. 2.16. Основні правила заповнення звіту про фінансові результати (сукупний дохід)**



**Рис. 2.17. Основні елементи звіту про фінансові результати**

Звіт про фінансові результати підлягає до складання після складання балансу. Для цього беруться дані з попередньо складеного оборотно-сальдового балансу підприємства з врахуванням оборотів по рахунках класів 7 і 9. При цьому показники про витрати та збитки необхідно показувати в дужках. Важливо зазначити, що між звітом про фінансові результати та рахунками обліку існує прямий зв'язок, що зображено в табл. 2.1 [14; 31].

Таблиця 2.1

**Взаємозв'язок між звітом про фінансові результати та рахунками бухгалтерського обліку**

Стаття звіту про фінансові результати	Код рядка	Джерела інформації
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	Обороти за Дт субрахунків 701, 702, 703 із Кт 791 за мінусом оборотів за Дт субрахунку 704.
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	Обороти за Дт 901, 902, 903.
Валовий: – прибуток	2090	Позитивне значення: ряд. 2000 + ряд. 2010 – ряд. 2050 – ряд. 2070.
– збиток	2095	Від'ємне значення (див. ряд. 2090).
Інші операційні доходи	2120	Обороти за Дт рахунка 71 із Кт 791.
Адміністративні витрати	2130	Обороти за Кт рахунка 92 із Дт 791.
Витрати на збут	2150	Обороти за Кт рахунка 93 із Дт 791.
Інші операційні витрати	2180	Обороти за Кт рахунка 94 з Дт 791.
Фінансові результати від операційної діяльності: – прибуток	2190	Позитивне значення: ряд. 2090 (ряд. 2095) + (–) 2105 +/- 2110 + ряд. 2120 – ряд. 2130 – ряд. 2150 – ряд. 2180.
– збиток	2195	Від'ємне значення (див. ряд. 2190).
Інші фінансові доходи	2220	Обороти за Дт рахунка 73 із Кт субрахунку 792.
Інші доходи	2240	Обороти за Дт рахунка 74 Кт субрахунку 793.
Фінансові витрати	2250	Обороти за Дт субрахунку 792 з Кт рахунка 95.
Інші витрати	2270	Обороти за Дт субрахунку 793 з Кт рахунка 97.
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування: – прибуток	2290	Позитивне значення: ряд. 2190 (ряд. 2195) + ряд. 2200 + ряд. 2220 + ряд. 2240 – ряд. 2250 – ряд. 2255 – ряд. 2270 +/- ряд. 2275.
– збиток	2295	Від'ємне значення (див. ряд. 2290).
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	Обороти Дт 791 із Кт 98 (витрати) / Дт 98 із Кт 791 (доходи)
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності до оподаткування	2305	Вибірка із кредитових або дебетових оборотів рахунка 79, яка відображає фінансовий результат від припиненої діяльності.
Чистий фінансовий результат: – прибуток	2350	Позитивне значення: ряд. 2290 (ряд. 2295) +/- ряд. 2300 +/- ряд. 2305.
– збиток	2355	Від'ємне значення (див. ряд. 2350).

Як видно з табл. 2.1 за допомогою даних по оборотах на рахунках обліку класів 7 і 9 відбувається заповнення розділу І звіту про фінансові

результати. Тобто тут відображаються визнані/отримані доходи і витрати від операційної та іншої діяльності ПрАТ «Тернопіль - Готель». Відбувається порівняння даних по доходах і витратах досліджуваного підприємства, після чого здійснюється розрахунок фінансового результату до оподаткування та чистого фінансового результату (прибутку/збитку) за відповідний звітний період.

В цілому розрахунок чистого фінансового результату можна представити на рис. 2.18.



**Рис. 2.18. Алгоритм формування фінансових результатів в звіті про фінансові результати**



Таким чином, згідно вітчизняного законодавства при визначенні фінансового результату діяльності підприємства необхідно розраховувати проміжні показники. Останні характеризують діяльність підприємства в розрізі видів його діяльності: валовий прибуток характеризує результативність основної діяльності, фінансовий результат від операційної діяльності – результативність операційної діяльності, фінансовий результат до оподаткування – результативність загалом діяльності підприємства.

## **Висновки до розділу 2**

П(С)БО відповідають вимогам концептуальних засад щодо визнання доходів та витрат, вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності. Такий підхід дозволяє визначати правильно фінансові результати та їх відображати при дотриманні єдиних вимог щодо визнання показників доходів та витрат.

Порядок формування фінансових результатів на підприємствах готельного господарства із врахуванням специфічних особливостей готельних послуг впливає із систем обліку доходів і витрат, які мають тісний взаємозв'язок як результат виконання принципу відповідності. На підприємстві з надання готельних послуг фінансовий результат формується та списується в певній послідовності.

Слід враховувати особливості надання готельних послуг, що впливають на витрати підприємства. Основна особливість – це повторюваний процес обслуговування клієнтів. Відповідно витрати формуються поетапно в процесі обслуговування клієнтів.

Суми витрат, пов'язаних з наданням готельних послуг (прямі та загальновиробничі витрати), відображаються на дебеті рахунку 23. Загальновиробничі витрати розподіляються між об'єктами надання готельних послуг. Далі сформована собівартість готельних послуг списується

на дебет субрахунку 903, оскільки досліджуване підприємство не використовує рахунок 26.

Облік фінансових результатів ПрАТ «Тернопіль - Готель» ведеться на рахунку 79. На основі вище наведених пропозицій щодо удосконалення обліку доходів і витрат пропонуємо ввести наступні субрахунки до рахунку 79:

7911 «Результат від надання готельних послуг»;

7912 «Результат від послуг ресторанів, барів».

За допомогою даних по оборотах на рахунках обліку класів 7 і 9 відбувається заповнення розділу I звіту про фінансові результати. Тобто тут відображаються визнані/отримані доходи і витрати від операційної та іншої діяльності ПрАТ «Тернопіль - Готель». Відбувається порівняння даних по доходах і витратах досліджуваного підприємства, після чого здійснюється розрахунок фінансового результату до оподаткування та чистого фінансового результату (прибутку/збитку) за відповідний звітний період.

## РОЗДІЛ 3

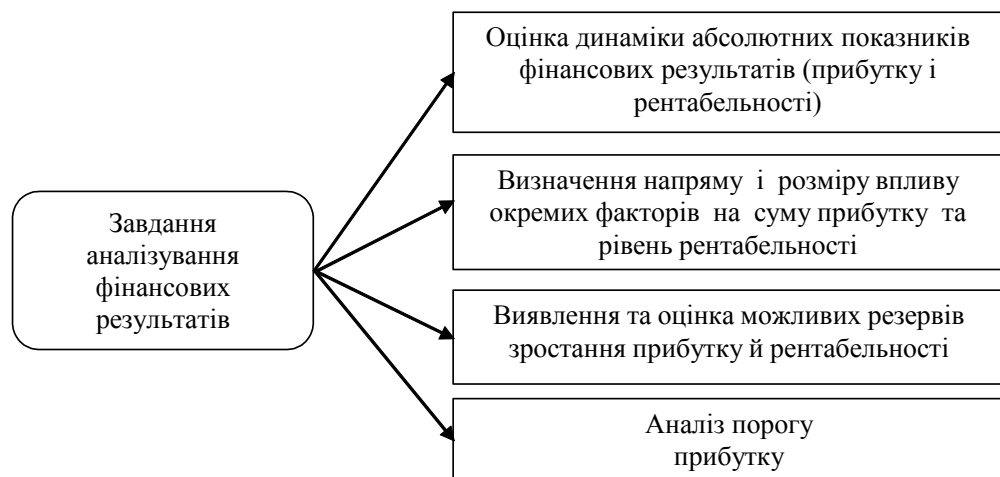
### АНАЛІЗУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПрАТ «ТЕРНОПЛЬ - ГОТЕЛЬ»

#### 3.1. Основи аналізування фінансових результатів

Сучасні умови розвитку сфери готельного бізнесу створюють передумови для мобілізації всіх наявних внутрішніх ресурсів. Важливу роль при цьому відіграє аналізування фінансових результатів підприємства. Фінансовий аналіз дає можливість проаналізувати рух коштів підприємства, формування витрат та отримання результатів діяльності підприємства. Такий аналіз дає підстави для розробки прогнозних показників діяльності підприємства на перспективу.

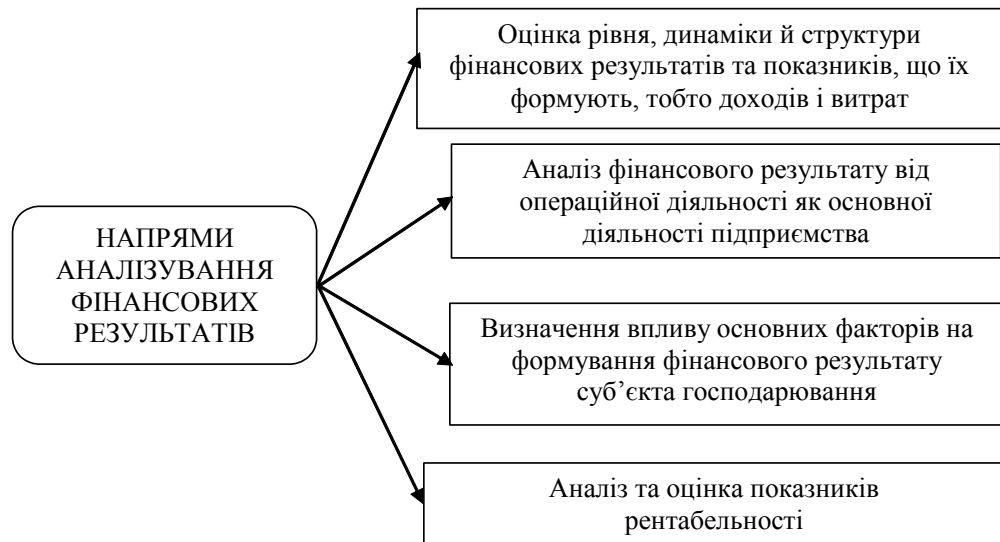
Основним результативним показником діяльності підприємства є фінансовий результат, який показує збільшення або зменшення суми прибутку за певний період. Основний вплив на обсяг прибутку звичайно ж має основний вид діяльності підприємства. Результати діяльності від інших видів діяльності мають додатковий вплив на розмір прибутку підприємства.

Важливим є визначення завдань аналізування фінансових результатів підприємства (рис. 3.1).



**Рис. 3.1. Завдання аналізування фінансових результатів**

Головні напрями аналізування фінансових результатів подано на рис. 3.2 [6; 15; 32; 58].



**Рис. 3.2. Напрями аналізування фінансових результатів**

Аналізування фінансових результатів базується на застосуванні методів, узагальнених на рис. 3.3.



**Рис. 3.3. Методи аналізування фінансових результатів**

Джерела інформації, які використовуються при проведенні аналізу фінансових результатів, наведені в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

**Інформаційна база для аналізування фінансових результатів  
ПрАТ «Тернопіль - Готель»**

№ п/п	Група	Джерела інформації
1	Первинні документи	Розрахунки та довідки бухгалтерії, накладні, акти наданих послуг, рахунки, товарно-транспортні накладні тощо
2	Облікові реєстри	Журнали 5 і 6
3	Дані рахунків бухгалтерського обліку	Рахунки класів 7 «Доходи і результати діяльності», 8 «Витрати за елементами», 9 «Витрати діяльності», 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»
4	Фінансова звітність	Форма №1 «Баланс», №2 «Звіт про фінансові результати», №4 «Звіт про власний капітал», форма №5 «Примітки до річної фінансової звітності»
5	Інші джерела	Бізнес-план, фінансовий план, управлінська (внутрішня) звітність, матеріали маркетингових досліджень, матеріали ревізій або аудиторських перевірок, результати попередніх аналітичних досліджень тощо

Дані, подані в табл. 3.1, є основою для проведення ретроспективного аналізу. Для виконання оперативного аналізу необхідно брати дані по рахунках класів 7, 8 і 9. Для виконання прогностичного аналізу важливо отримати дані показників з бізнес-планів/фінансових планів підприємства, внутрішні звітні дані, дані маркетингових досліджень та інші дані.

Фінансові результати відображаються з допомогою відповідної кількості показників, тому систематичний аналіз супроводжується певними труднощами. При цьому кожен учасник оцінювання фінансових результатів підприємства стикається з вибором показників для такого аналізу з метою задоволення своїх потреб в інформації для оцінювання реального становища підприємства. Так, керівний склад підприємства зацікавлений в оцінці обсягів отриманих фінансових результатів із структурним та факторним аналізом. Податкові органи мають зацікавленість в одержанні інформації щодо обсягів фінансових результатів (від продажу майна, продукції, послуг, інших видів), що, в свою чергу, має вплив на суми податків, які сплачує підприємство.

### 3.2. Аналіз динаміки та структури фінансових результатів

Аналізування фінансових результатів слід здійснювати шляхом використання методу порівняння фактичних даних за звітний період із фактичними даними за попередні періоди. В такому випадку відбувається оцінювання темпів збільшення фінансових результатів як в цілому, так і від окремих видів діяльності. Вивчаються також фактори впливу на зміни обсягів фінансових результатів, рівень їх впливу та виявляються резерви їх збільшення [4; 9; 21; 37; 52; 53; 55; 59].

Загальний аналіз динамічних та структурних змін фінансових результатів за кілька років дозволяє оцінити тенденції напрямів розвитку підприємства, визначити суми наявного прибутку/збитку та виявити види діяльності, які формують фінансовий результат діяльності підприємства.

У формі 2 відображено чотири види фінансових результатів, дані про які є необхідними для аналізування динаміки та структури фінансових результатів (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

#### Види фінансових результатів для аналізування динаміки та структури фінансових результатів

№ п/п	Вид фінансових результатів	Порядок розрахунку за даними форми № 2 (рядки)
1	Валовий: прибуток (збиток)	$2090 (2095) = 2000 + 2010 - 2050 - 2070$
2	Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток (збиток)	$2190 (2195) = 2090 (2095) + (-) 2105 + (-) 2110 + 2120 - 2130 - 2150 - 2180$
3	Фінансовий результат до оподаткування: прибуток (збиток)	$2290 (2295) = 2190 (2195) + 2200 + 2240 - 2250 - 2255 - 2270 + (-) 2275$
4	Чистий фінансовий результат: прибуток (збиток)	$2350 (2355) = 2290 (2295) - (+) 2300 + (-) 2305$

Здійснимо оцінювання змін обсягу та складу фінансового результату підприємства за досліджуваний період, розрахункові показники відповідно подано в табл. 3.3 на основі даних додатків А, Б, В.

Таблиця 3.3

**Аналіз динамічних змін показників фінансових результатів діяльності  
ПрАТ «Тернопіль - Готель»**

Показники	2018 рік	2019 рік	2020 рік	Відхилення, тис. грн.		Темп приросту, %	
				2019/2018	2020/2019	2019/2018	2020/2019
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	20346	21551	8481	+1205	-13070	+5,92	-60,64
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	14688	17666	10814	+2978	-6852	+20,28	-38,79
Валовий прибуток (збиток)	5658	3885	-2333	-1773	-6218	-31,34	-160,05
Інші операційні доходи	-	-	-	-	-	-	-
Адміністративні витрати	2343	2629	2339	+286	-290	+12,21	-11,03
Витрат на збут	395	396	239	+1	-157	+0,25	-39,65
Інші операційні витрати	192	198	128	+6	-70	+3,13	-35,35
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток (збиток)	2728	662	-5039	-2066	-5701	-75,73	у 861 разів
Дохід від участі в капіталі	-	-	-	-	-	-	-
Інші фінансові доходи	-	-	-	-	-	-	-
Інші доходи	2	7	5756	+5	+5749	у 3,5 рази	у 822 рази
Фінансові витрати	294	-	490	-294	+490	-	-
Втрати від участі в капіталі	-	-	-	-	-	-	-
Інші витрати	33	111	57	+78	-54	у 3,4 рази	-48,65
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток (збиток)	2403	558	170	-1845	-388	-76,78	-69,53
Витрати (дохід) з податку на прибуток	422	438	121	+16	-317	+3,79	-72,37
Чистий фінансовий результат: прибуток (збиток)	1981	120	49	-1861	-71	у 16 разів	-59,17

Аналіз даних табл. 3.3 свідчить, що сума фінансових результатів за всіма видами діяльності у 2019 році зазнала певних коливань. Чистий дохід збільшився на 5,92% при зменшенні валового прибутку та прибутку від операційної діяльності. Крім того, в 2019 р. порівняно з 2018 р. відбулося збільшення інших операційних витрат, адміністративних витрат, витрат на збут, інших доходів та інших витрат. В цілому в 2019 р. порівняно з 2018 р. чистий фінансовий результат (прибуток) суттєво зменшився на 1861 тис. грн. або у 16 разів і досліджуване підприємство отримало прибуток на суму лише 120 тис. грн.

Сума фінансових результатів від операційної діяльності у 2020 році зазнала значних коливань: чистий дохід зменшився на 60,64% при зменшенні валового прибутку (на 160,05%). Відповідно прибуток від операційної діяльності також зменшився у 861 разів. Це стало наслідком зменшення обсягу надання готельних послуг та відповідно зменшення собівартості наданих послуг. Крім того, в 2020 р. порівняно з 2019 р. відбулося зменшення адміністративних витрат (на 290 тис. грн.), витрат на збут (на 157 тис. грн.), інших операційних витрат (на 70 тис. грн.) та інших витрат (на 54 тис. грн.). Важливим позитивним показником в 2020 р. були інші доходи, які зросли на 5749 тис. грн., що позитивно вплинуло на кінцевий фінансовий результат діяльності ПрАТ «Тернопіль - Готель». І відповідно підприємство отримало позитивний фінансовий результат на суму 49 тис. грн.

Оцінювання динамічних змін рівня показників фінансових результатів продовжується оцінюванням структурних змін рівня показників фінансових результатів [4; 9; 21; 37; 52; 53; 55; 59]. Це дає можливість співставити доходи і витрати діяльності підприємства, порівняння яких є основою для визначення суми фінансових результатів. Фактично можна встановити доцільність здійснення певних витрат, в т.ч. вирахувань з доходів, для отримання доходів і відповідно формування фінансових результатів. Для оцінювання структурних змін рівня показників фінансових результатів



використовуються звітні дані форми №2 на основі даних додатків А, Б, В (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

**Аналіз структурних змін показників фінансових результатів діяльності ПрАТ «Тернопіль - Готель»**

Показники	2018 рік	2019 рік	2020 рік	Відхилення, пунктів структури	
				2019/2018	2020/2019
<i>Структура доходів</i>					
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	99,99	99,97	59,57	-0,02	-40,40
Інші операційні доходи	-	-	-	-	-
Дохід від участі в капіталі	-	-	-	-	-
Інші фінансові доходи	-	-	-	-	-
Інші доходи	0,01	0,03	40,43	+0,02	+40,40
<b>Разом</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<i>Структура витрат</i>					
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	79,97	82,41	76,22	+2,44	-6,19
Адміністративні витрати	12,76	12,26	16,49	-0,49	+4,22
Витрат на збут	2,15	1,85	1,68	-0,30	-0,16
Інші операційні витрати	1,05	0,92	0,90	-0,12	-0,02
Фінансові витрати	1,60	-	3,45	-1,60	+3,45
Втрати від участі в капіталі	-	-	-	-	-
Інші витрати	0,18	0,52	0,40	+0,34	-0,12
Витрати (дохід) податку на прибуток <sup>3</sup>	2,30	2,04	0,85	-0,25	-1,19
<b>Разом</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>-</b>	<b>-</b>

Дані табл. 3.4 показують, що в структурі доходів ПрАТ «Тернопіль - Готель» основу складав чистий дохід від надання послуг (99,99% в 2018 р., 99,97% в 2019 р. і 59,57% в 2020 р.). Як видно, чистий дохід від надання послуг в 2020 р. значно зменшився на 40,40%, що було результатом пандемії в 2020 р. Інші доходи займали незначну частку (0,01% в 2018 р. і 0,03% в

2019 р.). Але в 2020 р. інші доходи значно зросли – відповідно на 40,40%, тобто досліджуване підприємство перепрофілювалось і змогло отримати позитивний результат в 2020 р.

В складі витрат найбільшу питому вагу складала собівартість наданих послуг – 79,97% в 2018 р., 82,41% в 2019 р., 76,22% в 2020 р. Інші витрати займали незначні частки в складі витрат підприємства. На кінець 2020 р. зросли адміністративні витрати на 4,22 пункти та фінансові витрати на 3,45 пункти. Інші види витрат зменшились на кінець 2020 р.

Узагальнимо основні види фінансових результатів ПрАТ «Тернопіль - Готель» за досліджуваний період та визначимо структурні зміни (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

**Аналіз динаміки та структури основних фінансових результатів  
ПрАТ «Тернопіль - Готель»**

Показники	2018 рік	2019 рік	2020 рік	Відхилення, тис. грн.		Темп приросту, %	
				2019/ 2018	2020/ 2019	2019/ 2018	2020/ 2019
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	20346	21551	8481	+1205	-13070	+5,92	-60,64
Валовий прибуток (збиток)	5658	3885	-2333	-1773	-6218	-31,34	-160,05
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток (збиток)	2728	662	-5039	-2066	-5701	-75,73	у 861 разів
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток (збиток)	2403	558	170	-1845	-388	-76,78	-69,53
Чистий фінансовий результат: прибуток (збиток)	1981	120	49	-1861	-71	у 16 разів	-59,17

За даними табл. 3.5 найбільшу частину протягом 2018-2019 рр. займав фінансовий результат від операційної діяльності та водночас мав тенденцію до зменшення – на 13070 тис. грн. в 2020 р. порівняно з 2019 р. В 2020 р. ПрАТ «Тернопіль - Готель» отримало збиток від операційної діяльності. Але

за рахунок інших доходів підприємство змогло покрити збиток від операційної діяльності і в результаті в 2020 р. отримати позитивний фінансовий результат на суму 49 тис. грн.

Оцінювання динаміки та структури фінансових результатів є передумовою для оцінювання якості фінансового результату. Відповідно стабільні темпи зростання фінансових результатів і переважання в складі фінансових результатів саме результату від основної діяльності, то є свідченням високої якості прибутку. Результати вище проведеного аналізування динаміки і структури фінансових результатів ПрАТ «Тернопіль - Готель» засвідчили про переважну частину фінансового результату від основної діяльності, але в 2020 р. підприємство отримало збиток від операційної діяльності.

Особлива увага в процесі аналізування фінансових результатів відводиться фінансовому результату від операційної діяльності як основи діяльності підприємства. Для цього оцінюються динамічні зміни фінансового результату від операційної діяльності та встановлюються фактори, які впливають на зміну його величини. Такий аналіз дає можливість перевірити чи виконує підприємство поставлене завдання з отримання фінансового результату від операційної діяльності та виявити тенденції змін даного показника [5; 55; 59].

Аналізування фінансового результату операційної діяльності здійснюється за допомогою наступної моделі (3.1):

$$\Phi P_{oo} = ВП + ІОД - АВ - ВЗ - ІОВ, \quad (3.1)$$

де ВП – валовий прибуток;

ІОД – інший операційний дохід;

АВ – адміністративні витрати;

ВЗ – витрати на збут;

ІОВ – інші операційні витрати.

У табл. 3.6 подано результати розрахунків аналізування формування та динамічних змін фінансового результату від операційної діяльності ПрАТ «Тернопіль - Готель».

Таблиця 3.6

**Аналізування формування та динамічних змін фінансового результату  
від операційної діяльності ПрАТ «Тернопіль - Готель»**

№ п/п	Показники	2018 рік	2019 рік	2020 рік	Абсолютний приріст, тис. грн.		Темп росту, %	
					2019/ 2018	2020/ 2019	2019/ 2018	2020/ 2019
1	Валовий прибуток	5658	3885	-2333	-1773	-6218	68,66	-60,05
2	Інші операційні доходи	-	-	-	-	-	-	-
3	Адміністративні витрати	2343	2629	2339	+286	-290	112,21	88,97
4	Витрати на збут	395	396	239	+1	-157	100,25	60,35
5	Інші операційні витрати	192	198	128	+6	-70	103,13	64,65
6	Фінансовий результат від операційної діяльності	2728	662	-5039	-2066	-5701	24,27	у 7,6 рази

Досліджуване підприємство в 2020 р. отримало збиток від операційної діяльності на суму 5039 тис. грн. Це відбулося за рахунок отримання негативного значення валового прибутку в 2020 р. Витрати на кінець 2020 р. також зменшились, що було результатом пандемії і зменшення кількості клієнтів в ПрАТ «Тернопіль - Готель». У попередні роки були позитивні показники фінансових результатів від операційної діяльності, але мали тенденцію до зменшення. Крім цього, досліджуване підприємство не мало інших операційних доходів за досліджуваний період.

Модель (3.1) є адитивною, через те факторний аналіз проводиться з допомогою способу абсолютних різниць:

$$\Delta \Phi P_{oo} = \Delta ВП + \Delta ІОД - \Delta АВ - \Delta ВЗ - \Delta ІОВ, \quad (3.2)$$

В табл. 3.7 подано результати розрахунків за методикою факторного аналізу фінансового результату від операційної діяльності ПрАТ «Тернопіль - Готель».

Таблиця 3.7

**Методика факторного аналізу фінансового результату від операційної діяльності ПрАТ «Тернопіль - Готель»**

Показники	Вплив факторів		
	формула	значення	
		2019/2018	2020/2019
Валовий прибуток	$\Delta ВП$	-1773	-6218
Інші операційні доходи	$\Delta ОД$	-	-
Адміністративні витрати	$\Delta АВ$	+286	-290
Витрати на збут	$\Delta ВЗ$	+1	-157
Інші операційні витрати	$\Delta ІОВ$	+6	-70
Фінансовий результат від операційної діяльності	$\Delta ФР_{од}$	-2066	-5701

Результати розрахунків показали, що основний негативний вплив на суму фінансового результату від операційної діяльності мало зменшення валового прибутку підприємства за досліджуваний період на 1773 тис. грн. і на 6218 тис. грн. відповідно в 2019 р. і 2020 р. Позитивно вплинуло зменшення адміністративних витрат на 290 тис. грн., витрат на збут – на 157 тис. грн. і інших операційних витрат – на 70 тис. грн. в 2020 р. Але все-таки сукупний результат склав негативний результат фінансового результату від операційної діяльності досліджуваного підприємства.

Відповідно можна зробити висновок про необхідність пошуку невикористаних можливостей зростання фінансового результату від операційної діяльності. Такі дії варто робити на стадії планування комплексу послуг ПрАТ «Тернопіль - Готель» і особливо в сучасних умовах пандемії, коли зменшився потік клієнтів в готелі та ресторани підприємства. Для цього необхідно розробити заходи з пошуку нових шляхів формування фінансових результатів та забезпечити відновлення повноцінного функціонування шляхом перепрофілювання видів діяльності досліджуваного підприємства.

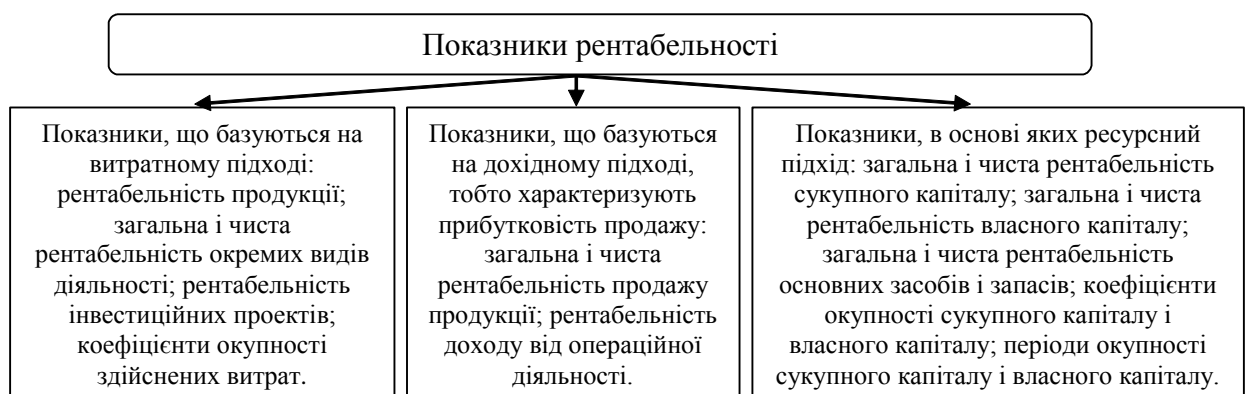
### 3.3. Коефіцієнтний аналіз рентабельності підприємства

Прибуток є показником, що характеризує абсолютний ефект господарської діяльності підприємства. Для оцінювання відносної ефективності необхідно співставити отриманий прибуток із вкладеним капіталом, використаними ресурсами або здійсненими витратами. Таке оцінювання здійснюють з допомогою відносних показників ефективності – рентабельності (рис. 3.4) [4; 9; 21; 37; 52; 53; 55; 59]. Остання є відносним рівнем прибутковості діяльності підприємства, яка дає характеристику відношенню отриманого прибутку до наявних або ж використаних ресурсів.



**Рис. 3.4. Місце рентабельності в системі економічних показників**

В залежності від мети аналізування показники рентабельності поділяються на три групи (рис. 3.5). Їх розрахунок відбувається на основі даних фінансової звітності досліджуваного підприємства.



**Рис. 3.5. Показники рентабельності**

Показники рентабельності, базою для яких є витратний підхід, дозволяють охарактеризувати прибутковість здійснених витрат під час функціонування підприємства. Розрахунок відбувається на підставі даних про прибуток/збиток від реалізації продукції, надання послуг, чистого прибутку та собівартості продукції, робіт, послуг, витрат в розрізі видів діяльності (табл. 3.8). Загальна формула витратних показників рентабельності має наступний вигляд:

$$P_B = \frac{П}{B} \times 100\% , \quad (3.3)$$

де  $P_B$  – рентабельність;

$П$  – прибуток;

$B$  – витрати.

Таблиця 3.8

### Система витратних показників рентабельності

Показник	Економічний зміст	Порядок розрахунку за даними форми № 2 (рядки, графи)
Рентабельність (збитковість) виробничих витрат, %	Валовий: прибуток (збиток) / Собівартість реалізованої продукції	Ф. № 2: 2090 (2095)×100 / Ф. № 2: 2050
Рентабельність (збитковість) операційних витрат, %	Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток (збиток) / Операційні витрати	Ф. № 2: 2190 (2195)×100 / Ф. № 2: 2050+2130+2150+2180
Загальна рентабельність (збитковість) витрат господарської діяльності, %	Фінансовий результат до оподаткування: прибуток (збиток) / Витрати господарської діяльності	Ф. № 2: 2290 (2295)×100 / Ф. № 2: 2050+2130+2150+2180+2250+2255+2270
Чиста рентабельність (збитковість) витрат господарської діяльності, %	Чистий фінансовий результат: прибуток (збиток) / Витрати господарської діяльності	Ф. № 2: 2350 (2355)×100 / Ф. № 2: 2050+2130+2150+2180+2250+2255+2270+2300 (витрати)
Коефіцієнт окупності виробничих витрат	Чистий дохід від реалізації продукції / Собівартість реалізованої продукції	Ф. № 2: 2000 / Ф. № 2: 2050
Коефіцієнт окупності операційних витрат	Операційний дохід / Операційні витрати	Ф. № 2: 2000+2120 / Ф. № 2: 2050+2130+2150+2180
Коефіцієнт окупності адміністративних витрат	Чистий дохід від реалізації продукції / Адміністративні витрати	Ф. № 2: 2000 / Ф. № 2: 2130
Коефіцієнт окупності витрат на збут	Чистий дохід від реалізації продукції / Витрати на збут	Ф. № 2: 2000 / Ф. № 2: 2150

Поряд з цими показниками важливим є також оцінювання коефіцієнтів окупності витрат. Розрахунок відбувається як співвідношення чистого доходу до витрат. Ці коефіцієнти характеризують величину, на яку чистий дохід перевищує здійснені витрати.

Для оцінювання ефективності господарської діяльності та відображення суми прибутку/збитку з кожної гривні продажу продукції, надання послуг використовуються показники рентабельності, що засновані на доходному підході (табл. 3.9). Розраховуються як співвідношення прибутку до чистого доходу:

$$P_p = \frac{\Pi}{\text{ЧД}} \times 100\%, \quad (3.4)$$

де  $P_p$  – рентабельність реалізації,

ЧД – чистий дохід.

Таблиця 3.9

### Система доходних показників рентабельності

Показник	Економічний зміст	Порядок розрахунку за даними форми № 2 (рядки, графи)
Рентабельність (збитковість) продажу, %	Валовий: прибуток (збиток) / Чистий дохід від реалізації продукції	Ф. № 2: 2090 (2095)×100 / Ф. № 2: 2000
Рентабельність (збитковість) доходу від операційної діяльності, %	Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток (збиток) / Операційний дохід	Ф. № 2: 2190 (2195)×100 / Ф. № 2: 2000+2120

Група показників рентабельності, що заснована на ресурсному підході, дає можливість встановити рівень використання ресурсів або капіталу підприємства (табл. 3.10). Розрахунок відбувається шляхом співставлення прибутку і вартості активів/капіталу в розрізі складових:



$$P_{K(A)} = \frac{\Pi}{A(K)} \times 100\%, \quad (3.5)$$

де А – сума активів підприємства;

К – сума капіталу підприємства.

Таблиця 3.10

### Система ресурсних показників рентабельності

Показник	Економічний зміст	Порядок розрахунку за даними форм № 1, 2 (рядки, графи)
Загальна рентабельність (збитковість) сукупного капіталу, %	Фінансовий результат до оподаткування: прибуток (збиток) / Середньорічна вартість капіталу	Ф. № 2: 2290 (2295)×100 / Ф. № 1: (1900, гр.3+ +1900, гр.4)÷2
Чиста рентабельність (збитковість) сукупного капіталу, %	Чистий фінансовий результат: прибуток (збиток) / Середньорічна вартість капіталу	Ф. № 2: 2350 (2355)×100 / Ф. № 1: (1900, гр.3+ +1900, гр.4)÷2
Загальна рентабельність (збитковість) власного капіталу, %	Фінансовий результат до оподаткування: прибуток (збиток) / Середньорічна вартість власного капіталу	Ф. № 2: 2290 (2295)×100 / Ф. № 1: (1495, гр.3+ +1495, гр.4)÷2
Чиста рентабельність (збитковість) власного капіталу, %	Чистий фінансовий результат: прибуток (збиток) / Середньорічна вартість власного капіталу	Ф. № 2: 2350 (2355)×100 / Ф. № 1: (1495, гр.3+ +1495, гр.4)÷2
Загальна рентабельність (збитковість) основних засобів і запасів, %	Фінансовий результат до оподаткування: прибуток (збиток) / Середньорічна вартість основних засобів і запасів	Ф. № 2: 2290 (2295)×100 / Ф. № 1: ((1010+1100+1110), гр.3+(1010+1100+1110), гр.4)÷2
Чиста рентабельність (збитковість) основних засобів і запасів, %	Чистий фінансовий результат: прибуток (збиток) / Середньорічна вартість основних засобів і запасів	Ф. № 2: 2350 (2355)×100 / Ф. № 1: ((1010+1100+1110), гр.3+(1010+1100+1110), гр.4)÷2
Коефіцієнт окупності сукупного капіталу	Чистий дохід від реалізації продукції / Середньорічна вартість капіталу	Ф. № 2: 2000 / Ф. № 1: (1900, гр.3+ +1900, гр.4)÷2
Коефіцієнт окупності власного капіталу	Чистий дохід від реалізації продукції / Середньорічна вартість власного капіталу	Ф. № 2: 2000 / Ф. № 1: (1495, гр.3+ +1495, гр.4)÷2
Період окупності сукупного капіталу, років	Середньорічна вартість капіталу / Чистий прибуток	Ф. № 1: (1900, гр.3+ +1900, гр.4)÷2 / Ф. № 2: 2350
Період окупності власного капіталу, років	Середньорічна вартість власного капіталу / Чистий прибуток	Ф. № 1: (1495, гр.3+ +1495, гр.4)÷2 / Ф. № 2: 2350

Звітні дані за 2018-2020 рр. ПрАТ «Тернопіль - Готель» використано для оцінювання показників рентабельності за трьома групами (табл. 3.11) (на основі даних додатків А, Б, В, Д, Е, Ж).

Таблиця 3.11

## Показники рентабельності ПрАТ «Тернопіль - Готель»

Показник	2018	2019	Відхилення	2020	Відхилення
Показники рентабельності та окупності витрат (витратні показники)					
Рентабельність (збитковість) виробничих витрат, %	38,52	21,99	-16,53	-21,57	-43,56
Рентабельність (збитковість) операційних витрат, %	15,48	3,17	-12,32	-37,27	-40,44
Загальна рентабельність (збитковість) витрат господарської діяльності, %	13,39	2,66	-10,73	1,21	-1,45
Чиста рентабельність (збитковість) витрат господарської діяльності, %	10,79	0,56	-10,23	0,35	-0,21
Коефіцієнт окупності виробничих витрат	1,39	1,22	-0,17	0,78	-0,44
Коефіцієнт окупності операційних витрат	1,15	1,03	-0,12	0,63	-0,40
Коефіцієнт окупності адміністративних витрат	8,68	8,20	-0,49	3,63	-4,57
Коефіцієнт окупності витрат на збут	51,51	54,42	+2,91	35,49	-18,94
Показники рентабельності реалізованої продукції (дохідні показники)					
Рентабельність (збитковість) продажу, %	27,81	18,03	-9,78	-27,51	-45,54
Рентабельність (збитковість) доходу від операційної діяльності, %	13,41	3,07	-10,34	-0,59	-3,67
Показники рентабельності та окупності капіталу (активів)					
Загальна рентабельність (збитковість) сукупного капіталу, %	6,73	1,54	-5,19	0,47	-1,07
Чиста рентабельність (збитковість) сукупного капіталу, %	5,55	0,33	-5,21	0,14	-0,20
Загальна рентабельність (збитковість) власного капіталу, %	11,19	2,48	-8,71	0,75	-1,73
Чиста рентабельність (збитковість) власного капіталу, %	9,22	0,53	-8,69	0,22	-0,32
Загальна рентабельність (збитковість) основних засобів і запасів, %	13,13	2,52	-10,61	0,74	-1,78
Чиста рентабельність (збитковість) основних засобів і запасів, %	10,83	0,54	-10,28	0,21	-0,33
Коефіцієнт окупності сукупного капіталу	56,96	59,46	+2,50	23,40	-36,06
Коефіцієнт окупності власного капіталу	94,74	95,68	+0,93	37,51	-58,17
Період окупності сукупного капіталу, років	18,03	302,04	в 16,7 разів	739,72	в 2,4 рази
Період окупності власного капіталу, років	10,84	187,71	в 17,3 разів	461,42	в 2,5 рази

Результати аналізу показують, що ПрАТ «Тернопіль - Готель» має негативну динаміку всіх показників рентабельності витрат. Так, спостерігається зменшення показників, які характеризують прибутковість

основної, операційної та в цілому господарської діяльності підприємства. Якщо в 2018 р. на 1 грн. операційних витрат і витрат господарської діяльності було одержано 15,48 і 13,39 коп відповідного прибутку, то в 2019 р. відбулося зменшення до значень 3,17 і 2,66 коп відповідно, а в 2020 р. підприємство мало від'ємне значення показника рентабельності операційних витрат і загальна рентабельність також зменшилась до показника 1,21 коп відповідного прибутку. Такі зміни пояснюються випереджальним зростанням витрат порівняно із зростанням фінансових результатів досліджуваного підприємства.

Негативною є також динаміка показників окупності витрат. Починаючи з 2018 р. відбувалось поступове зменшення усіх показників окупності витрат. Це свідчить про зниження рівня окупності виробничих, операційних, адміністративних витрат та витрат на збут.

Спостерігається також зменшення показників рентабельності реалізованої продукції. Так, рентабельність продажу зменшилась на 9,78 п. в 2019 порівняно з 2018 р. і в 2020 р. отримано негативне значення даного показника, тобто рентабельність продажу знизилась на 45,54 п. Показник рентабельності доходу від операційної діяльності також зменшився на кінець 2020 р. на 3,67 п. і отримано негативне значення. Тобто на досліджуваному підприємстві відбулося зменшення отримання результатів від основної та операційної діяльності порівняно з чистим доходом від реалізації та операційним доходом.

Показники рентабельності капіталу (активів) також мали негативну динаміку за досліджуваний період. На кінець 2020 р. усі показники мали негативні значення, що свідчить про неефективне використання капіталу досліджуваним підприємством і зменшення суми отриманого фінансового результату на 1 грн. середньорічної вартості капіталу та активів досліджуваного підприємства.

Коефіцієнти окупності капіталу також зменшились на кінець 2020 р. майже в 3 рази. В 2018 р. коефіцієнт окупності сукупного капіталу становив

56,96 грн., в 2019 р. – 59,46 грн. і в 2020 р. – лише 23,40 грн. на 1 грн. середньорічної вартості сукупного капіталу. Коефіцієнт окупності власного капіталу відповідно становив наступні значення: в 2018 р. – 94,74 грн., в 2019 р. – 95,68 грн., в 2020 р. – лише 37,51 грн. на 1 грн. середньорічної вартості власного капіталу.

Період окупності сукупного та власного капіталу зменшився в 2019 р. порівняно з 2018 р. в 16,7 разів і 17,3 разів відповідно. В 2020 р. їх значення також зменшились порівняно з 2019 р. в 2,4 рази та 2,5 рази відповідно. Це свідчить про зростання періоду, протягом якого капітал досліджуваного підприємства окупиться шляхом отримання чистого прибутку.

### **Висновки до розділу 3**

Основним результативним показником діяльності підприємства є фінансовий результат, який показує збільшення або зменшення суми прибутку за певний період. Основний вплив на обсяг прибутку звичайно ж має основний вид діяльності підприємства. Результати діяльності від інших видів діяльності мають додатковий вплив на розмір прибутку підприємства.

Сума фінансових результатів від операційної діяльності у 2020 році зазнала значних коливань: чистий дохід зменшився на 60,64% при зменшенні валового прибутку (на 160,05%). Відповідно прибуток від операційної діяльності також зменшився у 861 разів.

В структурі доходів ПрАТ «Тернопіль - Готель» основу складав чистий дохід від надання послуг (99,99% в 2018 р., 99,97% в 2019 р. і 59,57% в 2020 р.). Інші доходи займали незначну частку (0,01% в 2018 р. і 0,03% в 2019 р.).

Найбільшу частину протягом 2018-2019 рр. займав фінансовий результат від операційної діяльності та водночас мав тенденцію до зменшення – на 13070 тис. грн. в 2020 р. порівняно з 2019 р. В 2020 р. ПрАТ «Тернопіль - Готель» отримало збиток від операційної діяльності. Але за рахунок інших доходів підприємство змогло покрити збиток від операційної

діяльності і в результаті в 2020 р. отримати позитивний фінансовий результат на суму 49 тис. грн.

Результати аналізу показують, що ПрАТ «Тернопіль - Готель» має негативну динаміку всіх показників рентабельності витрат. Такі зміни пояснюються випереджальним зростанням витрат порівняно із зростанням фінансових результатів досліджуваного підприємства. Негативною є також динаміка показників окупності витрат. Спостерігається також зменшення показників рентабельності реалізованої продукції. Показники рентабельності капіталу (активів) також мали негативну динаміку за досліджуваний період. На кінець 2020 р. усі показники мали негативні значення, що свідчить про неефективне використання капіталу досліджуваним підприємством і зменшення суми отриманого фінансового результату на 1 грн. середньорічної вартості капіталу та активів досліджуваного підприємства. Коефіцієнти окупності капіталу також зменшились на кінець 2020 р. майже в 3 рази. Це свідчить про зростання періоду, протягом якого капітал досліджуваного підприємства окупиється шляхом отримання чистого прибутку.

## РОЗДІЛ 4

### ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ

#### 4.1. Охорона праці на ПрАТ «Тернопіль - Готель»

Служба охорони праці створена на ПрАТ «Тернопіль - Готель» для виконання правових, організаційно-технічних, санітарно-гігієнічних, соціально-економічних і лікувально-профілактичних заходів, спрямованих на запобігання нещасним випадкам, професійним захворюванням і аваріям в процесі праці. Основними функціями управління охороною праці, що розробляє і втілює служба охорони праці, є: створення ефективної системи управління, яка б сприяла удосконаленню діяльності кожного структурного підрозділу і кожної посадової особи; здійснення оперативного-методичного керівництва роботою з охорони праці; розробка разом із структурними підрозділами заходів по забезпеченню норм безпеки, гігієни праці та виробничого середовища або їх підвищення (якщо вони досягнуті), а також підготовка розділу «Охорона праці» колективного договору тощо.

Служба охорони праці має засоби впливу на виробничу діяльність підприємства, що передбачається Положенням про службу охорони праці. Так, працівники служби охорони праці мають право видавати роботодавцям, керівним органам підприємств, установ, організацій та їх підрозділам обов'язкові для виконання приписи щодо усунення наявних недоліків. Окрім адміністративних заходів, рекомендується принцип матеріального заохочення працівників, які сумлінно ставляться до виконання обов'язків і беруть активну участь у підвищенні безпеки та поліпшенні умов праці.

Планування роботи з охорони праці поділяється на перспективне, поточне та оперативне. Перспективне планування вміщує найбільш важливі, трудомісткі і довгострокові заходи з охорони праці, виконання яких вимагає сумісної роботи кількох підрозділів підприємства. Поточне планування

здійснюється у межах календарного року через розробку відповідних заходів у розділі «Охорона праці» колективного договору. Оперативне планування роботи з охорони праці здійснюється за підсумками контролю стану охорони праці в структурних підрозділах і на підприємстві в цілому.

Фінансування охорони праці здійснюється роботодавцем. Фінансування профілактичних заходів з охорони праці, виконання загальнодержавної, галузевих та регіональних програм поліпшення стану безпеки, гігієни праці та виробничого середовища, інших державних програм, спрямованих на запобігання нещасним випадкам та професійним захворюванням, передбачається разом з іншими джерелами фінансування, визначеними законодавством, у державному і місцевих бюджетах [34; 47]. Для ПрАТ «Тернопіль - Готель» витрати на фінансування охорони праці визначено не менше 0,5 % від суми реалізованої продукції (послуг, робіт) (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

**Витрати на фінансування заходів охорони праці  
на ПрАТ «Тернопіль - Готель»**

Обсяг реалізованої продукції, тис.грн.			Сума фінансування (0,5%), тис.грн.			Абсолютне відхилення, тис.грн		
2018	2019	2020	2018	2019	2020	2018-2019	2019-2020	2018-2020
2710	3295	2839	101,73	107,76	42,41	6,03	6,03	-59,32

Дані табл. 4.1 засвідчили про зменшення фінансування заходів охорони праці на ПрАТ «Тернопіль - Готель» в 2020 р. порівняно з 2018 р. на 59,32 тис. грн., що зумовлено коливанням обсягів наданих послуг. Кошти фонду охорони праці підприємство використовує на придбання спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту працюючих; усунення впливу на працівників небезпечних і шкідливих виробничих факторів або приведення їх рівнів на робочих місцях до вимог законодавства з охорони праці; надання працівникам, зайнятим на роботах із шкідливими умовами праці, спеціального харчування тощо.

#### **4.2. Аналіз складових потенційної небезпеки, оцінка рівня події та визначення безпосередньої причини події**

Небезпека – потенційне джерело виникнення збитку. Небезпека може бути конкретизована в частині природи небезпеки (небезпечні процеси, явища, предмети, що роблять негативний вплив на життя і здоров'я людини, на технічні системи) або виду очікуваного збитку (небезпека травми, професійного захворювання, руйнування). Іншими словами, небезпека – джерело очікуваного (можливого) негативного впливу деяких факторів на певний об'єкт (предмет) впливу. При невідповідності характеристик факторів, що впливають характеристиками об'єкта (предмета) впливу і з'являється феномен небезпеки (наприклад, ударна хвиля, аномальна температура, нестача кисню в повітрі тощо) [2, с. 30].

Небезпека – властивість, внутрішньо властиве складним соціотехнічним систем. Вона може реалізуватися у вигляді прямого або непрямого збитку для об'єкта (предмета) впливу поступово або раптово, і різко внаслідок відмови системи. Прихована (потенційна) небезпека для людини реалізується у формі травм, які відбуваються при нещасних випадках, аваріях, пожежах; для технічних систем – у формі руйнацій, втрати керованості і т.д.; для екологічних систем – у вигляді забруднень, втрати видового різноманіття та ін.

Визначальні ознаки – можливість безпосереднього негативного впливу на об'єкт (предмет) впливу; можливість порушення нормального стану елементів виробничого процесу, в результаті якого можуть виникнути аварії, вибухи, пожежі, травми. Наявність хоча б одного із зазначених ознак є достатнім для віднесення факторів до розряду небезпечних або шкідливих.

Процес розвитку небезпеки можна описати наступною логічною послідовністю: порушення технологічного процесу, допустимих меж експлуатації, умов утримання тощо; накопичення, утворення вражаючих чинників, що приводять до аварії технічні системи; руйнування конструкції;



викид, утворення вражаючих чинників; дія (взаємодія) вражаючих чинників з об'єктом дії (з навколишнім природним середовищем, людиною, об'єктами техносфери та ін.); реакція на вражаючу дію [2, с. 33].

Залежно від особливостей технічної системи окремі елементи наведеного ланцюга можуть бути відсутніми. Кожній такій події можна приписати окремий показник у вигляді ймовірності події: відмови технічної системи; аварійного результату; утворення вражаючих чинників; ураження об'єктів дії; вторинних вражаючих чинників; дії; ураження. З наведеної логічної послідовності виходить, що наявність потенційної небезпеки в системі не завжди супроводжується її негативною дією на об'єкт. Будь-яке виключення в ланцюзі веде до нереалізації небезпеки. Для реалізації небезпеки необхідне виконання мінімум трьох умов: небезпека реально діє; об'єкт перебуває в зоні дії небезпеки; об'єкт не має достатніх засобів захисту.

Розрізняють небезпеки природного, техногенного та антропогенного походження. Природні небезпеки обумовлені кліматичними і природними явищами. Вони виникають при зміні погодних умов та природної освітленості в біосфері, а також внаслідок стихійних явищ, що відбуваються в біосфері (повені, землетруси тощо). Негативний вплив на людину і середовище існування, на жаль, не обмежується природними небезпеками. Людина, вирішуючи завдання досягнення комфортного і матеріального забезпечення, безперервно впливає на середовище існування своєю діяльністю і продуктами діяльності, генеруючи в середовищі техногенні та антропогенні небезпеки. Техногенні небезпеки створюють елементи техносфери: машини, споруди, речовини і т. п., а антропогенні виникають в результаті помилкових або несанкціонованих дій людини.

Під ідентифікацією розуміють процес виявлення та встановлення кількісних, часових, просторових та інших характеристик, необхідних і достатніх для розробки профілактичних та оперативних заходів, спрямованих на забезпечення життєдіяльності. У процесі ідентифікації виявляються номенклатура небезпек, ймовірність їх прояву, просторова локалізація

(координати), можлива шкода та інші параметри, необхідні для вирішення конкретного завдання. Головне в ідентифікації полягає у встановленні можливих причин прояву небезпеки. Повністю ідентифікувати небезпеку дуже важко. Наприклад, причини деяких аварій та катастроф залишаються нез'ясованими довгі роки або назавжди [13, с. 18].

Умови, за яких реалізуються потенційні небезпеки, називаються причинами. Іншими словами, причини характеризують сукупність обставин, завдяки яким небезпеки проявляються і викликають ті або інші небажані наслідки, збитки. Форми збитків, або небажані наслідки, різні: травми різної тяжкості, захворювання, які визначаються сучасними методами, шкода, що завдається навколишньому середовищу тощо.

Найрозповсюдженішою оцінкою небезпеки є ризик – кількісна оцінка небезпеки. Визначається як частота або імовірність виникнення однієї події під час настання іншої. Звичайно це безрозмірна величина, що лежить у межах від 0 до 1. Може визначатися й іншими зручними способами. Якісна оцінка – це відношення кількості тих або інших несприятливих наслідків до їх можливої кількості за певний період. Формально ризик – це частота. Але по суті між цими поняттями існує суттєва різниця, тому що стосовно до проблем безпеки про можливу кількість несприятливих наслідків доводиться говорити з певною часткою умовності. Можна виділити чотири методичних підходи до визначення ризику: інженерний (ґрунтується на статистиці нещасних випадків або на аналізі джерел небезпек); модельний (використовує математичні моделі впливу небезпечних та шкідливих чинників на окрему людину); експертний (ґрунтується на оцінках досвідчених фахівців); соціологічний (використовує результати опитування працівників) [60, с. 8]. Два перші підходи є об'єктивнішими і точнішими, проте для них дуже часто бракує необхідних даних, які використовують у розрахунках. Два останні звичайно менш точні, бо містять елементи суб'єктивізму, однак є легшими у реалізації.

## Висновки до розділу 4

Згідно з Законом України «Про охорону праці» для проведення організаційно-методичної роботи з управління охороною праці та координації діяльності всіх структурних підрозділів відносно забезпечення на робочих місцях в кожному структурному підрозділі умов праці на підприємстві керівником ПрАТ «Тернопіль - Готель» створена служба з охорони праці. Фінансування заходів охорони праці на досліджуваному підприємстві на кінець 2020 р. порівняно з 2018 р. зменшилось на 59,32 тис. грн., що прямо залежить від зменшення обсягів наданих послуг.

Небезпека може бути конкретизована в частині природи небезпеки (небезпечні процеси, явища, предмети, що роблять негативний вплив на життя і здоров'я людини, на технічні системи) або виду очікуваного збитку (небезпека травми, професійного захворювання, руйнування). Процес розвитку небезпеки можна описати наступною логічною послідовністю: порушення технологічного процесу, допустимих меж експлуатації, умов утримання тощо; накопичення, утворення вражаючих чинників, що приводять до аварії технічні системи; руйнування конструкції; викид, утворення вражаючих чинників; дія (взаємодія) вражаючих чинників з об'єктом дії (з навколишнім природним середовищем, людиною, об'єктами техносфери та ін.); реакція на вражаючу дію. Розрізняють небезпеки природного, техногенного та антропогенного походження. Ризик – кількісна оцінка небезпеки, визначається як частота або імовірність виникнення однієї події під час настання іншої. Якісна оцінка – це відношення кількості тих або інших несприятливих наслідків до їх можливої кількості за певний період.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Дослідження літературних джерел з питань фінансових результатів дало можливість отримати висновок про різноманіття думок вчених в сфері економіки, права, фінансів, бухгалтерського обліку. Питання сутності та порядку формування фінансових результатів найбільше проявляється в обліковій системі для господарюючих суб'єктів. На підставі цього здійснено аналізування нормативно-правових актів, наукової літератури та періодичних видань в частині дослідження сутності фінансових результатів та встановлення його місця в обліковій та аналітичній системі.

При вивченні вітчизняної нормативно-законодавчої бази не виявлено визначення поняття «фінансові результати». В НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» є визначення лише прибутку та збитку. Фактично в чинному законодавстві є лише пояснення понять, які формують фінансові результати. При цьому дане поняття використовується в бухгалтерському обліку та є відповідні рахунки в плані рахунків. Тому виникає необхідність визначення на законодавчому рівні поняття «фінансові результати» як позитивного або негативного результату діяльності суб'єкта господарювання за результатами звітного періоду, що свідчить ефективність/неефективність його діяльності.

Класифікування фінансових результатів є вагомим чинником при веденні бухгалтерського обліку на підприємстві. Саме класифікування дозволяє визначити етапність організаційних та методичних основ обліку, аналізування, аудиту фінансових результатів. Вивчення чинних нормативних актів та праць вітчизняних науковців дозволили систематизувати види фінансових результатів. Подане класифікування фінансових результатів визначає напрям діяльності господарюючих суб'єктів щодо формування інформаційних потоків для забезпечення потреб користувачів при розрахунках економічних показників оцінювання їх діяльності і в ретроспективі, і в оперативному часі.

Приватне акціонерне товариство «Тернопіль - Готель» виступає стабільно функціонуючим підприємством і працює уже понад 55 років. До виробничих потужностей товариства відносяться: готель «Тернопіль» (місцезнаходження м. Тернопіль, вул. Замкова, 14), готель «Галичина» (місцезнаходження м. Тернопіль, вул. Чумацька, 1а), ресторани, бари, кафе на території готелей. Основними видами діяльності є надання готельних послуг, здача в оренду приміщень. Основна діяльність товариства представлена результатами 8481 тис. грн. – обсяги виробництва (18712 м.кв. в натуральному виразі). При цьому середня реалізаційна ціна – 1047,18 грн/номер. Діяльність товариства певною мірою залежить від сезону. Так, саме в літньо-осінній період відбувається найбільше завантаження готелів, оскільки приїжджають іноземні туристи. Діяльність товариства виконується згідно вимог загальної системи оподаткування, товариство немає податкових пільг та знижок. Основні показники діяльності досліджуваного товариства на кінець 2020 р. дещо погіршились, що стало результатом соціально-політичної ситуації в країні.

Організаційні підходи до обліку фінансових результатів ставлять за вимогу, в першу чергу, розробку облікової політики, що визначає рівень ефективності ведення обліку. Сформовані методологічні основи обліку фінансових результатів спрямовані на врахування загальноприйнятих принципів обліку. Відповідно визнання витрат відбувається у поєднанні з принципами визнання доходу та якісними вимогами до облікової інформації. Усе в сукупності дозволяє здійснити об'єктивну оцінку реального фінансового стану господарюючого суб'єкта. Організаційні та методологічні засади обліку доходів, витрат та фінансових результатів базується на методологічних основах визнання доходів і витрат. Останні визначено в П(С)БО 15 «Дохід» і П(С)БО 16 «Витрати».

Першочерговим джерелом формування фінансових результатів ПрАТ «Тернопіль - Готель» є доходи від надання готельних послуг. Відповідно важливим є формування чітко налагодженого обліку доходів як бази

прийняття ефективних рішень зі збільшення обсягів прибутку. Для цього законодавчо визначено порядок відображення інформації про доходи у П(С)БО 15. Фактично дохід від надання готельних послуг залежить від вартості проживання в номері, часу проживання, можливого попереднього бронювання та вартості додаткових послуг.

Досліджуване підприємство використовує наступний підхід відображення доходів від надання готельних послуг – при виїзді гостя (щодня за весь період проживання). Такий варіант обрано ПрАТ «Тернопіль - Готель» для полегшення документообігу, зменшення трудомісткості роботи працівників бухгалтерської служби під час опрацювання документів з розрахунків. Враховуючи види діяльності досліджуваного підприємства, пропонуємо відкриття аналітичних рахунків до субрахунку 703: 7031 «Дохід від надання готельних послуг», 7032 «Дохід від ресторанів, барів». Такий розподіл видів доходів досліджуваного підприємства дасть можливість отримувати чітку інформацію по основних видах діяльності та забезпечить керівництво необхідною інформацією для прийняття ефективних тактичних та стратегічних рішень.

Для отримання доходів ПрАТ «Тернопіль - Готель» здійснює певні витрати в напрямку використання матеріальних, трудових, фінансових ресурсів в процесі обслуговування клієнтів в готелях та ресторанах. Нормативне регулювання обліку витрат включає П(С)БО 16 та Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості.

Витрати ПрАТ «Тернопіль - Готель» формуються залежно від етапу надання готельних послуг (бронювання, розміщення та проживання клієнтів). Враховуючи види діяльності досліджуваного підприємства, пропонуємо відображати собівартість реалізації в розрізі наступних субрахунків: 9031 «Собівартість реалізованих готельних послуг»; 9032 «Собівартість реалізованих послуг ресторанів, барів». Це дасть можливість ефективно управляти витратами досліджуваному підприємству в розрізі видів діяльності

та здійснювати їх оптимізацію для збільшення обсягів фінансових результатів.

Облік фінансових результатів ПрАТ «Тернопіль - Готель» ведеться на рахунку 79. На основі вище наведених пропозицій щодо удосконалення обліку доходів і витрат пропонуємо ввести наступні субрахунки до рахунку 79: 7911 «Результат від надання готельних послуг»; 7912 «Результат від послуг ресторанів, барів». Це дасть можливість групувати фінансові результати за основними видами діяльності досліджуваного підприємства та ефективно приймати рішення зі збільшення обсягів позитивних фінансових результатів.

Основним джерелом інформації про фінансові результати для користувачів є звіт про фінансові результати (сукупний дохід), який включає дані про фінансові результати, сукупний дохід, елементи операційних витрат та розрахунок показників прибутковості акцій. Звіт про фінансові результати підлягає до складання після складання балансу.

Сучасні умови розвитку сфери готельного бізнесу створюють передумови для мобілізації всіх наявних внутрішніх ресурсів. Важливу роль при цьому відіграє аналізування фінансових результатів підприємства. Аналізування фінансових результатів слід здійснювати шляхом використання методу порівняння фактичних даних за звітний період із фактичними даними за попередні періоди. В такому випадку відбувається оцінювання темпів збільшення фінансових результатів як в цілому, так і від окремих видів діяльності. Сума фінансових результатів від операційної діяльності у 2020 році зазнала значних коливань: чистий дохід зменшився на 60,64% при зменшенні валового прибутку (на 160,05%). Відповідно прибуток від операційної діяльності також зменшився у 861 разів. Це стало наслідком зменшення обсягу надання готельних послуг та відповідно зменшення собівартості наданих послуг.

Найбільшу частину протягом 2018-2019 рр. займав фінансовий результат від операційної діяльності та водночас мав тенденцію до

зменшення – на 13070 тис. грн. в 2020 р. порівняно з 2019 р. В 2020 р. ПрАТ «Тернопіль - Готель» отримало збиток від операційної діяльності. Але за рахунок інших доходів підприємство змогло покрити збиток від операційної діяльності і в результаті в 2020 р. отримати позитивний фінансовий результат на суму 49 тис. грн. Основний негативний вплив на суму фінансового результату від операційної діяльності мало зменшення валового прибутку підприємства за досліджуваний період на 1773 тис. грн. і на 6218 тис. грн. відповідно в 2019 р. і 2020 р. Позитивно вплинуло зменшення адміністративних витрат на 290 тис. грн., витрат на збут – на 157 тис. грн. і інших операційних витрат – на 70 тис. грн. в 2020 р. Але все-таки сукупний результат склав негативний результат фінансового результату від операційної діяльності досліджуваного підприємства.

Результати аналізу показують, що ПрАТ «Тернопіль - Готель» має негативну динаміку всіх показників рентабельності витрат. Так, спостерігається зменшення показників, які характеризують прибутковість основної, операційної та в цілому господарської діяльності підприємства. Такі зміни пояснюються випереджальним зростанням витрат порівняно із зростанням фінансових результатів досліджуваного підприємства. Негативною є також динаміка показників окупності витрат. Починаючи з 2018 р. відбувалось поступове зменшення усіх показників окупності витрат. Це свідчить про зниження рівня окупності виробничих, операційних, адміністративних витрат та витрат на збут. Спостерігається також зменшення показників рентабельності реалізованої продукції. Так, рентабельність продажу зменшилась на 9,78 п. в 2019 порівняно з 2018 р. і в 2020 р. отримано негативне значення даного показника, тобто рентабельність продажу знизилась на 45,54 п. Показник рентабельності доходу від операційної діяльності також зменшився на кінець 2020 р. на 3,67 п. і отримано негативне значення. Показники рентабельності капіталу (активів) також мали негативну динаміку за досліджуваний період. На кінець 2020 р. усі показники мали негативні значення, що свідчить про неефективне



використання капіталу досліджуваним підприємством і зменшення суми отриманого фінансового результату на 1 грн. середньорічної вартості капіталу та активів досліджуваного підприємства.

Коефіцієнти окупності капіталу також зменшились на кінець 2020 р. майже в 3 рази. В 2020 р. значення показників періоду окупності сукупного та власного капіталу зменшились порівняно з 2019 р. в 2,4 рази та 2,5 рази відповідно. Це свідчить про зростання періоду, протягом якого капітал підприємства окупиться шляхом отримання чистого прибутку.

Служба охорони праці створена на ПрАТ «Тернопіль - Готель» для виконання правових, організаційно-технічних, санітарно-гігієнічних, соціально-економічних і лікувально-профілактичних заходів. Фінансування заходів охорони праці на досліджуваному підприємстві на кінець 2020 р. порівняно з 2018 р. зменшилось на 59,32 тис. грн., що прямо залежить від зменшення обсягів наданих послуг.

Небезпека – багатоаспектне явище, і важко, а часом навіть неможливо, розглядати одні складові частини небезпеки у відриві від інших. Необхідно мати уявлення про те, яких наслідків слід чекати, наскільки велика загроза для навколишнього природного середовища і для суспільства. Джерелами небезпеки є: людина; об'єкти, що формують трудовий процес і входять в нього (предмети праці, засоби праці, продукти праці); технологія, операції, дії; природно-кліматичне середовище (грози, повені, сонячна активність тощо); флора, фауна.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ануфриев В.Е. Учет формирования финансового результата и распределения прибыли организации. *Бухгалтерский учет*. 2001. № 10. Режим доступа: <http://www.lawmix.ru/bux/140627/>
2. Безпека життєдіяльності : підручник / О. І. Запорожець, Б. Д. Халмурадов, В. І. Применко та ін. Київ : «Центр учбової літератури», 2013. – 448 с.
3. Борисов А.Б. Большой экономический словарь. Москва : Книжный мир, 2001. 895 с.
4. Буряк П.Ю, Римар М.В., Бець М.Т. Фінансово-економічний аналіз : підручник ; за заг. ред. П.Ю. Буряка, М.В. Римара. Київ: ВД «Професіонал», 2004. 528 с.
5. Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Береза С.Л. Бухгалтерський облік. Житомир : ЖІТІ, 2000. 672 с.
6. Волощук Л.А., Юдин М.А. Финансовый анализ: учебн. пособ.; под ред. С.В. Филипповой. Київ : Освіта України, 2012. 328 с.
7. Галасюк С.С. Організація готельного господарства: навчально-практичний посібник. Київ : ФОП Гуляєва В. М., 2019. 204 с.
8. Готельний бізнес в Україні зазнав серйозних збитків через пандемію – готельєри. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-tourism/3174593-gotelnij-biznes-v-ukraini-zaznav-serjozних-zbitkiv-cerez-pandemiu-goteleri.html> (дата звернення: 03.11.2021).
9. Грабовецький Б.Є. Економічний аналіз. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 256 с.
10. Економічна енциклопедія: у 3 т. / редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. Київ : ВЦ «Академія», 2000. 864 с.
11. Жидєєва Л.І., Пінаєва К. О. Облік формування фінансових результатів та використання прибутку: проблеми та шляхи їх вирішення. *Економіка і суспільство*. 2017. Випуск №9. С.-1117-1122.

12. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партин Г.О. Облік і аудит: Термінологічний словник. Львів: «Центр Європи», 2002. 671 с.
13. Зеркалов Д.В. Безпека життєдіяльності. Навч. посіб. Київ : Основа, 2011. 526 с.
14. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 року № 291. Дата оновлення: 29.10.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 03.10.2021).
15. Ковтуненко Ю.В., Усманова А. Основні підходи дослідження методик аналізу фінансових результатів діяльності підприємства. *Економіка. Фінанси. Право*. 2016. №5/1. С. 31-33.
16. Кондраков Н.П. Бухгалтерський учёт: Учебное пособие. 4-е изд. перераб. и доп. Москва : ИНФРА-М, 2002. 640 с.
17. Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009#Text) (дата звернення: 10.10.2021).
18. Король С.Я. Бухгалтерський облік в готельному господарстві: навч. посіб. Київ : КНТЕУ, 2005. 354 с.
19. Королюк Т., Кравчук Н., Карп І. Стан та тенденції розвитку організації документообігу в інформаційній системі управління підприємством. *Галицький економічний вісник*. 2020. Том 67. № 6. С. 79-89.
20. Королюк Т., Мазуренок О. Діджиталізація діяльності підприємств: тенденції, цифровий облік, перспективи. *Галицький економічний вісник*. 2021. Том 70. № 3. С. 59-70.
21. Купріна Н.М., Шаталова А.В., Апостолов К.В., Бачинська О.В. Аналіз фінансових результатів діяльності підприємства: теоретичний та практичний аспект. *Економіка харчової промисловості*. 2018. Т.10, Вип. 4. С. 48-57.

- 22.Луговой В.А. Учет капитала, ссуд и финансовых результатов. Москва : АО «ИНКОНСАУДИТ», 1995. 128 с.
- 23.Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Подмешальська Ю.В., Чакалова Н.С. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник. Запоріжжя : ЗДІА, 2018. 602с.
- 24.Малахов В.А., Екгардт А.Е. Особливості організації обліку фінансових результатів промислових підприємств за національними та міжнародними стандартами. *Інфраструктура ринку. Електронний науково-практичний журнал*. Одеса, 2019. Випуск 32. С. 426-432.
- 25.Маначинська Ю.А. Облік і аналіз фінансових результатів в готельному господарстві : монографія. Чернівці : Чернів. торг.-екон. інст. Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. 423 с.
- 26.Маначинська Ю.А., Євдошак В.І. Облікові аспекти забезпечення зростання прибутку готелів при реалізації продуктів спектрального характеру. *Фінанси, учет, банки*. 2016. № 1 (21). С. 117–125.
- 27.Мелень О.В., Майструк О.Д. Дослідження та аналіз проблемних питань організації обліку фінансових результатів. *Економіка та суспільство: електрон. наук. фахове вид.* 2017. Вип. 13. С. 1385-1390. URL: [http://economyandsociety.in.ua/journal/13\\_ukr/231.pdf](http://economyandsociety.in.ua/journal/13_ukr/231.pdf) (дата звернення 28.10.2021).
- 28.Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затв. наказом Міністерства промислової політики від 09.07.2007 р. № 373. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0373581-07#Text>.
- 29.Міжнародні стандарти фінансової звітності від 01.01.2012. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_010#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_010#Text) (дата звернення: 10.10.2021).
- 30.Мочерний С.В. Політична економія: навч. посібник. Київ : Знання-Прес, 2002. 687 с.

31. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. Дата оновлення: 23.07.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 03.10.2021).
32. Оліярник Т.Ю. Організація економічного аналізу діяльності підприємств готельного бізнесу. *Економічний аналіз : зб. наук. праць*. 2015. Том 20. С. 257-262.
33. Онищенко В. Облік фінансових результатів підприємства. *Головбух*. 2019. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/7834-oblk-fnansovih-rezultati-pdprimstva> (дата звернення: 15.10.2021).
34. Основи охорони праці : Підручник / К.Н. Ткачук, М.О. Халімовський, В.В. Зацарний та ін. 2-ге видання, доповнене та перероблене. Київ : Основа, 2006. 448 с.
35. Остапенко Я.О. Особливості обліку витрат і доходів підприємств готельного господарства та напрями його вдосконалення // Розвиток бухгалтерського обліку в умовах інтеграційних процесів : монографія / Я.О.Остапенко, В. О. Осмятченко, Є. Ю. Шара, Т. М. Сторожук та ін. ; Ун-т держ. фіскальної служби України, Навч.-наук. Ін-т обліку, аналізу та аудиту. Ірпінь : 2016. С. 291–310.
36. Падіння завантаженості, зниження Rack rates та складне відновлення: готельний бізнес під час COVID 19. URL: [https://propertytimes.com.ua/gostinichnaya\\_nedvizhimost/padinnya\\_zavantazhenosti\\_znizhennya\\_rack\\_rates\\_ta\\_skladne\\_vidnovlennya\\_gotelniy\\_biznes\\_pid\\_chas\\_covid\\_19](https://propertytimes.com.ua/gostinichnaya_nedvizhimost/padinnya_zavantazhenosti_znizhennya_rack_rates_ta_skladne_vidnovlennya_gotelniy_biznes_pid_chas_covid_19) (дата звернення: 03.11.2021).
37. Панасюк Б.М., Шулик Ю.В. Оцінка та шляхи покращення фінансового стану підприємства. *Науковий блог*. 2019. № 3. С. 141–148.
38. Пантелєв В.П. Словник бухгалтера та аудитора. Київ : ДП «Інформ.-аналіт. Агентство», 2009. 239 с.

- 39.Патарідзе-Вишинська М.В. Визначення та облік фінансового результату: вітчизняний і зарубіжний досвід. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2016. №2. С. 25-37.
- 40.Пипко В.А., Булавина Л.Н. Настольная книга бухгалтера и аудитора. 2-е изд., доп. Москва : Финансы истатистика, 2000. 592 с.
- 41.Побережна Н.М. Фінансова звітність як важливий елемент обліково-аналітичного забезпечення ефективного надання готельних послуг. *Вісник НТУ «Харківський політехнічний інститут» (економічні науки)*. 2017. № 45(1266). С. 97-101 .
- 42.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи», затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. №290. Дата оновлення: 29.09.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 10.10.2021).
- 43.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318. Дата оновлення: 29.09.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 10.10.2021).
- 44.Правила користування готелями й аналогічними засобами розміщення та надання готельних послуг, затв. наказом Державної туристичної адміністрації України від 16.03.2004р. №19. Дата оновлення: 18.10.2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0413-04#Text> (дата звернення: 18.10.2021).
- 45.ПрАТ «Тернопіль – Готель» : офіційний сайт. URL: <http://ternopilhotel.pat.ua/> (дата звернення 25.10.2021).
- 46.Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. із змінами та доповненнями №996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text.show/996-14> (дата звернення: 01.10.2021).

47. Про охорону праці : Закон України від 14.10.1992 р. № 2694-ХІІ. Дата оновлення: 20.01.2018. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2694-12> (дата звернення: 17.11.2021).
48. Пушкар М.С. Фінансовий облік: Підручник. Тернопіль : Карт-бланш, 2002. 628 с.
49. Рета М.В., Пляка Г.О. Сучасні проблеми обліку фінансових результатів діяльності підприємств. *Вісник НТУ «ХПІ»*. 2015. № 25 (1134). С. 25-34.
50. Сарапіна О., Кутишенко Я. Вдосконалення обліку фінансових результатів. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. праць*. 2014. Вип. 2. С. 101-104.
51. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. Москва : Финансы и статистика, 2000. 496 с.
52. Сокольська Р.Б., Зелікман В.Д., Акімова Т.В. Фінансовий аналіз: Ч. 2. Спеціальні методи фінансового аналізу: навч. посіб. Дніпро : НМетАУ, 2016. 76 с.
53. Стаднюк Т.С. Особливості методики аналізу фінансових результатів діяльності підприємств. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. 2016. № 1. С. 127-132.
54. Сябер Є.О. Фактори формування прибутку. *Young Scientist*. 2018. № 6(58). С. 431–435.
55. Тютюнник Ю.М., Дорогань-Писаренко Л.О., Тютюнник С.В. Фінансовий аналіз : навч. посіб. Полтава : Видавництво ПП «Астрая», 2020. 434 с.
56. Фірман Н.Я., Вашків О.П. Економічна сутність фінансового результату підприємства. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2019. № 5. С. 162-168.
57. Чаркіна Т.Ю., Марценюк Л.В., Задоя В.О., Пікуліна О.В. Стратегічні напрями управління готельно-ресторанним бізнесом в умовах кризи. *Економіка та держава*. 2021. № 2. С. 19–23. URL: <http://www.economy.in.ua/?op=1&z=4854&i=2> (дата звернення: 03.11.2021).

58. Швець В., Оліярник Т. Інформаційне забезпечення аналізу діяльності готельного бізнесу. *Вісник Львівського університету. Серія економічна*. 2015. №52. С.223- 232.
59. Школьник І.О., Боярко І.М., Дейнека О.В. та ін. Фінансовий аналіз навчальний посібник / За заг. ред. Школьник І.О. Київ : Центр учбової літератури, 2016. 368 с.
60. Яремко З.М. Безпека життєдіяльності : Навч. посіб. Львів : Видавничий центр ЛНУ імені Івана Франка, 2005. 301 с.
61. Building the potential of an agricultural enterprise / S. Yekimov, I. Sokoly, T. Korolyuk, A. Masenko and N. Grankina. *IOP Conference Series: Earth and Environmental Science*. 2021, 677(2), 022075.
62. Mazurenok O., Korolyuk T. Evaluation of the Effectiveness of the Application of Information and Communication Component in the Formation of Entrepreneurial Competence of Economists. *11th International Conference on Advanced Computer Information Technologies, ACIT 2021 – Proceedings*. 2021. pp. 342-345.