

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансового аналізу та аудиту

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

«Аналіз доходів, витрат і фінансових результатів суб'єкта господарювання»

Студента 2 курсу, 6м групи
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
спеціалізації «Фінансова аналітика»

Скоробрещука Арсена
Анатолійовича

Науковий
к.е.н., асистент

керівник Пилипчук Наталія
Миколаївна

Гарант
д.е.н., доцент

освітньої

програми Назарова
Олександрівна

Каріна

Київ 2018

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
.....	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ АНАЛІЗУ ДОХОДІВ, ВИТРАТ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ.....	11
1.1. Сутність та класифікація доходів, витрат і фінансових результатів суб'єкта господарювання.....	11
1.2. Економічний зміст аналізу доходів, витрат і фінансових результатів суб'єкта господарювання.....	20
1.3. Організаційно-економічна характеристика ТОВ «Їжак-ресторація».....	29
Висновки до розділу 1.....	38
РОЗДІЛ 2. ІНФОРМАЦІЙНА БАЗА АНАЛІЗУ ДОХОДІВ, ВИТРАТ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ.....	40
2.1. Огляд нормативної бази аналізу доходів, витрат і фінансових результатів суб'єкта господарювання.....	40
2.2. Формування облікової інформації в інформаційній системі управління доходами, витратами і фінансовими результатами підприємства.....	48
2.3. Організаційно-інформаційна модель аналізу доходів, витрат і фінансових результатів суб'єкта господарювання.....	55
Висновки до розділу 2.....	60
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ДОХОДІВ, ВИТРАТ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ.....	61
3.1. Організація аналізу доходів, витрат і фінансових результатів суб'єкта господарювання.....	61
3.2. Методика аналізу доходів, витрат і фінансових результатів.....	71
3.3. Узагальнення та реалізація результатів аналізу доходів, витрат і фінансових результатів суб'єкта господарювання.....	79
Висновки до розділу 3.....	85
Висновки та пропозиції.....	87
Список використаних джерел.....	93
Додатки	

ВСТУП

Актуальність теми. Ресторанне господарство є видом економічної діяльності, що виконує важливі соціальні та економічні функції. З одного боку, ресторанне господарство є вигідним напрямком інвестування капіталу, оскільки забезпечує досить швидко порівняно з іншими галузями оборотність вкладених коштів. З іншого - зазначена сфера підприємницької діяльності цілком служить суспільним інтересам, оскільки, забезпечує надання послуг щодо задоволення потреб споживачів у харчуванні з організацією дозвілля або без нього.

Діяльність підприємств ресторанного господарства, як і будь-якого іншого суб'єкта господарювання, пов'язана із формуванням доходів, витрат та фінансових результатів. В умовах ринкової економіки, жорсткої конкуренції та динамічного господарського середовища, ефективне управління доходами, витратами та фінансовими результатами є ключовим напрямом менеджменту при визначенні ефективності роботи підприємств. Водночас, запорукою ефективного управління є якісна інформаційна підтримка цього процесу, що реалізується за допомогою інструментів фінансового аналізу. Фінансовий аналіз доходів, витрат та фінансових результатів є підґрунтям формування інформаційних потоків, тому, його проведення відноситься до першочергових завдань ефективного управління закладом ресторанного господарства.

Аналіз останніх досліджень. Вивченню теоретичних та практичних основ аналізу присвячені роботи вітчизняних і зарубіжних вчених, таких як І.А. Бланк, як Дж.К. Ван. Хорн, Е. Нікхбахт, Т. Райс, Л.Н. Павлова, Г.В. Савицька, Н.С. Барабаш, Ф.Ф. Бутинець, Г.Г. Кірейцева, Л.О. Лігоненко, Є.В. Мних, А.М. Поддєрьогін, О.О. Терещенко та ін. Проблеми визнання, управління, обліку доходів, витрат та фінансових результатів підприємств ресторанного господарства порушувати в своїх дослідженнях Т.О. Коноваліхіна, О.М. Григоренко, А.А. Мазаракі, Г.Т. П'ятницька, А.М. Расулова, І.С. Андрющенко, Г.В. Блакита, І.В. Десяткіна, І.О. Карпенко, Л.В. Нападовська, В.В. Новодворська, О.В. Чумак та інші.

Не зважаючи на вагомий внесок вчених, питання комплексного дослідження аналізу доходів, витрат та фінансових результатів підприємств ресторанного господарства залишається актуальним. Зокрема, потребують вивчення зміст аналізу доходів, витрат та фінансових результатів підприємств, його облікове та нормативно-правове забезпечення, організація та методика аналізу. Зазначене вказує на актуальність даної теми дослідження.

Мета і завдання дослідження. Метою випускної кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних, методичних та організаційних засад фінансового аналізу доходів, витрат і фінансових результатів та розробка практичних рекомендацій з його удосконалення.

Досягненню поставленої мети сприяє виконання основних *завдань*:

- дослідити сутність та класифікацію доходів, витрат та фінансових результатів підприємства ресторанного господарства;
- розкрити економічний зміст аналізу доходів, витрат і фінансових результатів суб'єкта господарювання;
- надати організаційно-економічну характеристику ТОВ «Іжак Ресторация»;
- здійснити огляд нормативної бази аналізу доходів, витрат і фінансових результатів суб'єкта господарювання;
- визначити особливості формування облікової інформації в інформаційній системі управління доходами, витратами і фінансовими результатами підприємства;
- розробити організаційно-інформаційну модель аналізу доходів, витрат і фінансових результатів суб'єкта господарювання;
- розкрити методику аналізу доходів, витрат і фінансових результатів;
- надати пропозиції з удосконалення організації аналізу доходів, витрат і фінансових результатів суб'єкта господарювання;
- надати рекомендації щодо узагальнення та реалізації результатів аналізу доходів, витрат і фінансових результатів суб'єкта господарювання

Об'єкт дослідження: процес аналізу доходів, витрат та фінансових результатів підприємства ресторанного господарства ТОВ «Іжак Ресторация».

Предмет дослідження: сукупність теоретичних, методологічних та практичних інструментів аналізу доходів, витрат та фінансових результатів підприємства ресторанного господарства.

Методи дослідження. Для виконання поставлених завдань у випускній кваліфікаційній роботі застосовано методи теоретичного та емпіричного дослідження: діалектичний, індукції, дедукції, аналізу, синтезу – при визначенні сутності понять «доходи», «витрати», «фінансовий аналіз доходів, витрат та фінансових результатів підприємства», дослідженні класифікації доходів і витрат; економіко-статистичні, порівняння, групування – при визначенні динаміки та структури активів та пасивів ТОВ «Їжак Ресторация»; економіко-математичні – при розробці методики аналізу доходів, витрат та фінансових результатів ТОВ «Їжак Ресторация»; абстрагування та узагальнення - при написанні висновків та пропозицій щодо вирішення поставлених завдань.

Інформаційною базою дослідження є міжнародні документи та нормативно-правові акти України, зокрема, положення, інструкції, що регламентують господарську діяльність закладів ресторанного господарства; наукові праці вітчизняних та зарубіжних учених-економістів, матеріали науково-практичних конференцій з питань фінансового аналізу доходів, витрат та фінансових результатів; аналітичні звіти консалтингових компаній про стан ринку ресторанного господарства України. Дослідження процесу аналізу доходів, витрат та фінансових результатів виконувалось на матеріалах ТОВ «Їжак Ресторация». У роботі містяться результати розрахунків, зроблені на основі даних фінансової звітності ТОВ «Їжак Ресторация» за 2013-2017 рр.

Наукова новизна одержаних результатів. У випускній кваліфікаційній роботі виконано комплексне дослідження теоретичних, методологічних та практичних інструментів формування і реалізації аналізу доходів, витрат та фінансових результатів ТОВ «Їжак Ресторация». Запропоновані наукові положення та висновки, які містять елементи наукової новизни, що полягають у наступному:

- удосконалено організаційно-інформаційну модель аналізу доходів, витрат та фінансових результатів ТОВ «Їжак Ресторация», яка включає відповідні інформаційні блоки, що сприятиме системності та комплексності аналітичного процесу;
- обґрунтовано економічний зміст аналізу доходів, витрат та фінансових результатів підприємства шляхом визначення його сутності, мети, завдань, принципів, що формує теоретичні основи для проведення аналізу.

Практичне значення отриманих результатів полягає у тому, що вони мають прикладний характер і спрямовані на удосконалення методологічних та практичних інструментів аналізу доходів, витрат та фінансових результатів ТОВ «Їжак Ресторация».

Апробація результатів дослідження. Основні положення та результати випускної кваліфікаційної роботи доповідалися автором та отримали позитивну оцінку на студентській науково-практичній конференції.

Публікації. Окремі, найвагоміші положення випускної кваліфікаційної роботи опубліковано у науковій статті на тему «Особливості організації аналізу доходів, витрат і фінансових результатів суб'єкта господарювання» у збірнику наукових статей студентів Київського національного торговельно-економічного університету.

Загальна характеристика структури та обсягу роботи. Випускна кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел і додатків.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ АНАЛІЗУ ДОХОДІВ, ВИТРАТ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

1.1. Сутність та класифікація доходів, витрат і фінансових результатів суб'єкта господарювання

В умовах ринкової економіки доходи, витрати та фінансові результати є одним із основних інструментів реалізації стратегії діяльності підприємств ресторанного господарства: забезпечення населення послугами з організації харчування і споживання на місці шляхом власного виробництва й закупки необхідних товарів та дозвілля. У зв'язку з цим, з метою досягнення конкурентоспроможності переосмислюється підхід до аналізу цих показників як найважливіших економічних індикаторів господарської діяльності.

Для ефективного ведення діяльності керівництву необхідна достовірна інформація про те, скільки витрачає організація на виробництво й реалізацію продукції, надання додаткових послуг та який розмір інших витрат. Також менеджмент потребує інформації щодо доходів підприємства, їх динаміки, прогнозних показників. Від цього залежить оперативність ухвалення управлінських та фінансових рішень, визначення рентабельності та оптимальної ціни на послуги підприємства ресторанного господарства.

Для ефективного управління доходами, витратами та фінансовими результатами підприємства слід дослідити їх економічний зміст та класифікацію.

Приділимо увагу визначенню поняття «витрати». Даним питанням займалися науковці різних галузей економічної науки, зокрема таких, як політекономія та економічна теорія, мікроекономіка, менеджмент, економіка підприємства, статистика, а також бухгалтерський облік, аналіз й аудит. У різні історичні періоди вивченню витрат економісти приділяли достатню увагу.

Досліджуючи сутність витрат, які формуються у процесі діяльності торговельних підприємств, А.А. Мазаракі та Н.М. Ушакова зазначають, що за натурально-речовим змістом витрати є спожитою частиною ресурсів, а за економічним – затратами живої та уречевленої праці [47, с. 367].

На думку В.Ю. Гордополова до сутнісних характеристик витрат варто віднести можливість підприємства контролювати їх обсяг, а також те, що витрати обов'язково мають грошовий вимірник [17, с. 34].

С.Ф. Голов до сутнісних характеристик поняття «витрати» відносить те, що вони здійснюються задля одержання доходу: у звітному чи майбутньому періоді. Залежно від періоду одержання доходу, вчений поділяє витрати на вичерпані та невичерпані [15, с. 21].

На думку В.В. Сопко, витрати виникають у процесі господарської діяльності підприємств у зв'язку з використанням при виробництві продукції відмінних за своїми властивостями ресурсів [87, с. 263].

Л.В. Нападовська конкретизує, що до ресурсів, які споживають у процесі виробництва можуть бути віднесені матеріальні, фінансові, трудові, а також інші види ресурсів, вартісний вираз спожитого обсягу яких формує витрати [56].

Інакшого підходу до визначення витрат дотримується С.В. Свірко, розуміючи під даним поняттям зменшення грошових коштів або приріст зобов'язань з метою нарощення продуктивних сил підприємства [81, с. 175].

Розглянемо визначеннями витрат, які представлені у нормативно-правових актах, оперують фахівці у сфері бухгалтерського обліку та аудиту (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Визначення поняття «витрати» у нормативно-правових джерелах

№ пор.	Назва документу	Визначення поняття «витрати»
1	2	3
1	Концептуальна основа фінансової звітності	«Витрати - це зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення

	зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам».
--	---

Закінчення табл.

1	2	3
2	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	«Витрати - зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)».
3	П(С)БО 16 «Витрати»	«Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення чи розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені»
4	Податковий кодекс України	«Витрати – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній, нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником)»
5	Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування у торговельній діяльності	Поточними витратами є «грошове відбиття витрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної торговельно-збутової діяльності підприємства, що за натурально-речовим складом становлять спожиту частину матеріальних, нематеріальних трудових та фінансових ресурсів»

Джерело: групувано автором

Систематизована у табл. 1.1 інформація свідчить про те, що визначення витрат, представлені у концептуальній основі фінансової звітності та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», є подібними. В цьому показнику різні за своїм характером і функціональній ролі ресурси зводяться до єдиного кількісного виразу за допомогою грошової форми.

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» [69] витрати підприємства понесені у звітному періоді визнаються: виробничою собівартістю: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні і розподілені постійні загальновиробничі витрати; витрати пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції, а покриваються за рахунок прибутку, поділяються на адміністративні витрати,

витрати на збут та інші операційні витрати; витрати фінансової та інвестиційної діяльності (які під час здійснення діяльності підприємствами ресторанного господарства або відсутні, або є незначними).

Отже, нормативно виділено такі види діяльності:

- операційна (основний вид діяльності, господарські операції за якою носять регулярний характер і яка здійснюється відповідно до мети створення підприємства – для ресторанного господарства виробництво продукції власного виробництва, реалізація продукції і товарів й обслуговування споживачів);
- фінансова (призводить до змін розміру і складу власного і позикового капіталу);
- інвестиційна (придбання і реалізація негрошових необоротних активів та фінансових інвестицій).

Звідси виходить, що операційна діяльність забезпечує основну частку доходів від основної діяльності підприємства визначеної у статуті, інвестиційна пов'язана із вкладенням коштів для отримання доходу, а фінансова із залученням коштів від фінансових операцій. Варто зазначити, що фінансова й інвестиційна діяльності не є характерними для підприємств ресторанного господарства, а за їх наявності займають незначну питому вагу в доходах. Тому, основним об'єктом аналізу витрат є саме витрати операційної діяльності, за якою передбачається виконання основних функцій підприємства (виробництво страв і їх реалізація, торгівля товарами й надання супровідних послуг).

Ресторанне господарство є видом економічної діяльності суб'єктів господарювання щодо надання послуг для задоволення потреб споживачів у харчуванні з організацією дозвілля або без нього. Характерною особливістю ресторанного господарства є те, що в галузі поєднано чотири фази розширеного відтворення: виробництво, розподіл, обмін і споживання, які діють у тісному взаємозв'язку, що ускладнює управління витратами за загальною схемою.

В українському законодавстві типологізацію ресторанних господарств регламентовано на рівні державних стандартів, їх об'єднано за принципом

асортименту кулінарної продукції, контингенту споживачів і форм організації їх обслуговування. До основних типів закладів відповідно до ДСТУ відносять: ресторан, кафе, бар, закусочну, їдальню, кафетерій, буфет. Класифікатором видів економічної діяльності 2010 року виділено види діяльності у сфері «Діяльність готелів та ресторанів» за такими типами закладів як: ресторани, кафе, бари; їдальні; постачання готової їжі [102, с. 307].

Таким чином, можна узагальнити, що *витрати операційної діяльності підприємства ресторанного господарства* представляють собою вартісну оцінку ресурсів, використаних під час здійснення поточної виробничо-торговельної діяльності підприємства, які забезпечують одержання доходів та формування фінансових результатів підприємства ресторанного господарства.

До основних витрат операційної діяльності підприємств ресторанного господарства відносяться: витрати виробництва – собівартість страв, собівартість напоїв, заробітна платня, орендна плата, плата за комунальні послуги, електроенергію, послуги зв'язку, транспорт, охорону, харчування штату працівників, податки, рекламу, та інші витрати. Також до складу витрат операційної діяльності відносяться витрати на здійснення процесу реалізації товарів (які за своєю суттю є витратами послуг з доведення товарів від виробника до споживача та пов'язаних із зміною форм власності) й витрати на обслуговування, до яких належать обслуговування офіціантами, сервіровка, прибирання залу, його освітлення, опалення, амортизація тощо. В той же час, такі процеси як обслуговування й реалізація для одних підприємств та/або операцій є одночасними й невідокремленими категоріями, а для інших різними. Слід зауважити, що процес виробництва продукції відбувається на кухні та у барі; обслуговування та реалізація у залі, барі закладу та за його межами. Останнім часом спостерігається переміщення послуг з організації споживання продукції із залів закладів харчування до робочих місць (офіси, установи); місць відпочинку; місць святкування різних подій; до домівки. Тому, для застосування в практичній діяльності розподілу витрат операційної діяльності

рекомендовано виокремлювати підприємства ресторанного господарства за такими типами:

А – обслуговування й реалізація відбуваються одночасно під час споживання замовлених страв клієнтами в залі закладу (кафе, ресторани).

Б – обслуговування й реалізація відбуваються як самостійні процеси під час обслуговування певних урочистих заходів, реалізації напівфабрикатів або страв до місць їх замовлень поза межами закладу, або в закладі як сформоване замовлення для споживання за межами закладу (зокрема, заклади швидкого харчування, кейтерінг, доставка до місця замовлення) тощо.

В – для підприємств, які поєднують зазначені види процесів, доцільно виокремлювати процеси обслуговування й реалізації за видами «продуктів» під час управління витратами (споживання страв у закладі і продаж за його межами).

Враховуючи, що підприємства ресторанного господарства виконують одразу декілька видів господарських процесів, відокремити витрати в системі управління витратами за кожним видом досить складно. При цьому частина витрат формується одночасно за декількома видами діяльності (рис. 1.1).

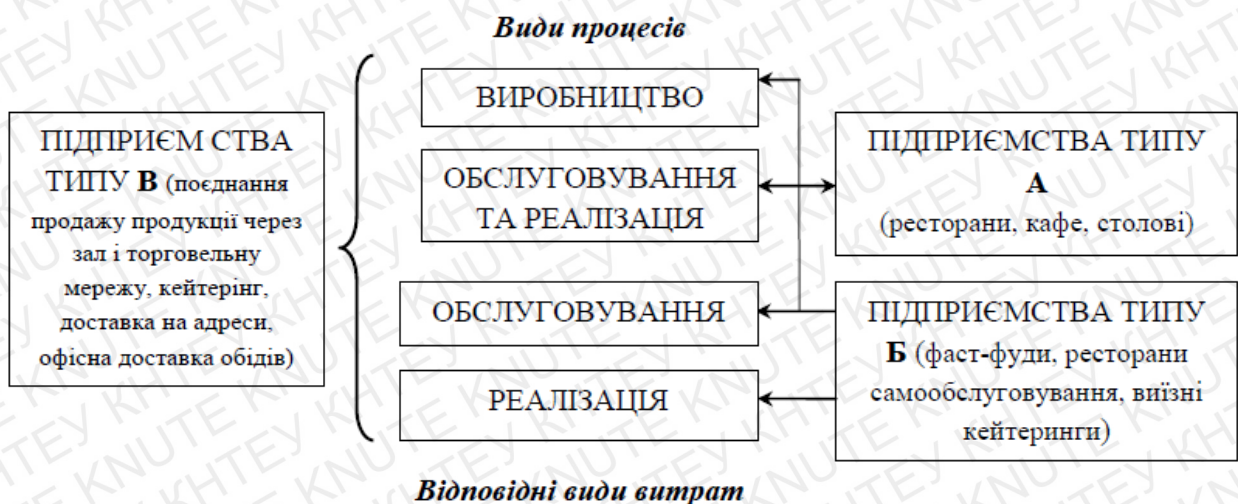


Рис. 1.1. Класифікація витрат підприємства ресторанного господарства

Так, до виробництва й обслуговування можна віднести витрати на: оренду приміщення, амортизацію, МШП, миючі засоби тощо. До

обслуговування та реалізації: витрати на рекламу, оплату праці відповідним категоріям працівників та інші витрати. До усіх видів процесів (виробництво, обслуговування, реалізація) відносяться заробітна плата, комунальні послуги, миючі засоби, МШП, вивіз сміття, прання, охорона, харчування персоналу, витрати на навчання співробітників, електроенергія, амортизація посуду та ін. [102, с. 307].

Відповідно до змісту поняття «витрати», від їх здійснення підприємство ресторанного господарства має отримувати доходи. Тому, наступним кроком нашого дослідження є з'ясування сутності доходів підприємства.

Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників) за звітний період [58].

МСФЗ 18 «Дохід» визначає дохід як валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу [51].

Податковий кодекс України визначає, що доходи - це загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду у грошовій, матеріальній формах як на території України та її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні [66].

Для більш повного аналізу окрім нормативних джерел нами було проаналізовано також думки науковців щодо змісту поняття «дохід» (дод. М).

На основі узагальнення інформації, представленої у дод. М. Зазначимо основні змістові характеристики поняття «дохід»:

- розкриття сутності доходу через призму категорії «економічна вигода», тобто з урахуванням потенційної можливості отримання підприємством грошових коштів від використання активів;

- розкриття зв'язку між збільшенням капіталу та приростом вартості активів як наслідок їх надходження і (або) коригування оцінки наявних активів;
- чітка прив'язаність доходу до певного моменту часу залежно від умов їх визнання у системі обліку;
- врахування зміни реального значення суми економічної вигоди, що уособлює в собі дохід підприємства, оскільки цей показник має вартісний вимірник, тобто грошову форму, що постійно змінюється під впливом інфляції;
- визначення доходів в умовах прийнятного рівня підприємницького ризику;
- врахування фактору конкурентних переваг, що досягається за рахунок інноваційної активності та відповідного конкурентного (монопольного) становища на конкретному сегменті ринку;
- врахування частки непрямих доходів, які можуть бути отримані за рахунок розвитку та удосконалення організаційної культури підприємства, підвищення його ділової репутації, формування іміджу підприємства;
- врахування соціальної орієнтації бізнесу, оскільки доходи підприємства є основою для створення фонду оплати праці та джерелом поповнення державного бюджету за рахунок сплати податків [104, с. 221].

Досліджуючи доходи підприємства слід приділити увагу джерелам їх утворення, адже це дозволяє аналізувати найбільш вигідні з них (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Джерела формування доходів підприємств ресторанного господарства

№	Групи доходів	Структурна характеристика
1	2	3
Внутрішні		
1	Доходи, пов'язані з реалізацією:	
1.	виручка від реалізації продукції власного виробництва;	Грошові надходження від реалізації продукції власного виробництва за центрами відповідальності; напівфабрикатів тощо.
1.	виручка від реалізації купованих товарів;	Грошові надходження від реалізації купованих товарів за центрами відповідальності
1.	виручка від надання додаткових послуг	Грошові надходження від надання послуг, пов'язаних з організацією бенкетів, орендою столового посуду та кейтерингового обслуговування, надання

2	Доходи від фінансово-інвестиційної діяльності	суміжних послуг (караоке, боулінг, кальянні тощо) Грошові надходження від діяльності, пов'язаною з фінансово-інвестиційними операціями: купівлі і продажу цінних паперів; вкладання тимчасово вільних коштів на депозитні рахунки, лізингу, надання майна в оренду, валютних та інших операцій з метою одержання додаткових доходів, від реалізації основних засобів, нематеріальних активів та іншого майна
---	---	---

Закінчення табл. 1.2

1	2	3
3	Доходи від операцій, непов'язаних з реалізацією	Штрафи, пені, неустойки, виявлені прибуток і доходи минулих років, погашена дебіторська заборгованість раніше списана як безнадійна
Зовнішні		
4	Бюджетна підтримка, цільове фінансування	Грошові надходження із державного і місцевих бюджетів, дотації, субсидії, інші асигнування; надходження у вигляді спонсорських коштів, благодійних внесків, іншої безповоротної фінансової допомоги

Як бачимо за даними табл. 1.2 доходи підприємства ресторанного господарства мають джерела погодження внутрішні та зовнішні. Якщо говорити про зовнішні джерела, такі як надходження з бюджету, субсидії, вони не є наразі поширеними в ресторанному господарстві, державна підтримка більше спрямована на інші галузі економіки. Лівову частку доходів підприємств ресторанного господарства становлять доходи від реалізації готових страв, кулінарних виробів, товарів.

Важливим етапом дослідження доходів підприємства ресторанного господарства є його класифікація. Дуже вдала класифікація доходів підприємства ресторанного господарства за досить обширною кількістю класифікаційних ознак представлено Головіною Д.В. (дод. 3).

Аналізуючи доходи та витрати підприємства ресторанного господарства слід зазначити, що головне для ефективного управління закладом – це їх співвідношення таким чином, щоб доходи перевищували витрати. Тоді, підприємство отримує чистий фінансовий результат – прибуток. В протилежному випадку – збиток.

Виходячи з методики формування фінансових результатів підприємств ресторанного господарства як різниці між доходами та витратами, яка послідовно розраховується за даними Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), основним завданням підприємства є забезпечення позитивного фінансового результату – прибутку. Реалізувати це можна шляхом пошуку і реалізації резервів збільшення доходів та зменшення витрат (без зменшення якості продукції). За допомогою комплексу методичних прийомів та способів аналіз дозволяє сформувати інформаційне забезпечення системи управління доходами, витратами та фінансовими результатами підприємства та забезпечити ефективне управління цими об'єктами.

1.2. Економічний зміст аналізу доходів, витрат і фінансових результатів суб'єкта господарювання

Ефективне проведення аналізу доходів, витрат і фінансових результатів суб'єкта господарювання потребує належного обґрунтування теоретичних та прикладних основ аналізу та його значення у системі управління. Аналіз є функцією системи управління, що спрямована на дослідження різноманітних аспектів господарських явищ і процесів, які виникають у діяльності підприємства, у їх взаємозв'язку та взаємообумовленості.

Призначення аналізу полягає у виявленні факторів і причин, що обумовили господарські явища і процеси, пов'язані з формуванням доходів, витрат та фінансових результатів підприємства; оцінці господарської ситуації щодо ступеня і характеру впливу чинників на доходи, витрати та фінансові результати підприємства; виявленні механізмів управління факторами впливу на доходи, витрати та фінансові результати з метою оптимізації їх параметрів; опрацюванні, обґрунтуванні та розробці заходів з мобілізації виявлених резервів щодо збільшення доходів, оптимізації витрат; підвищенні ефективності управлінської роботи підприємства як щодо управління доходами, витратами та фінансовими результатами, так і в цілому.

Значення аналізу останнім часом все більше зростає, що обумовлено високим рівнем нестабільності господарського середовища, погіршенням ринкової кон'юнктури, загрозою економічній безпеці підприємств, потребою підвищення науково-технічного рівня підприємств, а також, звісно, інтеграцією до європейського світового товариства.

Для формування теоретичного та методичного підґрунтя проведення аналізу доходів, витрат і фінансових результатів суб'єкта господарювання необхідно, передусім, розглянути призначення аналізу як спеціальної функції управління цим об'єктом.

Якщо дослідити наукову літературу з зазначеної проблематики, видно, що теоретичні засади аналізу розглядаються вченими загалом щодо аналізу як

системи спеціальних знань, не зосереджуючись на визначенні його теоретичних особливостей щодо окремих аналітичних об'єктів, до яких належать доходи, витрати і фінансові результати суб'єкта господарювання. Це формує теоретичну проблему нашого дослідження та визначає потребу у встановленні найбільш суттєвих теоретико-методичних засад аналізу доходів, витрат і фінансових результатів, які включають встановлення його сутності, мети, завдань, функцій, об'єктів, суб'єктів та принципів, методів, що у сукупності створюють науково-методичний інструментарій фінансового аналізу доходів, витрат і фінансових результатів суб'єкта господарювання.

Зважаючи на те, що доходи, витрати і фінансові результати є фінансовими показниками підприємства, в першу чергу, вони є об'єктами саме фінансового аналізу.

Сутність фінансового аналізу доходів, витрат і фінансових результатів підприємства обумовлюється його роллю та місцем, які він займає у загальній системі аналізу господарської діяльності підприємства (рис. 1.2).

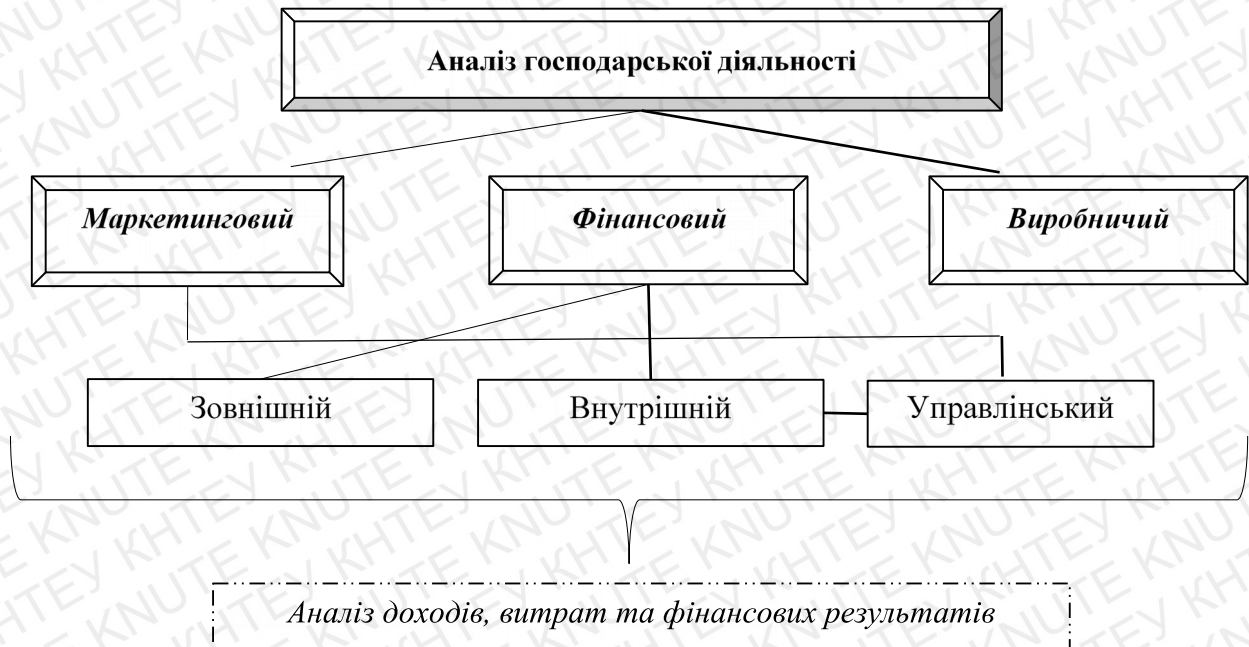


Рис. 1.2. Місце аналізу доходів, витрат і фінансових результатів у системі аналізу діяльності підприємства (власна розробка на основі [95, с. 9])

Як бачимо, *фінансовий аналіз* є одним із підвидів аналізу господарської діяльності. Фінансовий аналіз є сукупністю методичних прийомів дослідження

фінансових відносин суб'єктів господарювання, обумовлених об'єктивними та суб'єктивними чинниками, що знаходять відображення у фінансовому обліку [95, с. 10].

Спираючись на це визначення, можемо сформулювати свою позицію щодо сутності *фінансового аналізу* доходів, витрат і фінансових результатів підприємства, який, на нашу думку, є процесом дослідження системи параметрів, які характеризують доходи, витрати і фінансові результати підприємства, виявлення основних тенденцій та закономірностей їх зміни з метою з'ясування резервів подальшого підвищення ефективності управління.

В управлінні доходами, витратами і фінансовими результатами суб'єкта господарювання фінансовий аналіз займає проміжне положення між стадією збору інформації та стадією розробки і прийняття управлінських рішень (рис. 1.3).

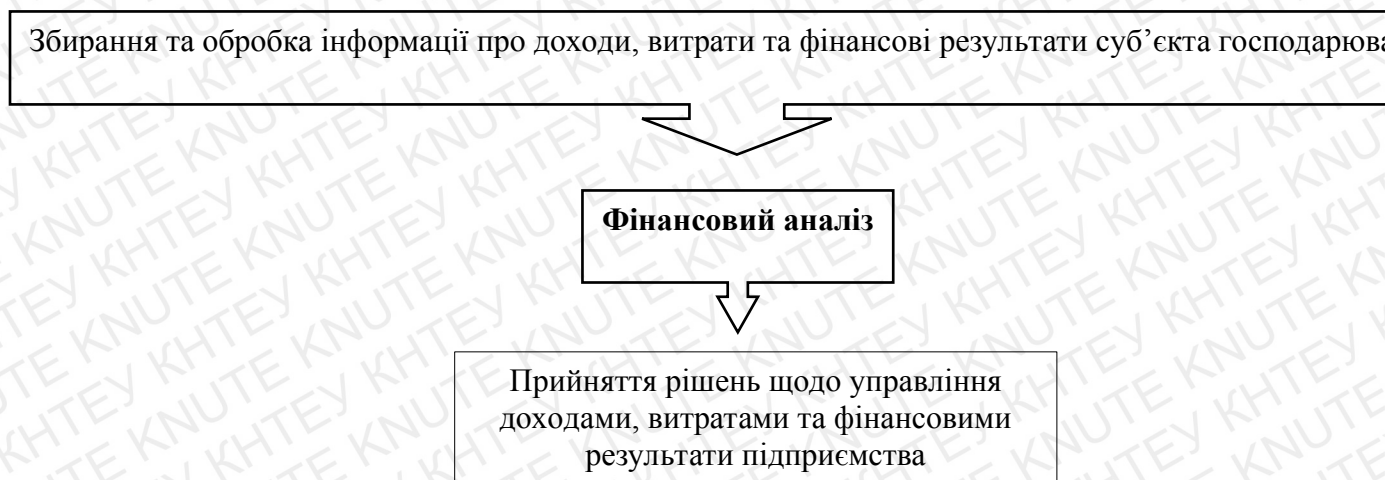


Рис. 1.3. Місце фінансового аналізу в процесі прийняття рішень щодо управління доходами, витратами і фінансовими результатами [авторська розробка]

Інформація, представлена на рис. 1.3, ілюструє те, що у процесі управління доходами, витратами та фінансовими результатами фінансовий аналіз виступає інструментом формування інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень. Це, на нашу думку, впливає на визначення його мети, призначення.

Метою фінансового аналізу доходів, витрат та фінансових результатів є формування інформаційного забезпечення системи управління підприємства щодо наявного майнового потенціалу підприємства та можливостей підприємства стосовно його нарощення задля зростання ринкової вартості підприємства.

Досягнення мети фінансового аналізу доходів, витрат та фінансових результатів підприємства потребує встановлення та виконання низки завдань.

Основними *завданнями* аналізу доходів, витрат та фінансових результатів підприємства є:

- виявлення тенденцій та закономірностей зміни обсягу та структури доходів, витрат та фінансових результатів підприємства;
- оцінка ефективності результатів діяльності (рентабельності) підприємства;
- виявлення джерел і факторів формування доходів, витрат та фінансових результатів підприємства;
- оцінка здатності підприємства формувати активи (майно) в обсягах і в терміни, необхідні для здійснення запланованих витрат і погашення зобов'язань, визначення можливостей у нарощенні доходів;
- прогноз динаміки кількісних характеристик доходів, витрат та фінансових результатів підприємства для забезпечення стійкого фінансового стану підприємства та запобігання ризику банкрутства;
- пошук резервів збільшення доходів, оптимізації витрат та фінансових результатів підприємства, підвищення ефективності діяльності підприємства.

Об'єктами аналізу доходів, витрат та фінансових результатів підприємства, є їх різні види, які можна класифікувати за різними ознаками. Найчастіше при визначенні об'єктів доходів, витрат та фінансових результатів орієнтуються на їх поділ залежно від джерел формування та виду діяльності підприємства: операційної, фінансової та інвестиційної.

Здійснення фінансового аналізу доходів, витрат та фінансових результатів, як і будь-якої іншої аналітичної діяльності, має здійснюватися на основі дотримання основних його принципів, основні з яких згруповано на рис. 1.4.

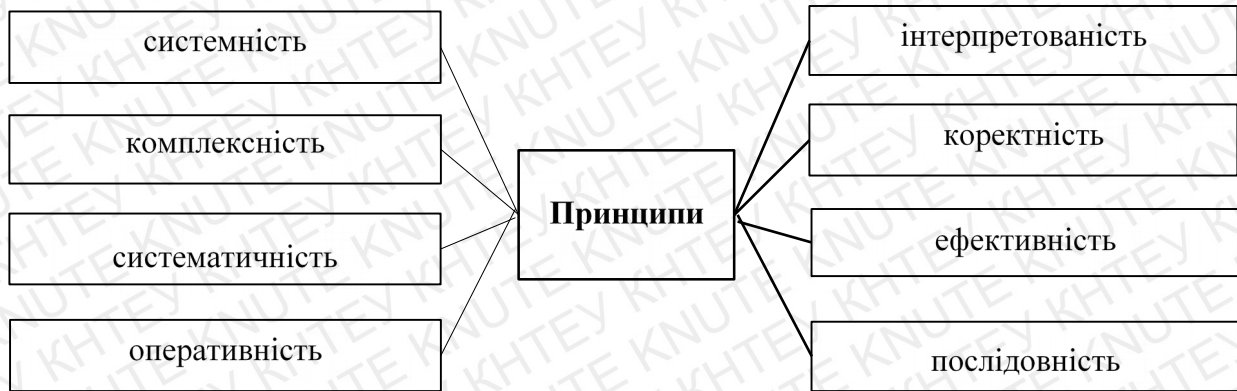


Рис. 1.4. Принципи аналізу доходів, витрат та фінансових результатів підприємства [авторська розробка]

Розглянемо сутність зазначених на рис. основних принципів фінансового аналізу доходів, витрат та фінансових результатів підприємства:

- системність (полягає в дослідженні доходів, витрат та фінансових результатів як системи, елементи якої пов'язані між собою та зовнішнім і внутрішнім середовищем);
- комплексність (полягає в охопленні всіх необхідних показників для дослідження доходів, витрат та фінансових результатів та вивченні причинно-наслідкових взаємозв'язків між ними);
- систематичність (принцип вказує на потребу планування фінансового аналізу і регулярність його здійснення);
- оперативність (формування релевантного інформаційного забезпечення системи управління для регулювання значень показників, які визначають доходи, витрати та фінансові результати підприємства);

- інтерпретованість (при тлумаченні результатів фінансового аналізу доходів, витрат та фінансових результатів необхідно орієнтуватися на встановлені та обґрунтовані еталонні значення показників);
- послідовність (забезпечується поетапним здійсненням фінансового аналізу доходів, витрат та фінансових результатів, що дозволяє робити узагальнення за результатами виконання кожного етапу);
- коректність (полягає в використанні адекватних показників, які доцільні та доречні при проведенні фінансового аналізу доходів, витрат та фінансових результатів, відповідають особливостям виду діяльності підприємства).
- ефективність (полягає у забезпеченні максимальної прибутковості та нарощення вартості підприємства за рахунок отриманих доходів, здійснених витрат та сформованих фінансових результатів).

Для того, щоб зрозуміти і правильно оцінити те чи інше економічне явище, необхідно не тільки вивчати усі взаємозв'язки і взаємозалежності з іншими явищами, а й досліджувати формування, динаміку та структуру зміни характеристик досліджуваного економічного явища, що неможливо без використання способів (інструментів) аналізу. Використання сукупності способів (інструментів) аналізу є характерною особливістю аналізу доходів, витрат та фінансових результатів підприємства.

До основних *способів (інструментів) фінансового аналізу* доходів, витрат та фінансових результатів підприємства можна віднести:

- логічні способи обробки інформації (порівняння, відносних і середніх величин, графічного і табличного подання даних, групування, балансовий);
- способи детермінованого факторного аналізу (ланцюгової підстановки, абсолютних різниць, відносних різниць, інтегральний, логарифмування);
- способи стохастичного факторного аналізу (кореляційний аналіз) [95].

Окрім теоретичних проблем аналізу доходів, витрат та фінансових результатів не менш важливим є виділення та вирішення проблем прикладного характеру. Нижче згруповано найбільш актуальні, на наш погляд, проблеми

фінансового аналізу доходів, витрат та фінансових результатів та орієнтовні напрямки їх вирішення (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Основні прикладні проблеми фінансового аналізу доходів, витрат та фінансових результатів та напрямки їх вирішення

Проблеми	Орієнтовний напрямок вирішення проблеми
Некоректне розуміння сутності та призначення фінансового аналізу в управлінні доходами, витратами та фінансовими результатами	Проведення роз'яснювальних робіт та консультування персоналу підприємства
Дефіцит кваліфікованих кадрів, які забезпечують здійснення аналізу доходів, витрат та фінансових результатів	Підвищення кваліфікації осіб, що вже мають практичний стаж роботи фінансовим аналітиком, шляхом проходження ними обов'язкових короткострокових курсів
Нормативно-правове забезпечення з питань фінансового аналізу обмежується інструкціями, можливості використання яких у практичній діяльності є досить обмеженими	Необхідно вводити нові нормативні акти та вдосконалювати існуючі
Недостатнє наукове опрацювання методичних аспектів проведення аналізу доходів, витрат та фінансових результатів за окремими його складовими об'єктами	Необхідне ґрунтовне наукове опрацювання усього комплексу питань, пов'язаних із фінансовим аналізом доходів, витрат та фінансових результатів, виокремлення і вчасне вирішення проблем у цій сфері, розробка методичних рекомендацій з проведення аналізу за об'єктами
Підприємства не приділяють достатньо уваги системному фінансовому аналізу, діагностиці та прогнозуванню доходів, витрат та фінансових результатів підприємства	Удосконалення системи проведення фінансового аналізу доходів, витрат та фінансових результатів
Відсутність форм документів з фінансового аналізу	Розробка внутрішніх форм документів для звітності фінансового аналітика
Низький рівень автоматизації фінансового аналізу доходів, витрат та фінансових результатів	Розробка нових чи адаптація існуючих комп'ютерних програм, що дозволить автоматизувати процес фінансового аналізу доходів, витрат та фінансових результатів

Примітка: авторська розробка

Підсумовуючи дані табл. 1.3, можемо стверджувати, що на сьогодні основними практичними проблемами фінансового аналізу доходів, витрат та фінансових результатів підприємства є брак фахівців з достатнім досвідом аналітичної роботи, відсутність типових форм документів, ігнорування управлінським персоналом важливості аналізу майнового потенціалу тощо.

Для підприємств проведення фінансового аналізу відповідно до законодавства не є обов'язковою нормою. Це означає те, що керівництво суб'єкта господарювання, усвідомлюючи важливість аналізу майнового стану, має самостійно вирішувати організаційні та методичні проблеми, пов'язані з проведенням аналізу. Наприклад, внутрішніми регламентами підприємства мають встановлюватися певні вимоги до апарату працівників, на яких покладено функції здійснення фінансового аналізу.

Підприємство має мати професійних, кваліфікованих кадрів, які в змозі виконувати покладені на них функціональні обов'язки. Залежно від розмірів та обсягів діяльності підприємства організація фінансового аналізу може бути здійснена шляхом виділення посади фінансового аналітика, служби фінансового аналізу або ж передачі функцій фінансового аналізу спеціальній компанії на умовах аутсорсингу.

Якщо керівництво підприємства приймає рішення створити аналітичну службу, її діяльність має бути закріплена положенням про службу фінансового аналізу. Працівники служби мають володіти знаннями у сфері бухгалтерського обліку і фінансів, економічного і фінансового аналізу, управління активами та пасивами, фінансового менеджменту тощо. Питання визначення посадових обов'язків фінансових аналітиків визначається безпосередньо на підприємстві шляхом розробки посадових інструкцій.

Важливе значення у формуванні кадрового забезпечення аналітичної служби підприємства має підвищення якості професійної підготовки фахівців з фінансової аналітики у навчальних закладах, удосконалення існуючих методик навчання та максимальне їх наближення до підготовки вирішення тих проблем, з якими аналітики стикнуться в професійній діяльності.

Важливе значення при здійсненні фінансового аналізу має документальне відображення аналітичних операцій. Якби існували типові форми документів, це значно полегшувало б роботу аналітиків і керівництва при прийнятті на основі інформації аналізу управлінських рішень.

Не слід забувати і про такий аспект, як розробка методики фінансового аналізу, яка теж має певні проблеми, зокрема: існує недостатня кількість методичних розробок з аналізу за об'єктами, зокрема, доходами, витратами та фінансовими результатами підприємства; відсутність методичних рекомендацій з питань автоматизації аналізу тощо.

З урахуванням вищезазначеної інформації сформулюємо рекомендації щодо покращення фінансового аналізу доходів, витрат та фінансових результатів підприємства:

- розробка та перегляд внутрішніх документів, що стосуються функції фінансового аналізу відповідно до потреб підприємства;
- визначення функцій і завдань фінансового аналізу доходів, витрат та фінансових результатів підприємства у взаємодії з іншими службами підприємства;
- розробка організаційно-технологічних схем та процедур проведення фінансового аналізу доходів, витрат та фінансових результатів підприємства;
- розробка програми підвищення якості служби фінансового аналізу;
- регулярна оцінка діяльності служби фінансового аналізу;
- подальша розробка на основі світового досвіду і впровадження нормативів фінансового аналізу, інструкцій, методичних рекомендацій;
- здійснення професійної підготовки фахівців з фінансової аналітики.

Таким чином, за результатами проведеного дослідження було досліджено теоретичні та прикладні проблеми доходів, витрат та фінансових результатів підприємства, визначено зміст основних його складових. Сформульовано пропозиції щодо визначення сутності, мети, завдань, принципів, інших теоретичних аспектів аналізу доходів, витрат та фінансових результатів підприємства. Рекомендації щодо прикладних аспектів його впровадження є важливою основою для усвідомлення управлінським персоналом його значення та ролі з метою подальшої організації та практичного здійснення у діяльності підприємств.

1.3. Організаційно-економічна характеристика ТОВ «Їжак Ресторация»

Базовим підприємством для написання випускної кваліфікаційної роботи є заклад ресторанного господарства ТОВ «Їжак Ресторация».

ТОВ «Їжак Ресторация» розташоване та здійснює свою діяльність за адресою: вулиця Машинобудівна, 37, Київ.

За організаційно-правовою формою підприємство є товариством з обмеженою відповідальністю, заснованим на приватній власності.

ТОВ «Їжак Ресторация» є підприємством, яке здійснює свою діяльність на підставі Конституції України, Цивільного та Господарського кодексів України, Закону України «Про підприємництво», інших законів, Правил роботи закладів (підприємств) ресторанного господарства, Статуту та внутрішніх документів.

Підприємство має самостійний баланс, круглу печатку та штамп, торговельну марку, бланки, емблеми та інші засоби візуальної ідентифікації.

ТОВ «Їжак Ресторация» є закладом, який надає різні види ресторанних послуг споживачам: місцевому населенню м. Києва та туристам.

ТОВ «Їжак Ресторация» було створено з метою отримання прибутку шляхом здійснення виробничої, комерційної, посередницької та іншої діяльності.

Основними видами діяльності ТОВ «Їжак Ресторация» є такі:

- діяльність ресторанів, надання послуг мобільного харчування, що передбачає надання харчування споживачам, незалежно від способу їх подання і споживання.
- обслуговування напоями, що включає приготування і обслуговування напоями для негайного споживання на місці.

Відповідно до статуту, ТОВ «Їжак Ресторация» може здійснювати й інші дозволені законодавством види діяльності, якщо спрямовані на досягнення мети його діяльності. Діяльність ресторану, яка передбачає використання та реалізацію алкогольних напоїв, здійснюється на основі відповідної ліцензії.

Стратегічне і тактичне управління ТОВ «Їжак Ресторация» здійснює директор підприємства.

Організаційна структура ТОВ «Їжак Ресторация» передбачає сукупність підрозділів, які забезпечують формування та реалізацію послуг, керівників цих підрозділів та іншого персоналу закладу (рис. 1.5).



Рис. 1.5. Організаційна структура ТОВ «Їжак Ресторация»

Організаційна структура ТОВ «Їжак Ресторация» є лінійною. Це означає те, що кожен співробітник ресторану підпорядковується тільки одному керівнику і виконує обов'язки, доручені цим керівником. З урахуванням того, що підприємство є малим за обсягами діяльності та не має складних

функціональних зв'язків між підрозділами така організаційна структура є оптимальною.

Відповідно до класифікації суб'єктів господарювання в Україні за масштабом діяльності (малі, середні, великі) ТОВ «Їжак Ресторация» є малим, оскільки середньорічна кількість працюючих становить менше 50 осіб, а річний дохід від реалізації послуг не перевищує 70 млн грн. Це відповідає ситуації по Україні, оскільки близько 95,7 % закладів ресторанного господарства є малими.

Суттєве переважання частки малих підприємств у сфері ресторанного господарства пов'язано зі специфікою їх господарської діяльності. Заклади ресторанного господарства є складовою туристичної індустрії, яка відноситься до сфери послуг національного господарства. Послуга, згідно з економічним змістом даного поняття, споживається у момент її надання. На противагу виробничим підприємствам, які мають можливості нарощувати обсяг реалізації продукції шляхом розширення ринків збуту у межах регіонів України, а також здійснювати експорт, результат діяльності закладів ресторанного господарства - надання послуги щодо задоволення потреб споживачів у харчуванні (з організацією споживання та дозвілля або без них), - споживається у місцях розміщення підприємств. З огляду на це, можливості щодо нарощення обсягу реалізації продукції власного виробництва та закупних товарів підприємствами даного виду економічної діяльності обмежуються фактором локації споживачів у місцях функціонування підприємств ресторанного господарства. Відтак, за умови ефективно реалізованої концепції підприємства, розширення бізнесу супроводжується відкриттям нового закладу з іншим територіальним розміщенням, тобто відбувається формування мережі закладів [38].

Варто зазначити, що на підприємстві не передбачено посади фінансового аналітика, до обов'язків якого можна було б віднести аналіз та оптимізацію доходів, витрат і фінансових результатів. І, як свідчить проведене нами опитування, цьому питанню не приділяється достатньо уваги. Зважаючи на те, що підприємство за розмірами є малим, вводити цю посаду було б складно. Тому, рекомендуємо підприємству користуватися послугами консалтингової

компанії.

Основною метою будь-якого суб'єкта господарювання, що здійснює свою діяльність в умовах ринкової економіки, є зростання ринкової вартості, яка визначається вартістю контрольованих та належних йому ресурсів.

Динаміку ресурсного забезпечення ТОВ «Їжак Ресторация» за 2013-2017 роки можна визначити за даними балансу (звіту про фінансовий стан) (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Динаміка ресурсного забезпечення ТОВ «Їжак Ресторация» за вибірку років

тис. грн

№ пор.	Показник	Роки			Відхилення			
		2013	2016	2017	2017/2013		2017/2016	
					Абс.	Відн.,%	Абс.	Відн.,%
1	Основні засоби за залишковою вартістю	121	118	110,6	-10,4	-8,6	-7,4	-6,3
2	Основні засоби за первісною вартістю	192	192	193,7	1,7	0,9	1,7	0,9
3	Необоротні активи, всього за розділом I	121	118	110,6	-10,4	-8,6	-7,4	-6,3
4	Частка в активах, %	49,8	48,6	48,9	-0,9	-1,8	0,3	0,6
5	Товари	7	5	3,7	-3,3	-47,1	-1,3	-26,0
6	Дебіторська заборгованість -за товари, роботи, послуги	3	0	7,6	4,6	153,3	7,6	-
7	Інша поточна дебіторська заборгованість	9	6	0	-9,0	-100,0	-6,0	-100,0
8	Гроші та їх еквіваленти	101	111	101,7	0,7	0,69	-9,3	-8,4
9	Витрати майбутніх періодів	2	2	2,7	0,7	35,0	0,7	35,0
10	Оборотні активи, всього за розділом II	122	125	115,7	-6,3	-5,2	-9,3	-7,4
11	Частка в активах, %	50,2	51,4	51,1	0,9	1,8	-0,3	-0,6
12	Актив балансу, всього	243	243	226,3	-16,7	-6,9	-16,7	-6,9

Примітка: складено за даними фінансової звітності

Ресурсне забезпечення закладу ресторанного господарства формують необоротні та оборотні активи, які йому належать та використовуються у господарській діяльності. За даними табл. 2.1 можна говорити про зменшення вартості ресурсів ТОВ «Їжак Ресторация» за 2013-2017 рр.: на -16,7 тис. грн або -6,9%, що є хоч і не дуже суттєвою, проте, негативною зміною. Дослідження динаміки ресурсів закладу ресторанного господарства у розрізі необоротних та

оборотних засвідчило більше скорочення обсягу саме необоротних активів, які в ТОВ «Їжак Ресторация» сформовані виключно основними засобами (рис. 1.6).

Основні засоби є ресурсами, призначеними для багаторазового використання протягом терміну, більшого, ніж один рік. Вартість необоротних активів (основних засобів) ТОВ «Їжак Ресторация» за 2013-2017 рр. зменшилася на -10,4 тис. грн (-8,6%), в т.ч., за 2015-2016 рр. – на 7,4 тис. грн (-6,3%).

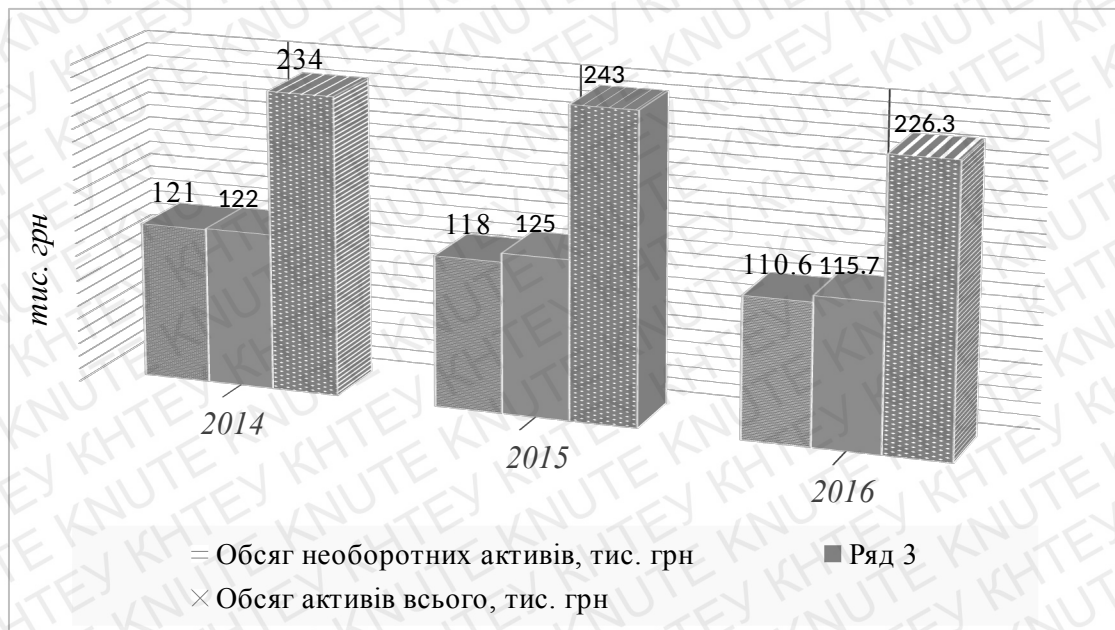


Рис. 1.6. Обсяг оборотних та необоротних активів ТОВ «Їжак Ресторация» у 2014-2016 рр.

Це пояснюється поступовим зносом основних засобів та перенесенням їх вартості на вартість послуг ресторану у вигляді амортизації. Первісна вартість основних засобів трохи збільшилася лише у 2017 р.: на 1,7 тис. грн (0,9%), а отже, протягом аналізованого періоду суттєвого оновлення основних засобів не відбувалося. Це пов'язано з тим, що ТОВ «Їжак Ресторация», як і переважна більшість закладів ресторанного господарства м. Києва, працює в орендованих приміщеннях, вартість яких у балансі не відображається. Нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій, довгострокових фінансових інвестицій та довгострокової дебіторської заборгованості ресторан не має.

Оборотні активи ТОВ «Їжак Ресторация», на відміну від необоротних, є ресурсами, призначеними для поточного використання у господарській діяльності закладу ресторанного господарства протягом періоду менше одного

року. Склад оборотних активів ТОВ «Їжак Ресторация» не є численним. Його формують декілька статей таких як «товари», «дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги», «інша поточна дебіторська заборгованість», «гроші та їх еквіваленти», «витрати майбутніх періодів». Зростання оборотних активів за 2013-2017 рр. спостерігаємо за такими їх видами як дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги (на 4,6 тис. грн або 153,3%), гроші та їх еквіваленти (на 0,7 тис. грн або 0,69%) та витрати майбутніх періодів (на 0,7 тис. грн або 35%). Найбільш суттєва зміна, як бачимо, відбулася по статті дебіторська заборгованість за реалізовані товари та послуги ресторану (рис. 1.7).

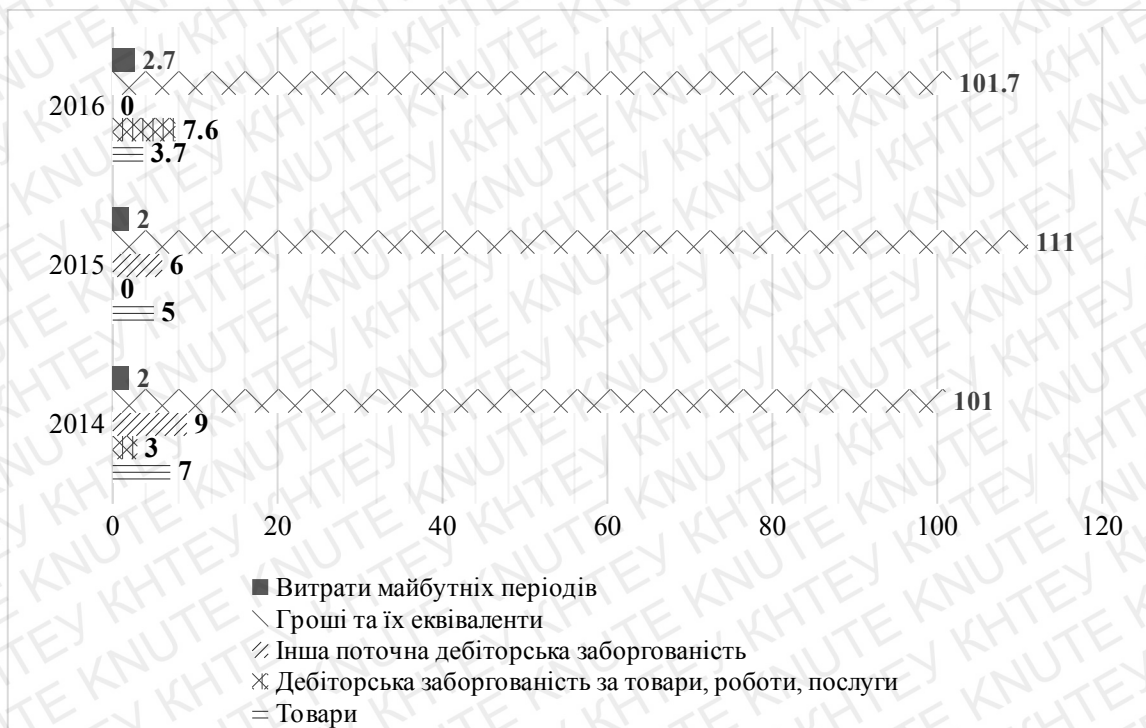


Рис. 1.7. Обсяг оборотних активів ТОВ «Їжак Ресторация» за їх видами у 2014-2016 рр.

Зменшення оборотних активів відбулося за статтями «товари» (на -3,3 тис. грн або -47,1%), «інша поточна дебіторська заборгованість» (на -9,0 тис. грн або -100,0%). Тенденція до зменшення іншої дебіторської заборгованості є позитивною, адже своєчасні розрахунки з контрагентами сприяють покращенню платоспроможності закладу ресторанного господарства.

Основним видом діяльності ТОВ «Їжак Ресторация» є надання послуг щодо задоволення потреб споживачів у харчуванні, а тому, на балансі підприємства немає незавершеного виробництва та готової продукції. Це пояснюється нематеріальністю послуг та вимогами до негайного споживання на місці і заборони реалізації на наступний день продукції ресторану.

Аналіз структури необоротних та оборотних активів ТОВ «Їжак Ресторация» у 2017 році засвідчив майже однакове їх співвідношення з несуттєвим переважанням частки оборотних активів (рис. 1.8).

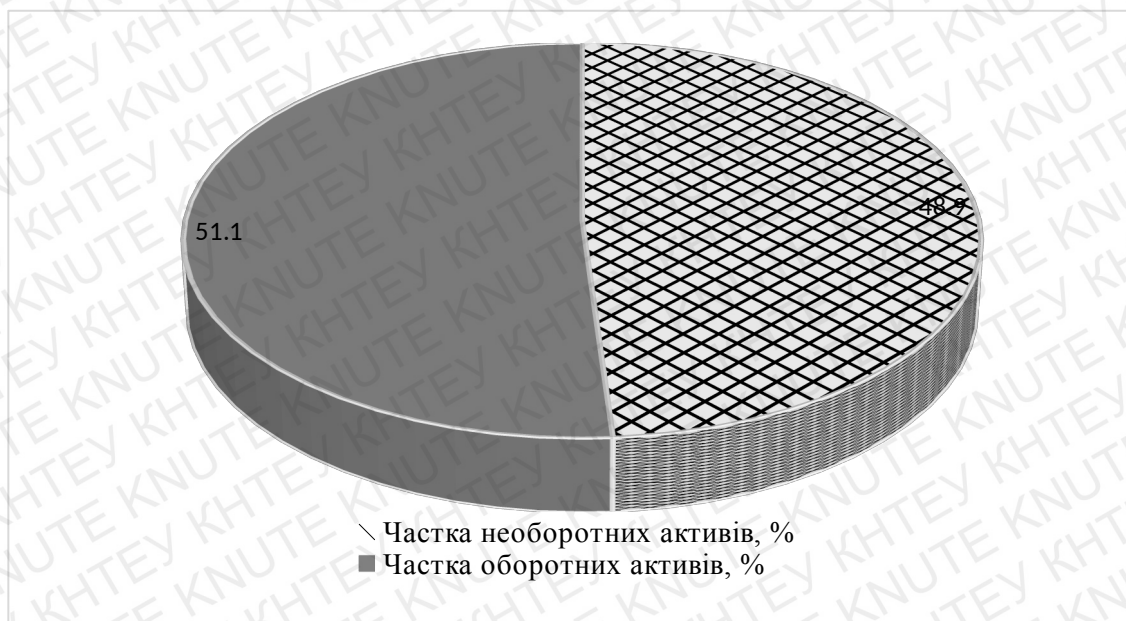


Рис. 1.8. Структура активів ТОВ «Їжак Ресторация» за їх видами у 2017 р.

Представлена на рис. 1.8 структура активів ТОВ «Їжак Ресторация» узгоджується із основним видом його діяльності, адже, для забезпечення надання послуг з харчування споживачам, заклад ресторанного господарства має розпоряджатися достатнім обсягом оборотних активів для виробництва готових страв, кулінарних виробів, напоїв.

Дослідження структури оборотних активів вказує на суттєве переважання частки грошових коштів та їх еквівалентів: 87,9% у 2017 р. (рис. 1.9).

						%		%
1	Зареєстрований (пайовий) капітал	160	160	160	0,0	-	0,0	-
2	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	68	72	51,3	-16,7	-24,6	-20,7	-28,8
3	Власний капітал, усього за р. I	228	232	211,3	-16,8	-7,4	-20,8	-9,0
4	Частка у пасивах, %	93,8	95,5	93,3	-0,5	-0,5	-2,2	-2,3
5	Довгострокові зобов'язання і забезпечення, усього за р. II	0	0	0	0,0	-	0,0	-
6	Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1	6	7,6	6,6	660,0	1,6	26,7
7	за розрахунками з бюджетом	4	2	5,1	1,1	27,5	3,1	155,0
8	за розрахунками зі страхування	1	1	0,6	-0,4	-40,0	-0,4	-40,0
9	за розрахунками з оплати праці	3	2	1,3	-1,7	-56,7	-0,7	-35,0
10	Інші поточні зобов'язання	6	0	0,5	-5,5	-91,7	0,5	-
11	Поточні зобов'язання і забезпечення, усього за р. III	15	11	15,1	0,1	0,7	4,1	37,3
12	Частка у пасивах, %	6,2	4,5	6,7	0,5	8,1	2,2	48,9
13	Пасив балансу, всього	243	243	226,3	-16,7	-6,9	-16,7	-6,9

За даними табл. 1.5 бачимо, що джерела фінансування ресурсів ТОВ «Їжак Ресторация» включають власний капітал та поточні зобов'язання. Довгострокових зобов'язань, які утворюються за рахунок взяття довгострокових кредитів та інших позик, заклад ресторанного господарства не має.

Власний капітал ТОВ «Їжак Ресторация» сформований за рахунок зареєстрованого (статутного) капіталу та нерозподіленого прибутку. Дослідження динаміки обсягу власного капіталу закладу засвідчило його зменшення на -16,8 тис. грн (-7,4%). Це відбулося за рахунок скорочення нерозподіленого прибутку на -16,7 тис. грн (-24,6%), адже сума зареєстрованого капіталу протягом аналізованого періоду не змінилася.

Поточні зобов'язання за 2013-2017 рр. збільшилися, але зовсім несуттєво: на 0,1 тис. грн або 0,7%. Динаміку власного капіталу, поточних зобов'язань і забезпечень та обсягу капіталу в цілому представлено на рис. 1.10.

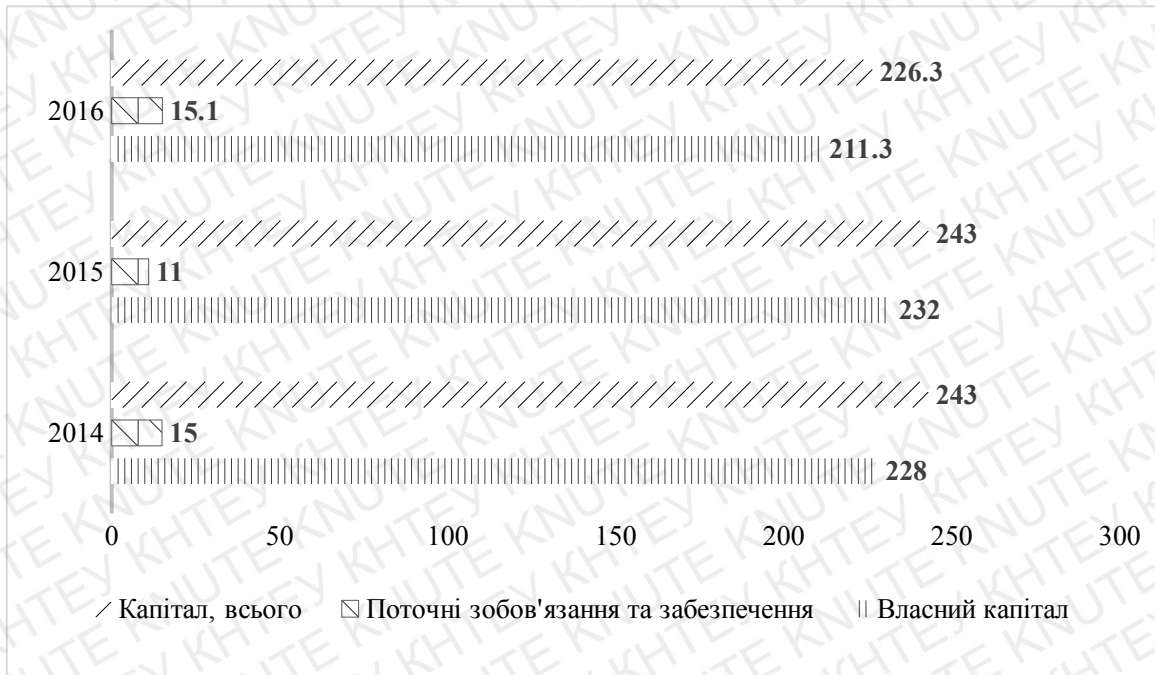


Рис. 1.10. Динаміка обсягу капіталу ТОВ «Іжак Ресторация» в цілому та за видами у 2014-2016 рр.

Дослідження структури капіталу ТОВ «Іжак Ресторация» у 2017 р. свідчить про те, що домінуючу його частку (93,3%) складає власний капітал. Відповідно, частка поточних зобов'язань і забезпечень складає 6,7%. Довгострокові зобов'язання і забезпечення відсутні (рис. 1.11).



Рис. 1.11. Структура капіталу ТОВ «Іжак Ресторация» у 2017 р.

Підводячи підсумки здійсненого дослідження економічної характеристики ТОВ «Їжак Ресторация» за 2013-2017 рр. можемо відзначити, що підприємство потребує розширення матеріально-технічної бази, підвищення інтенсивності використання та оборотності коштів. При цьому, заклад ресторанного господарства є достатньо фінансово стійким. Погіршення спостерігаємо щодо динаміки фінансових результатів діяльності ресторану за 2013-2017 рр., адже з прибуткового за три роки підприємство стало збитковим. Це несприятливим чином відображається на стійкості фінансового стану закладу, оскільки зменшує його нерозподілений прибуток, а, відтак, власний капітал.

Висновки до розділу 1

За результатами дослідження сутності витрат операційної діяльності встановлено, що вони представляють собою вартісну оцінку ресурсів, використаних під час здійснення поточної виробничо-торговельної діяльності підприємства, які забезпечують одержання доходів та формування фінансових результатів підприємства ресторанного господарства.

До основних витрат операційної діяльності підприємств ресторанного господарства відносяться: витрати виробництва – собівартість страв, собівартість напоїв, заробітна платня, орендна плата, плата за комунальні послуги, електроенергію, послуги зв'язку, транспорт, охорону, харчування штату працівників, податки, рекламу, та інші витрати. Також до складу витрат операційної діяльності відносяться витрати на здійснення процесу реалізації товарів (які за своєю суттю є витратами послуг з доведення товарів від виробника до споживача та пов'язаних із зміною форм власності) й витрати на обслуговування, до яких належать обслуговування офіціантами, сервіровка, прибирання залу, його освітлення, опалення, амортизація тощо.

Досліджено сутність фінансового аналізу доходів, витрат і фінансових результатів підприємства який, на нашу думку, є процесом дослідження системи параметрів, які характеризують доходи, витрати і фінансові результати

підприємства, виявлення основних тенденцій та закономірностей їх зміни з метою з'ясування резервів подальшого підвищення ефективності управління.

Ресурсне забезпечення ТОВ «Їжак Ресторация» формують необоротні та оборотні активи, які йому належать та використовуються у господарській діяльності. Можна говорити про зменшення вартості ресурсів ТОВ «Їжак Ресторация» за 2013-2017 рр.: на -16,7 тис. грн або -6,9%, що є хоч і не дуже суттєвою, проте, негативною зміною. Необоротні активи в ТОВ «Їжак Ресторация» сформовані виключно основними засобами.

Склад оборотних активів ТОВ «Їжак Ресторация» не є численним. Його формують декілька статей таких як «товари», «дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги», «інша поточна дебіторська заборгованість», «гроші та їх еквіваленти», «витрати майбутніх періодів». Джерела фінансування ресурсів ТОВ «Їжак Ресторация» включають власний капітал та поточні зобов'язання. Власний капітал ТОВ «Їжак Ресторация» сформований за рахунок зареєстрованого (статутного) капіталу та нерозподіленого прибутку. Дослідження динаміки обсягу власного капіталу закладу засвідчило його зменшення на -16,8 тис. грн (-7,4%).

РОЗДІЛ 2. ІНФОРМАЦІЙНА БАЗА АНАЛІЗУ ДОХОДІВ, ВИТРАТ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

2.1. Огляд нормативної бази аналізу доходів, витрат і фінансових результатів суб'єкта господарювання

Організація та методика здійснення аналізу доходів, витрат та фінансових результатів підприємства ресторанного господарства регламентується чинним законодавством України і визначається на основі нормативно-правових актів.

На сучасному етапі функціонування української економіки відбуваються істотні зрушення, що призводять до змін у веденні бухгалтерського обліку. Це, насамперед, пов'язано з намаганням

наблизити національні Положення (стандарт) бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів, тому Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) та Міжнародні стандарти фінансова звітності (МСФЗ) мають значний вплив на національну систему нормативного регулювання. Зокрема це, Концептуальна основа фінансової звітності, МСБО 1 «Подання фінансової звітності» МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», МСБО 29 Фінансова звітність в умовах гіперінфляції тощо.

Нормативно-правове забезпечення аналізу доходів, витрат та фінансових результатів підприємства ресторанного господарства - це сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі, Міністерства фінансів та інших міністерств і відомств, безпосередньо самого підприємства, котрі створюють усі умови для ефективного функціонування та постійного розвитку бухгалтерського обліку, фінансової звітності, економічного контролю відповідно до потреб суб'єктів господарювання [101, с. 299].

Для комплексного вивчення нормативно-правового забезпечення аналізу доходів, витрат та фінансових результатів підприємства ресторанного господарства необхідно здійснити його систематизацію. У науковій літературі висвітлено різні підходи щодо цього питання, коли залежно від ступеня деталізації виділяють від 3 до 8 рівнів регулювання обліку, аналізу, аудиту.

На нашу думку, державний рівень нормативного регулювання складається з чотирьох підрівнів: перший – представляє міжнародні нормативно-правові акти, ратифіковані в Україні. Другий - державні вихідні правові норми, які мають найвищу юридичну силу, а саме: Податковий кодекс України (ПКУ), Господарський кодекс України (ГКУ), Цивільний кодекс України (ЦКУ) та Закони України. Третій рівень – підзаконні акти, а саме Положення (стандарт) бухгалтерського обліку). Четвертий рівень висвітлює інструкції та положення, які видаються на державному рівні.

На основі вищезазначеної інформації сформуємо рівні нормативного регулювання обліку і аналізу доходів, витрат та фінансових результатів підприємства (рис. 2.1).

1 рівень – Міжнародні нормативно - правові акти				
Концептуальна основа фінансової звітності, МСБО 1 «Подання фінансової звітності» МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» МСБО 29 Фінансова звітність в умовах гіперінфляції та інші				
2 рівень – Національні нормативно – правові документи				
Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”	Закон України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності»	Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій в сфері торгівлі, громадського харчування та послуг»	Податковий кодекс України	Господарський кодекс України
3 рівень – Підзаконні нормативно – правові акти				
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»		Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 «Доходи»	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати» та інші	
4 рівень – Інструкції, положення державного рівня				
Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.	Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні	Інструкція №146 "Про порядок відкриття та використання рахунків у національній та іноземній валюті"	Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності	Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, коштів і документів та розрахунків

Рис. 2.1. Схема нормативно-правового регулювання аналізу доходів, витрат і фінансових результатів суб'єкта господарювання

Варто зазначити, що вказані документи, передусім, стосуються регулювання правил ведення обліку доходів, витрат і фінансових результатів суб'єкта господарювання. Однак, зважаючи на те, що саме облік формує дані для проведення фінансового аналізу цих об'єктів, їх слід дослідити більш детально (табл. 2.1).

Нормативно-правове забезпечення обліку та аналізу доходів, витрат і фінансових результатів ТОВ «Їжак Ресторация»

№ пор.	Назва нормативно-правового акту	Норми документу в частині, що є інформаційною базою для проведення аналізу доходів, витрат та фінансових результатів
1	2	3
1	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Визначено правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.
2	Закон України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності»	Визначено види господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню, порядок їх ліцензування, встановлено відповідальність суб'єктів господарювання за порушення законодавства у сфері ліцензування. Регламентує в т.ч. ліцензування діяльності підприємств ресторанного господарства.
3	Закон України «Про оплату праці»	Визначено економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах, на підставі трудового договору з підприємствами, установами, організаціями усіх форм власності та господарювання, а також з окремими громадянами та сфери державного і договірною регулювання оплати праці. При проведенні аналізу витрат підприємств ресторанного господарства використовується з метою оптимізації нарахування та сплати витрат на оплату праці персоналу.
4	Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»	Визначено правові та організаційні засади забезпечення збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, умови та порядок його нарахування і сплати. Використовується під час аналізу витрат з оплати праці.
5	Податковий кодекс України	Регламентує перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки. Використовується під час аналізу витрат щодо розрахунків за податковими зобов'язаннями.

Закінчення табл. 2.1

1	2	3
6	«Методичні рекомендації щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування...»	Надано порядок відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій об'єктами господарської діяльності у сфері громадського харчування та побутових послуг (ресторанного господарства). Представлено форми і перелік первинних документів. Представлено зразки та вимоги до заповнення технологічної та розрахункової документації.
7	Правила роботи закладів (підприємств) ресторанного господарства	Визначена професійна термінологія, рекомендована до застосування закладами ресторанного господарства. Регламентовано документальне оформлення та фіксація господарських операцій при обслуговуванні споживачів. Визначено необхідність надання зразків для лабораторного контролю та інші обов'язкові вимоги.
8	Санітарні правила для підприємств громадського харчування, включаючи кондитерські цехи і підприємства.	Визначають, що підприємства громадського харчування несуть правову і майнову відповідальність за шкоду, заподіяну здоров'ю людей внаслідок недотримання встановлених цим документом санітарних вимог щодо прийому і зберігання харчових продуктів, обробки сировини, виробництва і реалізації продукції тощо.
9	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»	Визначено методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності.
10	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»	Визначено методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності, що дозволяє внутрішньому аудитору перевірити правильність формування собівартості продукції.
11	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи»	Визначено методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про доходи і розкриття її у фінансовій звітності, що дозволяє фінансовому аналітику визначити правильність формування доходів за вартісними показниками, здійснити їх оптимізацію.
12	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»	Регламентує перелік статей витрат, які мають бути відображеними у формах 2м «Звіт про фінансові результати» та 2мс «Звіт про фінансові результати» фінансових звітів суб'єктів малого підприємництва та методику їх заповнення.

Звіт про фінансові результати – основне інформаційне джерело при здійсненні аналітичної оцінки фінансових результатів підприємства поряд із даними оперативного, бухгалтерського й статистичного обліку. Нині порядок

формування фінансових результатів регламентує Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Форма № 2 з прийняттям НП(С)БО 1 зазнала помітних змін у своїй структурі, порівняно зі звітом, який складали суб'єкти господарювання до 2012 р. включно (рис. 2.2).

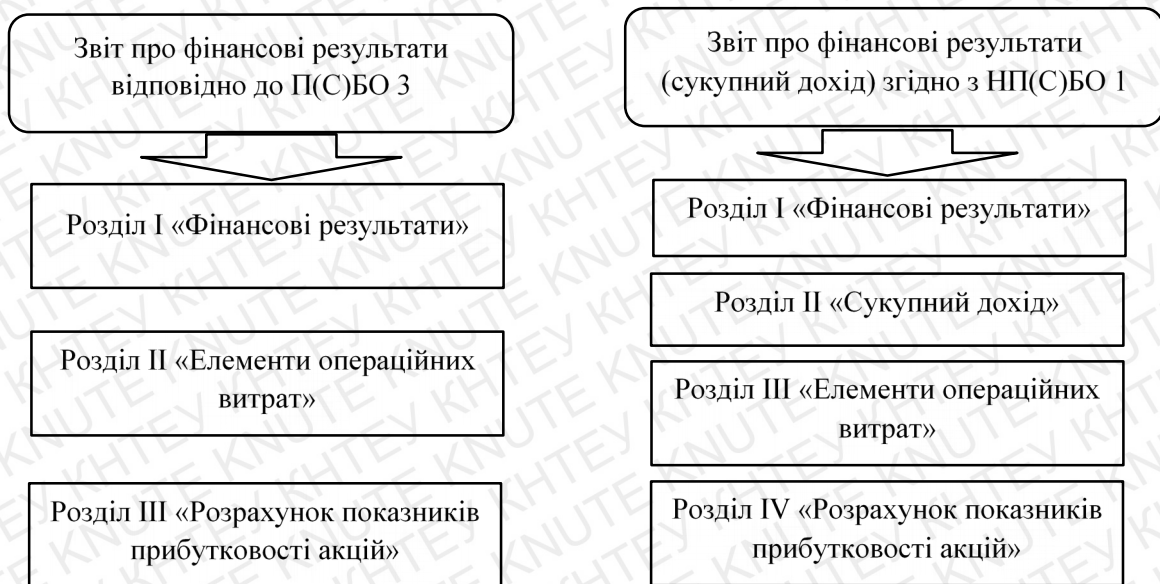


Рис. 2.2. Порівняльна характеристика Звіту про фінансові результати згідно з П(С)БО 3 та НП(С)БО 1

Охарактеризуємо зміни, що відбулися в структурі Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід):

- розділ I «Фінансові результати», як і раніше, містить інформацію про доходи, витрати та фінансові результати підприємства за звітний і попередній періоди, а види діяльності, у розрізі яких заповнюють фінансову звітність, класифікують на операційну, фінансову та інвестиційну. Нині у звіті виокремлюють такі показники прибутку, як валовий, фінансовий результат від операційної діяльності, фінансовий результат до оподаткування й чистий фінансовий результат. Потрібно зауважити, що відповідно до П(С)БО 3, яке втратило чинність, крім вищезазначених показників виділяли фінансовий результат від звичайної діяльності, надзвичайні доходи та витрати, податок із

надзвичайного прибутку. Отже, поділ діяльності на звичайну та надзвичайну втратив свою актуальність у зв'язку з переходом на МСФЗ [101, с. 300].

- розділ II «Сукупний дохід», який виник із появою НП(С)БО 1, розкриває інформацію про зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій із власниками). У ньому розкривається інформація про дооцінку (уцінку) необоротних активів, фінансових інструментів, накопичених курсових різниць, частку іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств й інший сукупний дохід [101, с. 300].

- розділ III «Елементи операційних витрат» та розділ IV «Розрахунок показників прибутковості акцій» залишилися без змін.

- в оновленому Звіті про фінансові результати немає рядків «Податкові різниці» й «Узгодження фінансового результату та податкового прибутку (збитку)», затверджені ПБУ «Податкові різниці», які втратили чинність та які з 01 січня 2013 р. пропонувалося розкривати в окремому розділі Форми № 2.

Проведення аналізу фінансових результатів діяльності підприємства передбачає використання певної методики як сукупності правил, прийомів і методів вивчення та опрацювання фінансової інформації.

Однак, за результатами проведеного дослідження нормативно-правового регулювання аналізу доходів, витрат та фінансових результатів підприємства ресторанного господарства нами було виявлено, що його слід вивчати саме через призму документів, які регулюють бухгалтерський облік. Це обумовлено тісним зв'язком обліку та аналізу, адже вони є двома взаємопов'язаними функціями управління.

Організацію та методику аналізу доходів, витрат та фінансових результатів підприємства на нормативному рівні не врегульовано. Це вказує на те, що власники і менеджери підприємства ресторанного господарства мають самостійно визначати потребу в аналітичних завданнях, розробляти методичні рекомендації щодо проведення аналізу, які є конфіденційною інформацією кожної компанії.

Зважаючи на це, розробляти методіку аналізу доходів, витрат та фінансових результатів ТОВ «Їжак Ресторация» будемо на основі систематизації основних підходів до аналізу доходів, витрат та фінансових результатів у наукових та навчальних джерелах (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Основні підходи до аналізу доходів, витрат та фінансових результатів у наукових та навчальних джерелах

№ пор.	Автори	Напрямок методіки аналізу
1	Є. В. Мних	<ol style="list-style-type: none"> 1. Оцінка рівня й динаміка показників прибутку операційної діяльності; 2. Факторний аналіз прибутку (збитку) операційної діяльності; 3. Аналіз використання прибутку; 4. Аналіз дивідендної політики; 5. Аналіз рентабельності; 6. Аналіз й оцінка виробничого та фінансового левериджу; 7. Аналіз доходів, витрат і фінансових результатів інвестиційної діяльності; 8. Аналіз доходів, витрат і фінансових результатів фінансової діяльності.
2	Ю. С. Цал-Цалко	<ol style="list-style-type: none"> 1. Аналіз формування фінансових результатів; 2. Аналіз впливу факторів на фінансові результати; 3. Аналіз розподілу чистого прибутку.
3	Б. Є. Грабовецький, І. В. Шварц	<ol style="list-style-type: none"> 1. Аналіз складу, рівня, динаміки та структури фінансових результатів; 2. Аналіз прибутку від реалізації продукції; 3. Аналіз рівня беззбитковості; 4. Аналіз рентабельності; 5. Аналіз виробничого та фінансового левериджу; 6. Оцінка резервів зростання прибутку й рентабельності від реалізації продукції.
4	К. В. Ізмайлова	<ol style="list-style-type: none"> 1. Аналіз складу, рівня, динаміки й структури фінансових результатів; 2. Факторний аналіз прибутку від операційної діяльності; 3. Аналіз взаємозв'язку обсягів виробництва, собівартості та прибутку.
5	Т. Д. Косова, І. В. Сіменко	<ol style="list-style-type: none"> 1. Аналіз валового прибутку підприємства; 2. Аналіз беззбитковості підприємства; 3. Аналіз фінансових результатів операційної діяльності; 4. Аналіз фінансових результатів від іншої діяльності підприємства.

Таким чином, основні методи аналізу доходів, витрат та фінансових результатів – горизонтальний, вертикальний, трендовий, коефіцієнтний і факторний. Більшість науковців, аналізуючи фінансово-господарську

діяльність, звертають свою увагу на горизонтальний, вертикальний та коефіцієнтний фінансовий аналіз (84,6 %).

Найменш використовуваними прийомами у фінансовому аналізі є економіко-математичні й функціонально-вартісні прийоми (7,7 %) [].

Окрім традиційних математично-статистичних методів дослідження фінансових результатів, учені виокремлюють економічні методи, методи економічної кібернетики й оптимального програмування, методи дослідження операцій і теорії прийняття рішень.

Для глибокої оцінки фінансових результатів та точнішого обґрунтування рекомендацій для покращення роботи підприємства також використовують СVP-аналіз і концепцію фінансового важеля [106, с. 113].

Аналіз доходів, витрат та фінансових результатів здійснюють за такими напрямками (рис. 2.3).

оцінка рівня, динаміки й структури фінансових результатів та показників, що їх формують, тобто д

аналіз фінансового результату від операційної діяльності як основної діяльності підприємства

визначення впливу основних факторів на формування фінансового результату суб'єкта господарства

аналіз показників рентабельності.

Рис. 2.3. Напрямки аналізу доходів, витрат та фінансових результатів

Перспективним напрямком удосконалення методики доходів, витрат та фінансових результатів підприємства ресторанного господарства вважаємо розробку рекомендацій щодо основних показників аналізу, встановленні їх рекомендованих значень для підприємств ресторанної сфери, розробку

пропозицій щодо оптимізації та бюджетування доходів, витрат і фінансових результатів підприємств ресторанного господарства.

2.2. Формування облікової інформації в інформаційній системі управління доходами, витратами і фінансовими результатами підприємства

Ресторанний бізнес має свою специфіку, оскільки поєднує виробничу, торговельну та сервісну функції. Це обумовлює певні складнощі при розробці системи підготовки облікової інформації про основну операційну діяльність підприємств ресторанного господарства.

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку не передбачають особливостей ведення обліку доходів, витрат і фінансових результатів підприємств, діяльність яких пов'язана з наданням послуг відносно задоволення потреб споживачів з харчування та організації дозвілля. Це впливає на методичні підходи щодо розкриття інформації про доходи і витрати підприємств галузі.

Побудова облікового забезпечення управління підприємством ресторанного господарства залежить від особливостей його основної операційної діяльності. В економічній літературі дискутуються підходи щодо визначення сутності та методики обліку основних показників результатів операційної діяльності в закладах ресторанного господарства, як доходів, так і фінансових результатів підприємства.

Дискусійні питання виникають, починаючи з того, які рахунки використовувати для оприбуткування запасів підприємства. Згідно з положеннями чинних нормативних актів [58] запаси, які планується використовувати у процесі виробництва, слід оприбутковувати на рахунку 20 «Виробничі запаси», а товари, які не проходять технологічної обробки, на

рахунку 28 «Товари». З позиції відповідності вимогам нормативних документів такий підхід є правильним. Однак, варто врахувати складність його практичної реалізації. Залежність структурного співвідношення частки реалізованої кулінарної продукції і покупних товарів від фактично здійснених споживачами замовлень обумовлює неритмічність їх виготовлення/ придбання та реалізації. Для прикладу, завчасно володіти інформацією, яка частина оприбуткованого алкоголю буде продана у пляшках як товар, а яка використана у процесі приготуванні коктейлів, працівник бухгалтерії не може (за винятком запланованих фуршетів, банкетів, де меню попередньо узгоджується). Тому, і покупні товари, і сировину варто відображати на рахунку 28 «Товари».

На сьогодні на діяльність підприємств ресторанного господарства поширюють свої регламенти два нормативно-правових акти [58], які містять кардинально різні підходи до ведення обліку витрат - виробничий та торговельний. Відсутність чіткої регламентації обліку витрат і собівартості підприємств ресторанного господарства, а також наявність специфічних галузевих особливостей підприємств ресторанного господарства обумовили значні дискусії науковців та практиків з приводу доцільності застосування кожного з них, зокрема щодо методів оцінки запасів і способів калькулювання собівартості продукції.

Методичні рекомендації по введенню національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в сфері громадського харчування передбачають облік запасів, витрат і доходів без урахування виробничої діяльності закладів ресторанного господарства.

Одержання облікової інформації про основну операційну діяльність за цим нормативним документом ґрунтується на таких методичних підходах:

- узагальнення інформації про наявність та рух як закупних товарів так і сировини на складі здійснюється на субрахунку 281 «Товари на складі»;
- облік товарів і сировини у виробництві ведеться на рахунку 23 «Виробництво». При цьому списувати сировину, використану для виготовлення продукції власного виробництва, передбачено записом: дебет 902 «Собівартість реалізованих товарів», кредит 23 «Виробництво»;

- відхилення облікових цін товарів і сировини в різних структурних підрозділах закладу ресторанного господарства відображається на субрахунку 285 «Торгова націнка»;
- загальновиробничі витрати як об'єкт обліку не виокремлюються і, відповідно, рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» не застосовується;
- доходи від реалізації продукції власного виробництва і закупних товарів обліковуються на субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів».

Порядок узагальнення інформації про окремі об'єкти обліку, передбачений Методичними рекомендаціями, не враховує сучасне тлумачення сутності операційної діяльності у ресторанному бізнесі, а також суперечить нормам П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 16 «Витрати» та Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

За П(С)БО 9 «Запаси» для цілей бухгалтерського обліку запаси включають товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу. Тому рахунок 28 «Товари» не призначений для обліку сировини, яка використовується для виготовлення продукції власного виробництва [101, с. 229].

Суттєві розбіжності з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку прослідковуються стосовно обліку витрат основної операційної діяльності. Відповідно до Методичних рекомендацій рахунок 23 «Виробництво» використовується як інвентарний (матеріальний) рахунок для узагальнення інформації про наявність та рух запасів у виробництві. Показник собівартості реалізації включає вартість сировини, яка використана для виготовлення реалізованих страв згідно з нормами вкладення сировини, встановленими збірниками рецептур або технологічними картками, а також собівартість реалізованих закупних товарів.

Відсутність відокремленого обліку витрат на організацію процесу виготовлення страв на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» негативно

впливає на достовірність інформації про собівартість реалізації продукції власного виробництва та витрати на збут [101, с. 229].

Методичні рекомендації щодо застосування національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку мають враховувати галузеві особливості, але не повинні суперечити єдиним правилам ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств.

Дослідники проблемних питань облікового забезпечення управління ресторанним бізнесом підкреслюють, що «суттєвим недоліком в організації бухгалтерського обліку підприємств ресторанного господарства є те, що тут не обчислюють собівартість одиниці продукції».

На думку інших авторів «об'єктом витрат на підприємстві ресторанного господарства можна вважати включене до плану-меню кожне блюдо і кулінарний виріб, на яке складена калькуляційна картка».

На сьогодні план-меню багатьох закладів ресторанного бізнесу містить десятки, а то і сотні найменувань. Трудомісткість процесу розподілу загальновиробничих витрат на кожну страву з метою включення їх до виробничої собівартості одиниці готової продукції значно ускладнює його практичне впровадження.

Щодо обліку виробничої собівартості продукції власного виготовлення серед науковців є прихильники як торговельного, так і виробничого методу. Зокрема, І.С. Андрющенко та О.В. Чумак виявляють прихильність до використання виробничого підходу до обліку собівартості [101, с. 229]. Для акумулювання інформації про витрати, які пов'язані з приготуванням страв і напоїв, автори рекомендують застосовувати рахунок 91 «Загальновиробничі витрати», після чого у кінці звітної періоду розподілені витрати списувати на рахунок 23 «Виробництво», а нерозподілені – на рахунок 90 «Собівартість реалізації», що узгоджується з нормами П(С)БО 16 «Витрати».

Досліджуючи питання обліку витрат, Ф.Ф. Бутинець рекомендує дотримуватися норм П(С)БО 16 «Витрати» у частині використання рахунків 23 та 91 для формування інформації про собівартість. Водночас вчений допускає й

інший, дещо видозмінений спосіб відображення виробничих витрат підприємств ресторанного господарства (як прямих, так і непрямих) на рахунку 23 «Виробництво» [69].

Варто зазначити, що на досліджуваному нами підприємстві ТОВ «Їжак Ресторация» відображений у П(С)БО 16 метод обліку собівартості за повними витратами підприємствами даного виду економічної діяльності не використовується. Не практикується і калькулювання собівартості продукції за нормативними витратами. Натомість на підприємстві здійснюють облік витрат аналогічно до методу обліку в торгівлі, без використання рахунку 23 «Виробництво». При цьому рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» не використовується, а тому витрати на оплату праці кухаря, амортизацію виробничого обладнання тощо ПРГ відображають на рахунку 93 «Витрати на збут», що суперечить його призначенню згідно з планом рахунків та інструкцією до його застосування [69].

Слушною є думка Л.В. Нападовської, яка зазначає, що згідно з неповним методом калькулювання витрати загальновиробничого призначення мають відображатися на окремому рахунку та списуються безпосередньо на фінансовий результат у кінці місяця. Єдиним відповідним для даної цілі рахунком наразі є рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». Однак, чинним планом рахунків не передбачена можливість кореспонденції його з рахунком фінансового результату підприємства, оскільки згідно П(С)БО 16 «Витрати», він має транзитний характер для накопичення, розподілу та списання витрат на рахунки 23 «Виробництво» і 90 «Собівартість реалізації» [69].

Слушною є пропозиція загальновиробничі витрати обліковувати на рахунку 91, але не здійснювати їх розподілу, а списувати у кінці місяця на собівартість реалізації [69]. Таким чином, з одного боку, непрямі витрати на виробництво не будуть відображатися на рахунках витрат на збут. З іншого боку, накопичення на рахунку 23 виключно матеріальних витрат надає змогу використовувати усі переваги «директ-костингу», а саме, рентабельність страви, суму покриття (маржинального доходу) конкретного виду страви.

Враховуючи те, що на підприємствах ресторанного господарства реалізується як продукція власного виробництва, так і товари, для відображення собівартості реалізації використовують декілька підходів, з застосуванням субрахунки 901 «Собівартість реалізації продукції», 902 «Собівартість реалізації товарів». У цілому, інформація щодо собівартості реалізації і продукції, і товарів буде формуватися на рахунку 90 «Собівартість реалізації продукції (товарів, послуг)». Разом з тим, варто зважити, що за своїм змістом діяльність закладів ресторанного господарства передбачає надання послуг. А тому, вважаємо, відповідно до економічного змісту собівартість послуги має відображатися на рахунку 903 «Собівартість реалізації послуг».

Для узгодження собівартості наданих послуг підприємством ресторанного господарства з одержаними від цього доходами рекомендуємо також використовувати рахунок 703 «Дохід від реалізації послуг». Такий підхід найбільше відповідає характеристиці послуг з реалізації продукції і покупних товарів, яка надається підприємством. Разом з тим, на рахунку 23 «Виробництво» пропонуємо відображати лише витрати на приготування страв та кулінарних виробів, які створюються за рецептами та не можуть бути приготовлені без участі шеф-кухаря чи кулінара.

У ТОВ «Їжак Ресторация» облік витрат і доходів здійснюється із використанням субрахунків 901 «Собівартість реалізації продукції» та 701 «Дохід від реалізації продукції». Тому, розглянемо кореспонденцію рахунків на досліджуваному нами підприємстві з урахуванням пропозицій (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Облік доходів та витрат ТОВ «Їжак Ресторация»

№ пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Визнано дохід з надання послуг харчування та організації дозвілля	301, 361, 681	703
2	Відображено ПДВ	703	641, 643
3	Списана сировина на виготовлення страв	23	201
4	Визнано загальновиробничі витрати:		
4.1	- оплата праці персоналу, зайнятого виготовленням страв	91	661

4.2	- нарахування внесків на пенсійне забезпечення та соціальне страхування	91	65
4.3	- амортизація основних засобів виробничого призначення	91	131
4.4	- вартість одержаних послуг (виконаних робіт) виробничого характеру (без ПДВ)	91	631
5	Відображено собівартість реалізованих послуг харчування:		

Закінчення табл. 2.3

1	2	3	4
5.1	- виробнича собівартість послуг в частині прямих матеріальних витрат (вартість сировинного набору за калькуляцією)	903	23
5.2	- загальновиробничі витрати в повному обсязі за звітний період	903	91
6	Визнано адміністративні витрати	92	661, 65, 20, 13, 631, 311, 641
7	Визнано витрати на збут, у тому числі витрати з організації дозвілля	93	661, 65, 20, 13, 631, 685

Виходячи з цього, пропонуються наступні засади обліку доходів, витрат та фінансових результатів ТОВ «Їжак Ресторация»:

- узагальнення інформації про доходи від реалізації послуг харчування та організації дозвілля має здійснюватися на субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»;

- облік собівартості реалізованих послуг харчування має здійснюватися на субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»;

- загальновиробничі витрати в повному обсязі включаються до собівартості реалізованих послуг, що обумовлено специфікою ресторанного бізнесу, де залишки готової продукції практично відсутні, а незавершене виробництво (напівфабрикати), є в незначних обсягах;

- до виробничої собівартості послуг ТОВ «Їжак Ресторация» включаються лише прямі матеріальні витрати згідно з нормами вкладення сировини, встановленими збірниками рецептур або технологічними картками. Специфіка організації і технології виготовлення страв у закладах ресторанного господарства свідчить про нереальність визначення інших прямих витрат, передбачених П(С)БО 16 «Витрати».

2.3. Організаційно-інформаційна модель аналізу доходів, витрат і фінансових результатів суб'єкта господарювання

Організація аналізу доходів, витрат та фінансових результатів підприємства потребує формування системи певних обмежень або конкретизації. Це означає, що на початку процесу аналізу потрібно визначити його предмет і обрати об'єкти, вивченням і перетворенням яких аналітична діяльність буде обмежена; сформулювати мету діяльності і перелік завдань, вирішення яких дасть змогу досягти поставленої мети. Таким чином, необхідно вибрати методи і способи, які будуть використані для рішення поставлених завдань.

Одним із засобів формалізації аналізу доходів, витрат та фінансових результатів підприємства є розробка його організаційно-інформаційної моделі, яка об'єднує питання організації аналізу та його інформаційне забезпечення, що мають бути вирішені на попередньому етапі аналізу будь-якого об'єкту фінансово-господарської діяльності підприємства. Організаційні питання, які вирішуються на рівні розробки моделі аналізу доходів, витрат та фінансових результатів підприємства стосуються його об'єктів, суб'єктів і методу аналізу.

Побудова організаційно-інформаційної моделі аналізу дозволяє систематизувати та оптимізувати методику аналізу доходів, витрат та фінансових результатів підприємства, зменшити трудомісткість аналітичних процедур і підвищити одержуваний ефект.

Розробка організаційно-інформаційної моделі аналізу доходів, витрат та фінансових результатів базується на моделюванні окремих елементів його забезпечення, як важливої складової інформаційної системи управління доходами, витратами та фінансовими результатами суб'єктів господарювання.

Організаційно-інформаційна модель складається з п'яти взаємопов'язаних блоків, які визначають процеси та явища, оціночні показники та джерела їх інформації, а також суб'єктів аналізу.

Орієнтовну структуру організаційно-інформаційної моделі доходів, витрат та фінансових результатів ТОВ «Їжак Ресторация», наведено у дод. К.

Додатково до зазначеної організаційно-інформаційної моделі аналізу доходів, витрат та фінансових результатів надамо більш детальну характеристику окремих її елементів.

Так, суб'єктів-користувачів аналітичної інформації можна поділити на дві групи: зовнішніх і внутрішніх. До внутрішніх користувачів інформації аналізу доходів, витрат та фінансових результатів належать менеджери, бухгалтери, акціонери; до зовнішніх – банки, податкові органи, аудиторські та консалтингові фірми, юристи та ін.

Зовнішніх користувачів аналізу доходів, витрат та фінансових результатів можна поділити на дві групи:

1) безпосередньо зацікавлені в інформації про стан доходів, витрат та фінансових результатів підприємства. До них належать органи, яким бухгалтерська (фінансова) звітність передається в обов'язковому порядку (податкові служби; фінансові інспекції), партнери підприємства (банки, покупці, постачальники);

2) опосередковано зацікавлені в інформації про стан доходів, витрат та фінансових результатів – органи, яким бухгалтерську (фінансову) звітність передають для наступної її обробки та застосування (профспілки, інформаційні та консультаційні, аудиторські фірми тощо) [94].

До внутрішніх користувачів інформації належать:

1) власники, засновники, які хочуть мати повне уявлення про фінансовий стан і результати діяльності підприємства;

2) керівники підрозділів, які мають потребу в інформації для обґрунтування прийняття рішень або підготовки можливих варіантів рішень, щодо виявлення резервів збільшення надходжень коштів і їх зменшення;

3) працівники підприємства, які цікавляться даними про рівень заробітної плати, перспективи роботи [94].

Наявність об'єктивної вихідної інформації, оперативне її збирання та обробка, вірне проведення відповідних аналітичних розрахунків допомагають виявленню причин негативних явищ та розробці заходів з оптимального руху та обсягу доходів, витрат та фінансових результатів. Таким чином, наступний блок із представленої організаційно-інформаційної моделі узагальнює систему показників доходів, витрат та фінансових результатів підприємства.

Показники аналізу доходів, витрат та фінансових результатів можуть бути абсолютними та відносними. До абсолютних показників відносяться показники обсягу: вартісні і натуральні та питомі показники. До відносних показників відносять показники структури, показники інтенсивності процесів та показники динаміки [94].

Абсолютні показники – це сума обсягу доходів, витрат та фінансових результатів за структурою їх утворення чи розподілу і використання. Без використання даних про ці величини аналіз найчастіше не може бути повноцінним. Відносні показники доходів, витрат та фінансових результатів – характеризують відносний у відсотках ступінь достатності, ефективності тощо. Саме відносні величини дають точне і наочне уявлення про розвиток того чи іншого економічного явища [95, с. 128].

Включені до моделі методичні прийоми дозволяють здійснити аналіз динаміки доходів, витрат та фінансових результатів, а також аналіз фінансових коефіцієнтів, що базуються на цих показниках, зокрема, рентабельності, ділової активності та ін. [95, с. 137].

На особливу увагу заслуговує також інформаційна компонента організаційно-інформаційної моделі доходів, витрат та фінансових результатів ТОВ «Іжак Ресторация». У моделі економічну інформацію класифіковано за

ознакою середовища, у якому вона утворюється, що призводить до її розподілення на зовнішню і внутрішню. Подальша деталізація передбачає класифікацію економічної інформації за джерелами її формування та напрямками використання. Інформаційне забезпечення аналіз грошових потоків має складну структуру і визначається різними чинниками, а саме: цільовим призначенням інформації, складом користувачів тощо. Основу інформаційного забезпечення доходів, витрат та фінансових результатів становлять бухгалтерські дані [95, с. 137].

Джерела інформації підрозділяються на:

1) державному рівні:

- на правові: закони, накази, постанови тощо;
- та планово-нормативні: методичні розробки, коментарі, листи.

2) рівні підприємства:

- облікова інформація поточна та звітна;
- позаоблікова інформація, яка і є інформаційним забезпеченням аналізу

доходів, витрат і фінансових результатів підприємства [36].

Джерела інформації аналізу доходів, витрат та фінансових результатів ТОВ «Їжак Ресторация» визначено на рис. 2.4.

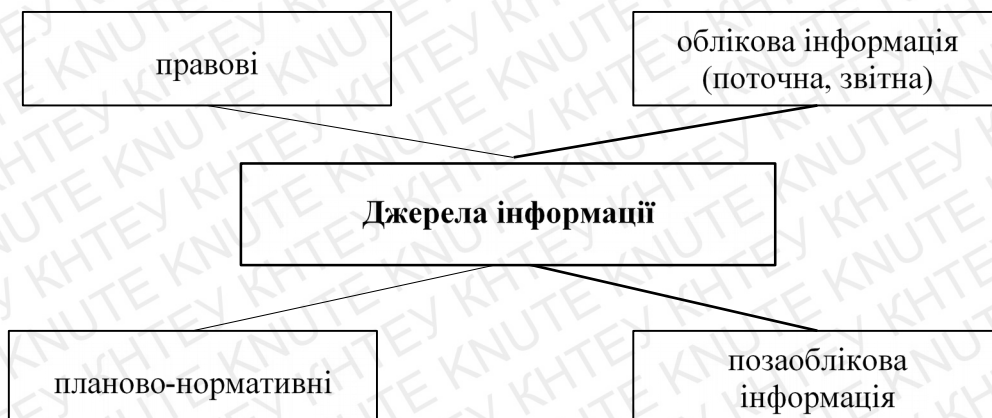


Рис. 2.4. Джерела інформації та інформаційне забезпечення аналізу доходів, витрат та фінансових результатів ТОВ «Їжак Ресторация»

Процес розробки фінансових рішень залежить від рівня інформаційного забезпечення, вміння аналізувати отримані дані і синтезувати на їх основі варіанти можливих рішень. Тому, особлива увага приділяється якості інформації. Якість інформації є визначальним фактором обґрунтованого прийнятого рішення та ефективності фінансового менеджменту. Основоположні припущення та якісні характеристики фінансової звітності визначені в Концептуальній основі фінансової звітності (2.4).

Таблиця 2.4

Вимоги до інформаційного забезпечення аналізу доходів, витрат та фінансових результатів підприємства

№ пор.	Вимога	Зміст вимоги
1	Адресність	Доведення інформації до відповідального виконавця
2	Достовірність	Наявність доказів
3	Зворотній зв'язок	Підтвердження або коригування колишній припущень про параметри доходів, витрат та фінансових результатів
4	Суттєвість	Можливість впливати на прийняття управлінських рішень стосовно управління доходами, витратами та фінансовими результатами
5	Комплексність	Охоплення інформації з урахуванням впливу зовнішніх і внутрішніх факторів
6	Конфіденційність	Обмеження доступності інформації для певного кола осіб шляхом застосування шифрів і кодів
7	Мобільність	Оперативність збору, обробки та застосування інформації
8	Надійність	Достатня свобода від помилок і упередженості
9	Передбачуваність	Властивість інформації, що допомагає особам, які приймають рішення, підвищити ймовірність реальності прогнозів параметрів доходів, витрат та фінансових результатів
10	Періодичність	Надання інформації через певні проміжки часу
11	Повнота	Обсягу інформації достатньо для проведення аналізу та прийняття рішень
12	Порівнянність	Інформація про доходи, витрати та фінансові результати повинна бути порівняною за часом і за підрозділами
13	Правова коректність	Відповідність інформації вимогам нормативно-правової бази
14	Релевантність	Інформація повинна мати відношення або корисне застосування до дій, до яких вона призначалася
15	Своєчасність	Інформація повинна бути готовою і доступною до того часу, коли в ній виникає потреба

Аналіз доходів, витрат та фінансових результатів ґрунтується на поетапному розкритті економічної інформації відповідно до його мети і завдань, характеристику яких наведено в організаційно-інформаційній моделі.

Реалізація елементів наведеної вище організаційно-інформаційної моделі аналізу доходів, витрат та фінансових результатів ТОВ «Їжак Ресторация» сприяє досягненню визначеної мети підприємства – максимізації прибутку шляхом виробництва продукції та надання ресторанних послуг.

Висновки до розділу 2

Нормативно-правове забезпечення є важливим джерелом зовнішньої інформації для проведення аналізу доходів, витрат та фінансових результатів. Встановлено, що його основу формує законодавство в сфері бухгалтерського обліку. Досліджено спеціальну літературу з теми дослідження та нормативно-правове забезпечення аналізу доходів, витрат і фінансових результатів підприємства. Систематизовано нормативно-правове забезпечення обліку та аналізу доходів, витрат і фінансових результатів ТОВ «Їжак Ресторация», на основі чого запропоновано схему нормативно-правового регулювання аналізу доходів, витрат і фінансових результатів суб'єкта господарювання.

Сформовано пропозиції щодо обліку доходів, витрат та фінансових результатів: узагальнення інформації про доходи від реалізації послуг харчування та організації дозвілля має здійснюватися на субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»; облік собівартості реалізованих послуг харчування має здійснюватися на субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»; загальновиробничі витрати в повному обсязі включаються до собівартості реалізованих послуг, що обумовлено специфікою ресторанного бізнесу, де залишки готової продукції практично відсутні.

Організація аналізу доходів, витрат та фінансових результатів підприємства потребує формування системи певних обмежень або конкретизації. Розробка організаційно-інформаційної моделі аналізу доходів, витрат та фінансових результатів базується на моделюванні окремих елементів

його забезпечення, як важливої складової інформаційної системи управління доходами, витратами та фінансовими результатами суб'єктів господарювання.

Запропоновано організаційно-інформаційну модель аналізу доходів, витрат та фінансових результатів, яка включає 5 елементів, реалізація яких сприятиме досягненню мети підприємства – максимізації прибутку шляхом виробництва продукції та надання ресторанних послуг.

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ДОХОДІВ, ВИТРАТ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

3.1. Організація аналізу доходів, витрат і фінансових результатів суб'єкта господарювання

При здійсненні планування, вжитті заходів щодо збільшення чи зменшення доходів, витрат і фінансових результатів керівникам структурних підрозділів та підприємства загалом потрібна аналітична інформація щодо зазначених об'єктів. Необхідність правильного економічного розуміння діючих на підприємстві виробничо-фінансових процесів обумовлює використання сучасних підходів до перетворення економічної інформації на аналітичну і на її підставі - прийняття ефективних управлінських рішень в умовах невизначеності й ризику.

Успішне досягнення мети економічного аналізу доходів, витрат і фінансових результатів потребує чіткої організації аналітичної роботи. Рациональна організація забезпечує ефективність і дієвість економічного аналізу, зводить до мінімуму втрату чи спотворення вхідної інформації, забезпечує вихід аналітичної інформації за різною ієрархією управління чи за різним ступенем досягнення проміжних і кінцевих аналітичних результатів.

Передусім, з'ясуємо, що варто розуміти під поняттям «організація» та «організація аналізу». Під організацією загалом розуміють створення злагодженої постійної системи для виконання певних робіт або досягнення певної кінцевої мети [38].

Стосовно організації аналізу, під цим поняттям розуміють систему раціональних координованих дій, спрямованих на комплексне вивчення господарської діяльності аналізованого підприємства, його окремих структурних підрозділів чи окремих ділянок аналізу. Комплексність та системність організації аналітичних робіт забезпечується через планування, яке полягає у складанні комплексного плану організації всієї аналітичної роботи на підприємстві та складанні планів для окремого виду аналізу, передбаченого в комплексному плані [38].

Оскільки аналіз доходів, витрат і фінансових результатів є складовою аналітичної системи суб'єкта господарювання в цілому, то для правильної його організації необхідно враховувати основні групи чинників, що впливають на організацію економічного аналізу як системи (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Групи чинників, що впливають на організацію системи аналізу підприємства [авторська розробка]

Організація аналізу на підприємстві охоплює велике коло питань, які включають в себе організацію аналітичної служби (аналітика); організацію технології аналітичного процесу; розроблення загальних засад та порядку проведення аналізу; організаційне, методичне, матеріально-технічне забезпечення; загальне керівництво, оформлення виконаних аналітичних робіт та прийняття раціональних управлінських рішень; удосконалення економічного аналізу на підприємстві з метою поліпшення якості управління [8, с. 84].

Реалізація заходів, передбачених у плані аналізу щодо проведення аналітичних робіт, здійснюється у певній послідовності. Кількість етапів, які передбачають здійснення окремих послідовних процедур, є різною.

Економісти виділяють три, п'ять, шість і навіть дев'ять етапів. Вітчизняними вченими найчастіше виділяється п'ять етапів (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Етапи аналітичної роботи на підприємстві [7, с. 11]

№ з.п.	Етапи аналітичної роботи	Автори	
		Дворецький В.І.	Барнгольц С.Б.
1	Складання програми (плану) аналітичної роботи	+	+
2	Підготовка матеріалів до аналізу	+	+
3	Попередні оцінки		+
4	Систематизація та аналітичне опрацювання вихідних даних	+	
5	Аналіз причин динамічних змін та відхилень від плану		+
6	Узагальнення результатів аналізу та їх оформлення	+	
7	Узагальнююча оцінка та зведений підрахунок резервів		+
8	Узагальнююча оцінка та зведений підрахунок резервів	+	

Подібним до наведеного у табл. 3.1 є підхід до поділу процесу аналітичної роботи, запропонований М. Коробовим.

Він виділяє наступні види робіт:

- розробка програми проведення аналізу (визначення об'єктів і послідовності аналізу, постановка цілі, терміни виконання);
- визначення кола інформаційних (обліково-аналітичних, звітних, оперативно-планових) матеріалів, включно із (якщо це диктується необхідністю виконання програми аналізу) залученням даних спеціальних спостережень, опитувань, контрольних документів, документів управлінського обліку; при вирішенні питань на цьому етапі аналітичної роботи виходять з того, що вихідна інформація – це основний фактор якісного проведення аналізу;
- розв'язання поставлених аналітичних задач, спираючись на використання арсеналу прийомів і методів аналізу та обчислювальну техніку;
- підготовка і передача аналітичної інформації, висновків, пропозицій, які впливають з неї, за призначенням.

Характерною особливістю підходу до організації економічного аналізу, запропонованого В. Самборським та В. Луцаком, є чітка орієнтованість на метод економічного аналізу, що містить синтез і аналіз, індукцію та дедукцію.

До моделі змісту та послідовності проведення економічного аналізу роботи підприємства та його підрозділів вони відносили:

- ознайомлення і оцінку показників проведення аналізу;
- розкладання об'єкта аналізу на складові;
- вивчення і аналіз складових та елементів;
- синтез складових та елементів об'єкта аналізу;
- оцінку результатів аналізу, розробку управлінських рішень [86, с.12].

Традиційно здійснення організаційних процедур в економічному аналізі передбачає в першу чергу проектування організації аналізу. За іншим підходом, до числа складових організації аналітичної роботи слід відносити:

- розробку загальних засад аналізу;
- розробку порядку проведення аналізу;
- планування роботи окремих елементів аналізу та його етапів;
- матеріальне, методичне та наукове забезпечення аналізу;
- загальне керівництво аналітичною роботою;
- прийом виконаних аналітичних робіт;
- оформлення аналітичних робіт;
- контроль за впровадженням запропонованих заходів [86, с.13].

Однак існуючі точки зору на складові процесу проектування не враховують потреби оптимізації корисності аналітичної інформації.

Найчастіше, в основу проекту організації економічного аналізу покладається концептуальний підхід щодо вибору оптимального співвідношення вигід і витрат від аналізу:

- а) потоку операцій і процедур стосовно інформаційних ресурсів (при умові наявності відповідних ресурсів та програмного забезпечення);

б) дискретних, не масових аналітичних процедур та операцій (за умови відсутності відповідних активів та кадрового забезпечення і мотивації).

Наукове забезпечення оптимального варіанту організації економічного аналізу, на нашу думку, має базуватися на теорії Олівера Уільямсона, а саме:

а) індивіди виявляють “обмежену раціональність” у тому розумінні, що існують певні межі здатності кожного індивіда враховувати всі можливі варіанти і робити оптимальний вибір;

б) індивіди, маючи певні можливості, роблять вибір з максимальною особистою вигодою і можуть при цьому виборі вводити в оману;

в) індивіди в певних межах намагаються діяти ефективно і уникати витрат, тобто мінімізувати операційні витрати.

Відповідно до того, які якісні характеристики покладені в основу облікової політики формуватиметься процес організації економічного аналізу залежно від: галузевих особливостей; стратегії корисності економічної інформації, покладеної в основу облікової політики суб'єкта господарювання; рівня ділової активності; організаційно-правових форм господарювання; типу менеджменту.

Можливі різні підходи до цілей організації економічного аналізу. Процес проектування повинен бути гнучким. Кінцевим його підсумком, на наш погляд, має бути створення такої системи організації економічного аналізу, яка б виконувала ряд функцій.

1. Забезпечуюча. Спроектowana інфраструктура суб'єктів та об'єктів аналізу відтворює стан та динаміку фінансово-господарської діяльності підприємства на запит керуючої системи будь-якої періодичності як дискретно, так і системно.

2. Контролююча. Проектування нової або удосконалення діючої системи організації економічного аналізу повинно забезпечити можливість контролю за дотриманням встановлених значень аналізованих показників, їх достовірністю.

3. Захисна. Будова системи організації економічного аналізу повинна враховувати потреби системи економічної безпеки підприємства, яка, в свою чергу, передбачає реалізацію таких основних функціональних цілей:

- ✓ забезпечення високої фінансової ефективності роботи, фінансової стійкості та незалежності підприємства (організації);
- ✓ забезпечення технологічної незалежності та досягнення високої конкурентоспроможності технічного потенціалу підприємства;
- ✓ досягнення високої ефективності менеджменту, оптимальної та ефективної організаційної структури управління підприємством;
- ✓ досягнення високого рівня кваліфікації персоналу та його інтелектуального потенціалу, ефективності корпоративних НДДКР;
- ✓ мінімізація руйнівного впливу результатів виробничо- господарської діяльності на стан навколишнього середовища;
- ✓ якісна правова захищеність усіх аспектів діяльності підприємства (організації);
- ✓ забезпечення захисту інформаційного поля, комерційної таємниці і досягнення необхідного рівня інформаційного забезпечення роботи всіх підрозділів підприємства та відділів організації;
- ✓ ефективна організація безпеки персоналу підприємства, його капіталу та майна, а також комерційних інтересів [86, с. 117].

4. Регулююча. Проектуючи систему організації економічного аналізу, слід враховувати, що для суб'єктів господарювання в умовах трансформації економіки до ринкової це повинна бути самодостатня система, яка передбачає моніторинг фінансово- господарської діяльності за альтернативами:

- ✓ у розрізі всіх показників, які може надати система обліку, аналізу та внутрішньогосподарського контролю;
- ✓ у розрізі показників, за якими є суттєві негативні відхилення;
- ✓ у розрізі обраних критеріїв корисності аналітичної інформації.

При цьому важливо, щоб аналіз базувався на найновіших досягненнях науки з використанням науково обґрунтованих методик. Розподіл аналітичної

роботи між окремими виконавцями дасть змогу досягнути всі аспекти діяльності та виключить можливість багаторазового проведення досліджень. А використання передових методик та програмних продуктів зробить його ефективним та своєчасним [86, с. 117].

Ми поділяємо думку, що організація економічного аналізу може бути умовно поділена на три етапи: підготовчий, основний і завершальний. У зв'язку з цим, вважаємо доцільним розробити комплексну систему дій щодо організації аналітичного процесу для ефективного управління доходами, витратами і фінансовими результатами ТОВ «Їжак-Ресторація».

Безпосередня підготовка до аналізу доходів, витрат та фінансових результатів ТОВ «Їжак-Ресторація» передбачає виконання значної кількості організаційних питань, які можна об'єднати у підготовчий етап. Варто виокремити осіб, відповідальних за здійснення аналізу та розподілити між ними обов'язки. До відповідальних виконавців пропонуємо відносити керівника, головного бухгалтера та фінансового аналітика ТОВ «Їжак-Ресторація» (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Підготовчий етап організації аналізу доходів, витрат і фінансових результатів ТОВ «Їжак-Ресторація»

№ з/п	Завдання аналізу	Виконавці		
		Керівник	Фінансовий аналітик	Головний бухгалтер
1	2	3	4	5
1	Формування цілей, завдань і напрямів використання результатів аналізу	+	+	
2	Розроблення програми та календарного плану аналітичної роботи		+	
3	Перевірка планів і завдань на їх раціональність	+		
4	Визначення стану окремих об'єктів аналізу доходів, витрат та фінансових результатів		+	+

Закінчення таблиці 3.2

1	2	3	4	5
5	Розподіл функціональних обов'язків аналітичної роботи	+		

6	Підбір необхідної інформації та перевірка її повноти та достовірності		+	+
7	Формування переліку факторів, що будуть включені в модель аналізу		+	
8	Ознайомлення з наявним програмним забезпеченням та підготовка даних для аналітичних розрахунків		+	+
9	Визначення рівня доступу до проведення та результатів аналізу	+		

Другий етап аналітичної роботи на підприємстві має назву «основний» і є не менш відповідальним, ніж попередній. Основний етап аналізу доходів, витрат і фінансових результатів безпосередньо пов'язаний з визначенням системи показників і процедур. Пропозиції щодо розподілу завдань аналізу між відповідальними виконавцями відображено у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Основний етап організації аналізу доходів, витрат і фінансових результатів ТОВ «Іжак-Ресторація»

№ з/п	Завдання аналізу	Виконавці		
		Керівник	Фінансовий аналітик	Головний бухгалтер
1	Збір, узагальнення та подання фактичних даних за характеристиками аналітичної роботи		+	
2	Перевірка повноти і вірогідності даних засобами логічного, арифметичного та балансового зведення		+	+
3	Порівняння величин показників з нормативними значеннями та значеннями минулих періодів		+	
4	Виявлення можливостей мінімізації витрат, максимізації доходів та прибутку		+	+
5	Виявлення величини впливу фінансових результатів на фінансовий стан підприємства		+	
6	Проведення аналізу й оцінювання можливостей щодо розширення матеріально-технічної бази підприємства шляхом реінвестування прибутку	+	+	
7	Проведення аналізу й оцінювання внутрішніх можливостей підприємства щодо раціоналізації використання прибутку	+	+	
8	Оцінювання рентабельності підприємства		+	
9	Прогнозний аналіз показників		+	
10	Систематизація нагромаджених матеріалів	+	+	

Залежно від виконавців, визначених цілей і завдань аналізу, функціональних можливостей бази аналізу можливими є такі альтернативні підходи до процедур аналізу: формалізований, строго регламентований у

часі та за обсягом і творчий (креативний). Для того, щоб фінансовий аналітик правильно спрогнозував стан господарської діяльності, він повинен використовувати достовірні й узгоджені показники.

Основним джерелом інформації аналізу доходів, витрат і фінансових результатів ТОВ «Їжак-Ресторація» є бухгалтерський облік та фінансова звітність підприємства. На основному етапі здійснюється аналітичне опрацювання досліджуваних показників. Таким чином, головним результатом організації основного етапу аналізу доходів, витрат і фінансових результатів має бути продумана система доступу до необхідної для аналізу інформації та забезпечення раціонального проведення розрахунку аналітичних показників.

Останнім, виділеним нами, етапом організації аналізу доходів, витрат і фінансових результатів ТОВ «Їжак-Ресторація» є завершальний етап, який включає декілька видів аналітичних робіт та полягає в документальному оформленні результатів аналізу (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Завершальний етап організації аналізу доходів, витрат і фінансових результатів ТОВ «Їжак-Ресторація»

№ з/п	Завдання аналізу	Виконавці		
		Керівник	Фінансовий аналітик	Головний бухгалтер
1	Узагальнення результатів аналізу		+	+
2	Розроблення висновків і пропозицій щодо прийняття належних управлінських рішень за результатами аналізу, відповідно до його цілей і завдань (щодо оптимізації доходів, витрат, фінансових результатів).		+	+
3	Розроблення організаційно-технічних заходів щодо втілення стратегії	+	+	+
4	Підготовка розпорядчих актів, призначення осіб відповідальних за виконання прийнятих рішень	+		
5	Контроль за впровадженням пропозицій, що їх було висунуто за результатами аналізу	+		

Основним результатом узагальнюючого етапу аналізу доходів, витрат і фінансових результатів ТОВ «Їжак-Ресторація» має бути система дієвих рішень управлінського персоналу підприємства ресторанного господарства,

побудована на рекомендаціях аналітиків, а також забезпечення контролю за їх виконанням.

Систематизовані та узагальнені результати аналізу доходів, витрат і фінансових результатів можуть оформлятися як графічним способом – у вигляді таблиць, схем, діаграм, так і описовим – у вигляді довідок, аналітичних записок, пояснювальних записок до звітів, у яких в логічній послідовності викладаються результати аналізу згідно з передбаченим планом аналітичної роботи. Матеріал у пояснювальній записці має бути конкретизованим, підкріпленим аналітичними розрахунками, таблицями. Текст аналізу повинен мати знеособлену розповідну форму. Пояснювальна записка щодо результатів аналізу доходів, витрат і фінансових результатів включає дві частини: констатуючу і рекомендаційну. У першій частині подають висновки і констатацію фактів про стан формування, динаміку, структуру доходів, витрат і фінансових результатів аналізованого підприємства та показники ефективності їх використання. У рекомендаційній частині вміщують пропозиції і заходи щодо можливостей і шляхів оптимізації витрат, доходів і фінансових результатів у майбутньому періоді. Тому пропозиції, рекомендації і заходи повинні бути задіяні у завданнях, договорах, прогнозах, що розробляються на перспективу [9, с. 101].

Систематизація, узагальнення і реалізація результатів економічного аналізу є одним із найскладніших етапів всієї аналітичної роботи, адже тут необхідно не тільки об'єктивно оцінити фактичний стан справ щодо досліджуваних об'єктів, виявити негативні сторони господарювання, а й передбачити майбутнє, що є дуже важким і відповідальним процесом.

За наслідками аналізу доходів, витрат і фінансових результатів ТОВ «Іжак-Ресторація» варто скласти наказ з підписом керівника. Це зробить рішення, які приймаються за результатами аналізу обов'язковими для всіх працівників, які беруть участь у процесі формування доходів, витрат і фінансових результатів.

2.3. Методика аналізу доходів, витрат і фінансових результатів

Методика аналізу є основним етапом аналітичного дослідження, який передбачає застосування комплексу процедур, методів та методичних прийомів у встановленій сукупності і послідовності для досягнення поставленої мети.

Методика аналізу доходів, витрат і фінансових результатів передбачає дослідження динаміки та структури зазначених об'єктів, оцінку формування фінансових результатів шляхом співставлення відповідних доходів та витрат підприємства, в також оцінку похідних від них відносних показників, таких як рентабельність, платоспроможність та ліквідність.

Методика аналізу, яку будемо застосовувати для дослідження доходів, витрат і фінансових результатів ТОВ «Їжак Ресторация» представлена на рис. 3.2.



Рис. 3.2. Методика аналізу доходів, витрат і фінансових результатів ТОВ «Їжак Ресторация»

Аналіз доходів, витрат і фінансових результатів ТОВ «Їжак Ресторация» почнемо з дослідження звіту про фінансові результати (сукупний дохід) та оцінки на основі його даних динаміки зазначених показників діяльності підприємства за 2013-2017 рр. (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Динаміка доходів, витрат та фінансових результатів ТОВ «Їжак Ресторация» за 2013-2017 р.

тис. грн

№ пор.	Показник	Роки			Відхилення			
		2013	2016	2017	2017/2013		2017/2016	
					Абс.	Відн.,%	Абс.	Відн.,%
1	Чистий дохід від реалізації послуг	520	544	447	-73,0	-14,0	-97,0	-17,8
2	Собівартість реалізованих послуг	269	291	236	-33,0	-12,3	-55,0	-18,9
3	Валовий прибуток (збиток)	251	253	211	-40,0	-15,9	-42,0	-16,6
4	Інші операційні доходи	0	18	0,5	0,5	-	-17,5	-97,2
5	Адміністративні витрати	38	54	67	29,0	76,3	13,0	24,1
6	Витрати на збут	170	146	121	-49,0	-28,8	-25,0	-17,1
7	Інші операційні витрати	63	67	32,7	-30,3	-48,1	-34,3	-51,2
8	Фінансовий результат від операційної діяльності	-20	4	-9,2	10,8	-54,0	-13,2	-330,0
10	Інші доходи	131	0	0	-131,0	-100,0	0,0	-
12	Інші витрати	23	0	0	-23,0	-100,0	0,0	-
13	Фінансовий результат до оподаткування	88	4	-9,2	-97,2	-110,5	-13,2	-330,0
14	Дохід (витрати) з податку на прибуток	0	0	0,1	0,1	-	0,1	-
15	Чистий фінансовий результат	88	4	-9,3	-97,3	-110,6	-13,3	-332,5

Примітка: складено за даними фінансової звітності

За аналітичної табл. 3.5 можемо зробити висновок про негативну динаміку чистого доходу підприємства до зменшення за останні 5 років: на -73,0 тис. грн (-14,0%). Зменшилася і собівартість внаслідок зменшення обсягу реалізованих підприємством послуг, що обумовлено скороченням споживчого попиту: на -33,0 тис. грн (-12,3%). Як наслідок, в динаміці скоротився валовий прибуток: на -40,0 тис. грн (-15,9%). Скорочення за 2014-2016 рр. зазнали також витрати на збут та інші операційні витрати: на -49,0 тис. грн (-28,8%) та -30,3

тис. грн (-28,8%) відповідно. Адміністративні витрати закладу ресторанного господарства навпаки зросли на 29,0 тис. грн (76,3%). Як наслідок, за 2013-2017 рр. динаміку чистого фінансового результату закладу є негативною: від 88 тис. грн прибутку у 2014 р. зменшився до 9,3 тис. грн збитку у 2016 р. (рис. 3.3).

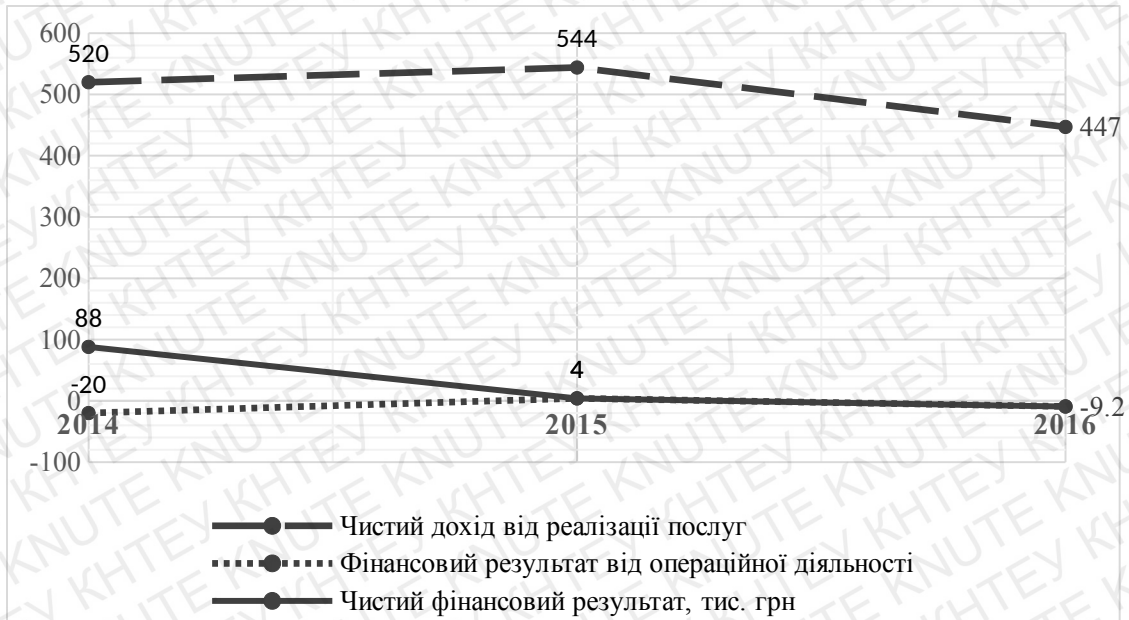


Рис. 3.3. Значення фінансових результатів ТОВ «Їжак Ресторация» у 2013-2017 рр.

ТОВ «Їжак Ресторация» функціонує з метою одержання прибутку, а в поточному році основна його ціль є недосягнутою. Негативний фінансовий результат буде компенсовано за рахунок накопиченого у попередні роки нерозподіленого прибутку, однак, це зменшить власний капітал підприємства. Незначні темпи зростання доходу від реалізації послуг, одержання негативного фінансового результату при попередніх прибуткових роках, відсутність довгострокових фінансових вкладень (інвестицій) у розвиток бізнесу вказує на поступовий перехід ресторану до стадії згасання (спаду) діяльності.

Структурний аналіз доходів ТОВ «Їжак Ресторация» засвідчує те, що лівову частку доходу підприємство отримує від надання послуг ресторанного господарства, тобто, від здійснення своєї основної операційної діяльності. Підприємство також має такі статті як інші операційні доходи та інші доходи, однак, їх обсяг порівняно несуттєвий.

Іншим показником, який впливає на фінансовий результат підприємства є його витрати. Витрати впливають на фінансовий результат підприємства оберненим чином: чим більша сума витрат, тим менший фінансовий результат. У фінансовій звітності операційні витрати розкривають за статтями та елементами. Проведемо аналіз структури витрат за відповідними статтями їх формування (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Структура операційних витрат ТОВ «Їжак Ресторация» за статтями у 2013-2017 р.

№ пор.	Показник, тис. грн	Роки			Відхилення			
		2013	2016	2017	2017/2013		2017/2016	
					Абс.	Відн.,%	Абс.	Відн.,%
1	Собівартість реалізованих послуг	269	291	236	-33,0	-12,3	-55,0	-18,9
2	Частка у загальному обсязі, %	49,8	52,2	51,7	1,9	3,7	-0,5	-0,9
3	Адміністративні витрати	38	54	67	29,0	76,3	13,0	24,1
4	Частка у загальному обсязі, %	7,0	9,7	14,7	7,6	108,5	5,0	51,6
5	Витрати на збут	170	146	121	-49,0	-28,8	-25,0	-17,1
6	Частка у загальному обсязі, %	31,5	26,2	26,5	-5,0	-15,8	0,3	1,3
7	Інші операційні витрати	63	67	32,7	-30,3	-48,1	-34,3	-51,2
8	Частка у загальному обсязі, %	11,7	12,0	7,2	-4,5	-38,6	-4,8	-40,4
9	Витрати, всього	540	558	456,7	-83,3	-15,4	-101,3	-18,2

Примітка: складено автором

За результатами аналізу бачимо, що переважаючу частку у структурі витрат підприємства займає собівартість реалізованих послуг - в середньому 51%. Наступні за часткою є витрати на збут - в середньому 26%, що пов'язано з наданням підприємством кейтерингових послуг. Адміністративні витрати та інші операційні витрати займають суттєво меншу частку. Проведений аналіз свідчить про те, що фінансовому аналітику передусім слід шукати шляхи оптимізації саме собівартості послуг та витрат на збут, адже вони чинять визначальний вплив на формування прибутку. Для більш поглибленого дослідження проаналізуємо також структуру витрат за елементами (дод. Л).

Найбільшу частку у структурі витрат за елементами займають матеріальні витрати підприємства (43,8% у 2017 р.) та витрати на оплату праці (29,3%), що цілком характерно для сфери ресторанного господарства. Амортизація та відрахування на соціальні заходи є несуттєвими.

Динаміка фінансових результатів ТОВ «Їжак Ресторация» відповідно відобразилася на зниженні ефективності господарської діяльності закладу ресторанного господарства, яку характеризують показники чистої, операційної та виробничої рентабельності (рис. 3.4).

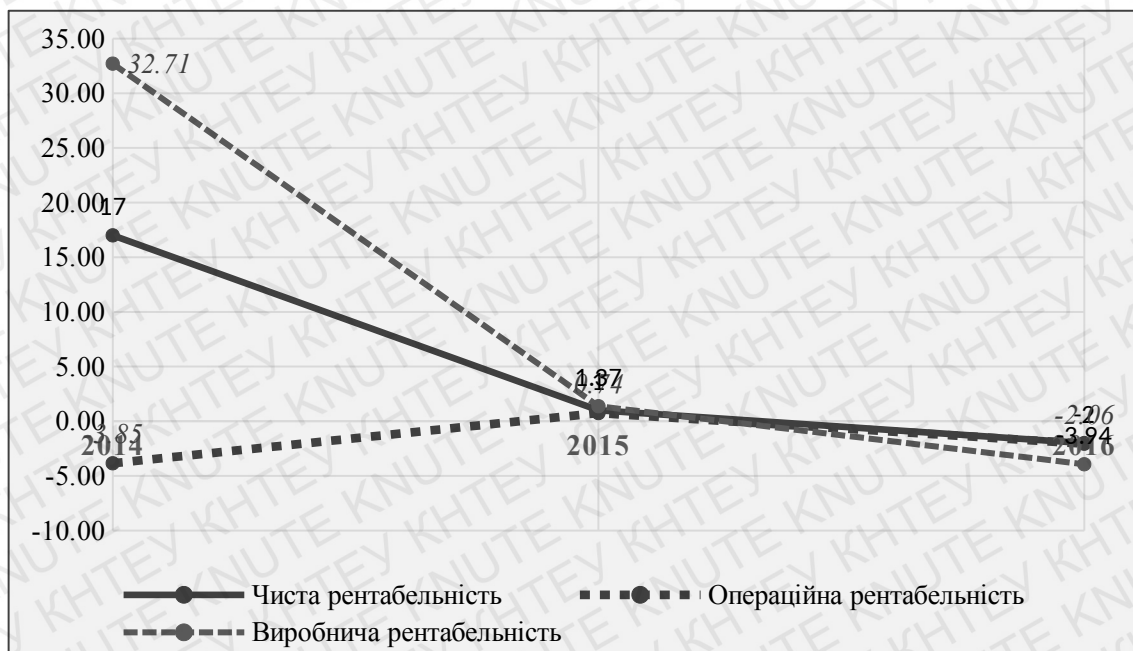


Рис. 3.4. Динаміка чистої, виробничої та операційної рентабельності ТОВ «Їжак Ресторация» у 2013-2017 рр.

Дотримання раціонального та продуманого підходу при формуванні та розміщенні джерел коштів в активах має важливе значення для підприємства ресторанного господарства, оскільки впливає на рівень платоспроможності та фінансової стійкості закладу, здатність забезпечувати безперервну господарську діяльність.

Здатність своєчасно і в повному обсязі розраховуватися за взятими зобов'язаннями ТОВ «Їжак Ресторация» можна визначити шляхом розрахунку коефіцієнтів платоспроможності закладу: швидкої, поточної та абсолютної ліквідності (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Динаміка коефіцієнтів платоспроможності ТОВ «Їжак Ресторация» у 2013-2017 рр.

№ пор.	Назва коефіцієнта	Роки			Відхилення			
		2013	2016	2017	2017/2013		2017/2016	
					Абс.	Відн., %	Абс.	Відн., %
1	Абсолютної ліквідності	6,73	10,09	6,74	0,00	0,03	-3,36	-33,26
2	Швидкої ліквідності	14,47	21,18	14,47	0,00	0,00	-6,71	-31,69
3	Поточної ліквідності	8,13	11,36	7,66	-0,47	-5,79	-3,70	-32,57

ТОВ «Їжак Ресторация» має високий рівень платоспроможності за усіма розрахованими показниками. Це означає, що заклад ресторанного господарства у короткостроковому періоді є спроможним погасити всі свої поточні зобов'язання за рахунок високоліквідних активів. Разом з тим, у 2013-2017 рр. коефіцієнт абсолютної ліквідності суттєво перевищує еталонне значення (0,2). Аналогічна ситуація з коефіцієнтами швидкої та поточної ліквідності, які також суттєво відхиляються від еталонних значень (0,7 та 2 відповідно) (рис. 3.5).



Рис. 3.5. Значення показників платоспроможності ТОВ «Їжак Ресторация» у 2013-2017 рр.

Це означає те, що, попри можливість розраховуватися зі своїми зобов'язаннями у будь-який момент, оборотні кошти використовуються закладом недостатньо ефективно, адже знаходяться у вільному обороті у

надлишковій кількості. Більш раціонально було б вкласти їх у матеріальну базу ресторану або, наприклад, розмістити на депозиті.

Для формування комплексного уявлення про економічні параметри закладу ресторанного господарства, окрім показників платоспроможності, слід також провести розрахунок коефіцієнтів фінансової стійкості ТОВ «Їжак Ресторация» за 2013-2017 рр. (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

**Динаміка коефіцієнтів фінансової стійкості ТОВ «Їжак Ресторация»
за 2013-2017 рр.**

№ пор.	Назва коефіцієнта	Роки			Відхилення			
		2013	2016	2017	2017/2013		2017/2016	
					Абс.	Відн., %	Абс.	Відн., %
1	Автономії	0,94	0,95	0,93	-0,01	-0,49	-0,02	-2,20
2	Фінансової стійкості	15,20	21,09	13,99	-1,21	-7,94	-7,10	-33,65
3	Загальної заборгованості	0,06	0,05	0,07	0,00	8,10	0,02	47,40
4	Маневрування	0,47	0,49	0,48	0,01	1,55	-0,01	-3,01
5	Частки власного капіталу в оборотних активах	0,88	0,91	0,87	-0,01	-0,76	-0,04	-4,57

Як бачимо, фінансова стійкість закладу ресторанного господарства залежить від обсягу і характеру розміщення в активах власного капіталу. Всі розраховані показники, окрім коефіцієнта фінансової стійкості, суттєво перевищують еталонні значення, але, не зважаючи на це, ми можемо говорити про високий ступінь фінансової стійкості ТОВ «Їжак Ресторация». В динаміці, найбільш суттєва зміна відбулася за показником фінансової стійкості, який зменшився на -1,21 од. (-7,94%). За іншими показниками протягом 2013-2017 рр. коливання незначні, тому, за параметрами фінансової стійкості закладу ресторанного господарства надаємо позитивну оцінку.

Вважаємо, що одним із дієвих напрямків вважаємо проведення бюджетування доходів і витрат підприємством.

Бюджетування витрат, як правило, здійснюється комплексно з іншими пов'язаними економічними показниками – плановим обсягом обсягу виробництва та прибутку (доходу).

Здійснення бюджетування у процесі управління витратами, доходами та обсягом реалізації продукції чи надання послуг як науковці, так і практики вважають надзвичайно важливим. Особливо це актуально для забезпечення прибутковості бізнесу у складних економічних умовах, коли напрямки і обсяг витрачання ресурсів мають бути під особливим контролем. За умови позитивних значень коефіцієнтів рентабельності, додатково одержані високі оцінки показників дотримання бюджетів витрат свідчать про рівень досягнення бажаних параметрів витрат, а отже здійснення менеджментом закладу ресторанного господарства якісного прогнозування і планування даного об'єкта.

Важливо зазначити, що бюджет матеріальних та інших змінних витрат ТОВ «Їжак Ресторация», фактичний обсяг яких залежить від обсягу реалізованої продукції, має бути гнучким. Це означає складання кількох варіантів бюджетів витрат для різних обсягів реалізації продукції ТОВ «Їжак Ресторация» з певним релевантним діапазоном. Якщо фактичний обсяг витрат буде знаходитися у межах даного діапазону бюджет слід вважати дотриманим.

Оцінка дотримання бюджетів витрат операційної діяльності потребує належного документування процесу бюджетування. З метою вдосконалення цього процесу запропоновано форму звіту про виконання бюджету (дод.).

Підводячи підсумки здійсненого дослідження економічної характеристики ТОВ «Їжак Ресторация» за 2013-2017 рр. можемо відзначити, що заклад ресторанного господарства є достатньо фінансово стійким. Погіршення спостерігаємо щодо динаміки фінансових результатів діяльності ресторану за 2013-2017 рр., адже з прибуткового за 5 років підприємство стало збитковим. Це несприятливим чином відображається на стійкості фінансового стану закладу, оскільки зменшує його нерозподілений прибуток, а, відтак, власний капітал.

Для забезпечення чіткого планування доходів, витрат та фінансових результатів ТОВ «Їжак Ресторация» адміністрації підприємства слід приділяти

більше уваги формуванню операційних бюджетів, що сприятиме підвищенню ефективності управління доходами, витратами і фінансовими результатами.

3.3. Узагальнення та реалізація результатів аналізу доходів, витрат і фінансових результатів суб'єкта господарювання

Завершальним етапом аналізу доходів, витрат і фінансових результатів суб'єкта господарювання є систематизація результатів аналітичного дослідження і їх представлення в узагальненому вигляді.

Метою узагальнення та реалізації результатів аналізу доходів, витрат і фінансових результатів підприємства є представлення користувачеві у зручній для розуміння формі системної характеристики кількісних і якісних змін значень доходів, витрат і фінансових результатів підприємства за рахунок зміни факторів внутрішнього і зовнішнього середовища, що їх визначають, та розробити заходи щодо покращення досліджуваних показників.

Завданнями узагальнення та реалізації результатів аналізу доходів, витрат і фінансових результатів підприємства є:

- комплексна характеристика параметрів доходів, витрат і фінансових результатів підприємства (структурних підрозділів) і окремих господарських процесів;
- оформлення результатів аналізу доходів, витрат і фінансових результатів;
- формування пропозицій за результатами аналізу доходів, витрат і фінансових результатів підприємства;
- контроль за реалізацією прийнятих за результатами аналізу рішень.

Узагальнення результатів комплексної оцінки результатів аналізу доходів, витрат і фінансових результатів підприємства забезпечує повноту і обґрунтованість висновків, і потребує наочності та своєчасності отримання матеріалів аналізу, відповідності їх конкретній потребі будь-

якого ланцюга управління підприємством. Таке узагальнення необхідне для всебічного дослідження причин недоглядів і розкриття резервів на всіх ділянках роботи підприємства і на цій основі розробки й впровадження потрібних заходів. Узагальненням повинні бути охоплені також відомості про невиконані в намічені раніш терміни заходи, включаючи і передбачене за планом підвищення обсягу доходів, оптимізації витрат і фінансових результатів підприємства.

Оформлення результатів аналізу доходів, витрат і фінансових результатів підприємства передбачає формування аналітичної інформації у послідовності, обумовленій порядком ведення аналізу, із включенням установлених взаємозв'язків, впливів чинників і причин, резервів, із висновками за досліджуваними ділянками роботи [86, с. 201].

Аналітична інформація відрізняється від джерел аналізу стислістю і комплексним характером змісту, що дозволяє використовувати її безпосередньо в управлінні виробництвом для прийняття необхідних рішень.

Результати аналізу оформляються залежно від поставленої мети, масштабу об'єкта, місця проведення аналізу (ділянка, цех, підприємство загалом), часу та інших характеристик у нетекстовій або описовій формі (рис. 3.6).



Рис. 3.6. Характеристика форм представлення узагальнених результатів аналізу доходів, витрат і фінансових результатів підприємства

Подання результатів аналізу доходів, витрат і фінансових результатів підприємства в нетекстовій формі забезпечує отримання термінової інформації для контролю й управління, і розраховане на висококваліфікованих працівників, здатних самостійно розібратися в обробленій і систематизованій інформації.

Аналітичні таблиці, схеми, діаграми, графіки, які формуються за результатами аналізу доходів, витрат і фінансових результатів підприємства повинні бути наочними і простими для використання. Показники у них необхідно розміщувати так, щоб вони одночасно відображали як аналітичний так і ілюстративний матеріал. Аналітичні таблиці повинні складатися за єдиними формами, з урахуванням систематичного характеру аналізу й охоплення ними групи взаємозалежних показників. Форма і зміст аналітичних таблиць повинні відповідати вимогам повноти відображення, правильного угруповання і доцільної послідовності показників окремих сторін діяльності підприємства.

Для узагальнення результатів аналізу доходів, витрат і фінансових результатів підприємства доцільно використовувати таблиці, які дають змогу визначити та оцінити ступінь відхилення фактичних значень зазначених показників діяльності підприємства від заданих заздалегідь величин (кошторису, норми, плану, факту попереднього періоду). У таких таблицях доцільно поєднувати нормативні, фактичні дані, їх числові різниці та інші характеристики.

З метою більш наочного відображення результатів аналізу доходів, витрат і фінансових результатів підприємства також доцільно використовувати графіки. Їх застосування найбільш раціональне при відображенні зв'язків між окремими показниками роботи підприємства у динаміці, якщо їх кількість обмежена, наприклад, графіки ритмічності виробництва продукції, що впливає на обсяг доходу від реалізації, співвідношення росту доходу (прибутку), продуктивності праці і чисельності працівників, співвідношення росту продуктивності праці й технічної озброєності праці одного робітника, тощо [86, с. 120].

Найбільш поширеними є лінійні графіки, які відображають зв'язок окремих показників у вигляді ламаних ліній. Для цілей узагальнення аналізу доходів, витрат і фінансових результатів підприємства можна також використовувати стрічкові, стовпчикові і секторні діаграми, номограми, які дозволяють наочно порівняти величини окремих показників, відобразити їх питому вагу чи показати зв'язок між ними. Ілюстрація виявлених під час аналізу переваг або недоліків в управлінні за допомогою графіків чи діаграм сприяє широкій їх гласності, ознайомленню робітників з результатами їх праці.

Описова форма оформлення результатів аналізу доходів, витрат і фінансових результатів підприємства надає характеристику ступеня виконання планових завдань щодо обсягів цих показників, розкриває вплив різноманітних чинників на рівень виконання плану за окремими показниками і представляє пропозиції за результатами досліджень у вигляді відповідних документів.

- рапорту-звіту;
- звітної записки;
- аналітичної записки;
- пояснювальної записки до річного звіту;
- плану-графіку виконання розроблених висновків і пропозицій;
- наказу.

Рапорт-звіт складається за результатами щоденного аналізу роботи структурних підрозділів (цехів, дільниць). Це аналітична інформація, в якій кожна аналітична таблиця відображає один з показників роботи структурного підрозділу за поточний день в розрізі окремих дільниць з причинами установлених відхилень від плану і порушень норм витрачання ресурсів. Такий звіт не потребує супроводжувального тексту і дозволяє безпосередньо за його даними робити висновки. В першу, це стосується формування витрат діяльності підприємства, зокрема, собівартості. Поширеним є підхід, коли облік собівартості здійснюється за центрами відповідальності. Це дуже актуалізує подання щоденних рапорт-звітів. Щодо ТОВ «Їжак-Ресторація», то його обсяги діяльності не потребують організації обліку за центрами відповідальності. Однак, рапорт-звіт відповідальна особа (бухгалтер) має подавати керівнику.

Основне призначення рапорту-звіту як форми узагальнення результатів аналізу доходів, витрат і фінансових результатів підприємства або його структурних підрозділів – бути повноцінною інформацією для керівництва з метою її вивчення, розробки заходів, здійснення контролю за їх виконанням. Намічені заходи записуються у рапорт-звіт наступного дня. При розгляді рапорту-звіту за поточний день поряд з дослідженням показників роботи підприємства встановлюються також причини невиконання намічених заходів.

Звітна записка складається за результатами аналізу роботи оперативних відділів (матеріально-технічного постачання, кулінарного

цеху, кухні, відділу кейтерингу тощо) за кожну декаду. В ній висвітлюється стан відповідних ресурсів, причини порушень умов їх надходження і використання, а також прийняті заходи по усуненню недоліків в роботі і її покращення. Звітні записки представляються директорові підприємства для інформування про стан справ у відповідних службах і прийнятих заходах щодо покращення їх роботи.

Аналітична записка складається за результатами аналізу роботи підприємства за місяць. В ній відображають характеристику стану ресурсів, причини порушень, а також ужиті заходи щодо певних порушень. Аналітична записка містить висновки за результатами діяльності та пропозиції щодо їх покращення. Особливу увагу при складанні аналітичної записки приділяють пропозиціям, які вносяться за результатами аналізу доходів, витрат і фінансових результатів підприємства. Вони повинні бути обґрунтованими і спрямованими на покращення результатів господарської діяльності підприємства. Кожна пропозиція повинна бути чіткою, реальною, визначати конкретні терміни виконання та осіб, відповідальних за усунення недоліків. Структурно така аналітична записка містить:

- загальні дані про доходи, витрати і фінансові результати підприємства;
- характеристику виконання плану, договору;
- характеристику відхилень значень доходів, витрат і фінансових результатів підприємства від запланованих;
- вплив окремих факторів на значення доходів, витрат і фінансових результатів підприємства;
- висновки за результатами аналізу;
- пропозиції щодо оптимізації параметрів доходів, витрат і фінансових результатів підприємства та ресурси, які для цього необхідні.

Пояснювальна записка до річного звіту складається за результатами аналізу роботи підприємства за рік у вигляді короткого

пояснювального тексту до аналітичних записок. Пояснювальна записка стосовно аналізу доходів, витрат і фінансових результатів підприємства починається із загальної характеристики виконання підприємством плану за вказаними показниками, потім розкривається вплив різноманітних чинників на рівень виконання плану за вказаними показниками, і наприкінці робляться висновки, у яких розкривається взаємозв'язок між показниками доходів, витрат і фінансових результатів та факторами, які обумовили їх значення, пояснюються причини відхилення.

При здійсненні перманентного аналізу доходів, витрат і фінансових результатів безпосередньо на ТОВ «Їжак-Ресторація» висновки можуть бути значно поглиблені за рахунок залучення даних щоденного аналізу. Висновки і пропозиції, що містяться у пояснювальній записці, повинні бути конструктивними, розрахованими на практичне їх впровадження і виконання, сприяти покращенню роботи, раціональному використанню ресурсів підприємства ресторанного господарства. Особливу увагу при формуванні висновків варто приділяти оцінці прихованих резервів і їх використанню.

Самостійним або додатковим документом, в якому відображаються результати аналізу, є наказ, в якому містяться: загальна оцінка досягнутих результатів підприємства у частині управління доходами, витратами і фінансовими результатами; визначаються заходи, необхідні до виконання; терміни початку та закінчення їх здійснення; матеріальні та грошові ресурси, необхідні для зростання доходів та прибутку підприємства, а також зменшення витрат в перспективі (наприклад, більш сучасна піч, яка в перспективі буде економити витрати); виконавці; відповідальні та контролюючі особи чи підрозділи. Наказ за підписом керівника підприємства є обов'язковим для всіх працівників, і за його виконанням встановлюється дійовий і повсякденний контроль. Саме контроль за виконанням наказу щодо здійснення заходу, є гарантією реалізації результатів і рекомендації аналізу доходів, витрат і фінансових результатів ТОВ «Їжак-Ресторація».

Висновки до розділу 3

Організація аналізу доходів, витрат і фінансових результатів суб'єкта господарювання є важливою складовою дослідження. Чинником раціональної організації аналізу доходів, витрат і фінансових результатів вважаємо правильний розподіл функціональних обов'язків між виконавцями аналітичної роботи, що було враховано при розробленні відповідних етапів аналізу – підготовчого, основного і завершального.

Представлено методику аналізу доходів, витрат і фінансових результатів тов «Їжак Ресторация». Чистий дохід підприємства має динаміку до зменшення за останні 5 років: на -73,0 тис. грн (-14,0%). Зменшилася і собівартість внаслідок зменшення обсягу реалізованих підприємством послуг, що обумовлено скороченням споживчого попиту: на -33,0 тис. грн (-12,3%). Як наслідок, в динаміці скоротився валовий прибуток: на -40,0 тис. грн (-15,9%). Скорочення за 2014-2016 рр. зазнали також витрати на збут та інші операційні витрати: на -49,0 тис. грн (-28,8%) та -30,3 тис. грн (-28,8%) відповідно. Адміністративні витрати закладу ресторанного господарства навпаки зросли на 29,0 тис. грн (76,3%). За 2013-2017 рр. динаміку чистого фінансового результату закладу є негативною: від 88 тис. грн прибутку у 2014 р. зменшився до 9,3 тис. грн збитку у 2016 р.

Оцінка структури витрат за відповідними статтями їх формування що переважаючу частку у структурі витрат підприємства займає собівартість реалізованих послуг - в середньому 51%. Наступні за часткою є витрати на збут - в середньому 26%, що пов'язано з наданням підприємством кейтерингових послуг. Адміністративні витрати та інші операційні витрати займають суттєво меншу частку. Проведений аналіз свідчить про те, що фінансовому аналітику передусім слід шукати шляхи оптимізації саме собівартості послуг та витрат на збут, адже вони чинять визначальний вплив на формування прибутку.

Переважаючу частку у структурі витрат за елементами займають матеріальні витрати підприємства (43,8% у 2017 р.) та витрати на оплату праці

(29,3%), що цілком характерно для сфери ресторанного господарства. Амортизація та відрахування на соціальні заходи є несуттєвими. Динаміка фінансових результатів ТОВ «Їжак Ресторация» відповідно відобразилася на зниженні рентабельності господарської діяльності закладу.

ТОВ «Їжак Ресторация» має високий рівень платоспроможності. Це означає, що заклад ресторанного господарства у короткостроковому періоді є спроможним погасити всі свої поточні зобов'язання за рахунок високоліквідних активів. Разом з тим, коефіцієнти суттєво перевищують еталонні значення.

Фінансова стійкість закладу ресторанного господарства залежить від обсягу і характеру розміщення в активах власного капіталу. Всі розраховані показники, окрім коефіцієнта фінансової стійкості, суттєво перевищують еталонні значення, але, не зважаючи на це, ми можемо говорити про високий ступінь фінансової стійкості ТОВ «Їжак Ресторация». В динаміці, найбільш суттєва зміна відбулася за показником фінансової стійкості, який зменшився на -1,21 од. (-7,94%). За іншими показниками протягом 2013-2017 рр. коливання незначні, тому, за параметрами фінансової стійкості надаємо позитивну оцінку.

Організація та ведення ресторанного бізнесу може приносити високий прибуток, однак, водночас, ресторанний бізнес вимагає значних ресурсів для його розвитку і ефективного функціонування. Одним із дієвих напрямків вважаємо проведення бюджетування доходів і витрат підприємством.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Проведене дослідження теоретичних, методологічних та практичних інструментів аналізу доходів, витрат та фінансових результатів суб'єкта господарювання дозволило зробити низку теоретичних висновків та практичних рекомендацій.

1. Доходи, витрати та фінансові результати є одними з найважливіших економічних індикаторів ефективності господарювання та дієвим інструментом реалізації стратегії діяльності підприємства ресторанного господарства, що полягає у якісному забезпеченні населення послугами з організації харчування і споживання на місці шляхом власного виробництва й закупки необхідних товарів та дозвілля. За результатами дослідження сутності витрат операційної діяльності встановлено, що вони представляють собою вартісну оцінку ресурсів, використаних під час здійснення поточної виробничо-торговельної діяльності підприємства, які забезпечують одержання доходів та формування фінансових результатів підприємства ресторанного господарства.

Особливістю класифікації витрат підприємств ресторанного господарства є їх поділ на витрати виробництва, витрати реалізації та витрати з організації споживання. До основних витрат операційної діяльності підприємств ресторанного господарства відносяться: витрати виробництва – собівартість страв, собівартість напоїв, заробітна платня, орендна плата, плата за комунальні послуги, електроенергію, послуги зв'язку, транспорт, охорону, харчування штату працівників, податки, рекламу, та інші витрати. Також до складу витрат операційної діяльності відносяться витрати на здійснення процесу реалізації товарів (які за своєю суттю є витратами послуг з доведення товарів від виробника до споживача та пов'язаних із зміною форм власності) й витрати на обслуговування, до яких належать обслуговування офіціантами, сервіровка, прибирання залу, його освітлення, опалення, амортизація тощо.

2. Досліджено сутність фінансового аналізу доходів, витрат і фінансових результатів підприємства який, на нашу думку, є процесом дослідження системи параметрів, які характеризують доходи, витрати і фінансові результати підприємства, виявлення основних тенденцій та закономірностей їх зміни з метою з'ясування резервів подальшого підвищення ефективності управління. Визначено його роль та місце, які він займає у загальній системі аналізу господарської діяльності підприємства. З'ясовано теоретичні аспекти, зокрема, встановлено завдання, інструменти, принципи проведення аналізу. Згруповано основні прикладні проблеми фінансового аналізу доходів, витрат та фінансових результатів та напрямки їх вирішення, які мають полягати у розробці внутрішніх документів, що стосуються функції фінансового аналізу; розробці організаційно-технологічних схем та процедур проведення фінансового аналізу доходів, витрат та фінансових результатів підприємства; розробці програми підвищення якості служби фінансового аналізу; здійсненні професійної підготовки фахівців з фінансової аналітики та інших напрямків.

3. Дослідження організаційно-економічної характеристики ТОВ «Їжак Ресторация» дозволило зробити такі висновки. Основним видом діяльності підприємства є надання послуг з харчування з організацією дозвілля або без нього. Організаційна структура ТОВ «Їжак Ресторация» є лінійною. З урахуванням того, що підприємство є малим за обсягами діяльності та не має складних функціональних зв'язків між підрозділами така організаційна структура є оптимальною. Відповідно до класифікації суб'єктів господарювання в Україні за масштабом діяльності (малі, середні, великі) ТОВ «Їжак Ресторация» є малим, оскільки середньорічна кількість працюючих становить менше 50 осіб, а річний дохід від реалізації послуг не перевищує 70 млн грн. Це відповідає ситуації по Україні, оскільки близько 95,7 % закладів ресторанного господарства є малими. На підприємстві не передбачено посади фінансового аналітика, до обов'язків якого можна було б віднести аналіз та оптимізацію доходів, витрат і фінансових результатів. Тому, рекомендуємо підприємству користуватися послугами консалтингової компанії.

Ресурсне забезпечення закладу ресторанного господарства формують необоротні та оборотні активи, які йому належать та використовуються у господарській діяльності. За даними табл. 2.1 можна говорити про зменшення вартості ресурсів тов «Їжак Ресторация» за 2013-2017 рр.: на -16,7 тис. грн або -6,9%, що є хоч і не дуже суттєвою, проте, негативною зміною. Необоротні активи в ТОВ «Їжак Ресторация» сформовані виключно основними засобами.

Склад оборотних активів тов «Їжак Ресторация» не є численним. Його формують декілька статей таких як «товари», «дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги», «інша поточна дебіторська заборгованість», «гроші та їх еквіваленти», «витрати майбутніх періодів». Зростання оборотних активів за 2013-2017 рр. спостерігаємо за такими їх видами як дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги (на 4,6 тис. грн або 153,3%), гроші та їх еквіваленти (на 0,7 тис. грн або 0,69%) та витрати майбутніх періодів (на 0,7 тис. грн або 35%). Тенденція до зменшення іншої дебіторської заборгованості є позитивною, адже своєчасні розрахунки з контрагентами сприяють покращенню платоспроможності закладу ресторанного господарства.

Дослідження структури оборотних активів вказує на суттєве переважання частки грошових коштів та їх еквівалентів: 87,9% у 2017 р. Джерела фінансування ресурсів ТОВ «Їжак Ресторация» включають власний капітал та поточні зобов'язання. Довгострокових зобов'язань, які утворюються за рахунок взяття довгострокових кредитів та інших позик, заклад ресторанного господарства не має. Власний капітал тов «Їжак Ресторация» сформований за рахунок зареєстрованого (статутного) капіталу та нерозподіленого прибутку. Дослідження динаміки обсягу власного капіталу закладу засвідчило його зменшення на -16,8 тис. грн (-7,4%). Це відбулося за рахунок скорочення нерозподіленого прибутку на -16,7 тис. грн (-24,6%). Поточні зобов'язання за 2013-2017 рр. збільшилися, але зовсім несуттєво: на 0,1 тис. грн або 0,7%.

4. Досліджено спеціальну літературу з теми дослідження та нормативно-правове забезпечення аналізу доходів, витрат і фінансових результатів підприємства. Встановлено, що його основу формує законодавство в сфері бухгалтерського обліку. Систематизовано нормативно-правове забезпечення

обліку та аналізу доходів, витрат і фінансових результатів ТОВ «Їжак Ресторация», на основі чого запропоновано схему нормативно-правового регулювання аналізу доходів, витрат і фінансових результатів, яка містить відповідні елементи, що сприятиме його удосконаленню.

5. Ресторанний бізнес має свою специфіку, оскільки поєднує виробничу, торговельну та сервісну функції. Це обумовлює певні складнощі при розробці системи підготовки облікової інформації про основну операційну діяльність. Запропоновано наступні засади обліку доходів, витрат та фінансових результатів ТОВ «Їжак Ресторация»: узагальнення інформації про доходи від реалізації послуг харчування та організації дозвілля має здійснюватися на субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»; облік собівартості реалізованих послуг харчування має здійснюватися на субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»; загальновиробничі витрати в повному обсязі включаються до собівартості реалізованих послуг, що обумовлено специфікою ресторанного бізнесу, де залишки готової продукції практично відсутні; до виробничої собівартості послуг ТОВ «Їжак Ресторация» включаються лише прямі матеріальні витрати згідно з нормами вкладення сировини.

6. Запропоновано організаційно-інформаційну модель аналізу доходів, витрат та фінансових результатів, яка включає мету, завдання, інформаційну базу, методи дослідження, методичні прийоми систематизації та узагальнення результатів, поєднання та реалізація яких сприятиме досягненню мети ТОВ «Їжак-Ресторация» – максимізації прибутку шляхом надання послуг з харчування та організації дозвілля.

7. Успішне досягнення мети економічного аналізу доходів, витрат і фінансових результатів потребує чіткої організації аналітичної роботи. Організація аналізу доходів, витрат і фінансових результатів суб'єкта господарювання повинна бути спрямована на забезпечення ефективного прийняття управлінських рішень щодо вказаних об'єктів і запобігання негативним наслідкам нераціонального їх формування і використання. Головним фактором раціональної організації аналізу доходів, витрат і

фінансових результатів вважаємо правильний розподіл функціональних обов'язків між виконавцями аналітичної роботи, що було враховано при розробленні відповідних етапів аналізу – підготовчого, основного і завершального. Це дозволить отримувати більш точні, правильні результати аналізу та на їх основі розробляти раціональні управлінські рішення щодо підвищення ефективності управління доходами, витратами і фінансовими результатами.

8. Представлено методику аналізу доходів, витрат і фінансових результатів тов «Їжак Ресторация» та на її основі проведено дослідження динаміки і структури доходів, витрат, фінансових результатів тов «Їжак Ресторация». Можемо зробити висновок про негативну динаміку чистого доходу підприємства до зменшення за останні 5 років: на -73,0 тис. грн (-14,0%). Зменшилася і собівартість внаслідок зменшення обсягу реалізованих підприємством послуг, що обумовлено скороченням споживчого попиту: на -33,0 тис. грн (-12,3%). Як наслідок, в динаміці скоротився валовий прибуток: на -40,0 тис. грн (-15,9%). Скорочення за 2014-2016 рр. зазнали також витрати на збут та інші операційні витрати: на -49,0 тис. грн (-28,8%) та -30,3 тис. грн (-28,8%) відповідно. Адміністративні витрати закладу ресторанного господарства навпаки зросли на 29,0 тис. грн (76,3%). За 2013-2017 рр. динаміку чистого фінансового результату закладу є негативною: від 88 тис. грн прибутку у 2014 р. зменшився до 9,3 тис. грн збитку у 2016 р.

ТОВ «Їжак Ресторация» функціонує з метою одержання прибутку, а в поточному році основна його ціль є недосягнутою. Негативний фінансовий результат буде компенсовано за рахунок накопиченого у попередні роки нерозподіленого прибутку, однак, це зменшить власний капітал підприємства. Незначні темпи зростання доходу від реалізації послуг, одержання негативного фінансового результату при попередніх прибуткових роках, відсутність довгострокових фінансових вкладень (інвестицій) у розвиток бізнесу вказує на поступовий перехід ресторану до стадії згасання (спаду) діяльності.

Аналіз структури витрат за відповідними статтями їх формування що переважаючу частку у структурі витрат підприємства займає собівартість

реалізованих послуг - в середньому 51%. Наступні за часткою є витрати на збут - в середньому 26%, що пов'язано з наданням підприємством кейтерингових послуг. Адміністративні витрати та інші операційні витрати займають суттєво меншу частку. Проведений аналіз свідчить про те, що фінансовому аналітику передусім слід шукати шляхи оптимізації саме собівартості послуг та витрат на збут, адже вони чинять визначальний вплив на формування прибутку. Найбільшу частку у структурі витрат за елементами займають матеріальні витрати підприємства (43,8% у 2017 р.) та витрати на оплату праці (29,3%), що цілком характерно для сфери ресторанного господарства.

ТОВ «Їжак Ресторация» має високий рівень платоспроможності. Фінансова стійкість закладу ресторанного господарства залежить від обсягу і характеру розміщення в активах власного капіталу. Всі розраховані показники, окрім коефіцієнта фінансової стійкості, суттєво перевищують еталонні значення, але, не зважаючи на це, ми можемо говорити про високий ступінь фінансової стійкості ТОВ «Їжак Ресторация». В динаміці, найбільш суттєва зміна відбулася за показником фінансової стійкості, який зменшився на -1,21 од. (-7,94%). За іншими показниками протягом 2013-2017 рр. коливання незначні, тому, за параметрами фінансової стійкості надаємо позитивну оцінку.

Організація та ведення ресторанного бізнесу може приносити високий прибуток, однак, водночас, ресторанний бізнес вимагає значних ресурсів для його розвитку і ефективного функціонування. Одним із дієвих напрямків вважаємо проведення бюджетування доходів і витрат підприємством.

Бюджет матеріальних та інших змінних витрат ТОВ «Їжак Ресторация», фактичний обсяг яких залежить від обсягу реалізованої продукції, має бути гнучким. Це означає складання кількох варіантів бюджетів витрат для різних обсягів реалізації продукції ТОВ «Їжак Ресторация» з певним релевантним діапазоном. Це сприятиме підвищенню ефективності управління доходами, витратами і фінансовими результатами.

9. Дослідження етапу узагальнення та реалізації результатів аналізу доходів, витрат та фінансових результатів ТОВ «Їжак-Ресторация» дозволило

сформувати низку рекомендацій щодо мети, завдань цього процесу, визначити найбільш доцільні форми представлення звітної інформації. Відобразити результати аналізу доходів, витрат та фінансових результатів ТОВ «Іжак-Ресторація» пропонується у формі рапорту-звіту, звітної записки, аналітичної записки, пояснювальної записки до річного звіту, плану-графіку виконання розроблених висновків і пропозицій, наказу, що полегшить її реалізацію та сприйняття користувачами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андросенко О. О. Особливості методичних основ аналізу витрат виробництва продукції / О. О. Андросенко, В. В. Гливенко // Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. - 2015. - Т. 20, Вип. 5. - С. 253-261.
2. Андрющенко І.С. Класифікація витрат операційної діяльності на підприємствах ресторанного господарства / І.С. Андрющенко // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. – 2010. – Вип. 1. – С. 216–224.
3. Андрющенко І.С. Кількісний зв'язок рівня витрат операційної діяльності та чинників, що на нього впливають / І.С. Андрющенко // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. – 2011. – Вип. 1. – С. 392–398.
4. Андрющенко І.С. Моделювання бюджетів витрат операційної діяльності для підприємств ресторанного господарства / І.С. Андрющенко // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. – 2012. – Вип. 1(1). – С. 376–384.
5. Бандрівська Г.В. Теоретичні аспекти аудиту витрат / Г.В. Бандрівська // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. – 2011. – № 4 (48). – С. 57–64.

6. Безродна С.М. Управління якістю продукції на підприємствах громадського харчування : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04 / Стелла Миколаївна Безродна. – К., 2014. – 21 с.
7. Біла О. Г. Фінанси підприємств : навч. посіб. / О. Г. Біла. – Л. : Магнолія 2006, 2010. – 383 с.
8. Блакита Г.В. Бухгалтерський облік в торгівлі та ресторанному господарстві навч. посіб. / Г.В. Блакита [та ін.] / К. : «Центр учбової літератури», 2014. – 288 с.
9. Бланк И. А. Управление прибылью / И. А. Бланк. – К. : Ника-Центр. – 2011. – 544 с.
10. Боковець В. В. Розвиток корпоративної культури готельно-ресторанного бізнесу в Україні / В. В. Боковець // Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. - 2015. - Т. 20, Вип. 5. - С. 93-96.
11. Бондар Н. М. Економіка підприємництва : навч. посіб. / Н. М. Бондар. – К. : А. С. К., 2012. – 400 с.
12. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / Уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. — К.; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2010. - 1728 с.
13. Відоменко І. О. Дослідження сучасного стану готельного господарства України та його вплив на формування стратегії просування послуг індустрії гостинності / І. О. Відоменко, Н. С. Діденко // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. - 2016. - Вип. 21. - С. 64-68.
14. Гвоздовская В. Управление рестораном, который любит прибыль [Електронний ресурс]. - Режим доступа: http://restoranoff.ru/books/knigi_po_menedzhmentu_i_marketingu/upravlenie_restoranom_kotoryu_lyubit_pribyl/
15. Голов С.Ф. Управленческий бухгалтерский учет / С.Ф. Голов. – К. : Скарби, 2011. – 384 с.

16. Головачук Т. І. Розвиток регіональних процесів у сфері туристичного та ресторанного бізнесу / Т. І. Головачук, Л. В. Гут // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. - 2012. - Вип. 4. - С. 127-131.
17. Гордополов В.Ю. Облік і контроль витрат операційної діяльності підприємств торгівлі : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / В.Ю. Гордополов. – К., 2010. – 197 с.
18. Господарський кодекс України, прийнятий Верховною Радою України від 16 січня 2003, № 436-4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
19. Грузинов В. П. Экономика предприятия (предпринимательская) : учебник / В. П. Грузинов. – 2-е изд. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 795с.
20. Даніалі Ф. Дослідження загальних тенденцій ринку ресторанного господарства України / Фарзам Даніалі // Економіка промисловості. – 2012. – № 3–4 (59–60). С. 29–34.
21. Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
22. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю : монографія / В. А. Дерій. – Тернопіль : ТНЕУ : Економічна думка, 2010. – 272 с.
23. Дерій В. А. Економічні показники витрат підприємства та собівартості продукції в обліку, статистиці й аналізі / В. А. Дерій, С. Ю. Попіна // Облік і фінанси. - 2015. - № 2. - С. 15-21.
24. Десяткіна І.В. Бухгалтерський облік і контроль витрат виробництва та обігу на підприємствах ресторанного господарства : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / І.В. Десяткіна. – Житомир, 2012. – 198 с.
25. Довгаль Г. В. Розвиток готельно-ресторанного та санаторно-курортного комплексу як складова інтенсифікації економіки України / Г. В. Довгаль, Н. І. Данько // Вісник Харківського національного університету імені В.

- Н. Каразіна. Сер. : Міжнародні відносини. Економіка. Країнознавство. Туризм. - 2013. - № 1042, вип. 1. - С. 115-118.
26. Доценко В. Ф. Розвиток мережі закладів ресторанного господарства Столичного регіону України / В. Ф. Доценко, О. В. Арпуль, Н. П. Бондар, Т. В. Ємчук, О. О. Дудкіна // Географія та туризм. - 2012. - Вип. 21. - С. 64-70.
27. Дудар А. А. Аналіз та оптимізація структури капіталу з метою підвищення рівня фінансової стійкості підприємства / А. А. Дудар, О. М. Вакульчик // Молодий вчений. - 2018. - № 1(2). - С. 878-882.
28. Економічна енциклопедія: у трьох томах. Т.3 / за ред. С.В. Мочерного. - К.: Видавничий центр «Академія», 2012. - 952 с.
29. Економічний енциклопедичний словник : [у 2 т.] [за ред. С.В. Мочерного]. - Л. : Світ, 2011. - Т.2. - 568 с.
30. Жегус О. В. Вплив фінансово-економічної кризи на розвиток ресторанного господарства / О. В. Жегус, М. В. Михайлова // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. - 2012. - Вип. 2. - С. 545-553.
31. Жегус О. В. Розвиток мережі ресторанного господарства в регіонах України / О. В. Жегус, М. В. Михайлова // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. - 2011. - Вип. 2. - С. 519-526.
32. Завадський Й.С. Економічний словник / Й.С. Завадський, Т. В. Осовська, О.О. Юшкевич. : Кондор, 2011. - с. 356.
33. Загородній А. Г. Облік і аудит: Термінологічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Г. О. Партин. - Л. : Центр Європи, 2012. - 671 с.
34. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», прийнятий Верховною Радою України від 16 липня 1999 року, № 996-14 [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

35. Закон України «Про підприємництво», прийнятий Верховною Радою УРСР від 07.02.1991 № 698-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/698-12>
36. Ілляшенко К. В. Облік і аналіз витрат інформаційної діяльності / К. В. Ілляшенко. // Економіка. Управління. Інновації. - 2018. - № 2. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2015_2_9.
37. Ільченко Л.Б. Облік та аналіз витрат на виробництво (на матеріалах підприємств харчової промисловості України): автореф. дис. ... канд. економ. наук: спец. 08.06.04 «Облік і аудит» / Л.Б. Ільченко. – К., 2016. – 19 с.
38. Ільченко М.О. Облікова політика як інструмент організації обліку витрат на підприємствах ресторанного господарства / М.О. Ільченко // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10(3). – С. 262–268.
39. Інструкція щодо заповнення форм державних статистичних спостережень стосовно торгової мережі та мережі ресторанного господарства, затв. Наказом Держкомстату України від 24.10.2005 № 327 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1350-05>
40. Кайнова Т.В. Шляхи оптимізації витрат на персонал / Т.В. Кайнова // Кримський економічний вісник. – 2013. – № 4 (05). – С. 67–69.
41. Камінська Т. Г. Взаємозв'язок доходів і витрат як категорій оціночних характеристик руху капіталу в обліку [Електронний ресурс] / Т. Г. Камінська // Наук. вісн. НУБіП України : зб. наук. праць. – К. : Вид-во НУБіП України, 2010. – Вип. 154, Ч. 3. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnau/2010_154_3/10ktg.pdf.
42. Кізима В. Л. Маркетингове дослідження ринку туристичних і готельних послуг України / В. Л. Кізима, Н. В. Бортнік // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. - 2016. - Вип. 17(2). - С. 37-40.

43. Козаченко Г.В. Управління затратами підприємства: монограф. / Г.В. Козаченко [та ін.]. – К. : Лібра, 2017. – 320 с.
44. Коноваліхіна Т.О. Облік та аналіз у системі управління операційною діяльністю підприємств ресторанного господарства : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Т.О. Коноваліхіна. – К., 2011. – 278 с.
45. Контроль у системі інноваційного менеджменту підприємства : монограф. / Є.І. Мних [та ін.]; за ред. Є.В. Мниха– Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2011. – 452 с.
46. Лисецький А. С. Мультиплікатори витрат і зростання для балансознавства і маржинального аналізу / А. С. Лисецький, О. М. Паламарчук, Г. В. Чабан // Економічний вісник університету. - 2016. - Вип. 30(1). - С. 96-102.
47. Мазаракі А.А. Економіка торговельного підприємства : підруч. / А.А. Мазаракі, Н.М. Ушакова ; за ред. Н.М. Ушакової. – К. : Хрещатик, 2017. – 800 с.
48. Марченко В. М. Аналіз методів формування витрат у системі управління прибутковістю підприємства / В. М. Марченко, К. В. Прус // Бізнес Інформ. - 2016. - № 9. - С. 158-162.
49. Методичні рекомендації з формування складу витрат і порядку їх планування в торговельній діяльності, затвердж. Міністерством економіки України від 02.03.2010 р. № 226 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=154&ArtID=989>
50. Михайлицкая М. Все об учете и организации ресторанного хозяйства : практ. пособ. / М. Михайлицкая. – Х. : Фактор, 2012. – 432 с.
51. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.minfin.gov.ua/document/237463/25_IAS18_IFRS_2009_GVT.pdf.
52. Міценко Н.Г. Ресторанне господарство як канал збуту продукції АПК / Н.Г. Міценко // Бізнес-інформ. – 2014. – № 4. – С. 208–214.

53. Мних Є.В. Економічний аналіз діяльності підприємства : підручник / Є.В. Мних. – К.: Київ. нац. торг.- екон. ун-т, 2011. - 514 с.
54. Московчук А. Т. Методика та методичні прийоми аналізу витрат / А. Т. Московчук, В. І. Ліщук // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. - 2016. - Вип. 13(2). - С. 181-189.
55. Московчук А. Т. Факторний аналіз в системі управління витратами підприємств / А. Т. Московчук, В. І. Ліщук // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. - 2018. - Вип. 14. - С. 137-144.
56. Нападовська Л.В. Управлінський облік : підруч. для вузів / Л.В. Нападовська. – 2-ге вид., доопрац. та допов. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 648 с.
57. Насонова О. Ресторанный рынок в 2015 году, итоги и прогнозы [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://lasoon.com.ua/kiev/expert-opinion/olga-nasonova-restorannyj-rynok-v-2015-godu-itogi-i-prognozy>
58. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
59. Нечаюк Л.І., Готельно-ресторанний бізнес: менеджмент: Навчальний посібник. 3-тє видання / Л.І. Нечаюк, Н.О. Телеш. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 344 с.
60. Обзор: ресторанный рынок Киева [Електронний ресурс]. – Режим доступа : http://commercialproperty.ua/analytics/top/detail.php?IBLOCK_ID=11&ID=53977
61. П'ятницька Г. Развитие ресторанного хозяйства в Украине: структурные трансформации, финансовая устойчивость предприятий, прогнозы / Г. П'ятницька, О. Григоренко, В. Найдюк // Економіст. - 2013. - № 11. - С. 37-45.

62. П'ятницька Г.Т. Організація обслуговування у підприємствах ресторанного господарства : підруч. [для вищ. навч. закл.] / П'ятницька Г.Т. [та ін.] – К.: КНТЕУ, 2015. – 632 с.
63. П'ятницька Г.Т. Ресторанне господарство України: ринкові трансформації, інноваційний розвиток, структурна переорієнтація: монограф. / Г.Т. П'ятницька. – К. : КНТЕУ, 2016. – 465 с.
64. Петрук Ю. Актуальні завдання управління розвитком підприємств ресторанного господарства в Україні / Ю. Петрук // Економіка. – 2014. – № 4 (130). – С. 41–47.
65. Петрук Ю.Л. Впровадження інформаційних та автоматизованих технологій у діяльність підприємств ресторанного господарства в сучасних умовах / Ю. Л. Петрук // Європейські перспективи. – 2014. – № 5. – С. 167–172.
66. Податковий кодекс України, прийнятий Верховною Радою України від 2 грудня 2010 р. № 2755-6 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
67. Подолянчук О. А. Облік доходів сільськогосподарських підприємств: теорія та практика : монографія / О. А. Подолянчук. – Вінниця : Едельвейс і К, 2010. – 272 с.
68. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: затв. наказом від 29 листоп. 1999 р. № 290, зі змін та доп. від 27 черв. 2013 р. № 627. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.
69. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердж. наказом Міністерства економіки України від 31.12.1999 № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
70. Про затвердження Правил роботи закладів (підприємств) ресторанного господарства, затв. наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 24.07.2002 № 219 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0680-02>

71. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні прийнято Верховною Радою України від 12 липня 2001р. № 2658-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>
72. Проциус Ю. И. Экономика предприятия : учеб. пособие / Ю. И. Проциус. – Х. : Одиссей, 2012. – 416 с.
73. Прокопюк А. Сучасні тенденції розвитку ресторанного господарства України та Польщі / А. Прокопюк, Ю.Б. Феленчак // Наук. вісн. НЛТУ України. – 2017. – Вип. 25.4. – С. 258–265.
74. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Економічна думка, 2010. – 442 с.
75. П'ятницька Г. Т. Сучасні тренди розвитку ресторанного господарства в Україні [Електронний ресурс] / Г. Т. П'ятницька, В. С. Найдюк // Економіка та держава. - 2017. - № 9. - С. 66-73.
76. Савенко Ю.М. Основні тенденції ринку громадського харчування / Ю.М. Савенко // Вісник КНУТД. Проблеми економіки організацій та управління підприємствами. – 2018. – №4. – С. 31–37.
77. Савицька О. М. Результати комплексного аналізу та оцінювання стійкості промислового підприємства в умовах формування концепції стійкого розвитку та управління витратами / О. М. Савицька, К. С. Заречна. // Ефективна економіка. - 2016. - № 1. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2016_1_31.
78. Санітарні правила для підприємств громадського харчування, включаючи кондитерські цехи і підприємства, [...], затверджено рішенням Міністерства охорони здоров'я СРСР від 19.03.1991 р. [Електронний ресурс]. – режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/n0001400-91>

- 79.Саннікова С. Ф. Аналіз збутової діяльності підприємства на основі оцінки ефективності витрат на збут / С. Ф. Саннікова, М. В. Іванова // Економічний простір. - 2017. - № 117. - С. 192-203.
- 80.Сахарцева І. І. Основи складання бухгалтерської звітності за вимогами Національних стандартів України : навч. посіб. / І. І. Сахарцева. – К. : Кондор, 2013. – 614 с.
- 81.Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: монограф. / С.В. Свірко. – К.: КНЕУ, 2006.– 244 с.
- 82.Семенюк Л.В. Облік та аналіз витрат у системі управління продуктом закладів ресторанного господарства / Л.В. Семенюк // Бізнес-інформ. – 2015. – № 9. – С. 271–276.
- 83.Слободян Н. Г. Аналіз факторів впливу на поведінку витрат промислового підприємства / Н. Г. Слободян, Н. С. Носенко // Формування ринкових відносин в Україні. - 2017. - № 12. - С. 172-177.
- 84.Смоляр Л.Г. Мережеві структури як сучасна форма організації економічної діяльності [Електронний ресурс] : Л.Г.Смоляр, О.А. Котенко // Ефективна економіка. – 2012. – № 12. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=1660>
- 85.Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2012. – 496 с.
- 86.Сопко В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник / В. Сопко, В. Завгородній. – К. : КНЕУ, 2012. – 260 с.
- 87.Сопко В.В. Бухгалтерський облік: основи теорії та концептуальні засади побудови : навч.-метод. посіб. / В.В. Сопко, О.В. Сопко. – К. : Знання України, 2013. – 448 с.
- 88.Стопова Я. Оптимизация работы ресторана / Я. Стопова, М. Санина // Ресторатор. – 2014. – № 9. – С. 20–25.
- 89.Стратегічний розвиток туристичного бізнесу : монограф. / [Т.І. Ткаченко, С.В. Мельниченко, М.Г. Бойко та ін.]; за заг. ред. А.А. Мазаракі. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2017. – 596 с.

90. Тенденції ресторанного ринка України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://commercialproperty.ua/cp/archive/article.restaurant_php?anum
91. Тріп Адвізор [Електронний ресурс] - Режим доступу: https://www.tripadvisor.ru/Restaurant_Review. – Назва з заголовку.
92. Устенко А. О. Комплексна модель системи управління ресурсами підприємства / А. О. Устенко, І. В. Перезова, О. Я. Малинка, Х. В. Обельницька // Сталій розвиток економіки. - 2016. - № 2. - С. 86-93.
93. Устенко А. О. Система управління підприємством / А. О. Устенко // Вісник Прикарпатського університету. Серія : Економіка. - 2015. - Вип. 10. - С. 96-103.
94. Фінансовий аналіз: навч. посіб. / Є.В. Мних, Н.С. Барабаш. – К. : Київ. нац. торг.- екон. ун-т: 2010. - 412 с.
95. Фінансовий аналіз: навч. посіб. Г.В. Митрофанов, Г.О. Кравченко, Н.С. Барабаш та ін.; за ред. проф. Г.В. Митрофанова. – К.: Київ. нац. торг.- екон. ун-т: 2002. – 301 с.
96. Фінансовий аудит: інформаційно-аналітичне забезпечення: монограф. / Є.В. Мних, С.В. Бардаш, К.О. Назарова та ін. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. – 416 с.
97. Фінансовий аудит: інформаційно-аналітичне забезпечення: монограф. / Є.В. Мних, С.В. Бардаш, К.О. Назарова та ін. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. - 416 с.
98. Цивільний кодекс України, прийнятий Верховною Радою України від 16.01.2003 № 435-4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
99. Цивільний процесуальний кодекс України, прийнятий Верховною Радою України від 18.03.2004 № 1618-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
100. Циліорик Г. І. Економічний зміст та порядок визнання доходів операційної діяльності / Г. І. Циліорик // Реформування обліку, звітності

та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи : матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф.: зб. тез та виступів. – К. : ННЦ ІАЕ, 2016. – С. 166–169.

101. Чумак О. В. Інформаційно-методичне підґрунтя аналізу витрат підприємств ресторанного господарства / О. В. Чумак, І. С. Андрущенко // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. - 2016. - Вип. 1(2). - С. 297-301.
102. Чумак О.В. Аналіз стану й оцінка тенденцій показників розвитку підприємств ресторанного господарства / О.В. Чумак, І.С. Андрущенко // Бізнес-інформ. – 2017. – № 12. – С. 307–313.
103. Шамара І.М. Тенденції розвитку ресторанного господарства як складової туристичної галузі України / І.М. Шамара // Вісник Харків. нац. ун-ту ім. В. Н. Каразіна. – 2013. – № 1042. – С. 151–153.
104. Шмиголь Н. М. Економічна суть доходів та дохідності в системі управління підприємством / Н. М. Шмиголь // Держава та регіон. – 2012. – № 7. – С. 221–225.
105. Шубчік О.А. Основні положення формування мереж підприємств ресторанного господарства в умовах сучасної економіки / О.А. Шубчік // Науковий вісник Херсон. держ. ун-ту. – 2014. – № 5. – С. 124–128.
106. Юхименко П. І. Історія економічних учень : навч. посіб. / П. І. Юхименко, П. М. Леоненко. – 3-тє вид., випр. – К. : Знання-Прес, 2012. – 514 с.
107. Ющенко Н. Л. Моделі і методи аналізу вигід і витрат у прийнятті рішень / Н. Л. Ющенко, А. М. Міщенко // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. - 2016. - № 2(1). - С. 97-104.
108. Ястремський О. І. Основи мікроекономіки : підручник / О. І. Ястремський, О. Г. Грищенко. – К. : Знання, КОО, 2010. – 714 с.

109. National restaurant association [Electronic resource]. – Access mode :
www.restaurant.org
110. Restaurant Industry Forecast (2016) [Electronic resource]. – National
restaurant association. – Access mode :
<http://imis.restaurant.org/store/detail.aspx?id=FOR2016>