

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра фінансового контролю та аудиту

БАТЮК Дмитро Олегович

**КОНТРОЛЬ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ ГОТЕЛЬНОГО
ГОСПОДАРСТВА**

Спеціальність: 071 – Облік і оподаткування

Освітньо-професійна програма – Аудит і державний фінансовий контроль

Кваліфікаційна робота

Виконав студент
групи ОАДФКм-21

Д. Батюк

Науковий керівник:

к.е.н., доцент М.Т. Щирба

Тернопіль - 2022

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ ГОТЕЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА.....	7
1.1. Стан і перспективи розвитку готельного господарства в умовах енергозбереження.....	7
1.2. Поняття і види підприємств готельного господарства та готельних послуг: проблеми ідентифікації і класифікації	15
Висновки до розділу 1	31
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ ГОТЕЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА	33
2.1. Організація бухгалтерського обліку доходів і витрат підприємств готельного господарства	33
2.2. Бухгалтерський облік витрат підприємства готельного господарства та калькулювання собівартості готельних послуг	51
2.3. Методика обліку доходів підприємства готельного господарства.....	66
Висновки до розділу 2	79
РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ ГОТЕЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА ТА ЙОГО АНАЛІТИЧНО-ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ	83
3.1. Організаційно-інформаційне забезпечення внутрішнього контролю доходів і витрат підприємств готельного господарства в умовах енергозбереження	83
3.2. Аналіз доходів та витрат підприємства готельного господарства як метод господарського контролю в управлінні його рентабельністю.....	94
Висновки до розділу 3	110
ВИСНОВКИ	112
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	124

ВСТУП

Актуальність теми. Аналіз практики діяльності підприємств даної сфери, а також галузевих особливостей та тенденцій їх функціонування виявив виключну важливість належної обліково-інформаційної підтримки управління рентабельністю підприємств готельного господарства з урахуванням дії економічних, соціальних і екологічних факторів задля підвищення якості готельних послуг та забезпечення високого рівня обслуговування населення.

Проблеми бухгалтерського обліку, аналізу і контролю доходів та витрат, зокрема підприємств готельного господарства досліджують О. В. Балахонова, З. А. Балченко, Н. С. Герасимова, В. А. Дерій, О. В. Дроздовська, І. В. Жиглей, С. Я. Король, І. Д. Лазаришина, С. О. Левицька, В. І. Попович, І. Б. Садовська, Л. В. Чижевська та інші.

Не применшуючи наукового значення результатів досліджень вказаних вчених та дослідників, залишається невирішеною низка проблемних питань бухгалтерського обліку і контролю доходів та витрат підприємств готельного господарства, а саме: стан діяльності підприємств готельного господарства в Україні і світі в частині виявлення основних тенденцій їх розвитку та галузевих особливостей функціонування даного сектора економіки й окреслення їх впливу на системи бухгалтерського обліку та контролю підприємств готельного господарства, відсутність теоретичних засад і необхідність удосконалення методичного інструментарію бухгалтерського обліку та контролю доходів і витрат таких підприємств у межах системи управління рентабельністю підприємства та необхідності реалізації політики енергозбереження.

Мета і завдання дослідження. Мета кваліфікаційної роботи полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку і контролю доходів та витрат підприємств готельного господарства.

Для досягнення мети визначені для вирішення такі завдання:

– вивчити галузеві особливості діяльності підприємств готельного господарства, які впливають на організацію бухгалтерського обліку та контролю;

– проаналізувати теоретичні підходи до класифікації готельних послуг щодо можливості їх використання для цілей бухгалтерського обліку доходів і витрат підприємств готельного господарства;

– розкрити наукові підходи до визначення складу доходів та витрат підприємств готельного господарства для цілей їх ідентифікації як об'єктів бухгалтерського обліку;

– ідентифікувати функціональні обов'язки працівників бухгалтерської служби в досягненні завдань управління рентабельністю підприємств готельного господарства;

– вивчити методичні положення й існуючу практику відображення витрат підприємств готельного господарства на рахунках бухгалтерського обліку і встановити її відповідність завданням достовірного визначення собівартості готельних послуг;

– встановити напрямки обліково-інформаційної підтримки процесу контролю доходів та витрат підприємств готельного господарства з метою підвищення якості інформаційного забезпечення управління його рентабельністю в умовах впровадження енергозбереження;

– обґрунтувати порядок застосування аналітичних процедур для досягнення завдань внутрішнього контролю доходів і витрат підприємств готельного господарства.

Об'єктом дослідження є процес формування доходів та витрат підприємств готельного господарства, що відображаються в системі бухгалтерського обліку і підлягають контролю.

Предметом дослідження є сукупність теоретико-методичних та організаційно-практичних питань бухгалтерського обліку і контролю доходів та витрат підприємств готельного господарства.

Методи дослідження. У процесі дослідження застосовано загальнонаукові і спеціальні методи та прийоми пізнання. Методи спостереження і співставлення використовувались для з'ясування стану розвитку готельного господарства, а також оцінки фінансового стану підприємств даної галузі. Методи теоретичного узагальнення, групування та порівняння сприяли удосконаленню класифікації готельних послуг для визначення напрямків побудови системи аналітичних рахунків в обліку операцій з їх надання. Методи аналогії, системний підхід використовувались для удосконалення методики бухгалтерського обліку доходів і витрат підприємств готельного господарства. За допомогою методів індукції та дедукції обґрунтовано систему контролю доходів і витрат таких підприємств та розроблено його обліково-інформаційне забезпечення на основі внутрішньої звітності. За допомогою абстрактно-логічного методу і причинно-наслідкового зв'язку визначено інформаційне забезпечення процедур внутрішнього контролю доходів та витрат з метою якісної інформаційної підтримки відповідних управлінських рішень.

Інформаційною базою дослідження є праці провідних вітчизняних та зарубіжних вчених з проблем бухгалтерського обліку і контролю; законодавчі документи з питань організації та методики бухгалтерського обліку і контролю, офіційні матеріали органів законодавчої та виконавчої влади; статистичні дані (звіти й офіційні дані органів державної, регіональної, відомчої статистики, фінансова та статистична звітність суб'єктів господарювання України); довідкові й інформаційні видання професійних організацій, Інтернет-ресурси.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці рекомендацій з удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку і контролю доходів та витрат підприємств готельного господарства.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці рекомендацій з удосконалення організації і методики бухгалтерського обліку і

контролю доходів та витрат підприємств готельного господарства.

Структура та обсяг кваліфікаційної роботи роботи. Кваліфікаційна робота, основний зміст якої викладено на 123 сторінках друкованого тексту, складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 346 найменувань на 35 сторінках та 14 додатків на 63 сторінках. Робота містить 45 таблиць і 16 рисунків.

За результатами проведених досліджень автором опубліковано 2 статті на тему: «Economic content of income and expenses of hotel industry enterprises» та «Analysis of income and expenses of a hotel business enterprise as an effective tool for profit management».

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ ГОТЕЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА

1.1. Розвиток готельного господарства в умовах енергозбереження: стан і перспективи

Україна, будучи унікальною країною з унікальним природно-кліматичним потенціалом, в перспективі має всі ресурси для підвищення конкурентоздатності економіки на основі використання її культурно-природних можливостей. Розвиток туристичної інфраструктури в Україні та світі вимагає активізації роботи ринку послуг, зокрема, сектору тимчасового розміщення та організації харчування населення нашої держави та іноземних туристів. Створюючи матеріальну та побутову базу для розвитку інфраструктури, підприємства готельного господарства виконують одну з найважливіших функцій — забезпечують житлом, належними побутовими умовами та харчуванням громадян України та інших держав. Слід зауважити, що в Україні є передумови успішного функціонування готельного господарства, що охоплює різні рівні обслуговування населення та регіональні ринки готельних послуг, а також створює конкурентні переваги України на світових ринках послуг.

Проте, конкурентоздатність вітчизняних підприємств готельного господарства з року в рік знижується, порівняно з європейськими та азіатськими підприємствами туристичних та рекреаційних зон. Це спричинене рядом факторів, зокрема, політичного та економічного характеру, та вимагає адаптації існуючих управлінських механізмів діяльності таких підприємств, з одного боку, до потреб ринку послуг з тимчасового розміщення та харчування серед населення України та зарубіжних туристів, з іншого, підвищення ефективності господарської діяльності самих підприємств як самостійних господарських одиниць. Так, про важливість розвитку туризму як напряму діяльності у забезпеченні добробуту

споживачів пишуть М. Хансруді (M. Hansruedi) та Е.Л. Кауфманн (E. L. Kaufmann) [343].

Проте, потребує подальшого вивчення стан діяльності підприємств готельного господарства в Україні та світі з метою виявлення основних тенденцій їх розвитку та галузевих особливостей функціонування даного сектора економіки, а також окреслення їх впливу на системи бухгалтерського обліку та контролю підприємств готельного господарства. В цьому контексті одним із завдань даного дослідження є вивчення стану та перспектив розвитку готельного господарства в Україні та світі для визначення галузевих особливостей діяльності таких підприємств з метою подальшого окреслення впливу даних особливостей на системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.

Динаміка становлення та розвитку готельного фонду у світі може бути представлена цифровими даними, наведеними в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 – Динаміка розвитку готельного фонду у готельному господарстві країн світу (складено автором на основі [190])

Регіон	Готельний (номерний) фонд	Темпи приросту готельного (номерного) фонду, %
Європа	45 % світового готельного (номерного) фонду	2-2,5 % щорічно
Америка	35 % світового готельного (номерного) фонду (5 млн. номерів)	7-9 % щорічно
Азія	14 % світового готельного (номерного) фонду (3 млн. номерів)	15-20 % щорічно
Африка	3 % світового готельного (номерного) фонду (0,4 млн. номерів)	10-15 % щорічно
Австралія та Океанія	3 % світового готельного (номерного) фонду (близько 0,4 млн. номерів)	5-7 % щорічно

Як бачимо, структура готельного (номерного) фонду за континентами відрізняється, як і динаміка зростання пропорцій розвитку такого фонду у світі. Зокрема, хоча Європа і лідирує за обсягами номерного фонду, проте його щорічне зростання достатньо повільне. Натомість можна спостерігати активізацію розвитку готельного господарства у Азії та Африці, що пов'язано переважно з відкриттям цих країн для туристів, розвитком передових готельних технологій та розробкою ресурсів у цих регіонах, що дозволяє забезпечити

туристам більш комфортне розміщення. Детальніше окремі показники розвитку готельного господарства за країнами проаналізовані в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2 - Динаміка розвитку готельного господарства у країнах світу
(складено автором на основі [190])

Показник розвитку готельного господарства		Країни
1	2	3
Потужність готельного фонду	3,5 млн. номерів	США
	1,65 млн. номерів	Японія
	1 млн. номерів	Італія
	0,5 млн. номерів	Франція, Іспанія, Англія, Китай, Австралія
	0,3 млн. номерів	Австрія, Мексика, Канада, Греція
	0,15-0,23 млн. номерів	Таїланд, Російська Федерація, Індонезія, Туреччина
	Менше 0,15 млн. номерів	Швейцарія, Бразилія, Аргентина

Продовження таблиці 1.2

1	2	3
Темпи зростання готельного фонду		Туреччина, Китай, Малайзія, Сінгапур, Марокко, Іспанія, Німеччина, Аргентина
Найбільший міжнародний туристичний обмін	Більше 3 млн. готельних місць	Італія
	Більше 2 млн. готельних місць	Німеччина, Франція, Іспанія, Англія
	900 тис. місць	Австрія, Канада, Мексика
	550 тис. місць	Греція, країни колишньої Югославії
Найбільші темпи готельного будівництва		Китай, Туреччина, Марокко, Сінгапур, Малайзія
<i>Світові показники розвитку готельного господарства</i>		
Кількість готелів, тис. од.		307,7
Кількість номерів у готелях, млн. од.		11,1
Темпи приросту номерного фонду готелів за рік, %		10-15
Кількість працівників готельного господарства, млн. осіб		11,2
Середнє завантаження готелів у світі, %		67,7
Середній дохід у світі за номер, дол. США		84,4

Серед тенденцій розвитку готельного господарства у світі слід відмітити тенденцію утворення міжнародних готельних ланцюгів (об'єднання готелів, що мають централізоване управління та утворюють єдиний господарський комплекс). Така ситуація є позитивною для готельного господарства країни загалом з точки зору корпоративного регулювання якості готельних послуг, знання клієнтурою бренду готелю,

проте, недоліками утворення таких ланцюгів є зниження конкурентоздатності невеликих готельних закладів, що функціонують у певному регіоні.

Тенденціями функціонування готелів у всьому світі є також те, що активізується бронювання та оплата проживання в готелі через мережу Інтернет та через туристичних агентів, підвищуються середні ціни на проживання в готелях, розширюється попит на додаткові послуги готелів (сауни, басейни, спортзали, доступи до мережі Інтернет та iPod станцій).

Проблеми енергозабезпечення як економіки країни загалом, так і окремих галузей, регіонів і, навіть, суб'єктів господарювання стає щодня гострішою через політичну кризу в Україні у зв'язку зі збройним україно-російським конфліктом, підвищення рівня енергетичної залежності нашої держави, і, як наслідок, підвищенням тарифів на використання енергоносіїв. Крім того, сталою залишається проблема відсутності на рівні суб'єктів господарювання належної мотивації до зниження рівня енергетичного споживання, екологізації всіх господарських процесів, починаючи з виробничих процесів створення продукції, виконання робіт, надання послуг, закінчуючи збутовими та адміністративними управлінськими процесами. А невирішених проблем з кожним роком стає все більше та більше: перевитрачання усіх видів енергії, забруднення навколишнього природного середовища, утворення значної кількості твердих побутових відходів тощо. Всі ці фактори знижують конкурентоздатність як окремого підприємства, регіону, так і держави загалом, що вимагає переосмислення підходів до оцінки результатів діяльності суб'єктів господарювання лише за фінансовими результатами і вимагає розгляду та оцінки екологічного впливу його діяльності на зовнішнє середовище.

На думку І. Перелі, серед причин підвищеного інтересу суспільства до проблем енергетичного забезпечення можна назвати “дефіцит і постійне зменшення природних ресурсів, питання енергетичної безпеки України, високу енергоємність української економіки, поступове збільшення споживання, щорічне зростання цін на імпортовані Україною енергоресурси (газ, нафта)”

[232]. “Крім того, значна енергоємність галузей економіки, – пише вказаний автор, – пояснюється низкою факторів, серед яких найвпливовішими є: 1) значна частка витрат паливно-енергетичних ресурсів у загальній структурі собівартості продукції; 2) високий рівень фізичного зносу основних фондів, у тому числі виробничого обладнання (65-70 %); 3) дефіцит інформації про програми і технології енергозбереження; 4) порівняно невеликий досвід фінансування таких проектів і, як результат, неактивна їх реалізація” [232].

В цих негативних умовах і розвиваються галузі вітчизняної економіки, в тому числі готельне господарство. Так, для даної сфери господарської діяльності не характерна висока енергоємність (за даними Енергетичного балансу України за 2012 р. [85] на сферу торгівлі та послуг припадає 6,89 % споживання первинної енергії), проте, вважаємо, що саме у підприємств готельного господарства наявні значні резерви зі зниження енергетичного споживання.

Використовуючи досвід розвинених країн світу, зауважимо, що політика енергозбереження може бути ефективно впроваджена в життя: на рівні держави чи регіону (шляхом введення та застосування податкових та інших фінансових пільг, посиленням відповідальності суб’єктів господарювання та органів контролю за дотримання технічних норм будівництва та експлуатації обладнання) та на рівні окремого суб’єкта господарювання (впровадження енергозберігаючих технологій, систем обліку енергоресурсів на об’єктах).

За даними Державного агентства з енергоефективності та енергозбереження України в нашій державі діють наступні податкові та митні пільги до суб’єктів господарювання, які обирають шляхом своєї діяльності впровадження концепції енергозбереження:

- пільги на ввезення енергоефективного обладнання;
- пільги, що пов’язані із впровадженням енергоефективних технологій;
- пільги для стимулювання використання відновлюваних джерел енергії та альтернативних видів палива [237].

Загалом, готельне господарство як галузь економіки підпадає під частину вказаних пільг, що є додатковим фактором стимулювання впровадження в діяльність підприємств готельного господарства енергозберігаючих технологій. Проте, ефективна реалізація такої політики на рівні держави чи регіону стає можливою лише за умов встановлення взаємозв'язку між тенденціями розвитку всього господарського комплексу готельного господарства та іншими галузями економічної діяльності, а на рівні суб'єктів господарювання вимагає виявлення резервів енергозбереження, належного економічного обґрунтування конкретних заходів енергозбереження, а також системи планування та контролю інвестування у здійснення матеріально-технічного оновлення діяльності загалом та виробничих процесів зокрема.

Вивчення особливостей діяльності підприємств готельного господарства України вказує на існування ряду негативних тенденцій у їх функціонуванні, зокрема:

а) готельне господарство в Україні все ще переживає етап становлення та розвитку, оскільки вітчизняному ринку готельних послуг притаманна певна нестабільність та обмеженість (зокрема, відсутність в деяких регіонах різноманіття місць готельного обслуговування з диференційованими пакетами готельних послуг);

б) переважна невідповідність якості готельних послуг (послуг з тимчасового розміщення та організації харчування) ціновим пропозиціям щодо послуг підприємств готельного господарства. Про такі факти свідчили і проблеми з відмовами від бронювання місць в готелях під час чемпіонату Європи з футболу "Євро-2012" — встановлені ціни на готельні послуги подекуди перевищували європейські, якість же їх тут була незадовільною;

в) значна неорганізованість в окремих випадках роботи структурних підрозділів готельного господарства, яка пов'язана з нерозвиненістю транспортної та організаційної інфраструктури. Проте, нині слід відзначити значну інвестиційну привабливість підприємств готельного господарства, особливо у відомих туристичних зонах України з урахуванням їх природних,

рекреаційних та кліматичних ресурсів, що сприятиме розвитку вказаних секторів діяльності підприємств готельного господарства;

г) нераціональне використання рекреаційного потенціалу, земельних та природних лікувальних ресурсів держави готельними комплексами, особливо у курортних зонах, де вказані ресурси використовуються посилено, що обумовлює незадовільний екологічний та санітарний стан територій, використовуваних підприємствами готельного господарства;

д) зростання обсягів споживання енергоносіїв, зокрема електроенергії та теплоенергії, що загалом призводить до зростання витрат підприємства на енергозабезпечення.

Загалом, на основі виявлених та вказаних тенденцій розвитку галузі готельного господарства в Україні, а також організаційно-економічних особливостей досліджуваних підприємств даної сфери окреслено особливості їх господарської діяльності, що впливають на особливості побудови систем бухгалтерського обліку та господарського контролю на таких підприємствах. Зокрема, до них можна віднести:

а) поєднання підприємствами готельного господарства різних видів діяльності для забезпечення комплексності надання готельних послуг, тобто готельному господарству притаманна концентрація обслуговуючих служб (більшість готелів устаткована басейнами, саунами, пральнями, автостоянками, барами, кафе, ресторанами);

б) використання в діяльності підприємств готельного господарства елементів електронної комерції, зокрема, в частині бронювання номерів у готелі та використання розрахункових інструментів за придбання пакетів готельних послуг, що зумовлено, як правило, розширенням маркетингових комунікацій, орієнтованих на користувачів мережі Інтернет;

в) диференціація витрат та доходів за типами та складовими пакетів готельних послуг для встановлення окупності окремих пакетів та визначення можливості зміни складових пакетів для підвищення рентабельності діяльності підприємства готельного господарства. Це обумовлено переважно

впровадженням різноманітних програм лояльності для діючих клієнтів та програм, що передбачають диференціацію клієнтів (наприклад, для тих, хто відпочиває з сім'єю);

г) активне впровадження енергозбереження, що обумовлює необхідність виділення в обліку витрат на забезпечення енергозбереження, а також на здійснення заходів з впровадження енергозберігаючих систем і технологій.

Таким чином, проведений аналіз динаміки кількості готелів в Україні та світі, а також тенденції зміни готельного фонду дозволяє зробити висновок, що дана галузь економічної діяльності є перспективною сферою капіталовкладень, оскільки розвивається достатньо швидкими темпами, зумовлює рівень зайнятості у відповідних регіонах, створює матеріальну базу для розвитку туризму. Починаючи з 2005 р. середньорічні темпи зростання кількості готелів склали 6,4 %, а зростання готельного фонду складає 8,0 % на рік, що пов'язано з інвестиційною привабливістю підприємств готельного господарства, особливо у відомих туристичних зонах України з урахуванням їх природних, рекреаційних та кліматичних ресурсів.

Вивчення особливостей діяльності підприємств готельного господарства України вказує на існування низки особливостей у їх функціонуванні, зокрема: невідповідність якості готельних послуг ціновим пропозиціям щодо послуг підприємств готельного господарства; неорганізованість роботи структурних підрозділів готельного господарства, нерозвиненість транспортної та організаційної інфраструктури; нераціональне використання рекреаційного потенціалу, земельних та природних лікувальних ресурсів держави готельними комплексами, особливо у курортних зонах, незадовільний екологічний та санітарний стан територій, використовуваних підприємствами готельного господарства.

1.2. Поняття та види підприємств готельного господарства та готельних послуг: проблеми ідентифікації та класифікації

Будучи престижним видом господарської діяльності як в Україні, так і у світі, готельне господарство є невід'ємною галузевою ланкою економіки, яка входить у склад туристичних послуг. Підвищення туристичної активності в Україні, відповідний розвиток готельного господарства країни актуалізує наукові дослідження економічного напрямку, оскільки готельне господарство виступає пропускнуою карткою туристичного потенціалу будь-якої країни. Так, для забезпечення належного рівня розвитку готельного господарства, створення передумов розширення ділових, культурних, наукових, освітніх, спортивних контактів, регулярних обмінів у сфері освіти, спорту, оздоровлення тощо, українські підприємства готельного господарства за організаційними формами, ступенем розвитку інфраструктури, за відповідністю нормативно-правової бази їх роботи, потребують реформування на кшталт кращих світових зразків.

Не дивлячись на значні теоретичні та практичні результати проведених досліджень з проблем функціонування підприємств готельного господарства, залишається невирішеним ряд питань, зокрема, питання класифікації готельних господарств та послуг, які вони надають, що негативно впливає і на термінологію систем управління діяльністю відповідних підприємств.

Отже, на основі вивчення наукових та практичних публікацій, а також практики діяльності підприємств готельного господарства основними групами проблемних питань бухгалтерського обліку доходів і витрат підприємства готельного господарства можна виділити наступні:

- необхідність адаптації існуючого понятійного апарату системи управління підприємством готельного господарства (в частині змістовного наповнення понять основні та додаткові готельні послуги) для цілей відображення в бухгалтерському обліку його доходів і витрат, зокрема, для однозначного трактування таких понять в процесі розробки положень облікової політики, формування первинної та звітної документації;

- невизначеність складу доходів і витрат підприємств готельного господарства як об'єктів бухгалтерського обліку та контролю, що призводить до

неоднозначності формування переліку калькуляційних статей для визначення собівартості готельної послуги;

- необхідність формування облікової політики підприємства готельного господарства з урахуванням галузевих особливостей їх діяльності та для забезпечення формування повної, достовірної та аналітичної інформації, на основі якої здійснюватиметься управління доходами і витратами підприємства готельного господарства;

- необхідність удосконалення порядку бухгалтерського обліку доходів і витрат підприємств готельного господарства з урахуванням змінюваних норм чинного податкового законодавства, а також на основі практики діяльності таких підприємств щодо проведення різних форм розрахунків та застосування програм клієнтської лояльності;

- невідповідність існуючих методик бухгалтерського обліку доходів та витрат галузевим особливостям діяльності підприємств готельного господарства та сучасним динамічним умовам господарювання, що обумовлює необхідність вивчення таких особливостей та встановлення їх впливу на організацію та методику бухгалтерського обліку доходів і витрат підприємств готельного господарства;

- відсутність нормативно закріпленої методики калькулювання собівартості пакетів готельних послуг, виходячи з їх різноманіття та можливості споживачів обирати різний їх набір, що призводить до неврахування реальної величини витрат на надання окремого пакету готельних послуг.

Відповідно до Класифікації видів економічної діяльності ДК 009:2010 [72], готелі визначаються як місця для тимчасового, переважно короткострокового проживання громадян. Так, до нього відноситься “надання короткострокового проживання для відряджених та інших приїжджих <...>, надання довгострокового проживання для студентів, робочих та інших подібних груп населення”. Серед таких закладів виділяють наступні їх підвиди: мотель – готель для автотуристів, зазвичай з технічним обслуговуванням автомобілів; кемпінг – спеціально

оснащений літній табір для автотуристів; готель (з послугами ресторанів та без них).

В Правилах користування готелями [250] дається більш широке та повне визначення готелів та аналогічних засобів розміщення, а саме:

- готель – підприємство будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, що складається з шести та більше номерів та надає обмежені готельні послуги з тимчасового проживання з обов’язковим обслуговуванням;

- аналогічні засоби розміщування – підприємства будь-якої організаційно-правової форми власності, що складаються з номерів та надають обмежені готельні послуги, включаючи щоденне заправлення ліжок, прибирання кімнат та санвузлів.

Як було відмічено в п. 1.1, останнім часом в Україні, актуальною стала поява так званих готельних ланцюгів – об’єднань, як правило, вітчизняних готелів з іноземними готелями під одним відомим готельним брендом. Так, за версією MKG Hospitality, у першу десятку готельних мереж світу відносяться “InterContinental Hotel Group”, “Wyndham Hotel Group”, “Marriott International”, “Hilton Hotels”, “Accor Group”, “Choice Hotels”, “Best Western”, “Starwood Hotels & Resorts”, “Carlson”, “Global Hyatt” [179].

У зв’язку з цим, розвитку набувають відносини між суб’єктами готельного бізнесу, розвиток корпоративних договорів про співпрацю, франчайзингових договорів, а тому до класифікацій готелів Л. В. Овчаренко та А. В. Овчаренко [190] додали ознаку характеру взаємовідносин між власником (підприємцем) готелю (групи готелів) та управлінською ланкою готелю (таблиця 1.9).

Таблиця 1.9 – Класифікація готелів за характером взаємовідносин між власником готелю (групи готелів) та управлінською ланкою готелю

Вид готелів*	Підвид готелів*	Додаткові інформаційні запити системи управління**
1	2	3
Незалежні готелі, що знаходяться у володінні, розпорядженні і використанні власника	Готелі, якими управляють самі власники	– ефективність діяльності підприємства; – результативність досягнення стратегічних та тактичних цілей діяльності; – дієвість систем контролю
	Готелі, якими управляють наймані спеціалісти-менеджери чи найняті за договором спеціалізовані управлінські компанії	

Продовження таблиці 1.9

1	2	3
Готелі, що входять у готельні ланцюги (об'єднання)	Готелі, що є повноправними членами ланцюгів, об'єднаних спільною власністю власників, що здійснюють колективний бізнес, і готелі, якими управляє адміністрація ланцюга – представник власників	– доцільність використання майна підприємства для досягнення його стратегічних та тактичних цілей діяльності; – дотримання законодавчих вимог та умов використання франшизи; – правильність формування операційної винагороди за контрактне управління з боку професійної готельної компанії; – ефективність діяльності підприємства у складі готельного ланцюга; – дієвість систем контролю та виконання управлінських рішень
	Готелі, що є асоційованими (приєднаними) членами ланцюга та беруть участь в бізнесі на основі договору франшиза (франшизні члени ланцюга)	
	Готелі, що входять до ланцюга на умовах контрактного управління ними (їх власністю) з боку професійної готельної компанії (готельного оператора), яка отримує операційну винагороду за цю діяльність від власника	
	Готелі, що входять до ланцюга готелів на комбінованих умовах	
Готелі, що входять до асоціації незалежних готелів	Готелі, що входять до асоціації незалежних готелів з метою збільшення прибутку та комерційних можливостей	– результативність досягнення стратегічних та тактичних цілей діяльності підприємства як члена асоціації; – дієвість систем контролю та виконання управлінських рішень; – рівень додаткових витрат на надання допомоги членам асоціації; – рівень доходів, отриманих у зв'язку з членством підприємства в асоціації; – прибутки/збитки від членства підприємства в асоціації
	Готелі, що входять до асоціації незалежних готелів, що не переслідують мети отримання додаткового прибутку, а створювані для надання допомоги членам асоціації з таких питань, як відносини з державними органами, консультації з юридичних питань та бухгалтерського обліку, з кадрових питань та освіти, з поширення позитивного досвіду в управлінні та з інформаційного обслуговування	

Примітка:

* класифікація готелів приведена за Л. В. Овчаренко та А. В. Овчаренко [190];

** додаткові інформаційні запити системи управління підприємства готельного господарства визначено автором за результатами власних досліджень

Подібного підходу до класифікації готельних ланцюгів дотримуються Т. О. Марцин, Т. В. Бурак, О. С. Ліфіренко. Крім того, вказані автори зазначають ще й різні варіанти об'єднання:

“1) готельні консорціуми (об'єднання декількох готелів і невеликих готельних груп різного класу);

2) сімейства або асоціації (об'єднують готелі, що відповідають певним вимогам);

3) готелі, об'єднані за принципом франчайзингу” [162].

Використання такої класифікації для цілей належного функціонування системи бухгалтерського обліку та контролю у готельних ланцюгах дозволяє побудувати систему внутрішнього та внутрішньогрупового звітування, визначити суб'єктів такого звітування, встановити внутрішні комунікаційні зв'язки, а також окреслити суб'єктів проведення економічного аналізу в межах готельного ланцюга та суб'єкта проведення внутрішнього контролю.

Узагальнюючи підходи до класифікації готелів Г. Б. Муніна, А. О. Змійова, Г. О. Зінов'єва, Є. В. Самарцева, О. О. Гази, К. П. Максимця, Х. Й. Роглева, Ю. О. Карягіна та С. І. Руденко [166], визначено систему класифікаційних ознак для підприємств готельного господарства, що продемонстровано на рис. 1.6.

Виходячи з рисунку 1.6, можна говорити, що всі дані ознаки мають безпосередній вплив на організацію та ведення бухгалтерського обліку кожного готелю. Можна сказати, що будь-яка з запропонованих ознак класифікації підприємства готельного господарства впливає, зокрема, на формування облікової політики, побудову облікових процесів, роботу бухгалтерської служби, порядок документування господарських операцій, систему документообороту, а також на організацію та методику економічного аналізу та внутрішнього контролю доходів і витрат такого підприємства, юридичну відповідальність підприємства готельного господарства, складання та подання бухгалтерської звітності.

Узагальнюючи наведену вище класифікацію, можна зробити наступні висновки щодо впливу даних класифікаційних ознак на систему бухгалтерського обліку і господарського контролю на підприємствах готельного господарства.

Обсяги номерного фонду визначають величину доходів від надання готельних послуг, а також рівень витрат на утримання даного номерного фонду.

Відповідно розмір готелю, як правило, визначатиме і рівень цін на готельні послуги, а тому за ознакою цінової категорії можна виділити бюджетні, економічні, середні, першого класу та люкс-готелі. Велике значення при формуванні номерного фонду та встановлення цін на готельні послуги має також місце розташування підприємства готельного господарства, оскільки йому треба враховувати обсяги попиту на такі послуги та категорії споживачів готельних послуг – так чи інакше, всі вони розраховані на певні групи населення, на їх платоспроможність, а також споживчі інтереси.

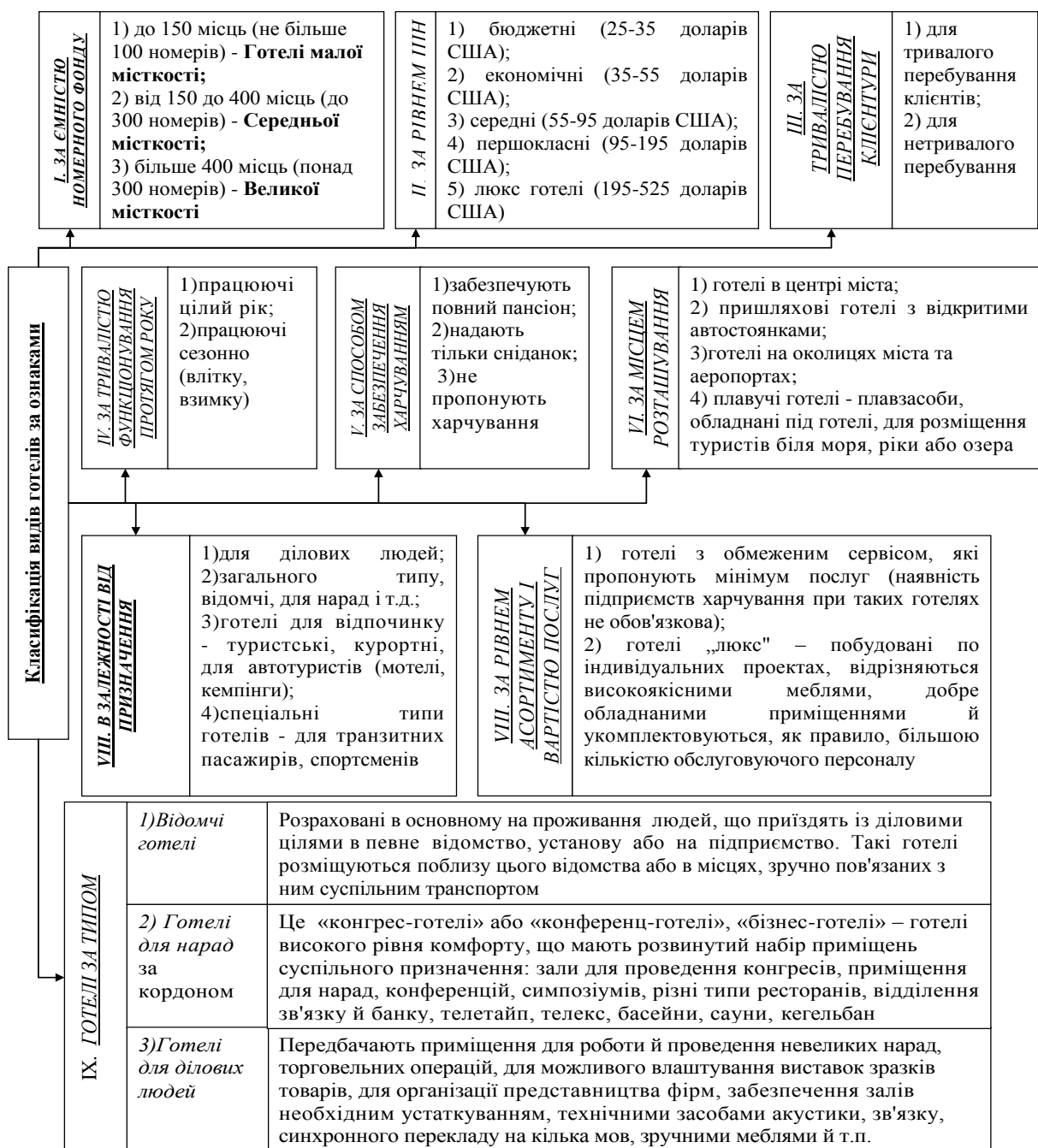


Рисунок 1.6 – Класифікація видів готелів за ознаками (узагальнено автором на основі джерел [166])

Готелі за тривалістю перебування клієнтів поділити на готелі, які призначені для тривалого перебування клієнтів та ті готелі, які призначені для нетривалої зупинки, що класифікує їх скоріше як інші місця тимчасового розміщення. Спорідненою ознакою класифікації є класифікація готелів за тривалістю функціонування протягом року: так, виділяють ті готелі, що працюють протягом цілого року (вони, в свою чергу, матимуть стабільні доходи протягом року, а інтенсивність понесення витрат, як правило, буде також рівномірною); готелі, які працюють сезонно (вони мають нестабільні сезонні доходи, проте постійні витрати наявні протягом всього року, що може дещо знижувати рентабельність діяльності такого підприємства готельного господарства). Зазвичай в обліку це призводить до необхідності створення резервів на забезпечення майбутніх витрат тощо.

За способом забезпечення харчуванням проживаючих в готелях вони поділяються на:

- готелі, що забезпечують повний пансіон (в цьому випадку готель, по-перше, організовує ресторанне господарство, а в калькуляцію собівартості готельної послуги включається собівартість наданого харчування);

- готелі, що надають тільки сніданок;

- готелі, які взагалі не пропонують харчування (а отже не несуть додаткових витрат на організацію підрозділів харчування).

Послуги, які надаються готелями, розраховані на клієнтів з різним рівнем доходу, а, отже, кожен пакет готельних послуг повинен формуватися з різним асортиментом сервісів, що є доступними для клієнта. Внаслідок цього будуть понесені різні витрати на оздоблення цих номерів, на закупівлю побутових приладів та інші затрати, які порібно зробити за для задоволення потреб споживача, якому надається послуга користування номером. Відповідно, в залежності від категорії номеру формується і ціна послуги.

Послуги готелів відповідно до Правил користування готелями [250] визначаються наступним чином: *готельна послуга* – дії (операції) підприємства з розміщування споживача шляхом надання номеру (місця) для тимчасового проживання в готелі, а також інша діяльність, пов'язана з розміщуванням та тимчасовим проживанням.

Особливостями готельних послуг О. М. Чабанюк, на основі узагальнення поглядів В. І. Бачинського [17], І. Р. Гавришків [53] та П. О. Куцика [149], називає наступні: “одночастність їх надання та споживання; неможливість зберігання та накопичення послуг; наявність повної залежності від сезонів; вплив особливостей економіки та культури територій розміщення готелів; переважна матеріальність послуг; потреба швидкого та якісного обслуговування; врахування особливостей споживачів послуг (клієнтів готелю); обмеженість ресурсів місткості готелю” [330]. Проте, вважаємо, що такий підхід до ідентифікації особливостей готельних послуг дублює ознаки послуг загалом та не є достатньо специфічним для диференціації на їх основі підходів до бухгалтерського обліку відповідних господарських операцій.

Готельна послуга складається з основних та допоміжних послуг, що надаються споживачу у відповідності до категорії готелю:

- основні послуги – це обсяг послуг готелю (проживання, харчування), які включаються в ціну номеру (місця) та надаються споживачу відповідно до укладеного договору;

- додаткові послуги – це обсяг послуг, які не відносяться до основних послуг готелю, замовляються та оплачуються споживачем додатково за окремим договором (наприклад, використання фену, праски, прання та прасування білизни).

Дана класифікація послуг відповідає вимогам чинного законодавства, проте, на рівні підприємства потребує уточнення та адаптації відповідно до особливостей господарювання конкретного підприємства, здійснення ним додаткових видів діяльності, зокрема, туроператорської. Крім того, нині все

частіше додаткові послуги для підвищення рівня комфорту та обслуговування громадян починають входити до складу основного пакету готельних послуг. Зокрема, номери додатково обладнуються телевізорами, феном, холодильником тощо.

Вивчення літературних джерел наукового та практичного характеру дозволило виявити ще ряд класифікаційних ознак послуг загалом, які можна застосувати і для класифікації готельних послуг. Зокрема, такі ознаки мають вплив на порядок облікового відображення відповідних господарських операцій підприємства готельного господарства в бухгалтерському обліку:

а) за джерелом оплати послуг – залежно від того, яким чином буде здійснюватись оплата послуг (готівковими коштами, безготівково, акредитивом, чеком, дорожніми ваучерами), будуть відображатися на рахунках бухгалтерського обліку відповідні грошові потоки або грошові документи. У звітності це буде впливати на формування показників форм № 1 “Баланс (Звіт про фінансовий стан)” та № 3, 3-н “Звіт про рух грошових коштів”;

б) за сферою надання – дана ознака впливає на порядок відображення операцій в бухгалтерському обліку, оскільки готельні послуги можуть постачатися безпосередньо споживачу або через туроператорів та турагентів, що додатково буде впливати на визнання витрат на постачання таких послуг. Особливо актуальним є нині переважно в курортних зонах використання послуг туроператорів та турагентів у процесах просування та надання готельних послуг;

в) за прибутковістю – така ознака виділяється на рівні кожного підприємства готельного господарства, а поділ послуг такого підприємства на прибуткові та неприбуткові залежить від багатьох факторів, зокрема: інтенсивності діяльності підприємства готельного господарства, сезонності, рівня постійних та змінних витрат, рівня цін на готельні послуги у регіоні, рівня загальновиробничих витрат;

г) за рівнем застосування різних видів праці – кожен вид готельних послуг вимагає витрат праці (фізичної, розумової, автоматизованої праці), що впливає на величину виплат працівникам та дає змогу сформувати витрати на оплату праці та відповідно, витрати підприємства для цілей оподаткування;

д) в залежності від ступеня нормативно-правового регулювання – дана ознака впливає на те, на скільки врегульована нормативна база щодо надання готельних послуг різних видів, зокрема в частині наявності норм та нормативів списання товарно-матеріальних цінностей на обладнання готельних номерів та елементів інфраструктури підприємства готельного господарства.

Дослідження наукових та практичних літературних джерел, публічної інформації підприємств готельного господарства України (в тому числі підприємств, розміщених у курортних зонах) дозволило запропонувати наступні класифікаційні ознаки готельних послуг та їх відповідні види (таблиця 1.10).

Таблиця 1.10. – Характеристика видів готельних послуг відповідно до запропонованих класифікаційних ознак [складено автором]

Види готельних послуг	Характеристика видів готельних послуг
1	2
1. За наявністю у основному пакеті готельних послуг	
Основні	Послуги готелю, які включаються в ціну номера (місця) та надаються споживачу в межах задекларованого пакету готельних послуг
Додаткові	Послуги, які не відносяться до основних послуг готелю, замовляються та оплачуються споживачем додатково за окремим договором
2. За платністю	
Оплачувані	Основні або додаткові послуги, ціни на які встановлені у готелі та які включаються до рахунків готелю

Продовження таблиці 1.10

1	2
Неоплачувані	Послуги, ціни на які у готелі не встановлено та оплата за які не передбачається
3. За індивідуальністю надання	
Індивідуальні	Послуги, які надаються персонально конкретному споживачу
Загальні	Послуги, які надаються сукупності споживачів, без роботи з окремим споживачем
4. За частотою користування	

Разового користування	Послуги, замовлення яких є разовим або виключний характер
Постійного користування	Послуги, використання яких має постійний, безперервний та багаторазовий характер
5. За формою	
Стандартні	Послуги, надання яких стандартизовано державними, галузевими та внутрішніми стандартами, визначені як порядок певних процедур, спрямованих на задоволення потреб споживача
Нестандартні	Послуги, надання яких не стандартизовано державними, галузевими та внутрішніми стандартами, можуть замовлятися клієнтами окремо
6. За суб'єктом надання	
Персоналізовані	Послуги, механізм надання яких передбачає участь (дії) працівника готелю
Інфраструктурні	Послуги, механізм надання яких не передбачає участь (дії) працівника готелю, а лише окремих інфраструктурних одиниць (басейн, автостоянка, сауна)
7. За енергомісткістю	
Енергомісткі	Послуги, надання яких передбачає використання енергетичних ресурсів
Неенергомісткі	Послуги, надання яких не передбачає використання енергетичних ресурсів

Вказані вище класифікаційні ознаки доцільні для використання в управлінні доходами і витратами підприємств готельного господарства, оскільки диференціюють різноманітні готельні послуги та дозволяють управляти їх рентабельністю, класифікувати їх для побудови інформаційного базису прийняття управлінських рішень щодо динаміки та структури доходів і витрат від їх надання. В таблиці 1.11 обґрунтовано таке використання для цілей бухгалтерського обліку підприємства готельного господарства.

Це дозволить на основі науково обґрунтованого поділу визначити доцільні розрізи ведення аналітичного обліку, будувати методики калькулювання собівартості численних видів готельних послуг, а також окреслювати склад загальнопромислових витрат підприємства готельного господарства.

Таблиця 1.11 – Використання запропонованої класифікації готельних послуг для цілей бухгалтерського обліку доходів і витрат підприємства готельного господарства [складено автором]

Види готельних послуг	Використання класифікації для цілей бухгалтерського обліку доходів і витрат підприємства готельного господарства
1	2
1. За наявністю у основному пакеті готельних послуг	Включення послуг до основних або додаткових визначає порядок калькулювання собівартості пакету готельних послуг відповідно до категорії номерів. Калькулювання собівартості додаткових послуг

– основні	відбувається в межах конкретної додаткової послуги та може додаватися до вартості готельного номеру. Як основні, так і додаткові готельні послуги є об'єктом витрат та калькулювання собівартості
– додаткові	
2. За платністю	Оплачувані послуги включаються до готельного рахунку, їх собівартість калькулюється та на такі послуги встановлюються ціни, що означає включення обсягу наданих оплачуваних послуг до доходу від реалізації. Неоплачувані послуги надаються для підвищення комфортного розміщення споживачів та підвищення іміджу готелю серед клієнтів і в бухгалтерському обліку відображаються як виробничі витрати, проте ціна на них на встановлюється
– оплачувані	
– неоплачувані	
3. За індивідуальністю надання	Індивідуальні послуги визначають величину витрат на окреме замовлення (проживання в номері), оскільки можуть бути віднесені на готельні послуги конкретного клієнта. Загальні послуги, будучи послугами загальної дії, надаються сукупності клієнтури готелі, витрати на їх надання визнаються загальновиробничими
– індивідуальні	
– загальні	
4. За частотою користування	Послуги разового користування передбачають разове надання послуги протягом строку проживання клієнта (їх собівартість заздалегідь скалькульована та складається з постійних витрат), послуги постійного користування передбачають постійне надання послуги протягом строку проживання клієнта (їх собівартість складається зі змінних витрат, оскільки залежить від обсягу наданих послуг, тобто від строку проживання)
– разового користування	
– постійного користування	
5. За формою	Стандартні послуги передбачають надання послуги за стандартизованою процедурою, наявність норм та нормативів використання матеріальних цінностей та витрат часу роботи персоналу (їх собівартість заздалегідь скалькульована та може визначатися за нормативними витратами), нестандартні послуги передбачають відсутність стандартизованої процедури надання послуги, відсутність норм та нормативів використання матеріальних цінностей та витрат часу роботи персоналу (їх собівартість калькулюється по факту понесення витрат на їх надання)
– стандартні	
– нестандартні	
6. За суб'єктом надання	Персоналізовані послуги надаються клієнту шляхом його взаємодії з персоналом готелю, таким чином у їх вартість закладаються витрати на оплату праці працівників відповідної категорії, що узагальнюється у показнику виробничої собівартості послуги. Інфраструктурні послуги надаються клієнтам шляхом використання ним відкритих для клієнтів елементів інфраструктури готелю, таких чином, вартість послуг визначається на основі собівартості, визначеної з величини витрат на утримання відповідного елемента та інтенсивності його використання. Витрати формують відповідну виробничу собівартість
– персоналізовані	
– інфраструктурні	

Продовження таблиці 1.11

1	2
7. За енергомисткістю	Енергомисткі послуги пов'язані з використанням енергетичних ресурсів при їх наданні, що зумовлює потребу формування відповідних витрат на їх надання за статтею вартості спожитих енергоносіїв. Неенергомисткі послуги прямо не пов'язані з використанням енергетичних ресурсів, а отже не потребують виділення окремої статті витрат у калькуляції їх собівартості
– енергомисткі	
– неенергомисткі	

Крім того, для цілей удосконалення системи управління та посилення її функцій внутрішнього контролю, обґрунтовано напрями використання запропонованої класифікації готельних послуг для цілей внутрішнього контролю доходів і витрат підприємства готельного господарства (таблиця 1.12).

Таблиця 1.12 – Використання запропонованої класифікації готельних послуг для цілей внутрішнього контролю доходів і витрат підприємства готельного господарства (складено автором)

Види готельних послуг	Використання класифікації для цілей внутрішнього контролю доходів і витрат підприємства готельного господарства	Вид управлінського рішення
1	2	3
1. За наявністю у основному пакеті готельних послуг	Такий поділ для цілей контролю доходів і витрат діяльності підприємств готельного господарства дозволяє встановити правильність ціноутворення на всі види послуг такого підприємства, а також контролювати рентабельність кожного виду послуг	Аналітичні та планові рішення щодо управління рентабельністю готельних послуг
– основні		
– додаткові		
2. За платністю	Оскільки оплачувані послуги включаються до готельного рахунку, а їх собівартість калькулюється, контролю підлягає повнота включення обсягу наданих оплачуваних послуг до доходу від реалізації та оподатковується податком на додану вартість. Відповідно, неоплачувані послуги надаються в межах виконання персоналом своїх посадових обов'язків, а обсяг наданих неоплачуваних послуг до доходу від реалізації не включається та не оподатковується податком на додану вартість	Облікові рішення щодо адекватності обраних методів калькулювання собівартості готельних послуг; аналітичні рішення щодо впливу обсягів надання оплачуваних та неоплачуваних готельних послуг на фінансовий результат підприємства
– оплачувані		
– неоплачувані		
3. За індивідуальністю надання	Витрати та доходи від надання індивідуальних послуг є об'єктом контролю та можуть бути проконтрольовані на предмет повноти їх включення до витрат на окреме замовлення (проживання в номері), оскільки	Організаційні рішення щодо відповідності порядку надання індивідуальних послуг умовам розміщення у
– індивідуальні		
– загальні		

	можуть бути віднесені на готельні послуги конкретного клієнта. Надання загальних послуг та,	готелі; облікові рішення щодо правильності та
--	---	---

Продовження таблиці 1.12

1	2	3
	відповідно, доходи від них можна проконтролювати шляхом визначення величини доходу від надання таких послуг, а величину витрат – виходячи з обсягів фактичних та середніх фактичних витрат	повноти включення до вартості окремого замовлення вартості спожитих послуг різного виду
4. За частотою користування	Контроль доходів і витрат від надання послуг разового користування передбачає індивідуальне визначення правильності визначення доходів і витрат від надання таких послуг, повноту віднесення їх собівартості на рахунок собівартості реалізованих послуг. Контроль доходів і витрат від надання послуг постійного користування передбачає перевірку правильності визначення обсягу наданої послуги протягом строку проживання клієнта та повноту оприбуткованого доходу	Контролюючі та організаційні рішення щодо наявності розроблених методик калькулювання собівартості готельних послуг; облікові та планові рішення щодо адекватності встановлених цін на види послуг
– разового користування		
– постійного користування		
5. За формою	Контроль надання стандартної послуги передбачає перевірку процедури надання послуги на предмет правильності застосування наявності норм та нормативів використання матеріальних цінностей та витрат часу роботи персоналу, а нестандартної послуги – правильності визначення обсягу фактично понесених витрат	Контрольовані та облікові рішення щодо правильності та повноти включення фактично понесених витрат на собівартість нестандартних готельних послуг
– стандартні		
– нестандартні		
6. За суб'єктом надання	Обсяги персоналізованих послуг можуть бути визначені на основі особових рахунків, що надаються клієнтам, та проконтрольовані в процесі надання послуги, а відповідні витрати часу роботи персоналу встановлюються на основі нормативів використання часу працівників готелю. Оскільки інфраструктурні послуги надаються клієнту шляхом використання ним відкритих для клієнтів елементів інфраструктури готелю, величина витрат на надання таких послуг порівнюється з документами на списання матеріальних цінностей на утримання відповідного елемента	Організаційні, контролюючі та регулюючі рішення щодо відповідності роботи та дій персоналу готелю умовам розміщення споживачів; облікові рішення щодо повноти включення витрат на собівартість виконання окремих замовлень або до загальновиробничих витрат
– персоналізовані		
– інфраструктурні		
7. За енергомідкістю	Обсяги спожитих енергоносіїв в процесі надання основних та додаткових готельних послуг, а також в роботі інших господарських сегментів підприємства готельного господарства підлягають контролю за рівнем енергетичного споживання для цілей дієвого впровадження енергозберігаючих технологій та систем. Контроль енергомідких послуг та динаміки енергомідкості дозволяє	Контрольовані та облікові рішення щодо правильності та повноти включення витрат у вигляді вартості спожитих енергоносіїв до собівартості відповідних послуг, оптимізаційні рішення
– енергомідкі		
– неенергомідкі		

	оптимізувати витрати підприємства готельного господарства та знизити собівартість готельних послуг	щодо скорочення нерационального використання енергоносіїв
--	--	---

Виходячи з даних таблиці, можна зробити висновок про необхідність класифікації готельних послуг для цілей здійснення внутрішнього контролю доходів і витрат підприємств готельного господарства, зокрема, і для цілей використання аналітичних методичних прийомів господарського контролю.

Вивчення наукових та практичних публікацій з проблематики функціонування підприємств готельного господарства в Україні та за кордоном, а також практики діяльності таких підприємств дозволило обґрунтувати ряд ознак класифікації готельних послуг, зокрема: за наявністю у основному пакеті готельних послуг (основні, додаткові), за платністю (оплачувані, неоплачувані), за індивідуальністю надання (індивідуальні, загальні), за частотою користування (разового та постійного користування), за формою (стандартні, нестандартні), за суб'єктом надання (персоналізовані, інфраструктурні), за енергомісткістю (енергомісткі, неенергомісткі).

Такий поділ готельних послуг став базисом для обґрунтування напрямів побудови методичного забезпечення бухгалтерського обліку доходів і витрат підприємств готельного господарства на основі врахування особливостей процесу їх надання, а також для цілей достовірного калькулювання їх собівартості. Крім того, належне документальне забезпечення та ідентифікація обсягів надання послуг за їх отримувачами дає змогу підприємству готельного господарства обґрунтувати формування бази оподаткування за податком на прибуток та податком на додану вартість. У зв'язку з цим зазначена класифікація стала основою при розробці рекомендацій з удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку і контролю доходів і витрат від надання готельних послуг.

Висновки до розділу 1

В результаті дослідження методичних основ обліку витрат на виробництво і собівартості продукції можна зробити наступні висновки:

1. Вивчення особливостей діяльності підприємств готельного господарства України вказує на існування низки негативних тенденцій у їх функціонуванні, зокрема: 1) нестабільність та обмеженість ринку готельних послуг в Україні; 2) переважна невідповідність якості готельних послуг ціновим пропозиціям щодо послуг підприємств готельного господарства; 3) значна неорганізованість роботи структурних підрозділів готельного господарства, нерозвиненість транспортної й організаційної інфраструктури; 4) нераціональне використання рекреаційного потенціалу, земельних і природних лікувальних ресурсів держави готельними комплексами; 5) зростання обсягів споживання енергоносіїв, зокрема електроенергії та теплоенергії.

2. На основі виявлених і вказаних тенденцій в розвитку галузі готельного господарства в Україні, а також організаційно-економічних особливостей досліджуваних підприємств даної сфери окреслено особливості їх господарської діяльності, що впливають на особливості побудови систем бухгалтерського обліку та господарського контролю в таких підприємствах: 1) поєднання підприємствами готельного господарства різних видів діяльності для забезпечення комплексності надання готельних послуг; 2) використання елементів електронної комерції; 3) диференціація витрат і доходів за типами та складовими пакетів готельних послуг для встановлення окупності окремих пакетів та визначення можливості зміни складових пакетів для підвищення рентабельності діяльності підприємства готельного господарства; 4) активне впровадження енергозбереження, що зумовлює необхідність виділення в обліку витрат на його забезпечення, а також на здійснення заходів з впровадження енергозберігаючих систем і технологій.

3. Вивчення наукових та практичних публікацій з проблематики функціонування підприємств готельного господарства в Україні та за кордоном, а також практики діяльності таких підприємств дало змогу

обґрунтувати низку ознак класифікації готельних послуг: за наявністю у основному пакеті готельних послуг (основні, додаткові), за платністю (оплачувані, неоплачувані), за індивідуальністю надання (індивідуальні, загальні), за частотою користування (разового та постійного користування), за формою (стандартні, нестандартні), за суб'єктом надання (персоналізовані, інфраструктурні), за енергомісткістю (енергомісткі, неенергомісткі). Такий поділ готельних послуг став базисом для обґрунтування напрямів побудови методичного забезпечення бухгалтерського обліку доходів і витрат підприємств готельного господарства на основі врахування особливостей процесу їх надання, а також для цілей достовірного калькулювання їх собівартості.

4. Встановлення галузевих особливостей діяльності підприємств готельного господарства, окреслення складу їх доходів і витрат дає змогу більш точно ідентифікувати об'єкт внутрішнього контролю відповідних господарських операцій, обґрунтувати напрямки використання аналітичних процедур з урахування їх впливу на показники рентабельності підприємств готельного господарства та для реалізації завдання управління доходами і витратами в умовах енергозбереження.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ ГОТЕЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА

2.1. Організація бухгалтерського обліку доходів і витрат підприємств готельного господарства

Запровадження і розвиток ринкових відносин в Україні, зростання туристичного сектору економіки вимагають інтенсивного розвитку індустрії готельного господарства, що супроводжуються широким використанням досягнень науки і техніки, покращенням якості обслуговування, модернізацією обслуговуючих систем готелю, підвищенням продуктивності та урізноманітненням праці персоналу, а також витрат підприємств готельного господарства, пов'язаних з наданням готельних послуг.

Належне функціонування вказаних підприємств може бути реалізоване тільки шляхом узгодженої діяльності всіх підрозділів систем управління, починаючи з провадження маркетингової політики і закінчуючи складанням всієї регламентованої та внутрішньої звітності для потреб суб'єктів управління. Ця вимога може бути виконана шляхом комплексного підходу до організації системи бухгалтерського обліку підприємства, яка була б здатна формувати достовірну, повну та аналітичну інформацію про величину доходів і витрат підприємства готельного господарства, що дозволяє контролювати рівень його рентабельності, впроваджувати та ефективно реалізовувати маркетингову політику, встановлювати рівень використання матеріальних, природних, енергетичних ресурсів таким підприємством.

Вивчення практики діяльності підприємств готельного господарства дозволило виявити, що системи управління діяльністю таких підприємств базуються на неоперативній інформації про рівень доходів і витрат, що не дозволяє оперативно реагувати на зниження рівня доходів, перевитрати на певних ділянках господарської діяльності, перевитрати енергоресурсів. Крім

того, підприємства стикаються з неможливістю порівняти доходи і витрати за окремим гостем, групами гостей (за умови корпоративного розміщення), окремим корпоративним клієнтом (за умови постійного абонентського обслуговування, розміщення клієнтів від одного підприємства чи групи підприємств).

Все це, на нашу думку, пов'язане з:

а) недосконалою організацією системи бухгалтерського обліку на підприємствах готельного господарства;

б) недоліками системи документування господарських операцій, пов'язаних наданням готельних послуг та використанням для цього відповідних економічних ресурсів;

в) неврахуванням особливостей організаційної структури підрозділів, що надають основні та додаткові готельні послуги, при побудові системи рахунків аналітичного обліку доходів і витрат;

г) нерозробленістю системи внутрішньої звітності підприємств готельного господарства відповідно до інформаційних запитів системи управління.

Крім того, виявлено недоліки у організаційних положеннях бухгалтерського обліку доходів і витрат підприємств готельного господарства:

- тривалість процесу надання готельної послуги у часі та розірваність цього процесу з остаточним (або попереднім) розрахунком за послуги;

- необхідність аналітичного поділу господарських операцій з надання готельних послуг за видами діяльності підприємства готельного господарства та основними видами підрозділів, задіяних в процесі такого надання;

- неврахування в бухгалтерському обліку обсягів надання готельних послуг у звітному періоді за умов тривалості такого надання в різних періодах;

- складність врахування витрат обслуговуючих підрозділів в процесі надання готельних послуг з огляду на складність організаційної структури готелю, зокрема витрат у вигляді вартості енергоносіїв в процесі їх використання різними підрозділами.

Вказані причини незадовільного стану системи бухгалтерського обліку щодо відображення витрат і доходів на підприємствах готельного господарства можна об'єднати за напрямками проблемних питань: 1) недоліки організації обліку витрат підприємства готельного господарства; 2) недоліки організації обліку доходів підприємства готельного господарства; 3) недоліки процесу калькулювання собівартості основних та додаткових готельних послуг.

Принципові засади формування облікової інформації в Україні регламентовано Законом України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”. Законом надано великі повноваження керівництву підприємства щодо розробки системи організації та ведення бухгалтерського обліку. Визначена варіативність вимог чинного законодавства обумовила необхідність обґрунтування та формування облікової політики підприємства, зокрема велика самостійність встановлена для обліку витрат, що дає можливість адаптувати порядок використання елементів методу бухгалтерського обліку для відображення витрат з урахуванням галузевої специфіки підприємства.

Складність вимог чинного податкового законодавства та необхідність задоволення інформаційних запитів користувачів щодо якісної інформації посилює проблему формування облікової політики.

На думку М.В. Кужельного, до важливих передумов раціональної організації обліку належать:

- а) встановлення обсягу та складу облікової інформації, необхідної для управління та контролю;
- б) визначення структури облікового апарату та розподілу обов'язків між окремими виконавцями;
- в) розробка документування та документообігу;
- г) обґрунтований вибір форми обліку та графіку звітності.

Кожен готель, не залежно від його виду та класифікаційної приналежності, має свою організаційну структуру управління, що прямо

впливає на організацію бухгалтерського обліку на підприємстві готельного господарства. Зокрема, форма управління підприємством готельного господарства визначає напрями взаємодії та підпорядкованість суб'єктів та підсистем управління, що вирішують управлінські завдання. Це забезпечує досягнення цілей підприємств готельного господарства на основі реалізації дієвої системи управлінських комунікацій.

При обґрунтуванні напрямів організації бухгалтерської служби підприємства готельного господарства слід встановити причинно-наслідкові зв'язки між елементами середовища функціонування такого підприємства та завданнями організації системи бухгалтерського обліку на підприємстві.

Оскільки система бухгалтерського обліку є функціональною підсистемою підприємства, яка готує інформацію для прийняття управлінських рішень щодо доходів, витрат та рентабельності підприємства готельного господарства, вона повинна орієнтуватися на запити користувачів інформації. Крім того, така система повинна відповідати вимогам економічності, тобто витрати на таку систему повинні бути меншими ніж економічні вигоди від отримання та використання такої облікової інформації.

Тому перш за все, слід оцінити на підприємстві готельного господарства можливість використання послуг аутсорсингу щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності. Враховуючи безперервне надання основних та додаткових готельних послуг протягом звітного періоду, основною обліковою роботою протягом звітного місяця буде виявлення, реєстрація, вартісне оцінювання фактів господарського життя підприємства готельного господарства, пов'язаних з наданням готельних послуг. Облікові процедури калькулювання собівартості основних та додаткових готельних послуг розподілу та списання загальновиробничих витрат та витрат обслуговуючих підрозділів, а також систематизація та узагальнення облікових даних здійснюється в кінці звітного місяця.

А отже розробки та пропозиції щодо удосконалення методики облікового відображення доходів і витрат підприємства готельного

господарства, одержані в результаті даного дослідження, можуть бути використані як бухгалтерським персоналом підприємства готельного господарства, так і суб'єктом який надаватиме послуги аутсорсингу такому підприємству.

Важливим елементом організації бухгалтерського обліку на підприємстві готельного господарства слід назвати вибір форми ведення бухгалтерського обліку, зокрема прийняття рішення щодо можливості доцільності автоматизації системи бухгалтерського обліку (хоча нині в умовах інформатизованого суспільства дане питання перед суб'єктами організації бухгалтерського обліку не постає) та вибір прикладного рішення щодо автоматизації облікових процедур з урахуванням численних внутрішніх факторів. Ринок спеціалізованого галузевого програмного забезпечення ведення бухгалтерського обліку та автоматизації управлінських процесів пропонує багато програмних продуктів, зокрема тих, які дозволяють не тільки вести облік основних об'єктів, а й здійснювати комплексне управління процедурами та операціями діяльності з надання основних та додаткових готельних послуг.

Організацію обліку доходів та витрат підприємства готельного господарства, а також калькулювання собівартості готельних послуг слід проводити у наступні етапи:

Етап I. Формулювання цілей організації системи бухгалтерського обліку доходів і витрат підприємства готельного господарства з урахуванням галузевих особливостей діяльності такого підприємства, запитів системи управління підприємством, а також з урахуванням особливостей податкового законодавства у даному секторі економіки. Це дає змогу системно підходити до упорядкування застосування елементів методу бухгалтерського обліку при відображенні доходів та витрат підприємства готельного господарства, а також калькулювання собівартості готельних послуг, формувати інформацію про них, яка б відповідала інформаційним запитам системи управління.

Етап II. Визначення основних видів доходів і витрат підприємства готельного господарства, закріплення їх номенклатури, відповідно до видів

та напрямів його діяльності, встановлення основних об'єктів їх бухгалтерського обліку з урахуванням місць виникнення витрат, номенклатури основних та додаткових готельних послуг. Це уможливить раціональну до застосування систему рахунків синтетичного й аналітичного обліку таких доходів і витрат, дозволить більш обґрунтовано формувати собівартість кожного виду готельних послуг, створить можливості для якомога повнішого дотримання принципу відповідності та нарахування доходів і витрат, дасть змогу враховувати надання послуг обслуговуючими підрозділами як для цілей діяльності підприємства готельного господарства, так і стороннім особам.

Етап III. Формулювання критеріїв визнання доходів та витрат підприємства готельного господарства, порядку їх вартісного вимірювання. На даному етапі закладається методологічна основа виникнення доходів і витрат як об'єктів бухгалтерського обліку, визначається часовий фактор їх визнання, обґрунтовуються риси таких витрат та доходів для їх правильного віднесення на ті чи інші синтетичні і аналітичні рахунки бухгалтерського обліку і, відповідно, для формування достатньо аналітичної інформації про доходи та витрати підприємства готельного господарства з урахуванням інформаційних запитів системи управління.

Етап IV. Вибір об'єктів первинного спостереження і розробка спеціальних форм первинних документів підприємства готельного господарства, які б враховували специфіку його діяльності, галузеві особливості, організаційну структуру, а також аналітичні розрізи формування інформації про доходи та витрати підприємства, відображали суттєву інформацію про об'єкти виникнення витрат і доходів такого підприємства, формування собівартості готельних послуг, а також розробка графіку документообігу та обробки облікової інформації про доходи і витрати, а також обсяги діяльності, які зумовлюють величину доходів та витрат підприємства готельного господарства.

Етап V. Вибір та упорядкування порядку застосування елементів методу бухгалтерського обліку доходів і витрат підприємства готельного господарства, визначення порядку калькулювання собівартості основних та додаткових готельних послуг. На даному етапі відбуваються процедури організації бухгалтерського обліку доходів і витрат, що сприяє закріпленню однозначного порядку його ведення всіма виконавцями облікових процедур, дає змогу спрогнозувати вплив обраних варіативних вимог бухгалтерського обліку на величину фінансового результату та на зміни показника рентабельності підприємства готельного господарства. Крім того, затвердження єдиних вимог до порядку відображення доходів і витрат полегшує проведення контролю в такому підприємстві, оскільки відобразатиме правильну модель ведення бухгалтерського обліку вказаних вище об'єктів.

Етап VI. Формування системи синтетичних та аналітичних рахунків бухгалтерського обліку для відображення доходів та витрат підприємства готельного господарства, на основі використання яких можна отримати інформацію про доходи і витрати за такими аналітичними розрізами: за місцями виникнення, об'єктами доходів і витрат, видами готельних послуг (категоріями номерного фонду, видами додаткових послуг). Крім того, на цьому етапі організації бухгалтерського обліку слід також сформувати систему реєстрів бухгалтерського обліку (шляхом затвердження стандартизованих форм, розробки вказаних форм у комп'ютерній інформаційній системі підприємства, опис алгоритму систематизації та узагальнення відповідних облікових даних).

Етап VII. Створення системи внутрішньої звітності про величину доходів і витрат підприємства готельного господарства, структуру собівартості готельних послуг, відповідно до інформаційних запитів систем управління. На цьому етапі відбувається розробка самих форм звітності (шляхом модифікації та доповнення стандартизованих форм, розробки вказаних форм у комп'ютерній інформаційній системі підприємства, опису

алгоритму узагальнення відповідних облікових даних за статтями форм внутрішньої звітності), визначення змісту кожної з форм, затвердження графіку складання і подання форм внутрішньої звітності. Це дає змогу більш результативно проводити внутрішній контроль доходів та витрат підприємства готельного господарства, формувати дані про величину і структуру собівартості основних та додаткових готельних послуг, рівень енергоспоживання, оперативно отримувати інформацію про зміну показників доходів і витрат для цілей управління рентабельністю діяльності підприємства готельного господарства.

Оскільки одним з найважливіших елементів організації бухгалтерського обліку доходів та витрат діяльності підприємства готельного господарства є його облікова політика, на рівні такого підприємства слід сформувати та послідовно протягом кожного звітного періоду виконувати положення облікової політики. Така послідовність дасть змогу забезпечити співставність облікової інформації про величину доходів і витрат підприємства, проводити факторний аналіз вказаних показників, що особливо актуально в умовах постійної зміни цін на товари та роботи, а також енергоносії. Крім того, це дасть змогу підприємству слідкувати за величиною витрат на енергоспоживання за різними видами енергетичних ресурсів та визначати доцільність та ефективність впровадження енергозберігаючих технологій.

Враховуючи причинно-наслідкові зв'язки між застосовуваними прийомами, способами та методами виконання варіативних вимог національної концептуальної основи та величиною доходів і витрат підприємства, вважаємо за доцільне для підприємств готельного господарства у Положенні про облікову політику визначати:

- методи оцінки вибуття запасів, що використовуються при наданні готельних послуг, а також у інших структурних підрозділах підприємства;

- періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;

- порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;

- методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, що використовуються при наданні готельних послуг;

- застосування рахунків бухгалтерського обліку;

- порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;

- перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;

- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);

- кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події і статті фінансової звітності;

- періодичність та об'єкти проведення інвентаризації;

- спосіб складання звіту про рух грошових коштів;

- підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних, засобів до первісної вартості або витрат звітного періоду.

З урахуванням виділених вище недоліків системи бухгалтерського обліку доходів і витрат підприємств готельного господарства, вважаємо за доцільне до Положення про облікову політику підприємства готельного господарства додати такі пункти:

- поділ витрат за групами відповідно до місць їх виникнення, груп послуг за категоріями номерного фонду, а також за елементами та статтями витрат для цілей економічного аналізу величини і структури витрат за кожним видом готельних послуг та управління витратністю провадження окремих напрямів діяльності;

- поділ доходів за групами відповідно до груп послуг за категоріями номерного фонду, ознаки основної діяльності підприємства готельного господарства;

- методика калькулювання собівартості основних і додаткових готельних послуг, визначення величини собівартості фактично наданих готельних послуг у звітному періоді, а також тих, які будуть надані в наступних звітних періодах клієнтам, що на разі проживають в готелі;

- система рахунків синтетичного й аналітичного обліку за видами основних та додаткових готельних послуг, що надаються підприємством, та порядок їх застосування, що відповідає особливостям організаційно-правової структури підприємства готельного господарства, особливостям підпорядкування підрозділів і за сегментами побудови основних господарських процесів підприємства для задоволення інформаційних потреб користувачів облікової інформації та створює базис для отримання оперативної, повної, достовірної і достатньо аналітичної інформації про витрати та доходи діяльності підприємства готельного господарства;

- зміст, форми і порядок подання внутрішньої звітності щодо величини доходів та витрат підприємства, структури і величини собівартості основних та додаткових готельних послуг.

Останнім часом в умовах актуалізації інтеграції управлінських інформаційних систем підприємства на всіх етапах господарської діяльності, на ринках інформаційно-комп'ютерних прикладних розробок та бухгалтерських програмних продуктів з'являються ті, що дають змогу вести бухгалтерський облік наявності і руху майна підприємства готельного господарства, автоматизувати процес проведення інвентаризації товарно-матеріальних цінностей. Прикладом такого продукту можуть бути програми на основі радіочастотної ідентифікації (Radio Frequency Identification, RFID) – технології безпроводного обміну даними за допомогою радіосигналу між розміщеною на об'єкті міткою та пристроєм для збору даних, що зчитує з неї інформацію. “RFID є нічим іншим, як найбільш сучасним та функціональним рішенням для побудови системи Автоматичної Ідентифікації” [312]. Застосування таких систем також повинно знайти відображення у нормативно-правових

документах щодо організації системи бухгалтерського обліку підприємства готельного господарства.

Сучасне інфраструктурне і програмне забезпечення оздоблення готельних номерів дає змогу ефективно впроваджувати системи енергозбереження. Так, пропускна система електронних (магнітних) ключів у номер дають змогу активувати/деактивувати системи опалення, освітлення, електричні розетки тощо. Такі системи дають змогу підприємству готельного господарства, не покладаючись на економність клієнтів готелю, здійснювати економію енергетичних та інших ресурсів.

Важливим елементом організації бухгалтерського обліку на підприємстві є визначення організаційних особливостей діяльності персоналу бухгалтерської служби, оскільки розподіл повноважень та обов'язків щодо обробки облікових даних, використання таких даних, а також контроль інформаційних потоків щодо доходів і витрат підприємства готельного господарства дозволяє підвищити результативність виконання облікових процедур, ефективно використовувати фонд робочого часу бухгалтерського персоналу.

Вивчення організаційної структури підприємства готельного господарства в цьому контексті набуває актуальності у зв'язку з необхідністю вивчення інформаційних потоків між підрозділами підприємства, налагодження ефективних комунікаційних зв'язків з уникненням витоку інформації про структуру доходів і витрат підприємства готельного господарства, величину та структуру собівартості готельних послуг у несанкціоновані напрямки. Врахування руху інформації між підрозділами, її використання посадовими особами й іншими працівниками такого підприємства дасть змогу закріпити відповідальність за розголошення такої інформації у посадових інструкціях працівників, попередити таке розголошення, а також вжити відповідні дисциплінарні заходи за виявленими фактами порушення таких посадових обов'язків (таблиця 2.2).

Виходячи з даних таблиці 2.2, всі підрозділи і служби підприємства готельного господарства інформаційно взаємодіють між собою в одній

потужній системі та взаємопов'язані інформаційними потоками, в тому числі і щодо величини доходів і витрат підприємства, а також собівартості готельних послуг – вони подають сформовану інформацію до бухгалтерської служби про роботу кожного підрозділу/служби як місць та центрів виникнення витрат і доходів. Бухгалтерська служба, водночас, групує дану інформацію за підрозділами та зводить її у комплекс внутрішньої звітності підприємства готельного господарства.

На її основі ухвалюються економічно обґрунтовані управлінські рішення в підприємстві готельного господарства, звіряються фактичні фінансові показники за період з плановими показниками і показниками аналогічного періоду попереднього року, що дає змогу оцінити рівень виконання визначених задач керівництвом усіх підрозділів/служб.

Таблиця 2.2 – Функції бухгалтерської служби у взаємодії з підрозділами підприємства готельного господарства [розроблено автором]

Структурний підрозділ підприємства	Взаємодія бухгалтерської служби з структурним підрозділом (виконання дій бухгалтерською службою)
1. Підрозділ управління номерним фондом	1. Отримання інформації про кількість заброньованих місць (ліжко-місць відповідної категорії номерного фонду). 2. Отримання підтверджуючих документів, які засвідчують заброньовані місця, а також згоду щодо оплати для включення вартості бронювання в рахунок. 3. Формування (планування) витрат, які будуть понесені при поселенні, реєстрації, розміщенні, обслуговуванні у номерному фонді (за попередньо замовленою номенклатурою послуг). 4. Формування (планування) витрат на підтримку належного санітарно-гігієнічного стану номерного фонду та гарантованого рівня комфорту.
2. Підрозділ ресторанного господарства	1. Отримання інформації про число осіб, яким надавалися послуги харчування відповідно до категорії номерного фонду та відповідних підтверджуючих документів. 2. Отримання інформації про обсяги реалізації товарів у кафе/барах та відповідних підтверджуючих документів. 3. Формування витрат на виготовлення страв відповідно до рецептури та обсягів надання послуг харчування. 4. Формування та розподіл загальновиробничих витрат підрозділу ресторанного господарства.
3. Збутовий та логістичний підрозділи	1. Отримання інформації про обсяги заготовлених матеріальних цінностей та відповідних підтверджуючих документів. 2. Отримання інформації про замовлення готельних послуг. 3. Формування витрат на заготівлю матеріальних цінностей.

	4. Формування витрат на отримання замовлень та підписання договорів.
4. Технічний підрозділ	<ol style="list-style-type: none"> 1. Отримання актів/звітів огляду санітарно-технічного стану обладнання, електричних установок, систем телебачення і зв'язку, систем кондиціонування, тепlopостачання, систем енергопостачання. 2. Формування кошторису витрат на профілактику та ремонт, реконструкцію приміщень, номерного фонду, заміну електричних приладів. 3. Формування кошторису витрат на впровадження енергозберігаючих систем та технологій.
5. Обслуговуючі підрозділи	<ol style="list-style-type: none"> 1. Формування витрат на надання додаткових послуг обслуговуючими підрозділами. 2. Отримання звітів про обсяги використаних матеріальних цінностей, відпрацьовані персоналом години, інші витрати. 3. Отримання інформації про обсяги наданих послуг (за їх видами) клієнтам готелю (за категоріями номерного фонду) та стороннім особам. 4. Розподіл витрат обслуговуючих підрозділів.

Для підприємства готельного господарства ефективне управління доходами і витратами також залежить від успішності реалізації чотирьох функцій управління: планування, організація, мотивація, контроль – вони є запорукою успіху вказаного підприємства. Оскільки бухгалтерський персонал задіяний у формуванні інформації, на основі якої приймаються управлінські рішення, вважаємо за доцільне окреслити функції бухгалтерського персоналу при реалізації всіх чотирьох вказаних функцій. Усі вони характеризуються власними напрямками інформаційного забезпечення (програми, плани, методики розрахунків). При його формуванні може бути ефективно задіяний бухгалтерський персонал, адже така інформація впливає на формування облікової інформації обов'язкових підрозділів/служб підприємств готельного господарства і на формування фінансової звітності та іншої звітності такого підприємства.

Для планування характерне поєднання колективних завдань з метою одержання очікуваного результату, що вплине на ефективну роботу всіх підрозділів підприємства готельного господарства і на роботу бухгалтерської служби. Планування визначає певні види завдань, які дають змогу визначити систему дій та рішень управлінських систем і структурних підрозділів підприємства готельного господарства, які ведуть до досягнення

підприємством поставлених цілей, уточнює цілі підприємства та дії щодо їх досягнення, завдяки досконалому плануванню діяльності підприємства готельного господарства можуть уникнути помилок і ефективно використовувати свої потенційні можливості.

На реалізацію функції планування впливають процес визначення мети діяльності підприємства готельного господарства, що створює можливість ефективної побудови системи бухгалтерського обліку. Іншим важливим моментом планування майбутнього розвитку підприємства є запланований обсяг основних та додаткових готельних послуг, який підприємство планує надати в наступному періоді. На основі такої інформації бухгалтерська служба може розрахувати плановий обсяг витрат і доходів у наступному періоді, приблизну структуру собівартості основних та додаткових готельних послуг (рисунок 2.1).

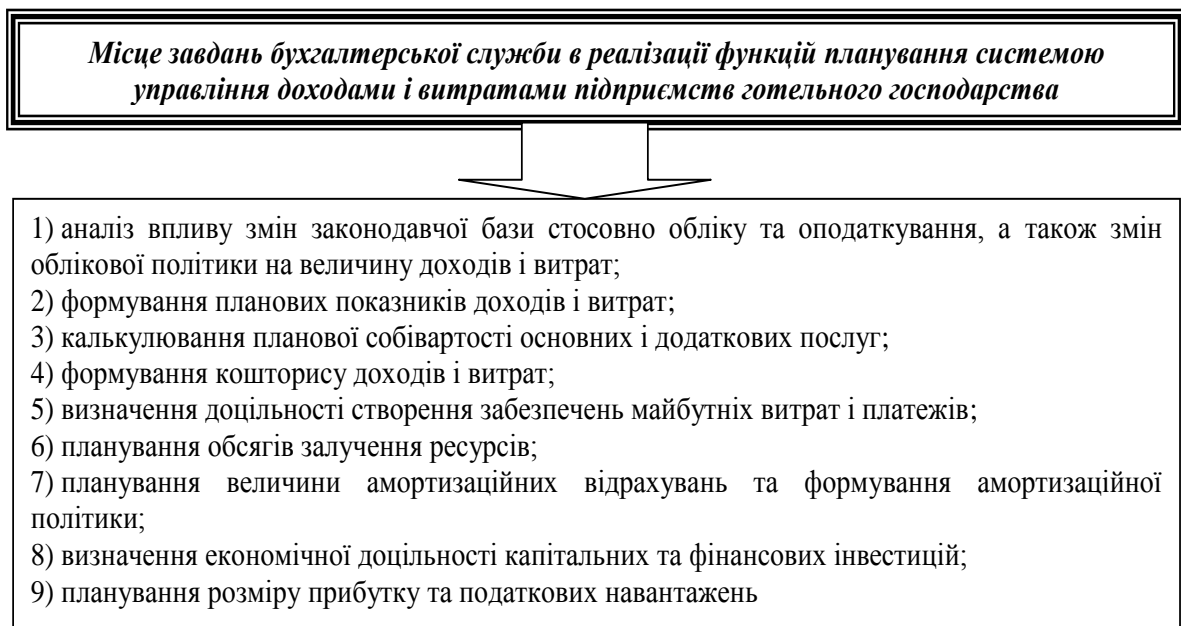


Рисунок 2.1 – Місце завдань бухгалтерської служби в реалізації функцій планування системою управління доходами і витратами підприємств готельного господарства [складено автором]

Організація процесу надання основних та додаткових готельних послуг в підприємствах готельного господарства включає компоненти, які

впливають на розрізи формування інформації про доходи і витрати на рахунках бухгалтерського обліку, а також щодо структури собівартості вказаних видів готельних послуг. Реалізація функціональних обов'язків бухгалтерським персоналом підприємства готельного господарства, як правило, реалізується через встановлення системи прав та обов'язків посадових осіб, відповідальних за величину та структуру доходів підприємства готельного господарства у центрах доходів і витрат, збереження майна підприємства, впровадження енергозберігаючих систем та технологій (рисунок 2.2).

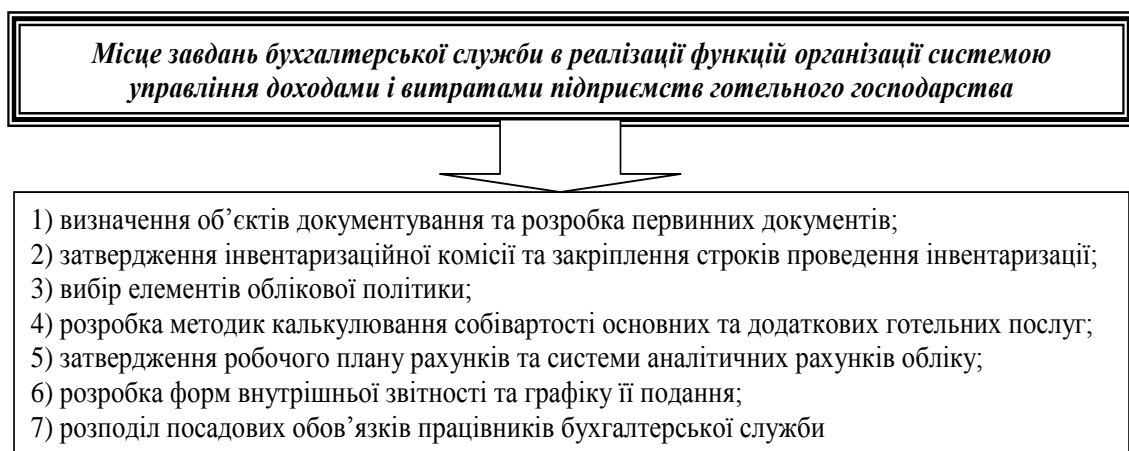


Рисунок 2.2 – Місце завдань бухгалтерської служби в реалізації функцій організації системою управління доходами і витратами підприємств готельного господарства [складено автором]

Оскільки мотивація є процесом спонукання працівників до діяльності, яка направлена на сприяння росту продуктивності праці, зниження витрат на виробництво і надання послуг, підвищення їхньої якості, максимізації доходів підприємства готельного господарства, можна сказати, що вона впливає на ефективну роботу всього підприємства та може бути реалізована за допомогою виконання посадових обов'язків працівниками бухгалтерської служби підприємства готельного господарства (рисунок 2.3).

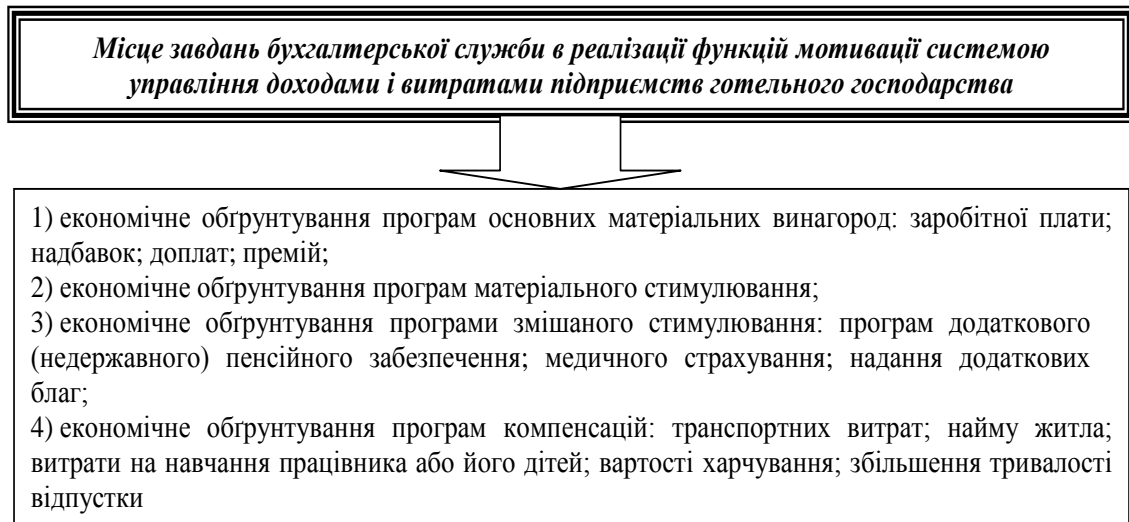


Рисунок 2.3 – Місце завдань бухгалтерської служби в реалізації функцій мотивації системою управління доходами і витратами підприємств готельного господарства [складено автором]

Стосовно контролю, то це вид управлінської діяльності, який забезпечує керівництву підприємств підтвердження правильності прийнятих управлінських рішень у сфері управління рентабельністю діяльності підприємства готельного господарства, ефективність впровадження та функціонування енергозберігаючих технологій, правильності ведення бухгалтерського обліку, оподаткування господарської діяльності такого підприємства, достовірності звітної інформації про доходи і витрати підприємства готельного господарства. Реалізація функцій контролю системою управління, як правило, найбільше відбувається за участі персоналу бухгалтерської служби, оскільки він володіє всіма необхідними знаннями та компетенціями для здійснення дієвого контролю за величиною доходів і витрат на місцях їх виникнення, збереженням та ефективним використанням майна підприємства (рисунок 2.4).

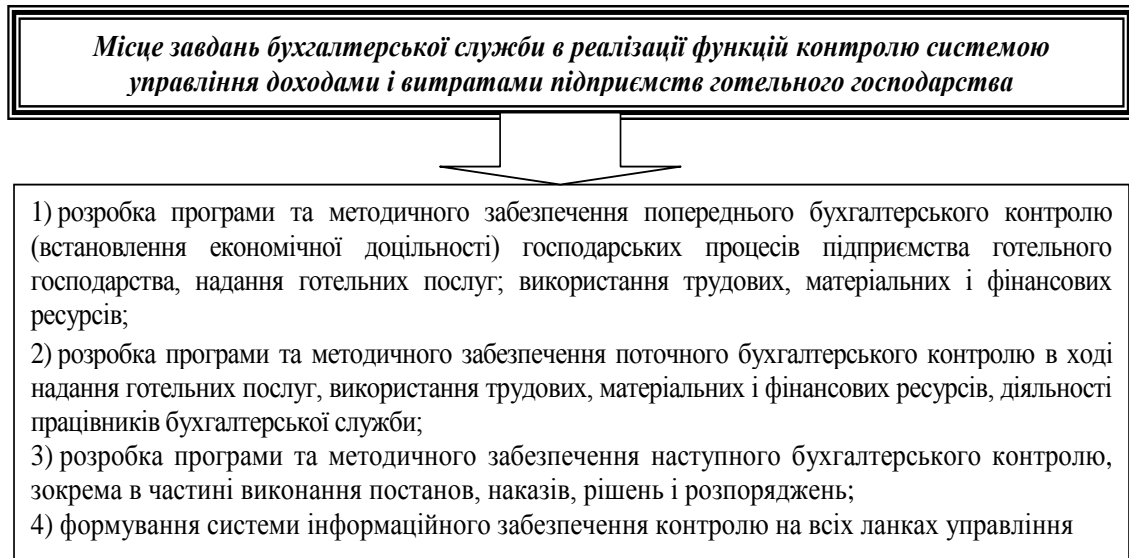


Рисунок 2.4 – Місце завдань бухгалтерської служби в реалізації функцій контролю системою управління доходами і витратами підприємств готельного господарства [складено автором]

Таким чином, формування функціональних обов'язків та повноважень працівників бухгалтерської служби підприємства готельного господарства дозволяє забезпечити результативну реалізацію функцій управління (планування, організації, мотивації та контролю) та прийняття обґрунтованих управлінських рішень на основі повної, достовірної та оперативної інформації.

Отже, підсумовуючи усе сказане вище, можна зробити висновки, що формування облікової політики підприємства готельного господарства повинно відбуватися з урахуванням галузевих особливостей діяльності підприємства готельного господарства, інформаційних запитів систем управління, обраної концептуальної основи ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, особливостей оподаткування господарських операцій підприємств у даному секторі економіки.

При формуванні облікової політики слід встановити причинно-наслідкові зв'язки її положень з положеннями цінової політики підприємства, оскільки науково обґрунтований порядок облікового відображення, оцінки витрат на надання основних та додаткових готельних послуг, а також калькулювання їх

собівартості є базисом для формування реальних показників витратності основної діяльності підприємства готельного господарства.

На основі достовірної та реальної інформації про величину витрат та сформовану собівартість основних готельних послуг за всіма категоріями номерного фонду та додаткових послуг за всіма їх видами підприємство може більш обґрунтовано приймати управлінські рішення щодо:

- встановлення цін на такі види основних та додаткових послуг;
- формування пакетних пропозицій для корпоративних клієнтів та туристичних операторів;
- встановлення пільгової вартості на окремі види послуг за умови замовлення інших;
- застосування програм лояльності для постійних клієнтів;
- визначення напрямів розвитку та розширення сфери надання послуг.

Крім того, ефективне функціонування системи управління доходами і витратами підприємства готельного господарства, а також управління величиною та структурою собівартості готельних послуг неможливе без залучення до управлінських процесів працівників бухгалтерської служби підприємства, оскільки їх професійні навички та компетенції дозволяють забезпечити:

а) обґрунтоване планування показників діяльності такого підприємства (зокрема, в частині доходів, витрат, собівартості, а також витрат на впровадження енергозберігаючих систем та технологій);

б) належну організацію діяльності підприємства готельного господарства, зокрема в частині інформаційного забезпечення;

в) уведення систем мотивації персоналу до підвищення результативності та рентабельності діяльності підприємства та впровадження енергозбереження;

г) здійснення дієвого контролю за величиною та структурою доходів і витрат підприємства готельного господарства.

Обґрунтовані функціональні обов'язки працівників бухгалтерської служби в реалізації функцій системи управління дозволяють ідентифікувати місце та роль вказаних працівників як учасників управлінських процесів та

створити надійну систему управління рентабельністю підприємства готельного господарства та його енерговикористанням.

2.2. Бухгалтерський облік витрат підприємства готельного господарства та калькулювання собівартості готельних послуг

Господарська діяльність кожного підприємства під час виробництва будь-якого продукту або в процесі виконання робіт або надання послуг пов'язана з понесенням різного роду витрат, різноманіття яких обумовлене, перш за все, галузевими особливостями господарської діяльності такого підприємства, та, в свою чергу, впливає на порядок формування собівартості готової продукції або відповідних робіт чи послуг.

Відповідно до облікової практики країн з розвиненою ринковою економікою, аналізу поглядів провідних науковців, сучасного етапу розвитку систем інформаційних технологій на рівні чинного законодавства України відокремлено таку підсистему обліку як управлінський (внутрішньогосподарський). Погляди науковців на сутність управлінського обліку, його значення та взаємозв'язок з іншими видами обліку є неоднозначними.

Облік витрат підприємств готельного господарства на надання готельних послуг і розрахунок їх собівартості мають бути організовані так, щоб була можливість постійного проведення аналізу і контролю за змінами собівартості загалом і в розмірі формуючих її витрат. Для цього вважаємо за доцільне вести облік витрат на надання як основних, так і додаткових готельних послуг за елементами та статтями калькуляції, а також доцільно проводити зведення обліку витрат та калькулювання собівартості готельних послуг за періодами та напрямками основної діяльності підприємства готельного господарства.

На нашу думку, склад обліку витрат за елементами, що регламентується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" та існує нинішній день, носить більш узагальнений характер про витрати на

підприємстві і для спрощення ведення їх обліку та аналізу, витрати необхідно більш деталізувати. Це стосується такого елемента як інші операційні витрати. На нашу думку, цей елемент необхідно розбити на “операційні витрати, пов’язані з процесом виробництва”, “операційні витрати, пов’язані з процесом реалізації продукції”, “інші операційні витрати”. Це дасть можливість отримати більш детальну інформацію про поелементний розріз витрат.

Облік витрат за економічними елементами пропонуємо вести з урахуванням напрямів формування облікової політики, що обґрунтовані в п. 1.3, для чого слід використовувати передбачений Планом рахунків клас рахунків 8 “Витрати за елементами”, де окремому елементу витрат відповідає окремий синтетичний рахунок із субрахунками, які деталізують склад кожного елемента витрат. Проте, на нашу думку, для забезпечення єдиного підходу до формування методичного забезпечення та однозначного трактування Плану рахунків, назву рахунку 85 “Інші затрати” доцільно змінити на “Інші витрати”, оскільки це термінологічно відповідатиме змістовному опису рахунку наведеному у Інструкції про застосування Плану рахунків. Крім того, рахунки 84 “Інші операційні витрати” та 85 “Інші затрати” є узагальненими рахунками, так як об’єднують різні види витрат.

Облік витрат на виробництво за статтями калькуляції. Незважаючи на складність і важливість класифікації та обліку витрат за економічними елементами, дослідження показує, що цього недостатньо для отримання достатньої аналітичної облікової інформації щодо структури собівартості готельних послуг та інших витрат економічної діяльності підприємства готельного господарства. Зокрема, даний облік витрат не дає уяви про мету і призначення витрат, не показує взаємозв’язок з технологічним процесом, обсягом наданих готельних послуг та виготовленої у інших підрозділах підприємства продукції.

Отже, необхідно згрупувати витрати на виробництво в іншому розрізі – за статтями калькуляції. В бухгалтерському обліку ця класифікація відіграє важливу роль не тільки для контролю за окремими напрямками понесення

витрат, але й для контролю за формуванням собівартості готельних послуг та знаходження резервів її зниження. Для цього витрати необхідно групувати за місцями їх виникнення, а також в розрізі замовлень та за об'єктами калькулювання (видами основних та додаткових готельних послуг, а також готової продукції, виробленої у виробничих підрозділах підприємства готельного господарства).

Методика обліку витрат за об'єктами калькулювання є спільною для багатьох підприємств – вона включає в себе принципи обліку прямих витрат, узагальнення і розподілу непрямих витрат, узагальнення даних у регістрах бухгалтерського обліку. Калькулювання собівартості продукції залежить від ступеня відповідності об'єкта обліку витрат на виробництво об'єкту калькулювання.

Визначення собівартості готельних послуг потребує обґрунтування об'єктів калькулювання.

За результатами досліджень виявлено, що в залежності від особливостей пакетів готельних послуг та наявності спеціалізованих пропозицій підприємств готельного господарства об'єктами калькулювання можуть бути:

- один вид або підвид послуг (з урахуванням існуючої на підприємстві готельного господарства номенклатурної деталізації послуг та готової продукції);

- одиниця готельної послуги (залежно від виду послуг – ліжко-день, стандартна послуга, одиниця спожитих благ) за окремими процесами надання готельних послуг (стадіями та/або переділами).

Так, об'єктом калькулювання для підприємств готельного господарства О.М. Чабанюк називає “вид робіт, послуг або вид діяльності, які потребують визначення пов'язаних з їх наданням (виконанням) витрат” [330].

Згідно з вимогами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” кожне підприємство може самостійно розробляти калькуляційні статті витрат у тій кількості та складі, якої потребує управлінська та виробнича діяльність підприємства. Методика складання калькуляцій окремих видів

послуг та продукції підприємств готельного господарства залежить від особливостей конкретних номенклатурних позицій асортименту готельних послуг.

Між обліком витрат на виробництво за елементами витрат та обліком витрат за статтями витрат існує як взаємозв'язок, так і відмінність.

Так, до елемента “Матеріальні витрати” включаються всі витрачені на виробництво матеріали, а до собівартості товарної продукції за статтею “Сировина і матеріали” відносяться лише ті з них, які утворюють основу продукції, що виготовляється. Матеріали, використані на господарські потреби, утримання і обслуговування обладнання, транспортних засобів включаються до комплексних статей собівартості. До окремих статей собівартості продукції відносять основну і додаткову заробітну плату тільки виробничих робітників. Інша частина заробітної плати відноситься до статей, що формують виробничу собівартість (“Загальновиробничі витрати”, “Витрати на підготовку і освоєння виробництва”, “Втрати від браку” тощо) та у складі витрат діяльності “Адміністративні витрати”, “Витрати на збут”. Окремим питанням є включення до витрат періоду за статтею матеріальні витрати, наприклад, МШП, якими обладнані готельні номери. Вони включаються до витрат у періоді їх передачі для комплектування номерного фонду, проте, використовуватимуться декілька років. У зв'язку з цим, наголошуємо на необхідності ведення кількісно-сумового аналітичного обліку таких предметів за кожним номером, оскільки часто такі предмети слугують об'єктами крадіжок, або псуються клієнтами при використанні, а їх заміна за сукупністю таких фактів складає суттєву статтю витрат готелю.

На відміну від обліку витрат за економічними елементами, для накопичення витрат за статтями калькуляції необхідно робити вибірку з регістрів синтетичного обліку, та й бухгалтерська та статистична звітність не передбачає групування собівартості продукції за статтями калькуляції, що призводить до громіздкості обліку цих витрат, а відповідно й незручності.

На нашу думку, для полегшення та спрощення обліку витрат за статтями калькуляції, у складі класу 9 “Витрати діяльності” необхідно запровадити рахунки, які б відповідали типовій номенклатурі статей калькуляції, що підвищить зручність формування, обліку, аналізу та контролю за витратами виробництва, а відповідно й формуванням собівартості, робіт, послуг, продукції.

Номенклатура статей калькулювання у зв'язку зі складністю господарських процесів на підприємстві розрізняється навіть за видами активів, їх значенням у господарському механізмі. За результатами дослідження під час калькулювання собівартості готельних послуг на підприємствах готельного господарства пропонуємо враховувати наступні аспекти обліку витрат за статтями калькуляції:

1. Визначення собівартості готельних послуг потребує обґрунтування об'єктів калькулювання. В залежності від особливостей готельних послуг об'єктами калькулювання можуть бути: один вид або підвид послуг (з урахуванням існуючої на підприємстві готельного господарства номенклатурної деталізації послуг та готової продукції); одиниця готельної послуги (залежно від виду послуг – лішко-день, стандартна послуга, одиниця спожитих благ) за окремими процесами надання готельних послуг (стадіями та/або переділами).

2. Під час обліку витрат на надання готельних послуг необхідно враховувати вплив сезонності господарської діяльності підприємств готельного господарства та її вплив на скорочення змінних витрат, пов'язаних з безпосереднім наданням послуг, та, водночас, збереження накладних та постійних витрат діяльності підприємства готельного господарства.

3. При формуванні номенклатури калькуляційних статей необхідно зважити на питому вагу окремої статті в загальній структурі собівартості готельних послуг. У випадку, коли питома вага статті є незначною у собівартості, витрати за цією статтею доцільно перенести до складу іншої статті, більш узагальненої.

4. Номенклатура комплексних статей повинна відповідати вимогам аналітичності, забезпечити можливість здійснення контролю прогнозних розрахунків та пошуку резервів зниження собівартості готельних послуг.

П(С)БО 16 передбачає розподіл витрат на постійні та змінні. Змінні витрати списуються на собівартість виробленої продукції, виконаних робіт та наданих послуг. Постійні витрати розподілялися на кожен об'єкт з використанням бази розподілу за нормальної потужності.

Порядок розподілу постійних витрат з урахуванням показника нормальної потужності, на нашу думку, недосконалий, оскільки отримане значення показника нормальної потужності економічно не обґрунтоване та передбачає лише очікуваний обсяг діяльності. Також не може бути абсолютно точного розподілу витрат на постійні та змінні, з урахуванням того, що деякі витрати є комплексними містять у своєму складі і постійну, і змінну складову.

Питання бухгалтерського обліку витрат та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах готельного господарства є предметом наукового пошуку багатьох вітчизняних і зарубіжних вчених та дослідників. Проте, організаційне й інфраструктурне ускладнення діяльності підприємств готельного господарства вимагає на сучасному етапі від облікової науки розробки напрямів адаптації існуючих методик бухгалтерського обліку витрат готельного господарства до мінливих умов господарського середовища і правового поля функціонування таких підприємств.

Групування витрат за статтями калькуляції застосовують до витрат, що становлять собівартість готельних послуг, реалізованих протягом певного періоду. Таке групування показує, як формуються ці витрати відповідно до їх призначення і змісту, як враховують завдання їх аналізу та контролю. Тут одні статті витрат є простими і відповідають певним елементам витрат, інші – комплексними, тобто включають декілька елементів. У результаті один елемент витрат може бути у кількох статтях калькуляції. Витрати, пов'язані з виробництвом готельних послуг, групуються за статтями калькуляції для

визначення виробничої собівартості таких послуг, її планування, контролю й аналізу.

Структура статей калькуляції для готелю нині нормативно не визначена, і підприємство може самостійно обирати її – вона відображає взаємозв'язок систем обліку та управління витратами підприємства.

Крім того, Ю. В. Карпенко зазначає, що “при формуванні собівартості послуг необхідно враховувати особливості експлуатаційної діяльності підприємств готельного бізнесу:

- локальний характер послуг, відсутність незавершеного виробництва за основною діяльністю;

- залежність експлуатаційної діяльності від споживання його послуг;

- нерівномірність експлуатаційної діяльності, обумовлена нерівномірністю споживання послуг за місяцями, днями, тижнями, що значно ускладнює організацію експлуатаційної діяльності і відображається на собівартості та інших економічних показниках;

- відсутність пропорційної залежності експлуатаційних витрат від кінцевого результату діяльності, вимірюваної кількості використаних місць (деякі експлуатаційні витрати знаходяться у пропорційній залежності від різних натуральних показників);

- залежність якості обслуговування проживаючих від організації праці й експлуатаційної діяльності, розвитку техніко-технологічної бази, що відбивається у зростанні вартості основних засобів” [107, С. 193].

В літературі зустрічається багато різних методів калькулювання, проте основними серед них є:

- позамовний (собівартість продукції, робіт, послуг калькулюється за кожним замовленням окремо, зважаючи на його структурні особливості, побажання покупця або замовника);

- попередільний (собівартість продукції, робіт, послуг калькулюється за кожним переділом окремо, а в кожному наступному переділі вона складається

з понесених підприємством витрат і собівартості напівфабрикатів, що одержані з попередніх переділах);

- попроцесний (витрати розподіляються між однорідною продукцією, роботами, послугами, що підлягає послідовній обробці у масових виробництвах);

- нормативний (підставою для визначення фактичної собівартості продукції, робіт, послуг є нормативна калькуляція, складена на основі науково обґрунтованих норм і нормативів).

Вибір варіантів та організаційно-методичних положень побудови обліку витрат здійснюється на розсуд підприємства, проте така система повинна в повній мірі задовольняти інформаційні запити користувачів облікової інформації щодо величини витрат і структури собівартості та базуватися на повній ув'язці даних первинного обліку з фінансовими показниками діяльності. Вибір варіанту обліку витрат на надання готельних послуг тісно пов'язаний з характеристиками готельних послуг як об'єктом витрат. На жаль, в багатьох підприємствах готельного господарства формування і розкриття положень облікової політики щодо витрат, вартісного вимірювання об'єктів обліку, узгодження обліково-інформаційного забезпечення процесів планування та бюджетування не займає чільне місце у системі регламентації в підприємстві, що негативно впливає на функціонування таких підприємств в умовах конкурентного середовища. Тому пропонуємо в підприємстві готельного господарства ухвалювати Положення про калькулювання собівартості готельних послуг, яке доцільно затверджувати як додаток до Положення про облікову політику підприємства, що дають змогу узгодити діяльність структурних підрозділів підприємства готельного господарства, полегшить процес калькулювання собівартості основних та додаткових готельних послуг.

Отже, для контролю за витратами і формуванням собівартості готельних послуг, знаходження резервів її зниження необхідно здійснювати облік витрат на виробництво за статтями калькуляції.

В підприємствах готельного господарства, де готельні послуги надаються за окремими замовленнями, під час процесу надання основних та додаткових готельних послуг витрати за кожним окремим замовленням повинні нагромаджуватися з метою визначення адекватності встановлених на послуги цін, визначення можливості надання знижок, а отже облік витрат на надання таких послуг необхідно організовувати за окремими замовленнями. Крім того, також доречним є нормативний облік витрат, адже частина витрат, які здійснюються при надання готельних послуг встановлені нормами та нормативами (наприклад, витрати на забезпечення належного санітарно-гігієнічного стану номерів), а продукція підрозділу ресторанного господарства виготовляється на основі нормативно-технічної документації (рецептур), в якій визначено кількісний та якісний склад сировини і матеріалів, що входять до готової продукції.

Зведений облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції. За ознакою структури, тобто складу статей, за якими здійснюється калькулювання собівартості готової продукції або послуги, калькуляції поділяють на калькуляції за елементами витрат чи статтями витрат. Розходження у поглядах на структуру калькуляцій як документів, що засвідчують формування собівартості виникло ще на початку ХХ ст. Невизнання калькуляції за елементами витрат можна аргументувати наступним:

- калькуляція за елементами витрат не деталізує склад витрат виробництва для цілей управління собівартістю та впровадженням ресурсозбереження та призводить до нівелювання важливої інформації;

- детальна калькуляція собівартості технічно важко використовується в окремих видах виробництва через високу трудомісткість розрахунків.

Поняття “метод обліку виробничих витрат” в обліково-економічній літературі пов'язується, як правило, зі способами калькулювання собівартості готової продукції, робіт, послуг. Вони представляють собою технічні прийоми розрахунку собівартості продукції, робіт, послуг за допомогою певних

процедур. Послідовність та порядок розрахунків у калькуляції залежить від галузевих особливостей процесу створення продукції, виконання робіт, надання послуг, можливостей локалізації витрат за калькуляційними об'єктами, наявності зворотних відходів, супутніх та побічних продуктів тощо. До способів калькуляції можна віднести: спосіб нагромадження (сумування) витрат, спосіб розподілу витрат, спосіб прямого розрахунку витрат, спосіб виключення витрат, характеристика яких наведена в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Характеристика способів калькулювання собівартості продукції та напрямки їх використання на підприємстві готельного господарства

[складено автором]

№ з/п	Спосіб калькулювання	Характеристика способу калькулювання	Напрями використання способу на підприємстві готельного господарства
1	Спосіб нагромадження витрат	Використовується при застосуванні передільного методу обліку витрат, при якому собівартість продукції, робіт, послуг визначається шляхом послідовного нашарування витрат за кожним переділом	Може використовуватися в контексті застосування позамовного методу калькулювання собівартості готельних послуг з урахуванням особливостей замовленого пакету готельних послуг та існування етапів їх надання
2	Спосіб розподілу витрат	Витрати між окремими видами продукції, робіт, послуг розподіляються за коефіцієнтом, що встановлюється на підставі оптових цін	Підприємствами готельного господарства не використовується
3	Спосіб прямого розрахунку	Зібрані витрати виробництва у розрізі калькуляційних об'єктів діляться на число калькуляційних одиниць за кожним об'єктом у розрізі статей калькуляції чи елементів витрат	Застосовується при обчисленні собівартості продукції підрозділу ресторанного господарства
4	Спосіб виключення витрат	Спочатку проводиться оцінка супутньої продукції, яка виключається з загальної суми витрат, а потім калькулюється собівартість основної продукції	Застосовується для калькулювання собівартості продукції підсобних господарств

Отже, способи обчислення собівартості продукції, робіт, послуг поєднуються з методами обліку витрат, проте, використовуючи різні способи, можна отримати неоднакову величину собівартості певного виду продукції, робіт або послуг, хоча загальна сума витрат при цьому залишається незмінною. Тому вибір конкретних методів калькулювання на підприємствах готельного господарства залежить від потреб отримання необхідної інформації для

прийняття оперативних та стратегічних рішень щодо рентабельності діяльності, резервів зниження собівартості готельних послуг, а також для отримання інформації щодо адекватності цінової політики готелю та можливості застосовувати політики лояльності щодо ціноутворення для окремих категорій клієнтів.

За результатами дослідження особливостей бухгалтерського обліку витрат на надання готельних послуг обґрунтовано напрями удосконалення системи бухгалтерського обліку витрат на надання готельних послуг підприємствами готельного господарства, що продемонстровано в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 - Напрями удосконалення системи бухгалтерського обліку витрат на надання готельних послуг підприємствами готельного господарства

[розроблено автором]

№ з/п	Завдання організації управлінського обліку витрат (виділені на основі результатів досліджень [227])	Зміст пропозицій щодо удосконалення бухгалтерського обліку витрат на надання готельних послуг підприємством готельного господарства
1	2	3
1.	Сформувати облікову політику готелю в частині управлінського обліку	Обґрунтовано положення облікової політики щодо витрат підприємства готельного господарства (Додаток И)
2.	Розробити первинну документацію та внутрішню звітність	Розроблено первинні зведені документи (розрахунки) щодо обліку та розподілу витрат підприємства готельного господарства: СВ-1 “Розподіл загальновиробничих витрат за ___ місяць 20__ року”; СВ-2 “Розрахунок витрат на надання основних послуг з розміщення за ___ місяць 20__ року”; СВ-3 “Калькуляція собівартості основних готельних послуг з розміщення”. Запропоновано пакет внутрішньої звітності щодо величини витрат та обсягів наданих готельних послуг за їх видами та категоріями номерного фонду: ГП-1 “Звіт про місткість готелю та обсяги номерного фонду”; ГП-2 “Звіт про обсяги наданих основних готельних послуг з розміщення”; ГП-3 “Звіт про обсяги наданих додаткових готельних послуг” (Додаток И)

Продовження таблиці 2.5

1	2	3
3.	Розробити методичні рекомендації щодо групування витрат за статтями й економічними елементами	Розроблено методичні рекомендації щодо порядку розподілу та списання загальновиробничих витрат та витрат обслуговуючих підрозділів підприємства готельного господарства, що закріплені в Положенні про облікову політику підприємства (Додаток И)
4.	Вибрати метод обліку	Обґрунтовано порядок калькулювання собівартості

витрат і калькулювання собівартості за основними видами наданих готельних послуг	основних послуг з розміщення, що закріплені в Положенні про облікову політику підприємства (Додаток И)
--	--

Необхідність складання калькуляції за елементами витрат, яка раніше обґрунтовувалась необхідністю і доцільністю її використання на макрорівні для управління економікою країни загалом, на нині втратила свій зміст, проте на практиці часто використовуються рахунки класу 8 “Витрати за елементами”. Вважаємо, що за сучасних можливостей комп’ютеризації бухгалтерського обліку, існування комплексних програмних продуктів, що дозволяють управляти витратами підприємства на основі розширеної аналітики облікових даних, використання такого класу рахунків можна назвати недоцільним.

З урахуванням виділених в першому розділі галузевих особливостей діяльності підприємств готельного господарства, а також на основі врахування управлінських запитів щодо контролю показників витрат підприємства визначено наступні організаційно-методичні положення щодо обліку витрат та калькулювання собівартості готельних послуг:

1. Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні на основі врахування впливу на їх величину обсягу надання готельних послуг:

- постійні загальновиробничі витрати – це витрати на обслуговування і управління процесом надання готельних послуг, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу надання таких послуг;

- змінні загальновиробничі витрати – це витрати на обслуговування й управління процесом надання готельних послуг, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності.

2. З урахуванням галузевих особливостей діяльності підприємства визначено перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат.

3. Розподіл постійних і змінних загальновиробничих витрат на собівартість готельних послуг здійснюється у наступному порядку:

- змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об’єкт витрат (умовну одиницю наданих готельних послуг – ліжко-днів) з

використанням бази розподілу (планових цін на ліжко-місце з урахуванням сезонних коефіцієнтів та відповідно до категорії номерів розміщення), виходячи з фактичної потужності звітнього періоду;

- постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат (умовну одиницю наданих готельних послуг – ліжко-днів) з використанням бази розподілу (планових цін на ліжко-місце з урахуванням сезонних коефіцієнтів та відповідно до категорії номерів розміщення) при нормальній потужності.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованих готельних послуг у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичної величини.

Документування розподілу загальновиробничих витрат здійснюється на основі запропонованої Форми СВ-1 “Розподіл загальновиробничих витрат за ___ місяць 20__ року”. За результатами розподілу складаються кореспонденції рахунків:

- Д 231.А К 91 – списано розподілені загальновиробничі витрати на собівартість готельних послуг розміщення у номерах категорії А;

- Д 903 К 91 – списано нерозподілені загальновиробничі витрати на собівартість реалізованих у звітньому періоді готельних послуг,

де А – шифр аналітичного рахунку до субрахунку 231 “Основне виробництво” (див. табл. 2 Положення про облікову політику підприємства).

4. Облік витрат на надання основних готельних послуг (послуг з розміщення) ведеться на субрахунку 231 “Основне виробництво” та накопичується протягом звітнього місяця у відомості виробничих витрат за кожним підрозділом.

Документування процесу розподілу витрат на собівартість готельних послуг за категоріями номерного фонду здійснюється на основі Форми СВ-2 “Розрахунок витрат на надання основних послуг з розміщення за ___ місяць 20__ року”.

5. Облік витрат на утримання та функціонування обслуговуючих підрозділів ведеться на субрахунку 232 “Обслуговуче виробництво” та накопичується протягом звітного місяця у відомості виробничих витрат за кожним підрозділом.

В кінці звітного місяця складається звіт за формою ГП-3 “Звіт про обсяги наданих додаткових готельних послуг”, на основі якого здійснюється списання витрат обслуговуючих підрозділів на собівартість готельних послуг з використанням такого порядку розрахунків:

1. Віднесення витрат окремого обслуговуючого підрозділу на собівартість створених готельних послуг з розміщення відбувається в кінці звітного місяця пропорційно до обсягів наданих клієнтам послуг за категоріями номерів.

2. Пропорційне віднесення витрат на утримання обслуговуючих підрозділів здійснюється на основі розрахунку коефіцієнту розподілу витрат обслуговуючих виробництв:

$$Kp = p. \text{“РАЗОМ” гр. 9} / p. \text{“РАЗОМ” гр. 3.}$$

3. Величина витрат обслуговуючого підрозділу, що відноситься на собівартість готельних послуг з розміщення у номерах відповідної категорії або на собівартість реалізованих додаткових готельних послуг, розраховується як: $p.07-18 \text{ гр. 4-8} \times Kp$.

За результатами розподілу складаються кореспонденції рахунків:

- Д 231.А К 232.Б – списано витрати обслуговуючого підрозділу Б на собівартість готельних послуг розміщення у номерах категорії А;

- Д 903 К 232.Б – списано витрати обслуговуючого підрозділу Б як собівартість реалізованих стороннім особам додаткових готельних послуг,

де А – шифр аналітичного рахунку до субрахунку 231 “Основне виробництво” (дивись таблицю 2 Положення про облікову політику підприємства), Б – шифр аналітичного рахунку до субрахунку 232 “Обслуговуюче виробництво” (див. табл. 3 Положення про облікову політику підприємства).

6. Калькулювання собівартості основних готельних послуг з розміщення здійснюється на підставі облікових даних про фактичну величину прямих витрат, розподілених витрат обслуговуючих підрозділів, розподілених загальновиробничих витрат.

Документування процесу калькулювання собівартості основних готельних послуг з розміщення здійснюється з використанням форми СВ-3 “Калькуляція собівартості основних готельних послуг з розміщення”.

7. На підприємстві визначено перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості готельних послуг.

В кінці звітнього місяця складається калькуляція собівартості основних готельних послуг з розміщення за формою СВ-3 “Калькуляція собівартості основних готельних послуг з розміщення”, на основі якого здійснюється розрахунок:

а) величини витрат на надання послуг з розміщення у номерному фонді кожної категорії;

б) величини витрат на надання одиниці послуг з розміщення у номерному фонді кожної категорії – ліжко-місце.

За результатами калькулювання складаються кореспонденції рахунків:

- Д 903.А К 231.А – відображено собівартість наданих у звітному періоді готельних послуг з розміщення у номерах категорії А,

де А – шифр аналітичного рахунку до субрахунку 231 “Основне виробництво”.

Отже, розроблений порядок забезпечує науково обґрунтований розподіл витрат обслуговуючих виробництв та загальновиробничих витрат, що максимально враховує галузеві особливості діяльності підприємств готельного господарства, а також особливості організаційної структури таких підприємств. Крім того, на основі застосування даного порядку здійснюється формування собівартості готельних послуг, що враховує внутрішнє споживання послуг обслуговуючих виробництв при формуванні пакетів готельних послуг та слугує базою для формування достовірної облікової інформації про формування та

розподіл витрат на надання готельних послуг підприємствами готельного господарства.

2.3. Доходи підприємства готельного господарства: методичний підхід до облікового відображення

Діяльність підприємств готельного господарства представляє для будь-якої держави сферу стратегічних інтересів. Так, розвиток підприємств зазначеної галузі обумовлює можливість розвитку туристичної інфраструктури, сприяє розширенню внутрішніх ринків товарів і послуг, пов'язаний із захистом культурних та історичних цінностей, а також підвищує імідж країни в міжнародних відносинах.

Доходи підприємств готельного господарства досить різноманітні і можуть включати доходи від:

- надання послуг магазинів, що знаходяться на території готелю;
- надання послуг підрозділів побутового обслуговування ;
- надання послуг пасажирських перевезень;
- надання послуг екскурсійної діяльності, бізнес-центрів, комунікаційних послуг;
- надання послуг користування територією підприємства готельного господарства;
- надання послуг оренди й інших .

Проблема бухгалтерського обліку доходів підприємства готельного господарства пов'язана з тим, що існуючі в Україні методики такого бухгалтерського відображення не адаптовані до галузевих особливостей діяльності зазначених підприємств та сучасного рівня розвитку систем електронної комерції, а також актуального в нинішній час туристичного посередництва.

Величина доходів для підприємства готельного господарства є надзвичайно важливим показником, який сигналізує й про адекватність

механізму ціноутворення на готельні послуги. Так, ціна готельної послуги – це грошова сума, яку має намір отримати готельний комплекс, пропонуючи свої послуги, і яку готовий заплатити покупець за дані послуги.

Найбільш поширені методи встановлення цін на готельні послуги в економічній літературі такі:

- на основі витрат виробництва готельних послуг;
- за доходом на капітал;
- за орієнтацію на попит;
- за рівнем поточних цін [136, С. 34; 137, С. 36].

Проте, для цілей управління рентабельністю діяльності готельного господарства виділяють ще й такі методи:

- з використанням повних витрат надання готельних послуг;
- з використанням граничних витрат надання готельних послуг [136, С. 34; 137, С. 36].

Король С. Я., характеризуючи останні два методи наводить аналізує їх основні переваги (таблиця 2.6).

Таблиця 2.6 – Методи ціноутворення (на базі величини витрат) та переваги їх використання на підприємствах готельного господарства (узагальнено автором на основі [136, С. 34; 137, С. 36])

Метод ціноутворення	Переваги застосування на підприємствах готельного господарства
Метод ціноутворення з використанням повних витрат (до повної суми витрат додають надбавку, що відповідає нормі прибутку, прийняті у готельній галузі або рівну бажаному доходу від обороту)	1) створюються умови для покриття всіх витрат і отримання прибутку; 2) готельний комплекс має повну інформацію про витрати і значно меншу про попит на його послуги на ринку, при прийнятті цінового рішення він використовує калькуляцію витрат; 3) якщо всі готелі в регіоні використовують в ціноутворенні цей метод, ціни на аналогічні послуги приблизно однакові, а цінова конкуренція зведена до мінімуму; 4) при цьому методі дотримуються інтереси готельних комплексів і споживачів, метод є найбільш обґрунтованим і справедливим.
Метод ціноутворення з використанням граничних витрат (до змінних витрат на одиницю даного виду послуг додається сума,	1) забезпечуються повне відшкодування постійних витрат і максимізація прибутку; 2) використання на практиці пов'язане з

що покриває витрати і що забезпечує достатню норму прибутку)	поділом витрат на постійні і змінні і необхідністю їх розрахунку у зв'язку з переходом готелю на міжнародну систему фінансової звітності.
--	---

Обліково-інформаційне забезпечення процесу ціноутворення на підприємствах готельного господарства дозволяє не тільки сформувати адекватні цінові пропозиції на готельні послуги з урахуванням особливостей регіонального ринку та обсягів попиту, але й визначати можливість впровадження політики лояльності до постійних клієнтів або сезонних акційних пропозицій. Загалом фактори ціноутворення можна поділити на п'ять груп, як це показано на рисунку 2.5.



Рисунок 2.5 – Фактори ціноутворення на готельні послуги

При розгляді загальних положень щодо облікового відображення доходів підприємств готельного господарства, слід в основу диференціації методики такого відображення покласти саме третю класифікаційну ознаку з тих, що виділені в п. 1.3, оскільки методичні відмінності виявляються вже на етапі документування відповідних господарських операцій.

Водночас, облік інших готельних послуг, в тому числі, послуг підрозділів побутового обслуговування, спортивно-оздоровчих підрозділів документуються на основі формування бланка замовлення, отриманого від постояльца, і окремого акту виконаних робіт або на основі відповідних відміток у самому бланку замовлення. Такі документи передаються в бухгалтерську (або спеціальну розрахункову) службу підприємства та дані переносять у особистий рахунок постояльца.

Облік доходів від реалізації товарів (наприклад, знаходяться в магазинах на території готелю, продуктів і напоїв в кафе/барі, міні-барі номеру) та їх документальне оформлення здійснюється з дотримань вимог, передбачених для підприємств роздрібною торгівлю. Характерною особливістю для готельних пунктів продажу товарів є можливість їх віднесення в загальний рахунок проживання з наступною оплатою при виїзді клієнта з готелю. У такому випадку рахунки за реалізовані товари, підписані клієнтом, передають в бухгалтерську (розрахункову) службу підприємства і заносять в особистий рахунок клієнта.

Облік доходів від реалізації власної продукції підприємства готельного господарства (наприклад, страв, виготовлених в підрозділі ресторанного господарства досліджуваних підприємств) та їх документальне оформлення здійснюється з дотримань вимог, передбачених для підприємств сфери громадського харчування, оскільки даними підрозділам притаманний процес виробництва. У цьому випадку рахунки за харчування, підписані клієнтом, передають в бухгалтерську (розрахункову) службу підприємства та заносять в

особистий рахунок клієнта у відповідності з величиною його замовлень і характером їх надання. Крім того, заклади ресторанного господарства при готелі повинні дотримуватися вимог Правил роботи закладів (підприємств) ресторанного господарства, затверджені наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 24.07.2002 р. № 219 [251], проте, їх послуги не підлягають обов'язковій сертифікації відповідно з 2012 р. відповідно до Наказу Міністерства економічного розвитку і торгівлі України "Про скасування обов'язкової сертифікації готельних послуг та послуг харчування" від 30.07.2012 р. № 876 [252]. Враховуючи те, що послуга харчування відноситься до основних послуг готелю і може включати сніданок, обід, вечеря (за домовленістю з клієнтом), доставка в номер сніданку, обіду, вечері, чаю або кави в окремо узгоджений час є додатковою послугою. Страви в закладах ресторанного господарства готелю відпускаються споживачам (клієнтам) за умови наявності касових чеків, жетонів, талонів-абонементів, що підтверджують оплату. Їх може видавати адміністратор готелю при оформленні клієнта на проживання. Для деяких готелів характерною особливістю є можливість віднесення вартості спожитої продукції в загальний рахунок проживання з наступною оплатою при виїзді постояльця з готелю.

Як правило, кінцевим етапом надання готельних послуг клієнту є закриття ним розрахунків з підприємством готельного господарства. У даному випадку необхідно використовувати перший з виділених вище ознак класифікації доходів підприємства готельного господарства.

Однією з часто поширених практик ведення діяльності готельного господарства є отримання доходу від послуги бронювання готельних номерів. Так, згідно з Правилами користування готелями й аналогічними засобами розміщення та надання готельних послуг, затвердженими наказом Державної туристичної адміністрації України від 16.03.2004 р. № 19 [250], бронювання є процесом замовлення замовником готелю основних і/або додаткових послуг у певному обсязі, з метою використання послуг в обумовлені терміни конкретним споживачем або групою споживачів. У даному випадку номери в готелі можна

бронювати шляхом укладення двостороннього письмового договору або шляхом подання готелю заявки на бронювання за допомогою поштового, телефонного або Інтернет-зв'язку, на підставі яких адміністратором готелю заповнюється Журнал реєстрації заявок на бронювання номерів. Слід зазначити, що послуга бронювання може бути як платною, так і безкоштовною, та залежно від категорії готелю вартість послуги бронювання може бути включена до переліку основних послуг (з оплатою при остаточному розрахунку або взагалі без оплати) або до додаткових послуг.

При бронюванні номера (місця) готель має право запросити передплату за надання таких готельних послуг, яка враховується в оплату готельних послуг при остаточному розрахунку, якщо інше не обумовлено укладеним договором, що обумовлено в п. 3.2 зазначених вище Правил. У разі відмови споживача оплатити бронювання, його розміщення у готелі проводиться у порядку загальної черги. У разі відмови замовником готельних послуг від бронювання номера готелю направляється заявка на анулювання бронювання. На нашу думку, такі доходи, отримані по суті від ненаданих послуг слід враховувати на окремому рахунку аналітичного обліку доходів від реалізації послуг, що дали змогу підприємству готельного господарства за результатами звітного періоду аналізувати рівень відмов клієнтів від бронювання.

Якщо бронювання місця в готелі здійснюється безоплатно, відповідно в бухгалтерському обліку не виникає доходів або грошових надходжень. Проте, якщо при бронюванні обов'язковою умовою є оплата проживання за добу, в обліку підприємства готельного господарства відображається грошове надходження, як правило, на розрахунковий рахунок. Відображення таких операцій оформлюється як попередня оплата у порядку, описаному в таблиці 2.8. Для забезпечення можливості отримання розгорнутої інформації за розрахунками за бронювання готельних номерів, вважаємо за доцільне вводити аналітичний рахунок для кредиторської заборгованості у сумі оплати бронювання.

Закриття кредиторської заборгованості за таким бронюванням відбувається в момент визнання доходів від надання готельних послуг за їх

фактом та у фактичному обсязі. В цьому зв'язку слід однак розглянути й іншу обставину: оплата бронювання клієнтом не означає фактичного споживання ним готельних послуг. Так, у випадку, коли клієнт з якихось причин не приїздить до готелю, така оплата або повинна бути повернута (як правило, якщо клієнт відмінив бронювання раніше ніж за добу), або залишається у підприємства готельного господарства (якщо це сталося пізніше). В першому випадку очевидним є звичайне повернення грошових коштів з поточного рахунку. Проте, в другому випадку повинна відбутися трансформація доходів підприємства готельного господарства, оскільки такі грошові надходження були одержані не за фактом реалізації товарів, робіт або послуг, а як оплата клієнтської гарантії поселення – певне страхове відшкодування втраченої вигоди.

За результатами дослідження практики діяльності підприємств готельного господарства, а також рекомендацій фахівців з питань бухгалтерського обліку у готелях, вважаємо, що такий дохід повинен бути відображений на рахунку 719 “Інші доходи від операційної діяльності” в кореспонденції з аналітичним рахунком субрахунку 681 “Розрахунки за авансами одержаними”. Коригуванню підлягає також і сума податкового зобов'язання з ПДВ, оскільки фактично послуга підприємством готельного господарства надана не була.

Одним із видів грошових надходжень підприємства готельного господарства можуть бути сплачені клієнтом “чайові”. Проте, нині вносити їх до рахунку на обслуговування в готелі є незаконним, оскільки по суті це вид послуги, яку клієнт не замовляв. Тому таке явище достатньо рідко зустрічається у вітчизняних готелях, навіть тих, що включені до готельних ланцюгів, проте все ж таки є. У зв'язку з цим вважаємо, що отримання чайових понад рахунок не можна оцінити в кожному конкретному випадку, адже такий факт не задокументований і по суті грошова винагорода офіціанту залишається на розсуд клієнта.

Виходячи з економічної сутності “чайових” та викладених вище обставин, вважаємо, що вони не є доходом підприємства готельного господарства, а отже не відображаються у системі бухгалтерського обліку. Проте, враховуючи, що такеявище присутнє в діяльності підприємств готельного господарства та закладів ресторанного господарства, наголошуємо на тому, що воно посилює тіньовий грошовий обіг, що негативно відображається на величині сплачених податків на доходи фізичних осіб та ЄСВ.

Важливим елементом інших доходів операційної діяльності підприємства готельного господарства є доходи від операційної оренди майна такого підприємства.

Мустеца І. В. пропонує з використанням коштів, які надходять як плата за оренду основних засобів підприємства готельного господарства створювати забезпечення на покриття витрат з капітального ремонту основних засобів [176, С. 62], проте, яким чином ці операції відобразатимуться в бухгалтерському обліку не вказано. Слід звернути увагу на те, що витрати підприємства готельного господарства на капітальний ремонт збільшуватимуть первісну вартість необоротних активів відповідно до вимог Положення (стандарту) 7 “Основні засоби”. Критично оцінюючи запропоновану вказаним автором методику, зауважимо, що доходи підприємства автор помилково ототожнює з грошовими надходженнями. Крім того, пояснення порядку відображення таких витрат та їх забезпечення на відповідає діючому плану рахунків бухгалтерського обліку та прийнятій їх кореспонденції.

У відповідності до П(С)БО 15 “Доходи”, доходи, пов’язані з наданням послуг визнаються за ступенем завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції. Проте, вказаний результат може бути оцінений лише за таких умов:

- можливість достовірної оцінки отриманого доходу;
- ймовірність отримання економічних вигід від надання послуг;

- можливість достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;

- можливість достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення [238].

Оцінка ступеня завершеності операцій за вже наданими готельними послугами відбувається відповідно до вимог П(С)БО 15 “Доходи” шляхом:

- вивчення виконаної роботи;
- визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, в загальному обсязі послуг, які повинні бути надані;
- визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв’язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат.

Слід зауважити, що варіативність вимог вказаного вище нормативного документу щодо порядку визнання доходів від надання послуг є базисом для формування положень облікової політики підприємства готельного господарства.

Дохід, пов’язаний з наданням послуг, визнається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг залежно від видів послуг:

а) дохід від надання послуги з розміщення визначається в момент передачі рахунку (invoice) за формою № 4-г клієнту готелю та проставлення ним особистого підпису про згоду з обсягами наданих готельних послуг. Якщо послуги з розміщення надаються протягом проміжку часу, що припадає на різні звітні періоди, доходи визнаються у такому порядку:

- 1) доходи від наданих послуг з розміщення, що припадають на перший звітний період, визнаються в останній календарний день такого звітного періоду, відповідно до фактичного обсягу наданих за цей період послуг;

- 2) доходи від наданих послуг з розміщення, що припадають на другий звітний період, визнаються в момент передачі рахунку (invoice) за формою № 4-г клієнту готелю та проставлення ним особистого підпису про згоду з обсягами наданих готельних послуг, відповідно до фактичного обсягу наданих за цей

період послуг (тобто за вирахуванням обсягів послуг, що припадають на попередній звітний період);

б) дохід від надання послуги з харчування визначається в момент передачі рахунку (invoice) за формою № 4-г клієнту готелю (у випадку включення вартості харчування в загальну вартість проживання) та проставлення ним особистого підпису про згоду з обсягами наданих готельних послуг або в момент отримання фактичної оплати від клієнта (у випадку окремої готівкової оплати ним харчування в підрозділі ресторанного господарства);

в) дохід від надання додаткових готельних послуг визначається в момент передачі рахунку (invoice) за формою № 4-г клієнту готелю (у випадку включення вартості додаткових готельних послуг в загальну вартість проживання) та проставлення ним особистого підпису про згоду з обсягами наданих додаткових готельних послуг або в момент отримання фактичної оплати від клієнта (у випадку окремої готівкової оплати ним вартості додаткових готельних послуг).

З урахуванням запропонованих вище положень облікової політики підприємства готельного господарства щодо визнання його доходів та відповідно до класифікації доходів, обґрунтованої у п. 1.3, вважаємо за доцільне застосовувати для відображення доходів підприємств готельного господарства наступні субрахунки:

- 701 “Дохід від реалізації готової продукції” (для відображення доходу від реалізації готової продукції підрозділів ресторанного господарства);

- 702 “Дохід від реалізації товарів” (для відображення доходу від реалізації товарів кафе/бару, міні-барі номеру, сувенірних магазинів);

- 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”.

До субрахунку 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг” слід відкривати рахунки аналітичного обліку I рівня, що демонструють доходи від основних готельних послуг (7031 “Доходи від реалізації основних готельних послуг”) та

доходи від додаткових готельних послуг (7032 “Доходи від реалізації додаткових готельних послуг”).

Причому, до першого з вказаних аналітичних рахунків доцільно відкривати рахунки аналітичного обліку II рівня, зокрема, які б враховували наявність ліжко-днів, готельні послуги за якими фактично надані, проте, готельний рахунок клієнтом ще не підписаний:

- 70311 “Доходи від реалізації готельних послуг, рахунок за якими виставлено”;

- 70312 “Доходи від реалізації готельних послуг, рахунок за якими не виставлено”.

Причому, до аналітичного рахунку 7032 “Доходи від реалізації додаткових готельних послуг” доцільно відкривати рахунки аналітичного обліку II рівня, які б враховували наявність численних структурних підрозділів обслуговуючих виробництв та нумерувати їх наскрізним порядком 7032X “Доходи від реалізації послуг підрозділу ...”, де X – номер структурного підрозділу відповідно до Положення про облікову політику підприємства готельного господарства, а “...” – його найменування відповідно до організаційної структури підприємства готельного господарства.

У випадку застосування акційних пропозицій та реалізації політики лояльності до постійних клієнтів, сума знижки, що надається на вартість номера, відображається за дебетом рахунку 704 “Вирахування з доходу” та загалом знижує показник чистого доходу, отриманого в звітному періоді від реалізації товарів, робіт, послуг, що враховано у наведеному нижче порядку відображення доходів від реалізації готельних послуг.

Необхідність врахування вимог чинного податкового законодавства щодо оподаткування операцій з надання готельних послуг податком на додану вартість та туристичним збором, обумовили включення відповідних господарських операцій до обґрунтованої нижче методики бухгалтерського обліку доходів від надання готельних послуг. На основі врахування практики попередньої оплати надання готельних послуг у вітчизняних підприємств

готельного господарства, на рисунку 2.6 подано інформаційну модель відображення доходів від надання послуг з розміщення (якщо надання послуги припадає на один звітний період). В таблиці 2.7 розглянуто відповідний порядок відображення господарських операцій підприємства готельного господарства, пов'язаних з отриманням доходів від надання послуг з розміщення (якщо надання послуги припадає на один звітний період). Вказані розробки відповідають обґрунтованим теоретичним положенням щодо формування облікової політики підприємства готельного господарства.

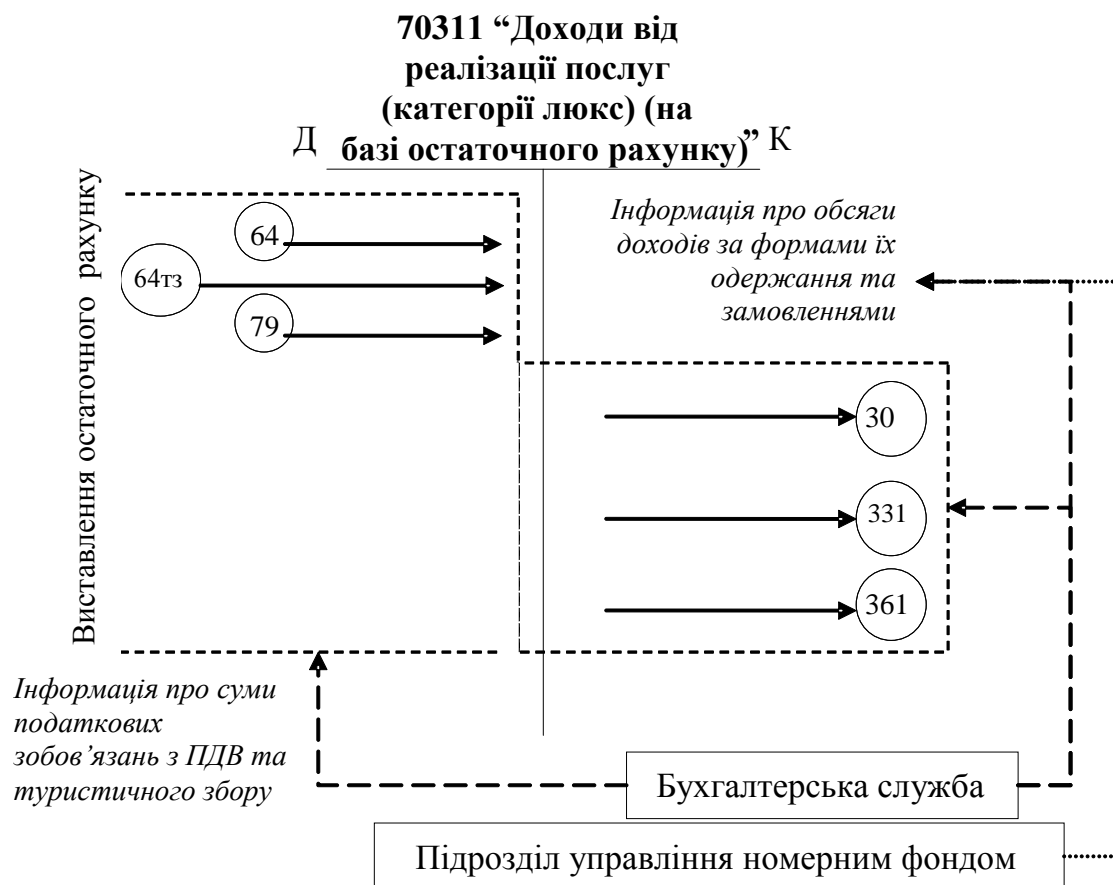


Рисунок 2.6 – Інформаційна модель відображення доходів від надання послуг з розміщення (якщо надання послуги припадає на один звітний період)

[розроблено автором]

Слід звернути увагу також і на користувачів облікової інформації та участь підрозділів підприємства готельного господарства у її формуванні. Так,

підрозділ управління номерним фондом на основі даних рецепції готує остаточні рахунки за надані готельні послуг. Дана інформація використовується бухгалтерською службою для формування показника доходів для цілей оподаткування податком на прибуток, а також для формування бази оподаткування податком на додану вартість і туристичним збором, відповідно до норм Податкового кодексу України [236].

Таблиця 2.7 – Відображення в бухгалтерському обліку доходів від надання послуг з розміщення (якщо надання послуги припадає на один звітний період)

[складено автором]

№ з/п	Зміст господарської операції	Підходи до оцінки операції	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
Попередня оплата (за формами оплати)				
1.	Отримано попередню оплату за надання послуг з розміщення	Виходячи з діючих прейскурантів відповідно до категорії номера та планової кількості днів проживання		
1.1.	– готівкою		301	681
1.2.	– оплатою на поточний рахунок		311	681
1.3	– оплатою за допомогою банківської платіжної картки		331	681
			333	331
			92	331
2.	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	Виходячи з діючої ставки ПДВ, та суми попередньої оплати з ПДВ у оп. 1	643	641
Надання готельних послуг				
3.	Виставлено рахунок споживаючу послуг з розміщення	Виходячи з діючих прейскурантів відповідно до категорії номера та фактичної кількості днів проживання	361	70311
4.	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ та туристичного збору	Виходячи з діючої ставки ПДВ, та суми поставки послуг з ПДВ у оп. 3 з урахуванням суми податкових зобов'язань, визнаних у оп. 2	70311	643
		Добуток суми отриманого доходу (оп. 3) за вирахуванням ПДВ на ставку туристичного збору, що визначена місцевими органами	70311	641мз
5	Надано знижку на надані готельні послуги	Виходячи з фактичної величини знижки та відповідної величини ПДВ і туристичного збору (сторно)	704 704 704	361 641 641тз
6.	Відображено собівартість наданих у звітному періоді готельних послуг з розміщення у номерах категорії А	Розраховується в кінці звітного періоду на основі фактичних даних про собівартість готельних послуг після розподілу витрат згідно з запропонованим у п. 2.2 порядком	903А	231А
7	Закрито розрахунки за отриманими авансами у сумі попередньої оплати	Див. оп. 1	681	361

8.	Отримано остаточний розрахунок за їх видами (див. оп. 1)	Різниця між величиною фактичної поставки та сумою попередньої оплати	301, 311, 331	361
----	--	--	---------------------	-----

Примітка:

- літерою А позначено категорію номерного фонду;
- курсивом виділено кореспонденцію рахунків, удосконалену автором за результатами дослідження

Таким чином, з урахуванням вимог чинного податкового законодавства відбувається визнання податкового зобов'язання з ПДВ під час отримання попередньої оплати, проте визнання доходів відбувається пізніше, відповідно до вимог П(С)БО 15 “Дохід”. Слід звернути увагу, що згідно з обґрунтованим нами порядком, весь дохід зараховується на спеціальний аналітичний рахунок до субрахунку 703 (70311 “Доходи від реалізації готельних послуг, рахунок за якими виставлено”), що демонструє повноту надання послуг, відповідно до визнаного доходу, та остаточного закриття розрахунків за даним замовленням.

Висновки до розділу 2

За результатами проведеного дослідження проблемних питань організації бухгалтерського обліку доходів і витрат підприємства готельного господарства, методичних положень їх облікового відображення сформульовано наступні висновки.

1. Формування облікової політики підприємства готельного господарства повинно відбуватися з урахуванням галузевих особливостей діяльності підприємства готельного господарства, інформаційних запитів систем управління, обраної концептуальної основи ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, особливостей оподаткування господарських операцій підприємств у даному секторі економіки.

2. Ефективне функціонування системи управління доходами і витратами підприємства готельного господарства, а також управління величиною та структурою собівартості готельних послуг неможливе без

залучення до управлінських процесів працівників бухгалтерської служби підприємства, оскільки їх професійні навички і компетенції дають змогу забезпечити: 1) обґрунтоване планування показників діяльності такого підприємства (зокрема, в частині доходів, витрат, собівартості, а також витрат на впровадження енергозберігаючих систем та технологій); 2) належну організацію діяльності підприємства готельного господарства, зокрема в частині інформаційного забезпечення; 3) уведення систем мотивації персоналу до підвищення результативності і рентабельності діяльності підприємства та впровадження енергозбереження; 4) здійснення дієвого контролю за величиною і структурою доходів та витрат підприємства готельного господарства. Обґрунтовані функціональні обов'язки працівників бухгалтерської служби в реалізації функцій системи управління сприятимуть ідентифікації місця та ролі вказаних працівників як учасників управлінських процесів і створити надійну систему управління рентабельністю підприємства готельного господарства та його енерговикористанням.

3. Облік витрат підприємств готельного господарства на надання готельних послуг і розрахунок їх собівартості мають бути організовані так, щоб була можливість постійного проведення аналізу та контролю за змінами собівартості загалом і в розмірі формуючих її витрат. Для цього вважаємо за доцільне вести облік витрат на надання як основних, так і додаткових готельних послуг за елементами та статтями калькуляції, а також доцільно проводити зведення обліку витрат та калькулювання собівартості готельних послуг за періодами та напрямками основної діяльності підприємства готельного господарства.

4. Відмінності у номенклатурі калькуляційних статей в окремих підприємствах та на різних господарських процесах підприємства обумовили визначення аспектів обліку витрат за статтями калькуляції, що слід враховувати під час калькулювання собівартості готельних послуг:

- в залежності від особливостей пакетів готельних послуг та наявності спеціалізованих пропозицій підприємств готельного господарства, об'єктами

калькулювання можуть бути: один вид або підвид послуг (з урахуванням існуючої в підприємстві готельного господарства номенклатурної деталізації послуг та готової продукції); одиниця готельної послуги (залежно від виду послуг – ліжко-день, стандартна послуга, одиниця спожитих благ) за окремими процесами надання готельних послуг (стадіями та/або переділами).

- під час обліку витрат на надання готельних послуг необхідно враховувати вплив сезонності діяльності й її вплив на скорочення змінних витрат, пов'язаних з безпосереднім наданням послуг, та, водночас, збереження накладних та постійних витрат;

- при формуванні номенклатури калькуляційних статей слід врахувати питому вагу окремої статті в загальній структурі собівартості готельних послуг (якщо вона є незначною у структурі собівартості, то витрати за цією статтею необхідно перенести до іншої комплексної статті);

- номенклатура комплексних статей має відповідати вимогам аналітичності, забезпечити можливість здійснення контролю прогнозних розрахунків і пошуку резервів зниження собівартості готельних послуг.

5.3 урахуванням виділених галузевих особливостей діяльності підприємств готельного господарства та управлінських запитів щодо контролю показників витрат підприємства визначено організаційно-методичні положення обліку витрат і калькулювання собівартості готельних послуг, зокрема:

- 1) встановлено склад змінних та постійних загальновиробничих витрат, а також статей калькулювання виробничої собівартості готельних послуг;
- 2) сформовано порядок розподілу загальновиробничих витрат на собівартість готельних послуг;
- 3) обґрунтовано порядок розподілу витрат обслуговуючих підрозділів на собівартість послуг з розміщення за категоріями номерного фонду;
- 4) розроблено порядок документування розподілу загальновиробничих витрат, розподілу витрат на собівартість готельних послуг за категоріями номерного фонду, списання витрат обслуговуючих підрозділів на собівартість готельних послуг;
- 5) описано використання рахунків синтетичного й аналітичного обліку для нагромадження витрат на надання основних і

додаткових готельних послуг (в розрізі місць виникнення витрат);
б) розроблено внутрішні звітні форми щодо величини доходів та витрат і обсягів наданих готельних послуг за їх видами.

6. Невідповідність існуючих методик бухгалтерського обліку доходів підприємств галузевим особливостям діяльності підприємств готельного господарства обумовлює складність та трудомісткість процесу визнання доходів таких підприємств для цілей оподаткування. Обґрунтований порядок визнання доходів від надання готельних послуг, що полягає у розмежуванні доходів від надання основних та додаткових послуг, а також за їх підвидами. Обґрунтований методичний підхід до облікового відображення доходів підприємств готельного господарства в частині проведення розрахунків за готельні послуги з урахуванням ступеню завершеності робіт, тривалості процесу надання готельних послуг, а також сучасної практики існування програм клієнтської лояльності служить формуванню достовірної інформації для цілей управління податковими розрахунками підприємства готельного господарства та управління його рентабельністю. Його застосування сприяє дотриманню принципів бухгалтерського обліку щодо визнання та відображення витрат і доходів підприємства, контролювати завершеність процесу надання послуг за окремими замовленнями, достовірно визначати загальні обсяги одержаних доходів і, як наслідок, управляти рентабельністю діяльності з надання готельних послуг за категоріями номерного фонду.

РОЗДІЛ 3

КОНТРОЛЬ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ ГОТЕЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА ТА ЙОГО АНАЛІТИЧНО-ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

3.1. Організаційно-інформаційне забезпечення внутрішнього контролю доходів і витрат підприємств готельного господарства в умовах енергозбереження

Діяльність підприємств готельного господарства знаходиться під впливом численних факторів як внутрішнього, так і зовнішнього середовища функціонування таких підприємств. Зокрема, туристична сфера та сфера готельного господарства, як демонструють політико-економічні реалії України й інших країн світу, знаходиться під значним впливом геополітичних факторів, економічно-соціальних факторів, кліматичних умов, зміни чинного законодавства, динаміки і кон'юнктури ринків ресурсів, товарів та послуг. Крім того, враховуючи макроекономічні зміни, зокрема, погіршення рівня життя населення, зниження рівня соціальної забезпеченості і задоволення основних людських потреб призводить до зниження попиту на послуги підприємств готельного господарства (в контексті кризових явищ всієї готельної індустрії), оскільки такі послуги, як правило, не входять до благ першої необхідності.

Важливим фактором є також тиск з боку конкурентів, що мають доступ до дешевших джерел ресурсів, мають відчутні конкурентні переваги, а також мають резерви забезпечення реалізації політики лояльності й інших програм знижок, що призводить до неможливості повноцінно конкурувати на існуючому ринку готельних послуг, не кажучи вже про неможливість розширення ніші на ринку.

Всі ці фактори прямо впливають на вартість ресурсів, які споживає підприємство (на неї впливає валютна кон'юнктура, вартість робочої сили та

мінімальні гарантії держави, величина рентних платежів), величину доходів від надання готельних послуг (вони, як правило, обумовлені ціновою рівновагою ринку, величиною попиту на готельні послуги за категоріями номерного фонду та сезонами). Співвідношення доходів і витрат підприємства готельного господарства обумовлює рівень його рентабельності, управління якою є основним напрямом фінансового управління на сучасному підприємстві, а отже стає об'єктом внутрішнього контролю.

В результаті наукового дослідження, встановлено, що для забезпечення якомога повнішої реалізації завдань внутрішнього контролю доходів і витрат підприємства готельного господарства слід виділити наступні етапи реалізації контрольних процедур або засобів контролю, як їх називає Т.А. Бутинець [279, С. 745] (таблиця 3.1), які пропонуємо здійснювати за розробленими нами формами аналітичних процедур, наведеними в додатку Л.

Таблиця 3.1 – Застосування аналітичного інструментарію у процедурах контролю доходів і витрат підприємств готельного господарства [розроблено автором]

№ з/п	Етап організації контрольних процедур	Аналітична процедура, застосовувана на етапі	Інформаційне забезпечення виконання етапу
1. Організаційно-підготовчий етап			
1.1.	Формування завдань контролю та визначення кола контрольованих питань	Аналіз показників фінансового стану та результативності діяльності підприємства	Програма внутрішнього контролю доходів і витрат підприємств готельного господарства, Звіт про результати контролю доходів і витрат підприємств готельного господарства
1.2.	Вибір методів, прийомів та способів контролю доходів і витрат	–	
1.3.	Призначення виконавців процедур контролю, термінів та періодичності їх здійснення, форми звітування про результати процедур контролю	Аналіз ризиків частоти виникнення порушень щодо визнання та оцінки доходів і витрат в обліку та для цілей оподаткування прибутку підприємств	
2. Методичний (дослідницький) етап			
2.1.	Контроль витрат підприємства готельного господарства і формування собівартості готельних послуг (Блок 1)	Аналіз собівартості основних послуг з розміщення (за категоріями номерів), загальнопромислових витрат та витрат обслуговуючих підрозділів, аналіз витрат на	Форма АП-1 “Аналіз структури загальнопромислових витрат за _____ місяць 20__ року”, Форма АП-3 “Аналіз структури собівартості основних послуг з розміщення у категорії номерів

		використання енергоносіїв	_____ за ___ місяць 20__ року”, Форма АП-7 “Аналіз обсягів використання енергоносіїв” (Додаток Л)
2.2.	Контроль доходів підприємства готельного господарства (Блок 2)	Аналіз доходу від реалізації готельних послуг (за категоріями номерів), співставлення з обсягами наданих основних та додаткових готельних послуг	Форма АП-2 “Аналіз доходу від реалізації готельних послуг (за категоріями номерів) за ___ місяць 20__ року”, Форма АП-5 “Аналіз обсягів наданих основних готельних послуг з розміщення”, Форма АП-6 “Аналіз обсягів наданих додаткових готельних послуг” (Додаток Л)
2.3.	Контроль показників енерговикористання (Блок 3)	Аналіз обсягів номерного фонду, обсягів наданих послуг, співставлення їх з обсягами використання енергоносіїв, розрахунок планових і фактичних показників енергомісткості та енерговіддачі	Форма АП-4 “Аналіз змін місткості готелю та обсягів номерного фонду”, Форма АП-5 “Аналіз обсягів наданих основних готельних послуг з розміщення”, Форма АП-7 “Аналіз обсягів використання енергоносіїв” (Додаток Л)
3. Заключний етап			
3.1.	Узагальнення результатів контрольних процедур	Факторний аналіз впливу відхилень на показники доходів і витрат	Звіт про результати контролю доходів і витрат підприємств готельного господарства
3.2.	Звітування за результатами проведеного контролю		

Етап 1. Сучасний підхід до побудови системи внутрішнього контролю доходів і витрат в підприємствах готельного господарства повинен базуватися на завданнях, які висуває система управління таким підприємством. Так, для з'ясування напрямів, у яких слід здійснювати управління фінансовим станом досліджуваних підприємств, проведено окремі процедури фінансового аналізу господарської діяльності трьох суб'єктів господарювання у сфері готельного господарства за класом економічної діяльності 55.10 “Діяльність готелів і подібних засобів тимчасового розміщування” (охоплено вибіркою три регіони України).

З урахуванням результатів проведеного економічного аналізу фінансових показників діяльності підприємств готельного господарства, сформульовано завдання контролю витрат і доходів підприємств готельного господарства, які розкриті у блоках контролю на методичному (дослідницькому) етапі.

Слід сказати також і про вибір виконавців контролю, який відбувається на цьому етапі. З метою децентралізації контрольних процедур вважаємо за доцільне

закріпити відповідні повноваження щодо контролю у посадових інструкціях відповідних працівників. В цьому контексті посилюється також і роль інституційного контролю, зокрема, з боку бухгалтерської служби.

Етап 2. На методичному або дослідницькому етапі виконується обробка інформації про доходи і витрати підприємства готельного господарства, зокрема, здійснюють такі процедури контролю:

- порівняльний аналіз фактичних показників доходів і витрат з плановими та прогнозними показниками діяльності підприємства. Так, наприклад М. Д. Корінко стверджує, що “контроль є продовженням планування і супроводжує процес реалізації планів” [134, С. 38];

- порівняльний аналіз фактичних показників з показниками попередніх періодів;

- встановлення тенденцій динаміки доходів та витрат, визначення факторів впливу на їх величини;

- перевірка фактичних показників доходів і витрат за структурними підрозділами підприємства готельного господарства, а також за напрямками та видами готельних послуг й інших видів господарської діяльності.

Зважаємо на те, що показники доходів і витрат слід контролювати не лише на предмет їх відповідності реальним господарським операціям, а навіть більше стосовно того, як вони формують фінансовий результат діяльності підприємства готельного господарства. Це дає змогу на основі повної і правдивої інформації ухвалювати обґрунтовані та виважені управлінські рішення у сфері управління рентабельністю такого підприємства.

Блок 1: Контроль витрат підприємства готельного господарства та формування собівартості готельних послуг

Завдання контролю витрат підприємства готельного господарства слід формувати у відповідності до виділених вище напрямків управління фінансовим станом і згідно з основними інформаційними запитами користувачів. Основними напрямками проведення такого контролю є:

а) контроль абсолютної величини витрат підприємства готельного господарства, відхилень їх величини за періодами, а також від норм та нормативів, визначення причин таких відхилень;

б) контроль структури витрат підприємства готельного господарства, відхилень у структурі витрат за періодами, визначення причин таких відхилень;

в) контроль величини і структури собівартості основних та додаткових готельних послуг;

г) контроль величини і структури витрат, пов'язаних з використанням та охороною природних ресурсів.

За результатами дослідження, відповідно до виділених напрямків проведення контролю витрат підприємств готельного господарства, окреслено завдання проведення такого контролю, виділено інформаційне забезпечення певних контрольних процедур (таблиці 3.2, 3.3, 3.4).

Таблиця 3.2 – Завдання та інформаційне забезпечення контролю абсолютної величини витрат підприємства готельного господарства на надання основних та додаткових готельних послуг [складено автором]

№ з/п	Завдання контролю	Інформаційне забезпечення
1	Перевірка повноти відображення всіх витрат	Первинні документи використання ресурсів підприємства готельного господарства Дебетові обороти рахунків 23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”
2	Перевірка величини матеріальних витрат	Звіти матеріально відповідальних осіб Дебетові обороти рахунків 23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності” (за кореспондуючими рахунками запасів)
3	Перевірка величини витрат на оплату праці, непродуктивних витрат, нарахування відрахувань ЄСВ	Зведені розрахункові відомості щодо нарахування виплат працівникам Дебетові обороти рахунків 23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності” (за кореспондуючими рахунками 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”, 65 “Розрахунки за страхуванням”)
4	Перевірка величини амортизаційних відрахувань відповідно до інтенсивності використання об'єктів необоротних активів	Відомості нарахування амортизації Дебетові обороти рахунків 23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності” (за кореспондуючими субрахунками рахунку 13 “Знос”)

5	Перевірка величини загальновиробничих витрат та їх відповідності обсягам господарської діяльності	Форма СВ-1 “Розподіл загальновиробничих витрат за ___ місяць 20__ року”, Форма СВ-2 “Розрахунок витрат на надання основних послуг з розміщення за ___ місяць 20__ року”
6	Перевірка величини витрат обслуговуючих підрозділів	Форма ГП-3 “Звіт про обсяги наданих додаткових готельних послуг”

Таким чином, аналіз абсолютної величини витрат підприємства готельного господарства на забезпечення його діяльності та надання основних і додаткових готельних послуг дає змогу підприємству (з урахуванням частоти складання наведених форм та первинної документації), оперативно за результатами звітного місяця проводити контроль обсягів витрат, крім того контролювати витрати на утримання обслуговуючих підрозділів для забезпечення основної діяльності такого підприємства і для реалізації відповідних послуг стороннім особам.

Таблиця 3.3 – Завдання та інформаційне забезпечення контролю структури витрат підприємства готельного господарства на надання основних та додаткових готельних послуг [розроблено автором]

№ з/п	Завдання контролю	Інформаційне забезпечення
1	Перевірка відповідності величини матеріальних витрат нормам та нормативам, порівняння показників структури матеріальних витрат за відповідними статтями за попередній період та за аналогічний період попереднього року	Лімітно-забірні картки, накладні на внутрішнє переміщення, акти списання, звіти матеріально відповідальних осіб, Форма СВ-3 “Калькуляція собівартості основних послуг з розміщення у категорії номерів _____ за ___ місяць 20__ року”
2	Перевірка величини витрат на оплату праці, нарахування ЄСВ, порівняння показників структури витрат на оплату праці за відповідними статтями (категоріями персоналу), за попередній період та за аналогічний період попереднього року	Розрахункові відомості, Форма СВ-3 “Калькуляція собівартості основних послуг з розміщення у категорії номерів _____ за ___ місяць 20__ року”
3	Перевірка нарахування амортизації, порівняння показників амортизаційних відрахувань за попередній період та за аналогічний період попереднього року	Відомості нарахування амортизації, Форма СВ-3 “Калькуляція собівартості основних послуг з розміщення у категорії номерів _____ за ___ місяць 20__ року”

Отже, із урахуванням неоднорідності ресурсів, що споживаються в процесі надання готельних послуг підприємствами готельного

господарства, контроль структури витрат сприяє ідентифікації й уточненню напрямків проведення більш предметного контролю витрачання кожного виду ресурсів (матеріальних, трудових та інших). Так, наприклад, значне підвищення величини матеріальних витрат порівняно з плановими калькуляціями, а також з фактичними калькуляціями за попередні звітні періоди є маркером перевитрачання товарно-матеріальних цінностей на місцях їх застосування, що без належної уваги з боку систем контролю за рік може призвести до значних втрат.

Таблиця 3.4 – Завдання й інформаційне забезпечення контролю величини та структури собівартості готельних послуг [розроблено автором]

№ з/п	Завдання контролю	Інформаційне забезпечення
1	Перевірка структури собівартості за статтями витрат, її порівняння з показниками структури собівартості попереднього року	Форма СВ-3 “Калькуляція собівартості основних послуг з розміщення у категорії номерів _____ за ____ місяць 20__ року” Дебетові обороти рахунків 231 “Основне виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати” (за аналітичними розрізами витрат на виробництво)
2	Перевірка правильності розподілу загальновиробничих витрат і їх включення до собівартості готельних послуг	Форма СВ-1 “Розподіл загальновиробничих витрат за ____ місяць 20__ року”, Форма СВ-2 “Розрахунок витрат на надання основних послуг з розміщення за ____ місяць 20__ року” Кредитові обороти рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” (за аналітичними розрізами витрат на виробництво)
3	Перевірка правильності розподілу витрат обслуговуючих підрозділів та їх включення до собівартості готельних послуг	Форма ГП-3 “Звіт про обсяги наданих додаткових готельних послуг” Кредитові обороти рахунку 232 “Обслуговуюче виробництво” (за аналітичними розрізами витрат на виробництво)

Враховуючи, що собівартість готельних послуг є результативним показником бухгалтерського обліку і розподілу різних видів витрат та демонструє загальний рівень витратності основної діяльності підприємства готельного господарства, контролю собівартості готельних послуг слід приділити особливу увагу. Так, необхідно здійснювати контроль постійних і змінних прямих витрат, що сприятиме визначенню запасу міцності за більш

глибокого аналізу прибутковості підприємства в розрізі окремих категорій готельних послуг. Крім того, слід контролювати обсяг внутрішнього споживання послуг обслуговуючих підрозділів підприємства в процесі надання готельних послуг, оскільки, на певному етапі при загальних показниках прибутковості підприємства готельного господарства можна виявити збиткові напрямки діяльності, ліквідація яких або підвищення їх рентабельності слугує резервом підвищення ефективності господарської діяльності всього підприємства загалом.

З урахуванням виділених в п. 1.1 рис та тенденцій функціонування підприємств готельного господарства в Україні, зокрема, неконтрольованого використання ними природних ресурсів, їх виснаження та пошкодження, вважаємо за доцільне окремим напрямком контролю витрат таких підприємств виділяти контроль витрат, пов'язаних з використанням і охороною природних ресурсів. Зокрема, в таблиці 3.5 наведено завдання й інформаційне забезпечення контролю витрат, пов'язаних з використанням та охороною природних ресурсів.

Таблиця 3.5 – Завдання та інформаційне забезпечення контролю витрат, пов'язаних з використанням і охороною природних ресурсів [складено автором]

№ з/п	Завдання контролю	Інформаційне забезпечення
1	Перевірка повноти відображення витрат, пов'язаних з використанням природних ресурсів (за видами ресурсів)	Первинні документи щодо операцій, пов'язаних з розробкою або використанням природних ресурсів (накладні, акти виконаних робіт, акти приймання-передачі виконаних будівельно-монтажних робіт) Дебетові обороти рахунків 15 “Капітальні інвестицій” 94 “Інші витрати операційної діяльності”
2	Перевірка використання резервів для покриття витрат та величини перевищення фактичних витрат над створеними забезпеченнями майбутніх витрат і платежів	Розрахунки бухгалтера щодо створення забезпечень майбутніх витрат і платежів, первинні документи використання щодо операцій, пов'язаних з розробкою або використанням природних ресурсів (накладні, акти виконаних робіт, акти приймання-передачі виконаних будівельно-монтажних робіт) Дебетові обороти рахунків 15 “Капітальні інвестицій” 94 “Інші витрати операційної діяльності”, дебетові та кредитові обороти рахунку 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів” (за аналітичним розрізами забезпечень щодо використання різних видів

		приробних ресурсів)
3	Перевірка структури витрат, пов'язаних з використанням природних ресурсів (за видами ресурсів)	Зведені розрахункові відомості щодо обліку витрат за економічними елементами та статтями витрат Обороти рахунків 23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", класу 8 "Витрати за елементами"
4	Перевірка повноти відображення витрат, пов'язаних з охороною природних ресурсів (за видами ресурсів)	Первинні документи щодо операцій, пов'язаних з охороною та відновленням природних ресурсів (накладні, акти виконаних робіт, акти приймання-передачі виконаних будівельно-монтажних робіт) Дебетові обороти рахунків 102 "Капітальні поліпшення зекмель", 15 "Капітальні інвестиції", 94 "Інші витрати операційної діяльності"

Контроль величини витрат, пов'язаних з використанням та охороною природних ресурсів, дає змогу підприємству проводити моніторинг таких витрат, а також визначати й економічно обґрунтовувати:

а) напрямки впровадження інноваційних ресурсозберігаючих технологій;

б) напрямки зменшення непродуктивних витрат, пов'язаних з нецільовим або безгосподарним використанням природних ресурсів;

в) резерви підвищення витрат на здійснення природоохоронної діяльності підприємством готельного господарства.

Блок 2: Контроль доходів підприємства готельного господарства

Завдання контролю доходів підприємства готельного господарства необхідно формувати згідно з виділеними вище напрямками управління фінансовим станом та згідно з основними інформаційними запитами користувачів. Основними напрямками проведення такого контролю є:

а) контроль врахування норми прибутку при ціноутворенні на основні готельні послуги за різними категоріями номерного фонду і додаткові готельні послуги за різними видами додаткових послуг, що реалізовані стороннім особам;

б) контроль величини доходів підприємства готельного господарства за формами їх одержання;

в) контроль доходів підприємства готельного господарства за об'єктами поставки (доходів від реалізації готельних послуг, доходів від реалізації продукції ресторанного господарства, доходів від реалізації товарів).

В результаті проведеного дослідження практики діяльності підприємств готельного господарства і вивчення їх систем управління, сформульовано завдання контролю доходів підприємства готельного господарства та визначено систему інформаційного забезпечення проведення відповідних господарських процедур (таблиці 3.6, 3.7, 3.8, 3.9).

Таблиця 3.6 – Завдання та інформаційне забезпечення контролю врахування норми прибутку при ціноутворенні на основні та додаткові готельні послуги
[розроблено автором]

№ з/п	Завдання контролю	Інформаційне забезпечення
1	Перевірка норми прибутку при ціноутворенні на основні готельні послуги за різними категоріями номерного фонду	Прейскуранти підприємства, Форма СВ-3 “Калькуляція собівартості основних послуг з розміщення у категорії номерів _____ за ___ місяць 20__ року”, Форма ГП-2 “Звіт про обсяги наданих основних готельних послуг з розміщення”
2	Перевірка норми прибутку при ціноутворенні на додаткові готельні послуги за різними видами додаткових послуг, що реалізовані стороннім особам	Прейскуранти підприємства, Форма ГП-3 “Звіт про обсяги наданих додаткових готельних послуг”
3	Перевірка дотримання в підприємстві політики ціноутворення при визнанні доходів від реалізації готельних послуг	Політика ціноутворення підприємства готельного господарства, прейскуранти підприємства, готельні рахунки Кредитові обороти за аналітичними рахунками субрахунку 703 “Доходи від реалізації робіт і послуг”

Таким чином, контроль врахування норми прибутку при ціноутворенні на основні та додаткові готельні послуги сприяє оперативному реагуванню на зміни економічної кон'юнктури та враховуванню зміни у величині собівартості, пов'язані з подорожчанням економічних ресурсів. Аналіз відповідності норми прибутку положенням політики ціноутворення підприємства готельного

господарства уможливилює зміни в преїскурантах підприємства з урахуванням фактичних витрат і демонструє запас міцності при застосуванні підприємствами програм лояльності до постійних клієнтів, сезонних знижок, знижок за пакетними пропозиціями.

Таблиця 3.7 – Завдання та інформаційне забезпечення контролю величини доходів підприємства готельного господарства за формами їх одержання [розроблено автором]

№ з/п	Завдання контролю	Інформаційне забезпечення
1	2	3
1	Перевірка повноти надання послуг за одержаними попередніми платежами	Первинні документи використання ресурсів підприємства готельного господарства Дебетові обороти рахунків 23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”,

Продовження таблиці 3.7

1	2	3
2	Перевірка повноти одержання оплати за фактично наданими готельними послугами	92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності” Звіти касира, виписки банку з поточного та транзитного рахунків, відомості реєстрації використаних подарункових сертифікатів тощо. Дебетові обороти рахунків 30 “Каса”, 31 “Кошти на рахунках в банку”
3	Перевірка повноти оприбуткування готівкових надходжень	Виставлені рахунки, прибуткові та видаткові касові ордери, касова книга, звіти касира, виписки банку з поточного рахунку Дебетові обороти рахунків 30 “Каса” за аналітичними розрізами операційних кас
4	Перевірка повноти зарахування від клієнтів безготівкової оплати за спожиті послуги	Виставлені рахунки, виписки банку з поточного та транзитного рахунків Дебетові обороти рахунків 31 “Кошти на рахунках в банку”
5	Контроль величини доходів від надання послуг, остаточний розрахунок за які відбудеться наступному звітному періоді	Журнал обліку громадян, що проживають в готелі (Форма 5-Г), Журнал обліку іноземців, що проживають в готелі (Форма 6-Г), Журнал реєстрації заявок на бронювання (Форма 7-Г), Відомості руху номерів у готелі (Форма 9-Г) Кредитові обороти рахунку аналітичного обліку 70312 “Доходи від реалізації готельних послуг, рахунок за якими не виставлено”

Отже, контроль величини доходів підприємства готельного господарства за формами їх одержання забезпечує виконання завдань контролю касової

дисципліни, оскільки готель переважно має розрахунки готівковими коштами, що означає необхідність посилення контролю за рухом готівки. Крім того, контроль відстрочення оплати за надання готельних послуг, що відбувається на основі зіставлення даних виставлених рахунків та дат зарахування такої оплати, сприяє підвищенню результативності претензійної роботи підприємства готельного господарства, а, отже, і підвищенню рівня його платоспроможності.

3.2. Аналіз доходів і витрат підприємства готельного господарства як метод господарського контролю в управлінні його рентабельністю

Сучасний етап розвитку економіки України зумовлює високі вимоги щодо оцінки ефективності функціонування підприємств, зокрема у секторі готельного господарства. Найбільш повну уяву щодо ситуації на виробництві можна отримати за допомогою детального аналізу витрат, доходів та результатів господарської діяльності підприємства готельного господарства.

Економічний аналіз забезпечує наукове обґрунтування рішень, які приймаються щодо перспективного та поточного використання ресурсів і зниженню собівартості продукції. Зміст і методика аналізу оновлюється зі спрямуванням на потреби ринкової економіки та управлінські потреби підприємства.

Для результативного вивчення доходів і витрат підприємства готельного господарства та структури собівартості продукції необхідно визначити послідовність і періодичність проведення аналітичних процедур та використання їх результатів суб'єктами контролю. Як правило, аналітичні процедури можуть здійснюватися на всіх етапах контролю:

- прогнозний аналіз проводиться до здійснення господарських операцій та необхідний для обґрунтування управлінських рішень і планових завдань щодо управління доходами та витратами підприємства готельного господарства, а також для прогнозування майбутнього й оцінки очікуваного виконання плану надання

основних та додаткових готельних послуг і формування на основі цих даних бюджетів доходів і витрат підприємства готельного господарства;

- наступний аналіз доходів та витрат підприємства готельного господарства проводиться після здійснення господарських операцій і розрахунку основних показників фінансових результатів, фактичних доходів та витрат, а також фактичних показників матеріально-технічного забезпечення підприємства готельного господарства. Даний вид аналізу застосовують для контролю за виконанням плану, надання об'єктивної оцінки результатам діяльності підприємств готельного господарства.

Водночас, результативність проведення наступного аналізу доходів і витрат підприємства готельного господарства залежить значною мірою від якості підготовки та проведення прогнозного аналізу. Так, якщо планові показники доходів і витрат не були достатньо обґрунтовані, то наступний аналіз виконання плану за доходами та витратами потребує попередньої оцінки обґрунтованості відповідних планових показників.

Наступний аналіз поділяється на оперативний і підсумковий, які є взаємозалежними та доповнюють один одного. Вони надають можливість оперативно ліквідувати недоліки в процесі надання основних і додаткових готельних послуг та комплексно узагальнити результати діяльності за відповідні періоди часу, розробити заходи, спрямовані на підвищення ефективності діяльності підприємства готельного господарства і його рентабельності. Основні характеристики прогнозного та наступного аналізу наведені в таблиці 3.10.

Таблиця 3.10 – Порівняльна характеристика прогнозного та наступного економічного аналізу доходів і витрат підприємства готельного господарства

[складено автором]

Порівняльна ознака	Види економічного аналізу		
	Прогнозний аналіз	Наступний аналіз	
		Оперативний аналіз	Підсумковий аналіз
Мета аналізу	Обґрунтування управлінських рішень, прогнозування величини і структури доходів і витрат	Оцінка відповідності параметрів господарської операції плановим показникам доходів і витрат	Комплексна діагностика та оцінка результатів діяльності підприємства в частині величини та структури

			доходів і витрат
Масштаб дослідження об'єктів	Узагальнюючі показники діяльності, показники доходів, витрат, собівартості послуг підприємства за попередні періоди	Локальні та загальні показники оперативної поведінки доходів, витрат, собівартості послуг підприємства	Вся сукупність показників підсумкової діяльності, доходів, витрат, собівартості послуг підприємства
Джерела інформації для аналізу	Нормативно-правова інформація національного, регіонального й локального характеру, плани, прогнози, фактичні показники попередніх періодів	Оперативні плани, показники оперативного обліку та показники управлінського обліку, фактичні показники звітного періоду щодо доходів, витрат та собівартості готельних послуг	Плани, прогнози, фактичні показники попередніх періодів, фактичні показники звітного періоду щодо доходів, витрат і собівартості готельних послуг
Строки проведення	Щорічно, щоквартально, щомісячно (залежно від інтенсивності та обсягів діяльності)	Щоденно, подекадно, щомісячно (залежно від інтенсивності і обсягів діяльності)	Щорічно, щоквартально, щомісячно (залежно від інтенсивності й обсягів діяльності)

Необхідною складовою аналізу доходів і витрат на надання основних та додаткових готельних послуг є система синтетичних і аналітичних показників. Для кожного напрямку внутрішнього контролю та відповідних аналітичних процедур формується окрема система узагальнюючих (синтетичних) і аналітичних показників. Тут враховується принцип їх достатності для обґрунтування конкретних аналітичних рішень. Водночас, визначаються взаємозв'язки між цими показниками, що стає можливим завдяки системі внутрішньої звітності, яка відображає систему показників доходів і витрат підприємства готельного господарства. Сукупність аналітичних показників для розв'язання певних завдань внутрішнього контролю визначається характером та метою дослідження причинно-наслідкових зв'язків в процесі вирішення поставлених управлінських завдань.

Під час аналізу економічних показників і показників енергоспоживання важливим є застосування способу порівняння, який дає змогу оцінити фактичне виконання поставлених завдань шляхом порівняння фактичних та планових показників, дає змогу дієво впроваджувати енергозберігаючі технології (при порівнянні фактичних і нормативних показників), встановлювати поведінку

витрат (при порівнянні фактичних показників за кілька періодів), знаходити резерви зниження собівартості готельних послуг (таблиця 3.11).

Таблиця 3.11 – Застосування способів порівняння в аналізі доходів і витрат (в т.ч. на енергоносії) підприємства готельного господарства [розроблено автором]

Показники	Напрямок порівняння	Мета аналізу
Планові значення показників звітного періоду	З фактичними показниками за попередній звітний період	Вивчення відповідності та обґрунтованості планових показників з тенденціями минулих періодів, обґрунтованості побудови енергетичних балансів звітного періоду
Фактичні значення показників звітного періоду	З плановими показниками за звітний період	Контроль і оцінка виконання плану за доходами та витратами, енергетичного балансу
	З фактичними показниками за попередній звітний період чи декілька минулих періодів	Оцінка тенденцій та темпів зміни доходів і витрат підприємства, змін обсягів використання енергоносіїв та результативності впровадження енергозбереження
	З даними прогнозу	Вивчення можливості реалізації прогнозу за доходами і витратами, результативності впровадження енергозбереження

Продовження таблиці 3.11

1	2	3
	З нормами і нормативами	Оцінка відповідності фактичних витрат (в т.ч. енергетичних) нормам та нормативам
	З показниками інших структурних підрозділів підприємств	Доля кожного підрозділу в доходах і витратах підприємства, у структурі енергоспоживання
	З аналогічними показниками діяльності інших підприємств	Вивчення передового досвіду, пошук можливостей покращення показників діяльності підприємства та забезпечення її конкурентоспроможності, відповідності енергомісткості послуг підприємства середнім показникам галузі та енергомісткості ВВП

На нашу думку, одним із обов'язкових етапів аналізу доходів та витрат підприємств готельного господарства повинен стати аналіз їх структури і динаміки, спрямований на виявлення можливостей їх оптимізації та тенденції у використанні виробничих ресурсів, а також джерел отримання доходів за сезонами та категоріями номерного фонду, що дає змогу одержати всебічну і достатньо аналітичну інформацію про тенденції та результативність діяльності підприємства готельного господарства.

Для здійснення результативного контролю доходів і витрат підприємства готельного господарства вважаємо за доцільне застосовувати аналітичні процедури та визначати тенденції зміни основних показників діяльності такого підприємства, зокрема щодо:

а) асортименту основних і додаткових готельних послуг (аналіз рентабельності існуючого та перспективного асортименту);

б) обсягу споживання основних та додаткових послуг підприємства готельного господарства (обсяг надання готельних послуг, прибуток від реалізації готельних послуг, рівень рентабельності за кожним видом готельних послуг);

в) потенціал використання номерного фонду і його місткості (кількісні показники величини номерного фонду готелю за кожною його категорією, кількість місць у номерному фонді за кожною його категорією), а також обсяги доходів від його використання;

г) ризики розвитку номерного фонду та його місткості (кількісні показники величини номерного фонду готелю за кожною його категорією, що тимчасово виведений з обігу, кількість місць у номерному фонді за кожною його категорією, що виведені з обороту), а також обсяги доходів, недоотриманих від його виведення з обігу.

За результатами дослідження діяльності підприємств готельного господарства та з урахуванням інформаційних потреб системи управління щодо управління рентабельністю підприємства розроблено та запропоновано для впровадження систему документації при проведенні аналітичних процедур в процесі здійснення внутрішнього контролю доходів і витрат підприємства готельного господарства, собівартості готельних послуг. Загальна характеристика запропонованих форм наведена у таблиці 3.17.

Таблиця 3.17 – Зміст запропонованих форм щодо проведення аналітичних процедур при здійсненні внутрішнього контролю доходів і витрат підприємства готельного господарства, собівартості готельних послуг

Форми	Назва форми	Зміст форми
1	2	3
Форма	Аналіз структури	Аналіз обсягів діяльності підприємства – обсягів наданих

АП-1	загальновиробничих витрат за ___ місяць 20__ року	готельних послуг з розміщення (у ліжко-днях) за нормальної виробничої потужності, за фактичної потужності у звітному місяці та аналогічному місяці попереднього року. Аналіз обсягів змінних загальновиробничих витрат за нормальної виробничої потужності, за фактичної потужності у звітному місяці та аналогічному місяці попереднього року. Аналіз обсягів постійних загальновиробничих витрат за нормальної виробничої потужності, за фактичної потужності у звітному місяці та аналогічному місяці попереднього року
Форма АП-2	Аналіз доходу від реалізації готельних послуг (за категоріями номерів) за ___ місяць 20__ року	Аналіз обсягів доходу від надання послуг з розміщення у номерному фонді (за нормальної виробничої потужності, за фактичної потужності у звітному місяці та аналогічному місяці попереднього року) за категоріями номерів (вищої, першої, другої, третьої категорії)
Форма АП-3	Аналіз структури собівартості основних послуг з розміщення у категорії номерів _____ за _____ місяць 20__ року	Аналіз величини собівартості готельних послуг з розміщення за за категоріями номерів (вищої, першої, другої, третьої категорії) в розрізі статей витрат (за нормальної виробничої потужності, за фактичної потужності у звітному місяці та аналогічному місяці попереднього року) за категоріями номерів (вищої, першої, другої, третьої категорії), розрахунок відносних показників планової та фактичної енергомісткості та енерговіддачі за категорією номерного фонду
Форма АП-4	Аналіз змін місткості готелю та обсягів номерного фонду	Аналіз обсягів номерного фонду (кількість номерів) на початок та кінець періоду за категоріями номерів (вищої, першої, другої, третьої категорії).

Продовження таблиці 3.17

1	2	3
Форма АП-5	Аналіз обсягів наданих основних готельних послуг з розміщення	Аналіз місткості номерного фонду (кількість місць) на початок та кінець періоду за категоріями номерів (вищої, першої, другої, третьої категорії). Аналіз кількості номерів, що тимчасово, вилучені з обороту та їх місткість за категоріями номерів (вищої, першої, другої, третьої категорії). Аналіз обсягів наданих готельних послуг з розміщення (у грн.) за нормальної виробничої потужності, за фактичної потужності у звітному місяці та аналогічному місяці попереднього року. Аналіз обсягів послуг з розміщення, що не були надані у зв'язку з тимчасовим вилученням номерів з обороту
Форма АП-6	Аналіз обсягів наданих додаткових готельних послуг	Аналіз обсягів додаткових послуг, наданих для потреб клієнтів готелю (за категорією номерного фонду їх розміщення) та для сторонніх осіб (в розрізі кожного обслуговуючого підрозділу)
Форма АП-7	Аналіз обсягів енерговикористання	Аналіз обсягів використання енергоносіїв для потреб номерного фонду, обслуговуючих підрозділів інших підрозділів підприємства готельного господарства (за видами енергоносіїв)

Нижче охарактеризовано порядок застосування аналітичного інструментарію для досягнення завдань проведення внутрішнього контролю доходів і витрат підприємства готельного господарства, собівартості готельних послуг.

Аналіз витрат підприємства готельного господарства та собівартості готельних послуг. Як показує дослідження, незважаючи на різноманітність способів і методів аналізу витрат на виробництво продукції, виконання робіт та надання послуг, на підприємствах готельного господарства, практично не вивчається динаміка витрат на виробництво за декілька років. Здебільшого робиться співставлення досягнутого рівня витрат за два останні роки (або з відповідним періодом попереднього року), мало уваги приділяється аналізу структури витрат на надання готельних послуг. Необхідно відзначити також повну відсутність на практиці низки важливих напрямків економічної роботи і порівняльного аналізу, аналізу взаємозв'язку досягнутого рівня показників витрат на надання готельних послуг та інших основних техніко-економічних показників роботи підрозділів і матеріально-технічної бази, а також аналізу витрат на освоєння та впровадження нових видів послуг, що негативно впливає на ефективність аналітичної роботи і пошук резервів зниження собівартості послуг, а, відповідно, збільшення прибутку підприємства готельного господарства.

Собівартість послуг підприємства готельного господарства є для нього одним із важливих вартісних показників, що повинен прогнозуватись аналізуватись і контролюватись. Важлива роль у забезпеченні виконання завдань контролю собівартості належить аналітичним процедурам, основна мета яких – виявлення тенденцій використання ресурсів підприємства для надання основних та додаткових готельних послуг, зміни витрат на їх надання, а також відповідних показників використання послуг обслуговуючих підрозділів.

Аналіз витрат на виробництво (надання готельних послуг) проводиться одночасно з комплексним техніко-економічним аналізом роботи підприємства

готельного господарства, вивченням рівня матеріально-технічної бази й організації процесу надання послуг і праці, використання матеріально-технічної бази та матеріальних ресурсів, структури та якості готельних послуг. На цій основі виявляються внутрішньовиробничі резерви і розробляються організаційно-технічні заходи підвищення економічної ефективності процесу надання готельних послуг.

У практиці бухгалтерського обліку й аналітичній практиці, витрати на надання послуг групуються і вивчаються за двома ознаками: за калькуляційними статтями та за елементами витрат. Перше з групувань передбачає розкриття складу і структури витрат на надання послуг відносно того, в якому напрямі витрачені відповідні ресурси підприємства готельного господарства; стосуються вони надання основних чи додаткових готельних послуг; витрачені у номерному фонді чи у обслуговуючих підрозділах; чи це прямі витрати на конкретні об'єкти витрат, чи вони є загальновиробничими.

Одним з найважливіших напрямків економічного аналізу витрат підприємства готельного господарства можна назвати аналіз витрат за економічними елементами, що дає змогу оцінити динаміку структури витрат, зміну матеріаломісткості та трудомісткості готельних послуг, порівняно із плановими показниками і з фактичними показниками звітного періоду; вони також служать базою для аналізу оборотності коштів, вкладених у сировину, матеріали, інші оборотні активи, ефективності організації процесу матеріально-технічного забезпечення процесу надання основних та додаткових готельних послуг.

Групування витрат за економічними елементами, що переважає у практиці діяльності підприємств усіх галузей економіки не дає змогу повною мірою відповідати запиту користувачів для ухвалення управлінських рішень, що характеризуються динамічністю у ринкових умовах. Одним із найважливіших аспектів і наступним етапом аналізу витрат на надання готельних послуг є аналіз за статтями витрат.

Облік та аналіз витрат за калькуляційними статтями дозволяє визначити цільове направлення витрат, пов'язаних з процесом надання готельних послуг, і визначити собівартість окремих їх видів, узагальнювати витрати за місцями виникнення та центрами відповідальності. Тут визначається виконання управлінського завдання зі зниження собівартості готельних послуг за всім номерним фондом або його окремими категоріями, а також вплив кожної зі статей витрат на загальний показник зміни собівартості готельних послуг. Це здійснюється на основі порівняння показників калькуляцій собівартості готельних послуг за категоріями номерного фонду за звітний період з плановими калькуляціями, а також показниками фактичних калькуляцій за аналогічні періоди попередніх років.

Важливість аналізу за статтями витрат полягає і в тому, що аналіз за калькуляційними статтями дає змогу найглибше виявити зміни собівартості готельних послуг в порівнянні з минулими звітними періодами, або прогнозованих витрат, величину відхилень за статтями витрат, причини їх виникнення, а також виявити резерви і напрямки подальшого зниження собівартості окремих видів основних та додаткових готельних послуг.

В кожному підприємстві готельного господарства, виходячи з особливостей організації процесу надання готельних послуг, необхідно більш детально аналізувати складові витрат за кожною калькуляційною статтею окремо, звернувши особливу увагу на ті статті, за якими допущені перевитрати. На відхилення витрат в розрізі калькуляційних статей від прогнозованих впливає зміна обсягу надання готельних послуг порівняно з прогнозованим, їх структура за категоріями номерного фонду, а також рівень витрат в собівартості одиниці готельної послуги. Так, розмір впливу зміни обсягу надання готельних послуг необхідно визначати множенням витрат за прогнозом на відсоток перевиконання або недовиконання прогнозованого обсягу надання готельних послуг відповідно до завантаженості готелю. Вплив зміни структури готельних послуг за категоріями номерного фонду та за видами додаткових готельних послуг на відхилення фактичних витрат від прогнозованих

розраховуються різницею між прогнозованими витратами на фактичний обсяг послуги при фактичній і прогнозованій структурі.

Вплив зміни рівня витрат собівартості готельних послуг визначається різницею між фактичними та прогнозованими витратами (за калькуляційними статтями) і фактичним обсягом надання готельних послуг.

Аналіз відхилень витрат загалом за фінансовим планом та в розрізі калькуляційних витрат пропонуємо здійснювати за таблицею-реєстром (таблиця 3.18).

Таблиця 3.18 – Таблиця-реєстр аналізу витрат на надання готельних послуг за калькуляційними статтями витрат [розроблено автором]

Калькуляційні статті витрат	Собівартість всього обсягу наданих послуг за фінансовим планом	Фактичний обсяг наданих готельних послуг		Відхилення (загальна зміна витрат) (гр.3-гр.1)	Відхилення за рахунок зміни самих витрат (гр. 3-гр. 2)	Відхилення за рахунок зміни обсягу послуг (гр. 2-гр. 1)
		за планом	за фактичною собівартістю звітного року			
А	1	2	3	4	5	6

Такий аналіз витрат дасть змогу визначити зміну:

а) собівартості готельних послуг загалом (гр. 4), за рахунок самих витрат (гр. 5), за рахунок обсягу та структури продукції (гр. 4-гр. 5), або (гр. 2-гр. 1);

б) відхилення витрат в розрізі калькуляційних статей: економія, перевитрати загалом (гр. 4), в тому числі за факторами (гр. 5, 6);

в) калькуляційних витрат, які припадають на 1 грн. готельних послуг:

1) загальні витрати на 1 грн. готельних послуг;

2) прямі матеріальні витрати на 1 грн. готельних послуг;

3) прямі трудові витрати на 1 грн. готельних послуг;

4) накладні витрати на 1 грн. готельних послуг;

5) структури виробничої та повної собівартості готельних послуг.

Всі відхилення за статтями витрат можна класифікувати на економію, перевитрати (виправдані, не виправдані) і невиробничі витрати. Для визначення характеру перевитрат та невиробничих витрат необхідно проаналізувати

фінансовий план за кожною комплексною статтею накладних витрат та прямих витрат за калькуляційними статтями собівартості окремих видів готельних послуг (основних (за категоріями номерного фонду) і додаткових).

В процесі аналізу прямих матеріальних витрат, на нашу думку, необхідно визначити:

- питому вагу цих витрат у собівартості готельних послуг (в тому числі питому вагу енергетичних витрат у собівартості готельних послуг);

- питому вагу витрат в повній собівартості готельних послуг (в тому числі питому вагу енергетичних витрат у повній собівартості готельних послуг);

- питому вагу прямих матеріальних витрат на 1 грн. обсягу готельних послуг (в тому числі питому вагу енергетичних витрат на 1 грн. обсягу готельних послуг).

Зміну прямих матеріальних витрат на надання готельних послуг вивчають за статтями: сировина і матеріали, паливо та енергія, транспортно-заготівельні витрати, малоцінні і швидкозношувані предмети. За кожною з цих статей витрат та групою витрат загалом пропонуємо визначити:

- загальне відхилення витрат на надання готельних послуг;

- вплив зміни обсягу готельних послуг і структури готельних послуг за категоріями номерного фонду;

- зміну витрат за рахунок самих матеріальних витрат.

З урахуванням необхідності впровадження й ефективного використання енергозберігаючих систем і технологій, вважаємо за необхідне окремо аналізувати енергомісткість основних та додаткових готельних послуг (за видами спожитих енергетичних ресурсів).

Рівень матеріальних витрат у собівартості продукції й її одиниці складається під впливом двох факторів:

- норм витрат сировини, матеріалів, напівфабрикатів, палива і енергії.

Розрахунки здійснюють за видами матеріалів, а потім необхідно перерахувати витрати на весь обсяг готельних послуг. Основними причинами відхилення від норм є: заміна одного виду запасів іншим, зміна комплектуючих у наборах для

кожної категорії номеру, рецептури страв у підрозділі ресторанного господарства;

- цін на спожиті матеріальні цінності та тарифів на електроенергію.

Результати аналізу впливу факторів на рівень матеріальних, зокрема енергетичних, витрат пропонуємо відобразити в таблиці-реєстрі (таблиця 3.19). За аналогією необхідно провести розрахунки за статтею енергетичних витрат (за видами енергоносіїв).

Таблиця 3.19 – Таблиця-реєстр аналізу матеріальних (в т.ч. енергетичних) витрат на надання готельних послуг [розроблено автором]

Назва матеріалу (енергоносія), одиниця виміру	Собівартість одиниці		Витрачено, кількість		Загальні витрати		Відхилення		
	за планом	фактично	за нормою	фактично	за планом чи нормою (гр. 4×гр. 2)	фактично (гр. 3×гр. 5)	всього (гр. 7-гр. 6)	за рахунок норм ((гр. 5-гр. 4)×гр. 2)	за рахунок цін і тарифів ((гр. 3-гр. 2)×гр. 5)
A	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Для зниження матеріаломісткості й енергомісткості готельних послуг підприємству готельного господарства іноді слід переглядати та диверсифікувати джерела їх отримання (регіони, постачальники), а також оцінювати можливість використання матеріалів власного виробництва і нових видів палива/енергії.

Вираховуючи зміну цін на матеріали, необхідно пам'ятати, що вони оцінюються за фактичною собівартістю, тобто ціна з урахуванням транспортно-заготівельних витрат. Тому в процесі аналізу необхідно також враховувати зміну таких витрат.

Важливим елементом проведення аналізу є формування завдань економічного аналізу та використання аналітичних процедур у процесі внутрішнього контролю. Основними завданнями аналізу витрат на надання готельних послуг і собівартості готельних послуг є:

а) оцінка динаміки показника змінних та постійних загальновиробничих витрат на обсяг готельних послуг, а також на одиницю таких послуг, що виявляє зміну точки беззбитковості і забезпечує оперативне реагування на понаднормові витрати, виявлення їх причин та передумов виникнення (Форма АП-1 “Аналіз структури загальновиробничих витрат за ___ місяць 20__ року”);

б) детальне дослідження структури собівартості готельних послуг (за категоріями номерного фонду) і за різні періоди з метою виявлення відхилень у її структурі, пов’язаних з перевитратами та безгосподарністю (Форма АП-3 “Аналіз структури собівартості основних послуг з розміщення у категорії номерів _____ за ___ місяць 20__ року”);

в) аналіз виконання плану за собівартістю основних і додаткових готельних послуг та визначення змін відносно минулих періодів із урахуванням дотримання підприємством готельного господарства чинного законодавства (Форма АП-3 “Аналіз структури собівартості основних послуг з розміщення у категорії номерів _____ за ___ місяць 20__ року”, Форма АП-6 “Аналіз обсягів наданих додаткових готельних послуг”);

г) визначення факторів і оцінка їх впливу на собівартість основних і додаткових готельних послуг;

д) визначення резервів зниження витрат на надання основних та додаткових готельних послуг та їх впровадження у процес діяльності підприємства готельного господарства;

е) оцінка динаміки показників використання енергоносіїв для цілей номерного фонду, обслуговуючих підрозділів, інших підрозділів підприємства готельного господарства (в розрізі видів енергоносіїв), що дає змогу виявити підвищене використання енергоносіїв за напрямками їх використання, порівняти відповідні показники з плановими, а також виявити резерви оптимізації структури енергопостачання і напрямків впровадження енергозберігаючих систем та технологій (Форма АП-7 “Аналіз обсягів енерговикористання”).

Аналіз доходів підприємства готельного господарства. Для забезпечення комплексності реалізації завдань внутрішнього контролю доходів підприємства готельного господарства при застосуванні аналітичних процедур, слід сформулювати їх завдання. Основними завданнями аналізу доходів підприємства готельного господарства є:

а) оцінка динаміки показника доходу від надання готельних послуг з розміщення за категоріями номерного фонду, що сприяє встановленню більш перспективного для розвитку сектору діяльності підприємства готельного господарства, виявленню змін у обсягах споживання готельних послуг за різними категоріями номерного фонду, що уможлиблює ухвалення обґрунтованого рішення щодо застосування дисконтних програм (Форма АП-2 “Аналіз доходу від реалізації готельних послуг (за категоріями номерів) за ___ місяць 20__ року”);

б) оцінка зміни місткості готелю та її впливу на величину отриманих доходів від надання послуг з розміщення, що дає змогу своєчасно коригувати обсяги номерного фонду тимчасово вилученого із обігу з урахуванням нормальної завантаженості готелю і в такому обсязі, який не вплине на обсяги надання готельних послуг (Форма АП-4 “Аналіз змін місткості готелю та обсягів номерного фонду”, Форма АП-5 “Аналіз обсягів наданих основних готельних послуг з розміщення”);

в) оцінка динаміки показника доходу від надання додаткових готельних послуг, що надаються обслуговуючими підрозділами, за категорією споживачів (категоріями номерного фонду клієнтів або сторонніх осіб), що сприяє встановленню більш перспективного для розвитку сектора діяльності підприємства готельного господарства в частині надання додаткових послуг, включення їх до вартості основного проживання в готелі, виявити зміни у обсягах споживання додаткових готельних послуг за різними категоріями номерного фонду (Форма АП-6 “Аналіз обсягів наданих додаткових готельних послуг”).

Запропонований порядок обліково-інформаційного забезпечення проведення аналітичних процедур в процесі внутрішнього контролю доходів і витрат підприємств готельного господарства дає змогу:

- на основі розрахунку аналітичних показників визначати тенденції у зміні величини та структури доходів і витрат такого підприємства;

- ухвалювати рішення про доцільність розширення діяльності підприємства;

- економічно обґрунтовувати можливість та обсяги надання різного роду знижок в межах функціонування програм лояльності;

- ухвалювати рішення про можливість і напрямки впровадження енергозберігаючих систем та технологій, а також визначати економічну ефективність такого впровадження.

З урахуванням сказаного вище, вважаємо, що основною умовою використання виявлених в процесі застосування аналітичних процедур резервів зниження собівартості готельних послуг, зниження витрат й підвищення доходів в підприємствах готельного господарства, є:

- підвищення продуктивності праці на основі досягнень науково-технічного прогресу і зниження непродуктивних витрат на оплату праці (уникнення преміювання працівників у разі зниження рівня рентабельності діяльності підрозділу, введення відрядних систем оплати праці для обслуговуючого персоналу);

- запровадження нової енергозберігаючої техніки та систем технологічного управління (енергозберігаючі системи кондиціонування, переобладнання пралень, кухні, номерного фонду), використання енергозберігаючих або світлодіодних освітлювальних пристроїв;

- оновлення матеріально-технічної бази на основі врахування принципів енергозберігання й екологічності діяльності підприємства готельного господарства.

Крім того, на нашу думку, для того, щоб знизити витрати часу проведення комплексного аналізу діяльності підприємства за результатами

звітнього року чи кварталу, а також аналізу діяльності підприємства за напрямками (виявлення резервів збільшення обсягу готельних послуг, зниження собівартості), необхідно в підприємствах готельного господарства проводити стратегічний, оперативний, внутрішньогосподарський, порівняльний та функціонально-вартісний аналіз протягом звітнього періоду. Це дає змогну оперативно виявляти тенденції зміни доходів і витрат в підприємствах готельного господарства, управляти його рентабельністю за напрямками господарської діяльності, здійснювати координацію використання номерного фонду для цілей надання готельних послуг, оцінювати доцільність та результативність впровадження енергозберігаючих технологій.

Отже, в кожному підприємстві готельного господарства з метою ухвалення оперативних управлінських рішень в процесі надання готельних послуг, необхідно проводити оперативний аналіз, оскільки він дає змогу перевірити якість планування діяльності такого підприємства, достовірності формування інформації в системі бухгалтерського обліку і дієвість системи внутрішнього контролю, створює умови для їх удосконалення. Для цього також необхідно щоденно вивчати відхилення у величині та структурі витрат і доходів для негайного усунення понаднормових витрат, оперативного реагування на зниження попиту на готельні послуги, оперативного впровадження дисконтних програм тощо.

Обґрунтовані аналітичні процедури при виконанні завдань внутрішнього контролю доходів і витрат дасть змогу:

- на основі застосування інструментарію фінансового аналізу виявляти загальні тенденції функціонування підприємства та формувати завдання внутрішнього контролю доходів і витрат у межах завдань управління рентабельністю підприємства готельного господарства;

- визначати структуру витрат підприємства готельного господарства на надання готельних послуг, зокрема, величини та структури загальновиробничих витрат, витрат на утримання обслуговуючих підрозділів, структури собівартості

готельних послуг й ідентифікувати ризикові ділянки діяльності підприємства, що є місцями виникнення понаднормових витрат;

- визначати структуру доходів підприємства готельного господарства від надання готельних послуг, зокрема, величини та структури доходів за категоріями номерного фонду, доходів від надання послуг обслуговуючими підрозділами, зміни доходів від готельних послуг за звітними періодами (сезонами) і встановлювати напрямки впровадження сезонних дисконтних програм, програм лояльності;

- ідентифікувати витрати на використання енергоносіїв за місцями їх споживання та визначати на цій основі пріоритетні напрямки впровадження енергозберігаючих технологій, що сприятиме економії енергетичних ресурсів і знизить витрат на їх придбання (теплова та електрична енергія).

Висновки до розділу 3

В результаті дослідження проблемних питань організаційно-інформаційного забезпечення внутрішнього контролю доходів та витрат підприємств готельного господарства, методичного забезпечення аналізу доходів і витрат підприємства готельного господарства як методу господарського контролю в управлінні його рентабельністю сформульовано наступні висновки:

1. Обґрунтований підхід до обліково-інформаційного забезпечення процесу внутрішнього контролю доходів і витрат підприємств готельного господарства створює підґрунтя для ухвалення управлінських рішень щодо оптимізації діяльності з урахуванням вимог рентабельності та ліквідності, а також сприяє прийняттю економічно обґрунтованих рішень щодо споживання підприємством економічних ресурсів, зокрема, природних та енергетичних ресурсів, до яких воно має доступ. Встановлено, що розробка системи контролю в підприємствах готельного господарства повинна відбуватись з урахуванням галузевих особливостей і на базі проведеного

фінансового аналізу показників підприємства (в динаміці). За результатами такого аналізу доцільно адаптувати завдання проведення контролю до виявлених ризикових ділянок фінансової стійкості підприємства, що дасть змогу концентрувати ресурси системи внутрішнього контролю на потенційно проблемних фінансових аспектах діяльності підприємства готельного господарства, а використання аналітичного інструментарію і належного обліково-інформаційного забезпечення створює економічне підґрунтя для реалізації контрольних функцій системи управління такого підприємства.

2. Запропонований порядок проведення аналітичних процедур в процесі внутрішнього контролю доходів та витрат підприємств готельного господарства дасть змогу на основі розрахунку аналітичних показників визначати тенденції у зміні величини і структури доходів та витрат такого підприємства; ухвалювати рішення про доцільність розширення діяльності підприємства; економічно обґрунтовувати можливість та обсяги надання різного роду знижок в межах функціонування програм лояльності; ухвалювати рішення про можливість та напрямки впровадження енергозберігаючих систем і технологій, а також визначати економічну ефективність такого впровадження. Вважаємо, що головною умовою використання виявлених в процесі застосування аналітичних процедур щодо собівартості готельних послуг, зниження витрат та підвищення доходів в підприємствах готельного господарства, є підвищення продуктивності праці на основі досягнень науково-технічного прогресу та зниження непродуктивних витрат на оплату праці; запровадження нової енергозберігаючої техніки і систем технологічного управління; оновлення матеріально-технічної бази на основі врахування принципів енергозберігання та екологічності діяльності підприємства готельного господарства.

3. Обґрунтовані аналітичні процедури при виконанні завдань внутрішнього контролю доходів і витрат дають змогу: на основі застосування інструментарію фінансового аналізу виявляти загальні тенденції функціонування підприємства та формувати завдання внутрішнього

контролю доходів і витрат у межах завдань управління рентабельністю підприємства готельного господарства; визначати структуру витрат підприємства готельного господарства на надання готельних послуг, зокрема, величини та структури загальновиробничих витрат, витрат на утримання обслуговуючих підрозділів, структури собівартості готельних послуг і ідентифікувати ризикові ділянки діяльності підприємства, що є місцями виникнення понаднормових витрат; визначати структуру доходів підприємства готельного господарства від надання готельних послуг, зокрема, величини та структури доходів за категоріями номерного фонду, доходів від надання послуг обслуговуваними підрозділами, зміни доходів від готельних послуг за звітними періодами (сезонами) і встановлювати напрямки впровадження сезонних дисконтних програм, програм лояльності; ідентифікувати витрати на використання енергоносіїв за місцями їх споживання та визначати на цій основі пріоритетні напрями впровадження енергозберігаючих технологій, що сприятиме економії енергетичних ресурсів і знизить витрати на їх придбання (теплова та електрична енергія).

ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано нове вирішення наукового завдання, що полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку і контролю доходів та витрат підприємств готельного господарства, що сприятиме удосконаленню системи ухвалення управлінських рішень щодо діяльності таких підприємств на основі повної і достовірної інформації про рівень та структуру їх доходів і витрат. Основні висновки, що підтверджують результати проведеного дослідження, полягають в наступному.

1. На основі вивчення тенденцій розвитку готельного господарства та практики діяльності підприємств даної галузі, окреслено організаційно-

економічні особливості їх господарської діяльності, зокрема: 1) поєднання різних видів діяльності для забезпечення комплексності надання готельних послуг; 2) використання в діяльності підприємств готельного господарства елементів електронної комерції; 3) диференціація витрат та доходів за типами і складовими пакетів готельних послуг; 4) активне впровадження енергозбереження. Вказані особливості функціонування досліджуваного сектору економіки впливають на порядок здійснення окремих господарських операцій, що враховано при обґрунтуванні рекомендацій щодо побудови систем бухгалтерського обліку та господарського контролю доходів і витрат підприємств готельного господарства.

2. Дослідження проблематики публікацій з питань функціонування підприємств готельного господарства та практики їх діяльності дало змогу обґрунтувати ознаки класифікації готельних послуг: за наявністю у основному пакеті готельних послуг (основні, додаткові); за платністю (оплачувані, неоплачувані); за індивідуальністю надання (індивідуальні, загальні); за частотою користування (разового та постійного користування); за формою (стандартні, нестандартні); за суб'єктом надання (персоналізовані, інфраструктурні); за енергомісткістю (енергомісткі, неенергомісткі). Такий поділ став теоретичним базисом диференціації напрямків методичного забезпечення бухгалтерського обліку доходів і витрат підприємств готельного господарства на основі врахування особливостей процесу надання різних видів послуг, а також запропонованого порядку калькулювання їх собівартості.

3. 4. Ефективне функціонування і реалізація всіх функцій системи управління доходами та витратами підприємства готельного господарства неможливе без залучення до управлінських процесів працівників бухгалтерської служби підприємства, оскільки їх професійні навички і компетенції дають змогу забезпечити обґрунтоване планування діяльності такого підприємства, її належної організації, зокрема в частині

інформаційного забезпечення, уведення мотивації до підвищення результативності діяльності підприємства та впровадження енергозбереження, а також здійснення дієвого контролю за величиною і структурою доходів та витрат підприємства готельного господарства. Обґрунтовані функціональні обов'язки працівників бухгалтерської служби в реалізації функцій системи управління дозволяють ідентифікувати місце і роль вказаних працівників як учасників управлінських процесів та створити дієву систему управління рентабельністю підприємства готельного господарства і його енерговикористанням.

5. Потреба контролю за витратами підприємства готельного господарства на основі якісної облікової інформації обумовила формування організаційно-методичних положень обліку витрат та калькулювання собівартості готельних послуг, що знайшли відображення у Проекті положення про облікову політику, зокрема в частині: 1) визначення складу змінних і постійних загальновиробничих витрат та статей калькулювання; 2) порядку розподілу загальновиробничих витрат і витрат обслуговуючих підрозділів на собівартість послуг за категоріями номерного фонду; 3) документування розподілу витрат та формування собівартості готельних послуг; 4) кореспонденції рахунків синтетичного й аналітичного обліку для нагромадження витрат на надання основних і додаткових готельних послуг; 5) внутрішньої звітності щодо величини доходів та витрат і обсягів наданих готельних послуг за їх видами. Це забезпечує науково обґрунтований розподіл загальновиробничих витрат і витрат обслуговуючих виробництв на основі врахування організаційно-галузевих особливостей діяльності підприємств готельного господарства та внутрішнього споживання послуг обслуговуючих виробництв.

6. Невідповідність існуючих методичних підходів до бухгалтерського обліку доходів підприємств галузевим особливостям діяльності підприємств готельного господарства обумовлює складність та трудомісткість процесу

визнання доходів таких підприємств для цілей оподаткування. Обґрунтований порядок визнання доходів від надання готельних послуг, що полягає у розмежуванні доходів від надання основних і додаткових послуг, а також за їх підвидами, враховує тривалість процесу надання готельних послуг та базується на видовому різноманітті готельних послуг, вимогах чинного податкового та бухгалтерського законодавства. Його застосування дає змогу дотримуватись принципів бухгалтерського обліку щодо визнання та відображення витрат і доходів підприємства, контролювати завершеність процесу надання послуг за окремими замовленнями, достовірно визначати загальні обсяги одержаних доходів і, як наслідок, управляти рентабельністю діяльності з надання готельних послуг за категоріями номерного фонду.

7. На основі вивчення ризикових ділянок фінансової стійкості підприємств готельного господарства запропоновано підхід до обліково-інформаційного забезпечення всіх етапів процесу внутрішнього контролю за їх доходами і витратами, що створює інформаційне підґрунтя для ухвалення управлінських рішень щодо напрямів скорочення витрат на надання готельних послуг, можливості впровадження програм клієнтської лояльності, зміни рентабельності, а також щодо напрямів оптимізації споживання енергоресурсів. Обґрунтовано напрями використання внутрішньої звітності щодо доходів та витрат підприємств готельного господарства для досягнення завдань контролю шляхом використання оперативної й аналітичної інформації про їх динаміку, структуру, місця виникнення. Структуровані за виділеними етапами завдання контролю та джерела їх інформаційного забезпечення дозволяють концентрувати ресурси системи внутрішнього контролю на потенційно проблемних фінансових аспектах діяльності підприємства готельного господарства.

8. Виявлення змін фінансової стійкості, рентабельності діяльності підприємства готельного господарства та обсягів його енергоспоживання потребує розрахунку низки аналітичних показників. Тому обґрунтовано

доцільність використання аналітичних процедур за кожним етапом процесу внутрішнього контролю за доходами та витратами підприємств готельного господарства, що дає змогу на основі визначення тенденцій у зміні величини і структури доходів та витрат, ухвалювати рішення про можливість і обсяги використання дисконтних програм, впровадження енергозберігаючих систем і технологій, визначати економічну ефективність такого впровадження. Розроблені форми документів для оформлення таких процедур враховують обсяги інформації, подані у запропонованій внутрішній звітності щодо доходів та витрат, і дозволяють структурувати процес їх застосування для досягнення завдань контролю доходів та витрат, пов'язаних з наданням готельних послуг, в умовах управління рентабельністю й енергозбереженням підприємства готельного господарства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алексеви́ч О. Гість залишає готель раніше запланованого строку: чи треба проводити через РРО повернення надлишку оплати / О. Алексеви́ч // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 110. – С. 59
2. Алексеви́ч О. Готель надає в оренду конференц-зал: чи пільгують прибуток від таких операцій / О. Алексеви́ч // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 47. – С. 41-42
3. Алексеви́ч О. Готельне виконує не своїх обов'язків як податковий агент турзбору: яка відповідальність / О. Алексеви́ч // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 119. – С. 52-53
4. Алексеви́ч О. Ресторан має кілька готельних номерів: чи стане він податковим агентом тур збору / О. Алексеви́ч // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – № 6. – С. 61
5. Андренко І. Б. Організаційно-економічні аспекти розвитку готельного господарства регіону: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.10.01 [Електронний ресурс] / І. Б. Андренко; Харк. держ. акад. міськ. госп-ва. – Х., 2003. – 20 с. – режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2003/03aibggr.zip>
6. Балахонова О. В. Бухгалтерський облік готельних послуг / О. В. Балахонова, Т. М. Дячук та М. В. Заїкіна // Оцінка перспектив розвитку економічного потенціалу України в ХХІ ст.: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 18-19 листопада 2011 р.). – К.: у 2-х частинах, “Київський економічний науковий центр”, 2011. – Ч. II. – 88 с. – С. 49-51.
7. Бачинський В. І. Бухгалтерський облік (загальна теорія) [Текст]: навч. посібн. / В. І. Бачинський. – Львів: Видавництво “Магнолія 2006”. – 478 с.
8. Белоусова І. А. Проблеми розвитку управлінського обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001 – №2 – с. 8-9.
9. Біленчук П. Енергетична безпека України крізь призму національної стратегії / П. Біленчук, Ф. Медвідь // Юридичний вісник України. – 2008. – № 5. – 2-8 лютого. – С. 8.

10. Бовш Л. А. Критерії та показники оцінки ефективності інвестиційної політики підприємств готельного господарства / Л. А. Бовш // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. – 2009. – № 4 (44). – С. 112-121.

11. Бовш Л. А. Основні аспекти формування інвестиційної привабливості підприємств готельного господарства / Л. А. Бовш // Торгівля, комерція, підприємство. Збірник наукових праць Львівської комерційної академії. – 2010. – Випуск 11 – С. 121-131.

12. Богач Б. М. Організація виробничого обліку й аналізу собівартості продукції підприємств лісового господарства: дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / Б. М. Богач. – Тернопіль, 2008. – 188 с.

13. Божко С. І. Стан енергетичної безпеки України: статистичний аспект / С. І. Божко // Економіка. Фінанси. Право. – 2011. – № 7. – С. 7-12.

14. Бондаренко Н. Оподаткування готельного бізнесу / Н. Бондаренко, Г. Чернишова // Вісник податкової служби України. – 2009. – № 20. – С. 29-36.

15. Бондаренко Н. Оподаткування готельного бізнесу / Н. Бондаренко, Г. Чернишова // Вісник податкової служби України. – 2009. – № 21. – С. 29-31

16. Бондаренко О. Додаткові послуги в готелях: документальне оформлення, облік та оподаткування / О. Бондаренко // Бухгалтерія. Налоги. Бізнес. – 2005. – № 22 (484). – С. 32-40.

17. Бондаренко О. М. Організація обліку: [навч. посіб.] / О. М. Бондаренко, А. С. Нельма. – К.: Вид-во Нац. авіац. ун-ту “НАУ-друк”, 2009. – 216 с.

18. Борисова Л. Енергетика має бути ощадною / Л. Борисова // Україна і світ сьогодні. – 2008. – № 6-7. – 15 серпня. – С. 11.

19. Бунтова Н. В. Кадрове забезпечення готельного господарства України: проблеми та шляхи їх вирішення: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.07 [Електронний ресурс] / Н. В. Бунтова; НАН України. Рада по вивч. продукт. сил України. – К., 2008. – 20 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2008/08bnvpsv.zip>

20. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку: [навчальний

посібник] / Бутинець Ф. Ф., Олійник О. В., Шигун М. М., Шулепова С. М. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 576 с.

21. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку: підручник [для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів] / Бутинець Ф. Ф., Войналович О. П., Томашевська І. Л.; за редакцією д.е.н., проф. Заслуженого діяча науки і техніки України Ф. Ф. Бутинця. – [4-е вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 528 с.

22. Бухгалтерский учет: учебник / [П. С. Безруких, В. Б. Ивашкевич, А. Н. Кашаев и др.]; под. ред. П. С. Безруких. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 456 с.

23. Буш Д. П'ять кроків для підвищення енергетичної безпеки України // Дорожня карта енергетичної безпеки України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://enkarta.org/expert-position/298/>

24. В Україні перший еко-сертифікований готель – Radisson Blu // Туристичні новини [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.tourismnews.com.ua/news-235.html>.

25. Васильєв Г. У готельних номерах встановлено міні-бари: скільки торгових патентів придбати // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 74. – С. 38.

26. Візерський С. Ю. Механізм залучення інвестицій у готельне господарство, проблеми та шляхи їх вирішення / С. Ю. Візерський // Формування ринкових відносин в Україні. Збірник наукових праць. Науково-дослідний економічний інститут Міністерства економіки України – 2008. – № 12 (91). – С. 79-112.

27. Візерський С.Ю. Сучасний стан розвитку готельного господарства України / с.Ю. Візерський // Формування ринкових відносин в Україні. Збірник наукових праць. Науково-дослідний економічний інститут Міністерства економіки України – 2008. – № 10 (89). – С. 118-112.

28. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку / В. Ф. Максимова. – К.: АВРІО,

2005. – 264 с.

29. Внутрішньогосподарський контроль у ринковій економіці: [моногр.] / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.

30. Войналович О. П. Організація бухгалтерського обліку: теоретико-методичні засади: дис. ... кандидата екон. наук: 08.06.04 / О. П. Войналович. – Житомир, 2006. – 189 с.

31. Волошин В. В. Розвиток готельно-рекреаційної індустрії та становлення її в Україні / В. В. Волошин // Науковий вісник Ужгородського національного університету. – 2010. – Випуск 29. – Частина 2. – С. 319-324.

32. Воронцов С. Б. Оцінка стану енергетичної безпеки України: методологічні підходи, критерії, індикатори / С. Б. Воронцов, А. А. Сидоренко, А. Ю. Сменковський // Стратегічні пріоритети. – 2012. – № 2. – С. 22-30.

33. Гавришків І. Р. Облік та контроль доходів і витрат діяльності підприємств санаторно-курортного комплексу: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / І. Р. Гавришків. – Київ, 2008. – 20 с.

34. Гайдукевич Л. Как учитывать оплату за проживание в гостинице неработника предприятия / Л. Гайдукевич // Главбух. – 2012. – № 30. – С. 60.

35. Ганич Н. Особливості врахування якості послуг у міжнародних системах класифікації готелів / Н. Ганич // Вісник львівського університету. – 2008. – № 24. – С. 49-53.

36. Гаріфуллін К. М. Управление затратами: 2-е изд., перераб. и доп. – Казань.: Изд-во КФУ, 2011. – 370 с.

37. Герасимова Н. С. Особливості проведення аудиту діяльності готельних підприємств в умовах використання інформаційних систем / Н. С. Герасимова // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету – 2006. – Випуск 10. – Частина II. – С. 41-112.

38. Герасимова Н. С. Особливості формування облікової політики готельних підприємств / Н. С. Герасимова // Всеукраїнська науково-практична конференція “Сучасні погляди розвитку економіки: новації, проекти, гіпотези”

(Дніпропетровськ, 30-31 березня 2012 р.) – 2012. – С. 166-112.

39. Герасимчук З. В. Формування стратегічних напрямків розвитку ринку готельних послуг Волинського регіону / З. В. Герасимчук, С. В. Сидорчук // Матеріали Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції “Фінансово-економічне, обліково-аналітичне та організаційно-парвове забезпечення відтворювальних процесів на шляху до економіки знань” (Чернівці, 25-26 листопада 2010 р.) / Буковинська державна фінансова академія – 2010 р. – С. 332-333.

40. Голов С. Ф. Управлінський облік: Підручник. – К., 2003. – 704 с.

41. Горбулін В. П. Енергетична безпека України: розірвати замкнене коло / В. П. Горбулін, О. П. Кошарна // Національна безпека: український вимір. – 2009. – № 3. – С. 18-25.

42. Горіна Г. О. Сутність та специфіка функціонування готельних мереж / Г. О. Горіна // Економіка: проблеми теорії та практики. – 2009. – Випуск 251. – Том 2– С. 1343-1344.

43. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV (редакція станом на 06.11.2014 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

44. Готелі та інші місця для тимчасового проживання [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2007/tyr/tyr_u/hotel_05u.html

45. Грачова Р. Інвестиційна нерухомість: статус і оцінка / Р. Грачова // Дебет-Кредит. – 2007. – № 35. – С. 19-25.

46. Грачова Р. Інвестиційна нерухомість: статус і оцінка / Р. Грачова // Дебет-Кредит. – 2007. – № 37. – С. 49-50.

47. Гриценко О. М. Перспективи розвитку ресторанного бізнесу як однієї зі складових ланок гостинної індустрії / О. М. Гриценко // Економіка та право. – 2009. – № 1. – С. 118-120.

48. Грицик Н. І. Нетрадиційні методи стимулювання праці працівників готельного бізнесу / Н. І. Грицик // Тези доповідей Другої наукової конференції

аспірантів, пошукувачів та магістрів “Облік, аналіз та контроль в системі управління підприємницькими структурами”. – 2011. – С. 98.

49. Грицик Н. І. Особливості формування доходів підприємств готельного бізнесу / Н. І. Грицик // Тези доповідей Другої наукової конференції аспірантів, пошукувачів та магістрів “Облік, аналіз та контроль в системі управління підприємницькими структурами”. – 2011. – С. 97.

50. Грицик Н. І. Психографічна сегментація споживачів послуг підприємств індустрії гостинності / Н. І. Грицик // Вісник ДІТБ. – 2008. – № 12. – С. 183.

51. Гутник О. Сучасні форми організації і роботи у готельному бізнесі / О. Гутник // Вісник Львівського університету. – 2008. – Випуск 24. – С. 64-67.

52. Державний класифікатор України “Класифікація видів економічної діяльності” (ДК 009:2010), затверджений та введений в дію наказом Держспоживстандарту України від 11.10.2010 р. № 457 (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ukrstat.org/uk/klasf/klasif/kved.rar>.

53. Державний класифікатор України “Класифікація зовнішньоекономічних послуг”, затверджений та введений в дію наказом Держстату України від 27.02.2013 р. № 69 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ukrstat.org/uk/klasf/klasif/kzep.rar>.

54. Дерій В. А. Види економічного контролю за діяльністю підприємств: аналіз і узагальнення поглядів на проблему / В. А. Дерій // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 3. – С. 172-175.

55. Дерій В. А. Контроль за поточними витратами підприємства: методологія / В. А. Дерій // Інноваційна економіка. Всеукр. наук.-виробн. журнал. – 2011. – № 5 (24). – С. 143-147.

56. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: Монографія / В. А. Дерій. – Тернопіль: ТНЕУ, “Економічна думка”, 2009. – 272 с.

57. Должикова-Поліщук Л. В. Роль туризму в розвитку готельного господарства України в контексті інтеграції в європейську економіку /

Л. В. Должикова-Поліщук // Всеукраїнська науково-практична конференція “Сучасні погляди розвитку економіки: новації, проекти, гіпотези” (м. Дніпропетровськ, 30-31 березня 2012 р.) / Наукова організація “Перспектива” – 2012 р. – С. 115.

58. Дроздовська О. В. Оподаткування готельного господарства в Україні / О. В. Дроздовська // Тези доповідей Четвертої студентської наукової конференції “Проблеми обліку, контролю та аналізу в економіці України” (м. Львів, 20-21 жовтня 2011 р.) / Національний університет “Львівська політехніка”. – 2011 р. – с. 27.

59. Дюмулен И. И. Международная торговля услугами / И. И. Дюмулен. – М.: Экономика. 2003. – 315 с.

60. Дяченко А. Застосування РРО при наданні туристичних та готельних послуг / А. Дяченко // Вісник податкової служби України. – 2009. – № 20. – С. 40-41.

61. Економічний словник / За редакцією П. І. Багрія, С. І. Дорогунцова. – Київ: Головна редакція української радянської енциклопедії Академії наук Української РСР, 1973. – 621 с.

62. Енергетичний баланс України за 2010 рік. Експрес-випуск 03.02.2012 р. Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/express/expr2012/02_12/Energ_03_02.zip.

63. Енергетичний баланс України за 2011 рік. Енергетичний баланс України за 2011 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ukrstat.org/uk/express/expres_u.html.

64. Енергетичний баланс України за 2012 р. Експрес-випуск 20.12.2013 № 08/4-16/240. Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.uabio.org/img/files/docs/ukraine-energy-balance-2012.pdf>.

65. Єфремов М. Ф. Суть та класифікація готельних підприємств / М. Ф. Єфремов, В. М. Єфремов, Ю. М. Єфремов // Вісник Житомирського національного агроекологічного університету. Житомирський національний

агроекологічний університет. – 2008. – № 2. – С. 352-356.

66. Жежера М. Інвестиційна нерухомість: методи оцінки для відображення у фінансовій звітності/ М. Жежера // Бізнес бухгалтерія. – 2008. – № 29 – С. 64-69.

67. Житний П. Є. Облікова політика в умовах розвитку фінансово-промислових систем: методологія та організація: [моногр.] / П. Є. Житний. – Луганськ: Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2007. – 352 с.

68. Завгороднєв В. Відмітку у пункті відрядження ставить готель. Чи всі витрати на проживання можна включити до валових витрат?/ В. Завгороднєв // Баланс. – 2007. – № 11 – С. 50-53.

69. Закон України “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування” від 08.07.10 р. № 2464-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.

70. Закон України “Про оплату праці” від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>.

71. Закон України “Про туризм” від 15.09.1995 р. № 324/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/324/95-%D0%B2%D1%80>.

72. Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

73. Золотухін О . За якими правилами “грати” готелям/ О. Золотухін // Бізнес – Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації. – 2003 – № 21 (540). – С. 50-57.

74. Золотухін О. Готельні послуги: документація та облік/ О.Золотухін // Баланс. – 2007. – № 21 – С. 49-57.

75. Золотухін О. Популярні питання на тему господарської діяльності готелів/ О.Золотухін// Бізнес – Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації – 2003.

– № 46 (565). – С. 47-52.

76. Ільясова М. К. Удосконалення механізму регулювання регіонального ринку готельних послуг (на прикладі Автономної Республіки Крим) : автореф. дис...канд. екон. наук : 08.00.05 / М. К. Ільясова; ДВНЗ “Ужгород. нац. ун-т”. – Ужгород, 2009. – 20 с.

77. Інвестиційна нерухомість у фінансовій звітності // Бізнес бухгалтерія. – 2009. – № 15. – С. 79-86.

78. Інвестиційна нерухомість: відображення в обліку // Бізнес бухгалтерія. – 2008. – № 16. – С. 76-82.

79. Інструкція зі статистики заробітної плати, затверджена наказом Держкомстату України від 13.01.2004 р. № 5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04>

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

81. Караєва Н. В. Методи аналізу ризиків функціонування енергетики в системі забезпечення екологічної безпеки / Н. В. Караєва // Екологічний менеджмент у загальній системі управління: збірник тез доповідей Одинадцятої щорічної Всеукраїнської наукової конференції, Суми, 20-21 квітня 2011 року / відп. за вип. О. М. Теліженко. – Суми : Сумський державний університет, 2011. – Ч. 1. – С. 124-128.

82. Карпенко Ю. В. Формування собівартості готельних послуг: галузеві особливості та чинники впливу / Ю. В. Карпенко // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2012. – № 1 (52). Серія «Економічні науки». – С. 189-193. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://dspace.puet.edu.ua/handle/123456789/1648>

83. Кількість активних підприємств за регіонами України та видами економічної діяльності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2013/kap/kap_u/kap_u12.htm

84. Кількість активних підприємств за регіонами України та видами економічної діяльності [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2014/kap/kap_u/kap_u13.htm

85. Кількість зайнятих працівників на підприємствах за їх розмірами за видами економічної діяльності у 2013 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2013/fin/kp_ed/kp_ed_u/kzp_ed_u_2013.htm

86. Кількість зайнятих працівників на суб'єктах господарювання за видами економічної діяльності у 2013 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2014/fin/osp/kzp/kzp_u/kzp_u_13.htm

87. Кількість найманих працівників на підприємствах за їх розмірами за видами економічної діяльності у 2013 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2013/fin/kp_ed/kp_ed_u/knp_ed_u_2013.htm

88. Кількість найманих працівників на суб'єктах господарювання за видами економічної діяльності у 2013 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2014/fin/osp/knp/knp_u/knp_u_13.htm

89. Кількість підприємств за їх розмірами за видами економічної діяльності у 2013 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2013/fin/kp_ed/kp_ed_u/kp_ed_u_2013.htm

90. Кількість суб'єктів господарювання за видами економічної діяльності у 2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2012/fin/osp/ksg/ksg_u/ksg_u_11.htm

91. Кількість суб'єктів господарювання за видами економічної діяльності у 2013 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2014/fin/osp/ksg/ksg_u/ksg_u_13.htm

92. Колективні засоби розміщування [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2013/tur/zr_u.html

93. Кондраков Н. П. Учетная политика организации на 2008 год: в целях бухгалтерского, финансового, управленческого и налогового учета. / Н. П. Кондратов. – М.: Эксмо, 2008. – 224 с.

94. Контроль господарських систем у суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології): [моногр.] / В. О. Шевчук. – К.: Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 1998. – 371 с.

95. Контроль і ревізія / Б. Ф. Усач. – К.: Ін Юре, 1998. – 352 с.

96. Контроль і ревізія / Бутинець Ф. Ф., Бардаш С. В., Малюга Н. М., Петренко Н. І. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 512 с.

97. Контроль і ревізія: [Курс лекцій для студентів вищих навчальних закладів III-IV рівня акредитації за спеціальністю 7.050106 “Облік і аудит”] / В. А. Дерій. – Бучач: МІФ, 2000. – 54 с.

98. Контроль і ревізія: [навч. посіб. для дистанційного навчання] / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – К.: Університет “Україна”, 2006. – 275 с.

99. Контроль і ревізія: [Навчальний посібник] / Л. В. Дікань. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 245 с.

100. Контроль та аналіз діяльності суб’єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація: [Моногр.] / М. Д. Корінько. – К.: ДП “Ін форм.-аналіт. Агентство”, 2007. – 429 с.

101. Контроль: інспектування, аудит, банківський нагляд: [Моногр.] / Стельмах В. С., Єпіфанов О. А., Сало І. В., Єпіфанова М. А. – Суми: ВТД “Універсальна книга”, 2006. – 432 с.

102. Король С. Бухгалтерський облік поточних витрат готелю / С. Король // Дебет-Кредит. – 2002. – № 35. – С. 33-38.

103. Король С. Бухгалтерський облік поточних витрат готелю / С. Король // Дебет-Кредит. – 2002. – № 37. – С. 35-40.

104. Король С. Облік витрат на підприємствах, що надають готельні послуги [Електронний ресурс] / С. Король // Дебет-Кредит. – 2002. – № 34 – режим доступу: <http://dtk.com.ua/show/1cid01890.html>.

105. Король С. Облік витрат, що надають готельні послуги / С. Король //

Дебет-Кредит. – 2002. – № 34. – С. 38-42.

106. Куцик П. О. Концептуальні основи управління витратами підприємств санаторно-курортної сфери / П. О. Куцик // Вісник Львівської комерційної академії / [ред. кол. Башнянін Г. І., Дайновський Ю. А., Слейко В. І. та ін.]. – Серія: Економічна. – Вип. 24. – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2007. – С. 411-416.

107. Лавроненко І. Готельні послуги / І. Лавроненко // Баланс. – 2003. – № 9. – С. 24-30.

108. Лавроненко І. Готельні послуги. Чи підлягає обов'язковій сертифікації та ліцензуванню діяльність готелів? / І. Лавроненко // Баланс. – 2003. – № 9. – С. 24-26.

109. Лавроненко І. Готельні послуги. Як оформити повернення отриманих грошей у разі ненадання послуг? / І. Лавроненко // Баланс. – 2003. – № 9. – С. 26-30.

110. Марцин Т. О. Інноваційний підхід до розвитку готельних мереж [Електронний ресурс] / Марцин Т. О., Бурак Т. В., Ліфіренко О. С. / – Режим доступу: <http://www.sworld.com.ua/index.php/ru/an-innovative-approach-to-the-development-c112/11854-c112-063>

111. Менеджмент готельно-ресторанного бізнесу/ [Г. Б. Мунін, Ю. О. Карягін, Х. Й. Роглєв, С. І. Руденко]. – Навч. посіб. / Під загальною редакцією М. М. Поплавського і О. О. Гаца – К.: Кондор, 2008. – 460 с.

112. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені Наказом Державного комітету промислової політики України від 02.02.2001 р. № 47.

113. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635.

114. Мех Л. Порядок відображення в обліку готельних послуг валового доходу / Л. Мех // Дебет-Кредит. – 2001. – № 28 – С. 18-25.

115. Мех Л. Порядок документального оформлення, обліку і оподаткування готельних послуг / Л. Мех // Дебет-Кредит. – 2001. – № 24. –

С. 25-35.

116. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку “Дохід” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_025

117. Мниц Б. Политическая экономия социализма. – М.:Мысль, 1965. – 237 с.

118. Мустеца І. В. Удосконалення обліку ремонтів і модернізації основних засобів готельних господарств згідно з вимогами міжнародних стандартів готельної індустрії / І.Мустеца // Облік, аналіз і аудит. – 2009. – № 3 – С. 181-184.

119. Нападовська Л. В. Управлінський облік: Підр. для студ.внз – К.: Книга, 2004. – 544 с.

120. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль у ринковій економіці: [моногр.] / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.

121. Наринский А. С. Контроль в условиях рыночной экономики / А. С. Наринский, Н. Г. Гаджиев. – М.: “Финансы и статистика”, 1994. – 175 с.

122. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.13 р. № 73.

123. Нестеренко І. В. Організаційно-методичні аспекти обліку готельних послуг / І. В. Нестеренко, Г. С.Дергільова // Економічний простір. – 2008. – № 14 – С. 109-115.

124. Нікольська Є. Готельне господарство: документи на висоті / Є. Нікольська // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – № 47 – С. 25-28.

125. Основні положення про склад витрат виробництва (обігу) і формування фінансових результатів на підприємствах і в організаціях України від 19.09.1993 р.

126. Островерха Р. Е. Шляхи удосконалення організації обліку основних засобів / Р. Е. Островерха // Науковий вісник Національного університету ДПС

України (економіка, право). – 2009. – № 4 (47). – С. 133-140.

127. Павленко О. П'ять кроків для підвищення енергетичної безпеки України / О. Павленко // Дорожня карта енергетичної безпеки України [Електронний ресурс]. – <http://enkarta.org/expert-position/olena-pavlenko/>

128. Пантелеев В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація : [моногр.] / В. П. Пантелеев. — Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП “Інформ.-аналіт. Агентство”, 2008. – 491 с.

129. Первухін А. Оформлення первинної документації в готелях/ А. Первухін// Дебет-Кредит. – 2005. – № 16 – С. 24-29.

130. Первухін А. Оформлення первинної документації в готелях/ А. Первухін// Дебет-Кредит. – 2005. – № 17 – С. 31-36.

131. Перелі І. Потенціал енергозбереження в Україні: де він проявляється і як його реалізувати? // Українська Енергетика [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua-energy.org/post/37475>

132. Перфілова О. Є. Проблеми диверсифікації видів і ринків енергоносіїв в контексті забезпечення енергетичної безпеки України / О. Є. Перфілова // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 2. – С. 40-47.

133. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291.

134. Податковий кодекс України від 02.12.10 р. № 2755 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

135. Податкові та митні пільги. Державна підтримка. Державне агентство з енергозбереження та енергоефективності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sae.gov.ua/uk/business/preferentsii/derzh-pidtrymka/podatkovi-ta-mytne-pilgy>

136. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Доходи”, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. №290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99)

137. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

138. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 “Виплати працівникам”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003 № 601 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>

139. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

140. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

141. Полянська О. А. Управлінський облік товарних запасів, витрат, доходів і фінансових результатів операційної діяльності підприємств гуртової торгівлі: дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / О. А. Полянська. – Львів, 2009. – 182 с.

142. Попович В. Модель управлінського обліку на підприємствах готельного бізнесу/ В. Попович // Економічний аналіз. – 2008. – № 2 (18) – С. 377-381.

143. Попович В. І. Формування собівартості готельних послуг: галузеві особливості та чинники впливу: Вісник Волинського інституту економіки та менеджменту. – №10, том 2. – 2014. – С. 235-242.

144. Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2011 р. № 299 “Про затвердження Порядку використання коштів, вивільнених від оподаткування у зв'язку з наданням відповідно до пунктів 15, 17-19 підрозділу 4 розділу XX “Перехідні положення” Податкового кодексу України пільг з податку на прибуток підприємств”.

145. Правила користування готелями та аналогічними засобами розміщення і надання готельних послуг, затверджені наказом Державної туристичної адміністрації України від 16.03.2004 р. № 19

146. Правила роботи закладів (підприємств) ресторанного господарства, затверджені наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 24.07.2002 р. № 219.

147. Про скасування обов'язкової сертифікації готельних послуг та послуг харчування від 30.07.2012 р. № 876.

148. Пушкар М.С. Облікова політика і звітність: [навч. посібник] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 141 с.

149. Рассулова Н. В. Організація обліку витрат: проблеми та шляхи їх вирішення / Н. В. Рассулова, Т. І. Корнеєва [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vdnuet/econ/2010_4/Rasulova.pdf

150. Сегеда С. А. Розвиток біоенергетики як запорука енергетичної безпеки України / С. А. Сегеда, І. С. Воронецька, Л. М. Пронько // Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університета: Матеріали науково-технічної конференції “Земля України – потенціал енергетичної та екологічної безпеки держави”. – 2010. – Т. 1. – Вип. 42. – С. 170-174.

151. Семіколенова С. В. Статистичне оцінювання стану та розвитку готельного господарства: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.10 [Електронний ресурс] / С. В. Семіколенова; Держ. вищ. навч. закл. "Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана". – К., 2008. – 20 с. – режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2008/08ssvrgg.zip>.

152. Скакун Л. С. Бухгалтерський облік в умовах аутсорсингу: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Л. С. Скакун ; Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир, 2010. – 21 с.

153. Скічко О. Бухгалтерський облік готельних послуг/ О. Скічко // Вісник податкової служби України. – 2009. - № 20. – С. 36-46.

154. Сльозко Т. М. Організація обліку: [навч. посіб.] / Т. М. Сльозко. – К.: Центр навч. л-ри, 2008. – 224 с.

155. Смирнов І. Г. Логістика готелів/ І. Г. Смирнов// Економіка. – 2008. – №11 – С. 49-55.

156. ТОВАЖНЯНСЬКИЙ Л. Л. Проблеми енергетики на межі ХХІ століття: [навч. посіб.] / Л. Л. ТОВАЖНЯНСЬКИЙ, Б. О. Левченко. – Х.: ХПІ, 2006. – 200 с.

157. Управління сучасним готельним комплексом / [Г. Б. Мунін, А. О. Змійов, Г. О. Зінов'єв, Є. В. Самарцев, О. О. Гаца, К. П. Максимець, Х. Й. Роглєв]. – Навч. посіб. / За редакцією члена-кор. НАН України, д.е.н., професора Дорогунцова С. І. – К.: Ліра – К, 2005. – 520 с.

158. Федак О. Датою включення до складу податкового кредиту сум ПДВ є дата, зазначена на чеку за готельні послуги / О.Федак // Дебет-Кредит. – 2007. – № 47 – С. 48-53.

159. Федоровський Є. Готельний збір: як його правильно сплачувати / Є. Федоровський // Все про бухгалтерський облік. – 2002. - № 116 – С. 46-52.

160. Федосенко В. Чи має право турагент нараховувати ПДВ на всю вартість готельних послуг // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 117. – С. 61.

161. Финансовый контроль: учеб. пособ. / Грачева Е. Ю., Тостопятенко Г. П., Рыжкова Е. А. – М.: Издательский дом “Камерон”, 2004. – 272 с.

162. Фінансовий контроль цільового використання бюджетних коштів: Монографія. / Костирко Л. А., Чиж В. І., Разумцев В. В. – Луганськ: вид-во СНУ ім. В. Даля, 2009. – 292 с.

163. Фінансові результати підприємств до оподаткування за видами економічної діяльності у 2011 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2011/fin/fin_rez/fr_ed/fr_ed_u/fr_ed_11_uk.htm

164. Фінансові результати підприємств до оподаткування за видами економічної діяльності у 2009 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2011/fin/fin_rez/fr_ed/fr_ed_u/fr_ed_1309_u.htm

165. Фінансові результати підприємств до оподаткування за видами економічної діяльності у 2010 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2011/fin/fin_rez/fr_ed/fr_ed_u/fr_ed_1310_uk.htm

166. Фінансові результати підприємств до оподаткування за видами економічної діяльності у 2013 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2013/fin/fin_rez/fr_ed/fr_ed_u/fr_ed_0413_u.htm

167. Фінансові результати підприємств до оподаткування за видами економічної діяльності у 2012 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2012/fin/fin_rez/fr_ed/fr_ed_u/fr_ed_0412_u.htm

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

169. Фірсова О. Чи обкладають ПДВ готельні послуги // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – № 48. – С. 53-55.

170. Хамайдюк О. Готельні послуги: відображаємо в обліку/ О.Хамайдюк, Л. Солошенко // Податки та бухгалтерський облік.- 2007. - №77. С. 40-45.

171. Хусід А. Чи варто єдиннику-готельєру вважати своїм доходом туристичний збір // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – № 53. – С. 55.

172. Хусід А. Чи вправі підприємець-готельєр бути єдинником II групи // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – № 6. – С. 10.

173. Чабанюк О.М. Особливості обліку витрат та калькулювання собівартості готельних послуг [Електронний ресурс] / О.М. Чабанюк / “Економічні науки”. – Серія “Облік і фінанси”. – Випуск 9(33). – Ч. 3. – 2012. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/en_oif/2012_9_3/59.pdf.

174. Чалий І. Інвестиційна нерухомість: з чого розпочати/ І. Чалий// Бізнес-бухгалтерія. – 2007. – № 47. – С. 50-55.

175. Чижевська Л.В. Внутрішній контроль витрат та доходів підприємств

готельного господарства / Л.В. Чижевська, Я.О. Остапенко // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. – 2013. – Вип. 2(7). – Т.1. – Полтава: ПДАА, 2013. – 356 С. – С. 302-310.

176. Чукаєва І. К. Формування ефективних пропорцій паливно-енергетичних балансів як основа енергетичної безпеки України / І. К. Чукаєва // Формування ринкових відносин в Україні. – 2010. – № 6. – С. 87-91.

