

ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економіки і управління

Кафедра обліку, аудиту та оподаткування

ДИПЛОМНА РОБОТА

Магістр
(освітній рівень)

Галузь знань 07 Управління та адміністрування

Спеціальність 071 Облік і оподаткування

Спеціалізація _____ – _____

на тему: “Облік та контроль в управлінні основною діяльністю підприємств
готельного господарства на прикладі ПрАТ “Готель Поділля”,
м. Хмельницький”
ДРОО.022310.01.01.00

Виконала: студентка 2 курсу, групи ОАмз-22-1 _____ О.І. Андрушко
Підпис Ініціали, прізвище

Керівник к.е.н., доцент _____ Н.А. Пономарьова
Підпис, дата Ініціали, прізвище

До захисту допускаю:

Зав. кафедри обліку, аудиту та оподаткування _____ Л.В. Скоробогата
Підпис, дата Ініціали, прізвище

_____ 2023 р.

Хмельницький, 2023

ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет Економіки і управління
Кафедра Обліку, аудиту та оподаткування
Освітній рівень Магістр

Галузь знань 07 Управління та адміністрування
Спеціальність 071 Облік і оподаткування
Спеціалізація –

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувачка кафедри обліку, аудиту та
оподаткування Л.В. Скоробогата
“ ” 2023 року

ЗАВДАННЯ НА ДИПЛОМНИЙ ПРОЕКТ (РОБОТУ)

Андрушко Олена Іванівна

(прізвище, ім'я, по батькові студента)

1. Тема проекту (роботи) Облік та контроль в управлінні основною діяльністю підприємств готельного господарства на прикладі ПрАТ “Готель Поділля”, м. Хмельницький

Керівник проекту (роботи) Пономарьова Наталія Анатоліївна, к.е.н., доцент

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

Затверджена наказом ректора університету від 15 серпня 2023 р. № 30 додаток № 14.

2. Строк подання студентом проекту (роботи) на кафедру 06 грудня 2023 р.

3. Вихідні дані до проекту (роботи): нормативно-законодавча база, дисертації, автореферати і статті здобувачів наукового ступеню, навчальні посібники та підручники, статті журналів та інші публікації.

4. Зміст пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити)

Вступ, Розділ 1. Економічна характеристика основної діяльності підприємства готельного господарства, роль обліку і контролю в його управлінні. Розділ 2. Облік та контроль в управлінні основною діяльністю ПрАТ «Готель Поділля», м. Хмельницький, Розділ 3. Напрями удосконалення обліку і контролю в управлінні основною діяльністю підприємств готельного господарства. Висновки. Перелік джерел посилання. Додатки

5. Перелік графічного матеріалу (із зазначенням обов'язкових креслень)

1. Титульний слайд; 2. Місце готельних послуг в структурі основної діяльності підприємств – суб'єктів готельного господарства. 3. Визначення поняття “готельна послуга” в працях науковців та інших джерелах. 4. Види діяльності ПрАТ “Готель Поділля”. 5. Аналіз динаміки активів ПрАТ “Готель Поділля” та джерел їх формування у 2020-2022 роках. 6. Аналіз структури та структурної динаміки активів ПрАТ “Готель Поділля” та джерел їх формування у 2020-2022 роках. 7. Аналіз динаміки фінансових результатів ПрАТ “Готель Поділля” у 2020-2022 роках. 8. Етапи формування обліково-аналітичного забезпечення управління основною діяльністю підприємств готельного господарства. 9. Характеристика документального забезпечення обліку розрахунків з клієнтами в ПрАТ “Готель Поділля”, м. Хмельницький. 10. Відображення в обліку доходів від реалізації послуг з розміщення у ПрАТ “Готель Поділля”. 11. Складові внутрішнього контролю основної діяльності ПрАТ «Готель Поділля», м. Хмельницький. 12. Аспекти удосконалення технології обліку послуг готелю. 13. Алгоритм обліку та управління виробничими витратами основної діяльності готелю. 14. Використання запропонованої класифікації готельних послуг для потреб внутрішнього контролю основної діяльності підприємств готельного господарства

6. Консультанти розділів дипломного проекту (роботи)

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1	Пономарьова Н.А., к.е.н., доцент	14.09.2023	14.09.2023
2	Пономарьова Н.А., к.е.н., доцент	20.10.2023	20.10.2023
3	Пономарьова Н.А., к.е.н., доцент	08.11.2023	08.11.2023

7. Дата видачі завдання: 04 вересня 2023 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ п/п	Назва етапів дипломної роботи	Строки виконання етапів дипломної роботи	Примітки
1	Обрання та затвердження теми дипломної роботи	08.09.2023	Виконано
2	Складання та уточнення плану дипломної роботи, отримання завдання	14.09.2023	Виконано
3	Опрацювання літературних джерел, нормативних документів, МСФЗ, НП(С)БО, збір та обробка фінансово-облікових, звітних даних, аналіз	26.09.2023	Виконано
4	Написання розділу 1	12.10.2023	Виконано
5	Написання розділу 2	29.10.2023	Виконано
6	Написання розділу 3	10.11.2023	Виконано
7	Підготовка висновків та пропозицій	01.12.2023	Виконано
8	Проходження перевірки на антиплагіат, нормоконтролю, остаточне оформлення дипломної роботи та подання керівнику для підготовки відгуку	06.12.2023	Виконано
9	Попередній захист дипломної роботи	12.12.2022	Виконано
10	Захист дипломної роботи		

Студентка _____
Керівник роботи _____

О.І. Андрушко
Н.А. Пономарьова

АНОТАЦІЯ

Тема дипломної роботи: “Облік та контроль в управлінні основною діяльністю підприємств готельного господарства на прикладі ПрАТ “Готель Поділля”, м. Хмельницький”.

Виконала: Андрушко Олена Іванівна.

Керівник дипломної роботи: кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку, аудиту та оподаткування Пономарьова Наталія Анатоліївна.

Робота загальним обсягом 117 сторінок складається зі вступу, трьох розділів, висновків, переліку джерел посилання з 60 джерел та додатків на 33 сторінках.

У вступі обґрунтовано актуальність теми дипломної роботи, викладено її мету, задачі та практичне значення.

У першому розділі розглянуті теоретичні основи обліку та контролю основної діяльності підприємств готельного господарства.

У другому розділі розглянуто особливості обліку та контролю в управлінні основною діяльністю ПрАТ “Готель Поділля”, м. Хмельницький.

У третьому розділі окреслено напрями удосконалення обліку і контролю в управлінні основною діяльністю підприємств готельного господарства.

У висновках узагальнено результати проведеного дослідження.

05 грудня 2023 р.

О. І. Андрушко

ЗМІСТ

	С.
Вступ.....	5
1 Економічна характеристика основної діяльності підприємства готельного господарства, роль обліку і контролю в його управлінні..	8
1.1 Основна діяльність підприємства готельного господарства як об'єкт обліку і контролю	8
1.2 Генезис обліку основної діяльності підприємств готельного господарства.....	16
2 Облік та контроль в управлінні основною діяльністю ПрАТ “Готель Поділля”, м. Хмельницький.....	22
2.1 Характеристика фінансово-господарської діяльності ПрАТ “Готель Поділля”, м. Хмельницький	22
2.2 Обліково-аналітичне забезпечення управління основою діяльністю підприємства готельного господарства.....	31
2.3 Облік основної діяльності підприємства готельного господарства....	40
2.4 Організація внутрішнього контролю основної діяльності підприємства готельного господарства.....	52
3 Напрями удосконалення обліку і контролю в управлінні основною діяльністю підприємств готельного господарства.....	63
3.1 Пропозиції щодо удосконалення обліку готельних послуг	63
3.2 Проблеми і перспективи внутрішнього контролю в управлінні основою діяльністю підприємств готельного господарства	68
Висновки	75
Перелік джерел посилання.....	78
Додаток А Статут ПрАТ “Готель Поділля”, м. Хмельницький.....	85
Додаток Б Фінансова звітність ПрАТ “Готель Поділля”, м. Хмельницький за 2022 рік.....	114
Додаток В Фінансова звітність ПрАТ “Готель Поділля”, м. Хмельницький за 2021 рік	116

					ДРОО.022310.01.01.00			
Зм.	Л	№докум.	Підп.	Дата				
Розробив	Андрушко О.І.				Облік та контроль в управлінні основною діяльністю підприємств готельного господарства на прикладі ПрАТ “Готель Поділля”, м. Хмельницький	Літ.	Аркуш	Аркушів
Перевірив	Пономарьова Н.А.						4	117
Н.контр.	Ченаш В.С.					ХНУ ОАМЗ-22-1		
Затвердж.	Скоробогата Л.В.							

ВСТУП

Україна має багато потенційних можливостей для успішного розвитку готельного господарства. Надзвичайно багата історія України, рідкісні історичні пам'ятки, цікава самобутня культура різних регіонів України, свобода, відкритість країни та її готовність до співробітництва – все це потенційно після перемоги України в російсько-українській війні сприятиме потужному розвитку туристичної сфери загалом та готельної, зокрема.

Бізнес-готельні послуги як вид підприємницької діяльності виявилися найбільш наближеними до ринкових коливань попиту та пропозиції. Для самостійних підприємств, що надають готельні послуги, виникає можливість вироблення системи оцінок по сервісу на ринку.

Розвиток готельного бізнесу з кожним роком набирає темпи. Розробляються нові плани та проекти, запускаються нові приватні готелі. Одночасно з розвитком готельного бізнесу розвивається сама інфраструктура готелю. Гості очікують на високий рівень комфорту в готелі. Тому управлінський персонал готелю розширює спектр послуг, що пропонуються відвідувачам, пропонуючи більш сучасні та якісні. Інфраструктура більшості сучасних готелів в Україні включає в себе діловий центр, хімчистки та пральні, послуги зв'язку, обміну валюти, транспортні послуги, магазини, сувенірні кіоски, бари і ресторани, більярдні, спортзали або фітнес-центри, салони краси тощо.

Безумовно, не всі названі послуги готелю надаються власними силами. Проте навіть ті види діяльності, які надає сам готель, значні за своїм обсягом та документообігом. У зв'язку з цим бухгалтерський облік в готелях є трудомістким процесом. Тому питання обліку та контролю діяльності підприємств готельного господарства є актуальними і потребують всебічного дослідження.

Теоретико-методичні основи розвитку готельного господарства, проблеми їх бухгалтерського обліку та контролю досліджено багатьма вітчизняними та зарубіжними вченими. Це, зокрема, О. В. Балахонова, І. М. Белова, Н. С. Герасимова, В. А. Дерій, Т. В. Дідоренко, С. Я. Король, І. Д.

Лазаришина, Ю. А. Маначинська, Я. О. Остапенко, В. І. Попович, І. Б. Садовська, Л. В. Чижевська, Л. М. Янчева та ін.

Мета дипломної роботи – обґрунтування теоретичних і практичних положень організації та методики бухгалтерського обліку і контролю основної діяльності підприємств готельного господарства та розробка рекомендацій з їх удосконалення.

Для досягнення поставленої мети визначені наступні завдання:

- дослідити суть основної діяльності підприємств готельного господарства як об'єкта обліку та контролю;
- охарактеризувати генезис обліку основної діяльності підприємств готельного господарства;
- здійснити аналіз фінансово-господарської діяльності ПрАТ “Готель Поділля”, м. Хмельницький;
- дослідити обліково-аналітичне забезпечення управління основою діяльністю досліджуваного підприємства готельного господарства
- викласти особливості обліку основної діяльності досліджуваного підприємства готельного господарства, порядок її документального оформлення та розкриття у фінансовій звітності;
- дослідити ключові питання організації внутрішнього контролю основної діяльності досліджуваного підприємства готельного господарства;
- сформулювати пропозиції щодо удосконалення обліку готельних послуг;
- визначити проблеми і перспективи внутрішнього контролю в управлінні основою діяльністю підприємств готельного господарства.

Предметом дослідження ідентифіковано теоретичні та практичні аспекти обліку та контролю основної діяльності підприємств готельного господарства. Об'єктом дослідження є система обліку і контролю у ПрАТ “Готель Поділля”, м. Хмельницький.

Інформаційною базою дипломної роботи визначені наукові праці вітчизняних і зарубіжних дослідників, нормативно-законодавчі акти, НП(С)БО, МСФЗ, що регламентують облік та контроль основної діяльності підприємств готельного господарства, методичний та інструктивний матеріал з обліку та контролю, статистичні матеріали, фінансова звітність ПрАТ “Готель Поділля”, м. Хмельницький.

У процесі виконання дипломної роботи застосовувалися наукові методи дослідження, що базуються на діалектичному пізнанні та ключових положеннях вітчизняної та зарубіжної науки в галузі статистики, бухгалтерського обліку, аналізу, контролю тощо. При дослідженні теоретичних аспектів обліку та контролю основної діяльності підприємств готельного господарства застосовувалися методи індукції і дедукції (з метою визначення інформаційного масиву обліку та контролю в управлінні основною діяльністю підприємства готельного господарства), теоретичного узагальнення і порівняння (для розкриття змісту понять “основна діяльність”, “готельна послуга”, “готельне господарство”, “фінансові результати” тощо).

Практичне значення даної дипломної роботи полягає в розробці практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку та внутрішнього контролю основної діяльності підприємств готельного господарства. Це дозволить забезпечити відповідність інформації про основну діяльність підприємств готельного господарства існуючим потребам зовнішнього економічного середовища з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

За результатами дипломного дослідження студенткою у співавторстві з науковим керівником підготовлено та подано до друку статтю на тему “Проблеми обліку підприємств готельного господарства” (Збірник наукових праць “Туризм ХХІ століття: проблеми та перспективи”. – 2023. – Випуск 8. (подано до друку). Особистий внесок автора складає 0,22 др. ар.

1 ЕКОНОМІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ГОТЕЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА, РОЛЬ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ В ЙОГО УПРАВЛІННІ

1.1 Основна діяльність підприємства готельного господарства як об'єкт обліку і контролю

В сучасних умовах підприємства готельного господарства – це такі суб'єкти сфери гостинності як “...готелі, готельно-офісні центри, мотелі, кемпінги, молодіжні турбази та гірські притулки, приміщення, пристосовані під готелі, гуртожитки та інші об'єкти для тимчасового проживання” [48].

Серед науковців та різних дослідників немає єдиного підходу до тлумачення терміну “готель” (рис. 1.1)

Крім готелів, у практиці ведення бізнесу в сфері гостинності серед інших місць для тимчасового проживання відвідувачів виділяють:

- мотелі – готелі для туристів з власним автомобілем, для яких пропонуються послуги технічного обслуговування;
- кемпінги – спеціально облаштовані літні табори для туристів-автолюбителів;
- шале – будинки сільського типу;
- літні будинки, квартири, кімнати, які здаються в оренду на відпускний період;
- спеціально облаштовані клуби для проживання;
- гуртожитки готельного типу для приїжджих тощо.

Згідно Закону України “Про туризм” від 15.09.95 р. № 324/95-ВР “...готель – підприємство будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, що складається з шести і більше номерів та надає готельні послуги з тимчасового проживання з обов'язковим обслуговуванням” [46].

КМУ визначає порядок визначення категорій для готелів. Така категорія встановлюється готелям на 5 років.

Бойцова М., Піроженко О. та ін. [6, с. 37]	Готель – це підприємство будь-якої організаційно-правової форми власності, складається із номерів, надає готельні послуги, що не обмежуються заправлянням ліжок, прибиранням кімнат та санвузлів
Кузнецова Н.М. [23, с. 18]	Готель – найбільш поширений стаціонарний тип засобів розміщення, характерними рисами якого є високий рівень розвитку матеріально-технічної бази та використання сучасних прогресивних форм і методів управління й організації господарства.
Класифікація ЮНВТО [49, с. 194]	Готель – класичний тип підприємств розміщення, що регулярно чи епізодично надає туристам місця для ночівлі і якому притаманні специфічні ознаки: – набір обов’язкових послуг прибирання номерів і санвузлів, щоденне заправляння ліжка, обслуговування в номерах; – визначений асортимент додаткових послуг.
Король С.Я. [22]	Готель – це підприємство, що надає послуги з тимчасового проживання, якість яких та умови обслуговування споживачів визначаються українським законодавством.
Мунін Т.Г., Змійов А.О. та ін. [54, с. 28]	Готель – це колективний засіб розміщення, призначений для тимчасового проживання туристів, метою діяльності якого є створення продукту гостинності і надання готельних і туристичних послуг, згрупованих в певні класи, розряди і категорії
Пуцентейло П.Р. [49, с. 194]	Готель – це підприємство, що надає людям, які знаходяться поза домівкою, комплекс послуг, найважливішими з яких (комплексоутворювальними) є послуги розміщення та харчування .
Федорченко В.К. [55, с. 36]	Готель – це традиційний тип готельного підприємства, який має великий штат обслуговуючого персоналу і надає широкий набір додаткових послуг і високий рівень комфорту.
ДСТУ 4527:2006 [17, с. 2]	Готель – засіб розміщення, який має номерний фонд, службу приймання, інші служби, які забезпечують надавання готельних послуг.

Рисунок 1.1 – Визначення поняття “готель” в різних наукових джерелах

Готель є підприємством з виробництва та надання послуг (готельного продукту) комерційної гостинності, рівень оцінки якої включають:

- місце розташування;
- засоби обслуговування (зручності);
- рівень сервісу – асортимент послуг, їх якість;
- імідж;
- вартість послуг.

Основна діяльність підприємств готельного господарства – це ключове джерело забезпечення переважної частини їх доходів та фінансових

результатів. Тому, з метою своєчасного забезпечення інформацією системи управління та досягнення бажаного рівня прибутковості, основній діяльності підприємств готельного господарства надається прерогатива.

Готельні послуги займають ключове місце в структурі основної діяльності підприємств готельного бізнесу (рис. 1.2).

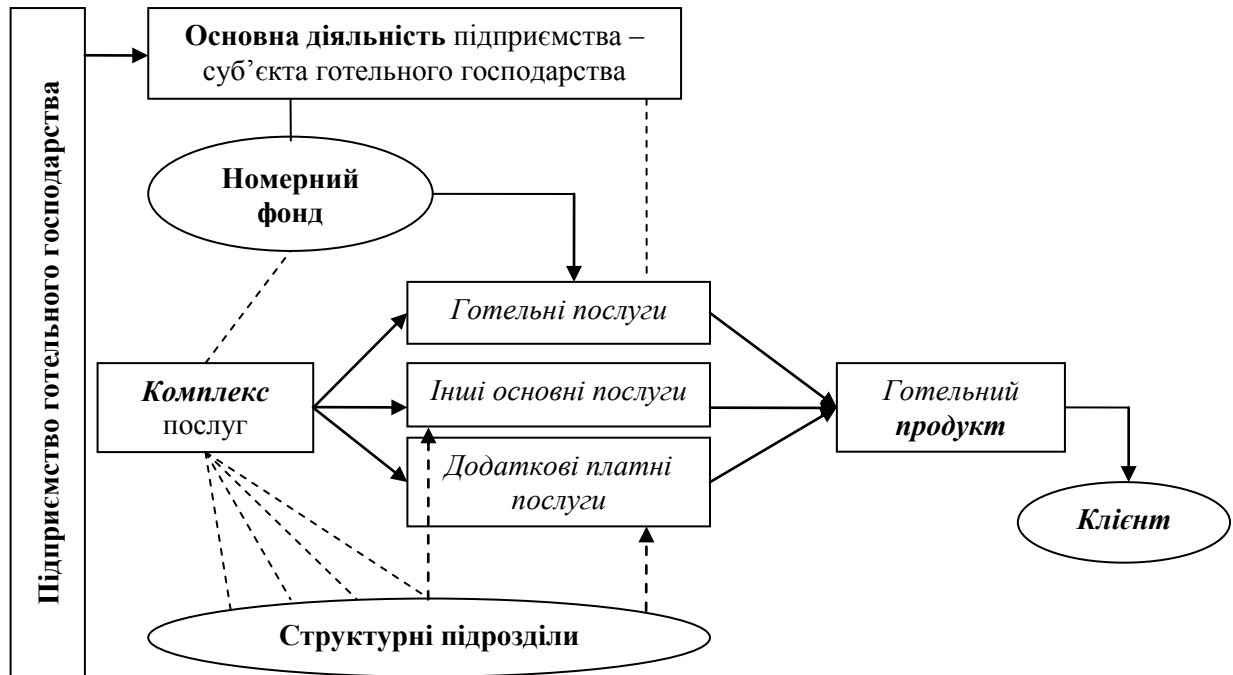


Рисунок. 1.2 – Місце готельних послуг в структурі основної діяльності підприємств – суб'єктів готельного господарства

Особливістю діяльності підприємств готельного господарства є те, що споживачам пропонується продукт, наданий у формі послуги (розміщення, харчування, обслуговування бізнесових зустрічей, розваг тощо).

Вся діяльність суб'єкта готельного бізнесу має бути зорієнтована на задоволення потреб споживача, тому слід використовувати модерні форми і методи надання готельних послуг.

Закон України “Про туризм” визначає готельну послугу як “...дії (операції) суб'єкта господарювання щодо розміщення клієнта шляхом надання номера чи місця тимчасового проживання в готелі, а також іншу господарську діяльність, пов'язану з розміщенням і тимчасовим проживанням” [46].

Готельна послуга – це результат взаємодії між підприємством готельного господарства і споживачем.

Підходи вчених до визначення поняття “готельна послуга” представлено на рис. 1.3.

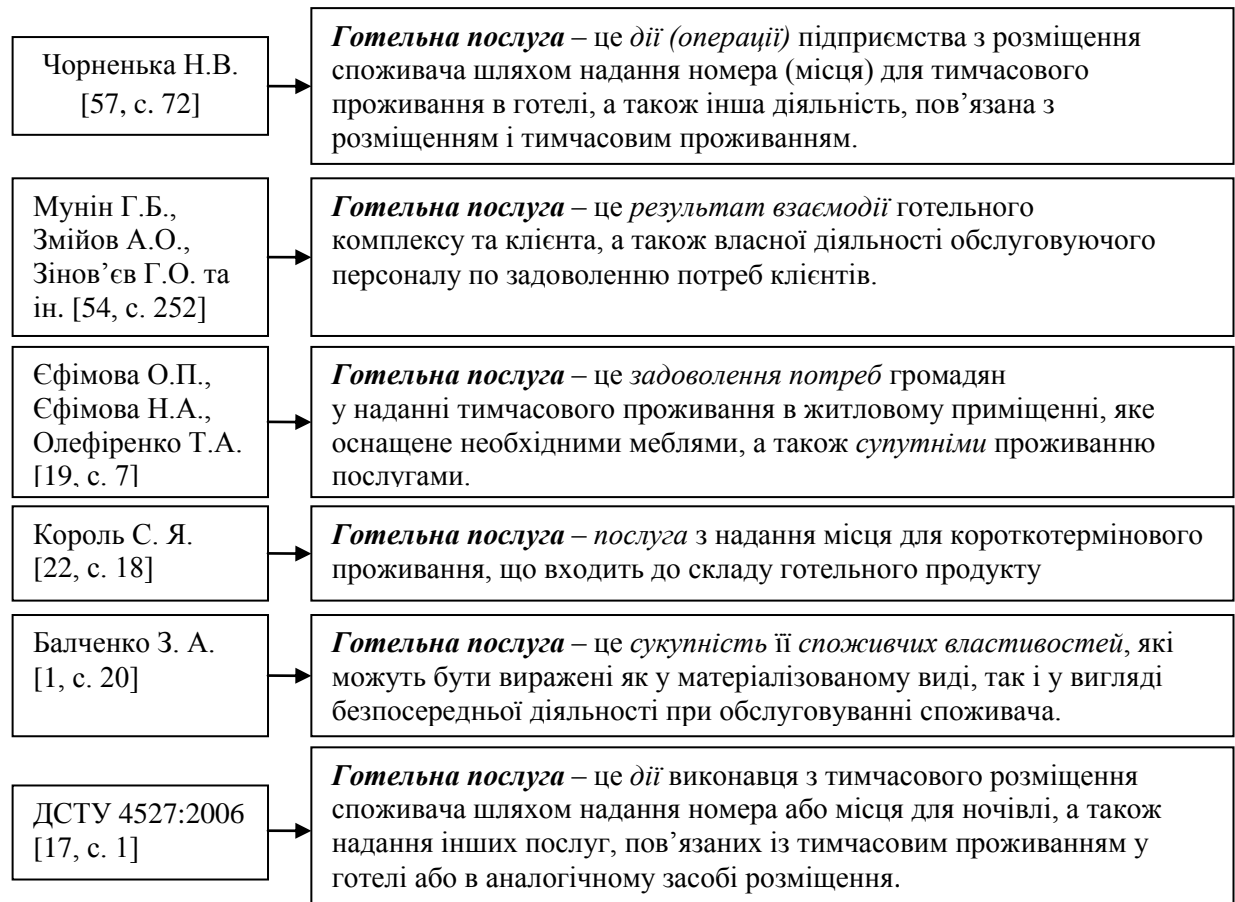


Рисунок 1.3 – Визначення поняття “готельна послуга” в працях науковців та інших джерелах

Враховуючи вищевказане, на нашу думку, готельна послуга – це сукупність господарських операцій, що здійснюються для задоволення потреб споживачів, мають комплексний характер та матеріальну і нематеріальну цінність, а їх обсяг та склад залежать від “категорії” готелю.

Готельна послуга – це сукупність основних і додаткових послуг, які надаються в процесі розміщення і проживання споживачів такої послуги.

До основних послуг готелю належать послуги, включені до ціни номера (місця тимчасового проживання) та надані споживачеві відповідно до укладеного договору (послуги надання номера (місця тимчасового проживання); надання і заміни постільної білизни, рушників і засобів особистої гігієни; послуги громадського харчування тощо).

Додаткові послуги готелю – це послуги, що не належать до основних послуг готелю, споживачі їх замовляють і оплачують додатково згідно

окремого договору (послуги стоянки автомобілів; побутові послуги хімчистки, прання, прасування власних речей клієнта; послуги салону краси, сауни, спортзалу, басейну, більярду; послуги громадського харчування (бару, ресторану); бронювання транспортних квитків тощо). Перелік таких послуг залежить від категорії готелю («зірковості»).

У вартість готельних послуг входить вартість послуг виклику швидкої медичної допомоги, доставки до номера клієнта надісланої йому в готель кореспонденції, надання аптечки, окропу, голок, ниток, комплекту столових приладів і посуду.

В Україні використовуються добровільна та обов'язкова сертифікації готельних послуг. "...Обов'язкову сертифікацію готельних послуг здійснюють органи сертифікації, які отримали акредитацію в Системі сертифікації УкрСЕПРО" [52]. Готельні послуги, які підлягають обов'язковій сертифікації, наведені на рис. 1.4.

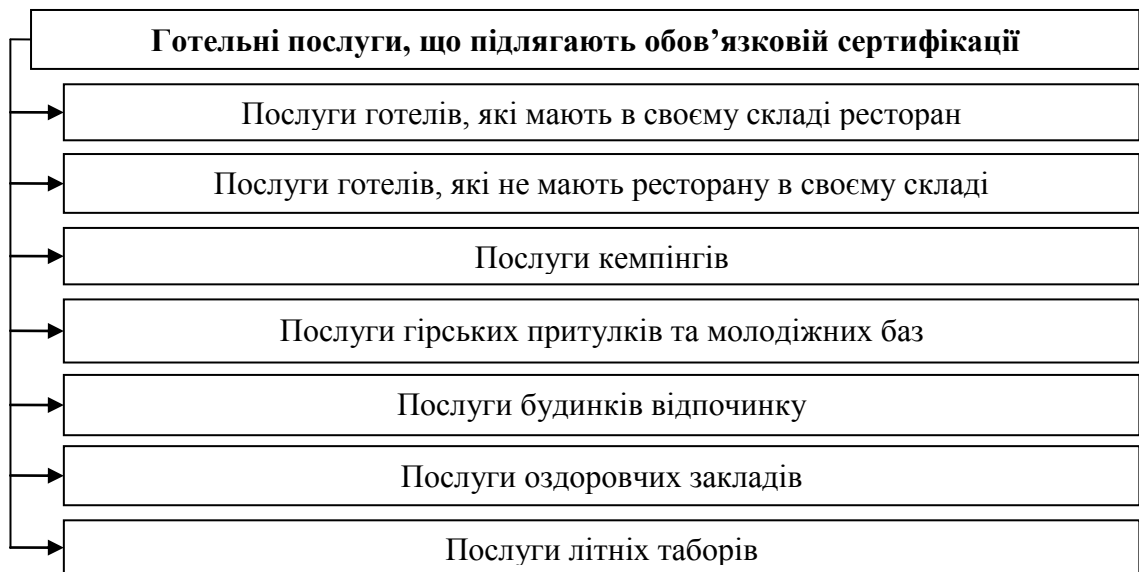


Рисунок 1.4 – Готельні послуги, що підлягають обов'язковій сертифікації

Українське законодавство не передбачає ліцензування діяльності, пов'язаної з наданням послуг проживання постояльців. Водночас, готелі можуть надавати послуги, які підлягають ліцензуванню (наприклад, операції з обміну валют, продажу алкогольних та тютюнових виробів тощо).

Готельна послуга має ряд особливостей:

1. Процес виробництва готельної послуги, зазвичай, не співпадає з процесом її споживання. Приміром, прибирання номерного фонду не

співпадає у часі з моментом його продажу і безпосереднім заселенням споживача такої послуги.

2. Усестороння участь персоналу готелю в технологічному циклі, обов'язкове дотримання ним стандартів обслуговування клієнтів, які мають гарантувати визначений рівень якості всіх операцій технологічного циклу.

3. Попит на готельні послуги відзначається мінливістю та складними коливаннями, проте він передбачуваний та прогнозований.

4. Готельні послуги пов'язані з цілями подорожі, оскільки рішення споживача таких послуг відвідати певне місце обумовлене його туристичними, діловими, медичними та іншими цілями, фінансовими можливостями та іншими чинниками. Хоча інколи метою подорожі може бути відвідування конкретного готелю, якщо такий готель є туристичним об'єктом (припустимо, готель “Вітрило” в ОАЕ, готель “Рітц” у Парижі (Франція) тощо).

5. Просування готельних послуг обумовлене маркетинговими рішеннями, що ухвалюються менеджментом готелів, суб'єктами туристичного бізнесу (турагентами, туроператорами). Водночас, попит на готельні послуги безпосередньо пов'язаний з соціально-економічним та політичним операційним середовищем готелю.

6. У споживача відсутня можливість оцінити та вивчити в повному обсязі зразок послуги до її придбання. Відповідно, виникають труднощі з дистрибуцією, які пов'язані із особливою увагою до документування готельної послуги.

7. Визначальною характеристикою готельних послуг є незавершеність їх виробництва.

Вищезазначені характерні риси готельних послуг суттєво впливають на організацію та методику облікового процесу (табл. 1.1). Вони вимагають врахування при визначенні фінансового результату від основної діяльності підприємства готельного господарства, адже “...достовірна оцінка операційних доходів від реалізації готельних послуг за типами номерів повинна узгоджуватись з достовірною оцінкою витрат, що безпосередньо пов'язані із наданням місця проживання у номері відповідного типу. Тобто, знаходить прояв принцип їх відповідності” [22].

Таблиця 1.1 – Вплив особливостей готельних послуг на організацію і методику обліку підприємств готельного господарства [34]

Характерна риса готельної послуги	Вплив на організацію облікового процесу
1	2
1. Одночасність виробництва та споживання	Відсутність незавершеного виробництва та залишків «Готової продукції». Необхідність у системному оперативному аналізі якості обслуговування клієнтів готелю.
2. Неможливість зберігання	Потреба у розробці ефективної цінової стратегії та асортиментної політики, які б могли компенсувати втрати при неповній завантаженості номерного фонду, зокрема витрати від простою.
3. Нематеріальний характер	Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається виходячи зі ступеня завершеності операцій з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції. Тобто готельну послугу не можна оцінити, доти поки вона не буде спожита клієнтом.
4. Періодичний (сезонний) характер	Попит на готельні послуги носить сезонний характер, що потребує системної оперативної та стратегічної оцінки завантаженості номерного фонду для забезпечення необхідного рівня рентабельності за видами номерів з метою уникнення втрат прибутку
5. Залежність готельних послуг від інституційних та внутрішніх факторів	Важливим фактором, що визначає зовнішнє інституціональне середовище обліку на підприємствах готельного господарства є домінуючі в суспільстві соціальні, культурні, економічні, правові норми. Окрім того, вагомий вплив на інститут бухгалтерського обліку готелів чинять процеси глобалізації сфери гостинності на світовому ринку та технічний прогрес суспільства в цілому. Юридичні аспекти взаємовідносин підприємств готельного господарства з туроператорами та тур агентами чинять суттєвий вплив на формування доходів та фінансових результатів від реалізації послуг проживання (реалізація за корпоративними цінами (надання системи знижок при забезпеченні необхідної кількості ночівель); виплата агентських винагород)
6. Відносно велика питома вага постійних витрат	Значні витрати на: амортизацію номерного фонду готелю; на ремонт обладнання; на комунальні послуги; заробітну плату постійного персоналу; страхові платежі; на рекламу та адміністративний персонал. Збільшення собівартості у періоди незначного завантаження номерного фонду.
7. Терміновість обслуговування	Потреба у оперативному та дієвому аналізі ефективності фінансово-господарської діяльності підприємств готельного господарства для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.
8. Експорт готельних послуг	Експорт готельних послуг означає її надання іноземцеві, тобто нерезиденту, хоч насправді він перебуває на митній території країни і проживає в готелі. У разі реалізації готельних послуг фізичним особам – нерезидентам з оплатою у іноземній валюті, відповідно до ПСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» розмір доходу від надання місця проживання отриманий в іноземній валюті, визначається: при передоплаті, як немонетарний актив – за курсом НБУ на дату оплати; при післяплаті, як монетарний актив, - за курсом НБУ на дату надання послуги. Відображення у статистичній звітності діяльності щодо обслуговування іноземців по державах світу.

Кінець таблиці 1.1

1	2
9. Поєднання платного та безплатного надання послуг	1. Відповідно до Правил №19 споживачам готельних послуг можуть бути безплатно надані такі види послуг, як: виклик швидкої допомоги, доставка в номер кореспонденції, побудка у визначений час, надання необхідного інвентарю в залежності від категорії готелю; 2. Безкоштовне включення до реалізованої комплексної послуги, окремих її додаткових складових (відвідування тренажерного залу, басейну і т. ін.), що потребує застосування трансфертних цін задля об'єктивного відображення в обліку фінансових результатів від внутрішньої реалізації послуг задля забезпечення розподілу прибутку в середині підприємства готельного господарства

Експлуатаційна програма готелю передбачає, що обсяг наданих ним послуг має натуральний та вартісний вираз. Зокрема, "...для номерного фонду готелю експлуатаційна програма у натуральному вираженні – кількість місць для проживання" [25]. Тому від обсягу наданих готельних послуг залежить багато економічних показників діяльності готелів, такі як виторг, собівартість, платоспроможність, фінансова стійкість ін.

Одноразова місткість готелю – це добуток кількості номерів та кількості місць у кожному з них. Відповідно, загальна кількість місць у готелі – це добуток одноразової місткості готелю та кількості календарних днів року. Даний економічний показник характеризує максимально можливу пропускну здатність суб'єкта господарювання, що надає готельні послуги, при 100 % заповненні всіх готельних місць за досліджуваній період.

Однак, як свідчить практика, максимальне завантаження готелів майже неможливе, оскільки через ремонти, реконструкцію тощо можуть виникати простої. В такому випадку кількість місце-днів простоїв номерного фонду визначається як добуток місткості номерів, які потребують капітального ремонту, та кількості днів виконання такого ремонту. Простої номерного фонду на період поточного ремонту визначаються згідно графіків його виконання та нормативної кількості днів простою номерів.

Підприємства готельного господарства, які є матеріальною основою туристичної сфери, втілюють в собі її соціально-економічний потенціал, а тому розвиток підприємств готельного господарства – стратегічно важливий напрямок вітчизняної економіки. У цьому контексті особливої уваги заслуговують питання бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю в

управлінні основною діяльністю підприємств готельного господарства, що сприятиме ефективному розвитку готельного господарства.

1.2 Генезис обліку основної діяльності підприємств готельного господарства

Ефективне господарювання підприємств готельного бізнесу в умовах сучасного інвестиційно-інноваційного розвитку залежить від дієвого механізму господарської діяльності із розгалуженою інфраструктурою спектра додаткових готельних послуг. Тому названий процес вимагає принципово нових, послідовних підходів до діючої системи державного управління суб'єктами готельного бізнесу, зорієнтованої на розробку відповідних тактичних та стратегічних дій з метою підвищення конкурентоспроможності підприємств готельного господарства в Україні.

В цьому контексті актуальним є питання запровадження відповідного рівня інформаційно-облікового забезпечення управління основною діяльністю підприємств готельного господарства, розкриття перспектив і оцінки втрачених потенційних можливостей у досягненні відповідного рівня прибутковості даного бізнесу загалом.

В таких умовах актуальною стає потреба в удосконаленні облікового аспекту результатів від основної діяльності суб'єктів готельного бізнесу. Для облікових концепцій України як пострадянської країни досі характерним є вплив економічної школи та традицій бухгалтерського обліку СРСР. Це, на думку О. І. Малишкіна, в першу чергу, стосується таких аспектів бухгалтерського обліку, як орієнтація ряду науковців та фахівців МФУ на "єдиний" бухгалтерський облік; державне регулювання бухгалтерського обліку; суперечливість між просуванням МСФЗ з боку державних органів та організаційно-методичними підходами до бухгалтерського обліку, що залишаються незмінними [29].

Перехід від радянської до ринкової системи обліку в Україні можна побачити, здійснивши аналіз основних етапів його розвитку [29].

Таблиця 1.2 – Генезис обліку основної діяльності підприємств готельного господарства в Україні [31]

Етап	Роки	Сутність нововведень у системі обліку основної діяльності підприємств готельного господарства
I	1991-1999	Методологія обліку основної діяльності готелю, пов'язаної з наданням місця проживання, формується за принципами радянської системи облікових концепцій та базується на застосуванні старого Плану рахунків. Запровадження форми 1-готель “Звіт про роботу готелю” з регламентацією методики відображення в ній результатів основної діяльності готельного господарства за вимогами відповідної Інструкції
II	2000-2001	Прийняття Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” із регламентацією до застосування основоположних принципів обліку. Набрання чинності національних П(С)БО, Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та інструкції по його застосування, зокрема стосовно ділянки обліку основної діяльності суб'єкта готельного господарства
III	2002-2005	Запровадження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства з обґрунтуванням об'єктів калькуляції та методики її здійснення для готелів. Удосконалення документального оформлення операцій під час надання готельних послуг і облікових регістрів з обліку основної діяльності готелів. Введення в дію Правил користування готелями й аналогічними засобами розміщення і надання готельних послуг
IV	2006-2010	Період напрацювання механізмів раціональної організації обліку основної діяльності підприємств готельного господарства. Внесення змін до Правил користування готелями.
V	2011-2012	Скасування Державною службою статистики України форми 1-готель “Звіт про роботу готелю” та набуття чинності для практичного застосування форми 1-КЗР “Звіт про діяльність колективного засобу розміщення”
VI	2013 – т/ч	Прийняття НП(С)БО 1, що скасовує дію П(С)БО 1-5. Запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності. Структурна перебудова Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)

Дослідження генезису обліку основної діяльності підприємств готельного господарства з відображенням характеристик певних етапів представлено в табл. 1.2.

Таблиця 1.3 – Етапи становлення та розвитку обліку основної діяльності підприємств готельного господарства у світовій цивілізації [32]

Етап	Століття	Облік основної діяльності підприємства готельного господарства
I	VIII ст. до н.е. – II ст. до н.е.	Здійснення щоденного обліку матеріальних цінностей у засобах розміщення подорожуючих (наметах, павільйонах тощо) із обов'язковим виведенням залишків по результативних рахунках. Облік послуг проживання і харчування в засобах розміщення. Застосування табличного варіанту реєстрів.
II	I ст. до н.е. – II ст. н.е.	Організація самостійного обліку в тавернах. Калькулювання собівартості готельних послуг на базі застосування такого об'єкта як ночівля-день, під час відображення в обліку собівартості місця розміщення подорожуючих в тавернах.
III	III ст. н.е. – V ст. н.е.	Визначення фінансового результату від надання місця проживання у цілому по готелю шляхом зіставлення всіх витрат з усіма доходами. Відсутність практичного застосування калькуляції готельних послуг у заїжджих дворах.
IV	VI ст. н.е. – XII ст. н.е.	Застосування методики обліку, що базується на визначенні фінансового результату за видами готельних послуг. Ведення двох касових книг (витрати узагальнюються в першій, а доходи від надання місця проживання подорожуючим – у другій). Відповідно, кінцевий фінансовий результат діяльності готелю формується на базі їх зіставлення.
V	XIII ст. н.е. – XIV ст. н.е.	Розвиток подвійної бухгалтерії та відображення фінансового результату готельного господарства на рахунку "Капітал". За умови отримання позитивного фінансового результату готелю сальдо зазначеного рахунку збільшувалося, за неефективного господарювання – зменшувалося.
VI	XV ст. н.е. – XVI ст. н.е.	Відображення результату основної діяльності караван-сараїв на спеціальному рахунку "Прибуток та збитки". Під час визначення фінансових результатів вперше здійснюється розмежування між доходами і витратами від основної діяльності засобів розміщення подорожуючих.
VI	XVII ст. н.е. – XVIII ст. н.е.	Фінансовий результат від реалізації готельних послуг формується як різниця між виручкою від реалізації послуг проживання та їх собівартістю. Здійснення розподілу рахунків на серії, із виокремленням рахунків капіталу, рахунків цінностей, рахунків третіх осіб та результативних рахунків
VII	XIX ст. н.е. – XXI ст. н.е.	Формування перманентності фінансових результатів готельного господарства. Класифікація балансів за 6 ознаками, зокрема, поділ балансів за повнотою оцінки: на баланси-брутто (що включають результативні рахунки) і нетто (згортають усі результативні рахунки, переносючи їх сальдо на рахунок збитків та прибутків готельного господарства

У цілому, за своїм методологічним обґрунтуванням процес визначення фінансового результату основної діяльності підприємств готельного господарства має глибокі історичні корені, починаючи з античності. Тому варто дослідити зміну облікових концепцій щодо формування інформації про результати основної діяльності підприємств готельного господарства на різних етапах розвитку світової цивілізації (табл. 1.3).

На загальнодержавному рівні здійснюється нормативно-правове регулювання лише окремих аспектів бухгалтерського обліку основної діяльності суб'єктів готельного господарства. Проте "...керівники вищих ланок управління готельним бізнесом мають у розпорядженні широкий спектр варіативних дій з урахуванням аспекту релевантності задля досягнення мети господарювання – бажаного рівня прибутковості в системі поглиблення ринкових перетворень" [31].

Сума виробничих витрат підприємств готельного господарства визначається у розрахунку на номерний фонд (чи структурний підрозділ), а доходи – на одиницю послуг чи клієнта і загалом по номерному фонду (чи структурному підрозділу).

В сучасних умовах господарської діяльності на фінансовий результат підприємств готельного господарства істотний вплив здійснює використання певного методу обліку витрат та калькулювання собівартості готельних послуг суб'єкта господарювання, в основі яких знаходяться об'єкти обліку витрат і об'єкти калькулювання. Об'єктом калькуляції готельних послуг одні вчені вважають ліжко-добу [22, с. 164], інші – місце-день [23, с. 74], людинодобу [1, с. 77]. Враховуючи, що відвідувачу фактично пропонується "місце" для проживання, яке охоплює не тільки готельний номер, але й весь спектр послуг підприємства готельного господарства, що формують споживчу вартість готельної послуги в цілому, об'єктом калькуляції готельних послуг варто обрати місце-добу.

Для того, щоб калькулювання вирішувало свої завдання, на думку С.Я. Король, "...доцільно організувати облік витрат на виробництво готельного продукту в такому розрізі, який виступає в якості надійного інформаційного забезпечення для розрахунку собівартості готельних послуг та управління завантаженням номерного фонду підприємства готельного господарства" [22].

Досліджуючи специфіку основної діяльності підприємств готельного господарства, Т. М. Сльозко здійснив аналіз собівартості готельної послуги. Здійснивши інтерпретацію наукового доробку даного науковця, ми вважаємо, що собівартість готельної послуги як визначальний показник ефективності процесу виробництва готельної послуги – з одного боку, та основа формування ціни готельної послуги – з другого, в сучасних умовах втрачає свій класичний зміст. У новітній економіці “...витрати можуть бути корисними лише в разі визначення меж ціни, нижче за які продавати готельні послуги не варто, тобто здійснюється акцент на тому, що реальна оцінка об’єктів не завжди слугує підставою для формування ціни на проживання” [53].

Водночас, М. П. Мальська, І. Г. Пандяк відзначають “...неефективність дискримінаційної системи диференціації готельних тарифів” [30] та пропонують ширше використовувати світовий досвід “...управління доходами від реалізації готельних послуг, встановлення спеціальних тарифів, що в кінцевому вигляді збільшує кінцеві фінансові результати від надання місця для тимчасового проживання, зберігає постійних та забезпечує залучення додаткових клієнтів без зниження ціни для всіх інших відвідувачів” [30].

Аналогічну думку висловлює С. Я. Король, яка, досліджуючи облік в управлінні основною діяльністю підприємства готельного господарства, відзначає, що “...в умовах господарської самостійності готелів переноситься прерогатива при прийнятті рішень з витрат виробництва на доходи від операційної діяльності. Крім того, задачі оперативного управління готельним бізнесом вимагають формування інформації про фінансові результати з більшою періодичністю” [22].

На наш погляд, дослідження основної діяльності суб’єктів готельного господарства, визначення її фінансового результату слід здійснювати в системі бухгалтерського обліку за сегментами відповідальності, тобто із загального прибутку від задачі номерного фонду вираховувати кумулятивну величину прибутків сегментів відповідальності суб’єкта готельного господарства, послуги яких входять до складу “пакету” готельної послуги. А результативність сегменту відповідальності безпосередньо номерного фонду розраховувати як добуток обсягу наданих готельних послуг (послуг

проживання) та готельного тарифу, зменшеного на величину понесених витрат структурних підрозділів суб'єкта готельного господарства, наприклад, таких, як ресторан (бар, кафе тощо), СПА-центр (якщо їх послуги включені до вартості проживання).

Такий порядок визначення фінансового результату основної діяльності суб'єкта готельного господарства дозволить його структурним (основному і додатковим) підрозділам самостійно регулювати ціну комплексної готельної послуги, і отримувати частину прибутку від реалізації такої послуги.

Таким чином, дослідження генезису обліку основної діяльності суб'єктів готельного господарства дозволило не лише виявити зміни загальних облікових концепцій, еволюцію інструментарію та визначення ключових категорій, а й здійснити екскурс в історію становлення обліку основної діяльності підприємств індустрії гостинності.

У цілому, раціональна організація обліку основної діяльності в умовах комплексного характеру готельних послуг – це важлива складова оптимальної організаційної структури системи управління підприємством готельного господарства.

Однак розвиток сучасних облікових концепцій щодо таких ділянок, як доходи, витрати та фінансові результати від основної діяльності, супроводжується, з одного боку, підвищенням вимог до якості облікової інформації, а з іншого, – неналежним рівнем задоволення потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів в об'єктивній і релевантній інформації.

Створення адекватних умов для порівняння в обліку витрат і доходів основної діяльності суб'єктів готельного господарства у розрізі основоположних центрів відповідальності дозволяє обґрунтувати частку їх внеску у формування загального операційного прибутку від реалізації комплексної готельної послуги, проектувати потоки вихідної інформації про об'єкти обліку основної діяльності суб'єктів готельного господарства, що є запорукою прийняття ефективних управлінських рішень на основі альтернатив для досягнення ними необхідного рівня прибутковості.

2 ОБЛІК ТА КОНТРОЛЬ В УПРАВЛІННІ ОСНОВНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ПРАТ «ГОТЕЛЬ ПОДІЛЛЯ», М. ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ

2.1 Характеристика фінансово-господарської діяльності ПрАТ «Готель Поділля», м. Хмельницький

ПрАТ «Готель Поділля» є правонаступником ПАТ «Готель Поділля», заснованого відповідно до рішення представництва ФДМУ по Хмельницькій області від 22.04.1996 р. № 38 шляхом перетворення орендного підприємства «Готель Поділля» у ВАТ згідно з Декретом КМУ «Про приватизацію цілісних майнових комплексів державних підприємств та інших структурних підрозділів, зданих в оренду» і зареєстрованого розпорядженням Хмельницької міської адміністрації від 25.04.1996 р. № 77.

ПрАТ «Готель Поділля» – це товариство сфери готельних послуг. Основні види діяльності Товариства представлені на рис. 2.1.

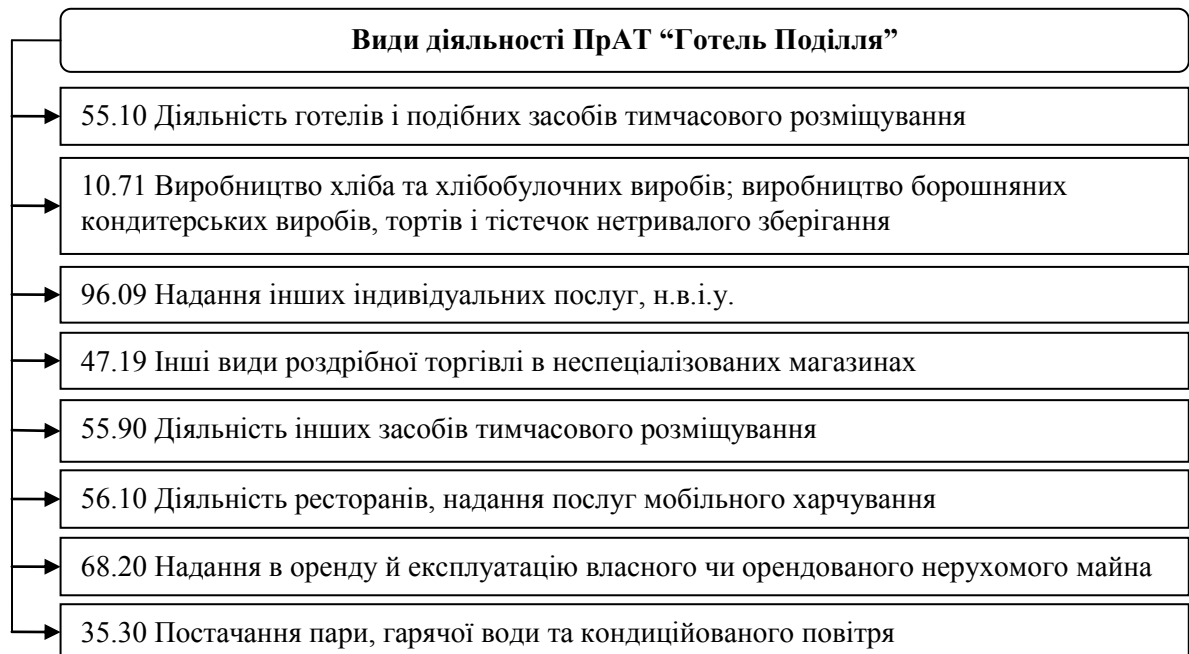


Рисунок 2.1 – Види діяльності ПрАТ «Готель Поділля»

Послуги, які надає ПрАТ «Готель Поділля»:

- послуги з тимчасового розміщення відвідувачів в номерах різних категорій від класу “економ” і “стандарт” до “люкс” та “апартаменти”;
- послуги тренажерного залу;
- послуги салону краси;
- послуги конференц-залу на 100 осіб;
- послуги більярду
- послуги громадського харчування (бар)
- послуги стоянки автомобілів
- послуги інтернету Wi-Fi тощо.

Частина номерного фонду готелю здаються в оренду під офіси.

ПрАТ “Готель Поділля” – акціонерне товариство, статутний капітал якого поділений на 7344760 акцій номінальною вартістю 0,25 грн. Розмір статутного капіталу складає 1836190,00 грн. Акції товариства випускаються в бездокументарній формі.

ПрАТ “Готель Поділля” є власником корпоративних прав 2 підприємств:

- Асоціація готельних об'єднань та готелів міст України;
- ДП “Гуртожиток готельного типу “Поділля Плюс” ПрАТ “Готель Поділля”.

Майно ПрАТ “Готель Поділля” (рухоме та нерухоме) складається з:

- майна, переданого йому акціонерами у власність у формі вкладів до статутного капіталу;
- грошових коштів, отриманих від продажу цінних паперів Товариства;
- доходів та майна, отриманих Товариством в результаті фінансової, господарської діяльності в Україні та за кордоном;
- іншого майна, набутого в спосіб, не заборонений законом.

Товариство формує резервний фонд на покриття непередбачених збитків за всіма статтями активів та позабалансовими зобов'язаннями. Розмір щорічних відрахувань до резервного фонду має бути не менше 5 % від щорічного прибутку Товариства до досягнення ним 25 % розміру регулятивного капіталу Товариства.

Прибуток Товариства визначається як різниця між доходами та витратами Товариства, пов'язаними з отриманням цих доходів, та

утворюється з надходжень від господарської діяльності після покриття операційних та інших витрат.

Рішення про виплату дивідендів приймається Загальними зборами акціонерів Товариства у відповідності з фінансовими показниками діяльності Товариства за звітний період. Дивіденди розподіляються між акціонерами пропорційно кількості належних їм акцій. Дивіденди виплачуються у відповідності з рішенням Загальних зборів акціонерів Товариства на умовах, викладених у протоколі Загальних зборів акціонерів Товариства, один раз на рік за підсумками відповідного календарного року. Товариство виплачує дивіденди виключно грошовими коштами.

Органи управління товариства:

- Загальні збори акціонерів;
- Наглядова рада;
- Правління.

Органи контролю товариства:

- Ревізійна комісія.

Для оцінки фінансового стану діяльності ПрАТ “Готель Поділля” проведемо аналіз динаміки та структури активів Товариства та джерел їх формування (табл. 2.1 та 2.2).

Таблиця 2.1 – Аналіз динаміки активів ПрАТ “Готель Поділля” та джерел їх формування у 2020-2022 роках

Показники	2020	2021	2022	Зміни			
				в абсолютних величинах, тис. грн.		у % на початок періоду	
				2021/ 2020	2022/ 2021	2021/ 2020	2022/ 2021
1	2	3	4	5	6	7	8
I. Необоротні активи	6440,00	7311,00	7756,00	+871,00	+445,00	+13,52	+6,09
II. Оборотні активи	1391,00	2379,00	2962,00	+988,00	+583,00	+71,03	+24,51
у тому числі:							
– запаси	694,00	1157,00	1339,00	+463,00	+182,00	+66,71	+15,73
– дебіторська заборгованість за розрахунками та інша дебіторська заборгованість	204,00	292,00	145,00	+88,00	-147,00	+43,14	-50,34
– грошові кошти та їх еквіваленти	116,00	239,00	1026,00	+123,00	+787,00	+106,03	+329,29
– інше	377,00	691,00	452,00	+314,00	-239,00	+83,29	-34,59
Баланс	7831,00	9690,00	10718,00	+1859,00	+1028,00	+23,74	+10,61

Кінець таблиці 2.1

1	2	3	4	5	6	7	8
I. Власний капітал	2922,00	5944,00	5959,00	+3022,00	+15,00	+103,42	+0,25
II. Довгострокові зобов'язання	38,00	38,00	38,00	0,00	0,00	0,00	0,00
III. Поточні зобов'язання	4871,00	3708,00	4721,00	-1163,00	+1013,00	-23,88	+27,32
у тому числі	131,00	0,00	0,00	-131,00	0,00	-100,00	*
– короткострокові кредити банків							
– кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	574,00	706,00	863,00	+132,00	+157,00	+23,00	+22,24
– поточні зобов'язання за розрахунками та інші поточні зобов'язання	4166,00	3002,00	3858,00	-1164,00	+856,00	-27,94	+28,51
Баланс	7831,00	9690,00	10718,00	+1859,00	+1028,00	+23,74	+10,61

Аналіз динаміки активів ПрАТ “Готель Поділля” за 2020-2022 рр. засвідчив їх позитивну динаміку. Зокрема, в 2021 р. їх обсяг в абсолютних показниках зріс на 1859,00 тис. грн., в 2022 р. – на 1028,00 тис. грн., а зростання даного показника у відсотках до початку року склало, відповідно, 23,74 % та 10,61 %, що є позитивним фактором в діяльності Товариства. Зростання активів в 2021 р. обумовлено зростанням величини необоротних активів на 871,00 тис. грн., або на 13,52 %, та оборотних активів – на 988,00 тис. грн., або на 71,03 %. В 2022 р. збільшення розміру активів стало наслідком зростання необоротних активів на 445,0 тис. грн., або на 6,09 %, та оборотних активів – на 583,00 тис. грн., або на 24,51 %.

Найбільший вплив на зростання розміру оборотних активів здійснило зростання запасів у 2021 р. на 463,00 тис. грн., або на 66,71 %, дебіторської заборгованості – на 88,00 тис. грн., або на 43,14 %, грошових коштів – на 123,00 тис. грн., або на 106,03 %, інших оборотних активів – на 314,00 тис. грн., або на 83,29 %. Це позитивні зміни в діяльності Товариства, які засвідчили його вихід з кризи 2020 р., яку викликала пандемія COVID-19 та пов'язані з нею карантинні обмеження.

Динаміка власного капіталу Товариства засвідчила його зростання на 3022,00 тис. грн., або на 103,42 %, у 2021 р., та на 15,00 тис. грн., або на 0,25 %, – у 2022 р., що позитивно вплинуло на фінансову стійкість та платоспроможність Товариства.

Водночас, у 2021 р. поточні зобов'язання Товариства зменшились на 1163,00 тис. грн., або на 23,88 %, а в 2022 р. – зросли на 1013,00 тис. грн., або на 27,32 %. Така динаміка обумовлена, в першу чергу, зменшенням у 2021 р. поточних зобов'язань за розрахунками та інших поточних зобов'язань на 1164,00 тис. грн., або на 27,94 %, та, відповідно, збільшенням у 2022 р. кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги на 157,00 тис. грн., або на 22,24 %, та поточних зобов'язань за розрахунками та інших поточних зобов'язань на 856,00 тис. грн., або на 28,51 %. Зростання обсягу поточних зобов'язань в 2022 р. стало наслідком військової агресії росії проти України 24.02.2022 р.

Таблиця 2.2 – Аналіз структури та структурної динаміки активів ПрАТ “Готель Поділля” та джерел їх формування у 2020-2022 роках

Показники	2020	2021	2022	Зміни у питомій вазі, %	
				2021/ 2020	2022/ 2021
I. Необоротні активи	82,24	75,45	72,36	-6,79	-3,09
II. Оборотні активи	17,76	24,55	27,64	+6,79	+3,09
у тому числі:	8,86	11,94	12,49	+3,08	+0,55
– запаси					
– дебіторська заборгованість за розрахунками та інша дебіторська заборгованість	2,61	3,01	1,35	+0,40	-1,66
– грошові кошти та їх еквіваленти	1,48	2,47	9,57	+0,99	+7,10
– інше	4,81	7,13	4,22	+2,32	-2,91
Баланс	100,00	100,00	100,00	0,00	0,00
I. Власний капітал	37,31	61,34	55,60	+24,03	-5,74
II. Довгострокові зобов'язання	0,49	0,39	0,35	-0,10	-0,04
III. Поточні зобов'язання	62,20	38,27	44,05	-23,93	+5,78
у тому числі	1,67	0,00	0,00	-1,67	0,00
– короткострокові кредити банків					
– кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	7,33	7,29	8,05	-0,04	+0,76
– поточні зобов'язання за розрахунками та інші поточні зобов'язання	53,20	30,98	36,00	-22,22	+5,02
Баланс	100,00	100,00	100,00	0,00	0,00

Аналіз структури та структурної динаміки активів ПрАТ “Готель Поділля” та джерел їх формування у 2020-2022 р. засвідчив, що найбільшу

частку в структурі активів займають необоротні активи. При цьому їх частка за досліджуваний період зменшилася. Зокрема, у 2020 р. частка необоротних активів в структурі активів Товариства склала 82,24 %, в 2021 р. – 75,45 %, зменшившись на 6,79 відсоткових пункти, в 2022 р. – 72,36 %, зменшившись на 3,09 відсоткових пункти.

Частка оборотних активів Товариства, відповідно, склала 8,86 % – у 2020 р., 11,94 % – у 2021 р., 12,49 % – у 2022 р. Зміна в структурі оборотних активів в 2021 р. обумовлена в основному збільшенням питомої ваги запасів на 3,08 відсоткових пункти та інших оборотних активів – на 2,32 відсоткових пункти, а в 2022 р. – збільшенням питомої ваги грошових коштів на 7,10 відсоткових пункти, що свідчить про підвищення ліквідності Товариства.

В структурі джерел формування активів в 2020 р. найбільшу частку займали поточні зобов'язання (62,20 %), а в 2021-2022 рр. – власний капітал (61,34 % – в 2021 р., 55,60 % – в 2022 р.). Частка власного капіталу в 2021 р. зросла на 24,03 відсоткових пункти, а в 2022 р. – зменшилась на 5,74 відсоткових пункти. В цілому структура капіталу ПрАТ “Готель Поділля” за досліджуваний період свідчить про посилення фінансової стійкості Товариства.

Поточні зобов'язання зменшились у 2021 р. на 23,93 відсоткових пункти, а в 2022 р. – зросли на 5,78 відсоткових пункти. Найбільший вплив на зміну структури джерел формування активів Товариства справило у 2021 р. зменшення поточних зобов'язань за розрахунками та інших поточних зобов'язань на 22,22 відсоткових пункти, а в 2022 р. – зростання значення даної статті балансу на 5,02 відсоткових пункти.

Аналіз показників результативності діяльності ПрАТ “Готель Поділля” за 2020-2022 рр. представлено в табл. 2.3.

Аналіз динаміки фінансових результатів ПрАТ “Готель Поділля” за 2020-2022 р. показав позитивну динаміку доходів від реалізації товарів (робіт, послуг) за 2021 і особливо за 2022 рік. Зокрема, в 2021 р. даний показник зріс на 830,00 тис. грн., або на 13,14 %, а в 2022 р. – на 2913,00 тис. грн., або на 40,76 %. Відповідно, зросла собівартість реалізованих товарів (робіт, послуг) у 2021 р. на 741,00 тис. грн., або на 15,12 %, а в 2022 р. – на 2348,00 тис. грн., або на 40,95 %. При цьому випереджаюче зростання виручки від реалізації товарів (робіт, послуг) над їх собівартістю обумовило

зростання валового прибутку у 2021 р. на 89,00 тис. грн., або на 6,29 %, та в 2022 р. – на 565,00 тис. грн., або на 40,01 %.

Таблиця 2.3 – Аналіз динаміки фінансових результатів ПрАТ “Готель Поділля” у 2020-2022 роках

Показники	2020	2021	2022	Зміни			
				в абсолютних величинах, тис. грн.		у % до попереднього періоду	
				2021/ 2020	2022/ 2021	2021/ 2020	2022/ 2021
<i>Фінансові результати</i>							
Чистий дохід (виручка) від реалізації товарів (робіт, послуг)	6316,00	7146,00	10059,00	+830,00	+2913,00	+13,14	+40,76
Собівартість реалізованих товарів (робіт, послуг)	4901,00	5642,00	8082,00	+741,00	+2348,00	+15,12	+40,95
Валовий прибуток (збиток)	1415,00	1504,00	1977,00	+89,00	+565,00	+6,29	+40,01
Адміністративні витрати	537,00	674,00	846,00	+137,00	+264,00	+25,51	+45,36
Витрати на збут	571,00	566,00	762,00	-5,00	+196,00	-0,88	+34,63
Інші операційні витрати	290,00	250,00	340,00	-40,00	+90,00	-13,79	+36,00
Прибуток (збиток) від операційної діяльності	17,00	14,00	29,00	-3,00	+15,00	-17,65	+107,14
Інші доходи	0,00	5,00	1,00	+5,00	-4,00	*	-80,00
Фінансові витрати	3,00	3,00	15,00	0,00	+12,00	0,00	+400,00
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	14,00	16,00	15,00	+2,00	-1,00	+14,29	-6,25
Чистий прибуток (збиток)	14,00	16,00	15,00	+2,00	-1,00	+14,29	-6,25
<i>Елементи операційних витрат</i>							
Матеріальні затрати	1303,00	3680,00	2853,00	+2377,00	+1319,00	+182,43	+85,98
Витрати на оплату праці	313,00	424,00	1154,00	+111,00	+504,00	+35,46	+77,54
Відрахування на соціальні заходи	77,00	98,00	230,00	+21,00	+80,00	+27,27	+53,33
Амортизація	265,00	234,00	546,00	-31,00	+211,00	-11,70	+62,99
Інші операційні витрати	4341,00	2696,00	5247,00	-1645,00	+784,00	-37,89	+17,57
Разом	6299,00	7132,00	10030,00	+833,00	+2898,00	+13,22	+40,63

Аналіз динаміки непрямих витрат Товариства за досліджуваний період дозволяє відзначити зростання адміністративних витрат у 2021 р. на 137,00 тис. грн., або на 25,51 %, а в 2022 р. – на 264,00 тис. грн., або на 45,36 %. Витрати на збут у 2021 р. скоротились на 5,00 тис. грн., або на 0,88 % та зросли на 196,00 тис. грн., або на 34,63 %. Інші операційні витрати у 2021 р. скоротились на 40,00 тис. грн., або на 13,79 %, а в 2022 р. – зросли на 90,00 тис. грн., або на 36,00 %. Зростання непрямих витрат у 2022 р. здійснило негативний вплив на результативність діяльності Товариства. Однак в цілому Товариство є прибутковим, причому якщо в 2021 р. спостерігається незначне скорочення чистого прибутку на 3,00 тис. грн., або на 17,65 %, а в 2022 р. – зростання даного показника на 15,00 тис. грн., або на 107,14 %, що свідчить про істотне покращення фінансового стану та результатів діяльності Товариства за досліджуваний період.

Одним з етапів аналізу фінансового стану підприємства є оцінка показників його ліквідності та платоспроможності. В табл. 2.4 представлені показники ліквідності та платоспроможності ПрАТ “Готель Поділля” за 2020-2022 рр.

Таблиця 2.4 – Аналіз показників ліквідності та платоспроможності ПрАТ “Готель Поділля” у 2020-2022 роках

Показники	2020	2021	2022
1 Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,02	0,06	0,22
2 Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,07	0,14	0,25
3 Коефіцієнт проміжної ліквідності	0,20	0,40	0,41
4 Коефіцієнт покриття	0,29	0,64	0,63
5 Величина власного оборотного капіталу	-3480,00	-1329,00	-1759,00
6 Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	-0,71	-0,36	-0,37
7 Коефіцієнт маневреності власного оборотного капіталу	-1,19	-0,22	-0,30
8 Коефіцієнт маневреності грошових коштів	0,04	0,04	0,17
9 Частка оборотних коштів у активах	0,18	0,25	0,28
10 Частка запасів в оборотних активах	0,50	0,49	0,45
11 Частка власних оборотних коштів у покритті запасів	-5,01	-1,15	-1,31

Значення показників ліквідності та платоспроможності ПрАТ “Готель Поділля” за досліджуваний період досягло нормативного рівня лише в 2022 р. і лише в частині коефіцієнта абсолютної ліквідності (0,22 при його нормативному значенні 0,2-0,35). Решта показників ліквідності та платоспроможності не досягають їх нормативних значень, що свідчить про

недостатність вільних оборотних коштів для покриття поточних зобов'язань Товариства, його часткову ліквідність та платоспроможність.

Одна з найважливіших характеристик фінансового стану суб'єкта господарювання – стабільність його фінансово-господарської діяльності з позиції довгострокової перспективи, яка пов'язана, в першу чергу, із його фінансовою структурою (структурою джерел формування активів) суб'єкта господарювання, ступенем його залежності від коштів кредиторів та інвесторів.

Оцінка фінансової стійкості суб'єкта господарювання передбачає розрахунок коефіцієнтів, які відображають співвідношення власних та позикових ресурсів, темпи накопичення власних ресурсів, співвідношення довгострокових та поточних зобов'язань. В таблиці 2.5 наведено показники фінансової стійкості ПрАТ “Готель Поділля” за 2020-2022 рр.

Таблиця 2.5 – Аналіз показників фінансової стійкості ПрАТ “Готель Поділля” у 2020-2022 роках

Показники	2020	2021	2022
1 Коефіцієнт заборгованості	0,62	0,38	0,44
2 Коефіцієнт фінансової стабільності	0,60	1,60	1,26
3 Коефіцієнт фінансової незалежності (автономії)	0,37	0,61	0,56
4 Коефіцієнт співвідношення позикових та власних коштів	1,67	0,62	0,79
5 Коефіцієнт концентрації власного капіталу	0,37	0,61	0,56
6 Коефіцієнт фінансової залежності	2,68	1,63	1,80
7 Коефіцієнт маневреності власних коштів	-1,20	-0,23	-0,30

Більшість представлених в табл. 2.5 показників фінансової стійкості ПрАТ “Готель Поділля” у 2021-2022 рр. відповідають нормативним значенням або перевищують їх, що характеризує фінансову стійкість Товариства. Водночас, в 2020 р. значення показників фінансової стійкості свідчило про часткову залежність Товариства від позикових джерел формування майна Товариства. Не відповідає нормативному значенню (0,1) лише показник маневреності власних коштів (-1,20 в 2020 р., -0,23 в 2021 р., -0,20 в 2022 р.), що дозволяє відмітити наявність певних проблем Товариства з вільними обіговими коштами і, відповідно, його платоспроможністю.

В цілому ПрАТ “Готель Поділля” – це прибуткове підприємство, яке стабільно функціонує на ринку готельних послуг, розширює спектр своїх

послуг, фінансово стійке, кредитоспроможне, з хорошою діловою репутацією.

2.2 Обліково-аналітичне забезпечення управління основою діяльністю підприємства готельного господарства

Недостатній рівень обліково-аналітичного забезпечення управління основною діяльністю підприємств готельного господарства унеможливило отримання ними очікуваного обсягу економічної вигоди, оскільки змушує управлінський персонал готельних підприємств економити економічні ресурси, розраховувати ефективність нових проектів та комерційних угод.

Належна організація бухгалтерського обліку та аналізу – одна з обов'язкових умов ефективного управління основною діяльністю суб'єкта готельного бізнесу та примноження доходу від його діяльності. Єдино визначеного підходу до організації обліково-аналітичного процесу управління основною діяльністю підприємств готельного господарства немає, оскільки це специфічний вид господарської діяльності, який поєднує сфери торгівлі, виробництва та надання послуг. Це і обумовлює специфіку організації обліку та аналізу в сфері даного виду діяльності.

Обліково-аналітичне забезпечення управління основною діяльністю підприємств готельного господарства дозволяє об'єктивно оцінити рівень їх економічної діяльності та визначається "...низкою факторів, серед яких – галузеві особливості діяльності підприємства, організаційно-правова форма функціонування, обсяг і ступінь диверсифікації фінансово-господарської діяльності, інші об'єктивні та суб'єктивні фактори" [34].

Характерні риси готельних послуг здійснюють суттєвий вплив на організацію обліково-аналітичного процесу суб'єкта готельного бізнесу (табл. 2.6).

Обліково-аналітична система використовує облікову (дані оперативного, статистичного та бухгалтерського обліку) та позаоблікову інформацію.

Таблиця 2.6 – Вплив характерних рис готельних послуг ПрАТ “Готель Поділля” на організацію обліково-аналітичного процесу підприємства

Характерна риса готельної послуги	Вплив на організацію обліково-аналітичного процесу
1	2
<p>1 Одночасність виробництва та споживання. Надання готельних послуг потребує активної участі як клієнта, так і підприємства готельного господарства (виконавця), причому здійснення цієї послуги відбувається безпосередньо на території останнього. Персонал, що бере участь у виробництві послуги, вступає в безпосередній контакт зі споживачем та сприймається останнім як невід’ємна складова самої послуги.</p>	<p>Відсутність незавершеного виробництва та залишків готової продукції. Необхідність у системному оперативному аналізі якості обслуговування клієнтів готелю.</p>
<p>2 Неможливість зберігання. Якщо послуга щодо розміщення не реалізована в певний день, то потенційний дохід від неї втрачений, тобто виробництво послуги зафіксовано в часі та просторі. Іншими словами, готельний продукт розрахований на задоволення фактичних реальних потреб на цей момент часу.</p>	<p>Потреба в розробці ефективної цінової стратегії та асортиментної політики, які б могли компенсувати втрати при неповній завантаженості номерного фонду, зокрема витрати від простою.</p>
<p>3 Нематеріальний характер. Нездатність до зберігання є наслідком того, що готельним послугам не притаманна матеріально-речова форма.</p>	<p>Дохід, пов’язаний із наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операцій із надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції. Тобто готельну послугу не можна оцінити, доки вона не буде спожита клієнтом.</p>
<p>4 Періодичний (сезонний) характер. Попит на готельні послуги коливається сезонно (в осінній та весняний періоди) або впродовж тижня. Найбільша завантаженість готелю характерна для осіннього та весняного періодів. Водночас, упродовж тижня найвище завантаження спостерігається в будні дні.</p>	<p>Попит на готельні послуги має сезонний характер, що потребує системної оперативної та стратегічної оцінки завантаженості номерного фонду для забезпечення необхідного рівня рентабельності за видами номерів із метою уникнення втрат прибутку.</p>

Продовження таблиці 2.6

1	2
<p>5 Залежність готельних послуг від інституціональних та внутрішніх факторів. На обсяг наданих готельних послуг суттєво впливають політичні, соціально-економічні умови в країні, маркетингові рішення туроператорів, турагентів і безпосередньо самого підприємства готельного господарства, тобто так зване “інституціональне середовище”, або “інституціональні механізми”.</p>	<p>Важливим фактором, що визначає зовнішнє інституціональне середовище обліку в готелі, є домінуючі в суспільстві соціальні, культурні, економічні, правові норми. Окрім того, вагомий вплив на інститут бухгалтерського обліку готелю чинять процеси глобалізації сфери гостинності на світовому ринку та технічний прогрес суспільства в цілому. Юридичні аспекти відносин готелю з туроператорами й турагентами суттєво впливають на формування доходів та фінансових результатів від реалізації послуг проживання (реалізація за корпоративними цінами (надання системи знижок при забезпеченні необхідної кількості ночівель); виплата агентських винагород і т. ін.)</p>
<p>6 Відносно велика питома вага постійних витрат (капітальних витрат; витрат на ремонт обладнання; витрат на комунальні послуги; заробітну плату персоналу; страхові платежі; витрати на рекламу та адміністративні витрати тощо).</p>	<p>Значні витрати на амортизацію номерного фонду готелю; ремонт обладнання; комунальні послуги; заробітну плату постійного персоналу; страхові платежі; на рекламу та адміністративний персонал. Збільшення собівартості в періоди незначного завантаження номерного фонду.</p>
<p>7 Терміновість обслуговування. Проблемні питання, які виникають у ході виробничого процесу, повинні вирішуватися максимально швидко та бути дієвими. У сучасних умовах господарювання клієнти потребують швидкого обслуговування. Період надання деяких послуг, зокрема поселення, бронювання, прибирання, вимірюється не тривалим періодом, а годинами й навіть хвилинами. За таких умов особливу увагу готелю доцільно звертати на поєднання вищезазначеної характерної риси з високою якістю обслуговування.</p>	<p>Потреба в оперативному та дієвому аналізі ефективності фінансово-господарської діяльності готелю для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.</p>

Кінець таблиці 2.6

1	2
8 Експорт готельних послуг	Експорт готельних послуг означає її надання іноземцеві, тобто нерезиденту, хоч насправді він перебуває на митній території країни й проживає в готелі. У разі реалізації готельних послуг фізичним особам – нерезидентам з оплатою в іноземній валюті, згідно з ПСБО 21 “Вплив змін валютних курсів”, розмір доходу від надання місця проживання, отриманий в іноземній валюті, визначається при передоплаті, як немонетарний актив – за курсом НБУ на дату оплати; при післяплаті – як монетарний актив – за курсом НБУ на дату надання послуги. Відображення в статистичній звітності діяльності щодо обслуговування іноземців по країнах світу.
9 Поєднання платного та безоплатного надання послуг	1. Споживачам готельних послуг можуть бути безоплатно надані такі види послуг, як виклик швидкої допомоги, доставка в номер кореспонденції, побудка у визначений час, надання необхідного інвентарю залежно від категорії готелю. 2. Безкоштовне включення до реалізованої комплексної послуги окремих її додаткових складових (відвідування тренажерного залу, басейну й т. ін.), що потребує застосування трансфертних цін задля об’єктивного відображення в обліку фінансових результатів від внутрішньої реалізації послуг задля забезпечення розподілу прибутку всередині готелю

Завдання обліково-аналітичного забезпечення управління основною діяльністю готелів:

- 1) оцінка фінансово-господарського стану підприємства готельного господарства з метою попередження його фінансових ризиків;
- 2) оцінка економічної безпеки суб’єкта готельного господарства та надійності його потенційних партнерів;
- 3) розробка стратегії діяльності підприємства готельного господарства на ринку потенційних та реальних конкурентів;

4) збереження та збільшення ресурсного потенціалу підприємства готельного господарства, раціонального та ефективного його використання;

5) прийняття управлінських рішень “...щодо доцільності діяльності з урахуванням виявлених загроз і небезпек” [34];

6) сприяння гармонізації інтересів підприємства готельного господарства як юридичної особи та працівників як фізичних осіб задля мінімізації внутрішніх загроз та ін.

Для поглиблення облікових даних підприємства готельного господарства здійснюється поступове впровадження в його обліково-аналітичну діяльність “...елементів управлінського обліку з урахуванням міжнародних стандартів і прогресивного досвіду щодо сучасних підходів до формування фінансових результатів” [26].

Успішним вважається таке підприємство готельного господарства, де здійснюється оптимальна облікова політика. Виділяють організаційні, технічні і методичні параметри облікової політики. У розрізі таких параметрів розкриваються окремі елементи (рис. 2.1), які дозволять створити модель оптимальної облікової політики підприємства готельного підприємства.

Перелік сегментів, за якими організовується бухгалтерський облік суб'єкта готельного господарства, має встановлюватися ним самостійно й закріплюватися в преамбулі до його облікової політики. При виборі форми організації бухгалтерського обліку підприємства готельного господарства слід враховувати такі чинники, як масштаби його діяльності, види послуг, що надаються вказаними сегментами, та перспективи розвитку такого підприємства в майбутньому.

Важливе місце в обліковій політиці готелю відіграє комп'ютеризація та використання телекомунікаційних інформаційних систем, що дозволяє “...отримувати оперативну інформацію про завантаження номерного фонду, розміщення гостей, бронювання номерів за будь-який період, наявність вільних місць, планові заїзди й виїзди, що тісно пов'язано з іншими завданнями (обліком грошових коштів, послуг, товарів, витратних матеріалів тощо) та значно полегшує ці ділянки облікових робіт” [20].

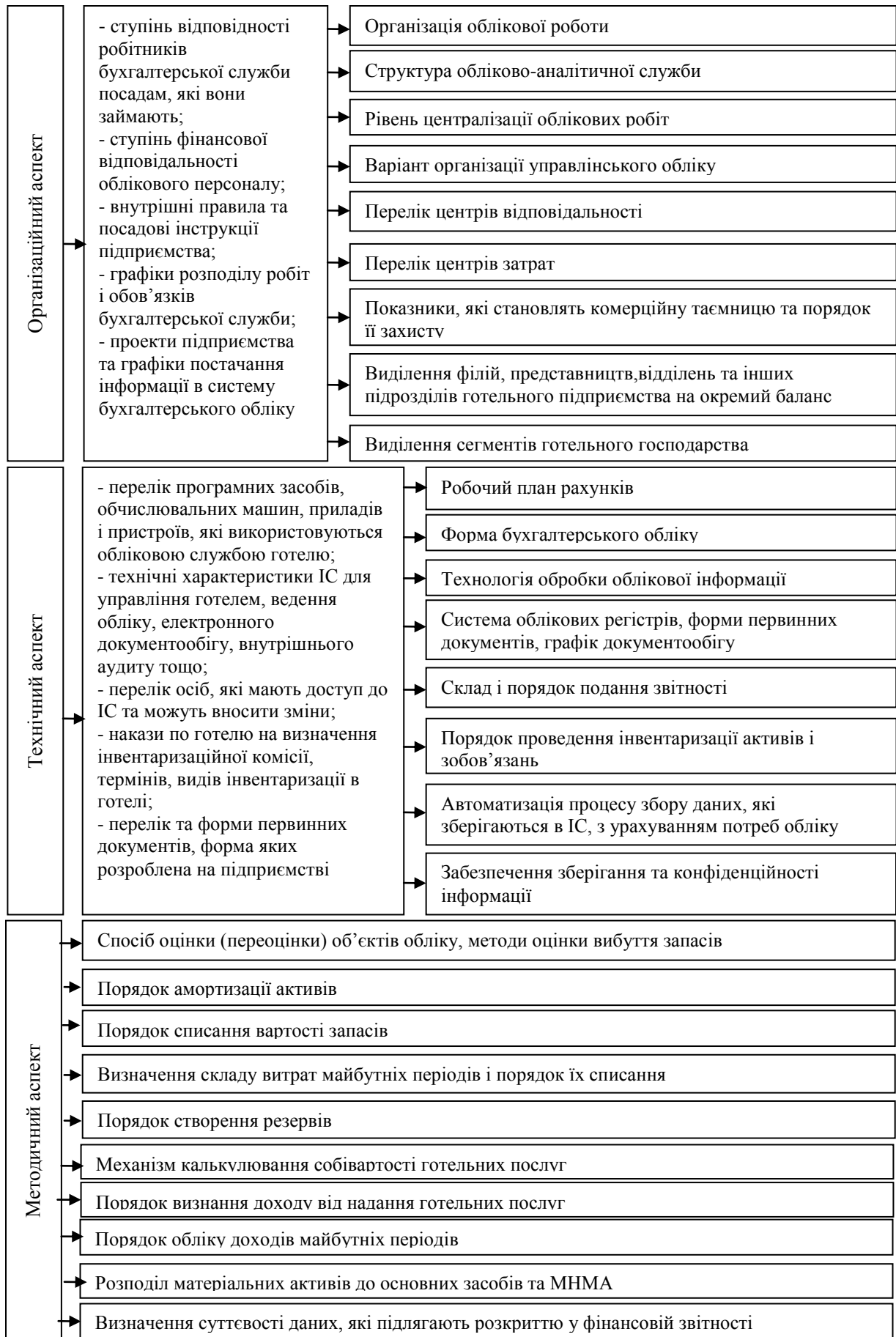


Рисунок 2.1 – Структура параметрів облікової політики готелю

Методичний розділ облікової політики "...визначає вибір із запропонованих національними положеннями (стандартами) прийомів і способів конкретного варіанта відображення господарських операцій в системі рахунків бухгалтерського обліку готельного підприємства" [59].

Наказ про облікову політику ПрАТ "Готель Поділля" містить такі відомості:

1. Тривалість операційного циклу підприємства (12 місяців); межа суттєвості (1000 грн.).

2. Критерії визнання, порядок обліку, оцінки та класифікації основних засобів; ліквідаційна вартість основних засобів; вартісна межа для малоцінних необоротних матеріальних активів (20000,00 грн.); метод нарахування амортизації для основних засобів (прямолінійний метод) та інших необоротних матеріальних активів (метод 100 %).

3. Критерії визнання, порядок обліку та оцінки нематеріальних активів; строки корисного використання нематеріальних активів; ліквідаційна вартість нематеріальних активів; метод нарахування амортизації нематеріальних активів (прямолінійний метод) та ін.

4. Одиниця обліку запасів; визнання, класифікація та оцінка запасів; уцінка (дооцінка) запасів, метод списання запасів (метод ФІФО).

5. Порядок ціноутворення.

6. Класифікація дебіторської заборгованості; метод нарахування резерву сумнівних боргів (метод абсолютної суми сумнівної заборгованості), порядок відображення суми дебіторської заборгованості в балансі.

7. Класифікація кредиторської заборгованості; порядок формування забезпечень; особливості відображення в балансі.

8. Визнання, класифікація витрат; метод формування вартості готельних послуг (з врахуванням та без врахування харчування); база розподілу загальновиробничих витрат (обсяг готельних послуг).

9. Визнання, класифікація доходів; визнання виручки від реалізації готельних послуг (після закінчення періоду заїзду).



Рисунок 2.2 – Етапи формування обліково-аналітичного забезпечення управління основною діяльністю підприємств готельного господарства

Основне завдання організації бухгалтерського обліку підприємства готельного господарства, як і будь якого суб'єкта господарювання, – “...створення такої системи отримання інформації, яка б забезпечувала ефективне управління підприємством і примноження доходу від господарської діяльності підприємства” [34].

Враховуючи особливості інформаційних потреб, управлінський персонал підприємства готельного господарства поетапно формує обліково-аналітичне забезпечення управління його основної діяльності (рис. 2.2).

На сьогодні ринок готельних послуг в Україні достатньо диверсифікований та представлений різними типами і видами підприємств готельного господарства – від вищої категорії до економ-варіанту, від міжнародних брендів до суб'єктів місцевого бізнесу. Утім, “...подальша модернізація багатьох об'єктів готельного господарства, підвищення якості та запровадження міжнародних стандартів обслуговування все ще залишаються серед першочергових завдань реформування цього виду діяльності” [41].

Отже, основним завданням обліково-аналітичного забезпечення управління основною діяльністю підприємств готельного господарства є адаптація до потреб ринку, оцінка фінансового стану підприємства та економічна безпека.

Підприємства готельного господарства – це також найактивніші “...провайдери інноваційних технологій у виробничу, облікову, сервісну діяльність та управлінський процес. Це стосується застосування як обліково-аналітичних автоматизованих систем управління, такі і формування інноваційних стратегій розвитку, моделей роботи з персоналом та споживачами тощо” [34].

Якісне обліково-аналітичне забезпечення управління основною діяльністю підприємств готельного господарства сприятиме їх ефективному функціонуванню, інтенсивному розвитку, усуненню перепон на шляху до вдосконалення бізнесу, отриманню прибутку.

2.3 Облік основної діяльності підприємства готельного господарства

Економічно обґрунтована класифікація готельних послуг суб'єкта готельного бізнесу є передумовою організації належного обліку доходів і витрат такого суб'єкта господарювання. У зв'язку з цим важливим стає осмислення всієї системи формування доходів, витрат та фінансових результатів суб'єктів готельного господарства, оскільки в ході надання комплексу готельних послуг перед суб'єктом господарювання постає питання віднесення витрат до собівартості замовлення та розподілу непрямих витрат між різними видами готельних послуг.

Порядок документального оформлення розрахунків з клієнтами щодо надання готельних послуг у ПрАТ "Готель Поділля" наведено на рис. 2.3.

Оскільки суб'єкти готельного бізнесу надають своїм споживачам цілий комплекс готельних послуг, що, безперечно, підкреслює комплексність готельного продукту та потребує розробки певних підходів до визначення доходів суб'єкта готельного господарства.

Специфіка обліку на підприємствах готельного господарства передбачає, що факт надання готельної послуги можна визнавати або після закінчення періоду найму готельного номера, або щодня. Це дуже важливо, коли найм готельного номера припадає на різні звітні періоди: день заїзду – в одному періоді, а день виїзду – в іншому.

У суб'єктів готельного бізнесу існує декілька варіантів визнання виручки від реалізації готельних послуг в обліку та звітності. Обраний варіант має бути відображений в обліковій політиці суб'єкта готельного бізнесу.

Перший варіант передбачає визнання виручки від реалізації готельних послуг після закінчення періоду заїзду, оскільки готельна послуга вважається наданою лише після закінчення періоду найму готельного номера. Факт надання готельної послуги потребує документального підтвердження. При цьому документальне оформлення факту надання готельної послуги здійснюється при виїзді споживача готельних послуг, тобто в наступному звітному періоді.

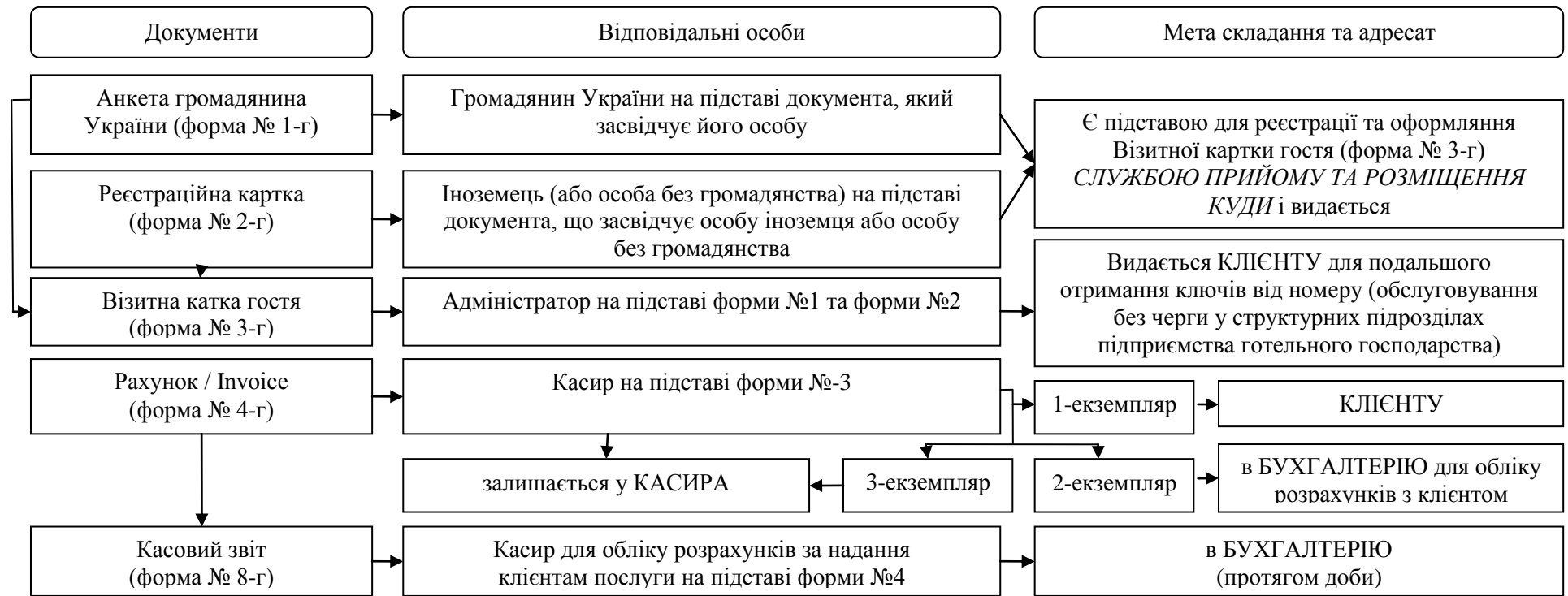


Рисунок 2.3 – Характеристика документального забезпечення обліку розрахунків з клієнтами в ПрАТ “Готель Поділля”, м. Хмельницький

Відповідно, в кінці звітнього періоду такі факт просто відсутній. Нараховувати дохід від реалізації готельних послуг варто саме при виїзді споживача готельних послуг. Крім того, нарахування виручки від реалізації готельних послуг щодня пов'язане з підвищенням витрат на оплату праці, збільшенням документообігу в готелі. При другому варіанті виручка від реалізації готельних послуг визнається щодня.

У багатьох суб'єктів готельного господарства виникає питання про включення вартості харчування (сніданку, а можливо, й обіду та вечері) у вартість проживання клієнта. Водночас, визначення вартості проживання споживача готельних послуг з урахуванням харчування може стати причиною відмови клієнтів готелю від послуг, які надаються. У такій ситуації можливе формування вартості готельних послуг у два способи: з врахуванням та без врахування харчування. На це слід звертати увагу клієнтів готелю, оскільки значна їх частина придбає готельні послуги у зв'язку з відрядженням, тобто їх витрати на проживання і харчування покриваються частково або повністю суб'єктами господарювання, які їх відряджають.

Варто зазначити, що одні і ті ж готельні послуги для однієї категорії суб'єктів готельного бізнесу є додатковими, а для іншої категорії – обов'язковими та включаються до вартості проживання як ключової готельної послуги. Водночас, неоднозначність визначення витрат, вартості, ціни тощо не дозволяє сформувати єдиний підхід до визначення фінансово-економічних показників суб'єктів готельного господарства. При цьому існуючий на сьогодні витратний підхід до визначення ціни не обумовлює зниження витрат, а, навпаки, змішує часом штучно їх завищувати для підвищення продажної ціни готельної послуги. Така ситуація не сприяє залученню в галузь інвестицій, не враховує фактор попиту, що ускладнює прогнозування і планування завантаження суб'єктів готельного бізнесу.

Ціна готельного місця в номерному фонді залежить від розряду суб'єкта готельного бізнесу, категорії номера, якості готельної послуги, знижок або надбавок за деякі послуги. Визначення ціни готельної послуги при витратному методі ціноутворення базується на її собівартості. Суб'єкти готельного бізнесу традиційно передбачають знижки на свої послуги, формуючи так звані спеціальні ціни. Ці ціни застосовуються переважно для таких категорій споживачів готельних послуг:

- групи іноземців кількістю більше десяти осіб;
- турфірми;
- постійні відвідувачі;
- поселення на неповний день тощо.

Збалансована політика ціноутворення суб'єкта готельного господарства дозволяє забезпечити планові показники доходів і забезпечити йому стабільність розвитку. При цьому мета та суть економічної політики суб'єкта готельного бізнесу, види його діяльності залежать від категорії такого суб'єкта.

Господарська діяльність суб'єкта готельного бізнесу рівня 4-5 зірок багатогранна і неоднорідна, тому в фінансовій звітності такого суб'єкта відображається більшість із вищеназваних видів доходів. Водночас, деякі з них мають характеризуються певними особливостями. Зокрема, до інших позареалізаційних доходів включається плата за сервіс, так звані “чайові”.

Якщо плата за сервіс визначається суб'єктом готельного господарства самостійно і прописується в рахунку окремим рядком (як правило, така практика роботи ресторанів готелю), вона є складовою частиною готельних послуг і підлягає обов'язковій сплаті клієнтом. В даному випадку “чайові” слід визнавати виручкою від надання готельних послуг.

На практиці зустрічаються рахунки на оплату послуг готелю (приміром, рахунок за вечерю або хімчистку), в яких споживачем таких послуг самостійно визначено суму “чайових”, наприклад, коли гість розраховується кредитною карткою. В даному випадку клієнт додає до загальної суми рахунку суму “чайових”.

Такі суми мають відобразитися готелями у складі позареалізаційних доходів, оскільки вони не відповідають критеріям визнання виручки. Крім того, неможливо визначити розмір такої виручки, адже гості сплачують суми «чайових» на власний розсуд. Крім того, суб'єкти готельного бізнесу не мають права претендувати на такі суми. В будь-якому випадку, наявність суми плати за сервіс у рахунку суб'єкта готельного бізнесу за надані ним послуги обумовлює необхідність відображення таких сум в складі позареалізаційних доходів.

Якщо готель визнає суми “чайових” доходами своїх співробітників, він стає агентом цих працівників зі сплати ПДФО, хоча він не є джерелом

виплати доходу. Способи визнання “чайових” як доходу суб’єкта готельного бізнесу наведено у табл. 2.7.

Таблиця 2.7 – Варіанти визнання “чайових” як доходу готелю

Варіант форми оплати “чайових”	Порядок визнання доходу	Оподаткування
Плата за сервіс включена в рахунок, виділена одним рядком і повністю оплачується клієнтом	Враховується у складі доходів від звичайних видів діяльності	Враховується в базі оподаткування при розрахунку ПДВ і податку на прибуток
“Чайові” сплачуються на розсуд самого клієнта і не мають систематичного характеру: 1) сума “чайових” знеособлена; 2) клієнтом зазначається конкретний працівник, який заохочується	1) враховується у складі інших доходів; 2) готель виступає у ролі посередника з передачі таких сум за призначенням	1) враховується в базі оподаткування при розрахунку ПДВ і податку на прибуток; 2) готель повинен забезпечити утримання ПДФО із суми доходу, отриманого працівником

Може бути й більш простий та вигідний для готелю та його співробітників спосіб відображення в обліку плати за сервіс. Суб’єкт готельного господарства визнає всю суму отриманих від клієнта “чайових” у складі власних позареалізаційних доходів, а його працівникам виплачуються премії у сумі сплачених клієнтом “чайових”. В даному випадку в положенні про преміювання готель має передбачити порядок розподілу таких “чайових”.

Слід відмітити, що сучасні готелі прагнуть створити додаткові фактори привабливості для гостей, наприклад, так звані “компліменти”, які є невід’ємною складовою діяльності готельного бізнесу у світі. Порядок надання компліментів готелями залежить від їх рівня та статусу. В будь-якому випадку “комплімент” по суті – це знак уваги до конкретного клієнта, який проявляється у наданні такому клієнту невеликого подарунка від готелю.

Переважно “компліменти” бувають двох видів.

В першому випадку мова йде про заохочення, включені до вартості номера, придбаного клієнтом готелю. Приміром, “...номер категорії люкс передбачає обов’язкову наявність вази з фруктами та пляшки шампанського з

подякою гостю за те, що він відвідав цей готель” [25]. Водночас, стандартний одномісний номер у даному готелі не передбачає такого “компліменту”.

В іншому випадку “компліменти” спрямовані на конкретного клієнта, незалежно від того, в номері якої категорії він перебуватиме. Традиційно це стосується VIP-персон. При цьому поняття “VIP-персона” відрізняється залежно від рівня і зірковості суб’єкта готельного бізнесу. Як правило, це відомі політики, актори, співаки, бізнесмени, офіційні представники інших держав, дипломати чи представники духовенства. Зрозуміло, що якість “компліменту” залежить від статусу і значущості клієнта готелю. У бухгалтерському обліку витрати на “компліменти” відносяться до витрат на збут.

Для економічного обґрунтування витрат на “компліменти” в готелі оформлюють калькуляцію номерного фонду. При цьому в калькуляцію включаються всі прямі та непрямі витрати суб’єкта готельного бізнесу.

Крім того, готель має розробити і затвердити внутрішнє положення, яке регламентує порядок надання ним заохочень клієнтам. У такому документі передбачено:

- вичерпний перелік осіб, яким, згідно із стандартами суб’єкта готельного бізнесу, можуть бути надані “компліменти”;

- чіткий перелік “компліментів”, що пропонуються клієнтам готелю. “...Якщо існує градація щодо надання заохочень залежно від статусу гостя, необхідно чітко та повно вказати всі можливі види компліментів з посиланням на те коло осіб, яким вони належать” [25];

- порядок надання інформації про потребу доставки в номер клієнта “компліменту”.

Оскільки ПрАТ “Готель Поділля” у своїй структурі містить декілька підрозділів інших видів економічної діяльності (бар, тренажерний зал, більярдний зал, пральню, салон краси, конференц-зал, автостоянку), то з метою обліку доходів готелю відкрито рахунки другого та третього порядку (табл. 2.8).

Таблиця 2.8 – Субрахунки обліку доходів ПрАТ “Готель Поділля”

Підрозділ	Субрахунки доходів	Поглиблення аналітики в розрізі
Основний підрозділ “Номерний фонд” (послуги проживання)	7031 “Дохід від реалізації готельних послуг (послуг проживання)” 70311...	готельних номерів за основними типами: – апартаменти – люкс – напівлюкс – стандарт – економ
Служба харчування	7021 “Дохід від реалізації товарів баром” 7022 “Дохід від реалізації товарів більярд-кафе” 7023...	– бару – більярд-кафе
Оздоровчий центр	7032 “Дохід від реалізації послуг тренажерного залу” 7033 “Дохід від реалізації послуг салону краси” 7034 “Дохід від реалізації послуг більярдного залу”	– тренажерного залу – більярдного залу – салону краси
Автостоянка	7035 “Дохід від реалізації послуг автостоянки” 70351...	– автостоянки

В разі застосування акційних пропозицій та реалізації підприємством готельного господарства політики лояльності до постійних клієнтів, сума знижки, яка надається клієнту на вартість номера, відображається на контрпасивному рахунку 704 “Вирахування з доходу”, який знижує показник чистого доходу від реалізації продукції (робіт, послуг).

В табл. 2.9 розглянуто порядок відображення на рахунках обліку господарських операцій суб’єкта готельного бізнесу з отримання доходів від реалізації послуг з розміщення.

Для потреб управління в ПрАТ “Готель Поділля” розроблені внутрішні звіти щодо відображення доходів від реалізації готельних послуг:

- звіт про фактичний обсяг реалізації готельних послуг за період в розрізі контрагентів за період;
- звіт про фактичний обсяг наданих послуг проживання по підприємству готельного господарства за добу;
- звіт про фактичний обсяг наданих послуг харчування по підприємству готельного господарства за добу.

Таблиця 2.9 – Відображення в обліку доходів від реалізації послуг з розміщення у ПрАТ “Готель Поділля”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1 Отримано попередню оплату за надання послуг з розміщення в номерах «стандарт»	30, 31	681	24000,00
2 Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	6431	6415	4000,00
3 Виставлено рахунок споживаючу послуг з розміщення	361	70311	24000,00
4 Відображено податкові зобов'язання з ПДВ та туристичного збору	70311 70311	6431 6418	4000,00 240,00
5 Надано знижку на надані готельні послуги	704 704 704	361 6415 6418	2400,00 -400,00 -24,00
6 Відображено собівартість наданих у звітному періоді готельних послуг з розміщення у номерах «стандарт»	90311	2313	16000,00
7 Закрито розрахунки за отриманими авансами у сумі попередньої оплати	681	361	24000,00
8 Повернено кошти покупцю	361	31, 30	2400,00

Діяльність готелю передбачає використання різних ресурсів (матеріальних, трудових та фінансових). Ресурси готелю споживаються та трансформуються у витрати. Класифікація витрат суб'єкта господарювання, який надає готельні послуги, дозволяє визначати резерви економії його ресурсів, зменшувати собівартість готельних послуг, підвищувати рентабельність готелю, визначити ефект операційного важелю готелю з метою максимізації його прибутку. Усі витрати готелю поділяються на:

- витрати, пов'язані з процесом виробництва та реалізації готельних послуг;
- витрати готелю на розширене відтворення необоротних активів;
- соціальні витрати.

Витрати на виробництво та реалізацію готельних послуг, виражені у грошовій формі, становлять собівартість готельних послуг. Кількість готельних послуг, що пропонуються ринку, залежить від рівня виробничих витрат та ціни, за якою вони будуть реалізовані на ринку. Тому значення економічної природи собівартості є суттєвим чинником ефективності господарської діяльності готелю, оскільки собівартість готельних послуг

здійснює вплив на розмір прибутку та показник рентабельності. Крім того, в сучасних умовах, коли суб'єкти господарювання, які надають готельні послуги, самостійно розробляють тарифи на свої послуги, значення собівартості таких послуг впливає на їх ціноутворення.

Витрати готелів можуть бути "...явні та неявні, втрачених можливостей, граничні, альтернативні" [25].

Розрізняють бухгалтерський і економічний підходи до оцінки витрат готелю. У звітах суб'єктів готельного бізнесу відображаються явні (бухгалтерські) витрати.

Неявні витрати готелю не включаються до собівартості його послуг, оскільки вони не в формі платежів. Найбільш поширеною є вигода від безоплатного користування ресурсами готелю (приміром, використання власної будівлі замість оренди чужої, праці власників фірми без нарахування заробітної плати тощо). Неявні витрати враховуються при визначенні величини чистого економічного прибутку.

Витрати втрачених можливостей готелю формуються при виборі певної програми, встановленні найменшої ціни, за якої слід зважати на наявність «вузьких» місць, які не дозволяють застосовувати варіант, вигідніший в інших відносинах. Як наслідок, виникають витрати втрачених можливостей, які традиційно до собівартості не включаються, а використовуються виключно в аналітичних цілях. Якщо ж вони включаються до собівартості, то їх відображають окремо від інших елементів витрат.

Граничні витрати готелю – це додаткові витрати (чи їх приріст) внаслідок збільшення обсягу реалізації готельних послуг на одиницю).

Альтернативні витрати готелю – це вигода, втрачена внаслідок використання наявного економічного ресурсу у найприбутковішій сфері діяльності. Наприклад, для власника суб'єкта готельного господарства альтернативні витрати – це найвища заробітна плата, яку потенційно він міг би заробити, працюючи по найму.

Залежно від впливу розміру готельного продукту витрати можуть бути постійні і змінні.

Постійні (умовно-постійні) витрати суб'єкта готельного господарства – це витрати, які не залежать від зміни розміру готельного продукту (обсягу виручки від реалізації послуг суб'єкта готельного бізнесу). Ці витрати зменшуються на одиницю готельних послуг зі зростання їх обсягу.

Переважна більшість експлуатаційних витрат суб'єкта готельного бізнесу є постійними. Це витрати на амортизацію основних засобів та нематеріальних активів, оренду та ремонт основних засобів, витрати на оплату праці та відрахування на соціальне страхування тощо.

Змінні (умовно-змінні) витрати суб'єкта готельного господарства – це витрати, величина яких перебуває у безпосередній залежності від розміру готельного продукту. Вони змінюються залежно від обсягу готельних послуг, причому пропорційно обсягу таких послуг, регресивно чи прогресивно. Це витрати на питну воду, прання білизни, транспорт, електроенергію тощо.

За способом віднесення на собівартість витрати поділяються на прямі та непрямі. Для прямих витрат характерним є те тим, що вони можуть бути безпосередньо віднесені до собівартості готельних послуг. Непрямі витрати розподіляються пропорційно до обсягу реалізації готельних послуг по підрозділах суб'єкта готельного бізнесу, видах його діяльності. Це загально-експлуатаційні та управлінські витрати.

Організація обліку витрат готелю за місцями їх виникнення є передумовою здійснення калькулювання собівартості готельних послуг за їх видами. З цією метою у ПрАТ “Готель Поділля” до рахунка 23 “Виробництво” відкриті рахунки за місцями виникнення витрат:

231 “Витрати на проживання і розміщення відвідувачів готелю”;

233 “Витрати на харчування в готелі”;

233 “Витрати оздоровчого центру в готелі”;

234 “Витрати медичного центру в готелі”.

Аналітичний облік витрат ПрАТ “Готель Поділля” ведеться за статтями калькуляції. Зокрема, до калькуляційних статей на проживання і розміщення відвідувачів готелю відносяться:

- витрати на продукти харчування в готелі (оснащення міні-бару в готельному номері);
- витрати на оплату праці персоналу готелю;
- витрати на соціальні заходи для персоналу готелю;
- експлуатаційні витрати готельних номерів;
- амортизація необоротних активів готелю;
- інші витрати загальновиробничого характеру.

Дані статті калькуляції є складовими виробничої собівартості готельних послуг.

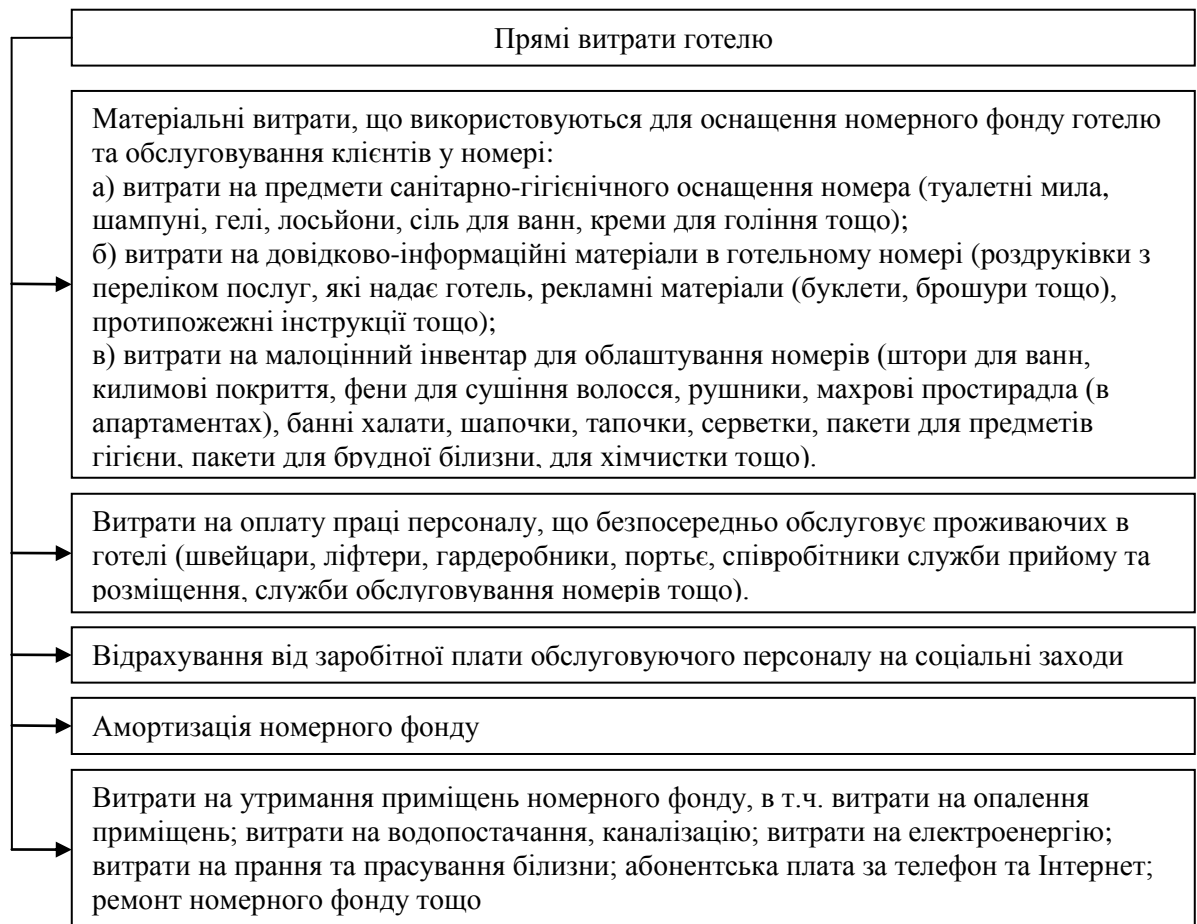


Рисунок 2.5 – Склад прямих витрат ПрАТ “Готель Поділля”

Ціни на готельні послуги залежать від різних факторів, зокрема типу номеру, а тип номеру – від рівня сервісу, оснащення та площі готельного номеру. Тому в рамках рахунку 231 «Витрати на проживання і розміщення відвідувачів готелю» витрати обліковуються деталізовано в розрізі типів номерів:

2311 “Витрати на проживання і розміщення відвідувачів в номерах люкс”;

2312 “Витрати на проживання і розміщення відвідувачів в номерах напівлюкс”;

2313 “Витрати на проживання і розміщення відвідувачів в номерах стандарт”;

2314 “Витрати на проживання і розміщення відвідувачів в номерах студію” тощо.

Ці рахунки використовуються для обліку прямих витрат. На рис. 2.5 наведено склад прямих витрат ПрАТ “Готель Поділля”.

Для обліку загальновиробничих витрат ПрАТ “Готель Поділля” відкриваються рахунки:

911 “Загальновиробничі витрати на проживання і розміщення відвідувачів готелю”;

912 “Загальновиробничі витрати на харчування в готелі”;

913 “Загальновиробничі витрати оздоровчого центру готелю”;

914 “Загальновиробничі витрати медичного центру готелю”.

Відповідно, для розподілу загальновиробничих витрат обрано обґрунтовану базу розподілу, зокрема, площа номера.

Об’єктом калькулювання собівартості в готелі є готельні послуги. Процес калькулювання готельних послуг полягає у визначенні вартості їх одиниці, а тому має включати:

- групування витрат;
- визначення об’єктів обліку виробничих витрат, об’єктів калькулювання та калькуляційних одиниць;
- обрання методу розподілу загальновиробничих витрат;
- відокремлення в обліку витрат поточної діяльності (на надання готельних послуг) та капітальних витрат;
- обрання методу обліку витрат та розрахунку собівартості готельних послуг.

Для підприємства готельного господарства об’єкт калькулювання – це вид послуг чи вид діяльності, які вимагають визначення пов’язаних з ними витрат. Вибір об’єктів калькулювання здійснюється з врахуванням облікових ознак та пов’язаний з групуванням виробничих витрат в аналітичному обліку. Крім того, з метою надання управлінському персоналу необхідної інформації, обрання об’єктів калькулювання забезпечує належний внутрішній контроль за використанням економічних ресурсів, за сумою прямих та непрямих витрат, за правильним розподілом загальновиробничих витрат.

Чинним законодавством готелю надається право на власний розсуд обирати метод калькулювання. При цьому відсутність методології бухгалтерського обліку на підприємствах готельного господарства

ускладнює даний процес на практиці і зменшує важливість (достовірність) показника собівартості готельних послуг.

Прибуток підприємств готельного господарства – це “...структурний елемент цін на основну послугу розміщення, інші основні та додаткові послуги, що характеризує результат як експлуатації номерного фонду так і структурних додаткових і допоміжних підрозділів підприємств готельного господарства в цілому” [32, с. 56]. Це визначення враховує особливості основної діяльності підприємства готельного господарства та комплексний характер готельних послуг.

2.4 Організація внутрішнього контролю основної діяльності підприємства готельного господарства

В сучасних умовах від підприємств готельного господарства вимагається створення ефективної системи внутрішнього контролю, інтегрованої в загальну інформаційну систему управління підприємства.

Система внутрішнього контролю підприємства готельного господарства – це сукупність політик, правил та процедур, прийнятих управлінським персоналом такого підприємства “...з метою забезпечення організованого й ефективного здійснення фінансово-господарської діяльності для збереження активів, запобігання й виявлення випадків зловживань і помилок, точності та повноти облікових даних, а також оперативної підготовки належної фінансової інформації” [3].

Організація внутрішнього контролю ПрАТ “Готель Поділля” враховує особливості, зумовлені ринковими умовами його господарювання, розмірами і категорією готелю, станом його “...матеріально-технічного оснащення, переліком послуг, що ним надаються, кваліфікацією персоналу, рівнем обслуговування та різним майновим статусом” [7].

Система внутрішнього контролю підприємства готельного господарства повинна мати не формальний, а реальний та систематичний характер, зокрема, систематичний контроль основної діяльності такого підприємства, оперативний контроль за процесом виробництва та використання виробничих ресурсів зі сторони керівників структурних

підрозділів; контроль керівника підприємства, його заступника, головного бухгалтера та інших фахівців керівного апарату, що базується на точних оцінках та об'єктивних вимірниках; встановлення зворотного зв'язку з об'єктом контролю. Керівники структурних підрозділів, в свою чергу, звітують перед управлінським персоналом про усунення недоліків, а управлінський персонал вживає заходів для впливу на винних осіб; затвердження системи внутрішнього контролю в обліковій політиці, зокрема, графіка документообігу; посадових інструкцій управлінців всіх рівнів, узагальнення результатів функціонування системи внутрішнього контролю підприємства готельного господарства.

Внутрішній контроль як елемент системи управління здійснюється ПрАТ "Готель Поділля" на безперервній основі, забезпечуючи прийняття ефективних управлінських рішень з метою вдосконалення господарської діяльності підприємства готельного господарства.

Внутрішній контроль на підприємствах готельного бізнесу забезпечує:

- ефективність управління,
- повне, достовірне і оперативне формування бухгалтерської інформації з метою складання управлінської та фінансової звітності,
- економічну доцільність реалізації тих чи інших бізнес-процесів;
- збереження і раціональне використання активів підприємства;
- аналіз співвідношення понесених витрат та отриманих доходів тощо.

Головне завдання внутрішнього контролю підприємства готельного господарства полягає у виявленні розбіжностей між фактичними і плановими показниками, усуненні причин таких розбіжностей, забезпеченні належного виконання розроблених планів та всіх нормативних вимог підприємства, створенні належних умов для роботи працівників.

На підприємствах готельного господарства практикується здійснення внутрішнього контролю за якістю прийнятих управлінських рішень. Результати такого контролю використовуються керівництвом при оцінці роботи менеджерів та вирішенні питань щодо їх підвищення. З метою удосконалення організації внутрішнього контролю підприємства важливим є досягнення відповідності між безпосереднім візуальним спостереженням з боку керівництва та дистанційним контролем, оперативність його планування.

При здійсненні внутрішнього контролю за основними змінними показниками (якість, вартість, час, обсяг, ступінь досягнення цілі) підприємство готельного господарства має дотримуватись передових наукових методик та орієнтуватись на найкращі практичні досягнення у готельному бізнесі. Система внутрішнього контролю не повинна, з однієї сторони, обмежуватись інцидентами, а з іншої, бути тотальною, оскільки це породжує, відповідно, недбалість у роботі працівників, відповідальних за внутрішній контроль, та невдоволення працівників, яких контролюють.

Недоліки в роботі працівників доцільно обговорювати на робочому місці; за будь-яких умов внутрішній контроль не має пригнічувати працівників, створювати ситуацію напруги в трудовому колективі й призводити до конфліктів на підприємстві. Ефективний внутрішній контроль на підприємстві готельного господарства сприяє успішному досягненню цілей даного підприємства, породжує відчуття впевненості та задоволення від своєї роботи у працівників. Система внутрішнього контролю (СВК) має враховувати загальний режим та умови роботи управлінців. Зокрема, контроль варто здійснювати тоді, коли фахівці апарату управління найменш завантажені своєю безпосередньою роботою, мають час на здійснення спостереження чи перевірки.

Для підвищення ефективності внутрішнього контролю на підприємствах готельного господарства практикують:

- 1) розробку планів, що об'єктивно відображають результати діяльності працівників;
- 2) двостороннє спілкування між працівниками органів внутрішнього контролю підприємства і працівниками, діяльність яких підлягає контролю;
- 3) уникнення надмірного контролю;
- 4) застосування методів розробки планів, які покликані забезпечити жорсткий, проте об'єктивний внутрішній контроль;
- 5) застосування методів матеріального заохочення органів внутрішнього контролю за досягнуті результати;
- 6) функціонування інформаційно-управлінської системи внутрішнього контролю;
- 7) зосередження уваги на контролі за процесами здійснення основної діяльності підприємства готельного господарства.

Сутність внутрішнього контролю на підприємствах готельного господарства можна проілюструвати через його функції (рис. 2.6).

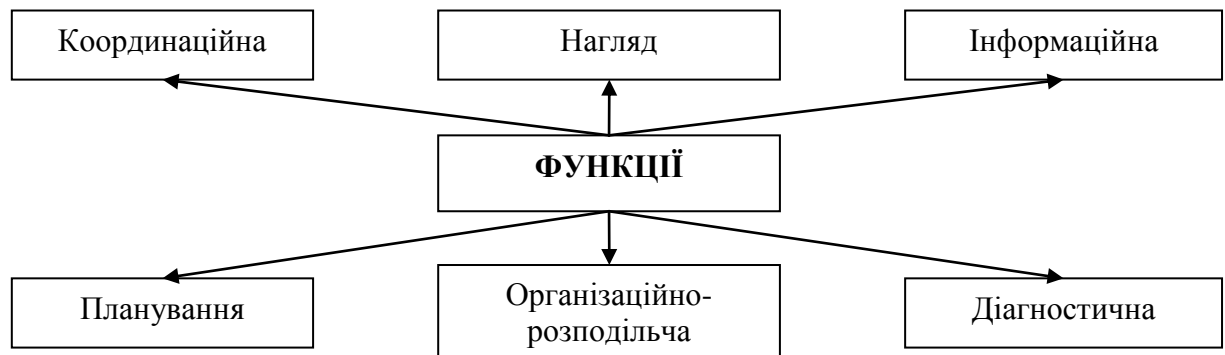


Рисунок 2.6 – Основні функції СВК підприємств готельного господарства

Серед додаткових функцій внутрішнього контролю виділяють:

1) контроль повноважень – виконання тільки таких контрольних процедур, які забезпечують ефективне функціонування підприємства, що дозволяє попередити зловживання посадовців та запобігає здійсненню економічно недоцільних господарських операцій;

2) контроль документального оформлення – формування повної інформації про здійснення господарських операцій, підтвердженої первинними документами та обліковими регістрами;

3) контроль збереження – ефективне використання активів (спеціалізованих робочих активів) підприємства.

Система внутрішнього контролю на підприємствах готельного господарства залежить від організаційної структури підприємства, його бізнес-процесів, об'єктів контролю, розподілу функцій контролю за його суб'єктами, складу відділу внутрішнього контролю та інформаційних запитів апарату управління.

Побудова СВК здійснюється на основі системного підходу з врахуванням специфіки діяльності центрів відповідальності підприємства готельного господарства і передбачає:

1) визначення об'єктів контролю;

2) створення центрів відповідальності (центрів доходів та витрат) для контролю за ефективним використанням спеціалізованих робочих активів, доходами та витратами підприємства для виявлення відхилень;

3) затвердження бюджетів для визначення оптимальних показників результативності діяльності підприємства готельного господарства та його структурних підрозділів;

4) формування забезпечення процедур аналізу та контролю;

5) розробку типових форм внутрішньої звітності для оперативного формування інформаційного забезпечення діючої системи управління підприємством.

Результати дослідження стану СВК підприємств готельного господарства засвідчують відсутність системного підходу до здійснення контрольних процедур за об'єктами контролю. Це обумовлює потребу у створенні ефективної СВК на підприємствах даного сектору.

Система внутрішнього контролю на підприємствах готельного господарства може бути ефективною, якщо налагоджені взаємозв'язки між суб'єктами контролю, які разом використовують контрольні процедури за господарськими операціями підприємства, зокрема, перевірку економічної доцільності здійснених операцій, повноти їх відображення в бухгалтерському обліку, з метою формування необхідної інформації для потреб управління.

На більшості підприємств готельного господарства "...відсутня налагоджена система контролю за центрами відповідальності та центрами витрат, внаслідок чого не закріплені посадові інструкції осіб, що відповідають за функціонування системи контролю" [3]. Проблемою існуючої системи внутрішнього контролю підприємств досліджуваної сфери є відсутність системного підходу до її формування на всіх ділянках бухгалтерського обліку за конкретними бізнес-процесами, перекладання функцій контролю з керівників різних структурних підрозділів на працівників бухгалтерії підприємства. Як наслідок – надмірне навантаження бухгалтерської служби та неналежне здійснення контрольних процедур.

Найвищий рівень контролю на підприємстві здійснюють власники (акціонери, учасники), які встановлюють основні бізнес-процеси, визначають цілі й завдання для управлінського персоналу підприємства готельного господарства. Центром відповідальності III рівня є керівник, який визначає СВК підприємства і порядок здійснення процедур контролю за відповідними об'єктами. Центр відповідальності II рівня – це керівники центрів відповідальності (адміністратор готелю, керівник відділу прокату тощо), які здійснюють контроль з метою ефективного функціонування структурних

підрозділів. Вони відповідальні за підготовку внутрішньо-управлінської звітності для керівника підприємства. Центр відповідальності I рівня – це керівники центрів витрат та доходів, функціональні обов'язки яких передбачені посадовими інструкціями.

У ПрАТ “Готель Поділля” суб'єктами контролю є Загальні збори акціонерів (найвищий рівень контролю), наглядова рада, ревізійна комісія (вищий рівень контролю), голова правління товариства (центр відповідальності III рівня), начальники структурних підрозділів товариства (центри відповідальності II рівня) і начальники центрів відповідальності товариства (центри відповідальності I рівня). Первинними центрами відповідальності товариства є його працівники – виконавці завдань керівників центрів відповідальності. В свою чергу, керівники центрів відповідальності – виконавці завдань керівників структурних підрозділів, а останні підзвітні голові правління товариства. Голова правління виступає виконавцем перед наглядовою радою, ревізійною комісією, а також перед акціонерами товариства.

Важливим є розподіл контрольних функцій між суб'єктами контролю підприємства готельного господарства, тобто розмежування відповідальності. З цією метою керівник вищого рівня, розподіляючи повноваження між керівниками нижчого рівня, має контролювати і оцінювати результати їх діяльності через систему внутрішньої звітності.

На наступному етапі організації СВК передбачено вибір підприємством організаційної форми. В практиці підприємств готельного господарства передбачена можливість створення окремої служби внутрішнього контролю чи розподілу контрольних функцій між начальниками структурних підрозділів. Це залежить від цілей і завдань СВК, її організаційної структури та обсягів діяльності підприємства.

У контексті внутрішнього контролю основної діяльності підприємств готельного господарства об'єктами контролю є господарські процеси підприємства, спеціалізовані робочі активи, доходи і витрати в цілому та в розрізі наданих послуг, оцінка господарської діяльності структурних підрозділів та забезпечення ефективності управлінських рішень (табл. 2.10).

Відповідно до окреслених об'єктів контролю використовують наступні процедури контролю: контроль обсягів надання послуг; оцінка доходів та витрат; аналіз результатів основної діяльності; перевірка забезпеченості

підприємства спеціалізованими робочими активами, контроль руху та ефективності використання необоротних та оборотних активів; визначення розбіжностей між фактичними та плановими показниками за центрами відповідальності.

Таблиця 2.10 – Складові внутрішнього контролю основної діяльності ПрАТ «Готель Поділля», м. Хмельницький

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

Важливою компонентою ефективної СВК на підприємствах готельного господарства є належне інформаційне забезпечення виконання контрольних процедур.

У цілому, основна діяльність підприємств готельного господарства пронизана контрольними заходами: від підбору працівників визначених складу і кваліфікації до розрахунків зі споживачами. При цьому внутрішній контроль підприємства базується на документуванні всіх господарських операцій, відображенні на рахунках обліку наявності та руху ресурсів підприємства.

Інформаційною базою СВК підприємств готельного господарства є документи, представлені на рис. 2.7.

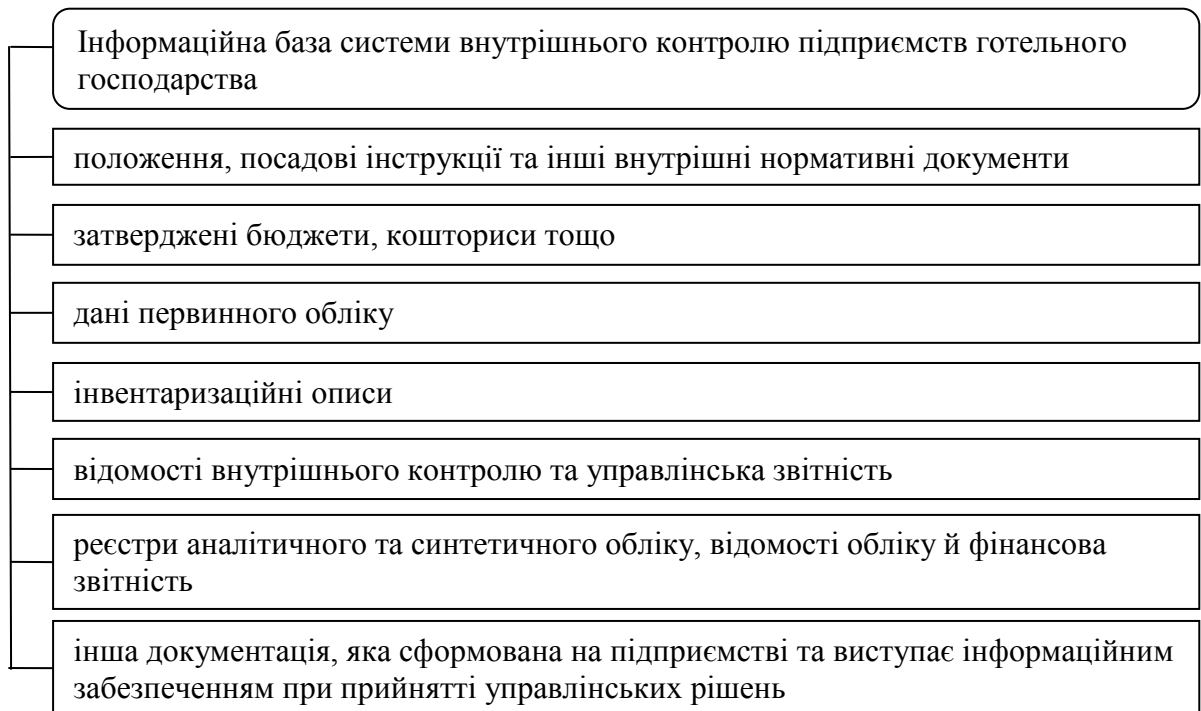


Рисунок 2.7 – Інформаційна база системи внутрішнього контролю підприємств готельного господарства

Залежно від інформаційного забезпечення контрольних процедур, внутрішній контроль буває:

- документальний – визначення достовірності й економічної доцільності господарських операцій на підставі первинних документів, реєстрів обліку та управлінської звітності;
- фактичний – перевірка кількісного та якісного складу об'єктів (спеціалізованих робочих активів) шляхом інвентаризації та інших методів.

Дані види контролю взаємопов'язані, тому їх спільне використання дозволяє оцінити фактичний стан об'єкта контролю.

Таблиця 2.11 – Застосування аналітичного інструментарію у процедурах контролю доходів і витрат від основної діяльності підприємств готельного господарства

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 від основної діяльності підприємств готельного господарства, Звіт про результати контролю доходів і витрат від основної діяльності підприємств готельного господарства
1.2 Вибір методів, прийомів та способів контролю доходів і витрат від основної діяльності	–	
Призначення виконавців процедур контролю, термінів та періодичності їх здійснення, форми звітування про результати процедур	Аналіз ризиків частоти виникнення порушень щодо визнання та оцінки доходів та витрат від основної діяльності в обліку і для цілей оподаткування прибутку	
2. Методичний (дослідницький) етап		
2.1 Контроль витрат підприємства готельного господарства і формування собівартості готельних послуг	Аналіз собівартості основних послуг з розміщення (за категоріями номерів), загальновиробничих витрат та витрат обслуговуючих підрозділів, аналіз витрат на використання енергоносіїв	Форма АП-1 “Аналіз структури загально-виробничих витрат за _____ місяць 20__ року”, Форма АП-3 “Аналіз структури собівартості основних послуг з розміщення у категорії номерів _____ за _____ місяць 20__ року”, Форма АП-7 “Аналіз обсягів використання енергоносіїв”
2.2 Контроль доходів підприємства готельного господарства	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”

Кінець таблиці 2.11

2.3 Контроль показників енерговикористання	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”
3. Заключний етап		
3.1 Узагальнення результатів контрольних процедур	Факторний аналіз впливу відхилень на показники доходів і витрат від основної діяльності	Звіт про результати контролю доходів і витрат підприємств готельного господарства
3.2 Звітування за результатами проведеного контролю		

“...Поєднання документального і фактичного контролю у теорії та практиці називають комбінованим контролем” [15, с. 34].

Для здійснення внутрішнього контролю фізичної наявності, стану, правильності визнання та оцінки спеціалізованих робочих активів підприємств готельного господарства застосовують інвентаризацію. При застосуванні даного методу фактичного контролю здійснюється перевірка умов зберігання і використання активів, виявлення неліквідних активів (залежаних й невикористаних, що втратили свої якісні характеристики) та непридатних необоротних спеціалізованих активів.

Інвентаризація як метод внутрішнього контролю, що застосовується на підприємствах готельного господарства має бути чітко регламентована, зокрема, мають бути передбачені:

- терміни та порядок проведення інвентаризації;
- порядок визначення інвентаризаційних різниць;
- документальне оформлення результатів інвентаризації.

Правильна побудова підготовчого етапу інвентаризації забезпечує послідовність та достовірність її проведення, виявлення потенційних порушень та факти неефективного використання спеціалізованих робочих активів.

Організація внутрішнього контролю на підприємстві готельного господарства визначається його внутрішнім документом, у якому визначені

регламенти формування інформації й використання результатів внутрішнього контролю для прийняття ефективних управлінських рішень.

В системі внутрішнього контролю особливого значення набувають аналітичні процедури. В табл. 2.11 наведено основні етапи застосування аналітичного інструментарію в ході здійснення внутрішнього контролю основної діяльності підприємства готельного господарства.

Сучасна фінансово-економічна криза, яка супроводжує національну економіку, негативно впливає на результативність діяльності досліджуваних підприємств, що призводить до зацікавленості власників та керівників суб'єктів дослідження у функціонуванні ефективної системи внутрішнього контролю.

3 НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ В УПРАВЛІННІ ОСНОВНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВ ГОТЕЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА

3.1 Пропозиції щодо удосконалення обліку готельних послуг

З метою удосконалення технології бухгалтерського обліку готельних послуг на основі вивчення наукових досліджень та практичного досвіду основної діяльності підприємств готельного господарства, рекомендується керуватися класифікацією готельних послуг, представленою на рис. 3.1.

Представлені на даному рисунку класифікаційні ознаки актуальні для використання в управлінні основною діяльністю підприємства готельного господарства, оскільки запропонована класифікація готельних послуг дозволяє диференціювати такі послуги та управляти рентабельністю підприємств готельного господарства, створити інформаційний базис для прийняття ефективних управлінських рішень. В табл. 3.1 запропоновано напрями удосконалення технології обліку готельних послуг в контексті представленої на рис. 3.1 класифікації.

Таким чином, використання розробленої класифікації готельних послуг дозволить оптимізувати технологічні прийоми і способи при розробці облікової політики підприємств готельного господарства через ідентифікацію і системне використання таких компонентів, як: формалізація та ідентифікація готельної послуги, виділення для облікових потреб іміджевої складової у готельній послугі, конкретизація адресата наданої послуги, класифікація витрат на постійні і змінні, нормативний критерій у детермінації послуги і розробка пропозиційного портфелю.

Даний поділ готельних послуг став підґрунтям для розробки методичного забезпечення бухгалтерського обліку основної діяльності підприємств готельного господарства, відображення її у фінансовій звітності з врахуванням особливостей процесу надання таких послуг, а також для потреб калькулювання їх собівартості та управління підприємством в цілому.

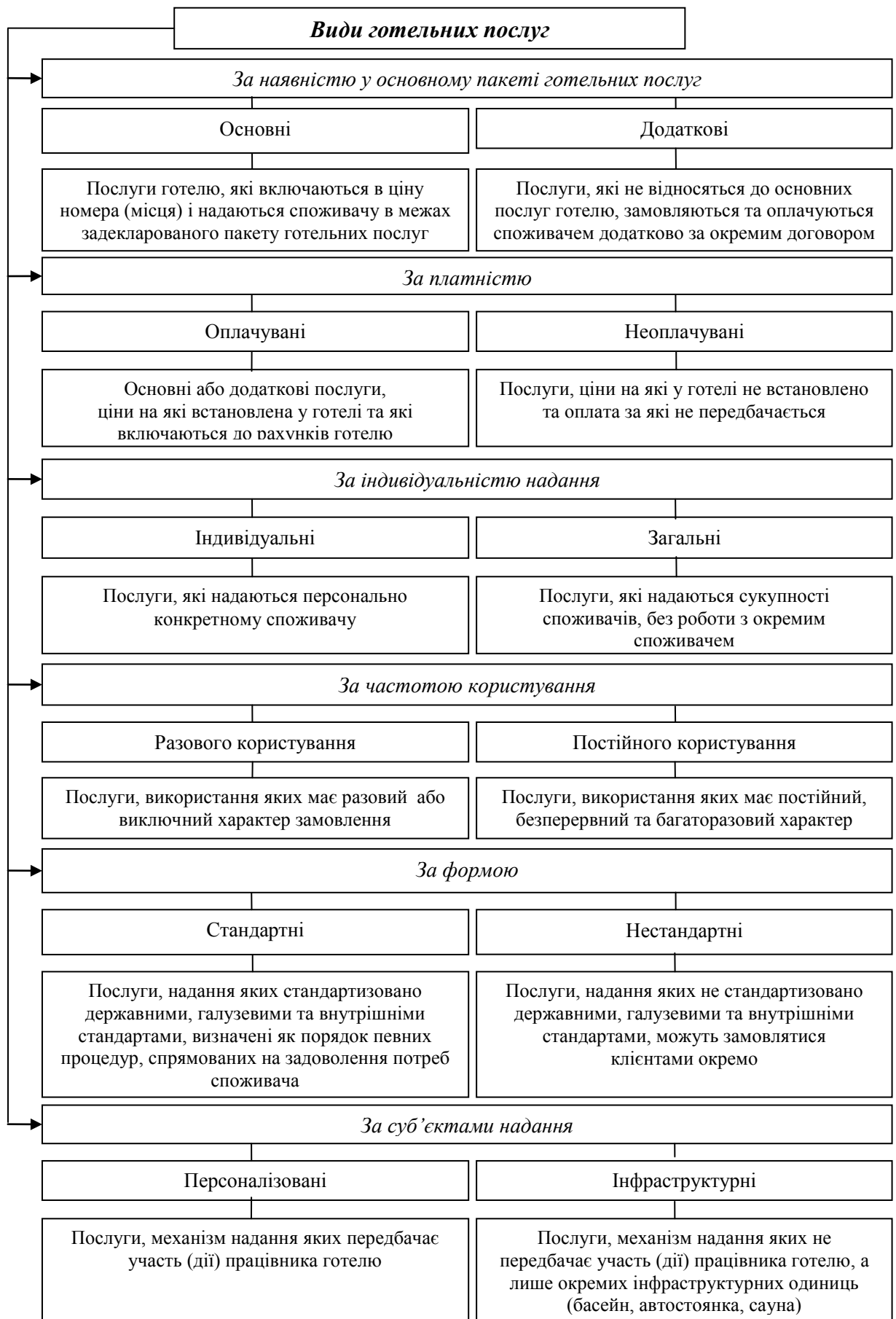


Рисунок 3.1 – Класифікація та характеристика видів готельних послуг для облікових цілей

Таблиця 3.1 – Аспекти удосконалення технології обліку послуг готелю

Класифікаційна ознака	Види готельних послуг	Напрями використання для цілей бухгалтерського обліку основної діяльності підприємства готельного господарства	Сутність удосконалення технології обліку
Наявність у основному пакеті готельних послуг	Основні	Включення послуг до основних або додаткових визначає порядок калькулювання собівартості пакету готельних послуг відповідно до категорії номерів. Калькулювання собівартості додаткових послуг 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	Формалізація та ідентифікація послуги
	Додаткові		
За платністю	Оплачувані	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	Виокремлення для обліку іміджевої складової у готельній послугі
	Неоплачувані		
За індивідуальністю надання	Індивідуальні	Індивідуальні послуги визначають величину витрат на окреме замовлення (проживання в номері), оскільки можуть бути віднесені на готельні послуги конкретного клієнту. Загальні послуги, будучи послугами загальної дії надаються сукупності клієнтури готелі	Акцент на адресності надання послуги
	Загальні		
За частотою користування	Разового 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)	Поділ витрат на постійні та змінні
	Постійного користування		
За формою	Стандартні	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)	Нормативний критерій визначення послуги
	Нестандартні		
За суб'єктом надання	Персоналізовані	Персоналізовані послуги надаються клієнту шляхом його взаємодії з персоналом готелю, таких чином, у їх вартість закладаються витрати на оплату праці працівників відповідної категорії. Інфраструктурні послуги надаються клієнту шляхом використання ним відкритих для клієнтів елементів інфраструктури готелю, таких чином, вартість послуг визначається на основі собівартості, визначеної з величини витрат на утримання відповідного елементу та інтенсивності його використання	Пропозиційний портфель
	Інфраструктурні		

Слід зазначити, що будь-яка з запропонованих класифікаційних ознак готельних послуг, що надаються підприємствами готельного господарства, має визначальний вплив на технологію розробки облікової політики підприємства, яка ґрунтується на:

- побудові бухгалтерських процесів;
- роботі облікової служби;
- порядку документального забезпечення господарських операцій;
- системі документообігу, що прийнята на підприємстві;
- організації та методиці аналізу і внутрішнього контролю основної діяльності такого підприємства,
- юридичній відповідальності підприємства готельного господарства,
- складанні і подання фінансової звітності.

Заслуговує на увагу порядок обліку загальновиробничих витрат на підприємствах готельного господарства, зокрема вибір бази їх розподілу. Пропонуємо для підприємств готельного бізнесу обрати таку базу розподілу загальновиробничих витрат (рис. 3.2).

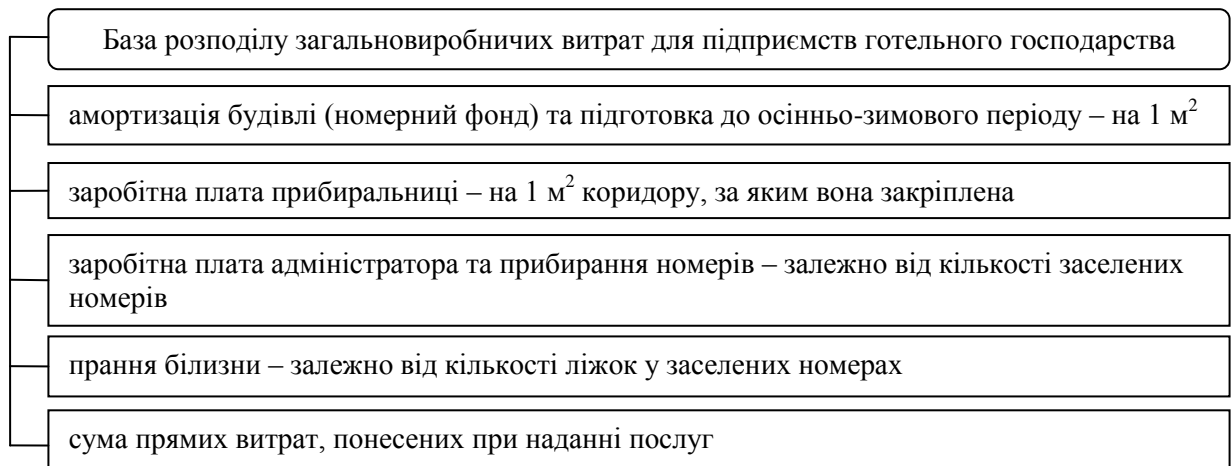


Рисунок 3.2 – База розподілу загальновиробничих витрат для підприємств готельного господарства

На підставі аналізу практики підприємств готельного господарства запропонований алгоритм обліку і управління витратами виробництва основної діяльності підприємства готельного господарства (рис. 3.3), який передбачає облік виробничих витрат за центрами витрат, визначення фінансового результату і собівартості готельних послуг за видами діяльності.

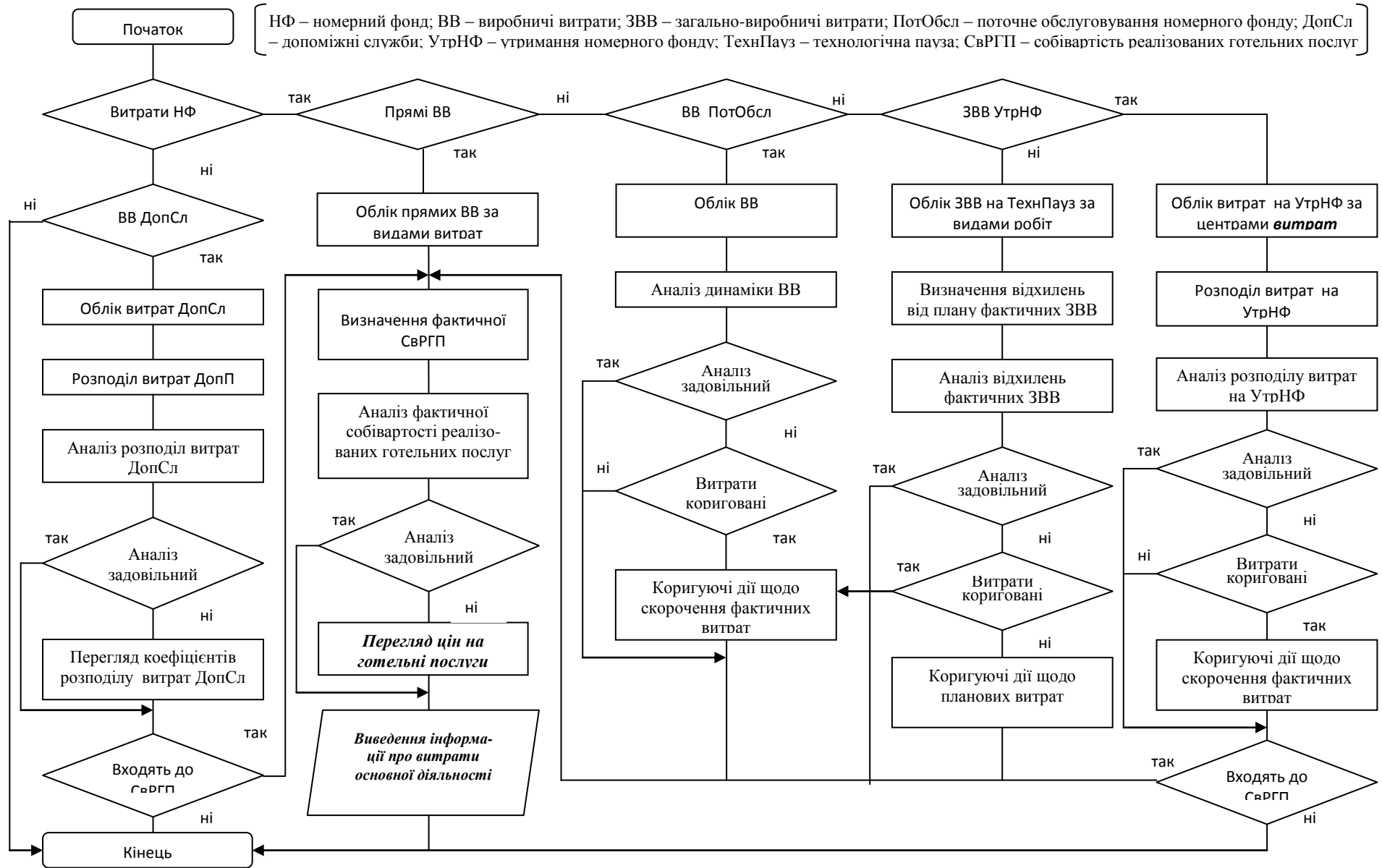


Рисунок 3.3 – Алгоритм обліку та управління виробничими витратами основної діяльності готелю

Запропонований алгоритм дозволяє чітко відокремити витрати основної діяльності підприємства готельного господарства від витрат допоміжних та додаткових підрозділів, оцінити ефективність роботи номерного фонду підприємства готельного господарства за окремими структурними підрозділами і видами діяльності.

Отже, запропонований механізм обліку витрат виробництва підприємства готельного господарства сприяє підвищенню аналітичності і достовірності інформації про результати основної діяльності підприємства готельного господарства.

3.2 Проблеми і перспективи внутрішнього контролю в управлінні основною діяльністю підприємств готельного господарства

Наслідком роботи системи внутрішнього контролю на підприємствах готельного господарства має бути прозора, достовірна інформація, на основі якої управлінський персонал підприємства здійснюватиме управління бізнес-процесами.

Діюча на підприємствах готельного господарства система внутрішнього контролю залежить від їх організаційної структури, існуючих бізнес-процесів та ідентифікованих об'єктів контролю, розподілу контрольних функцій за суб'єктами внутрішнього контролю, структури відділу внутрішнього контролю та інформаційних запитів управлінської системи.

Формування системи внутрішнього контролю підприємства готельного господарства має здійснюватись на основі системного підходу з врахуванням специфіки діяльності визначених центрів відповідальності та передбачати:

- виділення об'єктів внутрішнього контролю;
- створення центрів відповідальності (зокрема, центрів доходів і центрів витрат) “...з метою контролю за раціональним використанням (споживанням) спеціалізованих робочих активів та отриманими доходами і понесеними витратами з метою виявлення відхилень” [4, с. 52];

- затвердження бюджетів з метою визначення оптимальних показників результативності діяльності підприємства готельного господарства та його структурних підрозділів;

- визначення контрольних процедур для здійснення внутрішнього контролю;

- розробку основних форм внутрішньої звітності підприємства готельного господарства з метою формування інформаційного забезпечення системи управління на оперативному рівні.

Організація внутрішнього контролю на підприємствах готельного господарства не є регламентованою. Як правило, вона визначається внутрішнім документом у межах окремого підприємства готельного господарства, який визначає регламенти формування і узагальнення інформації системи внутрішнього контролю й використання результатів такого контролю для прийняття ефективних управлінських рішень.

З метою удосконалення системи внутрішнього контролю підприємств готельного господарства нами розкрито можливості використання запропонованої на рис. 3.1 класифікації готельних послуг для внутрішнього контролю основної діяльності підприємств даної галузі (табл. 3.2).

Виходячи з даних табл. 3.2, можна стверджувати, що існує необхідність класифікації готельних послуг для потреб здійснення внутрішнього контролю основної діяльності підприємств готельного господарства, зокрема і з метою використання в господарському контролі аналітичних процедур.

Під час організації системи внутрішнього контролю суб'єкта готельного бізнесу доцільно враховувати, що на неї впливають внутрішні та зовнішні чинники. Серед внутрішніх чинників виділяють організаційну структуру підприємства, структуру системи його управління, рівень знань, умінь та навичок керівництва, делегування повноважень між ланками управлінського персоналу тощо. До зовнішніх чинників відносять нормативно-правове регулювання галузі, політико-економічну ситуацію у країні, існування конкуренції тощо.

Таблиця 3.2 – Використання запропонованої класифікації готельних послуг для потреб внутрішнього контролю основної діяльності підприємств готельного господарства

Види готельних послуг	Використання класифікації для цілей внутрішнього контролю основної діяльності підприємства готельного господарства
1. За наявністю у основному пакеті готельних послуг: – основні; – додаткові	Такий поділ для цілей контролю основної діяльності підприємств готельного господарства дозволяє встановити правильність ціноутворення на всі види послуг такого підприємства, а також контролювати рентабельність кожного виду послуг
2. За платністю: – оплачувані; – неоплачувані	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 ПДВ. 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 ПДВ
3. За індивідуальністю надання: – індивідуальні; – загальні	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 можуть бути віднесені на готельні послуги конкретного клієнта. Надання загальних послуг та, відповідно, доходи від них можна проконтролювати шляхом визначення величини виручки від надання таких послуг, а величину витрат – виходячи з обсягів фактичних та середніх фактичних витрат
4. За частотою користування: – разового користування; – постійного 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 оприбуткованої виручки
5. За формою: – стандартні; – нестандартні	Контроль надання стандартної послуги передбачає перевірку процедури надання послуги на предмет правильності застосування наявних норм та нормативів використання матеріальних цінностей та витрат часу роботи персоналу, а нестандартної послуги – правильності визначення обсягу фактично понесених витрат
6. За суб'єктом надання: – персоналізовані; – інфраструктури	Обсяги персоналізованих послуг можуть бути визначені на основі особових рахунків, що надаються клієнту, 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

Здійснюючи внутрішній контроль основної діяльності, підприємству готельного господарства доцільно зосередити увагу на:

а) перевірці врахування норми прибутку при визначенні ціни на основні готельні послуги, враховуючи різні категорії номерного фонду, та на додаткові готельні послуги в розрізі їх видів. Це сприяє “...оперативному реагуванню на зміни економічної кон’юнктури та врахуванню зміни у величині собівартості, пов’язаних із подорожчанням економічних ресурсів” [51]. Аналіз відповідності норми прибутку політиці ціноутворення підприємства готельного господарства дозволяє вносити зміни в прейскурант послуг підприємства з врахуванням величини фактичних витрат та демонструє запас фінансової міцності при застосуванні підприємствами готельного господарства програм лояльності, сезонних знижок та знижок за пакетними пропозиціями.

б) перевірці розміру доходів підприємства готельного господарства, враховуючи форми їх отримання, яка “...забезпечує виконання завдань контролю касової дисципліни, оскільки готель переважно має розрахунки готівковими коштами, що означає необхідність посилення контролю над рухом готівки” [51]. Крім того, внутрішній контроль відстрочення оплати за надані готельні послуги шляхом зіставлення даних рахунків-фактур та дат зарахування платежів, підвищує результативність претензійної роботи готелю, а, отже, і рівень його платоспроможності.

в) перевірці величини та структури доходів підприємства готельного господарства за видами об’єктів поставки (надання готельних послуг, діяльність ресторану, бару, кафе в готелі, торгівля сувенірною продукцією тощо). Крім того, співставлення відділом внутрішнього контролю результативності основної діяльності готелю за видами об’єктів поставки дозволяє оперативно виявляти найменш прибуткові напрями, згортаючи або стимулюючи їх. Це дає змогу “...контролювати обсяги доходів від діяльності, яка підлягає і не підлягає патентуванню, та відповідними чином враховувати дані доходи для оподаткування підприємства податком на прибуток” [51].

У процесі внутрішнього контролю основної діяльності підприємств готельного господарства:

а) виявляються відхилення в операціях визнання доходів та витрат, пов'язані з помилками та порушеннями вимог нормативно-законодавчих актів в сфері бухгалтерського обліку і оподаткування, а також оцінюється їх вплив на показники доходів, витрат, фінансових результатів, а також прибутковості підприємства готельного господарства;

б) створюються аналітичні таблиці з метою розкриття результатів здійснених контрольних процедур, а також діаграми і графіки з метою візуалізації отриманих результатів;

в) встановлюється рівень виконання завдань внутрішнього контролю основної діяльності підприємств готельного господарства, розробляються пропозиції щодо усунення виявлених помилок та викривлень в бухгалтерській інформації, підвищення ефективності діяльності підприємства.

На нашу думку, в посадових інструкціях фахівців бухгалтерської служби необхідно закріпити посадові обов'язки стосовно здійснення внутрішнього контролю, зокрема:

а) розробка програми та відповідного методичного забезпечення поточного бухгалтерського контролю (визначення економічної доцільності) господарських процесів суб'єкта готельного бізнесу, надання готельних послуг; використання економічних ресурсів;

б) розробка програми та відповідного методичного забезпечення поточного бухгалтерського контролю під час надання готельних послуг, використання економічних ресурсів, діяльності працівників відділу бухгалтерії;

в) розробка програми та відповідного методичного забезпечення наступного бухгалтерського контролю, зокрема в контексті виконання постанов, наказів, розпоряджень тощо;

г) створення системи інформаційного забезпечення внутрішнього контролю на всіх рівнях управління.

Це дозволить працівникам відділу бухгалтерії брати участь в процедурах внутрішнього контролю, що забезпечить зниження ризику помилок і перекручень бухгалтерської інформації про основну діяльність на стадії її формування, а також визначати економічну доцільність операцій

підприємства готельного господарства перед їх здійсненням на підставі аналізу їх впливу на показники фінансового стану такого підприємства.

Важливим прийомом внутрішнього контролю в готелі є інвентаризація ТМЦ, оскільки нерідко після виселення відвідувачів з готелю трапляються випадки природної втрати чи розкрадання майна (наприклад, білизни, побутових та електричних пристроїв, предметів інтер'єру тощо).

На нашу думку, доцільно здійснювати періодичну вибірккову інвентаризацію майна при:

- щоденному прибиранні готельних номерів;
- вибутті відвідувачів з готелю.

Це дозволить оперативно виявляти факти псування та розкрадання ТМЦ підприємства готельного господарства.

На сьогодні такі процедури фрагментарно реалізовані в господарській діяльності багатьох вітчизняних підприємств готельного господарства. Традиційно це поверховий огляд працівником готелю номеру клієнта. Це ускладнює можливість підприємства готельного господарства своєчасно проконтролювати наявність усіх ТМЦ в готельному номері і, відповідно, сприяє підвищенню витрат на оновлення матеріально-технічної бази такого підприємства.

Розвиток інформаційних технологій дозволяє удосконалювати процедури внутрішнього контролю на підприємствах готельного господарства. Зокрема, на ринку представлені програмні продукти з автоматичної ідентифікації ТМЦ (RFID-технології), які дозволяють зчитувати інформацію приховано без прямого контакту термінального пристрою, одночасно з кількох об'єктів. Електронні мітки можуть бути різні за розмірами, призначенням та тривалістю використання.

Використання на підприємствах готельного господарства спеціалізованих програмних продуктів для проведення інвентаризації технічно має бути реалізовано наступним чином:

- а) ведення первинного обліку майна підприємства (інтеграція автоматизованої системи з інформаційною базою ТМЦ в експлуатації);
- б) щоденне формування матеріальних звітів щодо наявності у готельних номерах ТМЦ у розрізі номерів та матеріально відповідальних осіб;

в) автоматизована обробка облікової інформації за результатами інвентаризації в готелі та їх автоматична звірка з інформацією про ТМЦ в експлуатації;

г) контроль руху об'єктів між різними матеріально відповідальними особами з використанням ними електронних міток. Це дозволить ідентифікувати рух ТМЦ у конкретний момент часу та встановити факт зчитування розміщених у готельному номері електронних міток;

д) створення аналітичних звітів про фактичний стан майна готелю, закріплення за матеріально відповідальними особами;

е) збирання додаткової інформації про ремонти обладнання, наявне в готельному номері.

Застосування такого підходу до формування СВК матеріально-технічного забезпечення підприємства готельного господарства дозволить скоротити його матеріальні витрати та уникнути додаткових витрат на оновлення матеріально-технічної бази підприємства; спростити процедуру проведення інвентаризації ТМЦ у номерному фонді; в оперативному режимі отримувати інформацію про рух майна підприємства; скоротити кількість помилок і неточностей в ході проведення інвентаризації.

ВИСНОВКИ

Україна має багато потенційних можливостей для успішного розвитку готельного господарства. Послуги, які надає готель, значні за своїм обсягом та документообігом. У зв'язку з цим бухгалтерський облік в готелях є трудомістким процесом. Тому питання обліку та контролю діяльності підприємств готельного господарства є актуальними і потребують всебічного дослідження.

Мета дипломної роботи – обґрунтування теоретичних і практичних положень організації та методики бухгалтерського обліку і контролю основної діяльності підприємств готельного господарства та розробка рекомендацій з їх удосконалення.

Предметом дослідження ідентифіковано теоретичні та практичні аспекти обліку та контролю основної діяльності підприємств готельного господарства. Об'єктом дослідження є система обліку і контролю у ПрАТ “Готель Поділля”, м. Хмельницький.

В дипломній роботі сформульовано визначення поняття “готельна послуга” як сукупності господарських операцій, що здійснюються для задоволення потреб споживачів, мають комплексний характер та матеріальну і нематеріальну цінність, а їх обсяг та склад залежать від “категорії” готелю.

Дослідження основної діяльності суб'єктів готельного господарства, визначення її фінансового результату слід здійснювати в системі бухгалтерського обліку за сегментами відповідальності, тобто із загального прибутку від здачі номерного фонду вираховувати кумулятивну величину прибутків сегментів відповідальності суб'єкта готельного господарства, послуги яких входять до складу “пакету” готельної послуги. А результативність сегменту відповідальності безпосередньо номерного фонду розраховувати як добуток обсягу наданих готельних послуг (послуг проживання) та готельного тарифу, зменшеного на величину понесених витрат структурних підрозділів суб'єкта готельного господарства, наприклад, таких, як ресторан (бар, кафе тощо), СПА-центр (якщо їх послуги включені до вартості проживання).

Об'єктом дослідження в дипломній роботі обрано ПрАТ “Готель Поділля”, м. Хмельницький, основним видом діяльності якого є надання готельних послуг. В ході проведеного дослідження здійснено оцінку його фінансово-господарської діяльності, в результаті якої зроблено висновок, що Товариство є прибутковим, фінансово стійким, кредитоспроможним, частково ліквідним та платоспроможним, з хорошою діловою репутацією. Товариство розширює спектр своїх послуг та має резерви щодо свого подальшого розвитку.

Економічно обґрунтована класифікація готельних послуг суб'єкта готельного бізнесу є передумовою організації належного обліку доходів і витрат такого суб'єкта господарювання. У зв'язку з цим важливим стає осмислення всієї системи формування доходів, витрат та фінансових результатів суб'єктів готельного господарства, оскільки в ході надання комплексу готельних послуг перед суб'єктом господарювання постає питання віднесення витрат до собівартості замовлення та розподілу непрямих витрат між різними видами готельних послуг.

Специфіка обліку на підприємствах готельного господарства передбачає, що факт надання готельної послуги можна визнавати або після закінчення періоду найму готельного номера, або щодня. Це дуже важливо, коли найм готельного номера припадає на різні звітні періоди: день заїзду – в одному періоді, а день виїзду – в іншому.

Одні і ті ж готельні послуги для однієї категорії суб'єктів готельного бізнесу є додатковими, а для іншої категорії – обов'язковими та включаються до вартості проживання як ключової готельної послуги. При цьому існуючий на сьогодні витратний підхід до визначення ціни не обумовлює зниження витрат, а, навпаки, змішує часом штучно їх завищувати для підвищення продажної ціни готельної послуги.

Якщо плата за сервіс визначається суб'єктом готельного господарства самостійно і прописується в рахунку окремим рядком (як правило, така практика роботи ресторанів готелю), вона є складовою частиною готельних послуг і підлягає обов'язковій сплаті клієнтом. В даному випадку “чайові” слід визнавати виручкою від надання готельних послуг. Якщо готель визнає суми “чайових” доходами своїх співробітників, він стає агентом цих працівників зі сплати ПДФО, хоча він не є джерелом виплати доходу.

Слід відмітити, що сучасні готелі прагнуть створити додаткові фактори привабливості для гостей, наприклад, так звані “компліменти”, які є невід’ємною складовою діяльності готельного бізнесу у світі. Це або заохочення, включені до вартості номера, придбаного клієнтом готелю, або “компліменти”, спрямовані на конкретного клієнта, незалежно від того, в номері якої категорії він перебуватиме. У бухгалтерському обліку витрати на “компліменти” відносяться до витрат на збут.

Результати дослідження стану СВК підприємств готельного господарства засвідчують відсутність системного підходу до здійснення контрольних процедур за об’єктами контролю. Це обумовлює потребу у створенні ефективної СВК на підприємствах даного сектору.

В дипломній роботі, на підставі аналізу практики підприємств готельного господарства, запропонований алгоритм обліку і управління витратами виробництва основної діяльності підприємства готельного господарства, який передбачає облік виробничих витрат за центрами витрат, визначення фінансового результату і собівартості готельних послуг за видами діяльності.

Розвиток інформаційних технологій дозволяє удосконалювати процедури внутрішнього контролю на підприємствах готельного господарства. Зокрема, на ринку представлені програмні продукти з автоматичної ідентифікації ТМЦ (RFID-технології), які дозволяють зчитувати інформацію приховано без прямого контакту термінального пристрою, одночасно з кількох об’єктів. Електронні мітки можуть бути різні за розмірами, призначенням та тривалістю використання.

Застосування такого підходу до формування СВК матеріально-технічного забезпечення підприємства готельного господарства дозволить скоротити його матеріальні витрати та уникнути додаткових витрат на оновлення матеріально-технічної бази підприємства; спростити процедуру проведення інвентаризації ТМЦ у номерному фонді; в оперативному режимі отримувати інформацію про рух майна підприємства; скоротити кількість помилок і неточностей в ході проведення інвентаризації.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

- 1 Балченко З. А. Бухгалтерський облік в туризмі і готелях України / З. А. Балченко. : навч. посіб. – К. : КУТЕП, 2006. – 232 с.
- 2 Башинська І. О. Використання автоматизованих систем управління на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу / І. О. Башинська // Економіка. Фінанси. Право. – 2018. – №2/3. – С. 18-20.
- 3 Белова І. М. Організація внутрішнього контролю діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу / І. М. Белова, Т. В. Дідоренко // Молодий вчений. – 2018. – № 6 (58). – С. 369-375.
- 4 Брік С. В. Готельний бізнес: особливості фінансового обліку та внутрішнього контролю доходів та витрат / С. В. Брік // Вісник НТУ «ХП». – 2018. – № 15 (1291). – С. 49-52.
- 5 Бровко О. Т. Особливості документування в готельно-ресторанному господарстві [Електронний ресурс] / О. Т. Бровко, Н. О. Кузьміна, Н. М. Пастух. – Режим доступу: <http://www.confcontact.com> (дата звернення: 17.11.2023)
- 6 Все про облік та організацію готельного бізнесу / М. Бойцова, О. Піроженко, В. Кузнецов, Я. Клиженко. – [3-тє вид., перероб. і доп.]. – Х. : Фактор, 2007. – 272 с. – (Серія “Усе про облік та організацію...”).
- 7 Ганич Н. Особливості врахування якості послуг у міжнародних системах класифікації готелів [Текст] / Н. Ганич // Вісник Львівського університету. Серія міжнародні відносини. 2008. – Вип. 24. – С. 49-53.
- 8 Герасимова Н. С. Методика обліку доходів та витрат готельного підприємства за сегментами / Н. С. Герасимова // Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова. – 2014. – Вип. 2/6. Т. 19. – С. 28-30.
- 9 Головка О. М. Організація готельного господарства : навч. посібник / О. М. Головка, Н. С. Кампов, С. С. Махлинець. – К. : Видавництво Кондор, 2012. – 338 с.
- 10 Галасюк С. С. Організація готельного господарства : навчально-практичний посібник / С. С. Галасюк. – К. : ФОП Гуляєва В. М., 2019. – 204 с.
- 11 Готельні послуги: організація діяльності, облік доходів та витрат

- [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/5521?issue=126> (дата звернення: 20.11.2023)
- 12 Давидюк Ю. В. Стратегічні підходи до підвищення конкурентоспроможності підприємств готельного бізнесу / Ю. В. Давидюк // Мукачівський державний університет. – 2016. – № 7. – С. 266– 272.
 - 13 Домбик О. М. Внутрішній контроль результатів діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу / О. М. Домбик // Торгівля, комерція, підприємництво : зб. наук. праць / [редакц. кол. : В. В. Апопій, П. О. Куцик, В. О. Шевчук та ін.]. – Львів : Львівська комерційна академія, 2014. – Вип. 17. – С. 101-104.
 - 14 Домбик О. М. Калькулювання собівартості готельних послуг: обліковий аспект / О. М. Домбик // Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: зб. матер. 9-ї міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 26 лютого 2015 р.). – К. : ННЦ “ІАЕ”, 2015. – С. 224-226.
 - 15 Домбик О. М. Облік спеціалізованих робочих активів підприємств готельно-ресторанного бізнесу: організаційно-методичний аспект / О. М. Домбик // Вісник Львівської комерційної академії: збірник наук. праць / [ред. кол.: Г. І. Башнянин, П. О. Куцик, Б. Б. Семак та ін.]. – Львів, 2015. – Вип. 49. – С. 176-184
 - 16 Домбик О. М. Організація внутрішнього контролю на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу: теоретико-практичний аспект / О. М. Домбик // Науковий вісник НЛТУ України. Серія: Економічна. – 2016. – Вип. 26.2. – С. 47-53.
 - 17 Державний стандарт України : Послуги туристичні. Засоби розміщення. Терміни та визначення: ДСТУ 4527:2006. – [Чинний від 2006-02-28]. – К., 2006. – (Національний стандарт України).
 - 18 Жидєєва Л. І. Облік формування фінансових результатів та використання прибутку: проблеми та шляхи їх вирішення / Л. І. Жидєєва, К. О. Пінаєва // Економіка і суспільство. – 2017. – Випуск № 9. – С. 1117-1122.
 - 19 Єфімова О. П. Економіка готелів і ресторанів / О. П. Єфімова, Н. А. Єфімова, Т. А. Олефренко. : навч. посібник ; під ред. Н. І. Кабушкіна. – [2-ге вид]. – К. : Нове видання, 2005. – 396 с.

- 20 Ковалевська Н. С. Аналіз змістового наповнення наказів про облікову політику підприємств готельного господарства / Н. С. Ковалевська, Т. А. Наумова, І. С. Коробкіна // БІЗНЕСІНФОРМ. Серія: Економіка. – 2017. – № 10. – С. 289-295.
- 21 Колесніченко А. Класифікація готельних послуг в удосконаленні технології побудови облікової політики / А. Колесніченко // Науковий вісник мну імені в. О. Сухомлинського. Економічні науки. – 2018. – № 2 (11). – С. 140-146.
- 22 Король С. Я. Бухгалтерський облік в готельному господарстві / С. Я. Король. : навч. посіб. – К. : КНТЕУ, 2005. – 354 с.
- 23 Кузнецова Н. М. Основи економіки готельного та ресторанного господарства / Н. М. Кузнецова : навч. посіб. – К. : Федерація профспілок України. Інститут туризму, 1997. – 173 с.
- 24 Кулик В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку : монографія / В.А. Кулик. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2014. – 373 с.
- 25 Левицька І. В. Готельна справа : навчальний посібник / І. В. Левицька, Н. В. Корж, Н. В. Онищук – К. : Київ.нац.торг.-екон.ун-т, Вінниця, ПП «ТД«Едельвейс і К» 2015. – 580 с.
- 26 Ліпич Л. Г. Аналізування рівня розвитку системи антикризового управління готельних підприємств із урахуванням стадії їх життєвого циклу / Л. Г. Ліпич, І. О. Матвійчук // Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. Серія: Економічні науки. –2015. – Вип. 13. – С. 102–107
- 27 Линник О. І. Доходи та витрати готельного підприємства: приведення обліку до міжнародних стандартів і стандартів європейського союзу / О. І. Линник // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2017. – № 20. – С. 997-1001.
- 28 Максимюк С. О. Організаційний механізм економічної безпеки на прикладі підприємств індустрії гостинності / С. О. Максимюк // Матеріали наукової конференції “Актуальні проблеми економіки і торгівлі в сучасних умовах євроінтеграції”. Львів : ЛТЕУ, 2017. – С. 428–430.
- 29 Малишкін О. І. Облік і аудит податків в Україні: теорія методологія,

- практика : монографія / О. І. Малишкін. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 376 с.
- 30 Мальська М. П. Готельний бізнес : теорія та практика / М. П. Мальська, І. Г. Пандяк. : підручник. – 2-ге вид. перероб. та доп. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 472 с.
- 31 Маначинська Ю. А. Генезис обліку результативності готельного бізнесу з урахуванням змін на загальнодержавному рівні управління / Ю. А. Маначинська // Економічний часопис-XXI. – 2014. – № 1-2 (2). – С. 64-67.
- 32 Маначинська Ю. А. Облік і аналіз фінансових результатів в готельному господарстві : монографія / Ю.А. Маначинська. – Ч. : Чернів. торг.-екон. інст. Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. – 423 с.
- 33 Маначинська Ю. А. Облікові аспекти забезпечення зростання прибутку готелів при реалізації продуктів спектрального характеру / Ю. А. Маначинська, В. І. Євдошак // Фінанси, облік, банки. – 2016. – № 1 (21). – С. 117-125.
- 34 Матвійчук І. Обліково-аналітичне забезпечення діяльності готельних підприємств / І. Матвійчук // Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки. – 2018. – № 4. – С. 139-148.
- 35 Мелень О. В. Організація бухгалтерського обліку готельно-ресторанного бізнесу: теоретичні аспекти / О. В. Мелень // Східна Європа: економіка, бізнес та управління. – 2017. – Випуск 6 (11). – С. 353-357.
- 36 Миронова М. І. Показники ефективності діяльності підприємств індустрії гостинності / М. І. Миронова, Ю. Б. Миронов // Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції “Сучасні технології менеджменту, інформаційне, фінансове та облікове забезпечення розвитку економіки в умовах євроінтеграції”. – Черкаси : Східноєвропейський університет економіки і менеджменту, 2020. – С. 517–520.
- 37 Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : наказ (№ 73) : [затверджено Міністерством фінансів України 07.02.2013 : за станом на 15 жовт.

- 2023] [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 15.10.2023).
- 38 Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід” : наказ (№ 290) : [затверджено Міністерством фінансів України 29.11.1999 : за станом на 15 жовт. 2023] [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 15.10.2023).
- 39 Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” : наказ (№ 318) : [затверджено Міністерством фінансів України 31.12.1999 : за станом на 15 жовт. 2023] [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 15.10.2023).
- 40 Новак Н. Г. Особливості обліку у готельно-ресторанному бізнесі / Н. Г. Новак, І. О. Башинська // Економіка. Фінанси. Право. – 2018. – № 6. – С. 17-19.
- 41 Оліярник Т. Ю. Обліково-аналітичне управління фінансово-економічною безпекою готелів / Т. Ю. Оліярник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2015. – Вип. 3 (33). – С. 210–223.
- 42 Остапенко Я. О. Класифікація готельних послуг для цілей бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю доходів і витрат підприємств готельного господарства / Я. О. Остапенко // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2014. – № 1. – С. 144–152.
- 43 Податковий кодекс України : закон (№ 2755-VI) : [прийнято Верховною Радою України 02.10.2010 : за станом на 15 жовт. 2023 р.] [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 15.10.2023).
- 44 Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон (№ 996-XIV) : [прийнято Верх. Радою 16 липн. 1999 р. : за станом на 15 жовт. 2023 р.] [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 15.10.2023).

- 45 Попович В. І. Облік доходів від надання готельних послуг у системі управління / В. І. Попович // Економічний аналіз. – 2014. – № 2. Т. 17. – С. 176-180.
- 46 Про туризм : закон (№ 324/95-ВР) : [прийнято Верхов. Радою 15 верес. 1995 р. : за станом на 15 жовт. 2023 р.] [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/324/95-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 15.10.2023).
- 47 Порядок надання послуг з тимчасового розміщення (проживання) : постанова (№ 297) [затверджено Кабінетом Міністрів України 15.03.2006 : за станом на 15 жовт. 2023 р.] [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/297-2006-%D0%BF> (дата звернення: 15.10.2023).
- 48 Правила користування готелями й аналогічними засобами розміщення та надання готельних послуг затверджені : наказ (№ 73) [затверджено Держтурадміністрацією України 07.02.2013] : за станом на 15 жовт. 2023 р.] [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0413-04%BF> (дата звернення: 15.10.2023).
- 49 Пуцентейло П. Р. Економіка і організація туристично-готельного підприємництва / П. Р. Пуцентейло. : навч. посіб.. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 344 с.
- 50 Рета М. В. Формування фінансових результатів підприємств готельно-ресторанного бізнесу / М.В. Рета // Науковий вісник МГУ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <file:///C:/Users/PC/Desktop/Облік%20готель/27.pdf> (дата звернення: 15.10.2023).
- 51 Саченко С. І. Особливості внутрішнього аудиту реалізації послуг готельного господарства/ С. І. Саченко, В. М. Панасюк, О. М. Черешнюк // Економіка і суспільство. – 2017. – Випуск 10. – С. 803-809.
- 52 Сертифікація готельних послуг. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://testmetrstandart.com.ua/sertifikacziya-gotelnih-poslug/> (дата звернення 20.10.2023)
- 53 Сльозко Т. М. Бухгалтерський облік в умовах інституційних

- перетворень: теорія і практика : монографія / Т. М. Сльозко. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 304 с.
- 54 Управління сучасним готельним комплексом / [Т. Г. Мунін, А. О. Змійов, С. В. Самарцев, О. О. Гаца, К. П. Максимец, Х. И. Роглев] ; за ред. С. І. Дорогунцова. : навч. посіб. – К. : Ліра-К, 2005.– 311с.
- 55 Федорченко В. К. Готельний і ресторанний бізнес: історія і сучасність / В. К. Федорченко // Готельний & Ресторанний бізнес. – 2001. – №1, – С.16-19.
- 56 Чабанюк О. М. Особливості обліку витрат та калькулювання собівартості готельних послуг / О. М. Чабанюк [Електронний ресурс] // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. – 2012. – Вип. 9(3). – С. 426-432. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9%283%29__61.
- 57 Чорненька Н. В. Організація туристичної діяльності / Н. В. Чорненька : навчальни посібник. – К. : Атіка, 2006. – 264 с.
- 58 Шелеметьєва Т. В. Особливості бухгалтерського обліку витрат туристичного та готельно-ресторанного бізнесу / Т. В. Шелеметьєва, С. В. Гресь-Євреїнова, Д. Ю. Мамотенко // Інфраструктура ринку. – 2022. – Випуск 66. – С. 225-230.
- 59 Ягмур К. А. Наукове обґрунтування структури і змісту облікової політики щодо витрат на виробництво будівельної продукції / К. А. Ягмур [Електронний ресурс] // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – 2009. – № 3. – Режим доступу: <http://www.stattionline.org.ua/ekonom/60/8012-naukove-obgruntuvannya-strukturi-i-zmistu-oblikovoї-politiki-shhodo-vitrat-na-virobnictvo-budivelnoї-produkції.html> (дата звернення: 20.11.2023)
- 60 Язіна В. А. Шляхи підвищення ефективності менеджменту на підприємствах готельного господарства у сучасних умовах / В. А. Язіна, М. М. Кучер, Н. Ф. Стеблюк // Наукові праці Міжрегіональної академії управління персоналом. Економічні науки. – 2021. – Випуск 4 (63). – С. 81-85.