

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**  
**Факультет аграрної економіки і менеджменту**

**Кафедра обліку та економіко-  
правового забезпечення агропромислового бізнесу**

**МІЖДИСЦИПЛІНАРНА КУРСОВА РОБОТА**  
**на тему:**

**«ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В  
ГОТЕЛЬНО-РЕСТОРАННОГО БІЗНЕСУ»**

Студентки 1 курсу, ОПЗзм – 11 групи  
Спеціальності – 071 облік і оподаткування  
Магістерської програми  
Облік і правове забезпечення агропромислового бізнесу  
Шевчук І.А.  
Керівник: к.е.н, доцент

Національна шкала \_\_\_\_\_  
Кількість балів: \_\_\_\_ Оцінка ECTS \_\_\_\_

*Члени комісії* \_\_\_\_\_  
(підпис) (прізвище та ініціали)  
\_\_\_\_\_  
(підпис) (прізвище та ініціали)  
\_\_\_\_\_  
(підпис) (прізвище та ініціали)

**Тернопіль 2018**

## ЗМІСТ

<b>Вступ.....</b>	<b>3</b>
<b>1. Особливості діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу та їх вплив на побудову обліку й контролю.....</b>	<b>6</b>
<b>2. Організація обліку спеціалізованих робочих активів підприємств готельно-ресторанного бізнесу.....</b>	<b>18</b>
<b>3. Організація обліку витрат, доходів і результатів діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу.....</b>	<b>24</b>
<b>4. Організація внутрішнього контролю діяльності підприємств .....</b>	<b>33</b>
<b>5. Методика внутрішнього контролю результатів діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу.....</b>	<b>43</b>
<b>Висновки і пропозиції.....</b>	<b>57</b>
<b>Список використаних джерел.....</b>	<b>54</b>

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Одним із пріоритетних напрямів перебудови національної економіки є необхідність створення передумов для ефективного функціонування готельно-ресторанного бізнесу, що є однією з важливих складових туристичної інфраструктури, важливим напрямом соціально-економічного розвитку країни, який виступає основним джерелом надходження валютних коштів в економіку, презентує вітчизняний туристичний продукт на світовому ринку, як наслідок є рушійною силою в процесі глобалізації та інтеграції України до світового економічного простору.

Трансформаційні процеси, що супроводжують національну економіку, зумовлюють потребу в системному дослідженні функцій обліку і внутрішнього контролю з метою вдосконалення обліково-контрольного забезпечення системи управління підприємств як важливої інформаційно-аналітичної складової у сучасних умовах господарювання.

Значний внесок у розвиток системи обліку і внутрішнього контролю діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу зробили такі вчені: О. Г. Варенич, Н. С. Герасимова, О. М. Гриценко, І. В. Десяткіна, П. О. Куцик, С. Я. Король, Ю. А. Маначинська, Я. О. Остапенко, В. І. Попович, О. М. Чабанюк, Л. М. Янчева та ін.

**Метою роботи** є поглиблення теоретико-методологічних положень та розробка науково-практичних рекомендацій із удосконалення обліку і внутрішнього контролю у системі управління діяльністю підприємств готельно-ресторанного бізнесу.

Для досягнення мети дослідження визначено такі **завдання**:

- вивчити особливості діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу та їх вплив на побудову системи обліку і внутрішнього контролю;
- дослідити та розробити стратегію розвитку діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу з метою формування якісно нової системи

управління, що є передумовою для вдосконалення обліку та внутрішнього контролю;

- обґрунтувати доцільність побудови обліку і внутрішнього контролю за центрами відповідальності з метою формування достовірного інформаційного забезпечення для управління;

- удосконалити систему обліку результатів діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу з метою формування своєчасної, повної та достовірної інформації для потреб управління;

- розробити методичний підхід до системи обліку та внутрішнього контролю спеціалізованих робочих активів з метою ефективного контролю за їх рухом і раціональним використанням;

- сформувані організаційні засади системи внутрішнього контролю підприємств готельно-ресторанного бізнесу як важливої складової сучасної системи управління;

- розробити методіку внутрішнього контролю результатів діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу для підвищення контрольних функцій системи менеджменту й своєчасності їх реалізації.

**Методи дослідження:** графічний – при дослідженні стану готельно-ресторанного бізнесу в Україні; спостереження, зіставлення – при дослідженні сучасної системи обліку і внутрішнього контролю; групування, класифікації та порівняння – для розгляду теоретичних складових обліку і внутрішнього контролю діяльності досліджуваних підприємств; деталізації, системного підходу та моделювання – для побудови системи обліку і внутрішнього контролю діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу.

**Інформаційну базу дослідження становлять** нормативно-правові акти України та зарубіжних країн, пов'язаних із діяльністю підприємств готельно-ресторанного бізнесу, монографії, матеріали конференцій, періодичні видання науково-фахових журналів і наукометричних баз, електронні ресурси.

**Наукова новизна одержаних результатів дослідження** полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні чинних і розробленні, апробації та

впровадженні практичних рекомендацій із напрямів удосконалення системи обліку та внутрішнього контролю діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу.

**Практичне значення одержаних результатів.** Отримані у роботі результати наукового дослідження мають як теоретичне, так і практичне значення та є методичною основою для побудови системи обліку і внутрішнього контролю діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу.

Практичне значення результатів дослідження полягає в тому, що наукові пропозиції спрямовані на формування аналітичного, достовірного та оперативного інформаційного забезпечення для системи управління підприємств готельно-ресторанного бізнесу.

## **1. Особливості діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу та їх вплив на побудову обліку й контролю**

У сучасних умовах господарювання готельно-ресторанний бізнес представляє матеріальну складову туристичної галузі та є важливим сегментом ринку послуг національної економіки, що пов'язаний із діяльністю суб'єктів підприємництва, які пропонують на комерційній основі власні послуги з забезпечення клієнтів послугами з розміщення та харчування, а також іншими додатковими послугами, що є важливими складовими індустрії гостинності.

Фінансово-економічна криза, що супроводжує сучасні економічні відносини, вимагає наукових досліджень економічного напрямку з метою розробки та впровадження передових організаційно-управлінських технологій у готельно-ресторанному бізнесі, що зумовлює перегляд теоретичних основ особливостей діяльності досліджуваних підприємств для належного формування обліково-аналітичного забезпечення як інформаційної складової системи управління.

Наукові дослідження з особливостей діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу здійснювали С. І. Байлик, Н. М. Гоблик-Маркович, К. В. Каленік, М. О. Корнілевська, Л. І. Нечаюк, П. Р. Пуцентейло, А. Е. Саак, Н. О. Телеш, М. В. Якименко та ін. Проте більшість проблемних аспектів, пов'язаних із їх діяльністю в сучасних умовах господарювання, проводилися на недостатньому рівні, як наслідок, потребують перегляду теоретичних основ із удосконалення системи управління.

Результати дослідження підтверджують, що у минулому готельно-ресторанний бізнес впродовж багатьох років асоціювався з поняттям “готельне господарство”, що співвідносилося з фінансово-господарською діяльністю, яка полягала в наданні платних послуг розміщення у готелях. Згодом, із збільшенням попиту споживачів на послуги та зацікавленням готельних закладів до розширення комплексності обслуговування, послуги розміщення стали тісно пов'язуватися з харчуванням і реалізацією додаткових послуг. Це

дає підстави для визначення поняття “готельно-ресторанне господарство” або “готельно-ресторанний комплекс”, що включає в себе проживання, харчування, а також надання інших додаткових і супутніх послуг [1].

На думку О. М. Головки, підприємства готельно-ресторанного комплексу – заклади визначеної категорії, які забезпечують організацію розміщення та харчування за межами місця постійного проживання споживачів послуг [17].

О. Л. Ремеслова під підприємством готельно-ресторанного бізнесу розуміє суб’єкти господарювання будь якої організаційно-правової форми, що призначені для надання послуг з розміщення і харчування, залежно від їх типу, призначення та місця розташування, кількості зірок тощо.

Згідно з чинним класифікатором видів економічної діяльності діяльність підприємств готельно-ресторанного бізнесу відноситься до секції I “Тимчасове розміщення й організація харчування”, яка включає в себе надання місць для короткострокового проживання, а також надання готових страв і напоїв для споживання на місці [42].

З метою надання основних послуг для суб’єктів дослідження слід мати відкритими такі види економічної діяльності:

- 55.10 “Діяльність готелів і подібних засобів тимчасового розміщення”;
- 56.10 “Діяльність ресторанів, надання послуг мобільного харчування”.

Спираючись на статистичні показники 2016 року учасниками ринку готельно-ресторанного бізнесу України є як юридичні особи – 13,7 %, так і фізичні особи-підприємці, частка яких складала 86,3 %.

Подібна суттєва перевага фізичних осіб-підприємців на ринку пояснюється наявністю у податковому законодавстві спеціального режиму оподаткування (спрощена система оподаткування), що створює особливі переваги, на відміну від оподаткування діяльності юридичних осіб.

Негативні фактори, які супроводжують національну економіку, змушують систему управління підприємств готельно-ресторанного бізнесу здійснювати пошук ефективних управлінських рішень з удосконалення якості послуг, що пропонуються, забезпечувати рівень комфорту тощо. Для цього

менеджменту суб'єкта господарювання слід враховувати: висока культура і якість обслуговування забезпечує конкурентні переваги на ринку, що позитивно відзначається на результатах фінансово-господарської діяльності.

Важливим критерієм, який впливає на діяльність підприємств готельно-ресторанного бізнесу, а відповідно і на побудову систем обліку та внутрішнього контролю, є виділення класифікаційних характеристик. Класифікаційні ознаки підприємств готельно-ресторанного бізнесу – це групування за певними критеріями, які дають можливість нести відповідальність за якість послуг, характеризувати умови організації проживання та харчування споживачів, а також виділити відповідно до організаційної структури та здійснюваних процесів центри відповідальності і центри витрат.

В Україні підприємства готельно-ресторанного бізнесу в більшості випадків класифікують за категоріями відповідно до загальної характеристики, яку визначають комплексом вимог до: стану матеріально-отехнічного оснащення; переліку послуг, що надаються; кваліфікації персоналу та рівня обслуговування.

Загальна класифікація видів підприємств готельно-ресторанного є такою:

1. Залежно від рівня цін.
2. За місткістю номерного фонду.
3. За рівнем комфорту.
4. За наявністю закладу харчування.
5. За рівнем обслуговування у закладі харчування.
6. За місцем розташування.

Існують не лише загальні для всіх підприємств готельно-ресторанного бізнесу особливості організації та функціонування, кожне з них має свою особливість, пов'язану з місцем розташування та ціновою політикою.

Відповідно до класифікаційної ознаки – за місткістю номерного фонду – пропонуємо виділяти мікрокомплекси (до 10 номерів), малі комплекси (до 30 номерів), середні (від 30 до 100 номерів) та великі комплекси (більше 100 номерів). Водночас закордонна практика та вчені [58] пропонують іншу



класифікацію даної ознаки: малі (до 150 номерів), середні (від 150 до 299 номерів), великі (від 300 до 600 номерів) та мега (більше 600 номерів). Обґрунтуванням у виборі наших ознак є класифікація підприємств у статистичному щорічнику України [62].

У залежності від кількості номерів здійснюється поділ номерного фонду на секції та корпуси, що дає змогу ефективніше побудувати систему обліку та контролю за центрами відповідальності. Також слід враховувати цінову категорію послуг, яка формується топ-менеджментом та/або власниками підприємства.

Найважливішою класифікаційною характеристикою для підприємств є класифікаційна ознака – за рівнем комфорту, яка відіграє значну роль у вирішенні питань із організації діяльності. Відповідно, від цієї класифікації будуть залежати насамперед вимоги до матеріально-технічної бази (стан номерного фонду, технічне оснащення готелю, перелік додаткових послуг, вимоги до наявності та стану підприємств харчування, кваліфікації персоналу тощо), якість готельних послуг та їх перелік, що пропонується.

Згідно з постановою Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку встановлення категорій готелям та іншим об’єктам, що призначаються для надання послуг з тимчасового розміщення (проживання)” категорії готелям можуть встановлюватися за результатами добровільної сертифікації послуг з тимчасового розміщення стосовно безпеки для життя і здоров’я споживачів послуг [56].

Для готельно-ресторанних комплексів України передбачаються такі категорії: “п’ять зірок”, “чотири зірки”, “три зірки”, “дві зірки” та “одна зірка” [24].

Встановлення категорій (типів зірковості) здійснюється спеціальною комісією на основі прийнятого рішення за результатами розгляду документів, яку затверджує Міністерство економічного розвитку і торгівлі України. До складу комісії входять: представники міністерства, інших зацікавлених

центральных органів виконавчої влади, органів з питань сертифікації та за згодою представники громадських організацій.

Категорії зірковості готельно-ресторанних комплексів України надаються на підставі Державного стандарту України (Держстандарт 4269:2003) «Послуги туристичні. Класифікація готелів», що проводиться за відповідними етапами (рис. 1.).

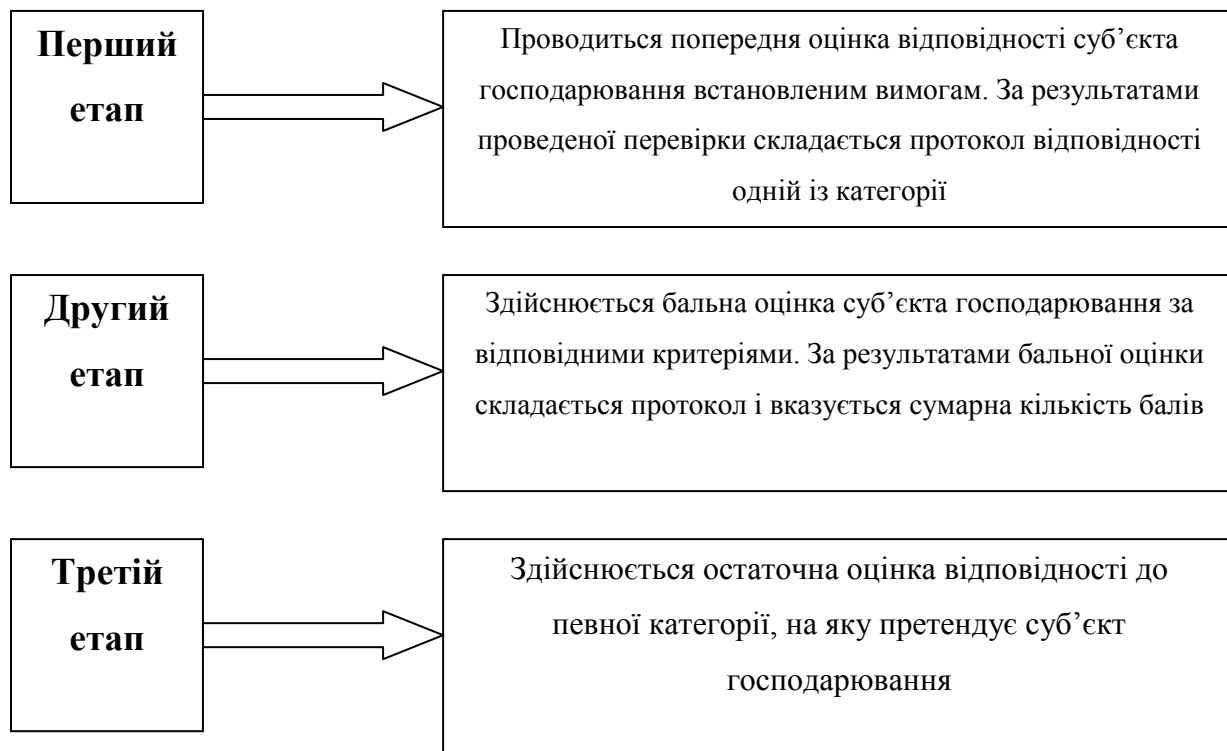


Рис. 1. Етапи проведення оцінки відповідності типів зірковості підприємств готельно-ресторанного бізнесу

Категорія зірковості визначається на основі набраних балів. Критерії бальної оцінки суб'єктів господарювання готельно-ресторанного бізнесу наведено у табл. 1. Слід відзначити, що чинним законодавством допускається зменшення на 10 % необхідної кількості балів.

Якщо за результатами проведеної оцінки суб'єкт господарювання не відповідає категорії, встановленій за попередньою оцінкою, то приймається таке рішення:

- у випадку якщо балів не вистачає до певної категорії, – присвоюється нижча категорія;

- у випадку якщо бали є вищими для категорії, на яку претендує суб'єкт господарювання, – присвоюється категорія, що відповідає попередній оцінці [58].

Таблиця 1

Критерії бальної оцінки суб'єктів господарювання  
готельно-ресторанного бізнесу

Вид суб'єкта господарювання	Критерії оцінок із урахуванням категорії
Суб'єкти господарювання з кількістю понад 50 номерів	120 балів – для категорії “п’ять зірок”; 100 балів – для категорії “чотири зірки”; 80 балів – для категорії “три зірки”; 50 балів – для категорії “дві зірки”; 20 балів – для категорії “одна зірка”
Суб'єкти господарювання з кількістю менше 50 номерів	70 балів – для категорії “п’ять зірок”; 60 балів – для категорії “чотири зірки”; 45 балів – для категорії “три зірки”; 35 балів – для категорії “дві зірки”; 18 балів – для категорії “одна зірка”

Готельні комплекси органічно пов’язані з послугами організації харчування. Відповідно до класифікаційної ознаки – за рівнем ресторанного обслуговування – на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу обов’язково повинно розташовуватися приміщення для надання послуг з харчування (щонайменше один об’єкт із зазначених у класифікації). Ресторан (кафе) може мати декілька залів, окремі кабінети, але при цьому кількість столів має бути не менше 75 % від кількості місць у готелі.

Основна специфіка полягає в тому, що ресторан та/або кафе, бар, їдальня обов’язково повинні бути структурними підрозділами комплексу. Незважаючи на використання аналогічних принципів ресторанного бізнесу управління таким закладом у готельно-ресторанному комплексі певною мірою відрізняється від управління незалежним рестораном. Це пов’язано насамперед із необхідністю забезпечення харчуванням споживачів послуг з розміщення, що є обов’язковою складовою основної готельної послуги. Крім того, ресторанний підрозділ може

надавати послуги окремо як споживачам готельних послуг (додаткова послуга), так і стороннім особам (проведення бенкетів, кейтерингу тощо).

У сучасних умовах важливе місце на підприємствах відводиться діяльності барів. В залежності від місця розташування їх класифікують:

- ресторани – розташовані у торговельному залі ресторану та призначені для обслуговування клієнтів ресторанного комплексу;

- вестибюльні – розташовані у вестибюлі комплексу, внаслідок чого мають зручне розташування для обслуговування відвідувачів, клієнтів та гостей;

- бари при центрах оздоровлення – характерні для підприємств із рівнем комфорту “чотири зірки” та “п’ять зірок”. У них пропонується широкий асортимент прохолоджуючих напоїв, коктейлів, кондитерських виробів та іншого асортименту залежно від виду структурного підрозділу;

- допоміжні – знаходяться на поверхах готельного комплексу, які призначені для обслуговування клієнтів у номерах;

- бенкетні – знаходяться у бенкетному залі, який використовується для обслуговування бенкетних заходів та конференцій;

- міні-бари – бари з холодильником у номерах готелю з високим рівнем комфорту. Призначені для цілодобового забезпечення клієнтів напоями та десертами.

Згідно з формою обслуговування заклади харчування підприємств готельно-ресторанного бізнесу поділяються на: комплекси повного самообслуговування; з частковим обслуговуванням офіціантами; повним обслуговуванням офіціантами.

За рівнем обслуговування та переліком послуг, що надаються ресторанными підрозділами підприємств готельно-ресторанного бізнесу в Україні, вони поділяються на три класи: люкс, вищий та перший [26].

Ресторан категорії “люкс” передбачає: оригінальне оформлення інтер’єру закладу; меблі, виготовлені за індивідуальним замовленням, столи з м’яким покриттям, стільці – з м’якими підлокітниками; дотримання співвідношення

місць за столами (50 % – двохмісні, 30 % – чотирьохмісні, 20 % – шестимісні); меню закладу друкується державною та двома іноземними мовами; посуд високої якості тощо. У ресторанах вищої категорії повинно бути бар, бенкетний зал, коктейль-хол з барною стійкою тощо.

Залежно від категорії (типу зірковості) номерний фонд готельного комплексу комплектують спеціалізованими робочими активами: ліжками, постільними речами (матраци, подушки, ковдри), приліжковими килимами, шафами, столами, стільцями, дзеркалами, телевізорами, холодильниками тощо. Також є обов'язковий мінімальний набір постільних речей і постільної білизни (простирадла, підодіяльники, наволочки, рушники) та іншого інвентарю. Для безперебійного забезпечення клієнтів постільними речами та білизною необхідну кількість розраховують виходячи з наявних місць у готелі та частоти зміни білизни. Залежно від категорії готельного комплексу зміна постільної білизни здійснюється: для комплексів “чотири зірки” і “п'ять зірок” – щодня; для комплексів “дві зірки” і “три зірки” – один раз на три дні; комплексів “одна зірка” – один раз на 5 днів. Заміну рушників у комплексах “одна зірка” і “дві зірки” слід здійснювати раз на три дні, в інших типах зірковості – щодня [25].

Відповідно від типу комфорту, а також політики готельно-ресторанного суб'єкта господарювання працівників можуть забезпечувати такими спеціалізованими робочими активами, як формений одяг та спецодяг. Слід відзначити, що формений одяг для готельних комплексів за рівнем комфорту “п'ять зірок”, “чотири зірки” і “три зірки” є обов'язковим. Також такий одяг є в офіціантів та працівників кухні. Формений одяг працівників підприємства готельно-ресторанного бізнесу має бути диференційований за наявними службами та відображати характерні особливості комплексу [26].

Для надання послуг з розміщення клієнтів обов'язково на досліджуваних підприємствах повинні передбачатися: зона приймання (рецепція), служба приймання та зона відпочинку та номерний фонд.

У залежності від категорії (типу зірковості) комплексу та переліку додаткових послуг підприємства можуть мати у своїй організаційній структурі:

бізнес-центри, конференц-зал, приміщення для біологічного відновлення організму (SPA-салони, спортзали, фітнес-зали, басейни тощо), медичні кабінети, перукарні, відділи побутового обслуговування, магазини, кіоски, пральні, хімчистки, автостоянку (з можливим наданням послуг технічного обслуговування автомобіля), відділи прокату тощо.

Крім організаційної структури підприємств готельно-ресторанного бізнесу за рівнем комфорту, важливим аспектом їхньої діяльності є комплексний характер готельної пропозиції або готельний продукт, що пропонується споживачам, який визначається кожним суб'єктом господарювання самостійно з урахуванням відповідних особливостей: попиту та пропозиції, місця розташування, цінової політики, а також переліку послуг.

Економічна суть діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу полягає у нематеріальному характері її діяльності, оскільки результатом діяльності є не готовий продукт, а пропозиція специфічного виду послуг.

Відповідно до Закону України “Про туризм” готельна послуга – господарська операція суб'єкта підприємництва з розміщення клієнтів у номері (або надання окремого місця), що передбачає тимчасове проживання у комплексі, а також інші види діяльності, пов'язані з наданням послуг з розміщення, тимчасового проживання та харчування [57].

Л. І. Нечаюк стверджує, що готельно-ресторанна послуга – це господарська операція підприємства з метою задоволення вимог споживача, що пропонується при розміщенні та тимчасовому проживанні й організації харчування [43].

Готельна послуга складається з основних і додаткових послуг, які надаються клієнтові відповідно до категорії суб'єкта господарювання.

Основні послуги – це обсяг послуг готельно-ресторанного комплексу (розміщення й харчування), що включаються в ціну номера (місця) та надаються споживачу відповідно до договору.

Додаткові послуги – це обсяг послуг готельно-ресторанного комплексу, які не відносяться до основних послуг, замовляються та оплачуються споживачем додатково.

Процес надання основної послуги можна умовно поділити на кілька основних етапів: інформація про надання комплексу послуг; резервування (бронювання) місць; реалізація послуг; зустріч і проводи гостей; обслуговування під час перебування в готелі [46]. Вихідна інформація про характер основних послуг відображає в назві та в інформації про місцезнаходження та категорії підприємства.

Постійне збільшення основних і додаткових послуг, що надаються підприємствами готельно-ресторанного бізнесу, в залежності від рівня обслуговування, розміру та структури, обумовлює створення різної організаційної структури. Тому правильна класифікація готельних послуг є запорукою ефективної системи управління та побудови належної системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю діяльності досліджуваних підприємств.

Окрім готельної послуги з розміщення, підприємства готельно-ресторанного бізнесу пропонують послуги з харчування, що виражається у таких формах:

- розміщення та сніданок у номері або у спеціалізованому закладі;
- розміщення та харчування у ресторані (барі, кафе);
- розміщення, харчування та цілодобове обслуговування з бару [37, с. 61].

Важливим аспектом належної побудови системи обліку і внутрішнього контролю на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу є виокремлення організаційної структури з урахуванням обсягів діяльності та видів послуг, що пропонуються підприємством із урахуванням типу зірковості. У процесі дослідження нами встановлено: в структурі підприємств готельно-ресторанного бізнесу слід виділяти основні й допоміжні служби, які забезпечують надання основної послуги (послуги з розміщення і харчування), та додаткові підрозділи,

що забезпечують надання додаткових послуг. Перелік і склад служб, відділів та підрозділів залежить від його величини й видів послуг.

В структурі великих підприємств окремо виділяються основні й додаткові підрозділи для надання основних послуг та допоміжні підрозділи, які призначені для надання додаткових послуг.

До основних підрозділів належать служба прийому та розміщення, служба бронювання, сервісна служба, консьєрж-служба, служба порт'є, відділ управління й обслуговування номерів, ресторанний комплекс (бар, кафе). До допоміжних підрозділів, які є учасниками надання основної послуги, відносять пральню, відділи ремонту одягу та взуття тощо. Додатковими підрозділами залежно від категорії готелю є: конференц-зал, бізнес-центр, спортивно-оздоровчий центр, квиткове бюро, хімчистка, туристичне агентство, медичний центр, перукарня, відділ прокату, автомайстерня.

Структура малих закладів готельно-ресторанного бізнесу складається з основних, допоміжних та додаткових підрозділів. Проте склад цих підрозділів налічує значно меншу кількість служб та штатного персоналу. Зокрема, на більшості досліджуваних підприємствах служба прийому та розміщення виконує обов'язки служби бронювання, а консьєрж служба та служба порт'є відсутні. Відділ управління та обслуговування номерів налічує лише одну або декілька покоївок. Послуги пральні та хімчистки здійснюють сторонні організації. Значно менша кількість додаткових підрозділів. Відповідно значно менший склад фінансової служби в складі якої є лише бухгалтерія.

Наявність на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу значної кількості структурних підрозділів та переліку послуг передбачає складну організаційну структуру, що вимагає побудови системи обліку та внутрішнього контролю за центрами витрат і центрами відповідальності. Результати дослідження засвідчують, що центри витрат і центри відповідальності слід виділяти з урахуванням наявної структури підприємства, видів послуг, що надаються на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу. Кожному виділеному центру (центру витрат, центру доходів) делегуються певні



повноваження, які передбачені посадовими обов'язками, а керівники центрів є відповідальними за прийнятими управлінськими рішеннями, які стають зацікавленими за результативність діяльності свого структурного підрозділу.

Центри відповідальності можна поділити за такими рівнями: первинний центр відповідальності, центри відповідальності I і II рівнів. У процесі надання послуг з розміщення центрами витрат передбачені структурні підрозділи: рецепція, готельні номери, служба покоївок, білизняна, пральня та інші допоміжні відділи для надання готельних послуг. Первинними центрами відповідальності є працівники рецепції, швейцар, порт'є, консьєрж, метрдотель, покоївки та кастелян. Центрами витрат I рівня є керівники структурних підрозділів, які безпосередньо підпорядковуються центру відповідальності II рівня – керівнику (адміністратору) готельного комплексу.

За операціями з надання послуг з харчування центри витрат формуються за наявними структурними підрозділами, які задіяні в наданні послуг: кухня, торговельний зал (бенкетний зал), бар і відкритий літній майданчик.

Розподіл робіт за виділеними центрами відповідальності дає змогу персоніфікувати відповідальність працівників підприємства за результати діяльності, а система управління має в наявності належну інформацію, необхідну для ефективного управління відповідного центру витрат.

Таким чином, узагальнення особливостей діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу дозволило виділити низку характерних ознак, які є важливими при побудові системи обліку та внутрішнього контролю. Особливостями діяльності є види послуг, що пропонуються підприємствами готельно-ресторанного бізнесу в залежності від типу зірковості та наявності структурних підрозділів. Така особливість зумовлює перетворення організації та управління підприємством на складний процес з точки зору забезпечення ефективності механізму обслуговування, ціноутворення і планування, що безпосередньо впливає на побудову системи обліку та внутрішнього контролю.

## **2. Облік спеціалізованих робочих активів підприємств готельно-ресторанного бізнесу**

В сучасних умовах господарювання, коли ринок готельно-ресторанного бізнесу характеризується високим рівнем конкурентоспроможності, важливим аспектом досягненням конкурентної переваги суб'єкта господарювання є забезпечення відповідними засобами праці, що дають змогу якісно надавати готельні та ресторанный послуги. До таких спеціалізованих матеріальних активів слід відносити посуд, столові прибори, білизну, виробничий інвентар, формений одяг, спецодяг тощо. Наявність вищезазначених робочих активів вимагає від системи управління підприємств готельно-ресторанного бізнесу ефективно налагодженої системи обліку з метою формування достовірної інформації для прийняття управлінських рішень.

Спеціалізовані матеріальні активи, що використовуються підприємствами готельно-ресторанного бізнесу в процесі виробництва (надання готельних і ресторанных послуг) не більше одного року в обліку відображаються у складі малоцінних та швидкозношуваних предметів [53]. До їх складу доцільно зараховувати спеціалізовані активи, термін використання яких не перевищує одного року. До таких активів на досліджуваних підприємствах відносять: спецодяг, посуд (тарілки, келихи, чарки) та прибори тощо.

Спеціалізовані матеріальні активи, які підприємства готельно-ресторанного бізнесу утримують з метою використання в процесі виробництва (надання готельних послуг і виробництво страв у ресторані, надання ресторанных послуг), термін використання яких складає більше одного року (або операційного циклу, якщо він триває більше одного року), відносяться до складу основних засобів [52].

Відповідно до П(С)БО 7 “Основні засоби” основні засоби класифікуються за такими групами: основні засоби та інші необоротні матеріальні активи. Розмежування їх здійснюється підприємством самостійно відповідно до встановленої межі суттєвості [52].

Для визначення суттєвості окремих об'єктів обліку, що належать до активів, зобов'язань і власного капіталу підприємства, за орієнтовний поріг суттєвості приймається величина у 5 % від підсумку відповідно всіх активів, всіх зобов'язань і власного капіталу.

Вартісні ознаки активів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, відповідно до національного Положення (стандарту) 7 “Основні засоби” можуть встановлюватися підприємством самостійно. Зміна вартісних ознак предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, розглядається як зміна облікових оцінок. У зв'язку із зміною вартісних ознак зміни в системі обліку щодо основних засобів, зарахованих на баланс у попередніх періодах, не проводяться.

За результатами проведеного дослідження діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу слід констатувати, що використання активів здійснюється за основними напрямками:

- індивідуальне та колективне користування працівниками (спецодяг, формений одяг, виробничий інвентар, дрібне механізоване та немеханічне обладнання);
- використання у споживанні послуг (постільні речі, білизна, ковдри, матраци, подушки, посуд, фени, електрочайники, праски, столові прибори тощо);
- нерухоме майно (меблі у готельному та ресторанному комплексі, холодильне обладнання, телевізори, предмети інтер'єру тощо).

Важливими спеціалізованими робочими активами при наданні готельних послуг є постільна білизна та постільні принадлежности. Їх специфічними особливостями, що впливають на систему обліку є термін корисного використання та вартість. Суб'єкт господарювання відповідно до чинного законодавства самостійно приймає рішення щодо терміну корисного використання та встановлює межу суттєвості стосовно класифікації: основні засоби чи інші необоротні матеріальні активи. Управлінське рішення щодо

ідентифікації активів повинен враховувати якість матеріалу, з якого виготовлений актив, та частоту зміни постільної білизни в номерному фонді.

У зв'язку з тим, що спеціалізовані робочі активи підприємств готельно-ресторанного бізнесу залучені до різноманітних операцій та знаходяться в постійному русі (надходження на підприємство, внутрішнє переміщення, використання у виробничих цілях, списання), є необхідним визначення переліку посадових обов'язків відповідальних працівників, що дасть змогу здійснювати оперативний контроль за раціональним використанням і сформуванню системи внутрішньої звітності для системи обліку.

Організацію обліку використання спеціалізованих активів підприємств готельно-ресторанного бізнесу слід здійснювати на основі бізнес-процесів, які відбуваються на досліджуваних підприємствах із урахуванням їх організаційної структури. На наш погляд, це дасть змогу виділити основні напрями руху аналітичної інформації та визначити відповідальних осіб за генерування інформаційних потоків у розрізі центрів відповідальності.

Одним із важливих інструментів акумулювання достовірної облікової інформації для системи менеджменту стосовно обліку спеціалізованих основних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів і малоцінних швидкозношуваних предметів є відкриття у робочому плані рахунків підприємства аналітичних рахунків шляхом додавання цифр до синтетичного рахунка у розрізі центрів відповідальності, де вони знаходяться. Це дасть змогу здійснювати системі управління контроль за ефективністю використання майна підприємства та забезпечить формування оперативної інформації у розрізі центрів витрат і центрів відповідальності.

Спеціалізовані основні засоби та інші необоротні матеріальні активи (у тому числі малоцінні необоротні) або обліковуються на складі, або передані у відповідний структурний підрозділ для користування та відображаються на рахунках управлінського обліку до рахунків 106 "Інструменти, прилади та інвентар", 109 "Основні засоби" 112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи" та 117 "Інші необоротні матеріальні активи".

Спеціалізовані малоцінні та швидкозношувані предмети, що передаються у користування певним центрам відповідальності, впродовж терміну корисного використання не списуються, а відображаються на відповідних субрахунках управлінського обліку до рахунка 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”.

Удосконалення системи обліку спеціалізованих основних засобів полягає у відкритті аналітичних рахунків за центрами відповідальності. У робочому плані рахунків управлінського обліку до рахунка 106 “Інструменти, прилади та інвентар” пропонуємо відкрити рахунки: 1061 “Інструменти, прилади та інвентар на складі”, 1062 “Інструменти, прилади та інвентар у готелі”, 1063 “Інструменти, прилади та інвентар у ресторані”, відповідно до яких відкрити аналітичні рахунки для обліку видів спеціалізованих активів, що використовуються у виробничому процесі центру.

Чинна система обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів не дає змоги для системи менеджменту ефективно ними управляти. Це пов’язано з тим, що при передачі в експлуатацію (у виробничий процес) вони виключаються зі складу активів, тобто їх вартість списується з балансу. При цьому слід враховувати, що малоцінні та швидкозношувані предмети, які відносяться до спеціалізованих активів підприємств готельно-ресторанного бізнесу, є одноразового та багаторазового використання.

Важливим аспектом в обліку є відображення передачі матеріальних активів зі складу у виробниче користування за певним структурним підрозділом (ресторан, бар, готель, спортзал тощо). Таку господарську операцію оформляють актом приймання-передачі у користування матеріальних активів, що заповнюють при передачі як необоротних, так і оборотних предметів. Акт складається на кожен актив (групу активів) на відповідну матеріально відповідальну особу, що дає змогу здійснювати облік за кожним структурним підрозділом підприємства. Це дозволить чітко ідентифікувати місцезнаходження активу на підприємстві, відповідно, система управління

акумулюватиме інформацію про реальний стан майна, що слугуватиме прийняттю адекватних управлінських рішень.

У діяльності підприємств часто трапляються випадки, коли споживачі послуг псують майно (бій посуду, псування предметів інтер'єру, постільних речей та білизни) або майно пропадає (втрата посуду та приборів, втрата предметів інтер'єру, постільних речей і білизни). Найчастіше у центрах відповідальності всі втрати від псування посуду підлягають відшкодуванню винними особами: працівниками або споживачами послуг [39]. Списання непридатних активів (внаслідок бою, поломки тощо) підтверджується в обліку на підставі Акта.

Якщо встановлено, що спеціалізовані робочі активи пошкоджено (розбито) з вини відвідувача, то відшкодування завданого збитку здійснюється ним у повному обсязі [44].

Якщо комісією доведено вину відповідального працівника в пошкодженні спеціалізованих робочих активів, то розмір завданого збитку відшкодовується ним. Списання втрат спеціалізованих робочих активів підприємств готельно-ресторанного бізнесу здійснюється за результатами проведеної інвентаризації. При складанні інвентаризаційного опису комісії слід враховувати відсоток зносу предметів. На активи, які не придатні для подальшого використання, складають окремий опис, де зазначають причину непридатності у подальшому використанні. Списання втрат на витрати періоду досліджуваних підприємств слід здійснювати на основі встановлених норм природних втрат. За результатами проведеного дослідження можна зробити висновок, що норми втрат на столовий посуд, столові прибори, столову білизну та інший кухонно-ресторанний інвентар варто встановити у відсотках до річного товарообороту торговельного залу (бару), а на кухонний (виробничий) інвентар – у відсотках до річного випуску продукції власного виробництва. Такі норми втрат варто встановлювати без урахування загублених робочих активів. На дороговартісний столовий посуд (столовий посуд із позолотою або кришталю, столові прибори зі срібла або позолотою) норми втрат не встановлюються.

Списання вищезазначених активів здійснюється на підставі рішення керівника підприємства за результатами інвентаризації. Після закінчення терміну корисного використання досліджуваних активів підставою для відображення в обліку операцій зі списання є Акт на списання необоротних і оборотних спеціалізованих робочих активів.

Відображення в обліку операцій зі списання малоцінних та швидкозношуваних предметів багаторазового використання здійснюється проведенням за дебетом рахунка 229 “Знос малоцінних і швидкозношуваних предметів багаторазового використання” у кореспонденції з кредитом рахунка 222 “Малоцінні та швидкозношувані предмети у готелі” або 223 “Малоцінні та швидкозношувані предмети у ресторані” (у розрізі аналітичних рахунків за видами активів).

У випадку повернення робочих активів із користування на склад підприємства складається Акт на повернення. Це дасть змогу обліковувати (контролювати) актив за відповідною матеріально відповідальною особою у розрізі структурних підрозділів.

Важливим аспектом ефективного управління спеціалізованими робочими активами підприємств готельно-ресторанного бізнесу є побудова раціональної системи управлінської звітності для менеджменту середньої та нижчої ланок управління. Це зумовлено оптимізацією інформації у внутрішній звітності стосовно активів, оскільки вони характеризуються на підприємстві значною номенклатурою та інтенсивністю використання у виробничому процесі, що може призвести до перенавантаження звітності внаслідок громіздкості управлінської інформації.

На підприємствах готельно-ресторанного бізнесу є необхідним впровадження системи управлінської звітності матеріально відповідальних осіб на рівні структурних підрозділів з метою акумулювання інформації про наявні залишки досліджуваних активів. Інформація у звіті формується на підставі первинних документів, що підтверджують надходження, внутрішнє

переміщення, списання та інше вибуття активів за відповідним центром відповідальності.

Групування інформації про рух спеціалізованих робочих активів підприємств готельно-ресторанного бізнесу формується у Відомості обліку руху необоротних/оборотних спеціалізованих робочих активів у розрізі структурних підрозділів (склад, ресторан, бар, готель, спортзал тощо), на підставі яких бухгалтерія формуватиме зведену відомість. Це дасть можливість для системи управління отримувати достовірну інформацію про наявні активи та ефективність їх використання у виробничому процесі.

Таким чином, удосконалення чинної системи організації та методики обліку необоротних та оборотних спеціалізованих робочих активів підприємств готельно-ресторанного бізнесу дасть змогу визначити відповідальних осіб за формування інформаційних потоків про їх рух, отримувати достовірну інформацію про реальну вартість досліджуваних предметів у розрізі центрів відповідальності, що сприятиме здійсненню оперативного контролю та підвищенню ефективності системи управління діяльністю підприємств.

### **3. Облік витрат, доходів і результатів діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу**

Діяльність підприємств готельно-ресторанного бізнесу в сучасних умовах господарювання вимагає постійного вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення системи управління про отримані доходи та понесені витрати, що є важливою складовою прийняття управлінських рішень, які позитивно впливають на результати діяльності.

Результати дослідження показують: на сучасному етапі розрахунок собівартості продукції власного виробництва у ресторанных комплексах підприємств готельно-ресторанного бізнесу не здійснюють. На практиці у більшості випадків застосовується один із двох методів калькулювання



відпускної ціни: до вартості сировинного набору страви додається націнка; націнка додається до кожного компонента сировини [67].

Незважаючи на обраний метод розрахунку, в калькуляції визначається вартість набору сировини. Підставою є меню і норми вкладення сировини, встановлені діючими збірниками рецептур. Згідно з нормативами збірників рецептур, де нормою закладки передбачено різний вихід готової продукції, вартість сировини на першому етапі розраховують на різну калькуляційну одиницю. На другому етапі встановлюють вартість набору сировини в розрахунку на одну порцію, враховуючи вихід певного виду страви. Процедура калькулювання ціни на продукцію, що реалізовується у ресторані, завершується підбиттям підсумку вартості нормативних сировинних компонентів страви з додаванням торговельної націнки та суми непрямих податків [10].

Важливим аспектом системи управління витратами підприємств готельно-ресторанного бізнесу є застосування сучасних методів обліку витрат і калькулювання собівартості: метод “директ-кост”, система “стандарт-кост” та метод ABC (табл. 2).

Можна стверджувати: застосування того чи іншого методу обліку витрат має як свої переваги, так і свої недоліки. Результати дослідження показують, що застосування системи “стандарт-кост” є логічним для мереж закладів лише з метою визначення відповідності собівартості, розрахованої за допомогою цільових калькуляцій (з урахуванням регіональних цін), фактичній собівартості, що розрахована за вхідними цінами [59, с. 273].

Застосування методу ABC дає змогу визначити більш достовірно суму прямих витрат, а непрямі витрати – розподілити більш обґрунтовано, виходячи зі зв'язку бізнес-процесів, що створюють непрямі витрати, з бізнес-процесами, що створюють продукцію [50, с. 98]. Щодо досліджуваних підприємств, метод ABC доцільно впроваджувати на етапі визначення ефективності надання готельних послуг (визначення збиткових послуг) та ефективності від введення або заміни страв у меню.

Сучасні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (послуг) на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу

Назва методу	Характеристика	Переваги	Недоліки
Метод “директ-кост”	система обліку, що полягає у поділі витрат суб’єкта господарювання на постійні та змінні. Постійні витрати не залежать від кількості готової продукції, виготовленої за одиницю часу, а змінні витрати – змінюються, безпосередньо пов’язані з кількістю готової продукції, виготовленої за одиницю часу. Лише прямі та змінні непрямі витрати враховуються для розрахунку собівартості. В свою чергу, сума постійних витрат відображається на рахунку прибутків і збитків	надає можливість проведення порівняльного аналізу собівартості готельних послуг та різних страв; спрощує облік собівартості; дає можливість здійснення порівняльного аналізу собівартості та маржинального доходу; дає змогу провести факторний аналіз впливу на маржинальний дохід закладу; дає можливість визначення оптимальної структури продажу	розрахунок собівартості здійснюється лише зі змінними витратами, а для розрахунку повної собівартості необхідно додатково затрачати час
Система “стандарт-кост	система обліку собівартості, що передбачає заздалегідь визначені або передбачені бюджети витрат на виробництво одиниці готової продукції або декількох одиниць одного виду впродовж відповідного періоду, з яким порівнюють показники фактичної собівартості	оперативний контроль за використанням ресурсів у частині калькулювання фактичної собівартості й порівняння її з плановою собівартістю. Він є ефективним у застосуванні для ресторану, оскільки здійснюється контроль за фактичним використанням інгредієнтів для приготування страв.	при обліку витрат і калькулюванні готельних послуг є недоцільним, оскільки при наданні основних готельних послуг можуть надаватися і додаткові послуги, що призводить до необхідності розробки великої кількості нормативів. Для ресторану – складність формування стандартів до кожної страви; залежність від ціни придбання інгредієнтів та напівфабрикатів; використання великої кількості інгредієнтів, ціни на які можуть змінюватися, складність застосування при

			приготуванні страв із інгредієнтів-замінників
Метод ABC	метод калькулювання, який полягає у групуванні непрямих витрат за основними видами діяльності, а потім їх розподілі між видами готової продукції, з урахуванням (виокремленням) того, які види діяльності необхідні для їх виробництва	дає змогу калькулювання повної собівартості на основі включення виробничих і невиробничих витрат за найбільш точними факторами витрат; дає змогу розрахувати найбільш точний фінансовий результат послуг, що надаються підприємством; дає можливість формування достовірної інформації для потреб управління витратами та прийняття рішень у системі менеджменту	необхідність великого обсягу трудових затрат для впровадження даної системи, формування інформаційного забезпечення та її підтримки; калькулювання у розрізі основних та додаткових послуг у готелі, а також калькулювання у розрізі страв, що пропонуються рестораном; існує ризик формування для системи управління надміру деталізованої інформації

Найбільш логічним при обліку витрат і калькулювання є застосування методу “директ-кост”, оскільки він відображає вплив зміни факторів виробництва на зміну обсягів продажу. При цьому слід відзначити, що П(С)БО 16 “Витрати” передбачає розрахунок неповної собівартості із застосуванням часткового методу “директ-кост” [36].

У нормативному документі передбачено, що загальновиробничі витрати не в повній сумі включаються до виробничої собівартості, а лише змінні та постійні розподілені витрати, а постійні нерозподілені включаються до собівартості реалізації з урахуванням нормативної потужності суб’єкта господарювання. Подібну методику обліку витрат викладено й у Міжнародних стандартах обліку. Врахування особливостей надання послуг підприємствами готельно-ресторанного бізнесу (в більшості випадків номерний фонд готелю не завантажений на 100 %) дає підстави нам стверджувати, що дана методика є правильною. Слід враховувати: витрати можуть бути необґрунтовано завищеними за умов, коли фактична завантаженість готелю є нижчою, а непрямі витрати розподілені на одиницю наданих послуг.

Для калькулювання послуг, що надаються підприємствами готельно-ресторанного бізнесу, доцільним є застосування виробничої собівартості, яка включає в себе прямі й непрямі (загальновиробничі) витрати.

Прямі витрати – витрати, пов'язані з розміщенням та обслуговуванням клієнтів готелю, номерного фонду готелю та ресторану; непрямі – витрати допоміжних структурних підрозділів, пов'язаних із функціонуванням готельно-ресторанного комплексу в цілому [30].

До складу виробничих витрат підприємств готельно-ресторанного бізнесу можна віднести всі фактично понесені витрати, пов'язані з виробництвом послуги, які можна згрупувати за такими статтями: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; формений одяг (спецодяг) та малоцінні предмети; витрати на оплату послуг сторонніх організацій; витрати на утримання та експлуатацію обладнання; інші витрати.

Г. І. Зима, Н. І. Самбурська під непрямыми витратами розглядають загальновиробничі витрати, пов'язані з обслуговуванням, утриманням та забезпеченням роботи всіх виробничих підрозділів готелю [27, с. 56].

З. А. Балченко наголошує, що загальновиробничі витрати підприємств готельно-ресторанного бізнесу пов'язані з формуванням декількох видів готельних продуктів, які слід поділяти на постійні та змінні: - змінні витрати – змінюються разом зі зміною обсягу наданих послуг та включаються до виробничої собівартості готельних послуг у повному обсязі в момент їх виникнення; - постійні загальновиробничі витрати – це витрати, абсолютна величина яких із збільшенням (зменшенням) обсягів наданих послуг суттєво не змінюється та які включаються до виробничої собівартості готельних послуг тільки в сумі постійних розподілених загальновиробничих витрат [34].

Ю. А. Маначинська стверджує, що загальновиробничі витрати – це витрати, пов'язані з формуванням декількох видів готельного продукту, тому їх розподіляють за об'єктами обліку шляхом розподілу загальної суми в кінці місяця [38].

Згідно з чинним законодавством непрямі витрати готельно-ресторанних комплексів, пов'язані з основною діяльністю (розміщення клієнтів у готелі, приготування страв), жодним чином не відповідають нормативним визначенням загальновиробничих витрат. В Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено, що підприємства торгівлі не застосовують рахунок 91 “Загальновиробничі витрати”. Відповідно до інструкції облік загальновиробничих витрат – це облік виробничих накладних витрат на організацію та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію устаткування.

У зв'язку з тим, що підприємства готельно-ресторанного бізнесу при здійсненні основної діяльності реалізують через структурні підрозділи (готель, ресторан, бар) продукцію (кухні) власного виробництва та покупні товари, а також надають основні, додаткові та суміжні послуги, є необхідність у відокремленому обліку як прямих, так і непрямих витрат за кожним центром відповідальності.

С. Я. Король вважає, що непрямі витрати не слід розподіляти на змінні та постійні, а пропонує здійснювати групування за видами послуг, які надаються підприємствами готельно-ресторанного бізнесу [35, с. 100]. Обґрунтувати таку позицію можливо тим, що всі прямі виробничі витрати в кінці місяця повинні бути закритими, оскільки специфіка їх діяльності не передбачає незавершеного виробництва.

Згідно з П(С)БО 16 “Витрати” у кінці звітної періоду непрямі витрати підлягають розподілу відповідно до обраної бази розподілу, яку визначає підприємство. Об'єктом розподілу таких витрат є центри відповідальності або види основних чи додаткових послуг.

Базою розподілу виступають: площа номерного фонду підприємства, фонд оплати праці персоналу, які обслуговують готельний підрозділ, дохід від реалізації готельних послуг.

Слід відзначити: особливістю розподілу непрямих витрат підприємств готельно-ресторанного бізнесу є те, що їх не потрібно розподіляти між реалізованими послугами готелю і ресторану із залишками нереалізованих послуг. У зв'язку з тим, що у структурних підрозділах відсутній такий елемент виробничого процесу, як незавершене виробництво та наявність готової продукції на складі, сума непрямих витрат списується (розподіляється) на собівартість реалізації з урахуванням кількості реалізованих товарів та послуг за звітний період.

Для формування в системі обліку достовірної інформації про виробничу собівартість із урахуванням наданих пропозицій з удосконалення чинної методики обліку пропонуємо в робочому плані рахунків управлінського обліку підприємств готельно-ресторанного бізнесу до рахунка 23 “Виробництво” відкрити аналітичні рахунки шляхом додавання цифр до синтетичного рахунка за наявними структурними підрозділами, за видами послуг та статтями витрат.

Г. С. Дергільова пропонує всі витрати на виробництво відображати на рахунку 23 “Виробництво” у розрізі субрахунків: 231 “Прямі матеріальні витрати” – суму прямих витрат, які безпосередньо можна віднести до конкретного об'єкта виготовленої продукції; 232 “Інші виробничі витрати” – суму витрат, що відносяться до виробництва всієї виготовленої продукції [23].

Важливою складовою витрат ресторану є витрати, понесені в процесі обслуговування клієнтів, які складають значну питому вагу. До них відносять витрати на оплату праці й соціальні заходи офіціантів, барменів та іншого обслуговуючого персоналу, витрати на утримання й амортизацію приміщень та обладнання торговельного залу та бару, амортизацію необоротних і оборотних спеціалізованих робочих активів тощо. Облік таких витрат відповідно пропонуємо відображати на рахунку 93 “Витрати на збут”.

Витрати на збут ресторану – це витрати, які пов'язані з обслуговуванням клієнтів і продажем продукції власного виробництва, товарів, виконанням робіт та наданням послуг (послуги кейтерингу).

Важливою складовою ефективного менеджменту витрат підприємств готельно-ресторанного бізнесу є належна організація та управління витратами загальногосподарського призначення.

З метою визначення результатів діяльності наявних центрів відповідальності підприємства витрати загальногосподарського призначення необхідно впродовж звітного періоду акумулювати на окремому рахунку обліку, в кінці періоду розподіляти відповідно до обраної бази розподілу.

Досягнення ефективності управління витратами основної діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу неможливе без визначення 99 повної собівартості продажу товарів і послуг. Витрати операційної діяльності є складовою собівартості продажу товарів та і надання основних і додаткових готельних та ресторанних послуг.

Етапи формування повної собівартості послуг підприємств готельно-ресторанного бізнесу:

Перший етап формування повної собівартості полягає в ідентифікації понесених витрат за призначенням: виробничі, загальногосподарські, адміністративні, на збут та інші операційні. Для достовірної ідентифікації витрат пропонуємо застосовувати на досліджуваних підприємствах розроблені статті калькуляції з детальною ідентифікацією кожної статті витрат.

На другому етапі спостерігається формування виробничої собівартості та розподіл сформованих непрямих витрат відповідно до обраної бази розподілу. Згідно із запропонованою системою обліку витрат на цьому етапі перед розподілом непрямих витрат здійснюється розподіл загальногосподарських витрат підприємства.

На третьому етапі пропонується розподіл операційних витрат підприємства за кожною наданою послугою, що дасть змогу сформувати повну собівартість реалізації послуг.

Одним із важливих напрямів побудови належної системи обліку, який виступає реальним достовірним та оперативним інформаційним забезпеченням

для прийняття управлінських рішень, є розробка і затвердження робочого плану рахунків управлінського обліку.

В. І. Попович стверджує про необхідність ведення аналітичного обліку доходів від реалізації готельних послуг у розрізі груп споживачів, які володіють подібними ознаками та яким притаманна однотипна реакція на готельний продукт [55, с. 178].

Якщо в організаційній структурі підприємств є наявні виробничі підрозділи (ресторан, пральня, хімчистка, перукарня тощо), що здійснюють реалізацію власної продукції або послуг і отримують доходи, то необхідно в системі обліку відображати дохід за видами діяльності в розрізі центрів відповідальності. Розмір від реалізації таких структурних підрозділів визначається на основі касового звіту або іншого первинного документа, що підтверджує продаж послуги.

Суму отриманих доходів підприємств готельно-ресторанного бізнесу відображають у цілому по підприємству, в результаті чого відсутня аналітична інформація, яка є необхідною для потреб управління. Відповідно до запропонованих напрямів удосконалення чинної системи обліку доходів від реалізації товарів і послуг нами розроблено відомості обліку доходів від реалізації (за видами доходів та запропонованими аналітичними рахунками) до рахунків 702 “Дохід від реалізації товарів” та 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”.

Е. С. Хендриксен і М. Ф. Ван Бреда пропонують до рахунку 79 “Фінансові результати” відкривати аналітичні рахунки першого-п'ятого порядку з метою деталізації інформації та побудови аналітичного обліку фінансових результатів [64].

З метою ефективного управління основною діяльністю підприємств готельно-ресторанного бізнесу пропонуємо на відповідних аналітичних рахунках, відкритих у робочому плані управлінського обліку, до рахунка 791 “Результат основної діяльності” формувати повну собівартість наданих послуг. Із урахуванням пропозицій щодо вдосконалення системи обліку фінансових



результатів основної діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу нами розроблено та запропоновано до впровадження Відомість обліку фінансових результатів за видами послуг, що надаються певним центром відповідальності. У даному документі відображається інформація в розрізі понесених витрат і суми одержаних доходів за реалізованою послугою. Завдяки відомості управлінський персонал матиме підтвердження стосовно результативності надання послуг підприємством, що дасть змогу достовірно оцінити фінансовий стан і результативність кожного центру відповідальності, визначити резерви збільшення доходів та оптимізації витрат.

#### **4. Організація внутрішнього контролю діяльності підприємств**

Система внутрішнього контролю – сукупність політики правил і процедур, прийнятих управлінським персоналом суб'єктом підприємництва з метою забезпечення організованого й ефективного здійснення фінансово-господарської діяльності для збереження активів, запобігання й виявлення випадків зловживань і помилок, точності та повноти облікових даних, а також оперативної підготовки належної фінансової інформації.

М. Д. Корінько наголошує, що внутрішній контроль – це система заходів, визначених менеджментом підприємства, що враховуються в діяльності суб'єкта господарювання з метою найбільш ефективного виконання працівниками своїх посадових обов'язків щодо забезпечення і здійснення господарських операцій. Внутрішній контроль визначає законність цих операцій та їх економічну доцільність для зазначеного підприємства [33, с. 53].

Т. В. Ковтун вважає, що внутрішній контроль – це процес, який спрямовується на досягнення певних цілей, що є наслідком дій системи управління з планування, організації, моніторингу діяльності підприємства загалом та її окремих центрів відповідальності [31].

Д. М. Марченко та Г. М. Яровенко стверджують, що внутрішній контроль фіксує та відслідковує дотримання суб'єктами контролю вимог чинних законодавчих та нормативних актів щодо ефективності та цільового використання коштів, збереження майна; правомірності та ефективності використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, достовірності системи обліку та звітності тощо [40].

Внутрішній контроль як складова системи управління повинен бути безперервним, оскільки він впливає на функціонування підконтрольного об'єкта, що дозволяє забезпечувати прийняття більш ефективних рішень з метою вдосконалення фінансово-господарської діяльності підприємства.

Внутрішній контроль з позиції практики є основним джерелом, що забезпечує ефективність менеджменту, достовірне та оперативне формування облікової інформації в управлінській і фінансовій звітності, контролює економічну доцільність здійснення відповідних бізнес-процесів; сприяє збереженню та раціональному використанню активів, оперативному контролю за понесеними витратами й отриманими доходами тощо.

Сутність внутрішнього контролю на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу можна дослідити, характеризуючи його основні функції (рис. 2).

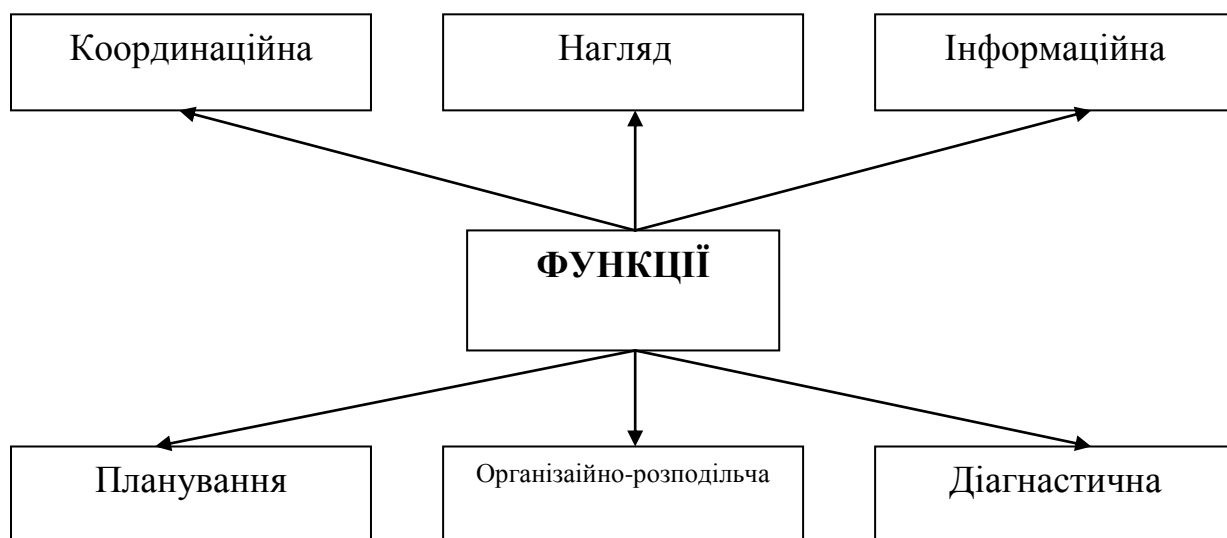


Рис. 2. Основні функції системи внутрішнього контролю підприємств готельно-ресторанного бізнесу

Крім того, слід виділяти додаткові функції контролю: контроль повноважень, контроль документального оформлення та контроль збереження. Контроль повноважень передбачає виконання лише тих контрольних процедур, які сприяють ефективному функціонуванню досліджуваних підприємств. Це дає можливість попереджувати зловживання посадових осіб і запобігає здійсненню господарських операцій, в яких відсутня економічна доцільність.

Контроль документального оформлення забезпечує формування повної інформації за господарськими операціями, що підтверджується первинними документами та реєстрами обліку. Контроль збереження передбачає ефективне використання і раціональне споживання наявних на підприємстві необоротних та оборотних активів (спеціалізованих робочих активів).

Слід відзначити, що система внутрішнього контролю на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу залежить від організаційної структури, наявних бізнес-процесів та виділених об'єктів контролю, розподілу функцій контролю за суб'єктами контролю, складу служби внутрішнього контролю та інформаційних запитів системи управління.

Побудова системи внутрішнього контролю має бути здійснена на основі системного підходу, який враховує специфіку діяльності кожного центру відповідальності та передбачає:

- виділення об'єктів контролю;
- формування центрів відповідальності (центрів доходів і центрів витрат) з метою контролю за раціональним використанням (споживанням) спеціалізованих робочих активів та отриманими доходами і понесеними витратами з метою виявлення відхилень;
- затвердження бюджетів з метою формування оптимальних показників, за якими визначатиметься результативність діяльності підприємства та структурних підрозділів;
- формування аналітичного забезпечення та контрольних процедур для здійснення контролю;

- розробку та впровадження форм внутрішньої звітності з метою формування оперативного інформаційного забезпечення системи управління.

Результати дослідження стану внутрішнього контролю підприємств готельно-ресторанного бізнесу показують відсутність системного підходу до проведення контрольних процедур за об'єктами контролю, що дає підстави стверджувати про незадовільний стан системи контролю та зумовлює необхідність побудови ефективної для управлінського персоналу системи контролю.

Т. А. Бутинець стверджує, що важливою складовою для ефективної системи внутрішнього контролю є належний поділ функціональної відповідальності, або поділ обов'язків за керівниками центрів відповідальності та працівниками підприємства [15, с. 98-99].

Система внутрішнього контролю є ефективною лише за умови налагоджених взаємовідносин між суб'єктами контролю на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу, які спільно застосовують контрольні процедури за здійснюваними господарськими операціями, зокрема перевірка доцільності здійснення господарських операцій та повнота відображення їх в обліку, що спрямовані на формування оперативної та достовірної інформації для системи менеджменту.

На більшості підприємств готельно-ресторанного бізнесу відсутня налагоджена система контролю за центрами відповідальності та центрами витрат, внаслідок чого не закріплені посадові інструкції осіб, що відповідають за функціонування системи контролю. Проблемним аспектом сучасного стану системи контролю є відсутність системного підходу до її побудови на всіх ділянках обліку за відповідними бізнес-процесами, а також перекладання функцій контролю з керівників структурних підрозділів на бухгалтерію підприємства. Це призводить до надмірного навантаження працівників бухгалтерії та до неналежного здійснення контрольних процедур, що шкодить загальному результату.

Вищий рівень контролю, який є на підприємстві належить засновникам, що визначають основні бізнес-процеси та формують цілі й завдання для керівника підприємства. Центром відповідальності III рівня виступає керівник, який формує систему внутрішнього контролю та затверджує порядок проведення контрольних процедур за відповідними об'єктами контролю. Надпроцесний рівень контролю (центр відповідальності II рівня) делегується керівникам центрів відповідальності (адміністратору готелю, адміністратору ресторану, керівнику відділу прокату тощо), на яких покладено відповідальність за ефективність функціонування структурних підрозділів. Вони мають право підпису певних документів і формування внутрішньо управлінської звітності, яка подається керівнику підприємства. Центрами відповідальності I рівня є керівники центрів витрат і центрів доходів, які виконують контрольні функції згідно із затвердженими посадовими інструкціями.

На підприємствах готельно-ресторанного бізнесу суб'єктом контролю управління є засновники (вищий рівень контролю), керівник підприємства (центр відповідальності III рівня), керівники структурних підрозділів (центри відповідальності II рівня) та керівники центрів відповідальності (центри відповідальності I рівня). Суб'єктами контролю – виконавцями є працівники підприємства (первинні центри відповідальності), які виконують поставлені завдання керівників центрів відповідальності. В свою чергу, керівники центрів є виконавцями перед керівниками структурних підрозділів, які звітують про виконану роботу перед керівником підприємства. Керівник виступає виконавцем перед засновниками суб'єкта господарювання.

Особливу увагу слід приділити розподілу контрольних функцій між суб'єктами контролю, тобто встановлення меж відповідальності. Для цього керівник вищого рівня, делегуючи відповідні повноваження керівнику нижчого рівня, повинен контролювати та проводити оцінку результатів його діяльності шляхом запровадження системи внутрішньої звітності.

Наступний етап організації системи внутрішнього контролю передбачає вибір організаційної форми. Практика показує, що суб'єкти господарювання можуть створювати окрему службу внутрішнього контролю або розподілу контрольних функцій за керівниками структурних підрозділів. Вибір організаційної форми контролю залежить від поставлених цілей та завдань, організаційної структури й обсягів діяльності.

Крім вище окреслених складових, Н. А. Остап'юк відзначає, що на формування внутрішнього контролю також впливає організаційно-правова форма суб'єкта господарювання [45].

Л. Г. Медвідь стверджує, що однією з проблем належної побудови системи внутрішнього контролю є визначення кола його об'єктів [41].

В. П. Пантелеєв вважає, що об'єктами контролю є господарські процеси, управлінські рішення, результати діяльності щодо яких спрямовано на контрольні дії суб'єкта контролю та до яких застосовуються заходи щодо встановлення відповідності визначеним параметрам [47, с. 37].

Є. В. Калюга зазначає, що об'єктами контролю є рух необоротних активів, калькулювання та нормування матеріальних і трудових ресурсів, матеріальні запаси та грошові цінності, зобов'язання, витрати діяльності й доходи, фінансові результати, обліково-аналітична інформація [28, с. 46-47].

Н. Г. Виговська, досліджуючи питання ідентифікації об'єктів контролю, робить висновок: об'єктами внутрішнього контролю є процеси господарської діяльності, майно підприємства та джерела його формування, а також функції управління [16].

У контексті внутрішнього контролю діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу об'єктами контролю виступають насамперед процеси (господарські операції, що відбуваються на суб'єктах дослідження), спеціалізовані робочі активи, понесені витрати та отримані доходи по підприємству загалом і в розрізі наданих послуг та реалізованих товарів, оцінка діяльності структурних підрозділів і визначення ефективності прийнятих управлінських рішень (табл. 3).

Складові внутрішнього контролю діяльності підприємств  
готельно-ресторанного бізнесу

Об'єкти контролю	Елементи об'єктів контролю	Параметри контролю
Процеси	надання готельних послуг; виробництво та продаж страв у ресторані; надання послуг ресторану; надання інших послуг у готелі	контроль обсягів надання послуг та продажу товарів; визначення відхилень фактичних показників від бюджетних
Спеціалізовані робочі активи	спеціалізовані робочі активи на складі; спеціалізовані робочі активи у готелі; спеціалізовані робочі активи у ресторані	адекватність забезпечення; раціональність використання
Отримані доходи	дохід від надання готельних послуг; дохід від продажу товарів у ресторані; дохід від надання послуг у ресторані; дохід від надання інших послуг у готелі	контроль обсягів надання послуг та продажу товарів, оцінка отриманих доходів; визначення відхилень фактичних показників від бюджетних
Понесені витрати	прямі та непрямі витрати надання готельних послуг; витрати на виробництво страв у ресторані; витрати на інші послуги готельно-ресторанного закладу; загальногосподарські витрати; витрати обігу ресторану	оцінка понесених витрат; перевірка правильності оцінки та віднесення витрат на відповідний центр витрат; перевірка методики розподілу непрямих витрат; визначення відхилень фактичних показників від бюджетних
Оцінка діяльності структурних підрозділів	працівники підрозділів; керівники центрів відповідальності; керівники структурних підрозділів; керівник підприємства	оцінка понесених витрат; оцінка отриманих доходів; визначення результатів діяльності
Визначення ефективності прийнятих управлінських рішень	перевірка отриманих результатів внаслідок використання контрольних процедур	

Відповідно до виділених об'єктів контролю застосовують такі контрольні процедури: контроль обсягів надання послуг та продажу товарів; оцінка понесених витрат та отриманих доходів; проведення аналізу діяльності; перевірка забезпеченості спеціалізованими робочими активами структурних підрозділів, контроль за їх рухом та ефективністю використання (споживання); визначення відхилень фактичних показників від бюджетних (планових) за центрами відповідальності.

Важливою складовою ефективної побудови системи внутрішнього контролю на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу є формування належного інформаційного забезпечення, що використовується при застосуванні контрольних процедур.

С. М. Петренко стверджує, що інформаційне забезпечення – сукупність рішень, які застосовуються щодо об'єктів інформації, її якісного та кількісного складу, розміщення та форм організації [49, с. 17].

Інформаційною базою внутрішнього контролю підприємств готельно-ресторанного бізнесу є:

- положення, посадові інструкції та інші внутрішні нормативні документи;
- затверджені бюджети, кошториси тощо;
- дані первинного обліку;
- інвентаризаційні описи;
- відомості внутрішнього контролю та управлінська звітність;
- реєстри аналітичного та синтетичного обліку, відомості обліку й фінансова звітність;
- інша документація, яка сформована на підприємстві та виступає інформаційним забезпеченням при прийнятті управлінських рішень.

Залежно від інформаційного забезпечення, що застосовується при здійсненні контрольних процедур, внутрішній контроль поділяється на документальний та фактичний.

Під документальним контролем розуміють процес встановлення достовірності й доцільності здійснюваних господарських операцій на основі даних первинного обліку, реєстрів, відомостей обліку і даних управлінської звітності, які підтверджують процеси, що відбулися на підприємстві.

Фактичним називається контроль, за яким перевіряється кількісний та якісний склад об'єктів, що здійснюється шляхом проведення інвентаризації й інших методів перевірки їх фактичного стану. Об'єктами контролю, до яких



застосовується фактичний контроль, є спеціалізовані робочі активи та товарні запаси ресторану.

Слід відзначити, що документальний і фактичний контроль є взаємопов'язаними між собою, тому їх спільне застосування дає можливість встановити фактичний стан об'єкта контролю. Поєднання документального і фактичного контролю у теорії та практиці називають комбінованим контролем [61, с. 34].

Для контролю за збереженням і раціональним використанням спеціалізованих робочих активів підприємств готельно-ресторанного бізнесу застосовують метод фактичного контролю – інвентаризацію. Метою її проведення є забезпечення достовірності даних системи обліку і звітності шляхом фактичної перевірки та документального підтвердження їх фізичної наявності й стану, відповідності умовам визнання та оцінки.

У. В. Ковалишин відзначає, що інвентаризація як метод контролю не обмежується перевіркою фактичної наявності цінностей [29, с. 107]. При застосуванні такого методу контролю здійснюється перевірка посадових осіб на зловживання та умов зберігання активів, виявляються залежані й невикористані предмети, що втратили повністю або частково свої якісні характеристики, виявлення не придатних до експлуатації необоротних спеціалізованих предметів, перевірка дотримання умов споживання та використання спеціалізованих робочих активів у діяльності досліджуваних підприємств.

Інвентаризація як метод внутрішнього контролю на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу повинна бути чітко регламентована. Об'єкти, періодичність та строки проведення інвентаризації необхідно відображати у розробленому Положенні про інвентаризацію. В організаційному документі повинні описуватися: терміни та порядок проведення; порядок правильності визначення інвентаризаційних різниць; документальне оформлення; перевірка й оформлення результатів інвентаризації.

У нормативному документі відповідно до організаційної структури та обсягів діяльності, враховуючи норми чинного законодавства, чітко

визначаються терміни здійснення амортизації, а також випадки, коли інвентаризація має бути обов'язково проведеною [54].

Правильна побудова підготовчого етапу інвентаризації як методу внутрішнього контролю дозволяє сформувати належний інформаційний зв'язок, який забезпечує послідовність та достовірність перевірки, виявлення ймовірних порушень і надмірного використання спеціалізованих робочих активів у здійсненні господарських операцій, пов'язаних із їх рухом.

Отже, організація внутрішнього контролю на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу не є регламентованою, а визначається внутрішнім документом у межах окремого суб'єкта господарювання, який визначає регламенти формування та узагальнення контрольної інформації й використання результатів контролю для прийняття управлінських рішень.

Для ефективного функціонування системи внутрішнього контролю на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу є необхідним ознайомлення посадових осіб із чинними регламентами контролю. Інформацію слід доводити до відома лише в межах їх повноважень та компетенцій.

При організації внутрішнього контролю діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу має бути враховано: суб'єктами контролю є особи, які є працівниками підприємства, ефективне функціонування прямих і зворотних зв'язків між суб'єктами контролю (управлінцями) та суб'єктами контролю (виконавцями).

Отже, при організації внутрішнього контролю слід враховувати, що на систему контролю впливають внутрішні та зовнішні чинники. До внутрішніх чинників слід відносити організаційну структуру, структуру системи управління, рівень вмінь і навичок управлінського персоналу, делегування повноважень між ланками менеджменту тощо. Зовнішніми чинниками є нормативно-правове регулювання галузі, економічна ситуація в країні, наявність конкуренції тощо. Сучасна фінансово-економічна криза, яка супроводжує національну економіку, негативно впливає на результативність діяльності досліджуваних підприємств, що призводить до зацікавленості

власників та керівників суб'єктів дослідження у функціонуванні ефективної системи внутрішнього контролю.

## **5. Методика внутрішнього контролю результатів діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу**

В сучасних умовах господарювання внутрішній контроль результатів діяльності спрямований на досягнення достовірності та законності відображення у системі обліку належної інформації про отримані доходи та понесені витрати, а також для забезпечення ефективного виконання функцій менеджменту.

Метою внутрішнього контролю результатів діяльності є підтвердження та забезпечення належної інформації про доходи від реалізації, суми понесених витрат, контроль за діяльністю центрів відповідальності з метою досягнення цілей управління для забезпечення максимально позитивної результативності здійснення діяльності суб'єкта господарювання.

Т. О. Шматковська відзначає, що внутрішній контроль результатів діяльності має охоплювати моніторинг всієї діяльності, оскільки кожна господарська операція впливає на кінцевий результат [66].

Л. В. Чижевська стверджує, що сучасний підхід до побудови системи внутрішнього контролю повинен базуватися на завданнях, які сформовані системою управління [65, с. 303].

Внутрішній контроль результатів діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу повинен здійснюватися на стадіях:

– організації та регулювання управлінських рішень – відбувається контроль за доцільністю і законністю здійснених господарських операцій підприємства, а також оцінюється можливість досягнення оптимального фінансового результату;

– обліку – контролюється повнота відображення, оперативність обробки та підготовки інформації про результати діяльності;

– бюджетування – оцінюється оптимальність, раціональність і ефективність різних варіантів управлінських рішень та відповідність їх загальній стратегічній меті діяльності підприємства.

Форма внутрішнього контролю результатів діяльності на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу залежить від періодичності здійснення контрольних процедур, етапів і стадій їх виникнення та поділяється на попередній, поточний і наступний види контролю (табл. 4).

Таблиця 4

Етапи проведення внутрішнього контролю результатів діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу

Назва етапу	Характеристика
Попередній	оцінка господарської операції перед її здійсненням з точки зору доцільності, законності на відповідність дотримання нормативних документів. Функціями попереднього контролю є: складання кошторисів (бюджетів) витрат підрозділів; закріплення відповідальних за їх дотримання; визначення оптимального розміру витрат
Поточний (оперативний)	оперативне виявлення й своєчасне усунення порушень і відхилень, що виникають у процесі здійснення господарської діяльності. Поточний контроль має бути організований таким чином, щоб він охоплював усі сторони системи інформаційного забезпечення – вміщувати не лише норми та нормативи, а й організацію здійснюваних процесів, нормування, планування й облік зміни норм, аналіз їхньої ефективності, а також забезпечувати реальну, своєчасну оцінку стану й перспектив розвитку підприємства при найменших витратах
Наступний	передбачає перевірку операцій після їх здійснення, що здійснюється шляхом проведення ревізій та тематичних перевірок. Перевірка поставлених керівництвом завдань з метою виявлення недоліків у діяльності та впливу на прийняття управлінських рішень

Т. О. Шматковська стверджує, що систему внутрішнього контролю результатів діяльності підприємства можна покращити за умови застосування горизонтального та вертикального аналізу [66, с. 203].

Горизонтальний метод контролю передбачає дослідження доходів, витрат і фінансових результатів за їх видами на основі планових показників (складених бюджетів). У свою чергу, вертикальний метод контролю дає змогу здійснювати

аналіз, перевірку отриманих доходів і понесених витрат за центрами відповідальності.

І. В. Десяткіна розглядає повсякденний етап проведення внутрішнього контролю, що є передумовою успішного функціонування суб'єктів господарювання, підвищення прибутковості та збереження матеріальних цінностей, які дають можливість підприємству в майбутньому отримувати економічні вигоди [23, с. 44].

Під час проведення внутрішнього контролю за центрами доходів і витрат на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу рекомендується застосовувати різноманітні методи, які є сукупністю фінансових, економічних, організаційних, оперативно-технічних і фактичних способів та прийомів із перевірки доходів, витрат і фінансових результатів підприємства.

Внутрішній контроль витрат доцільно здійснювати за допомогою контрольних процедур, які враховують особливості діяльності та організаційну структуру, що дає можливість визначати об'єкти контролю, їх обсяги та виявляти відхилення за ними.

Ж. С. Труфіна пропонує здійснювати внутрішній контроль витрат із двома виділеними аспектами: економічним і правовим. Під економічним аспектом розуміється система, яка формує достовірну інформаційну систему про суми понесених витрат, а правовим – встановлення центрів відповідальності за місцем виникнення [63].

Важливим етапом контролю виробничих витрат є контроль використання матеріальних і трудових ресурсів. Такий контроль є однією з трудомістких ділянок, оскільки вимагає здійснення контрольних процедур за використанням (споживанням) різних видів ресурсів, що дає змогу контролювати величину витрат із плановими калькуляціями. Насамперед виконується перевірка правильності складання калькуляцій на послуги з розміщення (обслуговування) у готельних номерах, на надання інших послуг (відділу прокату, перукарні, хімчистки тощо) та калькуляцій у ресторані на окремі страви та іншу продукцію, що підлягає продажу. Крім того, слід контролювати своєчасність і

достовірність відображення в обліку операцій із приймання, зберігання та відвантаження матеріальних ресурсів у ресторані, їх використання у готелі та в інших структурних підрозділах суб'єкта дослідження. Перевіряється правильність витрачання запасів відповідно до встановлених норм та вивчення обґрунтованості їх списання. Особливу увагу слід приділити використанню сировинних продуктів харчування у приготуванні страв, щодо застосування норм виходу кулінарної продукції та норм списання природних втрат.

Під час перевірки дотримання умов зберігання продукції у ресторані увагу слід приділяти кількості списаної продукції, в якій закінчився термін придатності, а також завищеним нормам відходів, що виникають при приготуванні страв. Для цього перевіряється правильність умов зберігання та дотримання термінів зберігання. З метою оптимізації таких витрат слід чітко закріпити матеріальну відповідальність посадових осіб і у випадку виявлених порушень суми завданих збитків відшкодовувати за їх рахунок.

Ефективним методом контролю за сумами понесених витрат є зустрічна перевірка та метод порівняння з даними первинних документів і відповідність інформації даним аналітичного та синтетичного обліку. В ресторані слід враховувати правильність оцінки товарів при надходженні та вибутті, перевіряти правильність складення та коригування в системі обліку інформації, що зазначена в розрахунку розподілу відхилення купівельної вартості товарів від їх облікової.

На етапі контролю виробничих витрат досліджуваних підприємств необхідно здійснювати перевірку повноти формування прямих і непрямих витрат, які формують собівартість продажу товарів у ресторані та собівартість наданих послуг готелем й іншими структурними підрозділами. Особливу увагу слід приділити порядку розподілу непрямих витрат і дотримання обраної бази відповідно до облікової політики підприємства. Такий контроль необхідно здійснювати за видами реалізованих товарів та наданих послуг.

Важливою складовою виробничих витрат підприємств готельно-ресторанного бізнесу є загальногосподарські витрати, які потребують

системного підходу до проведення внутрішнього контролю. Перевірку таких витрат слід розпочинати з вивчення їх сутності, складу та структури, перевірки економічної доцільності їх віднесення до складу загальногосподарських витрат. Перевіряються первинні документи, що формують суми таких витрат і правильність відображення їх на рахунках обліку. Особливу увагу слід приділяти на етапі поточного контролю, де оперативно виявляються та своєчасно усуваються виявлені порушення (відображення в обліку понесених витрат, які не мають відношення до складу загальногосподарських витрат) і відхилення, що виникають у процесі господарської діяльності. При перевірці загальногосподарських витрат найбільше значення відводиться правильності розрахунків за користування газом, електроенергією і водопостачанням, дотримання норм їх споживання та пошуку резервів для їх економії.

Методику внутрішнього контролю загальногосподарських витрат підприємств готельно-ресторанного бізнесу представлено на рис. 3.



Рис. 3. Методика внутрішнього контролю загальногосподарських витрат підприємств готельно-ресторанного бізнесу

Внутрішній контроль витрат на збут ресторанного підрозділу здійснюється з метою перевірки насамперед правильності відображення таких витрат і чіткого розмежування у відповідності до центрів доходу. Центри доходів, за якими формуватимуться витрати, відкриваються відповідно до організаційної структури підприємства (відповідно до кількості торговельних залів, барів, літніх майданчиків тощо). Це дасть змогу для системи управління акумулювати інформацію про суми понесених витрат у розрізі виділених центрів з метою визначення ефективності їх діяльності.

Перевіряється повнота відображення понесених витрат у процесі обслуговування клієнтів за відповідним центром. Після ідентифікації понесених витрат наступним етапом контролю є перевірка первинних документів, на підставі яких вони визнаються. Контролюється правильність оформлення носіїв облікової інформації та віднесення витрат на відповідний аналітичний рахунок згідно із запропонованими статтями витрат. Контролюється правильність списання форменого одягу барменів та офіціантів, столового посуду й приборів, вартість яких визнається витратами на збут ресторану. Перевіряється правильність закриття досліджуваних витрат на фінансовий результат, шляхом списання на відповідний аналітичний рахунок.

Внутрішній контроль доходів від реалізації передбачає підтвердження достовірної інформації про суми одержаних доходів за відповідний період, а також перевірки дотримання руху грошових потоків при оплаті товарів та послуг.

На попередньому етапі контролю слід деталізувати доходи за формами їх одержання: дохід від продажу товарів, дохід від надання готельних послуг і дохід від надання інших послуг. При перевірці доходів слід вивчати обсяги продажу товарів у ресторані та обсяги надання послуг. Це означає, що отримані доходи в залежності від форми їх одержання перевіряються окремо з урахуванням організаційної структури та умов розрахунків. Також перевіряється дотримання положень облікової політики в частині визнання, оцінки та обліку доходів; встановлення відповідності відображення сум доходів



на рахунках обліку за запропонованою аналітикою до рахунку 70 “Доходи від реалізації” і в реєстрах аналітичного обліку відповідно на підставі сформованих первинних документів; встановлення повноти та своєчасності відображення інформації в управлінській звітності для прийняття оперативних управлінських рішень.

На етапі поточного контролю здійснюється оцінка складу та структури отриманих доходів. Особливу увагу приділяють формі одержання доходів: готівка, безготівковий спосіб. При цьому звертають увагу на форму одержання безготівки: перерахунок на поточний рахунок згідно рахунку або розрахунок за реалізований товар/надану послугу через термінал, шляхом розрахунку платіжною картою (грошові кошти у дорозі в національній валюті). У випадку готівкових розрахунків контролюються умови дотримання касової дисципліни за рухом грошових коштів на підприємстві. У разі розрахунків за одержаними доходами на умовах після оплати з метою підвищення рівня платоспроможності слід контролювати дату зарахування коштів на поточний рахунок.

На етапі наступного контролю здійснюється перевірка одержаних доходів після їх визнання на повноту відображення за місцями виникнення та центрами відповідальності з метою виявлення недоліків у діяльності й пошуку резервів для підвищення доходів підприємства.

Внутрішній контроль результатів діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу передбачає перевірку всієї діяльності, оскільки кожна господарська операція, що відбулася, впливає на показники діяльності. Важливими є попередні та поточний етапи контролю, на яких здійснюється ряд контрольних процедур, що дозволяє оперативно реагувати на результат діяльності, оцінювати ефективність та приймати оперативні управлінські рішення.

Зокрема, етап попереднього контролю призначений для встановлення контрольних процедур за процесом формування, розподілу та використання фінансових результатів.

На етапі поточного контролю перевіряється правильність формування та списання доходів і витрат підприємства, що є основними складовими фінансових результатів підприємства. На цьому етапі проводиться аналіз відхилень доходів, витрат і фінансових результатів від планових (бюджетних) показників, що забезпечує оперативною інформацією систему управління для пошуку можливих резервів збільшення обсягів діяльності.

На аналітичних рахунках фінансових результатів основної діяльності визначається результативність діяльності кожного структурного підрозділу за видами наданих послуг і центрами доходів від продажу товарів. На підставі сформованої достовірної інформації про результати діяльності це дає змогу достовірно аналізувати ефективність функціонування центру відповідальності, рентабельності надання послуг, раціональність понесених витрат тощо.

На етапі наступного контролю перевіряється розподіл фінансових результатів та його подальше використання за напрямками (сплата податків до бюджету, віднесення до складу нерозподілених прибутків, непокритих збитків, поповнення статутного капіталу, покриття збитків тощо). Крім того, здійснюється оцінка показників формування прибутку, виявлення різних чинників, що впливають на прибуток, пошук резервів зростання прибутку.

Також на етапі наступного контролю особлива увага приділяється визначенню економічної ефективності діяльності кожного центру відповідальності за видами наданих послуг та центрами доходів, які продавали товар.

Такі пропозиції дають змогу контролювати врахування норми прибутку при формуванні ціни на продаж товарів і надання основних та додаткових послуг, що дозволяє системі управління оперативно реагувати на зміни у собівартості (зростання цін на ресурси) та ефективно конкурувати на ринку.

Методику внутрішнього контролю результатів діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу представлено на рис. 4.



Рис. 4. Методика внутрішнього контролю результатів діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу

Інформація за результатами проведеного внутрішнього контролю повинна формуватися залежно від виділених рівнів відповідальності. Враховуючи компетенцію та повноваження відповідного рівня контролю,

інформація акумулюється за відповідний період часу (в залежності від обсягів діяльності: тиждень, декада, місяць, квартал) для здійснення оперативного контролю за кожним центром відповідальності, де аналітичними складовими будуть види послуг і групи товарів, що використовується керівництвом підприємства. Кожна складова собівартості надання послуг чи продажу товару контролюється на рівні аналітичної деталізації запропонованої системи обліку – на всіх рівнях виділених центрів відповідальності. Узагальнена інформація на рівні структурних підрозділів дає змогу визначати результативність їх діяльності та персоніфікувати відповідальність керівників центру. Відповідно, показники діяльності контролюватимуться насамперед керівниками структурних підрозділів спільно з керівництвом підприємства. Керівників структурних підрозділів цікавить сума одержаних доходів від надання послуг (продажу товару), інформація про суми понесених витрат у розрізі видів наданих послуг, які формують собівартість реалізації. Керівника підприємства цікавлять результати діяльності підприємства, результативність діяльності відповідного центру доходів, рентабельність кожного виду послуг (товарів) тощо.

У процесі проведення контролю слід використовувати показники, що характеризують результати діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу і перспективи їх розширення. До таких показників слід відносити: ділову активність, ліквідність, платоспроможність, рентабельність, оцінку стану майна підприємства тощо. Для цього службі внутрішнього контролю потрібно проводити наступні аналітичні розрахунки: аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу надання послуг (продажу товарів) і прибутку; аналіз фінансового стану та фінансової стійкості, аналіз показників рентабельності, факторний аналіз прибутку від операційної діяльності тощо.

Доведено, що система контролю підприємств готельно-ресторанного бізнесу має свої особливості, внаслідок чого запропоновано організувати систему контролю відповідно до організаційної структури суб'єктів дослідження, що дасть змогу побудувати багаторівневу систему контролю, яка

дозволить персоніфікувати відповідальність керівників структурних підрозділів і працівників. Розподіл контрольних функцій за виконавцями процесу дасть можливість оптимізувати застосування контрольних процедур, що дозволить слідкувати за дотриманням бюджетних (планових) показників і визначати причини відхилень та оперативно впливати на здійснення господарських операцій.

Ефективність управління діяльністю підприємств готельно-ресторанного бізнесу залежить від застосовуваних контрольних процедур суб'єктами контролю за понесеними витратами, отриманими доходами та сформованими фінансовими результатами. Вимоги системи управління виділеними об'єктами контролю передбачають застосування робочих документів: відомостей контролю з формування собівартості проданих товарів у ресторані та наданих готельних послуг; контроль-накопичувальної відомості витрат обігу ресторанного підрозділу та відомостей внутрішнього контролю доходів від продажу товарів у ресторані та доходів від надання готельних послуг.

## ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Аналіз результатів діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу засвідчив кризові явища, які зумовлені негативними факторами, що супроводжують національну економіку впродовж останніх років. При цьому слід врахувати відсутність належної інфраструктури, яка відповідає міжнародним вимогам надання сервісних послуг підприємствами готельно-ресторанного бізнесу, що відображається на якості обслуговування. Відзначаємо, що стан галузі не відповідає потенційним можливостям держави, яка має все необхідне для розвитку туристичної індустрії. Як наслідок, система управління змушена здійснювати пошук ефективних управлінських рішень із удосконалення якості послуг, оптимізації витрат та пошуку резервів для збільшення доходів.

Сутністю діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу є нематеріальний характер діяльності, що полягає в наданні основних і додаткових послуг. Чинне законодавство та практика діяльності досліджуваних суб'єктів господарювання засвідчує, що під основними послугами слід розглядати господарські операції з надання послуг тимчасового розміщення (проживання) та організації харчування. В свою чергу, під додатковими послугами (перелік послуг залежить від типу зірковості та місця розташування) слід розуміти господарські операції, які не відносяться до основних, а замовляються та оплачуються споживачам додатково.

Важливою складовою ефективного управління діяльністю підприємств готельно-ресторанного бізнесу є формування стратегії розвитку їх діяльності, яка передбачає наявність плану управління, що спрямований на вибір відповідних цілей і напрямів діяльності й базується на системності в управлінні основними та додатковими послугами, спеціалізованими робочими активами, доходами, витратами і результатами діяльності. Доцільність впровадження стратегії розвитку в діяльність досліджуваних підприємств впливає на побудову якісно нової системи управління, що є передумовою для ефективного

наукового пошуку напрямів удосконалення системи обліку та внутрішнього контролю як важливої складової інформаційного забезпечення менеджменту підприємства.

Обґрунтовано доцільність організації обліку спеціалізованих робочих активів і результатів діяльності досліджуваних підприємств за центрами відповідальності та центрами витрат, які слід виокремити відповідно до організаційної структури і видів послуг, що надаються. Це дасть змогу здійснювати оперативний контроль робочих активів, визначати понесені витрати за кожним видом наданих послуг, формувати інформацію про результати діяльності центрів відповідальності та підвищити відповідальність керівників структурних підрозділів за виконання поставлених цілей, що забезпечить управлінський персонал належним інформаційним забезпеченням про результати діяльності.

Ефективність управління діяльністю підприємств готельно-ресторанного бізнесу залежить від застосовуваних контрольних процедур суб'єктами контролю за понесеними витратами, отриманими доходами та сформованими фінансовими результатами. Вимоги системи управління виділеними об'єктами контролю передбачають застосування робочих документів: відомостей контролю з формування собівартості проданих товарів у ресторані та наданих готельних послуг; контроль-накопичувальної відомості витрат обігу ресторанного підрозділу та відомостей внутрішнього контролю доходів від продажу товарів у ресторані та доходів від надання готельних послуг.

Внутрішній контроль за результатами діяльності слід здійснювати за процесами, виділеними рівнями контролю, центрами відповідальності із застосуванням зазначених контрольних процедур. Сформована методика контролю дасть змогу визначати рентабельність здійснюваних процесів та результативність кожного структурного підрозділу. Одним із важливих елементів контролю, який дозволяє контролювати витрати та доходи, є застосування бюджетування, що полягає в ефективності здійснюваних контрольних процедур за оцінкою результатів діяльності. Вдосконалена

система контролю дає змогу сформувати якісно нове інформаційне забезпечення системи управління як засобу оптимізації контрольних функцій керівного персоналу підприємства.

Підвищення рівня якості управління діяльністю підприємств готельно-ресторанного бізнесу зумовлюється потребами формування достовірного та своєчасного інформаційно-аналітичного забезпечення. Систематизація, формування й узагальнення облікової інформації про спеціалізовані робочі активи, витрати та доходи за виділеними центрами відповідальності є можливими завдяки розробленим формам первинної документації та відомостям обліку.



## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Агафонова Л. Г. Туризм, готельний та ресторанний бізнес: ціноутворення, конкуренція, державне регулювання : [наук. видання] / Л. Г. Агафонова, О. С. Агафонова. – К. : Знання України, 2002. – 243 с.

2. Белова, Ірина. Історичний огляд правового забезпечення розвитку обліку та контролю [Текст] / Ірина Белова // Прикладна економіка - від теорії до практики : зб. тез доп. Першої Всеукр. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 15 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. – Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2015. – С. 9-13.

3. Белова, Ірина. Історичні аспекти розвитку бухгалтерського обліку [Текст] / Ірина Белова // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 жовт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Вектор, 2016. - С. 48-50.

4. Белова І.М. Організація стратегічного управління інноваційною діяльністю підприємства / Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємства в умовах інституційних трансформацій: монографія / Р.Ф. Бруханський, П.Р. Пуцентейло [та ін.] – Тернопіль: Вектор, 2017. – 260 с.

5. Белова І.М. Теоретичні основи облікової політики / І.М. Белова // Вісник Хмельницького національного університету. Серія: Економічні науки. – Хмельницький : ХНУ, 2015. – № 2, Т. 1 (222). – С. 84-90.

6. Белова І.М. Тенденції гармонізації та стандартизації обліку до міжнародних стандартів обліку та звітності / І.М. Белова // Глобальні та національні проблеми економіки: електронне наукове видання. Миколаїв, 2015. – Вип. 3. – С. 821-826.

7. Белова І.М. Роль обліку як функції системи управління підприємством [Тези] /Збірник матеріалів ІХ міжнародної науково-практичної конференції

присвяченої пам'яті професора Г.Г. Кірейцева : «Розвиток бухгалтерського обліку : теорія, професія, між предметні зв'язки», м. Київ, 26 лютого 2015 року. – Київ, 2015. – С. 392- 395.

8. Белова І.М. Аналітичні процедури в аудиті. / І.М. Белова, К. Воробей // [Тези] / Аграрна наука та освіта Поділля: збірник наукових праць міжнар. наук.-практ. конф. Ч. 2. (14-16 березня 2017 р., м. Кам'янець-Подільський). Тернопіль: Крок, 2017. - С.94 -97.

9. Белова І.М. Теоретичні засади інвестиційної привабливості підприємства. / І.М. Белова, О. Трофимчук // [Тези]. Фінансово-економічний розвиток України в умовах трансформаційних перетворень: матеріали всеукр. наук. - практ. конф. 6-7 квітн. 2017 р.(АТЕУ, м. Львів). Тернопіль: Крок, 2017. – С.80 – 82.

10. Безруких П. С. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в промышленности (Вопросы теории, методологии и организации) : [науч. издание] / П. С. Безруких, А. Н. Кашаев, И. П. Комисарова. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 380 с.

11. Бруханський, Р. Ф. Бухгалтерський облік : підручник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 480 с.

12. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Р. Ф. Бруханський, О. П. Скирпан. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 444 с.

13. Бруханський Р. Ф. Методика ведення стратегічного фінансового обліку на підприємствах: інжиніринговий аспект / Р. Ф. Бруханський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 8. – С. 18-28.

14. Бруханський Р. Ф. Варіанти взаємодії облікового забезпечення різних рівнів управління підприємством: стратегічний аспект / Р. Ф. Бруханський // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2. (м. Кам'янець- Подільський). – Тернопіль: Крок, 2014. – С. 13-16.

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

16.Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : [монографія] / Н. Г. Виговська. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 532 с.

17.Головко О. М. Організація готельного господарства : [навч. посібник] / О. М. Головко, Н. С. Кампов, С. С. Махлинець. – К. : Видавництво Кондор, 2012. – 338 с.

18.Дацко, Тетяна. Генезис облікової політики в Україні [Текст] / Тетяна Дацко, Ірина Белова // Розвиток аграрного бізнесу в умовах глобалізації : матеріали Міжнар. наук.-практ.конф. за участю іноз. студ. [м. Тернопіль, 15-17 квіт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.] , відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Астон, 2016. - С. 65-67.

19.Дідоренко, Тетяна. Бухгалтерський баланс як складова інформаційного забезпечення процесу прийняття економічних рішень [Текст] / Тетяна Дідоренко // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 жовт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Вектор, 2016. - С. 108-109.

20.Дідоренко, Тетяна Функціональний зміст обліково-аналітичної інформації у стратегічному розвитку підприємств ресторанного господарства [Текст] / Тетяна Дідоренко // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 27 жовт. 2017 р.] / редкол. : П. Р. Пуцентейло, Б. О. Язлюк, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : ФОП Осадца Ю. В., 2017. - С. 147-149.

21.Дідоренко, Тетяна. Теоретичні основи бухгалтерського балансу [Текст] / Тетяна Дідоренко // Прикладна економіка - від теорії до практики : зб. тез доп. Першої Всеукр. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 15 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. – Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2015. – С. 55-57.

22.Дергільова Г. С. Облік і аналіз прибутку підприємств громадського харчування: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / Г. С. Дергільова. – Х., 2003. – С. 19.

23.Десяткіна І. В. Порядок проведення внутрішнього контролю в закладах ресторанного господарства / І. В. Десяткіна // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2011. – № 3 (21) Ч. 2. – С. 44-52.

24.ДСТУ 4268:2003 “Послуги туристичні. Засоби розміщення. Загальні вимоги” : наказ Держспоживстандарту від 23 грудня 2003 р. № 225 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ligazakon.ua](http://www.ligazakon.ua).

25.ДСТУ 4269:2003 “Послуги туристичні. Класифікація готелів” : Національний стандарт від 17 серпня 2004 р. № 181 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ligazakon.ua](http://www.ligazakon.ua).

26.Заклади ресторанного господарства. Класифікація : ДСТУ 4281:2004 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://normativ.com.ua>.

27.Зима Г. І. Підходи до удосконалення обліку калькулювання собівартості готельних послуг / Г. І. Зима, Н. І. Самбурська // Інвестиції: практика та досвід. – 2014. – № 20. – С. 52-56.

28.Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : [монографія] / Є. В. Калюга. – К. : Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.

29.Ковалишин У. В. Становлення облікової політики в Україні / У. В. Ковалишин // Всеукраїнська наукова конференція. – Тернопіль : Економічна думка, 2007. – 339 с.

30.Коваль Л. І. Проблемні питання класифікації операційних витрат в умовах сучасного законодавства / Л. І. Коваль, Я. М. Дутка // Інтеграційні економіко-правові напрями розвитку України та країн близького зарубіжжя : матер. 1-ї міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. – Львів, 2012. – С. 20-22.

31.Ковтун Т. В. Система внутрішнього контролю як невід’ємний елемент операційної системи підприємства / Т. В. Ковтун // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 6. – Т. 1. – С. 165-170.

32.Козяр, Світлана. Позабалансовий облік в системі управління підприємством [Текст] / Світлана Козяр, Ірина Белова // Розвиток аграрного бізнесу в умовах глобалізації : матеріали Міжнар. наук.-практ.конф. за участю іноз. студ. [м. Тернопіль, 15-17 квіт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.] , відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Астон, 2016. - С. 98-100.

33.Корінько М. Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, диверсифікація : [монографія] / М. Д. Корінько. – К. : ДП “Інформ-аналіт. агентство”, 2007. – 429 с.

34.Король С. Облік витрат туристичного підприємства / С. Король // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2011. – № 4. – С. 72-84.

35.Король С. Я. Бухгалтерський облік в готельному господарстві: [навч. посіб.] / С. Я. Король. – К. : КНТЕУ, 2005. – 354 с.

36.Куцик П. О. Концептуальні основи управління витратами підприємств санаторно-курортної сфери / П. О. Куцик // Вісник Львівської комерційної академії : зб. наук. праць. / [ред. кол.: Г. І. Башнянин, Ю. А. Дайновський, В. І. Єлейко та ін.]. – Львів : ЛКА, 2007. – С. 411-416.

37.Мальська М. П. Готельний бізнес: теорія та практика : [підручник] / М. П. Мальська, І. Г. Пандяк. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 472 с.

38.Маначинська Ю. А. Облік непрямих витрат на підприємствах готельного господарства / Ю. А. Маначинська : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://oaji.net/articles/2014/797-1402907511.pdf>.

39.Марков Е. Ф. Учет постельного белья и посуды на предприятиях гостинично-туристического бизнеса // Бухгалтерский учет и налоги в торговле и общественном питании. – 2010. – № 1 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.lawmix.ru/bux/15050/>.

40.Марченко Д. М. Удосконалення організації внутрішнього фінансового контролю підприємств / Д. М. Марченко, Г. М. Яровенко // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 2. – С. 163-171

41.Медвідь Л. Г. Організаційно-методичні аспекти внутрішнього контролю діяльності торговельних підприємств у конкурентному середовищі / Л. Г. Медвідь, Д. О. Хариневич-Яворська // Ефективна економіка. – 2014. – № 11 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3524>.

42.Національний класифікатор України: класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010 : наказ Держспоживстандарту України від 11.10.2010 р. № 457 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.ubc.ua/Links/codes\\_ua2.html](http://www.ubc.ua/Links/codes_ua2.html).

43.Нечаюк Л. Готельно-ресторанний бізнес: менеджмент : [навч. посіб.] / Л. Нечаюк, Н. Нечаюк. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 344 с.

44.Озеран В. О. Бухгалтерський облік на ринках споживчої кооперації : [навч. посібник] / В. О. Озеран, П. О. Куцик, А. М. Волошин, Н. В. Трушина. – Львів : Львівська комерційна академія, 2010. – 311 с.

45.Остап'юк Н. А. Облікове забезпечення управлінських рішень: проблема достовірності / Н. А. Остап'юк // Зимові читання, присвячені ідеям П. П. Німчинова та І. В. Малишева: зб. тез та текстів виступів на 8 всеукр. наук. конф. (м. Житомир, 24-25 лютого 2010 р.). – Житомир : ЖДТУ, 2010. – С. 53-55

46.Остапенко Я. О. Класифікація готельних послуг для цілей бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю доходів і витрат підприємств готельного господарства / Я. О. Остапенко // збірник наукових праць Національного університету Державної податкової служби України. – 2014. – № 1. – С. 144-153.

47.Пантелеев В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація : [монографія] / В. П. Пантелеев. – К. : ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2008. – 491 с.

48.Пархоменко В. М. Інвентаризація – інструмент забезпечення достовірності фінансової звітності / В. М. Пархоменко // Вісник податкової служби України. – 2012. – № 43. – С. 20-29.

49.Петренко С. М. Контрольно-аналітичний механізм в управлінні бізнесом підприємства : [монографія] / С. М. Петренко, І. В. Сіменко. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2011. – 232 с.

50.Пилипенко А. А. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань : [монографія] / А. А. Пилипенко, І. П. Дзьобко, О. В. Писарчук ; за заг. ред. д.е.н. А. А. Пилипенко. – Х. : ХНЕУ, 2011. – 344 с.

51.Писаревський І. М. Дослідження доходності підприємств готельного господарства / І. М. Писаревський, І. В. Сегеда // Технологический аудит и резервы производства. – 2015. – № 4/5 (24). – С. 42-48.

52.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” : наказ Міністерства фінансів України від 27.04. 2000 р. № 92 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

53. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” : наказ Міністерства фінансів України від 20.10. 1999 р. № 246 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.

54.Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879 р. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

55.Попович В. І. Облік доходів від надання готельних послуг у системі управління / В. І. Попович // Економічний аналіз : зб. наук. праць. – Тернопіль : ТНЕУ “Економічна думка”, 2014. – Т. 17. – № 2. – С. 176-180.

56.Про затвердження Порядку встановлення категорій готелям та іншим об'єктам, що призначаються для надання послуг з тимчасового розміщення (проживання) : постанова Кабінету Міністрів України від 29.07.2009 № 803 зі змінами і доповненнями : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/803-2009-%D0%BF>.

57.Про Туризм : Закон України від 15.09.1995 № 324/95-ВР зі змінами та доповненнями : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/324/95-%D0%B2%D1%80>.

58.Ремеслова О. Л. Готельне господарство як об'єкт дослідження в умовах ринкової економіки : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.stattionline.org.ua/index.php/ekonom/60/8224-gotelne-gospodarstvovyak-ob-yekt-doslidzhennya-v-umovax-rinkovo%D1%97-ekonomiki.html>.

59.Семенюк Л. В. Облік та аналіз витрат у системі управління продуктом закладів ресторанного господарства / Л. В. Семенюк // Бізнесінформ. – 2015. – № 9. – С. 271-276.

60.Сененко И. А. Стратегия развития гостинично-ресторанного бизнеса / И. А. Сененко // Бізнесінформ. – 2015. – № 10. – 187-191.

61.Станкевич Г. Особливості системи внутрішнього контролю підприємства та роботи внутрішнього аудитора / Г. Станкевич // Аудитор України. – 2014. – № 9 (226). – С. 32-37.

62.Статистичний щорічник України за 2016 рік / Державна служба статистики України : [за ред. І. М. Жука]. – К. : 2017. – 596 с.

63.Труфіна Ж. С. Внутрішній контроль як один з механізмів формування управління витратами виробництва / Ж. С. Труфіна : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.chteiknteu.cv.ua/herald/content/download/archive/2013/v2/NV-2013-V2\\_61.pdf](http://www.chteiknteu.cv.ua/herald/content/download/archive/2013/v2/NV-2013-V2_61.pdf).

64.Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета : [учебник] / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда ; [пер. с англ.]. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.

65.Чижевська Л. В. Внутрішній контроль витрат та доходів підприємств готельного господарства / Л. В. Чижевська, Я. В. Остапенко // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. – Вип. 2 (7). – Т.1. – Полтава : ПДАА, 2013. – С. 302-310.

66.Шматковська Т. О. До проблематики організації системи внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності підприємства / Т. О. Шматковська, В. В. Ярош // Наукові записки Національного університету "Острозька



академія” : зб. наук. праць. – Острог : Видавництво НУ “Острозька академія”, 2014. – Вип. 25. – С. 200-205.

67. Янчева Л. М. Особливості формування собівартості продукції на підприємствах ресторанного господарства / Л. М. Янчева, М. О. Єльченко : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [irbis-nbuv.gov.ua](http://irbis-nbuv.gov.ua).

68. Яцишин І.М. Головні критерії оцінки та перспективи ефективності системи управління / І.М. Яцишин // Економіка і ринок: облік, аналіз, контроль. Науковий журнал ТАНГ: Випуск 5. – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – С. 288–299.

69. Яцишин І.М. Критерії оцінки ефективності систем управління / І.М. Яцишин, І.Г.Яремчук // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету імені Володимира Гнатюка. Серія: Економіка. – Тернопіль: ТДПУ ім. В.Гнатюка, 1999. – № 2. – С.133 – 140.